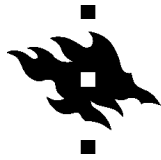




## **RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS**

Helsingin yliopisto  
Oikeustieteellinen tiedekunta  
Pro gradu –tutkielma  
Vero-oikeus  
Oikeusturva verotuksessa  
12.5.2020  
Tekijä: Roi Hakanen  
Ohjaaja: Kristiina Äimä



Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta	Laitos/Institution– Department Helsingin yliopisto	
Tekijä/Författare – Author Roi Hakanen		
Työn nimi / Arbetets titel – Title Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus		Oppiaine / Läroämne – Subject Vero-oikeus
Työn laji/Arbetets art – Level OTM-tutkielma	Aika/Datum – Month and year 12.5.2020	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages XIX + 96
Tiivistelmä/Referat – Abstract Ulkomainen vuokratyöntekijä on verotuksessa erotettu omaksi erityisryhmäkseen sekä kansallisessa verolainsäädännössä että kansainvälisessä vero-oikeudessa. Kansallisessa lainsäädännössä ulkomaisen vuokratyöntekijän verotuksesta säädetään tuloverolaisissa ja laissa rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta. Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden toiminnasta saatua tuloa koskee useissa verosopimuksissa oma säännös, jonka perusteella tulon lähdevaltiolla on verotusoikeus vuokratyöntekijän palkkatuloon, vaikka mekaanikkosäännön edellytykset täyttyvät. Suomella on vuokratyön salliva verosopimus yhteensä 23 eri valtion kanssa. Verosopimuksettomassa tilanteessa Suomella on verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkatuloon TVL 10 §:n 4 c kohdan nojalla. Vuokratyöntekijöitä koskeneen vuoden 2007 kansallisen lainsäädäntöuudistuksen ja verosopimuksia koskeneiden muutosten jälkeen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden työnmuoto on muutettu pääosin aliurakoinnin ja alihankinnan muotoon, koska verosopimusten mukaan niiden ulkomaisten aliurakointi- ja alihankintayritysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, on Suomella verotusoikeus tällaisen yrityksen työntekijän palkkatuloon vasta, kun mekaanikkosäännön edellytykset eivät täyty. Suomi kilpailee ulkomaisesta työvoimasta ja kansainvälisistä osaajista muun maailman kanssa. Euroopan unionin yksi peruseriaatteista on työvoiman vapaa liikkuvuus ja Suomeen tullaan yhä enemmän tekemään työtä lähialueilta kuten Virossa ja Puolassa. Omien työntekijöiden lisäksi yritykset käyttävät myös ulkomaisia vuokratyöntekijöitä ja alihankintaa. Vuokratyöntekijöitä koskeneesta lainsäädäntöuudistuksesta ja verosopimusmuutoksista johtuen, ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä on Suomessa viimeisen 10-vuoden aikana pysynyt suhteellisen matalana, vaikka lähetettyjen työntekijöiden määrä on kaksinkertaistunut viimeisen viiden vuoden aikana. Työvoiman vuokrauksen, sekä aliurakoinnin ja alihankinnan välinen rajanveto on häilyvä, ja se tulisi määritellä nykyistä tarkemmin. Toiseksi ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostumisen aikarajan täyttymisen arviointia tuloverotuksessa rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoiminnan osalta olisi hyvä selvittää uudelleen. Toisin kuin arvonlisäverotuksessa, toisiinsa liittymättömiä urakointikohteita ei tuloverotuksessa lasketa yhteen verosopimuksen kiinteän toimipaikan aikarajan täyttymistä arvioitaessa. Mikäli ulkomaisen yhteisön toisiinsa liittymättömät urakointikohteet laskettaisiin tuloverotuksessa arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan aikarajan tavoin yhteen, heikentäisi se ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden mahdollisuuksia työskennellä mekaanikkosäännönläisenä työntekijänä Suomessa. Suomen olisi kansainvälisen verotuksen kehityssuunnan vuoksi tärkeä ottaa käyttöön myös taloudellisen työnantajan käsite, joka mahdollistaisi konsernitilanteissa olevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden verotuksen, sekä sellaisten rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotuksen, jotka tulevat sellaisesta verosopimusvaltiosta, jonka kanssa solmitussa verosopimuksessa ei ole erikseen sovittu 183-päivän mekaanikkosäännön soveltamatta jättämisestä vuokratyöntekijöihin. Edellä mainitut toimenpiteet vähentäisivät ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden mahdollisuuksia työskennellä mekaanikkosäännönläisenä työntekijänä Suomessa, asettaisi rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät yhdenvertaisempaan asemaan muiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden kanssa, sekä turvaisi Suomen verotusoikeutta, lisäten samanaikaisesti myös verotuksen reaaliaikaisuutta. Lisäksi muutokset vähentäisivät rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden epäsuoraa syrjintää ja voisivat välillisesti edistää myös työllisyyttä Suomessa. Ulkomaisten työntekijöiden verotuksen voidaan tällä hetkellä katsoa pääosin toteutuvan erittäin hyvin, sillä mekaanikkosäännön kiertäminen useimmissa verosopimustilanteissa, joissa 183-päivän aikaraja ei ole sidottu kalenterivuoteen, on itsessään jo haastavaa. Taustalla vaikuttaa merkittävästi työvoiman vuokrausta koskenut vuoden 2007 lakimuutos, joka poisti lainsäädännössä olleen aukon ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verotukseen. Tämän vuoksi nykyinen ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verosääntely voidaan katsoa onnistuneeksi.		
Avainsanat – Nyckelord – Keywords Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä, rajoitetusti verovelvollinen työntekijä, taloudellinen työnantaja, ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka		
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited Helsingin yliopiston kirjasto		

## SISÄLLYS

<b>LÄHTEET</b> .....	<b>I</b>
<i>KIRJALLISUUSLÄHTEET</i> .....	<i>I</i>
<i>VIRALLISLÄHTEET</i> .....	<i>IV</i>
<i>VEROHALLINNON OHJEET</i> .....	<i>VIII</i>
<i>INTERNET-LÄHTEET</i> .....	<i>XI</i>
<i>MUUT LÄHTEET</i> .....	<i>XIV</i>
<i>OIKEUSTAPAUKSET</i> .....	<i>XIV</i>
<b>LYHENNELUETTELO</b> .....	<b>XVIII</b>
<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1 <i>TUTKIELMAN AIHE</i> .....	<i>1</i>
1.2 <i>TUTKIELMAN KYSYMYKSENASETTELU JA RAJAUKSET</i> .....	<i>7</i>
1.3 <i>TUTKIELMAN METODOLOGIA JA TAVOITTEET</i> .....	<i>9</i>
1.4 <i>TUTKIELMAN RAKENNE</i> .....	<i>11</i>
1.5 <i>TUTKIELMAN LÄHTEET</i> .....	<i>13</i>
<b>2. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROVELVOLLISUUS</b> .....	<b>14</b>
2.1 <i>YLEISESTI JA RAJOITETUSTI VEROVELVOLLINEN VUOKRATYÖNTEKIJÄ</i> .....	<i>14</i>
2.2 <i>VARSINAINEN ASUNTO JA KOTI</i> .....	<i>16</i>

2.3	YLI KUUDEN KUUKAUDEN OLESKELU .....	17
2.4	KAKSOISASUMISKONFLIKTIN RATKAISUMENETELMÄT.....	19
2.5	KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN .....	22
2.6	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN SUOMESTA SAATU TULO.....	23
2.6.1	SUOMESTA SAADUN TULON KÄSITTEESTÄ .....	23
2.6.2	SUOMESTA SAATU PALKKATULO JA LUONTOISEDUT.....	23
2.6.3	VUOKRATYÖSTÄ SAATU PALKKATULO.....	26
<b>3.</b>	<b>RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS .....</b>	<b>27</b>
3.1	PALKKATULOARTIKLA JA MEKAANIKKOSÄÄNTÖ VEROSOPIMUKSISSA .....	27
3.2	YLEISEN VEROVELVOLLISUUDEN JA MEKAANIKKOSÄÄNNÖN VÄLINEN SUHDE.....	29
3.3	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS.....	30
3.3.1	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS TULOVEROLAIN MUKAAN .....	33
3.3.2	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS VEROSOPIMUSTEN JA OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN MUKAAN .....	34
3.4	EUROOPAN UNIONIN OIKEUSVAIKUTUKSET .....	35
3.4.1	EU-VERO-OIKEUS.....	35
3.4.2	SYRJINTÄKIELTO JA PERUSVAPAUDET .....	38
3.5	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUSMENETTELY .....	40
3.6	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROVAPAAT MATKAKUSTANNUSTEN KORVAUKSET.....	45

3.7	<i>TYÖVOIMAN VUOKRAUS, ALIURAKOINTI JA ALIHANKINTA RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN TYÖNTEKIJÄN VEROTUKSEN NÄKÖKULMASTA.....</i>	50
3.7.1	<i>TYÖVOIMAN VUOKRAUS .....</i>	51
3.7.2	<i>TYÖVOIMAN VUOKRAUKSEN JA TYÖVOIMAN VÄLITTÄMISEN EROT.....</i>	58
3.8	<i>RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN TYÖSUHTEEN EHDOT SUOMEN TYÖSKENTELYN AIKANA.....</i>	58
3.9	<i>ULKOMAISEN VUOKRATYÖNANTAJAN JA SUOMESSA OLEVAN VUOKRATYÖNTEETTÄJÄN VIRANOMAISVELVOITTEET .....</i>	62
3.9.1	<i>ULKOMAISEN VUOKRATYÖNANTAJAN VIRANOMAISVELVOITTEET .....</i>	62
3.9.2	<i>SUOMESSA OLEVAN VUOKRATYÖNTEETTÄJÄN VIRANOMAISVELVOITTEET.....</i>	64
<b>4.</b>	<b><i>ULKOMAINEN YHTEISÖ RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN TYÖNANTAJANA SUOMESSA.....</i></b>	<b>67</b>
4.1	<i>ULKOMAISEN YHTEISÖN KIINTEÄN TOIMIPAIKAN MUODOSTUMINEN TULOVEROLAIN, OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN JA VEROSOPIMUSTEN MUKAAN .....</i>	67
4.2	<i>TALOUDELLINEN TYÖNANTAJA.....</i>	75
4.3	<i>TALOUDELLINEN TYÖANTAJA SUOMESSA .....</i>	77
<b>5.</b>	<b><i>JOHTOPÄÄTÖKSET.....</i></b>	<b>84</b>
5.1	<i>RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN POIKKEUKSELLINEN VEROKOHTELU.....</i>	84
5.2	<i>RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISTEN TYÖNTEKIJÖIDEN VEROTUKSEN YHTENÄISTÄMISEN KEHITYSMAHDOLLISUUKSIA.....</i>	88

## LÄHTEET

### KIRJALLISUUSLÄHTEET

*Aarnio, Aulis:* Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. WSOY 2006.

*Aarnio, Aulis:* Laintulkinnan teoria, Yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY 1989.

*Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim:* Tuloverotus. 8. uudistettu painos. Talentum pro. Alma Talent Oy 2016.

*Bizioli, Gianluigi:* Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty. Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation. *European Taxation* 3/2008 s, 133–140.

*Dziurdź, Kasper:* Article 15 of the OECD Model, The 183-Day Rule and the Meaning of “Employer”. *British Tax Review* 1/2013, s. 95–108.

*Frände, Joakim:* Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer. Suomalainen lakimiesyhdistys 2013.

*Haglund, Frida – Carlson, Caroline – Frennberg, Emil:* Swedish Legal National Report Taxation of Individuals and Goods in Sweden relevant to Cross-border Mobility. Julkaisussa *Taxation of Individuals and Goods in the Nordic countries relevant to Cross-border Mobility*. *Nordic Tax Journal* 2010, s. 107–122.

*Helminen, Marjaana:* EU-vero-oikeus. 4. uudistettu painos. Alma. Alma Talent Oy, Helsinki 2018.

*Helminen, Marjaana:* Kansainvälinen verotus. Talentum Pro 2016.

*Helminen, Marjaana:* Kansainvälinen tuloverotus. 2. uudistettu painos. Edita Oy, Helsinki 2013.

*Helminen, Marjaana*: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Edilex-artikkeli. Edita Publishing Oy 2014.

*Hietala, Harri – Kaivanto, Keijo – Schön Esa*: Vuokratyö. Talentum. Alma Talent Oy 2014.

*Hirvonen, Ari*: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Ari Hirvonen, Helsinki 2011.

*Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum, Hämeenlinna 2010.

*Isomaa-Myllymäki, Anita – Myllymäki, Janne*: Johtajanpalkkiot verotuksessa. verotus 5/2011, s. 547-558.

*Juusela, Janne*: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Lakimiesliiton kustannus 1998.

*Karttunen, Seija – Nikkanen, Anu – Rantanen, Tommi – Vuopala, Heikki*: Kansainvälisen työskentelyn verotus. Talentum 2007.

*Kemmeren, Eric C. C. M*: After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty, The EU Objective of Eliminating Double Taxation Can Be Applied More Widely. EC Tax Review 4/2008, 2008b, s. 156–158.

*KPMG*: Denmark – Income Tax. International executive services. Survey report. KPMG 22.1.2014.

*KPMG*: Denmark – Thinking Beyond Borders. International executive services. KPMG 2013.

*Laakso, Seppo*: Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopisto 2012.

*Malmgren, Marianne – Myrsky, Matti*: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. 3. uudistettu painos. Alma. Alma Talent Oy 2017.

*Molenaar, Dick – Grams, Harald: Scorpio and the Netherlands. Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union. European Taxation 2/2007, 2007, s. 63–68.*

*Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.*

*Myrsky, Matti: Vero-oikeustutkimuksen kysymyksiä. Teoksessa Tarmo Miettinen. Toimitus Oikeustieteellinen opinnäytetyö. Joensuun yliopiston julkaisuja. 2004, s. 91–112, 2004a.*

*Myrsky, Matti: Mitä ovat vero-oikeuden yleiset opit? Oikeus 38. 2009. 2, s. 179-187. 2009b.*

*Määttä, Kalle: Veropolitiikka, Teoria ja käytäntö. Edita 2007.*

*Nieminen, Martti: OECD Commentaries under the Vienna Rules. Tampereen yliopisto. väitöskirja. 2014.*

*Nykänen, Pekka: Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Talentum. Alma Talent Oy 2015.*

*Nykänen, Pekka: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta erityisesti luovutusvoiton verotuksen näkökulmasta. Teoksessa Tapani Lohi. Toimitus Oikeustiede - Jurisprudentia XLV 2012. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, 2012, s. 139-196.*

*Paanetoja, Jaana: Työoikeus tutuksi. 3. uudistettu painos. Edita 2014.*

*Peltomäki, Tomi: Ennakkoperintälaki käytännössä. WSOY pro 2011.*

*Penttilä, Seppo: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutus Suomen tuloverotukseen. 1996a. Verotus 4/1996, s. 368-383.*

*PwC: News from the Nordic Countries. PwC, Human Resources Services. 2/2009.*

*Pötgens, Frank: Income from international private employment an analysis of Article 15 of the OECD Model, IBFD – Academic council. Doctoral series. volume 12. 2006.*



*Saarinen, Mauri*: Työ-, sosiaali- ja vero-oikeudelliset näkökohdat. Alma Talent Oy. Praktika 2018.

*Terra, Ben – Wattel, Peter J*: European Tax Law. Sixth Edition. Kluwer 2012.

*Tiitinen, Kari-Pekka – Kröger, Tarja*: Työsopimusoikeus. 6. uudistettu painos. Talentum. Alma Talent Oy 2012.

*Van Brunschot, F*: The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries, Bulletin for International Taxation. 2005. Vol. 59, No. 1, pp. 5.

*Vapaavuori, Ahti*: Suomeen suuntautuvien portfoliosijoitusten verokohtelu. Suomalainen lakimiesyhdistys 1991.

*Verohallinto*: Kansainvälisen verotuksen käsikirja. Verohallinnon julkaisuja 2015.

*Wikström, Kauko*: Yleiset opit verotuksessa. 4. täysin uudistettu painos. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja 2008.

*Wulff, Sari – Keskitalo, Visa*: Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verokohtelu ja ulkomaisten yritysten ennakkoperintärekisteröinti. Verotus 4/2007, s. 364-376.

*Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa*: Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Alma. 2019.

## **VIRALLISLÄHTEET**

*Euroopan ihmisoikeussopimus 63/1999*: (Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi) sellaisena kuin se on muutettuna yhdennellätoista pöytäkirjalla. Saatavilla osoitteessa:

[https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1999/19990063/19990063\\_2](https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1999/19990063/19990063_2).

*Euroopan komission MEMO/16/467*. Euroopan komissio – taustatiedote: Työntekijöiden lähettämistä koskevan direktiivin tarkistaminen – usein esitettyjä kysymyksiä. Strasbourg, 8.3.2016 (vierailtu 31.3.2020). Saatavilla pdf-versiona internetistä.

*Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 593/2008*. Euroopan unionin virallinen lehti. 4.7.2008. Saatavilla osoitteessa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R0593&from=LT>.

*Euroopan unionista tehty sopimus (SEU)*. 29.7.1992. Konsolidoitu toisinto. EUVL C 202, 7.6.2016, s. 13–46. Saatavilla osoitteessa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:4301855>.

*EV 142/1995 vp*: Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa: [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/EduskunnanVastaus/Documents/ev\\_142+1995.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/EduskunnanVastaus/Documents/ev_142+1995.pdf).

*HE 39/2016 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi työntekijöiden lähettamisestä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Saatavilla osoitteessa: [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE\\_39+2016.aspx](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_39+2016.aspx).

*HE56/2014 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa: [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he\\_56+2014.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_56+2014.pdf).

*HE 68/2008*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi työsopimuslain 1, 2 ja 13 luvun, tilaajan selvitysvastuusta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä annetun lain 4 ja 6 §:n sekä työturvallisuuslain 3 §:n muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa: [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he\\_68+2008.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_68+2008.pdf).

*HE 158/2006*: Hallituksen esitys Eduskunnalle ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyviksi

säännöksi. Saatavilla osoitteessa:  
<https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060158>.

*HE 114/2006*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä. Saatavilla osoitteessa:  
<https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060114>.

*HE 157/2000*: Hallituksen esitys Eduskunnalle työsopimuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Saatavilla osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2000/20000157>.

*HE 76/1995 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he\\_76+1995.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_76+1995.pdf).

*HE 40/1974*: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi. Saatavilla osoitteessa: <https://www.edilex.fi/he/fi19740040.pdf>.

*Neuvoston direktiivi 2003/49/EY*: Direktiivi eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojalTIMaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä. 3.6.2003. EYVL L 157. Saatavilla osoitteessa: <https://op.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/9f4174f3-db96-4507-9468-351b33dd00e9/language-fi>.

*Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011*: Täytäntöönpanoasetus yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä. 15.3.2011. Saatavilla osoitteessa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>.

*OECD: Model convention with respect to taxes on income and on capital 2017*. Saatavilla osoitteessa: <https://www.edilex.fi/valtiosopimukset/2017OECDen>.

*OECD: Model tax convention commentary 2017*. Saatavilla osoitteessa: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

*Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelma 2019: Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta.* Saatavilla osoitteessa: <https://valtioneuvosto.fi/marinin-hallitus/hallitusohjelma>.

*Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT).* 13.12.2007. Konsolidoitu toisinto. EUVL C 202, 7.6.2016, s. 47–360. Saatavilla osoitteessa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:4301854>.

*Työministeriö: Vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö, marraskuu 2007.* Saatavilla pdf-versiona internetistä.

*VaVM 31/2006: Valtiovarainvaliokunnan mietintö 31/2006.* Hallituksen esitys ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyviksi säännöksiksi. Saatavilla osoitteessa: [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm\\_31+2006.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm_31+2006.pdf).

*VaVM 45/1995: Valtiovarainvaliokunnan mietintö 45/1995 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm\\_45+1995.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm_45+1995.pdf).

*Valtiovarainministeriön julkaisu: Kilpailukykyiseen verotukseen – Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio. 12/2002.*

*Valtiosopimus 86/2017: Valtioneuvoston asetus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi Saksan kanssa tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta annetun lain voimaantulosta.* Saatavilla osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/2017/20170086>.

*Valtiosopimus 21/2010: Tasavallan presidentin asetus Puolan kanssa tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen lainsäädännön alaan*

kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta annetun lain voimaantulosta. Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/2010/20100021?search%5Bpika%5D=21%2F2010&search%5Btype%5D=pika>.

*Valtiosopimus 110/2002*: Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Venäjän federaation hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Saatavilla osoitteessa:

[https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/2002/20020110/20020110\\_2](https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/2002/20020110/20020110_2).

*Valtiosopimus 26/1997*: Asetus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta. Saatavilla osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1997/19970026>.

*Valtiosopimus 96/1993*: Asetus Viron kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta. Saatavilla osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1993/19930096>.

*Valtiosopimus 94/1993*: Asetus Liettuan kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta. Saatavilla osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1993/19930094>.

## **VEROHALLINNON OHJEET**

Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö: Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus. Selvitys 7/2017. 14.3.2017 (vierailtu 9.4.2020). Saatavilla pdf-versiona osoitteessa:

<https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/laajuus/kuvat-videot-ja-tiedostot/rakentamisen-tiedonantovelvollisuus.pdf>.

Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020. 25.11.2019. Diaarinumero VH/5324/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/47405/verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-verovapaista-matkakustannusten-korvauksista-vuonna-2020/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Erityisalalla työskentelevän matkakustannukset. 19.12.2019. Diaarinumero VH/6262/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/65718/erityisalalla-tyoskentelevan-matkakustannukset2/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. 12.8.2019. Diaarinumero VH/1161/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77657/kansainvalisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa. 4.1.2019. Diaarinumero VH/3003/00.01.00/2018. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-tyokorvaus-verotuksessa/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Toiminnan aloittaminen Suomessa. 1.1.2019. Diaarinumero VH/3057/00.01.00/2018. Saatavissa osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47780/toiminnan-aloittaminen-suomessa2/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa. 18.12.2019. Diaarinumero VH/4795/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48013/tyomatkakustannusten-korvaukset-verotuksessa2/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. 17.12.2019. Diaarinumero VH/3545/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteesta:

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48697/ulkomaalaisen-rekisterointi--arvonlisäverovelvolliseksi-suomessa/#2.1-kiinteän-toimipaikan-määritelmä-arvonlisäverotuksessa>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomailta Suomeen tulevan työntekijän verotus. 2.1.2020. Diaarinumero VH/5019/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-ty%C3%B6ntekij%C3%A4n-verotus4/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomailla työskentelyn verotus. 18.4.2019. Diaarinumero VH/1007/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49111/ulkomailla-työskentelyn-verotus2/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot. 30.4.2018. Diaarinumero A70/200/2018. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/ulkomaisen-yhteisön-tuloverotus-suomessa--liiketulo-ja-muut-ulkomaisen-yhteisön-suomesta-saamat-tulot/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus. 12.2.2019. Diaarinumero VH/167/00.01.00/2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49081/ulkomaiset-vuokratyöntekijät-ja-suomen-verotus/>.

Verohallinto, syventävä vero-ohje: Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. 30.4.2015. Saatavilla osoitteessa: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48999/yleinen\\_ja\\_rajoitettu\\_verovelvollisuus/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48999/yleinen_ja_rajoitettu_verovelvollisuus/).

Verohallinto, vero-ohje: Suomessa toimivan yrityksen ulkomaisten työntekijöiden verotus. 2.1.2019. Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja->

yhteisöt/tietoa-

yritysverotuksesta/kansainvalinen\_toiminta/suomessa\_toimivan\_yrityksen\_ulkomaisten/.

Verohallinto, vero-ohje: Ulkomaisen vuokratyövoiman käyttäminen. 9.2.2015. Saatavilla osoitteessa: [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen\\_toiminta/ulkomaisen\\_vuokratyovoiman\\_kayttamine/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/ulkomaisen_vuokratyovoiman_kayttamine/).

Verohallinto, Verotarkastus/Ohjaus ja kehittämissyksikkö: Rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA 2008-2012, loppuraportti. Laatijat: *Karvonen, Tuomo ja Muinonen, Pekka*. 21.2.2014. Saatavilla osoitteessa: [https://www.vero.fi/contentassets/34a8e1195a4f4fdd83f1bc6721dc7497/rakennusalan\\_verovalvontahanke\\_loppuraportti.pdf](https://www.vero.fi/contentassets/34a8e1195a4f4fdd83f1bc6721dc7497/rakennusalan_verovalvontahanke_loppuraportti.pdf).

## INTERNET-LÄHTEET

Eläketurvakeskuksen ohje: Suomessa tehtävä työ vakuutetaan Suomessa. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.etk.fi/tyoelakepalvelut/ulkomaantyon-vakuuttaminen/ulkomailta-suomeen/#toggle-id-1>.

European Commission: Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion Unit D/2, Posting of workers, Report on A1 Portable Documents issued in 2017. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.etk.fi/wp-content/uploads/Komissio-tilastoraportti-Posting-of-workers-2017.pdf>.

Harmaa talous & talousrikollisuus: Harmaan talouden torjuntaa tekevien viranomaisten yhteishanke. Työnantajat ja tilaajavastuu. Syventävä ohje. 19.2.2020. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/harmaa-talousrikollisuus/torjunta/ty%C3%B6nantajat-ja-tilaajavastuu/>.



Kansanuutiset: Halpatyövoimalla keinottelu vaikeutuu – EU toteuttaa lähetettyjen työntekijöiden samapalkkaisuuden. Artikkel. 4.6.2018. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.kansanuutiset.fi/artikkeli/3908490-halpatyovoimalla-keinottelu-vaikeutuu-eu-toteuttaa-lahetettyjen-tyontekijoiden-samapalkkaisuuden>.

Rakennuslehti: IS: Useita rakennusfirmoja epäillään miljoonien veronkierrosta – 100 000 käteistä löytyi epäillyn kotoa. Uutinen. 5.6.2017. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.rakennuslehti.fi/2017/06/is-useita-rakennusfirmoja-epaillaan-miljoonien-veronkierrosta-100-000-kateista-loytyi-epaillyn-kotoa/>.

Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry: Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje. ulkomainen työvoima. Artikkel. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.stul.fi/verohallinnon-harmaa-talous-uutiskirje-ulkomainen-tyovoima/>.

Taloustaito: Muuttokulujen korvaus on nyt puoliksi verovapaa. Uutinen. 13.2.2020. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.taloustaito.fi/tyo-elake/muuttokulujen-korvaus-on-nyt-puoliksi-verovapaa/>.

Tekniikka & Talous: Rakennusalan yritykset pyörittävät laajaa pimeää bisnestä ja kiersivät veroja virolaisilla työntekijöillä – esitutkinta valmis. Uutinen. 18.1.2021. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.tekniikkatalous.fi/uutiset/rakennusalan-yritykset-pyorittivat-laajaa-pimeaa-bisnesta-ja-kiersivat-veroja-virolaisilla-tyontekijoilla-esitutkinta-valmis/4a52ab80-72ff-346e-bfec-45687dffcaf4>.

Tilastokeskus: Veropohja murenee ulkomaisen työvoiman verottomuuden ja alipalkkauksen takia. Asiantuntija-artikkeli. 5.6.2020. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: [https://www.stat.fi/artikkelit/2012/art\\_2012-06-05\\_001.html?s=0](https://www.stat.fi/artikkelit/2012/art_2012-06-05_001.html?s=0).

Tilastokeskus: Työllisyys ja työttömyys vuonna 2018. Työvoimatutkimus. 11.4.2019. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: [https://www.stat.fi/til/tyti/2018/13/tyti\\_2018\\_13\\_2019-04-11\\_kat\\_002\\_fi.html](https://www.stat.fi/til/tyti/2018/13/tyti_2018_13_2019-04-11_kat_002_fi.html).

Työeläkelehti: Lähetettyjen työntekijöiden määrä kasvanut viime vuosina nopeasti. Asiantuntija-artikkeli. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://tyoelakelehti.fi/digilehti/032019/lahetettyjen-tyontekijoiden-maara-kasvanut-nopeasti-eu-alue>.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Ohje lähetetyistä työntekijöistä. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://tem.fi/lahetetyt>.

Työ- ja elinkeinoministeriö: Lähetettyjen työntekijöiden direktiivin uudistamisesta löytyi sopu. Uutinen. 12.4.2018. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: [https://tem.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/lahetettyjen-tyontekijoiden-direktiivin-uudistamisesta-loytyi-sopu](https://tem.fi/artikkeli/-/asset_publisher/lahetettyjen-tyontekijoiden-direktiivin-uudistamisesta-loytyi-sopu).

Uusi Suomi – lehti: Ulkomaisten firmojen vilunki paljastui – verottava heräsi. Uutinen. 12.10.2011. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.uusisuomi.fi/uutiset/ulkomaisten-firmojen-vilunki-paljastui-verottaja-herasi/fe288f34-b8ab-3877-a2fb-47a52bd47a9a>.

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset: Laillisuustarkastuskertomus. Verotulot. Yhteenveto verotuloja koskevista laillisuustarkastuksista. 17/2016. (Vierailtu 31.3.2020). Saatavilla osoitteessa: <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/06/01154041/verotulot-yhteenveto-verotuloja-koskevista-laillisuustarkastuksista-17-2016.pdf>.

Valtiovarainministeriö: Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013. Saatavilla osoitteessa: <https://www.google.fi/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=20&ved=2ahUKEwjD2fK23-XnAhXy-SokHYqNDh84ChAWMAI6BAgCEAE&url=https%3A%2F%2Fvm.fi%2Fdms-portlet%2Fdocument%2F0%2F379053&usg=AOvVaw0e6vv-ayQitUTCPEk3JmGg>.

## MUUT LÄHTEET

*Joakim Frände, OTT, Tax & Legal Manager, People Service team, KPMG Oy Ab Helsinki, asiantuntijahaastattelu 3.4.2020.*

*Mariia Suominen, Tax & Legal Manager, People Service team, KPMG Oy Ab Helsinki, asiantuntijahaastattelu 9.3.2020.*

## OIKEUSTAPAUKSET

### **Euroopan unionin tuomioistuin**

*C-396/13, Sähköalojen ammattiliitto ry v. Elektrobudowa Spółka Akcyjna, Request for a preliminary ruling from the Satakunnan käräjäoikeus (Finland), 12.2.2015. Saatavilla osoitteessa:*

<http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CJ0396&lang1=en&type=TXT&ancre=>

*C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, 3.10.2006. Saatavilla osoitteessa:*

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=65389&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=569656>.

*C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), 13.12.2005. Saatavilla osoitteessa:*

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=569903>.

*C-234/01, Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, 12.6.2003. Saatavilla osoitteessa:*

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=569997>.

C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (Greek State)*, 29.4.1999.

Saatavilla osoitteessa:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44559&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=570065>.

C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des Contributions*,

15.5.1997. Saatavilla osoitteessa:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=100591&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=570177>.

C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, Kok. 1995, s. I-225,

14.2.1995.

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 2016:42

Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:

<https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1459943166541.html>.

KHO 2013-T-1704

KHO 2012:17

Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2012/201200477>.

KHO 2011:31

Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2011/201100911>.

KHO 2009-T-757

Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/2009/200900757>.

KHO 2005-T-1707

Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/2005/200501707>.

KHO 2004-T-1773

Saatavilla osoitteessa:

<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/2004/200401773>.

- KHO 2003:33 Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:  
<https://www.finlex.fi/fi/oiikeus/kho/vuosikirjat/2003/200301484>.
- KHO 1994-B-556
- KHO 1990-T-4757
- KHO 1990-B-501 Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/199004757?offset=28601&perpage=100&sort=timeasc&typeIds\[\]=5%3Afi%2C5%3Asv%2C32%3Afi%2C33%3Afi%2C7%3Afi%2C8%3Afi%2C9%3Afi%2C7%3Asv%2C8%3Asv%2C9%3Asv%2C12%3Afi%2C124%3Afi%2C11%3Afi%2C17%3Afi%2C18%3Afi%2C16%3Afi%2C112%3Afi%2C113%3Afi%2C39%3Afi%2C145%3Afi%2C133%3Afi%2C133%3Asv&searchSrc=20&advancedSearchKey=283080](https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/199004757?offset=28601&perpage=100&sort=timeasc&typeIds[]=5%3Afi%2C5%3Asv%2C32%3Afi%2C33%3Afi%2C7%3Afi%2C8%3Afi%2C9%3Afi%2C7%3Asv%2C8%3Asv%2C9%3Asv%2C12%3Afi%2C124%3Afi%2C11%3Afi%2C17%3Afi%2C18%3Afi%2C16%3Afi%2C112%3Afi%2C113%3Afi%2C39%3Afi%2C145%3Afi%2C133%3Afi%2C133%3Asv&searchSrc=20&advancedSearchKey=283080).
- KHO 1987-B-506 Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/198702310?classIds\[\]=372&offset=1201&perpage=100&sort=timeasc&typeIds\[\]=5%3Afi%2C5%3Asv%2C32%3Afi%2C33%3Afi%2C7%3Afi%2C8%3Afi%2C9%3Afi%2C7%3Asv%2C8%3Asv%2C9%3Asv%2C12%3Afi%2C124%3Afi%2C11%3Afi%2C17%3Afi%2C18%3Afi%2C16%3Afi%2C112%3Afi%2C113%3Afi%2C39%3Afi%2C145%3Afi%2C133%3Afi%2C133%3Asv&searchSrc=20&advancedSearchKey=281682](https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/198702310?classIds[]=372&offset=1201&perpage=100&sort=timeasc&typeIds[]=5%3Afi%2C5%3Asv%2C32%3Afi%2C33%3Afi%2C7%3Afi%2C8%3Afi%2C9%3Afi%2C7%3Asv%2C8%3Asv%2C9%3Asv%2C12%3Afi%2C124%3Afi%2C11%3Afi%2C17%3Afi%2C18%3Afi%2C16%3Afi%2C112%3Afi%2C113%3Afi%2C39%3Afi%2C145%3Afi%2C133%3Afi%2C133%3Asv&searchSrc=20&advancedSearchKey=281682).
- KHO 1986-II-503
- KHO 1986-II-502
- KHO 1978-II-515 Vuosikirjapäätös. Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/197802625?classIds\[\]=386&offset=601&perpage=100&sort=timedesc&searchSrc=20&advancedSearchKey=277425](https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/197802625?classIds[]=386&offset=601&perpage=100&sort=timedesc&searchSrc=20&advancedSearchKey=277425).

KHO 1977-T-3634 Saatavilla osoitteessa:  
<https://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/1977/197703634>.

KHO 1977-T-4748

### **Työtuomioistuin**

TT 2013-187 Saatavilla osoitteessa:  
<https://www.tyotuomioistuin.fi/fi/index/tyotuomioratkaisut/tyotuomioratkaisut/1387275322425.html>.

TT 2010-60 Saatavilla osoitteessa: <https://www.edilex.fi/tt/20100060>.

TT 2009-90 Saatavilla osoitteessa:  
[https://www.edilex.fi/tt/20090090?offset=1551&perpage=50&sort=relevance&typeIds\[\]=18%3Afi&searchSrc=9&advancedSearchKey=475348](https://www.edilex.fi/tt/20090090?offset=1551&perpage=50&sort=relevance&typeIds[]=18%3Afi&searchSrc=9&advancedSearchKey=475348).

### **Keskusverolautakunta**

KVL 2001/57 Saatavilla osoitteessa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ennakkoratkaisut/54116/kvl057200/> ja  
<https://www.edilex.fi/kvl/20010057>.

**LYHENNELUETTELO**

AvainhenkilöLV	laista ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (1551/1995)
EPL	ennakkoperintälaki (1118/1996)
ETA	Euroopan talousalue
ETA-sopimus	Euroopan talousalueesta tehty sopimus 1.1.1994
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti (1.2.2003 jälkeen)
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EV	eduskunnan vastaus
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
EYVL	Euroopan yhteisöjen virallinen lehti (ennen 1.2.2003)
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
Korko- ja rojaltidirektiivi	Neuvoston direktiivi 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, annettu 3.6.2003.
ktp	kiinteä toimipaikka
KVL	keskusverolautakunta
LähdeVA	valtionneuvoston asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (1228/2005)
LähdeVL	laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)

Menetelmälaki	laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995)
OECD	organization of Economic co-operation and Development
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
SEU	Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL, N:o C 202, 7.6.2016, s. 13-46.
SEUT	Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL, N:o C 202, 7.6.2016, s. 47-360.
SopS	Suomen säädöskokoelman sarja
TSL	työsopimuslaki (55/2001)
TT	työtuomioistuin
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
Virka-apudirektiivi	Neuvoston direktiivi 201/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)
vp	valtiopäivät
VYL	laki ulkomaisten väliyritysten osakkaiden verotuksesta (1217/1994)



## 1. JOHDANTO

### 1.1 Tutkielman aihe

Suomi kilpailee ulkomaisesta työvoimasta ja kansainvälisistä osaajista muun maailman kanssa. Suuri osa ulkomaisesta työvoimasta ei kuitenkaan ole korkean koulutuksen saaneita ja etenkin työvoimavaltaisilla aloilla työntekijöiden osaaminen voi olla hyvinkin vaihtelevaa. Euroopan unionin yksi peruseriaatteista on työvoiman vapaa liikkuvuus ja Suomeen tullaan yhä enemmän tekemään työtä lähialueilta kuten Virossa ja Puolasta. Omien työntekijöiden lisäksi yritykset käyttävät myös ulkomaisia vuokratyöntekijöitä ja alihankintaa.<sup>1</sup> Verohallinnon tietotojen mukaan Suomessa oli yhteensä 130 684 ulkomaista työntekijää elokuussa 2016. Suurin ryhmä oli virolaiset, joita oli 47 341.<sup>2</sup> Ulkomaisten työntekijöiden määrä Suomessa kasvaa koko ajan.

Ulkomaisen työvoiman käyttämiseen liittyy useita väärinkäytöksen riskejä. Siihen voi liittyä laitonta työntekoa, esimerkiksi työskentelyä ilman työlupaa, tai työnantaja voi rikkoa työsuhteen vähimmäisehtoja syyllistyen alipalkkaukseen.<sup>3</sup> Motiivi halvemman ulkomaisen työvoiman käyttämiseen saattaa olla verojen ja muiden lakisääteisten maksujen kiertäminen taloudellisen edun tavoittelemiseksi.<sup>4</sup> Ulkomaiseen työvoimaan liittyviä väärinkäytöksiä ilmenee tyypillisesti rakennustyömailla ulkomaisten yhtiöiden aliurakointiketjussa.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry, Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje, ulkomainen työvoima.

<sup>2</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 53.

<sup>3</sup> Tekniikka & Talous, Rakennusalan yritykset pyörittävät laajaa pimeää bisnestä ja kiersivät veroja virolaisilla työntekijöillä – esitutkinta valmis, uutinen, 18.1.20219, ja Rakennuslehti – IS: Useita rakennusfirmoja epäillään miljoonien veronkierrosta – 100 000 käteistä löytyi epäillyn kotoa, uutinen 5.6.2017.

<sup>4</sup> Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry, Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje, ulkomainen työvoima.

<sup>5</sup> Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry, Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje, ulkomainen työvoima. Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013. Laittoman ulkomaisen työvoiman käyttöä esiintyy myös muilla harmaan talouden riskitoimialoilla, kuten ravintola-, siivoustoimi- ja kuljetusalalla. Väärinkäytöksiin syyllistyy niin kotimaisia kuin ulkomaisia yrityksiä, joiden vastuuhenkilöt voivat olla suomalaisia tai ulkomaalaisia.

Työntekijöiden lähettämisestä on kyse silloin, kun ulkomainen työnantaja lähettää työntekijän Suomeen työhön. Työntekijöitä voidaan lähettää alihankintana, vuokratyönä tai yritysryhmän sisäisenä siirtona.<sup>6</sup> Tässä pro-gradu-tutkielmassa keskitytään käsittelemään rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulon verotusta Suomen työskentelyn aikana.

Alihankinnassa työntekijä lähetetään tekemään työtä toiseen valtioon, josta on tehty sopimus lähettävän yrityksen eli työnantajan ja tilaajan välillä. Työntekijä työskentelee lähettävän yrityksen lukuun ja sen johdon ja valvonnan alaisena. Yrityksen sisäisessä siirrossa työntekijä lähetetään tekemään työtä samaan yritysryhmään kuuluvaan, toisessa valtiossa sijaitsevaan toimipaikkaan tai yritykseen. Kysymys on siis usein konsernin välillä tapahtuvasta tilapäisestä työvoiman siirrosta. Vuokratyössä taas työntekijä lähetetään tekemään työtä toisessa valtiossa sijaitsevan yrityksen käyttöön, jolloin työntekijän oma työnantaja on tilapäistä työvoimaa välittävä tai vuokraava yritys. Lähetetyn työntekijän verovelvollisuuteen Suomessa vaikuttaa moni asia, kuten edellä mainitun työnteon muoto, Suomessa työskentelyn kesto, verovelvollisen kotipaikka ja asuinvaltio, sekä työnantajan asuinvaltio ja kiinteän toimipaikan muodostuminen Suomeen.

EU-alueella lähetettyjen työntekijöiden määrä on kaksinkertaistunut viimeisen viiden vuoden aikana.<sup>7</sup> Suurin lähettäjämaa EU-alueella on Puola ja merkittävin vastaanottajamaa on Saksa. Lähetetyistä työntekijöistä pääosa työskentelee rakennusalalla. Vuonna 2018 Suomi vastaanotti noin 40 000 lähetetyn työntekijän todistusta. Suurin osa todistuksista tuli Saksasta, Puolasta, Virosta ja Liettuasta.<sup>8</sup> Suomeen saapuneista lähetetyistä työntekijöistä työskenteli rakennusalalla peräti 53,80 prosenttia vuonna 2017.<sup>9</sup> Ulkomaisille työntekijöille maksettiin palkkatuloa yhteensä

---

<sup>6</sup> Työeläkelehti, Lähetettyjen työntekijöiden määrä kasvanut viime vuosina nopeasti, asiantuntija-artikkeli.

<sup>7</sup> Työeläkelehti, Lähetettyjen työntekijöiden määrä kasvanut viime vuosina nopeasti, asiantuntija-artikkeli.

<sup>8</sup> Eläketurvakeskuksen ohje, Suomessa tehtävä työ vakuutetaan Suomessa. ETK:n teknisten muutosten vuoksi vuonna 2018 rekisteröitiin myös lukuisa määrä edellisenä vuonna saapuneita A1-todistuksia.

<sup>9</sup> European Commission: Posting of workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2017, s. 32. Vuonna 2017 EU:ssa myönnettiin yhteensä noin 2,8 miljoonaa lähetetyn työntekijän A1-todistusta, joka oli noin 510 000 kappaletta enemmän edelliseen vuoteen verrattuna. Määrä on kaksinkertaistunut vuodesta 2012. Eniten todistuksia myönsivät Puola 574 000, Saksa 400 000, Espanja 191 000, Slovenia

1 685 391 154 euroa vuonna 2015, joista rakentamisan osuus oli 505 685 246 euroa. Ulkomaisten työnantajien maksaman palkan osuus oli 104,9 miljoonaa euroa.<sup>10</sup>

Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä on Suomessa viimeisen 10-vuoden aikana pysynyt suhteellisen matalana, vaikka lähetettyjen työntekijöiden määrä on Suomessa kaksinkertaistunut viimeisen viiden vuoden aikana.<sup>11</sup> Vuonna 2015 Suomessa työskenteli yhteensä 427 sellaista ulkomaista vuokratyöntekijää, joiden kohdalla vuokratyöntekijän asuinmaan ja Suomen välinen verosopimus ei sallinut työntekijän tulon verottamista Suomessa. Tämä vastasi kolmea prosenttia palkattomista työsuhteista.<sup>12</sup> Palkattomia työsuhteita, joissa henkilö oli työntekijäilmoituksen mukaan työsuhteessa ja työnantajan oikeudellinen muoto oli ulkomainen yhtiö, oli yhteensä 6 248 kappaletta.<sup>13</sup> Vuonna 2015 Suomessa siis työskenteli 6 248 Verohallinnolle ilmoitettua rajoitetusti tai yleisesti verovelvollista ulkomaista työntekijää, joiden kohdalla Suomella ei ollut verotusoikeutta työntekijän palkkatuloon ulkomaisen työnantajan palveluksessa täällä työskentelyn ajalta ansaitsemastaan palkasta.

Enintään kuusi kuukautta Suomessa oleskelleiden ulkomaisten vuokratyöntekijöiden palkkatulojen määrä oli yhteensä 1,3 miljoonaa euroa vuonna 2015. Ulkomaisen työnantajan, jolla ei ollut kiinteää toimipaikkaa Suomessa, maksamien palkkatulojen

---

191 000 ja Italia 153 000. Vähiten todistuksia myönsivät Suomi, Irlanti, Kreikka, Kypros ja Malta, joissa määrä jäi alle 10 000. Saksa vastaanotti eniten lähetettyjä työntekijöitä, yhteensä 427 000. Kolmannes jäsenmaiden vastaanottamista lähetetyistä työntekijöistä työskenteli rakennusalalla ja neljännes palvelualoilla. Myönnettyjen lähetettyjen työntekijöiden todistusten määrä ei suoraan kerro lähetettyjen työntekijöiden määrää, koska sama henkilö voi saada vuoden aikana useamman todistuksen. Ks. European Commission: Posting of workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2017, s. 13-14.

<sup>10</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 63. Uudempia tilastotietoja Verohallinnon julkisista tietokannoista ei ole saatavilla.

<sup>11</sup> Vuonna 2018 vuokratyötä teki Suomessa keskimäärin noin 43 000 henkilöä. Vuokratyötä tekevästä miehiä oli noin 23 000 henkilöä ja naisia noin 20 000. Vuokratyötä tekevien määrä on kasvanut vuodesta 2014 lähtien. Ks. Tilastokeskus – Työllisyys ja työttömyys vuonna 2018, työvoimatutkimus, 11.4.2019. Vaikka prosentuaalisesti vuokratyön määrä Suomen työmarkkinoilla on edelleen varsin marginaalinen työnteon muoto, sillä sitä tekee noin kaksi prosenttia kaikista palkansaajista, on työnteon muoto määrällisesti kuitenkin suuri.

<sup>12</sup> Vuonna 2018 ulkomaisten vuokratyöntekijöiden palkkatulojen määrä oli yhteensä 1 300 000,00 euroa. Ks. Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö, Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 63.

<sup>13</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 65. Palkattomilla työsuhteilla selvityksessä tarkoitetaan tilannetta, jossa työntekijällä on ollut työsuhde, mutta palkkatietoja ei Verohallinnolle ole ilmoitettu. Tämä on perusteltua silloin, kun Suomella ei ole verotusoikeutta työntekijän palkkatuloon.

määrä ulkomaisille työntekijöille, jotka oleskelivat Suomessa enintään 183 päivää verosopimuksen tarkoittamassa mielessä, oli yhteensä 1,8 miljoonaa euroa vuonna 2015.<sup>14</sup> Suomessa vakuutettujen ja vakuuttamattomien ulkomaisten työntekijöiden, jotka työskentelivät ulkomaisen työnantajan palveluksessa, jolla ei ollut kiinteää toimipaikkaa Suomessa vuonna 2015, palkkatulojen määrä oli yhteensä 39,9 miljoonaa euroa.<sup>15</sup>

Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden alhainen määrä Suomessa johtuu pääosin vuonna 2007 voimaan astuneesta ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyvästä lakikokonaisuudesta. Lain tavoitteena on saattaa Suomessa tehdystä työstä maksettu palkka veronalaiseksi Suomessa myös sellaisissa tilanteissa, joissa työntekijän työnantaja on ulkomainen yritys, sekä tehostaa ulkomaisen vuokratyövoiman ja ulkomaisten yritysten muiden työntekijöiden, kuten alihankkijoiden lähettämien työntekijöiden Suomessa tekemän työn valvontaa. Tarkoituksena on, että ulkomaisten työnantajien palveluksessa olevien työntekijöiden tosiasiallisesta oleskelusta ja työskentelystä Suomessa saataisiin luotettavaa tietoa, jolloin Suomen verotusoikeus voitaisiin asianmukaisesti turvata myös näissä tilanteissa, sekä pyritään kaventamaan harmaan talouden toimintakenttää ja turvaamaan yritysten ja työntekijöiden yhdenvertaiset toimintaedellytykset aikaisempaa paremmin.<sup>16</sup>

Suomeen lähetettyihin työntekijöihin sovelletaan työntekijöiden lähettämisestä annettua lakia riippumatta siitä, onko työnantaja EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta.<sup>17</sup> Lähetetyn työntekijän työsopimukseen on sovellettava tiettyjä Suomen säännöksiä ja määräyksiä. Niitä sovelletaan siltä osin kuin ne ovat työntekijän kannalta edullisempia kuin muutoin sovellettavat säännökset.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 57.

<sup>15</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 57.

<sup>16</sup> VaVM 31/2006.

<sup>17</sup> Lakia ei sovelleta kauppamerenkulkua harjoittavien yritysten aluksilla työskenteleviin.

<sup>18</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö, ohje lähetetyistä työntekijöistä. Eläketurvakeskus antaa lähetetyn työntekijän A1/E101 -todistuksia ja tekee ratkaisun sovellettavasta sosiaaliturvalainsäädännöstä.

Ulkomailta tuleva työntekijä on monessa tilanteessa Suomessa verovelvollinen täällä ansaitsemastaan palkkatulosta. Kuitenkin monilla niin sanotuilla riskialoilla, kuten rakennusalalla, ulkomailta tulevien työntekijöiden verotus Suomessa ei kuitenkaan välttämättä toteudu.<sup>19</sup> Vuokratyöntekijöitä koskeneen lainsäädäntöuudistuksen jälkeen ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä on merkittävästi laskenut ja toiminta on rakennusalalla muutettu pääosin aliorakoinnin ja alihankinnan muotoon. Verohallinnon harmaan talouden asiantuntija Markku Heikuran mukaan vuonna 2012 verosäännösten ja valvonnan puutteet ulkomaisen työvoiman käytössä alensivat Suomen veropohjaa arviolta 600-700 miljoonalla eurolla vuodessa sekä verottamattomina palkkoina että välillisesti työntekijöiden alipalkkauksen seurauksena.<sup>20</sup> Vaikka verotuksen valvonta on viime vuosina parantunut viranomaisten tietokantojen yhtenäistämistoimenpiteillä<sup>21</sup> sekä digitalisaation avulla,<sup>22</sup> on samaan aikaan myös ulkomaisten työntekijöiden määrä Suomessa kasvanut merkittävästi. Veropohjan vajeen voidaan arvioida tänä päivänä olevan edelleen merkittävä.

Verosopimusten mukaan ulkomaisten aliorakointiyriytysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, muodostuu näiden yritysten ulkomaisten työntekijöiden palkkatuloon Suomelle verotusoikeus vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisen 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana.<sup>23</sup>

Ennakkoperinnässä, säännönmukaisessa verotuksessa, ja verotustyössä muutenkin on havaittu, että tällaista verovapaata tilannetta pyritään hyödyntämään keinotekoisinkin järjestelyin. Ulkomaiset työnantajayritykset pyrkivät järjestämään toiminnan sen näköiseksi, että Suomessa toimitaan usein vain lyhyillä urakoilla, ja tällöin ulkomaiselle yritykselle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa ja työnantajavelvollisuuksia. Kun työntekijät joko tosiasiallisesti tai keinotekoisesti oleskelevat Suomessa alle 183 päivää, näyttäytyvät sekä ulkomaiset yhteisöt, että heidän rajoitetusti verovelvolliset

---

<sup>19</sup> Muun muassa Harmaa talous & talousrikollisuus – harmaan talouden torjuntaa tekevien viranomaisten yhteishanke, Työnantajat ja tilaajavastuu, syventävä ohje, 19.2.2020, ja Tilastokeskus – Veropohja murenee ulkomaisen työvoiman verottomuuden ja alipalkkauksen takia, asiantuntija-artikkeli, 5.6.2020.

<sup>20</sup> Tilastokeskus, Veropohja murenee ulkomaisen työvoiman verottomuuden ja alipalkkauksen takia, Asiantuntija-artikkeli, 5.6.2020.

<sup>21</sup> Muun muassa vuonna 2019 käyttöön otettu Tulorekisteri.

<sup>22</sup> Verohallinto on vaiheittain ottanut käyttöön uuden verotuksen alustatyökalu Gentaxin, jonka tarkoitus on yhtenäistää eri verolajien valvonta toteutettavaksi yhdellä alustalla.

<sup>23</sup> TVL 10 §:n 4 c kohta verosopimuksettomassa tilanteessa.

työntekijät Verohallinnon rekistereissä asianmukaisesti, mutta selviävät kuitenkin ilman veroseuraamuksia.<sup>24</sup> Tässä tutkielmassa käsitellään vuokratyön ja aliurakoinnin muodossa harjoitetun rajoitetusti verovelvollisen työntekijän työn tuloverotusta, sekä vuokratyön ja aliurakoinnin muodossa harjoitetun työn tosiasiallisia ja juridisia eroja. Tutkielmassa tuodaan kehitysehdotuksia rajoitetusti verovelvollisten työn harmaan talouden estämiseksi sekä verotuksen yhdenmukaistamiseksi.<sup>25</sup>

Harmaana taloutena voidaan lähtökohtaisesti pitää tilanteita, joissa työntekijä olisi verovelvollinen Suomeen kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten mukaan, mutta verotus jää kuitenkin toteutumatta muista kuin maksukyvyttömyydestä johtuvista syistä. Verotus voi jäädä toteutumatta esimerkiksi, jos Verohallinnolla ei ole asianmukaisia tietoja ulkomailta tulevasta työntekijästä, tai hänen Suomen työskentelynsä ajalta ansaitsemistaan tuloista, tai jos Verohallinnolla on tieto ulkomaisesta työntekijästä ja hänen saamistaan tuloista, mutta verot eivät kerry kuitenkaan asianmukaisesti. Tällainen tilanne voi tulla vastaan, jos ulkomaisen työntekijän työnantaja on ulkomainen ilman kiinteää toimipaikkaa Suomessa, koska tällöin ulkomaisella työnantajalla ei pääsääntöisesti ole Suomessa työnantajavelvoitteita ja verojen kertyminen on työntekijän omalla vastuulla.<sup>26</sup> Ulkomaisten työntekijöiden verojen jälkikäteinen perintä on usein myös erittäin haastavaa ulkomailla asuvien työntekijöiden osalta.

Verotuksellisesti ulkomaisten rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden kohdalla verottomuus keinotekoisin järjestelyin koskee useimmiten juuri rakennusalaa, sillä Suomeen tulleista lähetetyistä työntekijöistä yli 50 prosenttia työskentelee asennus-,

---

<sup>24</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys, 03/2013.

<sup>25</sup> Tutkielmassa huomioidaan rakennusalan lisäksi myös muut lähetettyjä työntekijöitä työllistävät alat, joista teollisuuden muut alat kuin rakennusala työllistivät yhteensä 27,8%, koulutus-, sosiaalityö- ja taidealat 7,5%, rahoitus-, vakuutus- ja kiinteistöalat 3,8%, liikenne- ja varastointialat 1,5%, tukku- ja vähittäistavarakauppa 1,2%, sekä majoitus- ja ravintolatoiminta 0,1%. Ks. European Commission: Posting of workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2017, s. 31-32.

<sup>26</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys, 03/2013.

kokoonpano- ja rakennusalalla.<sup>27</sup> Tässä pro-gradu-tutkielmassa painopiste kohdistuu tämän alan lähetettyihin työntekijöihin.

Harmaana taloutena ei voida pitää tilanteita, joissa ulkomailta tuleva työntekijä ei ole Suomessa verovelvollinen. Suomen lainsäädännön mukaan esimerkiksi ulkomaisen aliurakointiyrityksen Suomeen vain muutamaksi kuukaudeksi lähettämä työntekijä ei yleensä ole Suomeen verovelvollinen. Lisäksi verosopimukset rajoittavat Suomen verotusoikeutta.<sup>28</sup>

## 1.2 Tutkielman kysymyksenasettelu ja rajaukset

Tutkielmassa käsitellään rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksen perusteita tuloverolain,<sup>29</sup> lähdeverolain<sup>30</sup> ja verotusmenettelylain<sup>31</sup> mukaan.<sup>32</sup> Tutkielmassa huomioidaan Suomen solmimat kahden- ja monenväliset verosopimukset,<sup>33</sup> Euroopan Unionin primaari-<sup>34</sup> ja sekundaarilainsäädäntö,<sup>35</sup> sekä OECD:n malliverosopimuksen<sup>36</sup> ja sen kommentaarin<sup>37</sup> sääntely tutkimuskysymykseen liittyen. Tutkielmassa käsitellään rajoitetusti verovelvollisen vuokratyön ja aliurakoinnin muodossa harjoitetun työn muodollisia ja tosiasiallisia eroja, sekä ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostumisen vaikutuksia aliurakointimuodossa harjoitetun rajoitetusti verovelvollisen työntekijän verotukseen. Lisäksi tutkielmassa käsitellään taloudellisen työnantajan käsitteen mahdollisen käyttöönottamisen vaikutuksia

---

<sup>27</sup> European Commission: Posting of workers. Report on A1 Portable Documents issued in 2017, s. 32.

<sup>28</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys, 03/2013.

<sup>29</sup> Tuloverolaki 1992/1535 (jatkossa myös TVL).

<sup>30</sup> Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1978/627 (jatkossa myös LähdeVL).

<sup>31</sup> Laki verotusmenettelystä 1995/1558 (jatkossa myös VML).

<sup>32</sup> Tutkielmassa huomioidaan myös kansallinen oikeuskäytäntö tutkimuskysymykseen liittyen.

<sup>33</sup> Verosopimuksella tarkoitetaan tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehtyjä valtioiden välisiä sopimuksia. Verosopimuksissa määritetään asuin- ja lähdevaltion verotusoikeus sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettävät menetelmät. Suomen solmimat kahden- ja monenväliset valtiosopimukset löytyvät ajantasaisesti osoitteesta [edilex.fi/valtiosopimukset](http://edilex.fi/valtiosopimukset) ja [finlex.fi/valtiosopimukset](http://finlex.fi/valtiosopimukset).

<sup>34</sup> Sopimus Euroopan unionista (jatkossa myös SEU) ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta (jatkossa myös SEUT).

<sup>35</sup> Euroopan Unionin asetukset, direktiivit, ja päätökset. Tutkielmassa huomioidaan myös Euroopan unionin oikeuskäytäntö tutkimuskysymykseen liittyen.

<sup>36</sup> OECD, Model convention with respect to taxes on income and on capital 2017 (jatkossa myös OECD malliverosopimus 2017).

<sup>37</sup> OECD, Model tax convention commentary 2017 (jatkossa myös OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017).

rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksen sääntelyyn Suomessa. Tutkielmassa käsitellään myös ulkomaisen rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän sosiaaliturvasääntelyn perusteita Suomen työskentelyn aikana, sekä vuokratyön eri osapuolien viranomaisvelvoitteita.

Tutkielma on luonteeltaan oikeusdogmaattinen esitys rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulon verotuksesta Suomessa. Tutkielmassa haetaan vastauksia siihen, kuinka rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloja tulee Suomessa verottaa, sekä milloin rajoitetusti verovelvollisen työ on muodollisesti ja tosiasiallisesti verotuksessa katsottavissa vuokratyöksi voimassaolevan lainsäädännön mukaan. Voimassa oleva oikeus kattaa Suomen kansallisen verolainsäädännön ohella Suomen muiden valtioiden kanssa solmimat verosopimukset ja EU-oikeuden.

Tutkielmalla tuotetaan uutta tietoa, tulkintasuosituksia sekä veropoliittisia kommentteja, koska aiheesta ei ole aiemmin tehty yhtä kattavaa oikeustieteellistä pro-gradu-tutkielmaa. Tutkimuksen arvo on pääpainoisesti kansallinen, koska tutkielmassa keskitytään Suomen verotukseen ja se on suomenkielinen. Tutkielman tutkimuskysymys voidaan jakaa seuraaviin osa-alueisiin:

#### **Tutkimuskysymyksen osa-alueet:**

1. Ketkä ovat rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä ja miten heidän verovelvollisuutensa määräytyy?
2. Miten rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä verotetaan ja miten heidän verotusmenettelynsä määräytyy, sekä miksi heitä verotetaan eri tavalla samasta työstä, kuin muita rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä useissa verosopimustilanteissa, sekä verosopimuksettomassa tilanteessa?<sup>38</sup>
3. Milloin rajoitetusti verovelvollisen työ on muodollisesti ja tosiasiallisesti verotuksessa katsottavissa vuokratyöksi?

---

<sup>38</sup> Verosopimusvaltiot: Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (2007 lähtien), Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (2009 lähtien) Guernsey, Bermuda ja Jersey (2010 lähtien) Puola, Kazakstan, Caymansaaret (2011 lähtien), Turkki (2013 lähtien), Kypros ja Tadzikistan (2014 lähtien), Saksa ja Turkmenistan (2018 lähtien), ja Espanja (2019 lähtien), joissa työskentelyvaltiolla on verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän palkkatuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Myös verosopimukseton tilanne TVL:n 10 §:n 4 c. kohdan perusteella.



4. Miten rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä ja niitä rajoitetusti verovelvollisia työntekijöitä, jotka työskentelevät sellaisen ulkomaisen yhteisön palveluksessa, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, tulisi verottaa ja verotusta valvoa niin, että verotuksen välttäminen keinotekoisin järjestelyin estettäisiin?
5. Miten taloudellisen työnantajan käsitteen mahdollinen käyttöönotto vaikuttaa rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen?
6. Miten rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän sosiaaliturvasääntely ja vuokratyön osapuolien viranomaisvelvoitteet määräytyvät, sekä miten sääntelyä voitaisiin kehittää?

Tutkielma on rajattu TVL 10 §:n 4 c kohdan tulon verokohtelun arviointiin, jota verotetaan lähdeverolain säännösten nojalla. Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä voi saada Suomesta myös muita tuloja, kuten eläke-, osinko- ja rojalituloja, joiden käsittely on rajattu tutkielman ulkopuolelle.

### **1.3 Tutkielman metodologia ja tavoitteet**

Tutkielman tutkimusmetodi on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Oikeusdogmatiikan keskeisenä tavoitteena on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä olevassa oikeusongelmassa.<sup>39</sup> Lainopillisen tutkimuksen perinteisinä tehtävinä on nähty oikeussääntöjen sisällön selvittäminen eli tulkinta ja systematisointi.<sup>40</sup> Tulkintatehtävässä selvitetään, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta kulloinkin käsiteltävänä olevaan tutkimuskysymykseen.<sup>41</sup> Systematisoinnilla puolestaan viitataan voimassa olevan oikeuden jäsentämiseen. Systematisoinnin avulla lainoppi pyrkii jäsentämään, kehittämään sekä osittain myös luomaan oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka avulla oikeutta tulkitaan.<sup>42</sup> Systematisointitehtävän tarkoituksena voisi sanoa olevan lainsäätäjän työn jatkaminen. Tutkielmassa pyritään sekä systematisoimaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksen periaatteita, ja ennen kaikkea tulkitsemaan

---

<sup>39</sup> Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20, ja laa 2011, s. 21.

<sup>40</sup> Aarnio 1989, s. 288 ja Hirvonen 2011, s. 22-23.

<sup>41</sup> Hirvonen 2011, s. 21-23.

<sup>42</sup> Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20 ja Myrsky 2004a, s. 92.

voimassaolevia oikeussääntöjä. Työn käsittely painottuu henkilöverotukseen. Tämän vuoksi työn lainopin perusteena oleva oikeuslähdeoppi perustuu vahvasti kansainväliseen oikeuslähdeoppiin verosopimusten ja EU-oikeuden sääntelyn kautta.

Tutkielman toinen päämetodi on veropoliittinen metodi. Veropoliittinen tutkimus voidaan jakaa normatiiviseen ja positiiviseen tutkimukseen. Normatiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään, millainen veropoliittinen vaihtoehto pitäisi omaksua tai minkälainen verotuksen painopisteen pitäisi olla. Positiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään, millainen vaikutus säädetyillä tai säädettävillä aiotuilla verotusvaihtoehdoilla on.<sup>43</sup>

Tässä tutkielmassa sovelletaan sekä normatiivista että positiivista veropoliittista metodologiaa. Tutkielmassa arvioidaan nimenomaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksen toimivuutta, sekä vuokratyön muodollisten ja materiaalistien kriteerien toimivuutta verotuksessa. Lisäksi tutkielmassa arvioidaan taloudellisen työnantajan käsitteen mahdollisen käyttöönottamisen vaikutusta rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen. Tutkielmassa pyritään myös löytämään kehitysehdotuksia Suomen kansalliseen lainsäädäntöön liittyen rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotukseen. Veropoliittinen metodi kulkee työssä kaikkialla mukana.

Verotuksen ensisijainen tarkoitus on rahoittaa julkisen talouden toiminta. Fiskaalisen tavoitteen lisäksi verotuksella on myös muita tehtäviä, kuten pyrkimys yhteiskunnallisiin ohjausvaikutuksiin, tai vaihtoehtoisesti pyrkimys mahdollisimman vähäiseen ohjaukseen. Perinteisesti suunniteltaessa tai arvioitaessa jo toimivia verojärjestelmiä käytetään perusteena hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia eli kriteerejä, joita hyvän verojärjestelmän pitäisi täyttää. Näitä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ovat neutraliteetti, oikeudenmukaisuus, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus, hallinnollinen tehokkuus sekä kansainvälinen kilpailukyky.<sup>44</sup> Tutkielmassa taustalla huomioidaan hyvän verojärjestelmän ominaisuudet.

---

<sup>43</sup> Määttä 2007, s. 7-8.

<sup>44</sup> Myrsky 2013, s. 77-78 ja Valtiovarainministeriö 2002, s. 17.

Tutkimuksen taustalla vaikuttavat myös vero-oikeuden yleiset opit, jotka voidaan jakaa teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin.<sup>45</sup> Teoreettiset yleiset opit voidaan jakaa edelleen peruskäsitteisiin, periaatteisiin ja tavoitteisiin. Peruskäsitteet ja periaatteet ovat luonteeltaan normatiivisia. Tavoitteilla taas on takanaan yleensä poliittisia ja taloudellisia päämääriä. Käytännölliset yleiset opit on rakennettu hitaasti muuttuvien instituutioiden käsittelyn varaan.<sup>46</sup> Verotuksen peruskäsitteitä ovat muun muassa verosubjekti, vero-objekti, veropohja ja veroasteikko, joiden avulla voidaan hahmottaa verolainsäädännön perusrakennetta, eli kuka on veronmaksaja, kuka verovelvollinen, sekä mistä tulosta veroa maksetaan ja kuinka paljon.<sup>47</sup>

Tutkimuksen tavoitteena on antaa kokonaiskuva rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotuksesta Suomessa. Tutkielmassa tavoitteena on selvittää rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksen periaatteet, sosiaaliturvan sääntely, sekä sopimussuhteen eri osapuolien viranomaisvelvoitteet. Lisäksi tavoitteena on selvittää, minkälaisia verotuksellisia haasteita rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen liittyy, sekä minkä vuoksi rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus on useissa verosopimustilanteissa ja verosopimuksettomassa tilanteessa asetettu eri asemaan muihin rajoitetusti verovelvollisiin työntekijöihin nähden. Kolmanneksi tutkielman tavoitteena selvittää, milloin rajoitetusti verovelvollisen työ on muodollisesti ja tosiasiallisesti katsottavissa vuokratyöksi, sekä neljänneksi, miten taloudellisen työnantajan käsitteen mahdollinen käyttöönotto vaikuttaa rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen.<sup>48</sup>

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkimuksen ensimmäinen luku on johdanto, jossa käsitellään tutkimuksen taustat, kysymyksenasettelu, tavoitteet ja rajaukset. Lisäksi määritellään tutkimuksessa käytettävät metodit, sekä kuvataan tutkimuksen rakenne ja keskeiset lähteet.

---

<sup>45</sup> Myrsky 2009b, s. 179.

<sup>46</sup> Wikström 2008, s. 7-8.

<sup>47</sup> Myrsky 2009b, s. 182-183.

<sup>48</sup> Marinin hallitusohjelma 2019, kohta 11.

Toisessa luvussa määritellään ensin verosubjekti, eli ketkä ovat rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä. Tämän jälkeen selvitetään vero-objekti, eli milloin rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä on kulloisessakin tilanteessa velvollinen maksamaan Suomessa työskentelyn ajalta ansaitsemastaan palkkatulostaan veroa Suomeen. Verovelvollisuusasema ja Suomesta saatu tulo määritellään Suomen kansallisten säännösten nojalla, eikä siihen vaikuta EU-oikeuden ja verosopimusten säännökset.

Kolmannessa luvussa käsitellään tarkemmin verosopimusoikeutta. Suomen solmimat verosopimukset voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta tuloon, mutta eivät laajentaa sitä. Luvussa selvitetään kansainvälisen vero-oikeuden säännöksiä ja periaatteita rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen liittyen, ja niitä tarkastellaan lähdevaltioperiaatteen mukaisesti, eli Suomen näkökulmasta. Lisäksi luvussa käsitellään vuokratyön muodollisten ja tosiasiallisten tunnusmerkkien täyttymistä verotuksessa. Kolmanneksi luvussa käsitellään myös rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotusmenettely ja sosiaaliturvasääntely, sekä vuokratyön osapuolten viranomaisvelvoitteet Suomessa.

Neljännessä luvussa käsitellään tutkielman tutkimuskysymykseen liittyviltä osin ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostumisen perusteet tuloverotuksessa, sekä siinä ilmeneviä ongelmakohtia. Rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät ovat usein verovelvollisia Suomeen ja tosiasiallisesti samassa tai samankaltaisessa asemassa kuin sellaiset rajoitetusti verovelvolliset työntekijät, jotka eivät ole verovelvollisia Suomeen työskennellessään sellaisen ulkomaisen yhteisön palveluksessa, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa TVL 13 a §:n tai verosopimuksen perusteella. Lisäksi luvussa käsitellään taloudellisen työnantajan käsitteen mahdollisen käyttöönottamisen vaikutus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotukseen.

Viidennessä luvussa esitetään tutkimuksen yhteenveto ja tutkimustulokset. Luvussa annetaan kehitysehdotuksia rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotukseen, sekä pohditaan laajemmin kestäviä verotuksen yhtenäistämistoimenpiteitä rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden verotuksen rapautumisen ja harmaan talouden estämiseksi Suomessa. Kehitysehdotukset ovat

ensisijaisesti kansalliseen lainsäädäntöön, koska tutkimuksen kohteena on rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotus Suomessa.

### **1.5 Tutkielman lähteet**

Lainopillisten kannanottojen johtaminen, argumentaatio ja justifikaatio ovat kiinteässä yhteydessä oikeuslähteisiin. Oikeuslähdeoppi on lainopin ja oikeusteorian yksi keskeisimmistä kohteista. Lainopin metodiikka ja oikeudellinen argumentaatio nojautuvat oikeuslähteisiin.<sup>49</sup>

Tutkielmassa käytetään oikeuslähteinä lain esitöitä, tuomioistuinten ratkaisuja, oikeuskirjallisuutta, asiantuntija-artikkeleita, Verohallinnon antamaa ohjeistusta, sekä Keskusverolautakunnan päätöksiä. Tutkimuksen aihe sijoittuu kansainvälisen verotuksen alueeseen, jonka vuoksi kotimaisten lähteiden lisäksi tutkimuksessa on käytetty kansainvälisiä lähteitä. Tutkielmassa tarkastellaan Eurooppa-oikeuden, verosopimusoikeuden ja kansallisen lainsäädännön oikeussäännöksiä. Tutkimuksen kannalta tärkeimpiä kansallisen lainsäädännön säännöksiä ovat TVL:n säännökset, jotka liittyvät yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen sekä tulon veronalaisuuteen, ja lähdeverolain säännökset, joiden nojalla verotetaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloa.

---

<sup>49</sup> Laakso 2012, s. 257 ja 324-325.

## 2. RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROVELVOLLISUUS

### 2.1 Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä

Ulkomaisen vuokratyöntekijän verovelvollisuudesta Suomessa säädetään TVL 9.1 §:ssä, jonka mukaan verovelvollisuus jakaantuu yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Tuloverolaissa on lisäksi eräitä verovelvollisuuden laajuutta koskevia erityissäännöksiä. Yleisesti verovelvollisia ovat Suomessa asuvat henkilöt ja rajoitetusti verovelvollisia ulkomailla asuvat henkilöt. Verovelvollisen asema yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisena vaikuttaa siihen, miten ja minkä lain perusteella hänen saamiaan tuloja verotetaan Suomessa.

Yleisesti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus perustuu ensisijaisesti tuloverolakiin ja tapahtuu verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä. Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus taas perustuu tuloverolain ohella pääasiassa lähdeverolakiin.<sup>50</sup> Yleisesti verovelvolliset vuokratyöntekijät maksavat Suomeen veroa sekä Suomesta että ulkomailta ansaitsemistaan tuloista. Rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät maksavat Suomeen veroa vain Suomesta ansaitsemistaan tuloista.<sup>51</sup>

Tuloverolaissa määritellään ulkomaisen vuokratyöntekijän Suomessa asuminen, jonka perusteella määräytyy myös ulkomaisen vuokratyöntekijän yleinen verovelvollisuus Suomessa. TVL 11.1 §:n mukaan, vaikka luonnollinen henkilö asuu tuloverolain tarkoittamassa mielessä Suomessa, hän ei välttämättä fyysisesti oleskele täällä.

---

<sup>50</sup> Helminen 2016, s. 141-142.

<sup>51</sup> TVL 9 § ja 10 §. Suomen kansalliseen ulkomaan vero-oikeuteen kuuluu erityisesti se osa verolainsäädännöstä, joka vaikuttaa Suomen verotusvallan ulottuvuuteen. Säännökset löytyvät ennen kaikkea tuloverolaista (1535/1992, TVL), laista rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta (627/1978, LähdeVL), valtioneuvoston asetuksesta rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (1228/2005, LähdeVA), laista ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (1551/1995, AvainhenkilöLV), laista kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995, MenetelmäL) ja laista ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994, VYL). Lisäksi perintö- ja lahjaverolaissa (378/1940, PerVL), laissa verotusmenettelystä (1558/1995, VML) ja myös laissa elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL) on kansainvälisten tilanteiden verosäännöksiä verotuksesta. Kansainvälisen vero-oikeuden oikeuslähteet ovat lähtökohtaisesti samat kuin muillakin oikeudenaloilla. Oikeuslähteitä ovat muun muassa laki, maantapa, oikeuskäytäntö sekä oikeustiede. Ks. Aarnio 2006 s. 292 ja 293.

Luonnollinen henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos hän asuu Suomessa. Henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti.

Toiseksi yleisesti verovelvollinen vuokratyöntekijä on myös henkilö, joka jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, ellei hän näytä, ettei hänellä ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomessa. Verosopimuksen määräyksillä ei ole merkitystä ratkaistaessa sitä, onko ulkomainen vuokratyöntekijä Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen, vaan asia ratkaistaan tuloverolain säännösten perusteella.<sup>52</sup>

Yleisesti verovelvollisia luonnollisia henkilöitä verotetaan kansalaisuudesta riippumatta Suomen lainsäädännön mukaan, jos he ovat yksityisoikeudellisen työnantajan palveluksessa. Sen sijaan, mikäli työnantaja on ulkomainen julkisyhteisö, henkilöä yleensä verotetaan ainoastaan kyseisessä ulkomaisessa valtiossa.<sup>53</sup> Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden kohdalla työnantajana on harvemmin kuitenkaan ulkomainen julkisyhteisö.

Yleisesti verovelvollisten työntekijöiden työskentelyvaltion verotusoikeutta on rajoitettu verosopimuksissa olevien määräysten perusteella. Yleensä verosopimukset estävät työskentelyvaltion verotusoikeuden, jos yleisesti verovelvollisen ulkomaantyöskentely työskentelyvaltiossa kestää alle 183 päivää joko 12 kuukauden, tai kalenterivuoden aikana, eikä työnantaja asu työntekevaltiossa. Tämä ei yleensä kuitenkaan kosketa yleisesti verovelvollisia ulkomaisia vuokratyöntekijöitä.<sup>54</sup>

Ulkomainen vuokratyöntekijä saattaa olla Suomen lisäksi yleisesti verovelvollinen myös toisessa valtiossa, jolloin kyseessä on kaksoisasumistilanne. Tilanne saattaa syntyä silloin, kun lähtövaltio ja Suomi työskentelyvaltiona samanaikaisesti katsovat, että vuokratyöntekijä asuu molemmissa valtioissa ja on siten yleisesti verovelvollinen kyseisissä valtioissa. Kaksoisasumiskonflikti ratkaistaan verosopimuksella, mikäli

---

<sup>52</sup> TVL 9 § ja 11 §.

<sup>53</sup> Saarinen 2018, s. 381.

<sup>54</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomailta työskentelyn verotus, 18.4.2019, kohta 4.3.

valtioiden välillä on voimassa oleva verosopimus. Verosopimusten mukaan henkilöllä voi olla vain yksi verosopimuksen mukainen kotivaltio kerrallaan. Kotivaltio saa ensisijaisen oikeuden verottaa vuokratyöntekijää hänen maailmanlaajuisista tuloistaan. Kotivaltion pitää kuitenkin poistaa kaksinkertainen verotus, eli hyvittää vero, joka on maksettu tulon lähdevaltiossa.<sup>55</sup> Joissakin tapauksissa sopimusvaltiot eivät pääse yhteisymmärrykseen verosopimusten kotivaltioartiklan<sup>56</sup> tulkinnasta eikä siitä, mistä valtiosta tulee verosopimuksen mukainen kotivaltio.<sup>57</sup>

Rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä ovat kaikki ne vuokratyöntekijät, jotka eivät ole yleisesti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä. Jos luonnollinen henkilö ei asu Suomessa, hän on täällä rajoitetusti verovelvollinen.<sup>58</sup> Henkilö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen, jos hänellä ei ole Suomessa varsinasta asuntoa ja kotia, hän ei jatkuvasti oleskele täällä yli kuuden kuukauden ajan, eikä häneen sovellu kolmen vuoden sääntö.<sup>59</sup> TVL 10 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä on velvollinen suorittamaan Suomeen veroa vain täältä ansaitsemistaan tuloista.

## 2.2 Varsinainen asunto ja koti

Yleinen verovelvollisuus ja Suomessa asuminen ovat sama asia. TVL 9.1 §:n mukaan yleisesti verovelvollisen on tulon perusteella suoritettava veroa Suomeen sekä Suomesta että muista valtioista saaduista tuloistaan, eli yleinen verovelvollisuus on maailmanlaajuista, globaalia verovelvollisuutta. Tulon veronalaisuuden osalta asumiseen perustuvassa verotuksessa ei ole merkitystä, mistä tulo maksetaan, vaan missä tulonsaaja eli verosubjekti asuu.<sup>60</sup>

Ulkomaisen vuokratyöntekijän katsotaan asuvan Suomessa, kun hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti. Asunto on yleensä paikka, jossa voi asua. Koti taas liittyy

---

<sup>55</sup> Helminen 2016, s. 151-152.

<sup>56</sup> Verosopimusten artikla 4 on kotivaltioartikla.

<sup>57</sup> Joakim Frände: Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja, numero 315, 2013.

<sup>58</sup> TVL 9.1 § 2k ja TVL 11 §.

<sup>59</sup> TVL 9.1 § 2k ja TVL 11 §. Ks. Malmgren – Myrsky 2017, s. 250.

<sup>60</sup> Henkilöllä on yleensä asunto ja koti Suomessa, jos hänet on väestötietojärjestelmän mukaan merkitty täällä asuvaksi. Henkilöllä voi kuitenkin olla tuloverolaisissa tarkoitettulla tavalla varsinainen asunto ja koti Suomessa, vaikka tätä ei olisi väestötietojärjestelmään merkitty, ja toisinpäin. Ks. Malmgren – Myrsky 2017, s. 190.



henkilökohtaisiin intresseihin ja läheisiin siteisiin, eli asuinpaikkaan. Yleensä henkilöllä voi olla vain yksi koti, vaikka hänellä olisi monta asuntoa.<sup>61</sup> Koti muistuttaa OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklassa olevaa elinetsijien keskusta. Arvioitaessa kodin sijaintipaikkaa, merkitystä on usein sillä, missä perhe asuu.<sup>62</sup> Ulkomailla asuneesta vuokratyöntekijästä voi kuitenkin tulla Suomessa asuva ja Suomessa yleisesti verovelvollinen silloinkin, kun hän oleskelee Suomessa alle kuusi kuukautta, jos hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on tänä aikana Suomessa. TVL 11.1 §:n mukaan ulkomaan kansalaisen ja kansalaisuutta vailla olevan vuokratyöntekijän yleinen verovelvollisuus Suomessa päättyy välittömästi, kun hän muuttaa Suomesta pois.

### 2.3 Yli kuuden kuukauden oleskelu

Ulkomaisten vuokratyöntekijän katsotaan asuvan Suomessa myös, jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan. Tällöin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Yli kuuden kuukauden oleskeluun perustuva yleinen verovelvollisuus Suomessa soveltuu käytännössä muun muassa ulkomaalaisiin vuokratyöntekijöihin, jotka syystä tai toisesta, esimerkiksi tilapäisen työskentelyn takia, oleskelevat Suomessa yli puoli vuotta asettumatta tänne kuitenkaan varsinaisesti asumaan, jolloin heillä ei siis ole Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia. Jos vuokratyöntekijä oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, häntä pidetään yleisesti verovelvollisena ensimmäisestä täällä oleskelupäivästä lähtien, ei siis vasta kuuden kuukauden oleskelun jälkeen.<sup>63</sup>

Pysyvästi ulkomailla asuvan henkilön työ voi edellyttää tiheästi toistuvia lyhyitä työjaksoja Suomessa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä<sup>64</sup> oli kysymys tilanteesta, jossa Ruotsissa perheineen asuva tehdaskonsultti työskenteli yli kuuden kuukauden ajan suomalaisen yhtiön palveluksessa enimmillään neljä päivää viikossa ja vietti viikonloput ja vapaat kotonaan Ruotsissa. Poissaolot Suomesta kestivät 3-29

---

<sup>61</sup> Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 73.

<sup>62</sup> Varsinaisen asunnon ja kodin määrittelystä tarkemmin ks. Frände 2013 s. 54, Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 72 ja Helminen 2016, s. 124.

<sup>63</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 72.

<sup>64</sup> KHO 1990/4757.

päivää. Tehdaskonsultin katsottiin oleskelleen Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan.

TVL 11.1 §:n mukaan Suomessa oleskelun tulee olla yhtäjaksoista. Tilapäinen poissaolo ei kuitenkaan estä pitämstä oleskelua jatkuvana. Poissaolon tilapäisyys arvioidaan aina tapauskohtaisesti. Lainkohdasta ei kuitenkaan ilmene, kuinka pitkää poissaoloa voidaan pitää tilapäisenä, mutta verotuskäytännössä yli kahden kuukauden poissaoloa ei katsota enää tilapäiseksi, jolloin Suomessa oleskelun katsotaan katkenneen.<sup>65</sup> Poissaolon tilapäisyys arvioidaan kuitenkin aina tapauskohtaisesti. Ratkaisuun vaikuttaa muun muassa onko Suomeen jäänyt asunto, tai jatkuuko työsuhde edelleen Suomessa.

Jos ulkomaalainen vuokratyöntekijä palaa Suomeen yli kahden kuukauden poissaolon jälkeen, kuuden kuukauden oleskeluajan laskeminen alkaa alusta. Jos ulkomaalainen vuokratyöntekijä kuitenkin oleskelee Suomessa pidempään siten, että hänellä voidaan katsoa olevan Suomessa varsinainen asunto ja koti, yleinen verovelvollisuus voi jatkua, vaikka verovelvollinen olisi välillä poissa yli kaksi kuukautta.<sup>66</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä<sup>67</sup> Suomessa käyntejä viikonloppuisin perheen luona pidettiin tilapäisenä poissaolona, eikä niiden katsottu katkaisevan yhtäjaksoista oleskelua Suomessa.<sup>68</sup> Jos Ruotsissa rajan läheisyydessä pysyvästi asuva henkilö käy Suomen puolella työssä, hänen ei kuitenkaan katsota jatkuvasti oleskelevan Suomessa.<sup>69</sup>

Kuuden kuukauden jakso ole sidottu kalenterivuoteen. Jos ulkomainen vuokratyöntekijä asuu Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuusi kuukautta, esimerkiksi ajanjaksolla 1.10 – 1.5, on hän tuon ajan Suomessa yleisesti verovelvollinen.<sup>70</sup> Sen lisäksi hän on rajoitetusti verovelvollinen Suomeen saapumisvuonna 31.9 saakka ja lähtövuonna 2.5 alkaen. Yleisen verovelvollisuuden muodostumisen kannalta keskeisintä on oleskelu eikä se, työskenteleekö vuokratyöntekijä Suomessa vai ei.

---

<sup>65</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 192-193.

<sup>66</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 192-194.

<sup>67</sup> KHO 1986 II 502. Vertaa tapaukseen KHO 1986 II 503.

<sup>68</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 16 ja 17.

<sup>69</sup> KHO 1987 II 506. Kuuden kuukauden oleskeluajan täyttymistä pohdittiin myös KHO 1990 B 501 tapauksessa, jossa henkilön katsottiin oleskelleen Suomessa yhtäjaksoisesti yli kuuden kuukauden ajan, jolloin henkilö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen.

<sup>70</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 193.

## 2.4 Kaksoisasumiskonfliktin ratkaisumenetelmät

Verosopimuksista huolimatta jokainen valtio verottaa tuloja ja varallisuutta oman kansallisen lainsäädäntönsä mukaan. Verosopimukset voivat rajoittavat, mutta eivät laajentaa valtion kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta. Verosopimusten määräykset myös ohittavat kansallisen lainsäädännön, kun verosopimus johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen.<sup>71</sup>

Verosopimuksen määräykset eivät ratkaise sitä, onko ulkomaalainen vuokratyöntekijä kansallisten säännösten mukaan Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen,<sup>72</sup> vaan tämä ratkeaa yksinomaan tuloverolain säännösten perusteella. Kaksoisasumistapauksissa Suomessa yleisesti verovelvollinen voi kuitenkin olla samaan aikaan myös toisessa valtiossa sen kansallisen lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollinen. Tällaisissa tilanteissa verosopimuksen perusteella ratkaistaan se valtio, jossa kaksoisasujan katsotaan asuvan verosopimusta sovellettaessa.<sup>73</sup>

Verosopimuksissa Suomi on sopinut siitä, kummalla sopimusvaltiolla on verotusoikeus verovelvollisen tuloon, eli tulon lähdevaltiolla vai asuinvaltiolla, sekä siitä, miten kaksinkertainen verotus poistetaan. Verosopimuksia on usein täydennetty pöytäkirjoilla ja viranomaisten välisellä kirjeenvaihdolla. Nämä dokumentit ovat myös osa verosopimusta ja samalla tavoin valtioiden viranomaisia sitovia. Useimmat verosopimukset noudattavat pääpiirteissään OECD:n malliverosopimusta ja sen nojalla OECD:n asiantuntijakomitean antamia lausuntoja. Lisäksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä verosopimusten tulkinnassa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaari on OECD:n antama suositus siitä, miten verosopimuksia tulisi jäsenvaltioiden tuomioistuimissa tulkita.<sup>74</sup>

Verosopimusta sovellettaessa ulkomaalainen vuokratyöntekijä voi asua vain yhdessä sopimusvaltiossa. Verosopimuksissa eri tulotyyppien verotus on jaettu asuinvaltion ja

---

<sup>71</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 143–145.

<sup>72</sup> KHO 1978 II 515 ja KHO 1979 II 508.

<sup>73</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 193-194.

<sup>74</sup> Marjaana Helminen: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa, Edilex artikkeli 2014, s. 21–22.

lähdevaltion kesken. Pääsääntöisesti ulkomaalaisen vuokratyöntekijän asuinvaltiolla on velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus, jonka vuoksi verosopimusten soveltamisen ehdottomana edellytyksenä on, että ulkomaalaisen vuokratyöntekijän katsotaan asuvan yhdessä sopimusvaltiossa. Tämän vuoksi verosopimuksissa on määräykset siitä, kummassa valtiossa kaksoisasujan katsotaan asuvan sopimusta sovellettaessa.<sup>75</sup>

Kaksoisasumiskonfliktia varten verosopimukseen on otettu yksityiskohtaiset määräykset siitä, kummassa valtiossa verovelvollisen on katsottava sopimusta sovellettaessa asuvan. Luonnollisilla henkilöillä kaksoisasumistilanne ratkaistaan niin sanotulla *tie-breaker-säännöllä*, jossa henkilön asuin- ja kotivaltio määritetään verosopimustilanteessa seuraavien kriteerien avulla etusijajärjestyksessään seuraavasti:

- 1) *missä on henkilön vakituinen asunto<sup>76</sup> ja elinätujen keskus,*
- 2) *missä henkilö pysyvästi oleskelee,*
- 3) *minkä valtion kansalainen henkilö on, ja*
- 4) *jos asuinvaltiota ei voida ratkaista edellä olevilla kriteereillä, toimivaltaiset viranomaiset sopivat asian keskenään.<sup>77</sup>*

Luonnollisen henkilön vakituisen asunnon ei tarvitse olla omistusasunto, vaan riittää, että asunto on varattuna verovelvollisen käyttöön ja ettei asunto se ole niin sanottu tilapäismajoitus, kuten hotelli. Mikäli verovelvollisella on käytössä vakituinen asunto molemmissa valtioissa tai ei kummassakaan valtiossa, katsotaan hänen asuvan siinä valtiossa, missä hänellä on kiinteimmät henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet, eli elinätujen keskus.<sup>78</sup> Tällaisia siteitä voivat olla esimerkiksi verovelvollisen perhe, muut sosiaaliset suhteet, työ, liiketoiminta, harrastukset sekä esimerkiksi poliittiset, kulttuuriset ja muut aktiviteetit.<sup>79</sup> Yleensä henkilökohtaisilla siteillä, lähinnä perheellä on enemmän merkitystä kuin taloudellisilla siteillä. Arviointi on kuitenkin aina kokonaistarkastelua.

---

<sup>75</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 102.

<sup>76</sup> KHO 1977 T perusteella hotellimajoitusta ei pidetä henkilön vakituisena asuntona.

<sup>77</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 102.

<sup>78</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 102.

<sup>79</sup> Helminen 2016, s. 151-154.

Jos edellä mainituilla perusteilla ei voida ratkaista, kummassa sopimusvaltiossa verovelvollisen elinajan keskus on, katsotaan henkilön asuvan pysyvästi siinä valtiossa, jossa hän pysyvästi oleskelee. Ja jos hän pysyvästi oleskelee molemmissa sopimusvaltiossa tai ei kummassakaan valtiossa, katsotaan hänen asuvan siinä sopimusvaltiossa, jonka kansalainen hän on. Viime kädessä sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset keskinäisellä sopimuksella ratkaisevat verovelvollisen asuinvaltion.<sup>80</sup>

Verosopimuksen asuinpaikkamääräyksistä ei voi seurata tilannetta, jossa vuokratyöntekijää, joka asuu täällä Suomen kansallisen verolainsäädännön mukaan, mutta verosopimuksen mukaan taas toisessa sopimusvaltiossa, pidettäisiin Suomessa rajoitetusti verovelvollisena. Verovelvollisuuden laajuus koskee verotuksen perustetta, ja tästä voidaan säännellä vain kansallisessa verolainsäädännössä. Yleisesti verovelvollinen ei siis verosopimuksen asuinpaikka-artiklan 4 perusteella muutu rajoitetusti verovelvolliseksi.<sup>81</sup>

Jos yleisesti verovelvollinen vuokratyöntekijä verosopimuksen tarkoittamassa mielessä asuu toisessa verosopimusvaltiossa, saa tämä toinen valtio lähtökohtaisesti verottaa verovelvollisen globaalien, maailmanlaajuisen tulon. Tällöin Suomen verotusoikeuden ulottuvuus muistuttaa laajuudeltaan pitkälti rajoitetusti verovelvollisen verotusta. Useat verosopimukset ja verosopimukseton tilanne sallii kuitenkin Suomen verotusoikeuden ulkomaisen vuokratyöntekijän Suomesta saatujen palkka- ja eräiden muiden tulojen osalta, vaikka Suomi ei ole verosopimuksen mukainen asuinvaltio.

Ulkomaista vuokratyöntekijää, joka on asunut Suomessa ainoastaan osan verovuotta, verotetaan tältä ajalta yleisesti verovelvollisena ja muulta osalta vuotta rajoitetusti verovelvollisena.<sup>82</sup> Asialla voi olla suuri merkitys yksittäistapauksissa. Keskusverolautakunnan<sup>83</sup> Suomella katsottiin olevan oikeus periä lähdevero optioiden käytöstä saadusta ja palkkana verotettavasta edusta siltä osin, kuin se kohdistui aikaan,

---

<sup>80</sup> Helminen 2016, s. 143-145. Toimivaltainen viranomainen on sopimusvaltion Verohallinto, tai sen puuttuessa vastaava viranomainen.

<sup>81</sup> Yhteisöjen osalta KHO 2003:33 ja luonnollisten henkilöiden kaksoisasumisesta yksityiskohtaisesti Frände 2013.

<sup>82</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 194 ja KHO 2004-T-1773.

<sup>83</sup> KVL 2001/57, jossa oli kysymys kuuden kuukauden säännöstä.

jona henkilö oli yleisesti verovelvollinen Suomessa. Vero perittiin kuitenkin lähdeverona, koska henkilö oli Suomessa rajoitetusti verovelvollinen käyttäessään optioita.

Mikäli pysyvästi ulkomailla asunut vuokratyöntekijä muuttaa Suomeen yli kuuden kuukauden ajaksi, hän on Suomessa yleisesti verovelvollinen saapumispäivästään lukien, ja vastaavasti Suomesta muuttavan ulkomaan vuokratyöntekijään yleinen verovelvollisuus Suomessa päättyy muuttopäivänä. Vuodesta 2006 alkaen maahan- tai maastamuuttoajankohdalla ei ole ollut merkitystä verotuksessa saatavien vähennysten kannalta.<sup>84</sup>

## 2.5 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Jos lähdevaltiolla on verosopimuksen mukaan oikeus verottaa tulo, verovelvollisen asuinvaltio pääsääntöisesti poistaa tulon kaksinkertaisen verotuksen joko vapautusmenetelmällä tai hyvitysmenetelmällä. Verosopimuksissa tulon lähdevaltion verotusoikeus todetaan joko käyttäen sanontaa ”voidaan verottaa tässä valtiossa” tai ”verotetaan vain tässä valtiossa”. Kahta eri sanontaa käytetään osoittamaan sitä, onko verovelvollisen asuinvaltion poistettava kaksinkertainen verotus hyvitysmenetelmällä vai vapautusmenetelmällä. Lähdevaltion verotus taas tapahtuu samalla tavalla riippumatta siitä, kumpaa sanontaa sopimuksessa käytetään.<sup>85</sup>

Mikäli lähdevaltion verotusoikeus on todettu käyttäen sanontaa ”verotetaan vain tässä valtiossa”, poistaa asuinvaltio kaksinkertaisen verotuksen aina vapautusmenetelmällä. Mikäli lähdevaltion verotusoikeus on verosopimuksessa taas todettu sanonnalla ”voidaan verottaa tässä valtiossa”, poistaa asuinvaltio kaksinkertaisen verotuksen joko hyvitysmenetelmällä tai vapautusmenetelmällä riippuen siitä, kumpi menetelmä on verosopimuksessa päämenetelmänä. Lähes kaikissa Suomen solmimissa verosopimuksissa päämenetelmänä on hyvitysmenetelmä. Poikkeuksellisesti vapautusmenetelmää sovelletaan Ranskan ja Egyptin verosopimuksissa päämenetelmänä. Lisäksi, vaikka Pohjoismaiden verosopimuksessa päämenetelmänä

---

<sup>84</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 72.

<sup>85</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, 12.8.2019, kohta 2.1.

sovelletaan hyvitysmenetelmää,<sup>86</sup> niin Sopimuksen 25 artiklan 3 c kohdasta johtuu, että 15 artiklassa tarkoitettuun palkkatuloon, joka ”voidaan verottaa” toisessa valtiossa, sovelletaan poikkeuksellisesti progressioehtoista vapautusmenetelmää<sup>87, 88</sup>

## **2.6 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän Suomesta saatu tulo**

### **2.6.1 Suomesta saadun tulon käsitteestä**

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloverotusta ratkaistaessa ensimmäinen kysymys on se, onko rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän saama tulo Suomesta saatua tuloa. Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä on TVL 9.1 §:n 2 kohdan mukaan velvollinen maksamaan veroa Suomeen vain täältä ansaitsemastaan tulosta. Muut kuin Suomesta saadut tulot eivät ole rajoitetusti verovelvolliselle vuokratyöntekijälle veronalaista tuloa Suomessa.<sup>89</sup> Suomesta saatuja tuloja ei ole lueteltu tuloverolaissa tyhjentävästi. Myöskään laissa ei ole määritelty niitä liittymiä, joita tulolla tulee olla, jotta se tulkittaisiin Suomesta saaduksi.<sup>90</sup>

### **2.6.2 Suomesta saatu palkkatulo ja luontoisedut**

Suomesta saadulle palkkatulolle on TVL 10 §:n 4 kohdassa asetettu kaksi edellytystä, joiden tulee täytyä samanaikaisesti. Työn tulee olla tehty yksinomaan tai pääsääntöisesti Suomessa ja työ on tullut tehdä Suomessa olevan työnantajan lukuun. Mikäli molemmat edellytykset eivät täyty, kysymys ei ole Suomesta saadusta tulosta.

Palkkatulo ja eräät palkan luonteiset tulot ovat Suomesta saatua tuloa, jos palkka saadaan suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä,<sup>91</sup> palkka saadaan muulta työnantajalta kuin suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun,<sup>92</sup> palkkio saadaan suomalaisen yhteisön tai yhtymän

---

<sup>86</sup> MenetelmäL 2 §.

<sup>87</sup> MenetelmäL 6 §.

<sup>88</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, 12.8.2019, kohta 2.1.

<sup>89</sup> Nykänen 2015, s. 124-125.

<sup>90</sup> Nykänen 2015, s. 124-125 ja Malmgren - Myrsky 2017, s. 249.

<sup>91</sup> TVL 10 §:n 3 k.

<sup>92</sup> TVL 10 §:n 4 k.

hallituksen tai siihen rinnastettavan muun toimielimen jäsenen tehtävästä,<sup>93</sup> kysymys on taitelijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta saadusta tulosta,<sup>94</sup> tai kysymys on ulkomaisen työnantajan palveluksessa olevan vuokratun työntekijän saamasta palkasta, kun työntekijä on vuorattu Suomessa olevalle työn teettäjälle.<sup>95</sup>

TVL 10 §:n 3, 4 ja 4 c kohdissa käytetään termiä palkka. Lähdeverolain 4 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen lähdeveronalaisena palkkana pidetään EPL 13 §:n mukaista palkkaa, jonka vuoksi Suomesta saatuna palkkatulona on luontevaa pitää EPL 13 §:n mukaista palkkaa, jolla tarkoitetaan työ- ja virkasuhteessa maksettua palkkaa, kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, elinkeinoyhtymän yhtiömiehen nostamaa palkkaa ja luottamustoimesta saatua korvausta. Palkka voidaan maksaa rahana tai luontoisetuina. Palkkana pidetään myös TVL 66-68 §:n mukaisia etuja, kuten työsuhdeoptioetua ja työnantajan maksamia vakuutusmaksuja, ja TVL 69 §:n mukaisia henkilökuntaetuja, siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia.<sup>96</sup>

Palkkana ei pidetä LähdeVL 4 §:n perusteella tuloverolain mukaisia verovapaita matkakustannusten korvauksia, eikä merityötuloa saavan verovapaita korvauksia. Palkkaa ei ole myöskään työkorvaus eikä käyttökorvaus.<sup>97</sup> Ennakkoperinnässä työkorvauksena pidettävä tulo on Suomesta saatua tuloa, jos kysymys on TVL 10 §:n 2 kohdan mukaisesta Suomessa harjoitetusta liike- tai ammattitoiminnasta saadusta tulosta. Muussa tapauksessa työkorvaus voinee olla Suomesta saatua tuloa vain, jos korvauksen perusteena oleva työ on tehty Suomessa.<sup>98</sup> Käyttökorvaukset eli lähinnä tekijänoikeuskorvaukset ovat Suomesta saatua tuloa, jos ne ovat TVL 10 §:n 8 kohdan mukaista rojaltituloa. TVL 10 §:n 4 a kohdan mukaan palkkio, joka saadaan hallintoelimen jäsenyyden perusteella, on EPL 13.2 §:n perusteella palkkaa.<sup>99</sup> Taitelijan

---

<sup>93</sup> TVL 10 §:n 4 a k.

<sup>94</sup> TVL 10 §:n 4 b k.

<sup>95</sup> TVL 10 §:n 4 c k.

<sup>96</sup> Peltomäki 2011, s. 31-52.

<sup>97</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Palkka ja työkorvaus verotuksessa, 4.1.2019, kohta 2.

<sup>98</sup> Nykänen 2015, s. 136-139.

<sup>99</sup> Hallituksen jäsenyydestä saadun korvauksen luonteesta verotuksessa ks. KHO 2011:31. Ratkaisusta tarkemmin ks. Isomaa-Myllymäki - Myllymäki 2011, s. 552-553 ja Nykänen 2011c, s. 490-492.



tai urheilijan Suomessa harjoittaman henkilökohtaisen toiminnan perusteella saama TVL 10 §:n 4 b kohdassa tarkoitettu tulo on luonteeltaan joko palkkaa tai työkorvausta.

TVL 10 §:n 4 kohdan perusteella muulta työnantajalta kuin suomalaiselta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu palkka on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.<sup>100</sup> Kysymys on pääsäännöstä, jota sovelletaan, jos saman pykälän Suomen verotusvaltaa erityistilanteissa laajentavat 4a-c kohdat eivät tule sovellettaviksi.<sup>101</sup>

TVL 10 §:n 4 kohdan sanamuoto edellyttää, että työ tehdään maantieteellisesti Suomessa, joten työntekijän on työskentelyn aikana oleskeltava Suomessa, jotta kysymys olisi Suomesta saadusta tulosta. Jos työtä tehdään vain Suomessa, siitä saatu palkka on Suomesta saatua tuloa. Jos työtä ei tehdä kokonaan Suomessa, siitä saatu palkka on Suomesta saatua tuloa, jos työ tehdään pääsääntöisesti Suomessa. Pääsääntöisyyttä tarkastellaan palkanmaksukausittain. Jos työstä on yli puolet tehty Suomessa, siitä maksettu palkka on kokonaisuudessaan Suomesta saatua tuloa, ja vastaavasti, jos palkanmaksukauden työstä ei ole tehty yli puolta Suomessa, palkanmaksukauden palkka ei ole osaksikaan Suomesta saatua tuloa.<sup>102</sup>

Työnantajan voidaan katsoa olevan kiistatta Suomessa silloin, kun työnantaja on Suomessa yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö tai yhteisö. Myös suomalaista yhtymää ja kotimaista kuolinpesää voidaan pitää Suomessa olevana työnantajana. TVL 10 §:n 4 kohta ei kuitenkaan edellytä, että työnantajan tulisi olla suomalainen tai Suomessa yleisesti verovelvollinen. Suomessa olevana työnantajana onkin pidetty myös rajoitetusti verovelvollisen kiinteää toimipaikkaa,<sup>103</sup> vaikka työsuhde on muodollisesti

---

<sup>100</sup> HE 1974/40, s. 3. Säännös kattaa nykyisinkin ne palkkatulot, joihin OECD:n malliverosopimus antaa lähdevaltiolle verotusoikeuden.

<sup>101</sup> Wulff - Keskitalo 2007, s. 365.

<sup>102</sup> KHO 1994 B 556. Ratkaisussa oli kysymys Ruotsissa vakituisesti asuvista henkilöistä, jotka työskentelivät suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa siten, että he tekivät osan kuljetustyöstä Suomessa ja osan Ruotsissa, Tanskassa, Norjassa ja Saksassa. Äänestyksessä (3-2) vähemmistö katsoi, että pääasiallisuutta olisi voitu tarkastella myös pidemmiltä ajanjaksoilta kuin palkanmaksukaudelta. Jos työstä on palkanmaksukauden aikana tehty enemmän kuin puolet Suomessa, kysymys on Suomesta saadusta tulosta. Työstä voitaneen katsoa tehdyn yli puolet Suomessa, jos palkanmaksukauden työpäivistä yli puolet on tehty Suomessa.

<sup>103</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 25.

tehty ulkomaisen pääliikkeen kanssa. Tällöin työntekijän työn on kuitenkin liityttävä Suomessa olevan kiinteän toimipaikan toimintaan ja palkalla on rasiitettava kiinteän toimipaikan tulosta.<sup>104</sup>

Tuloverolainsäädännössä ei ole selkeää työnantajan määritelmää. EPL 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Suomessa on sovellettu vakiintuneesti työnantajan käsitteen muodollista tulkintaa. Suomessa verotuksessa työnantajana pidetään ainakin vielä toistaiseksi sitä, johon työntekijä on muodollisessa työsuhteessa.<sup>105</sup> Tähän on kuitenkin mahdollisesti tulossa lähivuosina muutos, mikäli Suomi alkaa soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä.

### **2.6.3 Vuokratyöstä saatu palkkatulo**

TVL 10 §:n 4 c kohdan mukaan ulkomailta Suomeen vuokratun työntekijän ulkomaiselta työnantajalta saama palkkatulo katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi. Palkka katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi siltä osin kuin se perustuu Suomessa tehtyyn työhön. Säännös kattaa tyypillisen työvoiman vuokrauksen lisäksi esimerkiksi sellaisen tilanteen, jossa työntekijä ei ole suoraan työsuhteessa suomalaisen toimeksiantajan kanssa sopimuksen tehneeseen vuokranantajaan, vaan on tämän vuokranantajan toiselta yritykseltä vuokraama.<sup>106</sup>

Säännös tulee kysymykseen vain silloin, kun verosopimus sallii vuokratyöntekijän palkan verottamisen työskentelyvaltiossa Suomessa, taikka tilanteissa, joissa verosopimusta ei ole. Säännöstä sovelletaan ainoastaan työvoiman vuokraamiseen.

---

<sup>104</sup> Nykänen 2015, s. 146.

<sup>105</sup> Nykänen 2015, s. 146.

<sup>106</sup> HE 158/2006.

### 3 RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN VUOKRATYÖNTEKIJÄN VEROTUS

#### 3.1 Palkkatuloartikla ja mekaanikkosääntö verosopimuksissa

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotuksesta säädetään kansallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksissa. Yksityösoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvasta palkasta voidaan yleensä verottaa siinä valtiossa, jossa työ on tehty.<sup>107</sup> Verosopimukset eivät tyypillisimmissä tapauksissa yleensä rajoita Suomen mahdollisuuksia verottaa rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa palkkatuloa.

Kaikki Suomen solmimat verosopimukset antavat Suomelle oikeuden verottaa rajoitetusti verovelvollisen Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun tekemän työn perusteella saaman palkkatulon.<sup>108</sup> Merkitystä ei ole sillä, kuinka pitkään verovelvollinen työskentelee tai muuten oleskelee Suomessa. Lisäksi verosopimukset antavat Suomelle oikeuden verottaa palkkatuloa, jolla rasietaan ulkomaisen yrityksen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan tulosta.<sup>109</sup> Yksityösoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvan palkan verotusoikeudesta säädetään yleensä joko verosopimuksen artiklassa 14 (työtulo) tai artiklassa 15 (yksityinen palvelus).

Työtulo- ja yksityinen palvelusartikla on verosopimuksissa yleensä seuraavassa muodossa. Esimerkkinä Suomen ja Saksan ja Suomen ja Ruotsin (Pohjoismaiden verosopimus) välisen verosopimuksen artikla 14 tai 15 kohta 1:

*Suomen ja Saksan (Ruotsin) välisen verosopimuksen<sup>110</sup> artiklan 14 (15) kohdan 1 mukaan, jollei sopimuksen muusta määräyksestä muuta johdu, verotetaan palkasta ja muusta sellaisesta hyvityksestä, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa epäitsenäisestä työstä vain tässä valtiossa, jollei työtä tehdä toisessa sopimusvaltiossa. Jos työ tehdään tässä toisessa valtiossa, voidaan työstä saadusta hyvityksestä verottaa siellä.*

---

<sup>107</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 152.

<sup>108</sup> Nykänen 2015, s. 261.

<sup>109</sup> Nykänen 2015, s. 261-262.

<sup>110</sup> Suomen ja Saksan välinen verosopimus 86/2017 ja Pohjoismaiden välinen verosopimus 26/1997.

Suomen solmimissa verosopimuksissa pääsääntönä siis on, että työntekovaltiolla on oikeus verottaa toisessa sopimusvaltiossa asuvan henkilön epäitsenäisestä työstä työntekovaltiossa saatua palkkatuloa. Tämä on verosopimustilanteissa mahdollista aina, jos toisessa sopimusvaltiossa asuva henkilö tekee epäitsenäistä työtä Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun. Tietyissä tilanteissa verosopimukset kuitenkin rajoittavat työntekovaltion verotusoikeutta toisessa sopimusvaltiossa asuvan henkilön työntekovaltiossa epäitsenäisestä työstä saamaan palkkatuloon.

Verosopimusten *mekaanikkosäännön* mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä saadusta palkkatulosta voidaan verottaa vain työntekijän asuinvaltiossa, jos kaikki seuraavat edellytykset samanaikaisesti täyttyvät:

- 1. Työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa tai useassa jaksossa yhteensä enintään 183 päivää kalenterivuoden tai tiettyjen sopimusten mukaan 12 peräkkäisen kuukauden aikana (ns. mekaanikkosääntö);*
- 2. työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta hyvitys suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; sekä*
- 3. palkalla ei rasieta työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa tai muuta kiinteää työskentelypaikkaa.<sup>111</sup>*

Verosopimustilanteessa mekaanikkosäännöllä ratkaistaan siis se, onko työntekovaltiolla oikeus verottaa työntekijän palkkatuloa. Ulkomaisten työntekijöiden kohdalla työskentelyvaltion verotusoikeuden laajentuminen on näin ollen osittain rajoitettua. Tämä johtuu siitä, että useimmissa verosopimuksissa noudatetaan OECD:n malliverosopimusta, jonka mukaan hyvityksestä, jonka sopimusvaltiossa asuva saa toisessa sopimusvaltiossa tekemästään työstä, verotetaan vain asuinvaltiossa, jos saaja oleskelee toisessa valtiossa enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksona, työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa,

---

<sup>111</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015 s. 151-152.

ja työntekijän palkalla ei rasiteta työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa tai muuta kiinteää työskentelypaikkaa.<sup>112</sup>

Mikäli yksikin edellä mainituista edellytyksistä jää täyttymättä, on työskentelyvaltiolla verotusoikeus työntekijän palkkatuloon. Kun lasketaan, onko työntekijän oleskelu työskentelyvaltiossa kestänyt yli 183 päivää, otetaan huomioon kaikki tosiasialliset oleskelupäivät ja niiden osat, sekä tulo- ja lähtöpäivät. Mukaan lasketaan siten myös työntekovaltiossa vietetyt lomapäivät. Kyseinen 183 päivän aika lasketaan joko kalenterivuositain, tai 12 kuukauden ajanjaksolta<sup>113, 114</sup>

Käytännössä verosopimukset rajoittavat Suomen mahdollisuuksia verottaa lähinnä vain tiettyjen erityisryhmiin kuuluvien rajoitetusti verovelvollisten Suomesta saamaa palkkatuloa, joita ovat vuokratut työntekijät, rajakuntalaiset, hallintoelinten jäsenet, opiskelijat, opettajat ja tutkijat, vesi- tai ilma-aluksissa työskentelevät sekä taitelijat ja urheilijat.<sup>115</sup>

### **3.2 Yleisen verovelvollisuuden ja mekaanikosäännön välinen suhde**

Tavallisesti työntekijää verotetaan työskentelyvaltiossa sekä kuuden kuukauden säännön että mekaanikosäännön perusteella silloin, kun hän oleskelee ja työskentelee verosopimusvaltiossa yli 183 päivää ja vähintään kuusi kuukautta. Mikäli verosopimusten mukainen 183 päivän ajanjakso lasketaan kalenterivuositain, voi kuitenkin syntyä tilanne, jossa kuuden kuukauden sääntö soveltuu, eli lähetetystä työntekijästä tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos työntekijä oleskelee yhtäjaksoisesti työskentelyvaltiossa yli kuusi kuukautta, mutta verosopimuksen mukaan työskentelyvaltiolla ei ole verotusoikeutta, koska työntekijä ei ole työskennellyt työskentelyvaltiossa yli 183 päivää kalenterivuoden tai 12 kuukauden ajanjakson aikana.

---

<sup>112</sup> OECD:n malliverosopimus 2017, artikla 15. Ks. myös Saarinen 2018, s. 428.

<sup>113</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 152.

<sup>114</sup> Perättäinen 12 kuukauden laskenta-aika on käytössä Pohjoismaiden välisessä verosopimuksessa, sekä useimmissa Suomen solmimissa uusimmissa verosopimuksissa.

<sup>115</sup> Nykänen 2015, s. 261.

### 3.3 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus

Ulkomainen vuokratyöntekijä on erotettu verotuksessa omaksi erityisryhmäkseen sekä kansallisessa verolainsäädännössä että kansainvälisessä vero-oikeudessa. Kansallisessa lainsäädännössä ulkomaisen vuokratyöntekijän verotuksesta säädetään tuloverolaissa ja laissa rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta. Verosopimuksissa ulkomaisten vuokratyöntekijöiden toiminnasta saatua tuloa koskee useissa verosopimuksissa oma säännös, jonka perusteella tulon lähdevaltiolla on verotusoikeus vuokratyöntekijän palkkaan, vaikka mekaanikkosäännön edellytykset täyttyvät. Tämä ilmaistaan yleensä verosopimuksen yksityisoikeudellisen työsuhteen palkka-artiklan 14 (työtulo) tai 15 (yksityinen palvelus) kohdassa 2 tai 3, tai verosopimuksen pöytäkirjassa.

Suomella on vuokratyön verotuksen salliva verosopimus seuraavien valtioiden kanssa:

- *Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (vuodesta 2007 lähtien)*
- *Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (vuodesta 2009 lähtien)*
- *Guernsey, Bermuda ja Jersey (vuodesta 2010 lähtien)*
- *Puola, Kazakstan, Caymansaaret (vuodesta 2011 lähtien)*
- *Turkki (vuodesta 2013 lähtien)*
- *Kypros ja Tadzikistan (vuodesta 2014 lähtien)*
- *Saksa ja Turkmenistan (vuodesta 2018 lähtien)*
- *Espanja (vuodesta 2019 lähtien).*<sup>116</sup>

Esimerkkinä työskentelyvaltion verotusoikeudesta rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkatuloon on Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen artikla 14 kohta 3, jonka mukaan

*Mekaanikkosääntöä ei sovelleta työvoiman vuokrauksen puitteissa suoritettavasta työstä saatuun hyvitykseen.*<sup>117</sup>

---

<sup>116</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019 ja Verohallinto, vero-ohje, Ulkomaisen vuokratyövoiman käyttäminen, 9.2.2015.

<sup>117</sup> Suomen ja Saksan välinen verosopimus 86/2017.

Toinen esimerkki työskentelyvaltion verotusoikeudesta rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkatuloon on Suomen ja Ruotsin välisen verosopimuksen (Pohjoismaiden välinen verosopimus) artikla 15, kohta 2d, jonka mukaan mekaanikkosääntö ei sovellu, jos

*4. kysymys on työvoiman vuokrauksesta<sup>118</sup>.*

Työskentelyvaltion verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkatuloon voidaan ilmaista myös verosopimuksen pöytäkirjassa, kuten on tehty Suomen ja Viron välisessä verosopimuksessa. Pöytäkirjan kohdan 7 mukaan

*Sopimuksen 15 artiklan 2 kappaleen mekaanikkosääntöä koskevia määräyksiä ei sovelleta vuokrattuun työntekijään. Edellä olevaa lausetta sovellettaessa pidetään sopimusvaltiossa asuvaa työntekijää vuokrattuna, milloin joku (vuokranantaja) asettaa hänet käytettäväksi työn tekemistä varten toisen henkilön (toimeksiantajan) toisessa sopimusvaltiossa olevassa liiketoiminnassa, edellyttäen, että toimeksiantaja asuu tässä toisessa valtiossa tai että hänellä on siellä kiinteä toimipaikka ja että vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta eikä kannaa siihen liittyvää riskiä.<sup>119</sup>*

Suomella on vuokratyön salliva verosopimus yhteensä 23 eri valtion kanssa. Suurimmassa osassa Suomen solmimista verosopimuksista ei siis ole erillistä mainintaa vuokratyön verotusoikeudesta. Näissä yli 50:ssä verosopimustilanteessa ulkomainen vuokratyö rinnastuu mekaanikkosäännön alaiseen palkkatuloon, jolloin työskentelyvaltiolle ei muodostu verotusoikeutta ulkomaisen vuokratyöntekijän tuloon, jos mekaanikkosäännön edellytykset täyttyvät.

Suurin osa Suomeen tulevista lähetetyistä työntekijöistä tulee kuitenkin juuri niistä verosopimusvaltioista, jotka sallivat työntekovaltion verotusoikeuden vuokratyöntekijän palkkatuloon ensimmäisestä päivästä lukien. Suomi vastaanotti vuonna 2018 noin 40 000 lähetetyn työntekijän todistusta, joista yhteensä 21 753 eli

---

<sup>118</sup> Pohjoismaiden välinen verosopimus 26/1997.

<sup>119</sup> Suomen ja Viron välinen verosopimus 96/1993.

noin 53% tuli Virosta, 5 729 eli noin 14% Puolasta, 4 116 eli noin 10% Saksasta ja 1 882 eli noin 5% Liettuasta.<sup>120</sup>

Vuokratyöntekijöitä koskeneen kansallisen lainsäädäntöuudistuksen ja verosopimuksia koskeneiden muutosten jälkeen rajoitetusti verovelvollisten työnmuoto on rakennusalalla muutettu käytännössä kokonaan aliurakoinnin ja alihankinnan muotoon, koska verosopimusten mukaan niiden ulkomaisten aliurakointiyritysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, on Suomella verotusoikeus tällaisen yrityksen työntekijän palkkatuloon vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisen 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana.<sup>121</sup> Tällä tavoin rajoitetusti verovelvolliset rakennusalan työntekijät välttyvät Suomen verotusoikeudelta.

Voidaan katsoa, että vuokratyön muodollinen ja tosiasiallinen muoto on ollut suhteellisen helposti muutettavissa aliurakointina ja alihankintana tapahtuvaan työnteon muotoon, koska ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä Suomessa on vuosien ajan pysynyt suhteellisen samana, vaikka samaan aikaan lähetettyjen työntekijöiden määrä on Suomessa kaksinkertaistunut viimeisen viiden vuoden aikana. Voidaan myös todeta, että suurin osa aliurakointina ja alihankintana tapahtuvasta työstä asennus-, kokoonpano tai rakennusalalla olisi tosiasiallisesti katsottavissa vuokratyöksi, josta ei kuitenkaan ilmoiteta Suomen Verohallinnolle. Aliurakoinnin ja alihankinnan ja vuokratyön muodollisia ja tosiasiallisia eroja käsitellään tarkemmin tämän luvun kohdassa 3.6.

OECD:n malliverosopimuksessa<sup>122</sup> ei säädetä ulkomaisen vuokratyöntekijän verotuksesta, vaan siinä ulkomainen vuokratyöntekijä on lähtökohtaisesti asetettu samaan asemaan muiden rajoitetusti- tai yleisesti verovelvollisten ulkomaan työntekijöiden kanssa.

---

<sup>120</sup> Eläketurvakeskuksen ohje, Suomessa tehtävä työ vakuutetaan Suomessa. ETK:n teknisten muutosten vuoksi vuonna 2018 rekisteröitiin myös edellisenä vuonna saapuneita A1-todistuksia.

<sup>121</sup> Myös TVL 10 § verosopimuksettomissa tilanteissa.

<sup>122</sup> OECD:n malliverosopimus 2017, artikla 15.



Suomen verotusoikeuden laajuutta ulkomaisen rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän täältä ansaitsemaan palkkatuloon voidaan kuvata seuraavalla tavalla:

Lähetetty työntekijä	Ulkomainen työnantaja – Ei KTP	KTP
R. verovelvollinen vuokratyöntekijä alle 183 päivää	X <sup>123</sup> / -	X
R. verovelvollinen työntekijä alle 183 päivää	-	X
R. verovelvollinen vuokratyöntekijä yli 183 päivää	X <sup>124</sup>	X
R. verovelvollinen työntekijä yli 183 päivää	X	X

Kuten yllä olevasta kaaviosta ilmenee, on ulkomainen rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä Suomessa työskennellessään verotuksellisesti useimmissa tilanteissa eri asemassa muihin rajoitetusti verovelvollisiin työntekijöihin nähden. Muut rajoitetusti verovelvolliset työntekijät kuin vuokratyöntekijät ovat Suomeen verovelvollisia työskentelyn ajalta ansaitsemastaan tulosta vain, jos palkanmaksaja on Suomessa yleisesti verovelvollinen, tai palkalla rasietaan rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomessa olevaa kiinteää toimipaikkaa.<sup>125</sup> Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotusta koskevan erityisen menettelyn nojalla osassa verosopimustilanteissa sekä verosopimuksettomassa tilanteessa tulon lähdevaltiolla Suomella on verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.

### 3.3.1 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus tuloverolain mukaan

Tammikuun 1. päivänä 2007 tuli voimaan ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyvä

<sup>123</sup> Verosopimusvaltiot: Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (2007 lähtien), Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (2009 lähtien) Guernsey, Bermuda ja Jersey (2010 lähtien) Puola, Kazakstan, Caymansaaret (2011 lähtien), Turkki (2013 lähtien), Kypros ja Tadžikistan (2014 lähtien), Saksa ja Turkmenistan (2018 lähtien), ja Espanja (2019 lähtien), joissa työskentelyvaltiolla on verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän ansaitsemaan palkkatuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Myös verosopimukseton tilanne TVL 10 §:n 4 c. kohdan nojalla.

<sup>124</sup> Kaikissa tilanteissa TVL 10 §:n 4 c. kohdan nojalla.

<sup>125</sup> Nykänen 2015, s. 140-147.

lakikokonaisuus. Lain tavoitteena on saattaa Suomessa tehdystä työstä maksettu palkka nykyistä laajemmin veronalaiseksi Suomessa myös sellaisissa tilanteissa, joissa työntekijän työnantaja on ulkomainen yritys. Toisena tavoitteena on tehostaa ulkomaisen vuokratyövoiman ja ulkomaisten yritysten muiden työntekijöiden, muun muassa alihankkijoiden lähettämien työntekijöiden Suomessa tekemän työn valvontaa.

Tarkoituksena on, että ulkomaisten työnantajien palveluksessa olevien työntekijöiden tosiasiallisesta oleskelusta ja työskentelystä Suomessa saataisiin luotettavaa tietoa, jolloin Suomen verotusoikeus voitaisiin asianmukaisesti turvata myös näissä tilanteissa. Tällä tavoin halutaan kaventaa harmaan talouden toimintakenttää sekä turvata yritysten ja työntekijöiden yhdenvertaiset toimintaedellytykset aikaisempaa paremmin.<sup>126</sup>

Tuloverolakiin lisätty lähdevaltion verotusoikeutta koskeva säännös rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloon on voimassaolevassa muodossaan seuraavanlainen:

*TVL 10 §:n 4 c kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokratyönantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle.*

Johtuen sisäisen lainsäädännön kapeudesta ennen vuoden 2007 lakiuudistusta, ei Suomessa pelkällä vuokrausperusteella voitu aikaisemmin verottaa ulkomailta Suomeen tulevaa työntekijää silloinkaan, kun verosopimus olisi antanut tähän oikeuden.<sup>127</sup> Tuloverolakiin vuonna 2007 tehty muutos mahdollistaa ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verotuksen Suomessa silloin, kun verosopimus ei tätä estä.

### **3.3.2 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotus verosopimusten ja OECD:n malliverosopimuksen mukaan**

Ulkomailla asuvan vuokratyöntekijän, jolla on ulkomainen työnantaja, Suomessa tehdystä työstä saatua palkkatuloa voidaan verottaa Suomessa, jos Suomen ja

---

<sup>126</sup> VaVM 31/2006.

<sup>127</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 154.

työntekijän asuinvaltion välillä solmittu verosopimus ei estä Suomea verottamasta vuokratyöntekijän palkkaa. Lisäksi vuokratyöstä saatua palkkatuloa verotetaan Suomessa, jos työntekijä tulee maasta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.<sup>128</sup>

OECD:n malliverosopimuksen<sup>129</sup> 15 artiklan 2 kappaleen mukainen mekaanikkosääntö ei käytännössä rajoita Suomen verotusvaltaa ulkomaisten vuokratyöntekijöiden kohdalla, koska ulkomaisen työnantajan maksama palkka ei ole vuokratun työntekijän saamaa palkkaa lukuun ottamatta Suomesta saatua tuloa, jos työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.<sup>130</sup> Eli ulkomaisen vuokratyöntekijän palkka on Suomessa veronalaista tuloa silloin, kun tulo on Suomesta saatua, ja Suomesta saaduksi tuloksi tuloverolain mukaan katsotaan suomalaisen työntekijän alaisuudessa suoritettu vuokratyö.<sup>131</sup>

Verosopimustilanteissa vuokratyöstä saatuun tuloon ei useissa tilanteissa kuitenkaan sovelleta mekaanikkosääntöä, jolloin työskentelyvaltiolla on verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän palkkatuloon kappaleessa 3.3 mainitun mukaisesti. Rajoitetusti verovelvollisen ja ulkomailla asuvan vuokratyöntekijän, jolla on ulkomainen työnantaja, Suomessa tehdystä työstä saatua palkkatuloa on Suomella oikeus verottaa, jos Suomen ja työntekijän asuinvaltion välinen verosopimus ei estä Suomea verottamasta vuokratyöntekijän palkkaa<sup>132</sup>, eli verosopimuksessa on vuokratyön verotusta koskeva poikkeus mekaanikkosääntöön.

### **3.4 Euroopan unionin oikeusvaikutukset**

#### **3.4.1 EU-vero-oikeus**

Suomi liittyi Euroopan unioniin vuonna 1995, jonka myötä EU-vero-oikeus tuli Suomen vero-oikeuteen kansallisen lainsäädännön ja verosopimusoikeuden lisäksi. EU-vero-oikeus muodostuu primääri- ja sekundäärioikeudesta. Primäärioikeuteen kuuluvat EU:n

---

<sup>128</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 2.

<sup>129</sup> OECD:n malliverosopimus 2017, artikla 15.

<sup>130</sup> Nykänen 2015, s. 261.

<sup>131</sup> TVL 10 § 4 c kohta.

<sup>132</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 4.2.

perussopimukset, niitä muuttavat sopimukset ja jäsenvaltioiden liittymissopimukset. Verotuksen kannalta keskeisin näistä on sopimus Euroopan unionista, eli SEU<sup>133</sup> ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta, eli SEUT. Sekundäärioikeuteen kuuluvat EU:n toimielimien perussopimusten nojalla antamat normit, joita ovat asetukset, direktiivit ja päätökset. Välittömän verotuksen osalta voidaan SEUT 115 artiklan nojalla kuitenkin antaa vain asetuksia.<sup>134</sup>

EU-jäsenyydestä huolimatta Suomi ja muut EU-valtiot ovat säilyttäneet laajan suvereniteetin välittömistä veroista päätettäessä.<sup>135</sup> Jokainen EU:n jäsenvaltio toteuttaa omaa verotusvaltaansa omilla verolaeillaan. Kukin jäsenvaltio päättää ne yksityiskohtaiset kriteerit, jotka määrittelevät verovelvollisuuden laajuuden välittömän verotuksen osalta kyseisessä valtiossa.<sup>136</sup> Jäsenvaltioiden on käytettävä välittömään verotukseen liittyvää toimivaltaansa kuitenkin noudattaen perussopimuksista ja niiden perusteella annetuista normeista johtuvia velvoitteitaan.<sup>137</sup>

EU-vero-oikeudellisista säännöksistä huolimatta kullakin EU-valtiolla on oma kansallinen verojärjestelmänsä. EU-vero-oikeus, tietyn jäsenvaltion solmimat verosopimukset ja kyseisen valtion kansallinen verolainsäädäntö kuuluvat kaikki kyseisen valtion kansalliseen vero-oikeuteen. EU-vero-oikeudella, jäsenvaltioiden kansallisella lainsäädännöllä ja verosopimuksilla on oma kielensä, omat käsitteensä ja omat säännöksensä, jotka voivat olla ristiriidassa keskenään. Tämän vuoksi verotusta koskevia ratkaisuja tehtäessä on otettava huomioon EU-vero-oikeuden, kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten keskinäinen suhde ja etusijajärjestys.<sup>138</sup>

Varsinaisia säännöksiä EU-oikeuden ja EU:n jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön keskinäisestä suhteesta ei ole, mutta Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin selvää, että ristiriitatilanteessa EU-oikeudelle on

---

<sup>133</sup> EYVL, N:o C 191, 29.7.1992.

<sup>134</sup> Helminen 2018, s. 32, Terra – Wattel 2012, s. 22-23 ja Penttilä 1996a, s. 235-237. Eurooppa-oikeuteen kuuluu myös Euroopan ihmisoikeussopimus, SopS 18-19/1990.

<sup>135</sup> SEUT 3-6 artikla. Ks. Bizioli 2008, s. 133-140.

<sup>136</sup> C-279/93 Schumacker, C-311/97 Royal Bank of Scotland, C-250/95 Futura ja C-446/03 Marks & Spencer, kohta 39.

<sup>137</sup> Helminen 2018, s. 25.

<sup>138</sup> Helminen 2018, s. 26.

annettava etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden. EU-oikeudella on välitön vaikutus, joka tarkoittaa, että jäsenvaltioiden oikeushenkilöt ja luonnolliset henkilöt voivat vedota suoraan EU-oikeuden välittömän vaikutuksen omaaviin normeihin viranomaisissa ja tuomioistuimissa esille tulevissa ratkaisutilanteissa.<sup>139</sup> EU-oikeuden etusija estää jäsenvaltioita myös säätämästä EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevia lakeja tai solmimasta sopimuksia taikka soveltamasta jo säädettyjä lakeja tai solmittuja sopimuksia. EU-oikeuden etusija merkitsee lisäksi sitä, että kansallista lainsäädäntöä ja verosopimuksia on sovellettava ja tulkittava EU-oikeudellisten vaatimusten mukaisesti.<sup>140</sup>

EU-oikeuden katsotaan olevan suoraan sovellettavaa oikeutta, joka merkitsee sitä, että EU-oikeus on osa kunkin jäsenvaltion oikeusjärjestystä ilman erityisiä toimia.<sup>141</sup> Verotuksen osalta välitön vaikutus koskee esimerkiksi SEUT:n syrjintäkieltoartikkelia<sup>142</sup> ja perusvapaudet takaavia artikloita.<sup>143</sup>

EU-vero-oikeuden normien taustalla on pyrkimys verotuksellisten esteiden poistamiseen sisämarkkinoilla. EU-oikeuden etusija merkitseekin välittömän verotuksen osalta yleensä sitä, että EU-oikeus syrjäyttää kansallisen lainsäädännön normin tai verosopimusnormin silloin, kun EU-oikeuden normi johtaa verovelvollisen kannalta lievempään verotukselliseen lopputulokseen.<sup>144</sup> Kansallisen lainsäädännön välitöntä verotusta koskeva normi, joka johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen kuin EU-oikeus edellyttää, ei yleensä voi olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Vaikka EU:n perustamissopimusten tärkeimpänä päämääränä on sisämarkkinoiden esteiden poistaminen, lievimmän normin periaate ei ole poikkeukseton. Sellaiset EU-lainsäädännön normit, jotka edellyttävät verotusta tai veroetujen epäämistä lievemmästä kansallisen lainsäädännön tai verosopimuksen säännöstä huolimatta, ovat lisääntyneet. Välittömän verotuksen kannalta merkitystä on

---

<sup>139</sup> Helminen 2018, s. 25-30.

<sup>140</sup> Helminen 2018, s. 28.

<sup>141</sup> Helminen 2018, s. 29.

<sup>142</sup> SEUT 18 artikla.

<sup>143</sup> SEUT 21, 45, 49, 56 ja 63 artikla.

<sup>144</sup> Helminen 2018, s. 28.

perussopimusten yleisillä säännöksillä, jotka koskevat muiden oikeudenalojen ohella myös verotusta.<sup>145</sup>

EU:n perussopimukset sisältävät tiettyjä nimenomaan verotusta koskevia määräyksiä, eräitä verotusta välillisesti koskevia määräyksiä sekä määräyksiä, jotka koskevat päätöksentekoa veroasioissa.<sup>146</sup> Perussopimukset eivät kuitenkaan sisällä lainkaan nimenomaan välitöntä verotusta, vaan ainoastaan välillistä verotusta koskevia säännöksiä.<sup>147</sup>

EU:n jäsenvaltioilla on kahden- ja monenkeskisiä verosopimuksia, joiden tarkoituksena on muun muassa estää kaksinkertainen verotus, vajaa- ja nollaverotus ja veropako. EU-oikeuden etusija koskee varsinaisen kansallisen lainsäädännön lisäksi myös jäsenvaltioiden solmimia verosopimuksia. Näiden sopimusten tulee olla EU-oikeuden mukaisia. EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevia verosopimussäännöksiä ei saa soveltaa. EU-oikeuden etusija koskee EU-valtioiden välisten verosopimusten lisäksi myös EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa solmittuja verosopimuksia.<sup>148</sup>

### **3.4.2 Syrjäntäkielto ja perusvapaudet**

Euroopan unionin kansalaisia tulee kohdella jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin oman valtion kansalaisia. Kaikenlainen kansalaisuuteen perustua syrjintä on kielletty SEUT 18 artiklan nojalla edellyttäen, että kyseessä on SEUT:n kattama tilanne. ETA-sopimus takaa ETA-valtioiden jäsenille samat oikeudet kuin EU-valtioiden kansalaisille.

SEUT:n kieltämästä syrjinnästä voi olla kyse, jos kahta samanlaisessa asemassa olevaa EU-valtion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa EU-valtion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu

---

<sup>145</sup> Helminen 2018, s. 28.

<sup>146</sup> Helminen 2018, s. 32. ks. myös Kemmeren 2008b s. 156–158.

<sup>147</sup> Tällaisia ovat lojaliteettia koskeva SEU 4 artikla, kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä SEUT 18 artikla, EU-kansalaisten vapaan liikkumis- ja oleskeluoikeuden takaava SEUT 21 artikla, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden takaava SEUT 45 artikla, vapaan sijoittautumisoikeuden takaava SEUT 49 artikla, palveluiden vapaan tarjoamisoikeuden takaava SEUT 56 artikla, pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden takaava SEUT 63 artikla, valtiontuen kieltävä SEUT 107 artikla ja direktiivien antovaltuuden sisältävä SEUT 115 artikla.

<sup>148</sup> Helminen 2018, s. 42-48.

toista epäedullisempaan asemaan.<sup>149</sup> Silloin kun syrjintä perustuu selvästi kansalaisuuteen, on kyseessä suora syrjintä. Joissain tilanteissa erilainen kohtelu voi perustua esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikkaan, mikä johtaa tosiasiallisesti samaan lopputulokseen. Tällöin on kyse epäsuorasta syrjinnästä, joka myös on kiellettyä.<sup>150</sup> Suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on hyväksyttävää vain silloin, kun se sallitaan perussopimuksessa. Epäsuora syrjintä voidaan sallia yleistä etua koskevista pakottavista syistä, eli niin sanotulla *rule of reason – periaatteella*, joita EU-tuomioistuimen käytännön perusteella on muun muassa verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen, veron kantamisen tehokkuuden turvaaminen, veron kiertämisen estäminen, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen, tarve estää tappioiden käyttäminen kahteen kertaan, verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaaminen ja territoriaali- eli alueperiaate.<sup>151</sup>

Jäsenvaltioiden verojärjestelmät poikkeavat toisistaan. Verojärjestelmien erot ovat sallittuja, jos ne eivät kuulu EU:ssa harmonisoituun osa-alueeseen. Tuloverotuksen osalta verosäännöksiä ei ole pääsääntöisesti harmonisoitu EU:ssa direktiivein. Tuloverotuksen osalta on kuitenkin lukuisia EUT:n ratkaisuja, joista on seurannut harmonisointia. Eri verojärjestelmissä tehdään yleensä jako yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin. Jako yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen tehdään verovelvollisen asuinvaltion perusteella. Kun verovelvollisryhmät erotetaan toisistaan asumisen eikä kansalaisuuden perusteella, kyseessä ei ole ainakaan SEUT:n kieltämä suora syrjintä.<sup>152</sup> Siten EU-oikeudella ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta kansallisen lainsäädännön säännöksiin verovelvollisuusaseman määräytymisestä.

Asumiseen perustuva syrjintä voi olla kuitenkin epäsuoraa syrjintää. EUT on todennut useissa ratkaisuissa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät ole pääsääntöisesti samankaltaisia. Siten rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisia voidaan ainakin tietyissä tilanteissa kohdella eri tavalla. EUT:n ratkaisujen perusteella yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen verotus voi perustua eri lakeihin ja verotustapa voi olla

---

<sup>149</sup> Schumacker, kohta 30.

<sup>150</sup> Schumacker, kohta 28.

<sup>151</sup> Helminen 2018, s. 133.

<sup>152</sup> Helminen 2018, s. 64-66.

erilainen. Yleisesti verovelvollisen verotus voi olla esimerkiksi progressiivista ja rajoitetusti verovelvollisen verotus suhteellista lähdeverotusta. Silloin, kun yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen katsotaan olevan samassa asemassa, erilaiselle verotukselle täytyy kuitenkin löytyä hyväksyttävä oikeuttamisperuste.<sup>153</sup>

Oikeuttamisperusteena lähdeverotukselle on pidetty muun muassa verojen tehokasta perintää EUT:n ratkaisussa Scorpio, joka koski vuotta 1993.<sup>154</sup> Lähdeverotusta on pidetty tehokkaana tapana kerätä vero rajoitetusti verovelvollisilta suorituksen maksamisen yhteydessä. Virka-apudirektiivi kuitenkin mahdollistaa tehokkaan perinnän toisessa jäsenvaltiossa asuvalta, mikäli vero jätettäisiin maksamatta verotuksen toimittamisen yhteydessä. EUT:n olisi kuitenkin hyvä antaa uusi ratkaisu tapauksesta, joka koskee virka-apudirektiivin jälkeistä aikaa, jotta saataisiin varmuus lähdeverotuksen hyväksyttävyydestä tänä päivänä.<sup>155</sup> Tietyissä tilanteissa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen erilainen kohtelu ei ole sallittua, jos he ovat samanlaisessa asemassa. Erilainen kohtelu ei saa nimittäin johtaa syrjintään, johon ei ole hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita.

Koska rajoitetusti verovelvollista vuokratyöntekijää verotetaan eri tavalla riippuen sovellettavasta verosopimuksesta ja verosopimuksettomassa tilanteessa, on kysymys epäsuorasta syrjinnästä. Tämä on lähtökohtaisesti kuitenkin sallittua epäsuoraa syrjintää *rule of reason – periaatteilla*, sillä vuonna 2007 tehtyä lakikokonaisuutta perusteltiin verovalvonnan ja veron kantamisen tehokkuuden turvaamisena, sekä veron kiertämisen estämisenä.

### **3.5 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotusmenettely**

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotusta koskevaa nykyistä lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta on sovellettu vuodesta 1979 alkaen. Lakia kutsutaan myös lähdeverolaiksi, mikä on nykyisin jossain määrin harhaanjohtava nimitys, koska rajoitetusti verovelvollisen tulon verotuksen painopiste on siirtynyt viime

---

<sup>153</sup> C-234/01 Gerritse ja C-290/04 Scorpio. Ks. Helminen 2018, s. 70-71.

<sup>154</sup> C-290/04 Scorpio, kohdat 35–37.

<sup>155</sup> Molenaar – Grams 2007, s. 66.



vuosina lähdeverotuksesta takaisin verotusmenettelystä annetun lain mukaisen verotuksen suuntaan.<sup>156</sup> Muutoksen tausta on EU-oikeudellinen.

Rajoitetusti verovelvollista verotetaan vain Suomesta saamista tuloista, joista esimerkkiluettelo on TVL 10 §:ssä. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamasta tulosta peritään tulotyyppin perusteella lähdeveroa, tai tuloa verotetaan verotusmenettelylain mukaisessa järjestyksessä samaan tapaan kuin vastaavaa yleisesti verovelvollisen saamaa tuloa. Luonnollisella henkilöllä on eräissä tilanteissa mahdollisuus valita lähdeverotuksen sijasta verotusmenettelylain mukainen verotus.

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulon verotukseen vaikuttavat tulon luonne ja tulonsaajan asuinvaltio. Rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä voidaan verottaa seuraavalla kahdella eri tavalla:

- 1. Lähdeverotus 35% bruttotulosta: koskee kaikkia tulonsaajia ja kaikissa valtioissa asuvia verovelvollisia (lähdeVL 7 § 1 kohta).*
- 2. Verotusmenettelylain mukainen progressiivinen verotus: koskee luonnollisia henkilöitä, jotka asuvat Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija (lähdeVL 13.1 § 6 kohta).*

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotusta koskee erityinen verotusmenettely. Verovelvollisen verotus toimitetaan menettelyllisesti samalla tavalla ja samassa aikataulussa kuin yleisesti verovelvollisten verotus, mutta kyseessä ei ole kuitenkaan lähdeverolain 13 §:ssä tarkoitettu verotusmenettelylain mukainen verotus, joten tuloa verotetaan kiinteällä 35 %:n lähdeverokannalla. Tuloista tehdään työskentelyajalta 510 euron kuukausikohtainen vähennys, tai vajaiden kuukausien osalta 17 euron päiväkohtainen vähennys.<sup>157</sup>

Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä voi kuitenkin vaatia, että ansiotulot verotetaan verotusmenettelylain mukaan progressiivisesti, jos hän asuu ETA-valtiossa

---

<sup>156</sup> Nykänen 2015, s. 2-3.

<sup>157</sup> Verohallinto, vero-ohje, Suomessa toimivan yrityksen ulkomaisten työntekijöiden verotus, 2.1.2019.

taikka valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai on tutkijadirektiivissä tarkoitetun oleskeluluvan haltija.<sup>158</sup> Vuokratyöntekijä voi vaatia progressiivista verotusta myös jälkikäteen antamallaan veroilmoituksella. Veroilmoitukseen on tällöin liitettävä hakemus progressiivisesta verotuksesta.<sup>159</sup>

Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän saaman TVL 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksajana toimiva ulkomainen vuokratyönantaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta.<sup>160</sup> Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän on haettava ennakonkantoa itse Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Jos ennakonkantoa ei ole haettu määräajassa, laiminlyönnistä voidaan määrätä veronkorotus, joka on enintään 2 000 euroa, ja se tilitetään valtiolle.<sup>161, 162</sup>

Yleisesti verovelvollista vuokratyöntekijää taas verotetaan ansiotuloista progressiivisen verokannan mukaan samalla tavalla kuin pysyvästi Suomessa asuvia. Jos työnantaja on ulkomainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, tai joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut Suomessa työnantajarekisteriin, on työntekijän tilitettävä palkastaan ennakoverot Verohallinnolle itse.<sup>163</sup>

Suomessa vähintään neljä kuukautta työskentelevä työntekijä on lisäksi velvollinen suorittamaan palkan perusteella vakuutetun sairausvakuutusmaksun. Maksu suoritetaan palkasta, josta ei ole tehty yllä mainittua 510 euron kuukausittaista tai 17 euron päivittäistä vähennystä. Maksua ei kuitenkaan määrätä, jos työntekijä esittää A1-

---

<sup>158</sup> LähdeVL 13.1 § 6k.

<sup>159</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 5.1.2.

<sup>160</sup> LähdeVL 16 a §.

<sup>161</sup> LähdeVL 16 a § 2 mom.

<sup>162</sup> Veronkorotuksen suuruutta määrättäessä otetaan huomioon menettelyn moitittavuus, toistuvuus ja muut niihin rinnastettavat seikat, sekä onko velvollisuus laiminlyöty täysin vai onko kyse myöhästymisestä. Veronkorotuksen määrään vaikuttaa myös se, mikä on myöhästymisen kesto, samoin vuokratyöstä saadun palkan määrä sekä toiminnan toistuvuus. HE 158/2006, s. 22.

<sup>163</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 5.2.

todistuksen tai vastaavan todistuksen, joka osoittaa hänen olevan vakuutettu muussa valtiossa.<sup>164</sup>

Verotus toimitetaan verovuotta seuraavan vuoden aikana. Verotusta toimitettaessa lasketaan toteutuneiden tulojen perusteella määräytyvän veron määrä. Jos ennakoon maksetut verot eivät kata lopullisen veron määrää, määrätään vuokratyöntekijälle maksettavaksi jäännösveroa, ja päinvastaisesti jos ennakoverojen määrä ylittää maksuunpantavien lopullisten verojen määrän, saa vuokratyöntekijä veronpalautusta. Esitäytetylle veroilmoitukselle merkitään vuokratyönantajan ilmoittamat tiedot vuokratyöntekijän palkasta ja Suomen työskentelyajasta. Vuokratyöntekijän on annettava Suomeen veroilmoitus oma-aloitteisesti, jollei hän saa esitäytettyä veroilmoitusta. Veroilmoituksen saatuaan vuokratyöntekijän tulee tarkistaa verotuksen perusteena olevat tiedot ja ilmoittaa puuttuvat ja korjatut tiedot veroilmoituksellaan.

Vuokratyönantaja ilmoittaa tulorekisteriin vuokratyöstä saadun palkan ja vuokratyöntekijän tarkan työskentelyajan Suomessa,<sup>165</sup> josta tiedot siirtyvät vuokratyöntekijän veroilmoitukselle. Mikäli esitäytetyssä veroilmoituksessa ei kuitenkaan ole merkintää palkasta tai työskentelyajasta tai tieto on virheellinen, on vuokratyöntekijän lähdeverovähennyksen saadakseen ilmoitettava työskentelyaikansa Suomessa veroilmoituksen lomakkeella 50A.<sup>166</sup>

Verovelvollisen verotus valmistuu aina verovuotta seuraavan vuoden elo-lokakuun loppuun mennessä riippuen siitä, mitä muutoksia verovelvollisen verotukseen tehdään, ja missä vaiheessa ja millä tavalla verovelvollisen verotus säännönmukaisen verotuksen valvonnassa käsitellään. Verotuksen valmistuttua Suomen Verohallinto lähettää verotuspäätöksen vuokratyöntekijän ilmoittamaan asuinvaltion osoitteeseen. Suomessa työskentelevät rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät voivat toisinaan sopia vuokratyönantajansa kanssa, että vuokratyönantaja maksaa työntekijän verot

---

<sup>164</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 5.1.2.

<sup>165</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 2018/53, 6 §.

<sup>166</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 5.1.4.

Suomessa, jolloin työntekijä työskentelee Suomessa niin sanotulla nettopalkkasopimuksella.<sup>167</sup>

Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä maksaa Suomessa saamastaan tulosta lähtökohtaisesti veroa myös asuinvaltioon, joka poistaa kaksinkertaisen verotuksen verosopimusten määräysten mukaan. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voidaan ottaa huomioon jo ennakoperintävaiheessa, jos rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä toimittaa Suomen veroviranomaisen todistuksen maksettavasta ennakoverosta asuinvaltion veroviranomaisille.<sup>168</sup>

Asennus-, kokoonpano- ja rakennusalan työmaalla työskentelevällä rajoitetusti verovelvollisella vuokratyöntekijällä täytyy olla näkyvissä kuvallinen henkilötunniste. Kaikilla asennus-, kokoonpano ja rakennusalan työmailla työskentelevillä on oltava kuvallisessa tunnisteessa myös veronumerorekisteriin merkitty veronumero, jonka saaminen edellyttää, että henkilöllä on suomalainen henkilötunnus. Rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä saa suomalaisen henkilötunnuksen, kun hänet rekisteröidään väestötietojärjestelmään, jota ylläpitävät Väestörekisterikeskus ja maistraatit. Suomalaisen henkilötunnuksen voi saada käymällä henkilökohtaisesti

---

<sup>167</sup> Nettopalkkasopimuksessa työnantaja vastaa työntekijän työskentelyvaltion verotuksesta. Nettopalkkasopimukseen liittyy usein työnantajayhtiön sisäinen verontasauspolitiikka (Tax equalization policy), jonka avulla tasataan työntekijän verotus asuin- ja työskentelyvaltion verotuksen valmistuttua. Tax equalization – laskelman avulla määritetään veron määrä, jonka työntekijä olisi maksanut asuinvaltioon, jos hän olisi työskennellyt siellä koko ulkomaantyöskentelynsä ajan. Mikäli työntekijä hyötyy verotuksessaan ulkomaantyöskentelystä sen vuoksi, että työnantaja vastaa työntekovaltion verotuksesta (nettopalkkasopimus), tulisi verohyöty tältä osin katsoa työntekijän veronalaiseksi palkkatuloksi verovelvollisen asuinvaltion tuloverotuksessa. Tätä harvemmin kuitenkaan tehdään. Verohallinnon on myös vaikea valvoa menettelyä.

<sup>168</sup> Verotusmenettely on sama myös rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden kohdalla, jossa menetelmää voidaan käyttää suhteellisen helposti hyödyksi tilanteessa, jossa Suomelle ei mekaanikkosäännön vuoksi muodostu verotusoikeutta, ja verovelvollisen asuinvaltio on jättänyt maksuunpanematta ennakoverot Suomen veroviranomaisen todistuksen perusteella, kun työntekijän alkuperäinen tarkoitus on ollut työskennellä Suomessa yli 183 päivää. Jos työskentely ei kuitenkaan ylitä 183 päivää, ja työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, saa työntekijä maksuunpannut ennakonpidätykset lähdeveronpalautuksena takaisin. Esimerkiksi Viro ei kansallisen lainsäädännön nojalla verota ulkomailla verotettua palkkatuloa, ja jättää maksuunpanematta ennakoverot Suomen veroviranomaisen todistuksen perusteella. Se, valvooko Viron veroviranomainen tällaisessa tilanteessa vielä uudestaan säännönmukaisessa verotuksessa ulkomailla maksuunpantuja lopullisia veroja, on avainasemassa nollaverotuksen estämiseksi. Suomi voisi kehittää verotuksen valvontaa esimerkiksi luomalla uudenlaisen menettelyn, jonka perusteella lähdeveronmaksu palautetaan verovelvolliselle vasta sen jälkeen, kun verovelvollinen toimittaa asuinvaltionsa veroviranomaisen lopullisen verotuspäätöksen, josta ilmenee asuinvaltion lopulliset veronalaiset ulkomaan palkkatulot ja niistä maksuunpannut verot.

maistraatissa sekä verotoimistosta.<sup>169</sup> Verohallinto merkitsee veronumerorekisteriin yksilöllisen veronumeron ja muut henkilöstä rekisteröitävät tiedot. Rakennusalan työntekijöiden merkitsemistä rekisteriin on erikseen pyydyttävä. Pyyntö voi tehdä henkilö itse, hänen työnantajansa tai rakennustyömaan päätoteuttaja. Verohallinto voi myös oma-aloitteisesti merkitä henkilön rekisteriin.<sup>170</sup>

### **3.6 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verovapaat matkakustannusten korvaukset**

Lähtökohta on, että rajoitetusti verovelvolliselle maksetut kustannusten korvaukset voivat olla veronalaista tuloa vain, jos siitä työstä, johon kustannusten korvaukset liittyvät, saatu palkka on Suomessa veronalaista tuloa. Tämän vuoksi verosopimuksesta riippumatta ulkomaiset työntekijät, jotka työskentelevät Suomessa verosopimuksen tarkoittamassa mielessä alle 183 päivää, tai ovat rajoitetusti verovelvollisia verosopimuksettomassa tilanteessa, sellaisen ulkomaisen yhteisön palveluksessa, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, kustannusten korvaukset eivät myöskään ole veronalaista tuloa Suomessa, vaikka työnteke Suomessa tapahtuisi varsinaisella työntekemispaikalla. Edellä mainittua sovelletaan myös niihin rajoitetusti verovelvollisiin vuokratyöntekijöihin, jotka tulevat sellaisesta verosopimusvaltiosta, jossa vuokratyöhön sovelletaan mekaanikkosääntöä.<sup>171</sup>

Muissa verosopimustilanteissa sekä verosopimuksettomassa tilanteessa, rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän kustannusten korvausten verovapauden edellytyksenä on, että ne maksetaan tilapäiselle työntekemispaikalle tehdystä matkasta Verohallinnon vuotuisen kustannuspäätöksen mukaisesti.<sup>172</sup>

Verohallinto antaa vuosittain ns. matkakustannustenkorvauspäätöksen verovapaiden matkakustannusten korvausten perusteista ja määristä.<sup>173</sup> Työmatka on tilapäinen

---

<sup>169</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 3.1

<sup>170</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 3.2.

<sup>171</sup> Näitä verosopimusvaltioita on hieman yli 50.

<sup>172</sup> Nykänen 2015, s. 254-255.

<sup>173</sup> TVL 73 §.

matka erityiselle työtekemispaikealle työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi.<sup>174</sup> Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän kohdalla työmatkan kestoa arvioidaan samalla tavalla kuin kotimaisissakin tilanteissa. Pidempäänkin kestäviä matkoja voidaan pitää tilapäisinä, jos kysymyksessä on selvästi väliaikainen, työmaatyypinen työkohde.<sup>175</sup>

Vuokrattuna työntekijänä työskentelevän rajoitetusti verovelvollisen varsinaisena työpaikkana pidetään käyttäjäyrityksen eli vuokralle ottajan toimipaikkaa, jos verovelvollinen ei työskentele lainkaan työnantajansa eli vuokralle antajan toimitiloissa<sup>176</sup>.<sup>177</sup> Jos vuokrattava työntekijä kuitenkin työskentelee myös vuokralle antajan, eli työvoimaa vuokraavan yrityksen toimipaikassa, käyttäjäyritysten toimipaikat voivat olla hänen erityisiä työtekemispaikekojaan yleisten säännösten mukaan. Edellä mainitun arvioinnilla on ratkaiseva merkitys matkakustannusten korvausten veronalaisuuden kannalta. Oikeuskäytäntöä asiasta ei ainakaan toistaiseksi ole.<sup>178</sup>

Jos taas ulkomaisella yhtiöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, jonka tulosta verovelvolliselle Suomessa työskentelyn ajalta maksetulla palkalla rasietaan, katsotaan rajoitetusti verovelvollisen työskentelevän Suomessa varsinaisella työpaikalla, eikä maksettuja kustannusten korvauksia pidetä verovapaana tulona. Oikeustila on tältäkin osin kuitenkin avoin.<sup>179</sup>

---

<sup>174</sup> TVL 72 ja 72a §. Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- tai muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työtekemispaikean välillä. Jos työnantaja ei maksa päivärahoja tai kustannuksia, työntekijä voi vähentää kuluja omassa verotuksessaan, jos niitä pidetään tulonhankkimismenoina. Malmgren – Myrsky 2017, s. 226.

<sup>175</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 225.

<sup>176</sup> KHO 2005-T-1707.

<sup>177</sup> TVL 72b §:n mukaan varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa verovelvollinen vakituisesti työskentelee. Jos verovelvollisella työn liikkuvuuden vuoksi ei ole paikkaa, jossa hän vakituisesti työskentelee, pidetään varsinaisena työpaikkana paikkaa, josta hän hakee työmääräykset, säilyttää työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita, taikka muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa. Ks. Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 337.

<sup>178</sup> Varsinaisena työpaikkana ei pidetä työtekemispaikekaa, jonne työntekijä tekee TVL 72.2 §:ssä tarkoitettua työmatkan. TVL 71.1 §:n mukaan toissijaisena työpaikkana pidetään sellaista työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön vakituista toimipaikkaa, joka sijaitsee toisella paikkakunnalla tai eri valtiossa kuin työntekijän ensisijaisena pidettävä varsinainen työpaikka. Työnantaja voi korvata palkansaajalle verovapaasti toissijaiselle työpaikalle tehdystä matkasta aiheutuneet matkustamiskustannukset ja kohtuullisen majoituksen kustannukset. Ks. Verohallinto, syventävä verohje, Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa, 18.12.2019, kohta 4.3.

<sup>179</sup> KHO 2009-T-757.

Verovapaista matkakustannusten korvauksista säädetään TVL 71–73 §:ssä ja Verohallinnon vuotuisessa päätöksessä verovapaista matkakustannusten korvauksista. Ensisijaisesti työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekemispaikalle.<sup>180</sup> Työmatkasta saatu matkustamiskustannusten korvaus, päiväraha, ateriakorvaus ja majoittumiskorvaus<sup>181</sup> eivät ole veronalaista tuloa.

Tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla pidetään enintään kahden vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa.<sup>182</sup> Tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla pidetään kuitenkin enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työntekemispaikassa, jos kyse on työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista tilapäistä työtä, jonka suorittaminen työntekemispaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi.<sup>183</sup>

Kahden vuoden ylittävältä ajalta matkakustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on työmatkan takia yöpynyt erityisen työntekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa ja työ tehdään työntekemispaikassa, joka on yli 100 kilometrin etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja varsinaisesta työpaikasta.<sup>184</sup>

Työmatkana pidetään TVL 72.2 §:n mukaan matkaa työntekemispaikalle myös silloin, jos: työntekemispaiikka sijaitsee muualla kuin oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa, työskentely on tilapäistä 72a §:ssä tarkoitetulla tavalla, työntekemispaiikka sijaitsee yli 100 km:n etäisyydellä verovelvollisen asunnosta ja verovelvollinen on työntekemispaikalle tehdyn matkan

---

<sup>180</sup> TVL 72.1 §.

<sup>181</sup> TVL 71.1 §. Työnantaja ei sen sijaan voi verovapaasti maksaa päivärahaa, ateriakorvausta tai yömatkarahaa toissijaiselle työpaikalle tehdystä matkasta.

<sup>182</sup> TVL 72 a.1 §.

<sup>183</sup> Jos enintään säädetyksi ajaksi sovittu työskentelyajanjakso jatkuu pidempään syistä, joiden ennakkointia ei ole voitu kohtuudella vaatia, työskentelyä pidetään tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekemispaikalla siihen asti, kun edellä mainittu tilapäistä työskentelyä koskeva määräaika päättyy. TVL 72 a.3 §. Määräaikoja sovelletaan, jos erityinen työntekemispaiikka on edellä mainittuna määräaikaan ollut verovelvollisen pääasiallinen työskentelypaikka. TVL 72 a.4 §. Määräajan laskenta aloitetaan alusta, jos verovelvollisen työskentely samassa työntekemispaikassa on keskeytynyt yhtäjaksoisesti vähintään kuudeksi kuukaudeksi ja verovelvollinen on tänä aikana työskennellyt toisessa työntekemispaikassa.

<sup>184</sup> TVL 72 a.2 §.

takia yöpynyt työtekemispaikan sijainnin vuoksi tarpeellisissa tilapäisissä majoitustiloissa. Toimialoilla, joilla erityistä työtekemispaiikkaa joudutaan usein vaihtamaan alalle tunnusomaisen työn lyhytaikaisuuden vuoksi, pidetään työmatkana myös päivittäistä matkaa asunnon ja erityisen työtekemispaikan välillä, jos verovelvollisella ei ole varsinaista työpaikkaa<sup>185</sup>.<sup>186</sup> Työmatkana ei pidetä verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välistä matkaa eikä työkomennuksen kestäessä tehtyä viikonloppu- ja muuta vastaavaa matkaa asunnon ja erityisen työtekemispaikan välillä.<sup>187</sup>

Verovuotta 2020 koskevassa 25.11.2019 annetussa Verohallinnon päätöksessä (10 §) todetaan, että päivärahalla tarkoitetaan korvausta kohtuullisesta ruokailu- ja muiden elinkustannusten lisäyksestä, joka palkansaajalle aiheutuu työmatkasta. Päivärahaan ei lueta matkustamisesta eikä majoittumisesta suoritettavaa korvausta.<sup>188</sup> Päivärahan suorittaminen edellyttää, että erityinen työtekemispaiikka on yli 15 kilometrin etäisyydellä joko palkansaajan varsinaisesta työpaikasta tai hänen asunnostaan, riippuen siitä, mistä matka on tehty. Erityisen työtekemispaikan on lisäksi oltava yli 5 kilometrin etäisyydellä sekä varsinaisesta työpaikasta että asunnosta.<sup>189</sup>

Päivärahan enimmäismäärät riippuvat työmatkan kestoajasta.<sup>190</sup> Osapäivärahan saa yli kuusi tuntia kestävästä ja kokopäivä rahan yli 10 tuntia kestävästä työmatkasta, ja osapäivärahan yli 6 tuntia kestävästä työmatkasta. Vuonna 2020 kokopäiväraha on 43 ja osapäiväraha 20 euroa. Jos palkansaaja saa ilmaisen tai matkalipun hintaan sisältyneen ruoan, päivärahan on vain puolet noista määristä. Ilmaisella ruoalla tarkoitetaan kokopäivärahan kysymyksessä ollessa kahta ja osapäivärahan kysymyksessä ollen yhtä ilmaista ateriaa.<sup>191</sup>

---

<sup>185</sup> TVL 72.3 §.

<sup>186</sup> KHO 2009 T 757 ja KHO 2012:17. Kysymys on lähinnä rakennus-, maanrakennus- ja metsäalaa. Jos palkansaajalla on tavanomaisesti saman työpäivän aikana useita eri työkohteita, tekee hän liikkuvaa työtä, vaikka hänen tekemänsä työ olisi luonteeltaan rakennus- tai maanrakennustyötä. KHO 2016:42. Tällaisia työntekijöitä tyypillisesti voivat olla sähkö- ja asfalttityöntekijät.

<sup>187</sup> TVL 72.4 §.

<sup>188</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 10 §.

<sup>189</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 11 §.

<sup>190</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 12 §.

<sup>191</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 12 §.



Ateriakorvauksen maksaminen edellyttää, että työmatkasta ei suoriteta päivärahaa, ja että palkansaajalla ei ole mahdollisuutta ruokailutauon aikana aterioida tavanomaisella ruokailupaikallaan. Ateriakorvauksen enimmäismäärä on 10,75 euroa. Jos palkansaaja joutuu työmatkalla aterioimaan kaksi kertaa tavanomaisen ruokailupaikkansa ulkopuolella eikä työmatkasta suoriteta päivärahaa, ateriakorvauksen enimmäismäärä on 21,50 euroa.<sup>192</sup> Ateriakorvauksen verovapaudelle ei ole asetettu samanlaisia työmatkan kestoa tai etäisyyttä koskevia vaatimuksia kuin päivärahalle.<sup>193</sup>

Työmatkasta päivärahan lisäksi suoritettavan majoittumiskorvauksen enimmäismäärä on majoitusliikkeen antaman tositteen tai muun luotettavan selvityksen mukainen määrä.<sup>194</sup> Toissijaiselle työpaikalle tehdystä matkasta suoritettavan majoittumiskorvauksen enimmäismäärä on majoitusliikkeen antaman tositteen mukainen määrä, tai muuhun luotettavaan selvitykseen perustuva kohtuullinen määrä<sup>195</sup>.<sup>196</sup>

Suomeen tulevien ulkomaantyöntekijöiden kohdalla vuoden 2020 alusta lähtien työnantajan korvaamista muutto- ja matkustamiskustannuksista 50 prosenttia on työntekijälle verovapaata ja 50 prosenttia veronalaista ansiotuloa.<sup>197</sup> Tämä koskee myös rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä Suomessa tilanteessa, edellyttäen että työntekijän palkkatulo on Suomessa veronalaista. Muuten työnantajan korvaamat matkakustannusten korvaukset tältä osin ovat myös verovapaita.

---

<sup>192</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 14 §.

<sup>193</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Eriyisälalla työskentelevän matkakustannukset, 19.12.2019, kohta 5.2.

<sup>194</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 15 §.

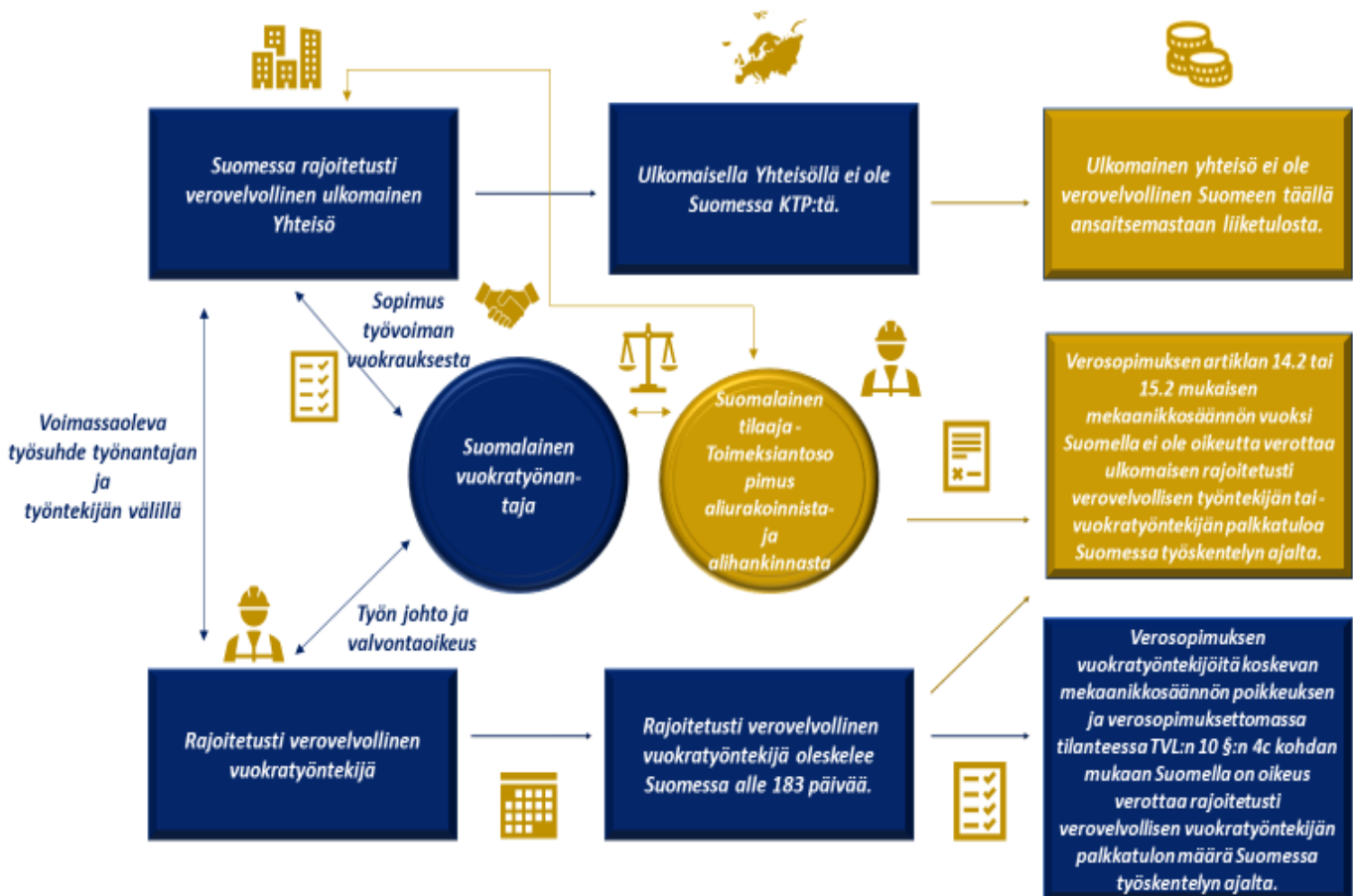
<sup>195</sup> Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2020, 25.11.2019, 16 §.

<sup>196</sup> Kohtuullisena majoituksena voidaan pitää paitsi hotellimajoitusta niin myös työtehtävien vuoksi tarpeellista vuokra-asuntoa. Yömatkarahan suorittaminen edellyttää, että päivärahaan oikeuttavasta matkavuorokaudesta vähintään neljä tuntia on kello 21.00–07.00:n välisenä aikana ja että työnantaja ei järjestä palkansaajalle ilmaista majoitusta eikä suorita majoittumiskorvausta tai korvausta makuupaikasta; yömatkarahan enimmäismäärä on 14 euroa (17 §). Palkansaajan omistamallaan tai hallitsemallaan autolla tekemän työmatkan korvauksen enimmäismäärä vuonna 2020 on 43 senttiä kilometriltä (9 §).

<sup>197</sup> Taloustaito: Muuttokulujen korvaus on nyt puoliksi verovapaa, uutinen, 13.2.2020, ja Marinin hallitusohjelma 2019, Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, kohta 2.1, tavoite 4, työllistävä ja yrittämiseen kannustava verotus.

### 3.7 Työvoiman vuokraus, aliurakointi ja alihankinta rajoitetusti verovelvollisen työntekijän verotuksen näkökulmasta

Suomen verotusoikeuden laajuutta ulkomaisen rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän ja -työntekijän täällä työskentelyn ajalta ansaitsemaan tuloon voidaan kiteyttää havainnollistaa seuraavalla tavalla<sup>198</sup>:



<sup>198</sup> Havainnekuvan oikean alakulman verosopimusvaltiot: Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (2007 lähtien), Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (2009 lähtien) Guernsey, Bermuda ja Jersey (2010 lähtien) Puola, Kazakstan, Caymansaaret (2011 lähtien), Turkki (2013 lähtien), Kypros ja Tadzikistan (2014 lähtien), Saksa ja Turkmenistan (2018 lähtien), ja Espanja (2019 lähtien). Myös verosopimukseton tilanne TVL 10 §:n 4 c kohdan nojalla.

### 3.7.1 Työvoiman vuokraus

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan järjestelyä, jossa työnantaja siirtää työntekijänsä vastiketta vastaan toisen työnantajan käyttöön työskentelemään tämän johdon ja valvonnan alaisena.<sup>199</sup> Työvoiman vuokrausta voidaan kuvata seuraavalla tavalla:



Kuten yllä olevasta havainnekuvasta ilmenee, on vuokratyössä kolme osapuolta: vuokrausyritys, vuokratyöntekijä ja käyttäjäyritys. Samoin oikeussuhteita on kolme: sopimukseen perustuvat vuokrausyrityksen ja työntekijän välinen työsuhde ja vuokraus- ja käyttäjäyrityksen välinen sopimus työvoiman vuokrauksesta, sekä käyttäjäyrityksen ja vuokratyöntekijän välinen oikeussuhde, joka ei lähtökohtaisesti ole sopimussuhde.<sup>200</sup>

Vuokratyöntekijällä tarkoitetaan työvoiman vuokrausyritykseen työsuhteessa olevaa työntekijää, jonka on tarkoitus työskennellä käyttäjäyrityksen palveluksessa sen johdon ja valvonnan alaisena.<sup>201</sup> Työsopimuksesta johtuvien oikeuksien ja velvollisuuksien henkilökohtaisen luonteen vuoksi työvoiman vuokraus edellyttää työntekijän

<sup>199</sup> HE 157/2000, s. 64–65, HE 114/2006, s. 19, HE 68/2008, s. 3, sekä Vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö, s. 8 ja 21.

<sup>200</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2014, s. 13-15 ja Tiitinen – Kröger 2012, s. 383–384.

<sup>201</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2014, s. 14.

suostumusta tehdä työtä työnantajansa sopijakumppanille. Työvoiman vuokrausyrityksellä tarkoitetaan puolestaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka tekee työsopimuksia tai solmii työsuhteita vuokratyöntekijöiden kanssa tarkoituksena asettaa nämä suorittamaan työtehtäviä käyttäjäyrityksen johdon ja valvonnan alaisuudessa. Käyttäjäyrityksellä tarkoitetaan luonnollista tai oikeushenkilöä, jonka valvonnassa ja johdolla vuokratyöntekijä työskentelee tilapäisesti.<sup>202</sup>

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan säännöksessä samaa kuin Suomen solmimissa verosopimuksissa. Kriteerit siitä, mitä pidetään työvoiman vuokraamisena, ovat siten yhteneväiset verosopimusten kanssa.<sup>203</sup> Työntekijää pidetään verotuksessa vuokrattuna työntekijänä, kun joku on asettanut hänet käytettäväksi työn tekemistä varten toisen henkilön liiketoiminnassa edellyttäen, että asettaja eli vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta, eikä kanna siihen liittyvää riskiä.<sup>204</sup> Tulkitsen tämän olevan tietynlainen pääkriteeri, jonka edellytetään täyttyvän, jotta kysymyksessä voisi olla työvoiman vuokraus.<sup>205</sup> Työvoiman vuokrauksen täyttymistä arvioidaan aina kokonaisuarkinnalla, jossa edellä mainitun kriteerin täyttymisen lisäksi huomioidaan erityisesti seuraavat seikat<sup>206</sup>:

- 1) *kuuluuko työn yleinen johto ja ohjaus toimeksiantajalle;*
- 2) *tehdäänkö työ työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa;*
- 3) *lasketaanko vuokranantajalle suoritettava hyvitys käytetyn ajan mukaan tai muun hyvityksen ja työntekijän saaman palkan välisen yhteyden perusteella;*
- 4) *asettaako toimeksiantaja suurimman osan työvälineistä ja tarvikkeista käytettäväksi;*
- 5) *voiko vuokranantaja yksipuolisesti määrätä työntekijöiden lukumäärästä ja heidän sopivuudestaan; ja*

---

<sup>202</sup> HE 68/2008, s. 3.

<sup>203</sup> HE 158/2006, s. 17.

<sup>204</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 259-260.

<sup>205</sup> Tähän viittaa tutkielmassa esitettävä oikeuskäytäntö, jossa yhdessäkin tapauksessa työvoiman vuokraukseksi ei ole katsottu tilannetta, jossa vuokratyönantaja on vastannut työn lopputuloksesta, sekä siihen liittyvistä riskeistä.

<sup>206</sup> HE 158/2006, s. 17, kohdat 1–5.

6) *vastaako työn teettäjä työn lopputuloksesta.*<sup>207</sup>

Aliurakoinnilla ja alihankinnalla taas tarkoitetaan tuotannon tai palvelujen ostamista yrityksen ulkopuolelta siten, että työntekijät suorittavat työn oman työnantajansa johdolla, vaikka tosiasiallinen työsuoritus tehtäisiinkin tilaajalle sen tiloissa.<sup>208</sup> Alihankinnassa ja aliurakoinnissa työntekijät eivät siirry työskentelemään toisen työnantajan palvelukseen, eivätkä vuokratyötä koskevat säännökset näin ollen myöskään tule sovellettavaksi. Samoin työvoiman välittäminen eroaa työvoiman vuokrauksesta. Työvoiman välityksellä tarkoitetaan toimintaa, jossa työvoiman välittäjä saattaa yhteen työntekijöitä ja työnantajia, jotta nämä voivat tehdä keskenään työ sopimuksen. Viime kädessä verotus- ja oikeuskäytäntö ratkaisee vuokratyöntekijän ja alihankinnan rajanvedon yksittäistapauksissa.

Työtuomioistuimen ratkaisussa TT:2013-187 on otettu kantaa vuokratyön ja aliurakoinnin ja alihankinnan väliseen eroon. Tapauksessa Finnair Oyj:n ja Suomen Lentoemäntä- ja Stuerttiyhdistys – SLSY ry:n alihankinnan ja työvoiman vuokrauksen välistä rajanvetoa koskeneessa työehtosopimuksessa alihankinta ja aliurakointi määriteltiin ulkopuolisen yrittäjän tekemäksi työksi, joka tehdään kahden itsenäisen yrittäjän väliseen kauppa-, hankinta-, urakka-, vuokraus-, toimeksianto-, työnteko-, jne. sopimukseen perustuen ilman, että toisella sopijapuolella on mitään tekemistä työsuoritukseen nähden. Työvoiman vuokraus puolestaan määriteltiin järjestelyksi, jossa työvoimaa hankkivien liikkeiden toimittamat lainamiehet tai vuokramiehet, tekevät työtä toiselle työnantajalle tämän johdon ja valvonnan alaisena.<sup>209</sup>

Työtuomioistuin totesi, että sopimuksen kohteena olevat matkustamopalvelut ovat selkeä, erillinen työkokonaisuus, joka tuotettiin tässä tapauksessa kokonaan palveluntuottajan omilla työntekijöillä, ja että yhtiöiden välisen sopimuksen sisältö viittasi vahvasti siihen, että näiden tarkoituksena oli ollut alihankinnaksi katsottavan palvelukokonaisuuden toimittaminen. Palveluntuottaja oli ottanut sopimuksessa Madridista ja Barcelonasta Helsinkiin ja takaisin lennettävien reittilentojen

---

<sup>207</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 4.

<sup>208</sup> HE 157/2000, s. 65; TT 2013-187.

<sup>209</sup> TT 2013-187.

matkustamopalvelut itsenäisesti hoitaakseen ja vastasi matkustamohenkilökunnan rekrytoinnista ja koulutuksesta, sekä lentoyhtiön tiloissa tehtävän matkustamotyön valvonnasta. Matkustamohenkilökunnan työtä johti sopimuksen mukaan palveluntuottajan palveluksessa oleva Chief of Cabin, ja matkustamotyön hallinnoinnista sekä työvuorosuunnittelusta vastasi sen asettama Program Manager. Lentoyhtiö puolestaan toimitti palveluntuottajalle palvelutilauksen kahdesti vuodessa, määrittä palvelujen sisällön ja laatutason, sekä valvoi niitä satunnaistarkastuksin, mutta ei puuttunut matkustamopalveluihin lennon aikana.<sup>210</sup>

Työtuomioistuin katsoi näytetyksi, että lennon aikana käytännön työtä johti matkustamossa tosiasiasa palveluntuottajan edustaja siitä huolimatta, että matkustamohenkilöstön tuli noudattaa työssään tilaajan hyvin yksityiskohtaista ohjeistusta, ja lentokoneen kapteenilla oli tavanomaiseen tapaan vastuu lennon turvallisuudesta ja siihen liittyen kansainvälisten ilmailumääräysten mukainen, joka tarkoittaa lähinnä poikkeustilanteissa käytettävää määräysvaltaa koko miehistöön nähden.<sup>211</sup> Tätä arviota ei muuttanut se, että tilaaja suoritti lennoilla satunnaisesti laaduntarkkailua, koska myös aliurakoinnissa lähtökohtana on, että työ suoritetaan tilaajan edellyttämällä tavalla, jolloin tällä täytyy olla oikeus valvoa, että sopimuskumppani täyttää sopimuksessa määritellyt velvoitteensa asianmukaisesti. Tarkkailua suorittanut tilaajan edustaja ei ollut lennolla työvuorossa oleva miehistön jäsen, eikä hän osallistunut lennon aikana työn johtamiseen, vaan raportoi havainnoistaan tilaajalle, joka raportoi edelleen palveluntuottajan edustajalle, jolla oli vastuu palvelun kehittämiseksi mahdollisesti tarvittavista toimenpiteistä.<sup>212</sup>

Kun palveluntuottaja lisäksi vastasi käytännössä työntekijöiden työvuorojen suunnittelusta ja muutostilanteissa tarvittavista järjestelyistä, työaikalain ja siihen liittyvien määräysten noudattamisesta, sekä tilaajan työntekijöiltä edellyttämän koulutuksen käytännön järjestelyistä ja kustannuksista, työtuomioistuin katsoi, että palveluntuottaja vastasi itsenäisesti matkustamopalvelukokonaisuuden tuottamisesta

---

<sup>210</sup> TT 2013-187.

<sup>211</sup> TT 2013-187.

<sup>212</sup> TT 2013-187.

ja henkilökunnan työnjohdosta, joka vuoksi tapauksessa oli kysymys alihankinnasta, eikä työvoiman vuokrauksesta.<sup>213</sup>

Työtuomioistuimen ratkaisu havainnollistaa alihankinnan ja työvoiman vuokrauksen rajanvedon välistä häilyvyyttä, sillä tapauksessa moni asia viittaa työvoiman vuokraukseen, vaikka työtuomioistuimen mielestä kysymys oli alihankinnalla suoritetusta työstä. Vaikka työnteettävä Finnair ei tapauksessa laatinut alihankintayritys Adecon työntekijöiden työvuorolistoja, oli Finnairin kuitenkin seurattava kyseisten työntekijöiden työvuoroja viranomaismääräysten edellyttämällä tavalla. Finnair siis vastasi siitä, että Adecco täytti samat velvollisuudet kuin Finnair ja että lentotunnit suunniteltiin kaikkien työntekijöiden kohdalla määräysten mukaisesti. Tämä taas johtui siitä, ettei Adecolla ollut itsenäisesti lupaa harjoittaa lentotoimintaa. Finnair siis pystyi ja sen velvollisuus olikin puuttua siihen, kuka työtä tekee ja milloin. Lisäksi tapauksessa Adecon työntekijöillä oli käytössä Finnairin henkilönumerot, ja Finnair päätti myös, missä järjestyksessä työtä lentokoneessa tehdään. Kolmanneksi Finnair päätti lentokonetarjoilujen asettelusta koneessa, ja työ tehtiin kokonaisuudessaan Finnairin työvälineillä. Tapauksen alihankinnan ja työvoiman vuokrauksen välisen rajanvedon arviointia vero-oikeudellisesta näkökulmasta heikentää se, että tapauksessa on kysymys ollut erittäin tarkoin säännellystä alasta, jonka vuoksi esimerkiksi lentokapteenin työn johdolle ja määräysvallalle ei sellaisenaan pidä antaa suurta painoarvoa matkustamohenkilökunnan työn muodon arvioinnissa.

Sen sijaan työtuomioistuimen ratkaisussa TT:2010-60 oli puolestaan kysymys kolmesta sähköasennuksia koskevasta urakkasopimuksesta, joissa työn suorittaja oli sitoutunut suorittamaan niissä määritellyt sähköasennustyöt sovittua urakkahintaa vastaan työn tilaajan huolehtiessa osapuolten hyväksymän käytännön mukaisesti työkohteissa tarvittavien tarvikkeiden hankinnasta. Erimielisyyttä oli siitä, oliko tilaaja osallistunut työnjohtovallan käyttämiseen siten, että sopimusta oli pidettävä aliurakoinnin sijasta työvoiman vuokrauksena. Sovelletavan työehtosopimuksen määräykset vastasivat asiallisesti edellä mainittuja ulkopuolisen työvoiman käyttöä koskevia määräyksiä.

---

<sup>213</sup> TT 2013-187.

Työtuomioistuin totesi perusteluissaan, että aliurakoinnin lähtökohtana on sinänsä tietyn työtuloksen toteutuminen työn tilaajan edellyttämällä tavalla ja että työn tilaajalla ja pääurakoitsijalla saattaa myös olla työn tekemiseen liittyviä huomautuksia ja toiveita, joiden huomioon ottamista aliurakoitsijalta edellytetään. Työtuomioistuimen mukaan työn tilaaja ja pääurakoitsija edellyttävät käytännössä usein, että aliurakan antaja ainakin valvoo tilatun urakan tekemistä asianmukaisesti, mikä saattaa joissakin tapauksissa merkitä puuttumista aliurakoitsijan toimintatapaan, kuten ratkaistavana olevassa tapauksessa oli tapahtunut. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että aliurakoitsijan palveluksessa olevat työntekijät tekisivät työtä aliurakan tilaajalle tämän johdon ja valvonnan alaisena vuokratyönä.<sup>214</sup>

Työtuomioistuin katsoi, että aliurakan antajan edustajat eivät olleet tilaajan edustajana toimiessaan, ja tässä ominaisuudessa työn suorittamista koskevia ohjeita aliurakoitsijan työnjohtajiksi nimetyille henkilöille antaessaan puuttuneet aliurakoitsijan työntekijöiden työhön siten, että näiden olisi voitu katsoa tosiasiasa työskennelleen tilaajan johdon ja valvonnan alaisena. Työtuomioistuin ei pitänyt myöskään työkohteissa tarvittavien tavaroiden toimittamista aliurakoitsijalle sellaisena osallistumisena työsuoritukseen, ettei urakkasopimusta voitaisi pitää alihankintasopimuksena. Edellä sanotuilla perusteilla työtuomioistuin päätyi siihen, että kysymys oli aliurakoinnista ja hylkäsi kanteen.<sup>215</sup>

Työtuomioistuimen ratkaisussa TT 2009-90 oli niin ikään kysymys Suomalaisen lentoyhtiön ja matkustamohenkilökunnan välisestä riidasta, jossa kantajana oli Suomen Lentoemäntä- ja Stuerttiyhdistys SLSY ry ja vastaajana Finnair Oyj. Tapaus kuitenkin eroaa edellisistä siinä suhteessa, ettei oikeudenkäynnin kumpikaan katsonut tapauksessa olleen kysymys työvoiman vuokrauksesta, vaan alihankinnasta. Tapauksessa Finnair Oyj:n ja Air Europa -yhtiön välillä oli tehty niin sanottu wet lease -sopimus, jolla tarkoitetaan lentoliikenteen harjoittajien välistä sopimusta ilma-aluksen vuokraamisesta miehistöineen tilaajayhtiön käyttöön. Tapaus näin ollen eroaa

---

<sup>214</sup> TT 2010-60.

<sup>215</sup> TT 2010-60.



merkittävästi TT:2013-187 tapauksesta siinä suhteessa, että tässä tilaaja on tilannut työvoiman lisäksi myös ilma-aluksen käyttöönsä.

Edellä mainituista työtuomioistuinten ratkaisuksista <sup>216</sup> voidaan tehdä muutamia johtopäätöksiä. Lähtökohtaisesti alihankinta ja työvoiman vuokraus eroavat toisistaan toisen osapuolen suoritusvelvollisuuden ja siihen liittyen työnantajan työnjohtovallan siirtymisen perusteella.<sup>217</sup> Alihankinnassa toinen sopijapuoli, alihankkija, sitoutuu tietyn työntuloksen, aineellisen hyödykkeen tai palvelun, aikaansaamiseen ja sen luovuttamiseen tilaajalle vastiketta vastaan, eli alihankkija ja aliurakoitsija ovat siis lähtökohtaisesti oikeudellisessa vastuussa työntuloksen syntymisestä, jolloin niillä täytyy olla oikeus määrätä työn suorittamistavasta ja näin ollen työnjohto- ja valvontavalta työtä suorittaviin työntekijöihin nähden.<sup>218</sup> Aliurakoinnissa ja alihankinnassa tilaajalla on oikeus valvoa työn suorittamisen asianmukaisuutta ja antaa tiettyssä määrin sen suorittamista koskevia ohjeita puuttumatta työn välittömään johtamiseen ja valvontaan. Työvoiman vuokrauksessa sen sijaan tilaajan sopijakumppanin suoritusvelvollisuuden sisältönä on työntekijän, tai siis tämän työpanoksen luovuttaminen tilaajan käyttöön. Alihankinnasta poiketen vuokratyönantaja ei vastaa tietyn työntuloksen aikaansaamisesta ja siihen liittyvistä riskeistä, vaan siitä, että tilaaja saa käyttöönsä sovitut kriteerit täyttävän työntekijän työpanoksen. Tällöin myös työnjohto- ja valvontavalta siirtyvät käyttäjälle.

Se, onko kysymyksessä työvoiman vuokraus vai alihankinta ja aliurakointi, ratkeaa tosiasiallisten olosuhteiden perusteella suoritettavalla kokonaisarviointilla. Vuokraus- ja käyttäjäyhteyden välinen sopimus ja sen ehdot eivät näin ollen ole ratkaisevassa asemassa, vaikka myös niihin kiinnitetään huomiota, kuten myös edellä käsitellyistä työtuomioistuimen ratkaisuksista käy ilmi. Alihankintana ja aliurakointina suoritettavan työn voidaan viime kädessä katsoa eroavan työvoiman vuokrauksesta vain siten, että työntekijän muodollinen työnantaja kantaa vastuun tietyn työn tuloksesta ja siihen liittyvistä riskeistä ja työn johto ja valvontaoikeus kuuluvat työnantajalle. Verotuksen valvonnassa näyttökynnyksen ylittyminen työvoiman vuokrauksesta voidaan katsoa

---

<sup>216</sup> TT 2013-187 ja TT 2010-60.

<sup>217</sup> Työministeriö, vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö 2007, s. 9.

<sup>218</sup> Tähän viittaa myös TT 2009-90.

olevan erittäin korkea tilanteessa, jossa verovelvollisen työntekijän, työnantajan ja/tai tilaajan mielestä kysymys on aliurakoinnista ja alihankinnasta suoritettavasta työstä.

### **3.7.2 Työvoiman vuokrauksen ja työvoiman välittämisen erot**

Alihankinnan ja -urakoinnin lisäksi vuokratyö on erotettava rekrytoinnista eli työnvälityksestä. Työnvälityksen tarkoituksena on saada aikaan työsopimussuhde työnhakijan ja työvoimaa tarvitsevan yrityksen välille,<sup>219</sup> ja se poikkeaa näin ollen työvoiman vuokrauksesta siinä, ettei työn välittäjän ja työntekijän välillä ole lainkaan sopimussuhdetta, vaan mahdollinen työsuhde syntyy suoraan työntekijän ja rekrytointipalvelua käyttäneen yrityksen välille.<sup>220</sup> Työvoiman välityksellä siis tarkoitetaan toimintaa, jossa työvoiman välittäjä saattaa yhteen työntekijöitä ja työnantajia, jotta nämä voivat tehdä keskenään työsopimuksen. Jos ulkomaista työvoimaa tarjoava yritys toimii vain välittäjänä eikä toimi työntekijöiden työnantajana, ei kyse ole työvoiman vuokraamisesta. Suomalaisesta yrityksestä tulee työntekijöiden työnantaja, jos he siirtyvät suomalaisen yrityksen palvelukseen. Kaikki työnantajavelvoitteet ovat tällöin suomalaisella yrityksellä.<sup>221</sup>

### **3.8 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän työsuhteen ehdot Suomen työskentelyn aikana**

Rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät ovat Suomen työskentelyn aikana lähetettyjä työntekijöitä. Lähetetyistä työntekijöistä on Suomessa oma lakinsa. Laki koskee alihankinnan yhteydessä lähetettyjä työntekijöitä, yritysryhmän sisäisen siirron yhteydessä lähetettyjä työntekijöitä sekä vuokratyöntekijöitä. Lähetettyjen työntekijöiden vähimmäisehdot on luetteloitu kyseisen lain 2 luvussa.

Lähtävään yrityksen eli vuokratyönantajan velvollisuutena on tehdä Suomessa ilmoitus työsuojeluviranomaiselle työntekijöiden lähettämisestä. Myös tilaajan eli käyttäjäyrityksen velvollisuutena on selvittää työhön tulevien työntekijöiden keskeiset

---

<sup>219</sup> Työministeriö, vuokratyötä selvittäneen työryhmän mietintö 2007, s. 10.

<sup>220</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 387.

<sup>221</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 4.2.

työehdot ja sovellettava työehtosopimus sekä annettava selvitys työntekijöiden työterveyshuollon järjestämisestä. Tilaajavastuulain 5.1 §:ssä on yksityiskohtainen luettelo tilaajan tiedonantovelvollisuudesta. Lähetetyistä työntekijöistä annetun lain mukaan vuokratyöllä tarkoitetaan työntekijän lähettämistä työhön toisen yrityksen käyttöön, kun työnantajana on tilapäistä työvoimaa välittävä tai työvoimaa vuokraava yritys.<sup>222</sup>

Lähetetyn vuokratyöntekijän työsopimukseen sovellettava laki määräytyy sopimusvelvoitteisiin sovellettavasta laista (Rooma I) annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen mukaan.<sup>223</sup> Jos lähetetyn vuokratyöntekijän työsopimukseen 1 momentin mukaan tulee sovellettavaksi vieraan valtion laki, lähetetyn vuokratyöntekijän työsuhteessa on kuitenkin sovellettava tässä Suomen lain säännöksiä lähetetyistä työntekijöistä sekä Suomessa yleissitoviksi vahvistettujen työehtosopimusten määräyksiä, jos ne ovat vuokratyöntekijän kannalta edullisempia kuin muutoin sovellettavaksi tulevan lain säännökset.<sup>224</sup> Lähetettyihin vuokratyöntekijöihin sovelletaan sellaisenaan työturvallisuuslain, työterveyshuoltolain ja nuorista työntekijöistä annetun lain säännöksiä. Lähetettyihin työntekijöihin sovelletaan myös naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain ja yhdenvertaisuuslain säännöksiä tasa-arvon ja yhdenvertaisuuden edistämisestä sekä syrjinnästä. Lisäksi lähetettyjen vuokratyöntekijöiden työsuhteissa on noudatettava yleissitovien työehtosopimusten työaika, vuosilomaa ja työturvallisuutta koskevia määräyksiä.<sup>225</sup>

Euroopan unionin jäsenmaat hyväksyivät huhtikuussa 2018 ja Euroopan parlamentti ja neuvosto kesäkuussa 2018 lähetettyjä työntekijöitä koskevan direktiivin muutoksen,<sup>226</sup>

---

<sup>222</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 2016/447 2 § 4 kohta.

<sup>223</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 3.1 § ja Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 593/2008, Euroopan unionin virallinen lehti, 4.7.2008.

<sup>224</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 3.2 §.

<sup>225</sup> Saarinen 2018, s. 151-152. Lähetettyjä työntekijöitä koskevan lain 5 luvussa on säädetty työsuojeleviranomaisten laajasta tiedonsaantioikeudesta. Työsuojeleviranomaisilla on oikeus saada lähettävältä yritykseltä, tilaajalta sekä rakennuttajalta ja pääurakoitsijalta viivytyksettä kaikki tiedot ja asiakirjat, jotka lähettävän yrityksen, tilaajan, rakennuttajan tai pääurakoitsijan on kyseisen lain mukaan laadittava tai säilytettävä (17.1 §). Viranomaisilla on myös laajaa yhteistyötä lähetettyjä työntekijöitä koskevan lainsäädännön valvonnassa. Tämä yhteistyö tapahtuu sähköisesti IMI-järjestelmän avulla.

<sup>226</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö, Lähetettyjen työntekijöiden direktiivin uudistamisesta löytyi sopu, uutinen, 12.4.2018.

jonka seurauksena lähetettyihin vuokratyöntekijöihin sovellettavien työehtojen alaa laajennettiin niin, että palkkaussääntöjä sovelletaan samalla tavalla lähetettyihin työntekijöihin kuin työntekomaan työntekijöihin.<sup>227</sup> Lähetetyille vuokratyöntekijöille tulee näin ollen jokaisessa EU-maassa maksaa samasta työstä sama palkka kuin kohdemaan työntekijöille.<sup>228</sup> Direktiivin suurin muutos koskee lähetettyjen vuokratyöntekijöiden palkkoja, ja sen mukaan lähetettyihin vuokratyöntekijöihin on sovellettava korvausten osalta vastaanottavan jäsenvaltion sääntöjä siten kuin ne on vahvistettu laissa tai yleisesti sovellettavissa työehtosopimuksissa. Korvauksiin sisältyy usein vähimmäispalkan lisäksi muitakin osatekijöitä, kuten palkanlisiä, erilaisia korvauksia, tai palvelusvuosien mukaan annettavia palkankorotuksia. Jäsenvaltioiden on täsmennettävä, mistä osatekijöistä korvaus muodostuu.<sup>229</sup>

Ulkomailta Suomeen lähtävä yritys ja suomalainen tilaajayritys voivat sopia, minkä maan lakia vuokrattujen työntekijöiden työsuhteessa noudatetaan. Sopimus ei kuitenkaan saa heikentää lähetettyjen työntekijöiden vähimmäisehtoja.<sup>230</sup>

Lähetetyn vuokratyöntekijän vähimmäispalkka määräytyy työsopimuslain 2 luvun 9 §:n mukaan. Jos mainitussa pykälässä tarkoitettua normaali- tai yleissitovaa työehtosopimusta taikka muuta sopimusta tai käytäntöä ei ole, lähetetyille vuokratyöntekijälle on maksettava tavanomainen ja kohtuullinen palkka, jos työnantajan ja työntekijän sopima työstä maksettava vastike alittaa sen olennaisesti.<sup>231</sup> Vuokratun työntekijän palkkaa ja muita työsuhteen ehtoja koskevien ehtojen on oltava vähintään käyttäjäyritystä sitovien ja siellä yleisesti sovellettavien sopimusten tai käytäntöjen mukaiset.<sup>232</sup>

Sen sijaan lähetetyn työntekijän vähimmäispalkka alihankinnassa ja yritysryhmän sisäisessä siirrossa määräytyy yleissitovan työehtosopimuksen mukaan. Jos lähetetyn

---

<sup>227</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö, Lähetettyjen työntekijöiden direktiivin uudistamisesta löytyi sopu, uutinen, 12.4.2018.

<sup>228</sup> Kansanuutiset, Halpatyövoimalla keinottelu vaikeutuu – EU toteuttaa lähetettyjen työntekijöiden samapalkkaisuuden, artikkeli, 4.6.2018

<sup>229</sup> Euroopan komission MEMO/16/467: Euroopan komissio – taustatiedote: Työntekijöiden lähettämistä koskevan direktiivin tarkistaminen – usein esitettyjä kysymyksiä, Strasbourg, 8.3.2016

<sup>230</sup> Saarinen 2018, s. 167-169.

<sup>231</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 5.2 §.

<sup>232</sup> TSL 2 luku 9.2 §.

työntekijän työtä koskevaa yleissitovaa työehtosopimusta ei kuitenkaan ole, lähetetyille työntekijälle on maksettava vähintään tavanomainen ja kohtuullinen palkka, jos työnantajan ja työntekijän sopima työstä maksettava vastike alittaa sen olennaisesti.<sup>233</sup> Lain perustelujen mukaan tavanomainen ja kohtuullinen palkka ei tarkoittaisi kyseisestä työstä Suomessa keskimäärin maksettavaa palkkaa. Palkan tavanomaisuutta ja kohtuullisuutta arvioitaessa voidaan hakea johtoa esimerkiksi mahdollisessa alaa koskevassa työehtosopimuksessa kyseisestä työstä sovitusta palkasta, vaikka työehtosopimus ei ole yleissitova. Tilanteen mukaan palkka voisi jonkin verran poiketa alan työehtosopimuksen mukaisesta palkasta.<sup>234</sup> Lähetetyn vuokratyöntekijän työsuhteen ehtojen sääntelyperusteet ovat siis huomattavasti kattavammat ja työntekijän kannalta paremmat lähetettyihin työntekijöihin nähden.<sup>235</sup>

Euroopan unionin tuomioistuin ennakkoratkaisun mukaan työntekomaan asiana on määrittellä vähimmäispalkkojen laskentatapa ja vähimmäispalkkoja koskevat kriteerit.<sup>236</sup> Jotta kansallisiin sääntöihin voidaan vedota lähetettyjen työntekijöiden työnantajaa vastaan, on säännösten oltava pakottavia ja täytettävä läpinäkyvyydellä. EUT:n mukaan tämä tarkoittaa sitä, että tällaiset säännökset tai määräykset ovat selkeitä ja kaikkien saatavilla. EUT:n ennakkoratkaisutapauksessa keskeisenä kysymyksenä oli se, mihin palkkaryhmittelyn mukaiseen tuntipalkkaan ja/tai urakkapalkkaan, päivärahaan, matka-ajan korvaukseen ja lomapalkkaan lähetetyt työntekijät ovat oikeutettuja osana vähimmäispalkkaa, sekä miten ruokasetelit ja majoituksen kustantaminen huomioidaan. EUT:n mukaan majoitukseen liittyviä kustannuksia ei voida ottaa huomioon laskettaessa lähetettyjen työntekijöiden vähimmäispalkkaa. Myöskin ruokaseteleiden osalta EUT katsoi, että näitä lisiä ei ole katsottava osaksi 3 artiklan tarkoittamaa vähimmäispalkkaa. Ruokasetelit perustuivat lähetetyn työntekijän ja tämän työnantajan väliseen työsopimukseen.

---

<sup>233</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 5.1 §.

<sup>234</sup> HE 39/2016, s. 42.

<sup>235</sup> Työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 15 §:ssä säädetään tilaajan vastuusta rakennusalan työssä. Kyseisen säännöksen mukaan, jos lähetetyille työntekijälle ei ole maksettu 5 §:ssä tarkoitettua vähimmäispalkkaa, hän voi ilmoittaa siitä työmaan rakennuttajalle tai pääurakoitsijalle, jonka tehtävänä on valvoa vähimmäispalkan noudattamista.

<sup>236</sup> EUT, Case C-396/13 Sähköalojen ammattiliitto ry vs. Elektrobudowa Spółka Akcyjna, Request for a preliminary ruling from the Satakunnan käräjäoikeus (Finland), 18.9.2014.

### 3.9 Ulkomaisen vuokratyönantajan ja Suomessa olevan vuokratyönteettäjän viranomaisvelvoitteet

#### 3.9.1 Ulkomaisen vuokratyönantajan viranomaisvelvoitteet

Ulkomaisen vuokratyönantajan ilmoitusvelvollisuudesta Verohallinnolle säädetään verotusmenettelylain 15 a §:ssä. Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulotiedot ilmoitetaan tulorekisteriin.<sup>237</sup>

Ulkomaisen vuokratyönantajan on ilmoitettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä palkanmaksupäivän jälkeen tulorekisteriin palkat, jotka se maksaa ulkomailta Suomeen töihin tulevalle tuloverolain 10 §:n 4 c kohdan mukaiselle vuokratyöntekijälle, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta sekä muu palkka silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan.<sup>238</sup> Lisäksi vuokratyönantajan on annettava tulorekisteriin ulkomaisesta vuokratyöntekijästä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot.<sup>239</sup> Vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedoissa on ilmoitettava työskentelyn arvioitu kesto, suomalaisen työn teettäjän sekä ulkomaisen työnantajan edustajan tiedot. Lisäksi on ilmoitettava arvio palkan määrästä koko verovuoden ajalta.<sup>240</sup> Vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratulle työntekijälle maksetun palkanmaksupäivän jälkeen.<sup>241</sup> Tiedot annetaan silloin, kun verosopimus ei estä Suomea perimästä veroa työntekijän palkasta.<sup>242</sup>

---

<sup>237</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 2018/53, 6 §.

<sup>238</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 6 § 2 mom. 10k ja laki tulotietojärjestelmästä 12 § 1 mom.

<sup>239</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 6 § 2 mom. 17k.

<sup>240</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.1.1.

<sup>241</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 12 § 6 mom.

<sup>242</sup> Ilmoitus on annettava muun muassa Islannista, Norjasta, Ruotsista, Tanskasta, Latviasta, Liettuasta ja Virosta sekä Moldovasta, Georgiasta, Valko-Venäjältä, Mansaarelta, Guernseyltä, Bermudalta, Jerseyltä, Puolasta, Kazakstanista, Caymansaarilta, Turkista, Kyprokselta, Tadžikistanista, Saksasta, Turkmenistanista ja Espanjasta tulevista vuokratyöntekijöistä. Tiedot annetaan myös Bulgariassa asuvasta vuokratyöntekijästä, joka työskentelee Suomessa vuokrattuna työntekijänä muun kuin bulgarialaisen työnantajan palveluksessa.

Tiedot annetaan myös sellaisesta valtiosta tulevasta vuokratyöntekijästä, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.<sup>243</sup> Tiedot voi tulorekisteriin antaa myös vuokratyönantajan edustaja.<sup>244</sup>

Ulkomaisen vuokratyönantajan on ilmoitettava ilmoituksella sen vuokratyönteettäjän tiedot, jonka käyttöön vuokratyöntekijät tosiasiallisesti tulevat. Jos vuokratyönantaja tarjoaa vuokratyöntekijöitään välittäjäyritykselle, tulee sen tästä huolimatta antaa tiedot lopullisesta työtä vuokrateettävästä suomalaisesta toimeksiantajasta. Ulkomainen vuokratyönantaja, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, on velvollinen perimään maksamistaan palkoista lähdeveron tai toimittamaan ennakonpidätyksen. Tällöin vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tietoja tällöin anneta.<sup>245</sup>

Työvoimaa vuokralle antavan ulkomaisen yrityksen on ilmoitauduttava Suomessa työnantajarekisteriin ennen ensimmäistä palkanmaksua, jos yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Vuokratyönantaja voi hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, vaikka sille ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Työnantajarekisteriin kuuluvalla ulkomaisella vuokratyönantajalla on samat verojen perimiseen liittyvät työnantajavelvollisuudet Suomessa kuin suomalaisilla työnantajilla. Tällöin vuokratyönantaja perii työntekijän palkasta veron oma-aloitteisesti, eikä vuokratyöntekijän tarvitse hakea ennakoveroja. Ulkomainen vuokratyönantaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ei kuitenkaan ole tuloverolaisissa tarkoitettu Suomessa oleva vuokratyönantaja, vaikka se kuuluisi työnantajarekisteriin.<sup>246</sup>

Kun yritys on merkitty työnantajarekisteriin, yrityksen on perittävä työntekijöiden palkasta ennakonpidätykset ja lähdeverot ja maksettava ne Verohallinnolle. Ennakonpidätys tai lähdevero pidätetään kunkin vuokratyöntekijän verokortin mukaan.

---

<sup>243</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.1 ja Verohallinto, syventävä vero-ohje, Toiminnan aloittaminen Suomessa, 1.1.2019, kohta 7.3.

<sup>244</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 8 §.

<sup>245</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.1.1. Verohallinto voi määrätä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä sivullisilmoittajan laiminlyöntimaksun VML:n 22 a §:n perusteella seuraavissa tapauksissa: tulorekisteriin ilmoitetussa tiedossa on puute tai virhe, tiedot ilmoitetaan tulorekisteriin myöhässä, tiedot ilmoitetaan tulorekisteriin muulla kuin laissa määrättyllä tavalla, tietoja ei anneta ollenkaan, tiedot annetaan vasta kehotuksen jälkeen.

<sup>246</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.2.

Jos ulkomainen vuokratyöntekijä oleskelee Suomessa enintään kuusi kuukautta, hän saa verotoimistosta lähdeverokortin tai rajoitetusti verovelvollisen verokortin. Jos oleskelu kestää yli kuusi kuukautta, vuokratyöntekijä saa yleisesti verovelvollisen verokortin.<sup>247</sup>

Ulkomaisen yrityksen, joka vuokraa Suomeen työntekijöitä, on suositeltavaa mutta ei pakollista ilmoittautua Suomessa ennakkoperintärekisteriin. Kun yritys on ennakkoperintärekisterissä, suomalaisen vuokratyön teettäjän ei tarvitse periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. Lähdevero työkorvauksesta on 13 %, kun työkorvauksen saaja on osakeyhtiöön tai henkilöyhtiöön rinnastuva yritys. Lähdevero on 35 %, kun työkorvauksen saaja on yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja.<sup>248</sup>

Ennakkoperintärekisteröinti ei vaikuta yrityksen tuloverovelvollisuuteen Suomessa. Tuloverovelvollisuus ratkeaa sen perusteella, muodostuuko yritykselle Suomeen kiinteä toimipaikka. Jos yritykselle muodostuu Suomeen tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka, sen on haettava verotoimistolta ennakkoveroja, joilla se voi maksaa tuloverot Suomeen. Edellytyksenä ennakkoperintärekisteriin merkitsemiselle on, että yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.<sup>249</sup>

### **3.9.2 Suomessa olevan vuokratyönteettäjän viranomaisvelvoitteet**

Suomessa olevan vuokratyön teettäjän on annettava ilmoitus Verohallinnolle ulkomaisesta vuokratyönantajasta, jolta vuokratyön teettäjä on vuokrannut Suomessa tehtävään työhön ulkomaista vuokratyövoimaa.<sup>250</sup> Verohallinnolle tulee toimittaa vuokratyönantajan yksilöinti- ja yhteystiedot sekä tieto vuokratyönantajan toimialasta.<sup>251</sup>

---

<sup>247</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.2.

<sup>248</sup> LähdeVL 7 §.

<sup>249</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 6.3.

<sup>250</sup> VML 17 §:n 7 momentti.

<sup>251</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 7.1.



Vuokratyön teettäjän eli käyttäjäyrityksen on myös ilmoitettava vuokratyönantajan edustajan yksilöinti- ja yhteystiedot, sekä tiedoissa tapahtuneista muutoksista on Verohallinnolle.<sup>252</sup> Vuokratyön teettäjän on toimitettava tiedot Verohallinnolle silloin, kun ensimmäinen kyseisen lähettävän yrityksen vuokratyöntekijä aloittaa työskentelyn vuokratyön teettäjällä. Tiedot ja mahdolliset tietoihin tulevat muutokset on annettava työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.<sup>253</sup>

Työn teettäjän tulee ilmoittaa lisäksi, kun toimeksiantosopimus tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentely vuokratyön teettäjällä loppuu kokonaan. Tilapäisiä katkoksia toimeksiantosopimuksen tai vuokratyöntekijän työskentelyyn vuokratyön teettäjällä ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa. Toimeksiantosopimuksen tai vuokratyöntekijän työskentelyn työn teettäjällä katsotaan loppuneen kokonaan, kun vuokratyön teettäjällä ei ole ollut palveluksessaan kyseisen yrityksen vuokratyöntekijöitä viimeisen 6 kuukauden aikana. Tiedot toiminnan muutoksesta annetaan muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Ilmoitus annetaan silloin, kun verosopimus ei estä Suomea perimästä veroa työntekijän palkasta, sekä verosopimuksettomassa tilanteessa. Vuokratyön teettäjän on annettava ilmoitus kaikista Suomessa työskentelevistä vuokratyöntekijöistä työskentelyn kestosta riippumatta.<sup>254</sup>

Vuokratyön teettäjän on perittävä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdevero silloin, kun tehty työ on tehty Suomessa. Lähdevero työkorvauksesta on 13 %, kun työkorvauksen saaja on osakeyhtiöön tai henkilöyhtiöön rinnastuva yritys. Lähdevero on 35 %, kun työkorvauksen saaja on yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja.<sup>255</sup> Vuokratyön teettäjän ei kuitenkaan tarvitse periä lähdeveroa, jos ulkomainen vuokratyönantaja kuuluu ennakkoperintärekisteriin tai ulkomainen yritys esittää vuokratyön teettäjälle lähdeverokortin, jolla perittävän veron määrä on 0

---

<sup>252</sup> Laki lähetetyistä työntekijöistä 8 §.

<sup>253</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 7.1.

<sup>254</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 7.1. VML 22 a §:n mukaan vuokratyön teettäjälle, joka laiminlyö antaa ilmoituksen tai antaa sen myöhässä, voidaan määrätä enintään 15.000 euron laiminlyöntimaksu.

<sup>255</sup> LähdeVL 7 §.

% tai ulkomainen vuokratyönantaja esittää muun selvityksen, joka estää veron perimisen, eli kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä ei ole.<sup>256</sup>

---

<sup>256</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 7.3.

## **4 ULKOMAINEN YHTEISÖ RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN TYÖNANTAJANA SUOMESSA**

### **4.1 Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostuminen tuloverolain, OECD:n malliverosopimuksen ja verosopimusten mukaan**

Vuokratyöntekijöitä koskeneen vuoden 2007 lainsäädäntöuudistuksen ja verosopimukseen tehtyjen muutosten jälkeen ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä Suomessa on pysynyt suhteellisen matalana ja toiminta on muutettu pääosin aliurakoinnin ja alihankinnan muotoon.<sup>257</sup> Kuten tutkielmassa on jo aiemmin käsitelty, verosopimusten mukaan ulkomaisen yhteisön, jolle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa Suomeen, on työntekovaltiolla verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen työntekijän palkkatuloon vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisen 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana.<sup>258</sup> Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostuminen vaikuttaa siis olennaisesti työntekovaltion rajoitetusti verovelvollisen työntekijän tulon verotusoikeuteen. Sen sijaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän verotusta koskevan erityisen menettelyn nojalla osassa verosopimustilanteissa sekä verosopimuksettomassa tilanteessa tulon lähdevaltiolla on verotusoikeus vuokratyöntekijän tuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.<sup>259</sup>

Ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuudesta säädetään TVL 9, 10 ja 13 a §:ssä sekä VML 83 §:ssä. Edellä mainittujen pykälien sisällön mukaan ulkomaiset yhteisöt ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia, jolloin ne ovat velvollisia suorittamaan veroa Suomeen vain Suomesta saaduista tuloista. Tämänkaltaisia tuloja ovat täällä harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saadut tulot. Mikäli ulkomaisella yhteisöllä on

---

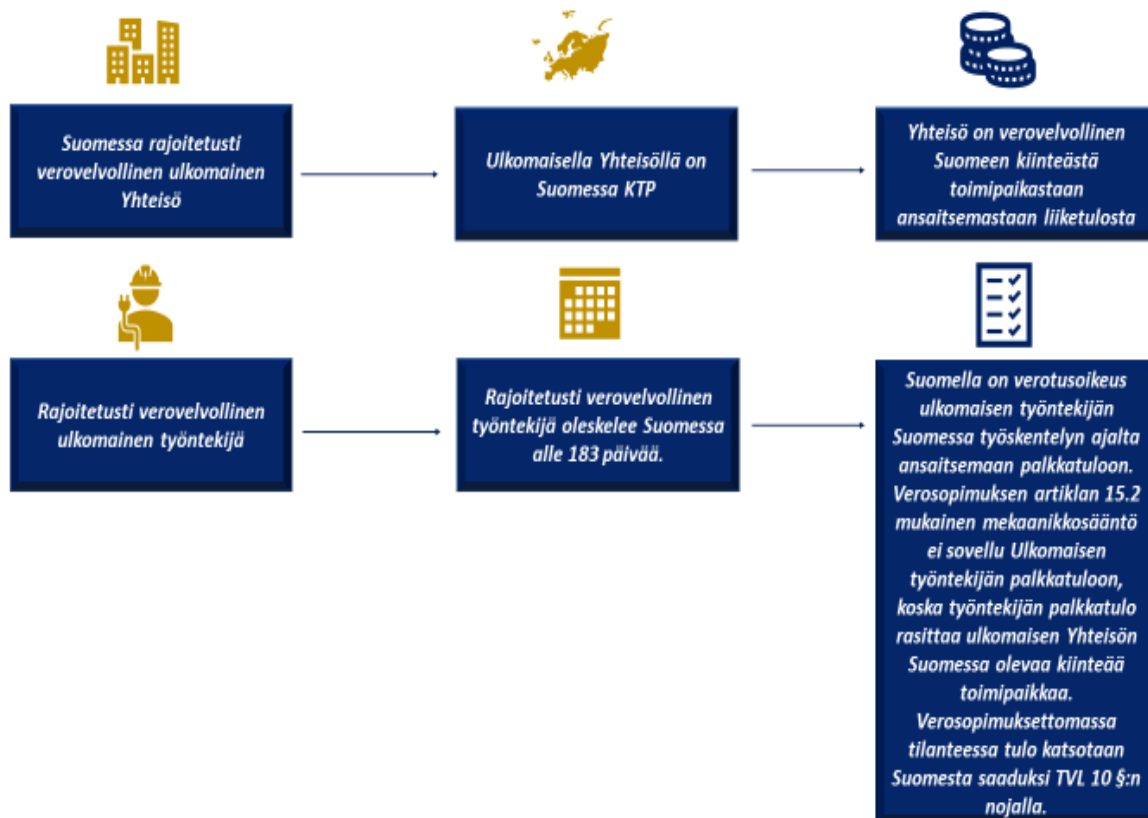
<sup>257</sup> Vaikka vuokratyötä ulkomaisten työntekijöiden kohdalla käytetään jonkin verran, niin suurin osa ulkomaisista vuokratyöntekijöistä tulee kuitenkin maista, jonka kanssa solmittu verosopimus ei anna työskentelyvaltiolle verotusoikeutta ulkomaisen vuokratyöntekijän palkkatuloon. Vuonna 2013 ulkomaisia vuokratyöntekijöitä oli Suomessa yhteensä 399, joista verovelvollisia Suomeen oli 104. Ks. Nykänen 2015, s. 3-4.

<sup>258</sup> Myös TVL 10 §:n mukaan verosopimuksettomissa tilanteissa.

<sup>259</sup> Verosopimusvaltiot: Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (2007), Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (2009) Guernsey, Bermuda ja Jersey (2010) Puola, Kazakstan, Caymansaaret (2011), Turkki (2013), Kypros ja Tadzikistan (2014), Saksa ja Turkmenistan (2018), ja Espanja (2019), joissa tulon lähdevaltion verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän ansaitsemaan palkkatuloon on mahdollistettu vuokratyöntekijän ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.

Suomessa kiinteä toimipaikka, on yhteisö velvollinen suorittamaan veroa kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta.<sup>260</sup>

Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostumisen vaikutusta rajoitetusti verovelvollisen työntekijän työskentelyvaltion verotusoikeuteen voidaan kuvata seuraavalla tavalla:



Kiinteän toimipaikan sääntely on kansainvälistä, joten siihen vaikuttavat olennaisesti kansallisen lainsäädännön lisäksi myös kansainväliset verosopimukset ja OECD:n malliverosopimus. Mikäli Suomella ei ole verosopimusta ulkomaisen yhteisön asuinvaltion kanssa, määräytyy Suomen verotusoikeus yksinomaan Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisesti.<sup>261</sup> Kansallisen lainsäädännön perusteella Suomella on oikeus verottaa ulkomaisen yhteisön Suomessa harjoitetusta liikkeestä tai ammatista saatua

<sup>260</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 1.5.2018, kohta 2.

<sup>261</sup> Nykänen 2015, s. 311.

tuloa. Verosopimusta sovellettaessa Suomessa on kuitenkin oikeus verottaa ulkomaisen yrityksen liiketuloa vain, mikäli ulkomaiselle yritykselle muodostuu tänne kiinteä toimipaikka.<sup>262</sup>

Verosopimusten kiinteän toimipaikan käsitteet perustuvat OECD:n malliverosopimuksen viidennen artiklan määritelmään.<sup>263</sup> Kiinteällä toimipaikalla verosopimuksissa tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, mistä osaksi tai kokonaan harjoitetaan liiketoimintaa.<sup>264</sup> Verosopimusten määritelmät kuitenkin yksityiskohdissaan ajoittain poikkeavat toisistaan, mikä saattaa aiheuttaa tulkintaongelmia. Yleisestä määritelmästä huolimatta kiinteätä toimipaikkaa ei muodostu, jos verosopimuksen määritelmä rajaa pois kyseisen paikan tai toiminnan.<sup>265</sup> Verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan käsitteen määrittelyssä ei kuitenkaan ole perusteltua turvautua TVL 13 a §:ään, koska verosopimuksessa käytetyille käsitteille tulisi antaa kansallisen lainsäädännön mukainen määritelmä ainoastaan tilanteessa, jossa verosopimuksessa käytettyä käsitettä ei itse sopimuksessa ole määritelty.<sup>266</sup>

Ulkomaista yhtiötä voidaan Suomessa verottaa vain sen täältä saamista, tai täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvistä tuloista. Veronsaajalla on lähtökohtaisesti kuitenkin todistustaakka kiinteän toimipaikan muodostumisesta Suomeen, mikäli veronsaaja siihen haluaa vedota.<sup>267</sup> Kiinteä toimipaikka muodostaa pääsäännön yhtiön asuinvaltion ja tulojen lähdevaltion verotusoikeuden jakautumiseen.<sup>268</sup> Kiinteä

---

<sup>262</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 1.5.2018, kappale 3.

<sup>263</sup> OECD:n ohjeet muodostavat merkittävän oikeuslähteen verosopimusten tulkinnassa, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti velvoittavia. Nieminen 2014, s. 4. Myöskään OECD:n jäsenvaltioiden kahdenvälisissä verosopimusneuvotteluissa ei ole velvollisuutta noudattaa OECD:n malliverosopimusta tai sen kommentaaria. Brunschot 2005, s. 6.

<sup>264</sup> OECD:n Malliverosopimuksen 5 artiklan 2 kappaleessa on ei-tyhjentävä esimerkkiluettelo siitä, mitkä eri tekijät voivat muodostaa kiinteän toimipaikan. Sen mukaan kiinteän toimipaikan muodostavat muun muassa yrityksen johdon sijaintipaikka, sivuliike, toimisto, tehdas, työpaja ja kaivos, öljy- tai kaasulähde, louhos tai muu paikka, josta luonnonvaroja otetaan. OECD:n malliverosopimus 2017, artikkelat 5.1 ja 5.2. TVL 13 a §:n kiinteän toimipaikan määritelmä on hyvin samansisältöinen kuin verosopimusten määritelmät. Määritelmien sanamuodot kuitenkin poikkeavat yksityiskohdissaan toisistaan, sillä verosopimusten määritelmät ovat hieman eri tavoin määritelty, sekä osittain myös tuloverolain käsitettä yksityiskohtaisemmat.

<sup>265</sup> Helminen 2013 s. 155-156.

<sup>266</sup> Nykänen 2015, s. 311.

<sup>267</sup> KHO 1977-T-4748

<sup>268</sup> OECD malliverosopimus 2017, artikla 7.4 laajentaa verotusoikeuden myös muihin verosopimuksen määrittelemiin tuloihin.

liikepaikka muodostaa yritykselle kiinteään toimipaikan verosopimuksen mukaan, kun liiketoiminta kohdevaltiossa on pysyvää tai säännöllistä. Liiketoiminnan ei tarvitse olla kuitenkaan yhtäjaksoista tai jatkuvaa.<sup>269</sup> Tuloverolain mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu kuten verosopimuksessa, mutta sen mukaan myös tilanteissa, joissa yrityksellä on toisessa valtiossa liikepaikka, vaikka kyseisessä paikassa ei harjoitettaisikaan liiketoimintaa.

Verosopimuksen kiinteään toimipaikan käsite on tuloverolain käsitettä merkityksellisempi. Tämä johtuu siitä, että verosopimustilanteessa kiinteään toimipaikan sijaintivaltiolle syntyy verotusoikeus vain, jos kiinteä toimipaikka muodostuu myös verosopimuksen mukaisesti. Verosopimuksettomissa tilanteissa kiinteään toimipaikan määritelmällä on rajoitettu merkitys. Tämä johtuu siitä, että yleensä kansallisen lainsäädännön mukainen verotus ei edellytä kiinteään toimipaikan muodostumista.<sup>270</sup>

Keskityn tässä luvussa käsittelemään ulkomaisen yhteisön kiinteään toimipaikan muodostumiseen liittyviä tulkintaongelmia.<sup>271</sup> Raksa-hankkeen väliraportissa ongelmakohtana on noussut esiin kiinteään toimipaikan määrittely, joka on lähes poikkeuksetta koettu vaikeaksi.<sup>272</sup> Tietyissä tilanteissa on epäselvää, voiko kiinteä toimipaikka muodostua ulkomaiselle yhteisölle urakoiden välisten ketjutuksien perusteella, jos ketjutuksien tarkoituksena on keinotekoisesti kiertää verosopimuksien, OECD:n malliverosopimuksen ja TVL 13 a §:n mukaisia kiinteään toimipaikan määritelmiin perustuvia aika- ja määrärajoja samalla estäen työskentelyvaltion verotusoikeuden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden palkkatuloon.

Ulkomaiset yhteisöt nimittäin tulkitsevat joko tahallisesti tai tahattomasti kiinteään toimipaikan muodostumattomuutta Suomeen, eivätkä tämän vuoksi rekisteröidy veroviranomaisille. Tämän vuoksi veroviranomaisten on vaikea valvoa ulkomaisten

---

<sup>269</sup> Nykänen 2015, s. 324. OECD:n malliverosopimus 2017, artikla 7.1 mukaan lähdevaltiolla ei ole oikeutta verottaa yritystoiminnan tuloja, ellei toimintaa harjoiteta kyseiseen valtioon muodostuneesta kiinteästä toimipaikasta.

<sup>270</sup> Helminen 2013 s. 157.

<sup>271</sup> Ulkomaisen yhteisön kiinteään toimipaikan muodostuminen Suomeen ei lähtökohtaisesti jätä tulkinnan varaa ja aiheuta ongelmia lukuun ottamatta kiinteään toimipaikan muodostumista rakentamisurakan keston perusteella.

<sup>272</sup> Verohallinto, Verotarkastus/Ohjaus ja kehittämissyksikkö: Rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA 2008-2012, loppuraportti, 21.2.2014, kohta 10.

yri­tysten toimintaa Suomessa ja käytännössä kiinteän toimipaikan ja siitä seuraavien verovelvoitteiden muodostuminen on vain sattuman varassa. Tilannetta osataan ja myös käytetään hyväksi.<sup>273</sup> Verotarkastuksissa on myös havaittu, että rakennusalalla ulkomaisia yrityksiä käytetään veronkiertotarkoituksessa aliurakoitsijoiden vaihtuessa jatkuvasti, jotta niille ei Suomeen kiinteää toimipaikkaa muodostuisi. Vaikka aliurakoitsijat ovat rakennustyömailla vaihtuneet, on yritysten takana usein kuitenkin samat, useimmiten suomalaiset henkilöt.<sup>274</sup>

Ulkomaalaisten yritysten kohdalla on esiintynyt peiteltyä osingonjakoa, kiinteiden toimipaikkojen muodostumista Suomessa, mistä ei ole tiedotettu verohallinnolle, ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntejä, sekä verojen maksamatta jättämistä yli 183 päivän työskentelystä Suomessa.<sup>275</sup>

TVL 13 a §:n mukaan rakennusurakan keston perusteella muodostuu ulkomaiselle yhteisölle kiinteä toimipaikka, jos verovelvollisella on toimintaa varten paikka, jossa urakointia harjoitetaan huomattavassa määrin. Oikeuskirjallisuudessa katsotun tulkinnan mukaan toimintaa harjoitetaan rakennustyömaalla huomattavassa määrin, jos toiminta kestää vähintään kuusi kuukautta. Aikaraja voi oikeuskirjallisuuden tulkinnan mukaan olla myös tätä lyhyempikin.<sup>276</sup> TVL 13 a §:n ”huomattavassa määrin” – tulkinnassa tulee ottaa huomioon toiminnan keston lisäksi myös toiminnan laajuus. Laajamittaisen toiminnan voidaan näin ollen olettaa muodostavan pienimuotoista toimintaa lyhyemmässä ajassa kiinteän toimipaikan Suomeen. Oikeuskäytäntöä kiinteän toimipaikan muodostumisesta laajamittaisen toiminnan perusteella alle kuuden kuukauden rakentamisurakan osalta ei kuitenkaan ole, eikä Verohallinto tätä myöskään sen tarkemmin määrittele johtuen lähinnä verosopimusten toiminnan ajallisista määritelmistä. Myöskään hallituksen esityksessä,<sup>277</sup> Valtiovarainministeriön

---

<sup>273</sup> Verohallinto, Verotarkastus/Ohjaus ja kehittämissyksikkö: Rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA 2008-2012, loppuraportti, kohdat 10 ja 11.

<sup>274</sup> Verohallinto, Verotarkastus/Ohjaus ja kehittämissyksikkö: Rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA 2008-2012, loppuraportti, kohdat 10 ja 11.

<sup>275</sup> Uusi Suomi – lehti, Ulkomaisten firmojen vilunki paljastui – verottava heräsi, uutinen, 12.10.2011.

<sup>276</sup> Nykänen 2015, s. 321-322 ja Helminen 2013, s. 165.

<sup>277</sup> HE 76/1995.

asiakirjoissa<sup>278</sup> eikä Eduskunnan vastauksessaan<sup>279</sup> tarkenneta säännöksen sisällön tulkintaa.

Rajoitetusti verovelvolliselle voi myös muodostua rakennustyömaiden perusteella useampikin kiinteä toimipaikka Suomeen TVL 13 a §:n nojalla, jos rakennustyömaat sijaitsevat esimerkiksi usealla eri paikkakunnalla ja jokainen työmaista muodostaa itsenäisen kiinteän toimipaikan, eikä eri työmaiden toimintaa harjoiteta ja johdeta vain yhdestä tietyistä toimipaikasta käsin. Tällaisessa tilanteessa rajoitetusti verovelvollisen Suomessa harjoittama elinkeinotoiminta muodostaa yhteisen elinkeinotoiminnan tulolähteen ja sen tulos lasketaan yhtenä kokonaisuutena.<sup>280</sup>

OECD:n malliverosopimuksen mukaan asennus-, rakennus- tai kokoonpanopaikka voi muodostaa kiinteän toimipaikan.<sup>281</sup> Paikka, jossa harjoitetaan rakennus- tai asennustoimintaa, muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan, jos toiminta kestää yli verosopimuksessa määrätyn aikarajan. Malliverosopimuksessa aikaraja on 12 kuukautta. Malliverosopimuksessa ja useimmissa Suomen verosopimuksissa tästä on määräykset 5 artiklan 3 kappaleessa.<sup>282</sup>

Verosopimustilanteessa kiinteä toimipaikka muodostuu ulkomaiselle rakennusliikkeelle, jos rakennus- asennus tai kokoonpanopaikka muodostaa toiseen EU-valtioon kiinteän liikepaikan, josta toisesta EU-valtiosta olevan yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Asennus-, rakennus- tai kokoonpanotoimintojen edellytetään kestävän tietyn vähimmäisajan, jotta verosopimusten mukainen kiinteä toimipaikka muodostuisi maahan. Mikäli aikavaatimus ei täyty, kiinteää toimipaikkaa ei muodostu siitä huolimatta, että rakennuspaikalla sijaitisi muun muassa yrityksen toimisto koko urakan ajan.<sup>283</sup> Verosopimuksen rakennus- ja asennuskappaleen tarkoittamaa toimintaa ovat rakentamisen lisäksi myös rakennukseen kohdistuvat purku-, korjaus- ja peruskorjaustyöt sekä maanrakennus, ruoppaus, maankaivu ja putkien asentaminen.

---

<sup>278</sup> VaVM 45/1995 vp.

<sup>279</sup> EV 142/1995 vp.

<sup>280</sup> Helminen 2013, s. 164-166.

<sup>281</sup> OECD:n malliverosopimus 2017, artikla 5.3.

<sup>282</sup> Nykänen 2015, s. 326-327.

<sup>283</sup> Helminen 2013, s. 164-165.



Rakentamista ei verosopimuksen mukaan kuitenkaan ole pelkät huolto- ja sisustustyöt eikä maalaaminen ja tapetointi.<sup>284</sup>

Verosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite on TVL 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsitteeseen nähden itsenäinen. Rajoitetusti verovelvolliselle voi näin ollen muodostua Suomeen kiinteä toimipaikka pelkästään verosopimuksen mukaisesti ilman, että samalla kiinteä toimipaikka muodostuisi myös TVL 13 a §:n mukaisesti. Tilanne voi olla myös päinvastainen. Tämä on kuitenkin harvinaista.<sup>285</sup> Sekä toiminnan määritelmä, että aikaraja poikkeavat useissa verosopimuksissa malliverosopimuksesta.<sup>286</sup> Joidenkin verosopimusten mukaan aikaraja täyttyy jo kuudessa kuukaudessa. Aikaraja voi olla myös erilainen riippuen projektin luonteesta.<sup>287</sup>

Esimerkiksi Suomen ja Viron ja Suomen ja Liettuan välisen verosopimuksen mukaan rakentamisurakointi muodostaa ulkomaiselle yhteisölle kiinteän toimipaikan Suomeen, mikäli rakennus-, kokoonpano- tai asennustoiminta taikka siihen liittyvä valvonta- tai neuvonta kestää yli kuuden kuukauden ajan.<sup>288</sup> Sen sijaan Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen mukaan vastaava rakennus-, kokoonpano tai asennustoiminta tai siihen liittyvä valvonta muodostaa kiinteän toimipaikan, jos toiminta kestää yli 12 kuukautta.<sup>289</sup> Pohjoismaiden, Puolan ja Saksan välillä vallitsevien verosopimusten vähimmäiskeston aikaraja on niin ikään 12 kuukautta.<sup>290</sup>

Kun malliverosopimuksen tai verosopimuksen edellyttämä aikaraja täyttyy, kiinteän toimipaikan katsotaan olleen olemassa välittömästi urakointikohteen toiminnan alkamisesta lähtien. Tällöin kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolle syntyy verotusoikeus

---

<sup>284</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 30.4.2018, kappale 4.3.2.

<sup>285</sup> Nykänen 2015, s. 312.

<sup>286</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 30.4.2018, kappale 4.3.

<sup>287</sup> Helminen 2013, s. 165.

<sup>288</sup> Suomen ja Viron välisen verosopimuksen artikla 5.3 ja Suomen ja Liettuan välisen verosopimuksen artikla 5.3.

<sup>289</sup> Suomen ja Venäjän federaation välisen verosopimuksen artikla 5.3.

<sup>290</sup> Pohjoismaiden välisen verosopimuksen artikla 5.3, Suomen ja Saksan välisen verosopimuksen artikla 5.3 ja Suomen ja Puolan välisen verosopimuksen artikla 5.3.

ulkomaisen yhteisön projektiin liittyvään liiketuloon ja rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden palkkatuloon toiminnan alkamisesta lähtien.<sup>291</sup>

Rakennus-, asennus- tai kokoonpanotoiminnan kattaman kiinteän toimipaikan voi muodostaa myös rautateiden tai kaasuputken rakentaminen.<sup>292</sup> Kiinteän toimipaikan muodostumista ei myöskään estä se, että työtä tehdään useammalla paikkakunnalla. LähdeVL 3e §:n ja korko-rojaltidirektiivin 3 artiklan c-kohdan kiinteän toimipaikan määritelmät eivät mainitse mitään rakennus- ja asennustoiminnasta.<sup>293</sup> LähdeVL 3e §:n ja korko- ja rojaltidirektiivin 3 artiklan c-kohdan mukaista kiinteän toimipaikan muodostumista on siten rakennus- ja asennustoiminnankin osalta tarkasteltava kiinteän toimipaikan muodostumisen yleisen määritelmän valossa, joten tietynasteista ajallista pysyvyyttä siis edellytetään.<sup>294</sup>

Rakentamisurakan tulkitaan päättyvän silloin, kun työ on suoritettu loppuun tai kun työ rakennuskohteessa on lopullisesti päättynyt. Rakennusprojektin keston laskeminen vaihtelee kuitenkin eri valtioiden suhteen. Mikäli rakentamistyömaalla projekti keskeytyy tilapäisesti esimerkiksi sään, lakon,<sup>295</sup> materiaalin saapumisen tai työvoiman puutteen vuoksi,<sup>296</sup> ei projektia kuitenkaan katsota keskeytyneeksi.<sup>297</sup> Rakennushankkeeseen katsotaan lisäksi kuuluvan muun muassa hankkeen yhteydessä saman yrityksen kyseessä olevassa kohteessa toteuttama suunnittelu, valvonta, neuvonta tai muu avustava toiminta.<sup>298</sup> Viimeistelytyöt lopputarkastuksen jälkeen otetaan yleensä huomioon aikarajaa laskettaessa. Sen sijaan takuutöihin käytettyä aikaa ei yleensä oteta huomioon, kun arvioidaan, ylittääkö varsinainen projekti verosopimuksen määräajan.<sup>299</sup>

---

<sup>291</sup> Nykänen 2013, s. 326-327.

<sup>292</sup> Helminen 2013, s. 164.

<sup>293</sup> Helminen 2013, s. 164 ja Neuvoston direktiivi 2003/49/EY.

<sup>294</sup> Helminen 2013, s. 164.

<sup>295</sup> Helminen 2013, s. 166.

<sup>296</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 30.4.2018, kohta 4.3.

<sup>297</sup> Helminen 2013, s. 166.

<sup>298</sup> Helminen 2013, s. 166.

<sup>299</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot, 30.4.2018, kohta 4.3.

Kun samassa valtiossa suoritetaan useita toisiinsa liittymättömiä projekteja, tulee niitä lähtökohtaisesti tarkastella erillisinä. Vaikka toiminta perustuisikin erillisiin urakkasopimukseen, ei sopimuksia kuitenkaan välttämättä tarkastella erillisinä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua, jos toiminta muodostaa kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden. Lisäksi toiminnan tulee ylittää verosopimuksen edellyttämä aikaraja. Vaikka rakennusprojektien pilkkominen useaan osaan kiinteän toimipaikan muodostumisen estämiseksi ei oikeuskirjallisuuden mukaan ole mahdollista, vaan samaan projektiin kuuluvien osien kesto voidaan laskea yhteen,<sup>300</sup> tehdään sitä käytännössä kuitenkin laajamittaisesti.<sup>301</sup> Verotuksen valvonnassa ja säännönmukaisessa verotuksessa rakennusprojektien keinotekoisien pilkkomisen toteennäyttämisen näyttökynnys on korkea. Lisäksi verotuksen valvonta on suomalaisiin yhteisöihin nähden keskimääräistä työläämpää ja vaikeampaa.<sup>302</sup> Rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden verotuksen yhdenmukaistamisen, verotuksen turvaamisen, sekä veronkiertämisen estämisen vuoksi rakentamisurakan ajallisen keston täyttymisen aikarajan laskentatapaa tuloverotuksessa olisi syytä harkita uudelleen.

#### **4.2 Taloudellinen työnantaja**

Valtioissa, joissa taloudellisen työnantajan käsitettä sovelletaan, katsotaan, että palkan on maksanut tässä valtiossa oleva työnantaja silloin, kun työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä tässä valtiossa olevan yrityksen lukuun ja palkalla rasietaan tässä valtiossa olevaa yritystä, vaikka palkan on käytännössä maksanutkin ulkomainen työntekijän muodollinen ja tosiasiallinen työnantaja.<sup>303</sup> Taloudellinen työnantaja on siis poikkeus

---

<sup>300</sup> Helminen 2013, s. 166.

<sup>301</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013, Uusi Suomi – lehti, Ulkomaisten firmojen vilunki paljastui – verottava heräsi, uutinen, 12.10.2011, Tekniikka & Talous, Rakennusalan yritykset pyörittävät laajaa pimeää bisnestä ja kiersivät veroja virolaisilla työntekijöillä – esitutkinta valmis, uutinen, 18.1.20219, Rakennuslehti, IS, Useita rakennusfirmoja epäillään miljoonien veronkierrosta – 100 000 käteistä löytyi epäillyn kotoa.

<sup>302</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys, 03/2013.

<sup>303</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 222.

verosopimuksissa olevaan työntekovaltion verotusoikeuden estävään mekaanikkosääntöön nähden.<sup>304</sup>

Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan tilannetta, jossa työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä esimerkiksi Suomessa olevan yrityksen lukuun ja palkalla rasietaan Suomessa olevaa yritystä, vaikka käytännössä palkan onkin maksanut ulkomainen työnantaja. Mikäli taloudellisen työnantajan käsitettä sovellettaisiin, olisi palkkatulo tällöin Suomessa saatua ja Suomessa veronalaista tuloa. Useat valtiot noudattavat taloudellisen työnantajan käsitettä ja se ilmenee OECD:n malliverosopimuksesta.

Myös Suomi on tässä suhteessa mahdollisesti seuraamassa kansainvälistä veropoliittista kehitystä. Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelman<sup>305</sup> liite 5 sisältää nykyisen hallituksen kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelut vastaiset toimet, ja sen mukaan hallitus esittää, että Suomessa otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite. Hallituksen tavoitteena on, ettei Suomessa jatkossa voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.<sup>306</sup>

Pohjoismaista toistaiseksi Norja ja Tanska soveltavat taloudellisen työnantajan käsitettä.<sup>307</sup> Lisäksi myös Ruotsi on valmistelemassa taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamista niin, että se tulisi todennäköisesti korvaamaan työvoiman vuokrauksen käsitteen.<sup>308</sup> Määritellössään 183-päivän säännön tarkoittamaa työnantajan käsitettä, ottaa Norja huomioon OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt objektiiviset kriteerit.<sup>309</sup> Tanska verottaa varsinaisten vuokrattujen työntekijöiden lisäksi myös pidennetyllä komennusmatkalla olevia työntekijöitä, jos työntekijät tosiasiasa suorittavat työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän

---

<sup>304</sup> Yleensä verosopimuksen artikla 15.2.

<sup>305</sup> Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelma 2019, Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta.

<sup>306</sup> Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelma 2019, Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, liite 5, listan kohta 9.

<sup>307</sup> PWC 2009 ja Haglund – Carlson – Frennberg 2010, s. 119.

<sup>308</sup> *Joakim Frände, OTT, Tax & Legal Manager, People Service team, KPMG Oy Ab Helsinki, asiantuntijahaastattelu 3.4.2020.*

<sup>309</sup> PWC 2009 ja Haglund – Carlson – Frennberg 2010, s. 119.

toimipaikan hyväksi.<sup>310</sup> Mikäli työntekijä ei ole muodollisessa työsuhteessa tanskalaiseen yritykseen tai ulkomaiseen yritykseen, joka harjoittaa toimintaa Tanskassa kiinteän toimipaikan kautta, mutta hänen asemansa tuossa yrityksessä on muihin työntekijöihin rinnastettavissa, voi Tanskan veroviranomainen tulkita tanskalaisen yrityksen olevan työntekijän taloudellinen työnantaja.<sup>311</sup> Jos ulkomainen yritys, joka on työntekijän muodollinen työnantaja, maksaa palkan ja veloittaa palkkakulut edelleen tanskalaiselta yritykseltä, viittaa tämä siihen, että tanskalainen yritys tulisi katsoa verosopimuksessa tarkoitetuksi työnantajaksi. Joten sillä ei ole merkitystä, että muodollinen työsopimus on tehty ulkomaisen työnantajan kanssa, eikä palkkakulujen veloittamattomuus tanskalaiselta yritykseltä yleensä estä Tanskan verottajaa tulkitsemasta tanskalaista yritystä työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi.<sup>312</sup>

#### 4.3 Taloudellinen työnantaja Suomessa

Suomi tulkitsee mekaanikosääntöön sisältyvää työnantajan käsitettä kansallisen lain nojalla, koska käsitettä ei verosopimuksissa määritellä. Lähtökohtaisesti työnantajan käsitteen tulkinta tehdään työsopimuslaissa määritellyn työsuhteen määritelmän ja ennakkoperintälaissa esitetyn työnantajan määritelmän perusteella. Työsopimuslaissa työsuhde määritellään ennakkoperintälain määritelmää täsmällisemmin ja laajempaa tarkoitusta varten. Työsopimuslain valmisteluaineistossa on myös suoraan todettu, että työsopimuslain työsuhteen käsitteellä on merkitystä verolainsäädännössä.<sup>313</sup>

Työsopimuslain 1 §:ssä on selvitetty työsuhteen tunnusmerkit, jonka mukaan työsuhde perustuu sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Näiden kaikkien neljän tunnusmerkin tulee täytyä yhtä aikaa, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan työsopimuslain mukainen työsuhde.<sup>314</sup>

---

<sup>310</sup> KPMG 2014, Denmark – Thinking Beyond Borders, International executive services.

<sup>311</sup> KPMG 2014, Economic employer approach. Ks. myös PwC 2009.

<sup>312</sup> KPMG 2014, Economic employer approach.

<sup>313</sup> HE 157/2000.

<sup>314</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 8-9.

Työsuhteen perustana on yksityisoikeudellinen sopimus, jonka työntekijä ja työnantaja laativat. Työsopimuksen ei tarvitse olla kirjallinen, vaan se voidaan solmia myös suullisesti, sähköisesti<sup>315</sup> tai konkludenttisesti.<sup>316</sup> Työsuhteen syntyminen edellyttää työntekijän henkilökohtaista sitoutumista työn tekemiseen, eli työntekijä ei voi yksipuolisesti siirtää työntekovelvoitettaan kolmannen osapuolen tehtäväksi. Työllä tarkoitetaan työtä, jolla on taloudellista merkitystä, ja josta aiheutuva hyöty koituu työnantajan hyväksi. Työsuhteen tunnusmerkkeihin kuuluu lisäksi työntöön vastikkeellisuus. Korvaukseksi työntekijän suorittamastaan työstä työnantajan hyväksi on työntekijälle maksettava vastiketta tehdystä työstä. Vastike voi olla myös luontoisetu, kuten tavara, auto- tai asuntoetu. Jotta työstä saatavan korvauksen voitaisiin katsoa olevan TSL 1.1 §:ssä tarkoitettu vastike, tulee sillä olla saajalleen taloudellista arvoa.<sup>317</sup> Riittää, ettei työtä ole tarkoitus tehdä vastikkeetta. Merkitystä ei ole usein myöskään sillä, kenen varoista vastike maksetaan.<sup>318</sup> Neljäs työsopimuslain asettama työsuhteen tunnusmerkki on työnantajan direktio-oikeus, eli työnantajan johto ja valvontaoikeus. Työnantajalla on siis viimekädessä oikeus päättää työtä koskevista asioista.<sup>319</sup>

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin<sup>320</sup> mukaan muodollisen työsuhteen sivuuttaminen ja taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen edellyttää objektiivista tarkastelua. Keskeisinä perusteina työntekijän työnantajan määrittämisessä pidetään sitä, kenen liiketoimintaa työntekijän työtehtävät olennaisesti palvelevat ja sitä kuka kantaa työn tulokseen liittyvät vastuut ja riskit. OECD:n kommentaarissa lähdetään siitä, että työskentelyvaltio voi verottaa työntekijän palkkatuloa, jos kyse on sopimuksen väärinkäytöksestä, tai työskentelyvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan työntekijän työsuhde katsotaan olevan työntekovaltion yhtiöön eli taloudelliseen työnantajaan, vaikka työskentelyvaltion yhtiöllä olisikin palvelusopimus toisessa valtiossa olevan yhtiön kanssa ja työntekijällä olisi työsuopimus tämän toisessa valtiossa olevan yhtiön kanssa, eli muodollisen ja

---

<sup>315</sup> TSL 3.1 §.

<sup>316</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 9-11.

<sup>317</sup> Laissa ei kuitenkaan ole määritetty vastikkeen vähimmäistasoa.

<sup>318</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 16-18.

<sup>319</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 14-15 ja Paanetoja 2014, s. 22-24.

<sup>320</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari.

tosiasiallisen työnantajan kanssa.<sup>321</sup> OECD:n kommentaarissa esitetään kahdeksankohtainen luettelo kriteereistä, joita voidaan käyttää ratkaistaessa, onko edellä mainittujen kriteerien mukaista ratkaisua pidettävä oikeana.<sup>322</sup>

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarin 8.11 kohdan rajoitteet huomioiden työsuhteen käsite on määriteltävä sopimusvaltion kansallisen lain mukaisesti, ellei kyseisen verosopimuksen konteksti edellytä muuta.<sup>323</sup> OECD:n malliverosopimuksen kohdan 8.11 mukaan muodollisen työsuhteen olemassaolon sivuuttaminen ja työsuhteen tulkinnassa taloudellisen työnantajan soveltaminen edellyttää, että tämä perustuu objektiiviseen tarkasteluun. Valtiot eivät voi siten mielivaltaisesti sivuuttaa muodollisen työsuhteen olemassaoloa. Verosopimusten palkka-artiklan mekaanikkosääntö todettaisiin muuten merkityksettömäksi, jos valtiot voisivat tosiasiallisista olosuhteista huolimatta sivuuttaa kahden yrityksen välisen palvelusopimuksen ja tulkita työntekijän olevan työsuhteessa työntekovaltion työnantajaan, eli taloudelliseen työnantajaan.<sup>324</sup>

Arvioitaessa sitä, minkä yrityksen liiketoimintaan työntekijän suorittamat työtehtävät integroituvat on ratkaisevaa, minkä yrityksen katsotaan kantavan työntekijän suorittamien töiden tuloksiin liittyvän vastuun ja riskin.<sup>325</sup> Integraatiotesti on siis sisällöltään sama, jota käytetään työvoiman vuokrauksen ja aliurakoinnin ja alihankinnan välisessä arvioinnissa merkittävänä arviointikriteerinä.<sup>326</sup>

Mikäli integraatiotestin<sup>327</sup> mukainen tarkastelu viittaa työsuhteeseen, joka poikkeaa muodollisesta työsuhteesta, on kommentaarissa esitetty täydentäviä objektiivisia kriteerejä, joita voidaan käyttää ratkaisemaan, onko ratkaisu oikea. Objektiivisten kriteereiden tarkoitus on varmistaa, että sopimusvaltiot eivät 15(2) artiklan tarkoituksen

---

<sup>321</sup> Malmgren - Myrsky 2017, s. 222.

<sup>322</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.14.

<sup>323</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.4.

<sup>324</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.11.

<sup>325</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.13.

<sup>326</sup> Kommentaarin mukaan työntekijän suorittamien työtehtävien luonne on olennainen tekijä arvioitaessa sitä, onko työntekijän suorittamat työtehtävät osa sen yrityksen liiketoimintaa, jossa nämä työtehtävät suoritetaan vai ei.

<sup>327</sup> Pötgens 2007, s. 483.

vastaisesti laajenna kansallisen lakinsa määritelmää työsuhteesta vain laajentaakseen verotusoikeuttaan.<sup>328</sup> Täydentävät arviointikriteerit ovat:

- 1) *Kenellä on oikeus ohjata työntekijää tavasta, jolla työtehtävät tulisi suorittaa;*
- 2) *kuka ohjaa ja kantaa vastuun tiloista, joissa työskentely tapahtuu;*
- 3) *veloittaako työntekijän muodollinen työnantajan työntekijän hyvityksen suoraan yritykseltä, johon työtehtävät on suoritettu;*
- 4) *kuka asettaa työhön vaadittavat materiaalit ja työkalut työntekijän käytettäviin;*
- 5) *kuka päättää työn suorittamiseen vaadittavien työntekijöiden lukumäärän ja pätevyyden;*
- 6) *kenellä on oikeus valita työn suorittavan työntekijän ja kenelle on oikeus päättää tuon tekijän kanssa tehty sopimus töiden suorittamisesta;*
- 7) *kenellä on oikeus määrätä kurinpidollisia seuraamuksia työntekijän suorittamaan työhön liittyen;*
- 8) *kuka määrää työntekijän lomista ja työaikataulusta.*<sup>329</sup>

On hyvä huomata, että objektiiviset kriteerit ovat relevantteja vain, jos työskentelyvaltio pyrkii sivuuttamaan muodollisen työsuhteen olemassaolon ja siten soveltamaan materialistista lähestymistapaa. Näin ollen, objektiiviset kriteerit eivät vaikuta kansallisen lain nojalla tehtyyn muodolliseen tulkintaan edes silloin, kun objektiivisten kriteerien mukainen tarkastelu osoittaisi kansallisesta laista poikkeavaan tulkintaan palkka-artiklan 183-päivän säännössä tarkoitettusta työnantajasta.<sup>330</sup>

Objektiivisten kriteerien mukainen tarkastelu ei ole kuitenkaan yksinkertaista. OECD:n kommentaarissa on esitetty kuusi esimerkkiä, joilla on pyritty havainnollistamaan kriteerien soveltamista ja työnantajan tulkintaa. Näistä kuudesta esimerkistä viidessä on sovellettu vain integraatiotestiä, eikä huomiota ole kiinnitetty täydentäville kriteereille,

---

<sup>328</sup> Dziurdz 2013, s. 100.

<sup>329</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.14.

<sup>330</sup> Dziurdz 2013, s. 101.



joka taas aiheuttaa epäselvyyttä siitä, mitkä ovat todellisuudessa kriteerien väliset erot ja niiden keskinäinen suhde.<sup>331</sup>

Suomi ei ole vuoden 2007 lakimuutoksella vuokratyöntekijöiden verottamisen sallimisen jälkeenkään verottanut sellaisia vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat verosopimusvaltiosta, jonka kanssa solmitussa sopimuksessa ei ole erikseen sovittu 183-päivän mekaanikkosäännön soveltamatta jättämisestä vuokrattuihin työntekijöihin. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoaminen mahdollistaisi tämän. Kansallisessa laissa ei ole myöskään suoranaisia esteitä tällaisten tapausten verottamiselle.

Mikäli Suomi päättää ryhtyä soveltamaan materiaalista lähestymistapaa työnantajan käsitteen tulkinnassa nykyisen muodollisen lähestymistavan sijaan edellyttäisi se säännös sisällön muotoilua riittävän selkeästi. Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisesta on olemassa julkaisematon korkeimman hallinto-oikeuden tapaus,<sup>332</sup> jossa korkein hallinto-oikeus muutti vakiintunutta kansallista käytäntöä ilmeisesti siksi, koska OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ohjattiin toisenlaiseen materialistisen työnantajan mukaiseen tulkintaan.

Suomen Verohallinto voisi edellä mainitun KHO:n ratkaisun nojalla siirtyä noudattamaan materialistista tulkintaa ilman erityistä lakimuutosta, koska nykyinen kansallinen lainsäädäntö ei ainakaan suoranaisesti estä työnantajan käsitteen tulkinnan laajentamista. Vakiintuneen verotuskäytännön muuttaminen ainoastaan tuomioistuimen päätöksellä ei olisi kuitenkaan oikeusvaltioperiaatteen näkökulmasta katsottuna hyväksyttävää veronmaksajien oikeusvarmuuden ja verotuksen ennustettavuutta ajatellen.<sup>333</sup> Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että vakiintuneita tulkintoja noudatetaan, ellei lakia muuteta. Tämän vuoksi taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen Suomessa edellyttäisi lainsäädännöllistä muutosta.

---

<sup>331</sup> Dziurdz 2013, s. 101

<sup>332</sup> KHO 2013-T-1704.

<sup>333</sup> Helminen 2014, s. 20.

Yhä useampi valtio on viime vuosina alkanut soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä.<sup>334</sup> Mikäli Suomi alkaisi soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä, sillä voisi olla fiskaalista vaikutusta verotuksessa, koska Suomella olisi mahdollisuus verottaa sellaisten rajoitetusti verovelvollisten Suomessa työskentelyn perusteella saamaa palkkatuloa, jota se ei nyt kykene verottamaan. Taloudellisen työnantajan käsite koskisi käytännössä konsernitilanteessa työskenteleviä lähetettyjä komennustyöntekijöitä, sekä niitä vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat sellaisesta verosopimusvaltiosta, joka ei salli työskentelyvaltion verotusoikeutta mekaanikkosäännön edellytysten täytyessä. Vuonna 2018 Suomeen lähetetyistä työntekijöistä 82%:a tuli niistä verosopimusvaltioista,<sup>335</sup> joissa Suomella on oikeus verottaa rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tuloa ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Suurin osa ulkomaisista vuokratyöntekijöistä tulee kuitenkin maista, jonka kanssa solmittu verosopimus ei anna työskentelyvaltiolle verotusoikeutta ulkomaisen vuokratyöntekijän palkkatuloon. Vuonna 2013 ulkomaisia vuokratyöntekijöitä oli Suomessa yhteensä 399, joista verovelvollisia Suomeen oli 104.<sup>336</sup>

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönotto vaatisi taloudellisen panostuksen verotuksen valvonnan luomiseen ja valvontatyöhön, sekä lainsäädäntömuutoksien tekemisiin ja muihin välillisiin kuluihin. Fiskaalisen verotuoton määrään vaikuttaa olennaisesti mahdollisen lakimuutoksen tosiasiallinen toimivuus, joka ei esimerkiksi vuokratyön kohdalla ole verotuksen tuoton näkökulmasta toiminut toivotulla tavalla.<sup>337</sup> Työvoiman vuokrausta koskeneen vuoden 2007 lakimuutoksen jälkeen ulkomaisten vuokratyöntekijöiden säännönmukaisen verotuksen valvonta tehtiin noin kymmenen vuoden ajan manuaalisesti, jonka vuoksi myös Verohallinnon hallinnolliset kulut verotukseen nähden olivat tavallista säännönmukaista verotusta korkeammat.<sup>338</sup>

---

<sup>334</sup> Karttunen – Nikkanen – Rantanen 2007, s. 39.

<sup>335</sup> Viro (53%), Puola (14%), Saksa (10%), ja Liettua (5%). Ks. Eläketurvakeskuksen ohje: Suomessa tehtävä työ vakuutetaan Suomessa.

<sup>336</sup> Nykänen 2015, s. 3-4.

<sup>337</sup> Vuokratyön vuoden 2007 lakimuutoksen arvioitiin lisäävän verotottojen määrää korkeintaan muutamalla miljoonalla eurolla. Ks. HE 158/2006. Keskimäärin ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verotottojen määrä on kuitenkin muutaman sadan tuhannen euron luokkaa verovuosisitasolla.

<sup>338</sup> *Mariia Suominen*, Tax & Legal Manager, People Service team, KPMG Oy Ab Helsinki, asiantuntijahaastattelu 9.3.2020. Suomisella on noin 15-vuoden työkokemus Verohallinnon eri tehtävistä.

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamisella ei välttämättä olisi negatiivista vaikutusta ulkomaisen työvoiman määrään Suomeen, koska taloudellisen työnantajan käsite on käytössä jo useassa valtiossa. Rajoitetusti verovelvollisen verotuksen kannalta tulkinnan ei pitäisi myöskään aiheuttaa merkittäviä ongelmia, koska asuinvaltio poistaisi kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen määräysten mukaisesti.

Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän verotuksen ennakoitavuuden ja verotuksen toteutumisen kannalta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottaminen vaatisi selkeän sääntelyn siitä, missä tilanteessa käsitteen soveltaminen voisi tulla arvioitavaksi. Toiseksi taloudellisen työnantajan ja työvoiman vuokrauksen välinen suhde tulisi määrittää, sekä kolmanneksi tilanteessa tulisi huomioida, voisiko rajoitetusti verovelvollisen Suomen työskentelyn verotuksen arviointiin soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä, jos työvoiman vuokrauksen edellytykset eivät täyty. Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen edellyttäisi TVL 10 §:n 4 a kohdan tai EPL 14 §:n muuttamista.

---

Verotuksen säännönmukainen valvonta toteutetaan yhä enenevässä määrin automatisoituna valvontana. Ks. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset: Laillisuustarkastuskertomus. Verotulot. Yhteenveto verotuloja koskevista laillisuustarkastuksista. 17/2016.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän poikkeuksellinen verokohtelu

Suomi kilpailee ulkomaisesta työvoimasta ja kansainvälisistä osaajista muun maailman kanssa. Suuri osa ulkomaisesta työvoimasta ei kuitenkaan ole korkean koulutuksen saaneita ja etenkin työvoimavaltaisilla aloilla työntekijöiden osaaminen voi olla hyvinkin vaihtelevaa. Euroopan unionin yksi peruseriaatteista on työvoiman vapaa liikkuvuus ja Suomeen tullaan yhä enemmän tekemään työtä lähialueilta kuten Virossa ja Puolasta. Omien työntekijöiden lisäksi yritykset käyttävät myös ulkomaisia vuokratyöntekijöitä ja alihankintaa.<sup>339</sup> Suomen Verohallinnon tietoihin oli rekisteröitynyt yhteensä 130 684 ulkomaalaista työntekijää elokuussa 2016. Suurin ryhmä oli virolaiset, joita oli 47 341.<sup>340</sup> Ulkomaisten työntekijöiden määrä Suomessa on koko ajan kasvussa.

Ulkomaisen työvoiman käyttämiseen liittyy useita väärinkäytöksen riskejä. Siihen voi liittyä laitonta työntekoa, esimerkiksi työskentelyä ilman työlupaa, tai työnantaja voi rikkoa työsuhteen vähimmäisehtoja syyllistyen alipalkkaukseen.<sup>341</sup> Motiivi halvemman ulkomaisen työvoiman käyttämiseen saattaa olla verojen ja muiden lakisääteisten maksujen kiertäminen taloudellisen edun tavoittelemiseksi.<sup>342</sup> Ulkomaiseen työvoimaan liittyviä väärinkäytöksiä ilmenee tyypillisesti rakennustyömailla ulkomaisten yhtiöiden aliurakointiketjussa.<sup>343</sup>

Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden määrä on Suomessa viimeisen 10-vuoden aikana pysynyt suhteellisen matalana, vaikka lähetettyjen työntekijöiden määrä on Suomessa kaksinkertaistunut viimeisen viiden vuoden aikana.<sup>344</sup> Ulkomainen vuokratyöntekijä on

<sup>339</sup> Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry, Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje, ulkomainen työvoima.

<sup>340</sup> Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus, Selvitys 7/2017, 14.3.2017, s. 53.

<sup>341</sup> Valtiovarainministeriö: Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013.

<sup>342</sup> Sähkö- ja teleurakoitsijaliitto STUL ry, Verohallinnon harmaan talouden uutiskirje, ulkomainen työvoima, artikkeli.

<sup>343</sup> Valtiovarainministeriö: Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013. Laittoman ulkomaisen työvoiman käyttöä esiintyy myös muilla harmaan talouden riskitoimialoilla, kuten ravintola-, siivoustoimi- ja kuljetusalalla. Väärinkäytöksiin syyllistyy niin kotimaisia kuin ulkomaisia yrityksiä, joiden vastuuhenkilöt voivat olla suomalaisia tai ulkomaalaisia.

<sup>344</sup> Vuonna 2018 vuokratyötä teki Suomessa keskimäärin noin 43 000 henkilöä. Vuokratyötä tekevästä miehiä oli noin 23 000 henkilöä ja naisia noin 20 000. Vuokratyötä tekevien määrä on kasvanut vuodesta 2014 lähtien. Ks. Tilastokeskus – Työllisyys ja työttömyys vuonna 2018, työvoimatutkimus, 11.4.2019.

erotettu verotuksessa omaksi erityisryhmäkseen sekä kansallisessa verolainsäädännössä että kansainvälisessä vero-oikeudessa. Kansallisessa lainsäädännössä ulkomaisen vuokratyöntekijän verotuksesta säädetään tuloverolaissa ja laissa rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta. Ulkomaisten vuokratyöntekijöiden toiminnasta saatua tuloa koskee useissa verosopimuksissa oma säännös, jonka perusteella tulon lähdevaltiolla on verotusoikeus vuokratyöntekijän palkkaan, vaikka mekaanikkosäännön edellytykset täyttyvät.

Suomella on vuokratyön salliva verosopimus yhteensä 23 eri valtion kanssa. Suurimmassa osassa Suomen solmimista verosopimuksista ei siis ole erillistä mainintaa vuokratyön verotusoikeudesta. Näissä yli 50:ssä verosopimustilanteessa ulkomainen vuokratyö rinnastuu mekaanikkosäännön alaiseen palkkatuloon, jolloin työskentelyvaltiolle ei muodostu verotusoikeutta ulkomaisen vuokratyöntekijän tuloon, jos mekaanikkosäännön edellytykset täyttyvät. Suurin osa Suomeen tulevista lähetetyistä työntekijöistä kuitenkin tulee verosopimusvaltioista, jotka sallivat työntekovaltion verotusoikeuden vuokratyöntekijän palkkatuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Suomi vastaanotti vuonna 2018 noin 40 000 lähetetyn työntekijän todistusta, joista yhteensä 21 753 eli noin 53% tuli Virosta, 5 729 eli noin 14% Puolasta, 4 116 eli noin 10% Saksasta ja 1 882 eli noin 5% Liettuasta.<sup>345</sup>

Vuokratyöntekijöitä koskeneen kansallisen lainsäädäntöuudistuksen ja verosopimuksia koskeneiden muutosten jälkeen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden työnmuoto on rakennusalaalla muutettu pääosin aliorakoinnin ja alihankinnan muotoon, koska verosopimusten mukaan niiden ulkomaisten aliorakointiyriytysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa,<sup>346</sup> on Suomella verotusoikeus tällaisen yrityksen

---

Vaikka prosentuaalisesti vuokratyön määrä Suomen työmarkkinoilla on edelleen varsin marginaalinen työnteon muoto, sillä sitä tekee noin kaksi prosenttia kaikista palkansaajista, on työnteon muoto määrällisesti kuitenkin suuri.

<sup>345</sup> Eläketurvakeskuksen ohje: Suomessa tehtävä työ vakuutetaan Suomessa. ETK:n teknisten muutosten vuoksi vuonna 2018 rekisteröitiin myös edellisenä vuonna saapuneita A1-todistuksia.

<sup>346</sup> TVL 13 a §.

työntekijän palkkatuloon vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisen 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana<sup>347, 348</sup>.

Suomen verotusoikeuden laajuutta ulkomaisen vuokratyöntekijän täältä ansaitsemaan palkkatuloon voidaan kuvata seuraavalla tavalla:

Lähetetty työntekijä	Ulkomainen työnantaja – Ei KTP	KTP
Ulkomainen vuokratyöntekijä alle 183 päivää	X <sup>349</sup> / -	X
Ulkomainen työntekijä alle 183 päivää	-	X

OECD:n malliverosopimuksen<sup>350</sup> 15 artiklan 2 kappaleen mukainen mekaanikkosääntö ei käytännössä rajoita Suomen verotusvaltaa ulkomaisten vuokratyöntekijöiden kohdalla, koska ulkomaisen työnantajan maksama palkka ei ole vuokratun työntekijän saamaa palkkaa lukuun ottamatta Suomesta saatua tuloa, jos työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.<sup>351</sup>

Euroopan unionin kansalaisia tulee kohdella jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin oman valtion kansalaisia. Kaikenlainen kansalaisuuteen perustua syrjintä on kielletty SEUT 18 artiklan nojalla edellyttäen, että kyseessä on SEUT:n kattama tilanne. ETA-sopimus takaa ETA-valtioiden jäsenille samat oikeudet kuin EU-valtioiden kansalaisille. SEUT:n kieltämästä syrjinnästä voi olla kyse, jos kahta samanlaisessa asemassa olevaa EU-valtion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa EU-valtion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu toista epäedullisempaan asemaan.<sup>352</sup>

<sup>347</sup> Myös TVL 10 § verosopimuksettomissa tilanteissa.

<sup>348</sup> Valtiovarainministeriö: Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013.

<sup>349</sup> Verosopimusvaltiot: Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua ja Viro (2007 lähtien), Moldova, Georgia, Valko-Venäjä ja Mansaari (2009 lähtien) Guernsey, Bermuda ja Jersey (2010 lähtien) Puola, Kazakstan, Caymansaaret (2011 lähtien), Turkki (2013 lähtien), Kypros ja Tadzikistan (2014 lähtien), Saksa ja Turkmenistan (2018 lähtien), ja Espanja (2019 lähtien), joissa työskentelyvaltiolla on verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän ansaitsemaan palkkatuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Myös verosopimukseton tilanne TVL 10 §:n 4 c kohdan nojalla.

<sup>350</sup> OECD malliverosopimus 2017.

<sup>351</sup> Nykänen 2015, s. 261.

<sup>352</sup> C-279/93 Schumacker, kohta 30.

Silloin kun syrjintä perustuu selvästi kansalaisuuteen, on kyseessä suora syrjintä. Joissain tilanteissa erilainen kohtelu voi perustua esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikkaan, mikä johtaa tosiasiallisesti samaan lopputulokseen. Tällöin on kyse epäsuorasta syrjinnästä, joka myös on kiellettyä.<sup>353</sup> Suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on hyväksyttävää vain silloin, kun se sallitaan perussopimuksessa. Epäsuora syrjintä voidaan sallia yleistä etua koskevista pakottavista syistä, eli niin sanotulla *rule of reason – periaatteella*, joita EU-tuomioistuimen käytännön perusteella on muun muassa verovalvonnan ja veron kantamisen tehokkuuden turvaaminen, veron kiertämisen estäminen ja jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen.<sup>354</sup>

Jäsenvaltioiden verojärjestelmät poikkeavat toisistaan. Verojärjestelmien erot ovat sallittuja, jos ne eivät kuulu EU:ssa harmonisoituun osa-alueeseen. Henkilöverotuksen osalta verosäännöksiä ei ole pääsääntöisesti harmonisoitu EU:ssa direktiivein. Kun verovelvollisryhmät erotetaan toisistaan asumisen eikä kansalaisuuden perusteella, kyseessä ei ole ainakaan SEUT:n kieltämä suora syrjintä.<sup>355</sup> Siten EU-oikeudella ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta kansallisen lainsäädännön säännöksiin verovelvollisuusaseman määräytymisestä. Koska rajoitetusti verovelvollista vuokratyöntekijää verotetaan eri tavalla riippuen sovellettavasta verosopimuksesta, on kysymys lähtökohtaisesti epäsuorasta syrjinnästä. Kysymys on kuitenkin sallitusta epäsuorasta syrjinnästä *rule of reason – periaatteilla*, sillä vuonna 2007 tehtyä lakikokonaisuutta perusteltiin veron kantamisen tehokkuuden turvaamisena, veron kiertämisen estämisenä ja jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamisella.<sup>356</sup>

Ennen vuoden 2007 lakiuudistusta ei Suomessa pelkällä vuokrausperusteella voitu verottaa ulkomailta Suomeen tulevaa vuokratyöntekijää silloinkaan, kun verosopimus olisi antanut tähän oikeuden.<sup>357</sup> Tuloverolakiin vuonna 2007 voimaan astunut muutos mahdollistaa ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verotuksen Suomessa silloin, kun

---

<sup>353</sup> C-279/93 Schumacker, kohta 28.

<sup>354</sup> Helminen 2018, s. 133.

<sup>355</sup> Helminen 2018, s. 64-66.

<sup>356</sup> VaVM 31/2006.

<sup>357</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 154.

verosopimus ei tätä estä. Johtopäätöksenä voidaan todeta työvoiman vuokrausta koskeneen lakimuutoksen poistaneen kansallisessa lainsäädännössä olleen aukon vuokratyöntekijöiden verotukseen. Suomi seurasi muutoksella kansainvälistä kehitystä. Muutos myös tasapainotti sekä yhtenäisti kansainvälisen verotusvallan jakautumista vuokratyöntekijän asuin- ja lähdevaltion välillä, vaikka muutoksen fiskaalinen verovaikutus onkin ollut pieni.

## **5.2 Rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden verotuksen yhtenäistämisen kehitysmahdollisuuksia**

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan säännöksessä samaa kuin Suomen solmimissa verosopimuksissa. Kriteerit siitä, mitä pidetään työvoiman vuokraamisena, ovat siten yhteneväiset verosopimusten kanssa.<sup>358</sup> Työntekijää pidetään verotuksessa vuokrattuna työntekijänä, kun joku on asettanut hänet käytettäväksi työn tekemistä varten toisen henkilön liiketoiminnassa edellyttäen, että asettaja eli vuokranantaja ei vastaa työn tuloksesta, eikä kannan siihen liittyvää riskiä.<sup>359</sup> Työvoiman vuokrauksen täyttymistä arvioidaan aina kokonaisharkinnalla, jossa huomioidaan muun muassa, kenellä on työn johto ja valvontaoikeus, tehdäänkö työ työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa, ja asettaako toimeksiantaja suurimman osan työvälineistä ja tarvikkeista työntekijän käytettäväksi.<sup>360</sup>

Se, onko kysymys työvoiman vuokrauksesta vai alihankinnasta ja aliurakoinnista, ratkeaa tosiasiallisten olosuhteiden perusteella suoritettavalla kokonaisarviointilla. Vuokraus- ja käyttäjäyrityksen välinen sopimus ja sen ehdot eivät näin ollen ole ratkaisevassa asemassa, vaikka myös niihin kiinnitetään käytännössä huomiota. Oikeuskirjallisuuden<sup>361</sup> tulkinta työvoiman vuokrauksen täyttymisestä voidaan kääntäen tulkinta niin, ettei kysymys voi olla työvoiman vuokrauksesta, jos työntekijän

---

<sup>358</sup> HE 158/2006, s. 17-22.

<sup>359</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 259-260.

<sup>360</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje, Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus, 12.2.2019, kohta 4.

<sup>361</sup> Malmgren – Myrsky 2017, s. 259-260.



työnantaja kantaa vastuun työn tuloksesta ja siihen liittyvästä riskistä, vaikka muut työn muodon arviointikriteerit viittaisivatkin työvoiman vuokraukseen.

Mikäli työntekijän työnantaja ei kanna vastuuta työn tuloksesta ja siihen liittyvistä riskeistä, on työn muodon arvioinnissa ratkaiseva painoarvo annettu sille, kenellä on työn johto ja valvontaoikeus työntekijään.<sup>362</sup> Verotuksen valvonnassa työvoiman vuokrauksen näyttökynnyksen voidaankin arvioida olevan korkea tilanteessa, jossa verovelvollisen ja työnantajan mielestä kysymys on aliurakoinnista ja alihankinnasta suoritettavasta työstä.<sup>363</sup> Vaikka työvoiman vuokrauksen lakikokonaisuus poistikin ulkomaisen vuokratyövoiman verotukseen liittyneen aukon, sekä yhtenäisti Suomen verotusoikeutta muihin verosopimusvaltioihin nähden, niin työvoiman vuokrauksen ja aliurakoinnin ja alihankinnan välisen tulkintarajanvedon häilyvyyden vuoksi rajoitetusti verovelvollisen verotus ei tällä hetkellä toteudu toivotulla tavalla. Tämän vuoksi sekä verotuksen ennakoitavuuden, että verotuksen varmistamisen ja veronkierron estämisen vuoksi työvoiman vuokrauksen, aliurakoinnin ja alihankinnan välinen rajanveto verotuksessa tulisi määritellä yksiselitteisemmin ja tarkemmin, sekä mahdollisimman vähän tulkintavaraa eri osapuolille jättäen. Mikäli muilla työn muodon arviointikriteereillä kuin työn johdolla ja valvontaoikeudella, sekä työn tuloksen vastuun ja siihen liittyvien riskien kantamisella ei ole arvioinnissa tosiasiallista merkitystä, pitäisi se myös Verohallinnon ohjeistuksessa ja verotuskäytännössä ilmetä selkeämmin.

Kun samassa valtiossa suoritetaan useita toisiinsa liittymättömiä projekteja, tulee niitä lähtökohtaisesti tarkastella erillisinä. Vaikka toiminta perustuisikin erillisiin urakkasopimuksiin, ei sopimuksia kuitenkaan välttämättä tarkastella erillisinä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua, jos toiminta muodostaa kaupallisesti ja maantieteellisesti yhtenäisen kokonaisuuden. Lisäksi toiminnan tulee ylittää verosopimuksen edellyttämä aikaraja. Vaikka rakennusprojektien pilkkominen useaan osaan kiinteän toimipaikan muodostumisen estämiseksi ei oikeuskirjallisuuden mukaan ole mahdollista, vaan samaan projektiin kuuluvien osien kesto voidaan laskea yhteen,<sup>364</sup> pilkotaan

---

<sup>362</sup> TT 2013-187, TT 2010-60 ja TT 2009-90.

<sup>363</sup> Työtuomioistuimen ratkaisut TT:2013-187 ja TT:2010-60 ilmentävät tulkintaani asiasta.

<sup>364</sup> Helminen 2013, s. 166.

rakennusprojekteja osiin verotussyistä käytännössä kuitenkin laajamittaisesti.<sup>365</sup> Säännönmukaisen verotuksen ja verotarkastuksen toteutettavassa valvonnassa ulkomaisen yhteisön rakennusprojektien keinotekoisten pilkkomisten toteennäyttäminen on korkea. Lisäksi ulkomaisten yhteisöjen verotuksen valvonta suomalaisiin yhteisöihin nähden on työläämpää, sekä oikeiden verotustietojen saanti epävarmempaa ja puutteellisempaa. Ulkomaisten yhteisöjen verotuksen varmistaminen nojaa myös suomalaisiin yhteisöihin nähden selkeästi enemmän jälkikäteisen verotuksen valvontaan.<sup>366</sup>

Arvonlisäverotuksessa ulkomaisen yhteisön kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Kiinteä toimipaikka voi olla esimerkiksi huoneisto, liiketila, teollisuuslaitos ja laitteisto, jota käytetään elinkeinonharjoittajan liiketoiminnassa. Liikepaikka voi sijaita myös toisen elinkeinonharjoittajan tiloissa. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ei itsessään tarkoita, että arvonlisäverotuksessa muodostuu kiinteä toimipaikka.<sup>367</sup>

Kiinteän toimipaikan käsitettä ei määritellä arvonlisäverolaissa, vaan neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa.<sup>368</sup> Arvonlisäverotuksessa ulkomaisen yhteisön rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi on verotuskäytännössä katsottu urakointikohte tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta.<sup>369</sup> Kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan jo toiminnan alkaessa eikä vasta yhdeksän kuukauden aikarajan ylityttyä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua myös lyhyempien urakoiden yhteydessä, jos muut kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset täyttyvät.<sup>370</sup>

---

<sup>365</sup> Uusi Suomi – lehti, Ulkomaisten firmojen vilunki paljastui – verottava heräsi, uutinen, 12.10.2011, artikkeli ja Tekniikka & Talous: Rakennusalan yritykset pyörittävät laajaa pimeää bisnestä ja kiersivät veroja virolaisilla työntekijöillä – esitutkinta valmis, uutinen, 18.1.20219.

<sup>366</sup> Verohallinto, Verotarkastus/Ohjaus ja kehittämissyksikkö, Rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA 2008-2012, loppuraportti ja Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys. 03/2013.

<sup>367</sup> Verohallinto, syventävä vero-ohje: Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. 17.12.2019, kohta 2.1.

<sup>368</sup> Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, Täytäntöönpanoasetus yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, 15.3.2011.

<sup>369</sup> HE56/2014 vp.

<sup>370</sup> Arvonlisäverotus käytännössä 2019, s. 120 ja 593-595.

Mikäli ulkomaisen yhteisön toisiinsa liittymättömät urakointikohteet myös tuloverotuksessa laskettaisiin arvonlisäverotuksen tapaan kiinteän toimipaikan aikarajan täyttymistä arvioitaessa yhteen, heikentäisi se myös ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden<sup>371</sup> mahdollisuuksia työskennellä Suomessa mekaanikkosäännönläisenä työntekijänä. Tämä myös asettaisi rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät yhdenvertaisempaan asemaan muiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden kanssa. Kolmanneksi muutos turvaisi Suomen verotusoikeutta ja lisäisi verotuksen toteutumisen reaaliaikaisuutta.

Muutos voisi välillisesti myös vaikuttaa rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden vähimmäispalkkojen määrään ja työsuhteen ehtoihin muuten, asettaen heidät yhdenvertaisempaan asemaan rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden ja suomalaisen yhteisön palveluksessa työskentelevien ulkomaisten työntekijöiden kanssa, jos ulkomaiselle yhteisölle muodostuisi kiinteä toimipaikka Suomeen arvonlisäverotuksen aikarajan tavoin tuloverotuksessa. Muutos voisi välillisesti myös edistää työllisyyttä Suomessa.<sup>372</sup>

Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan tilannetta, jossa työntekijä tekee tosiasiallisesti työtä esimerkiksi Suomessa olevan yrityksen lukuun ja palkalla rasietaan Suomessa olevaa yritystä, vaikka käytännössä palkan onkin maksanut ulkomainen työnantaja. Mikäli taloudellisen työnantajan käsitettä sovellettaisiin, olisi palkkatulo tällöin Suomessa saatua ja Suomessa veronalaista tuloa. Useat valtiot noudattavat taloudellisen työnantajan käsitettä ja se ilmenee OECD:n malliverosopimuksesta.

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarin 8.11 kohdan rajoitteet huomioiden työsuhteen käsite on määriteltävä sopimusvaltion kansallisen lain mukaisesti, ellei kyseisen verosopimuksen konteksti edellytä muuta.<sup>373</sup> OECD:n malliverosopimuksen kohdan 8.11 mukaan muodollisen työsuhteen olemassaolon sivuuttaminen ja työsuhteen tulkinnassa taloudellisen työnantajan soveltaminen edellyttää, että tämä perustuu objektiiviseen tarkasteluun. Valtiot eivät voi siten ilman

---

<sup>371</sup> Mekaanikkosääntö voi tulla sovellettavaksi myös yleisesti verovelvollisten ulkomaalaisten kohdalla.

<sup>372</sup> Tilastokeskus, Veropohja murenee ulkomaisen työvoiman verottomuuden ja alipalkkauksen takia, Asiantuntija-artikkeli, 5.6.2012.

<sup>373</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.4.

perusteltua syytä sivuuttaa muodollisen työsuhteen olemassaoloa. Verosopimusten palkka-artiklan mekaanikkosääntö todettaisiin merkityksettömäksi, jos valtiot voisivat tosiasiallisista olosuhteista huolimatta sivuuttaa kahden yrityksen välisen palvelusopimuksen ja tulkita työntekijän olevan työsuhteessa työntekovaltion työnantajaan (taloudellinen työnantaja).<sup>374</sup> Arvioitaessa sitä, minkä yrityksen liiketoimintaan työntekijän suorittamat työtehtävät integroituvat on ratkaisevaa se, minkä yrityksen katsotaan kantavan työntekijän suorittamien töiden tuloksiin liittyvän vastuun ja riskin.<sup>375</sup> Integraatiotesti näin ollen vastaa työvoiman vuokrauksen, sekä aliurakoinnin ja alihankinnan välisen arvioinnin pääkriteeriä.<sup>376</sup> Mikäli integraatiotestin<sup>377</sup> mukainen tarkastelu viittaa työsuhteeseen, joka poikkeaa muodollisesta työsuhteesta, on kommentaarissa esitetty täydentäviä objektiivisia kriteerejä, joita voidaan käyttää apuna ratkaisemaan, onko ratkaisu oikea. Objektiiviset kriteerit ovat pääosin samoja, joita käytetään arvioitaessa työvoiman vuokrauksen, sekä aliurakoinnin ja alihankinnan välistä rajanvetoa. Kriteerejä ovat muun muassa työn johto- ja valvontaoikeus, kuka asettaa työhön vaadittavat materiaalit ja työkalut työntekijän käytettäväksi ja kuka päättää työn suorittamiseen vaadittavien työntekijöiden lukumäärän ja pätevyyden.

Suomi ei ole vuoden 2007 lakimuutoksella vuokratyöntekijöiden verottamisen sallimisen jälkeenkään verottanut sellaisia vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat verosopimusvaltiosta, jonka kanssa solmitussa sopimuksessa ei ole erikseen sovittu 183-päivän mekaanikkosäännön soveltamatta jättämisestä vuokrattuihin työntekijöihin. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoaminen mahdollistaisi tämän. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoaminen vähentäisi myös rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden epäsuoraa syrjintää. Kansallisessa lainsäädännössä ei ole suoranaisia esteitä taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoamiselle, mutta muutos alentaisi kynnystä tulkita verosopimusta joissain tilanteissa verosopimusten määräysten vastaisesti, jonka vuoksi se sisältää myös riskejä.

---

<sup>374</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.11.

<sup>375</sup> OECD malliverosopimuksen kommentaari 2017, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.13.

<sup>376</sup> Kommentaarin mukaan työntekijän suorittamien työtehtävien luonne on olennainen tekijä arvioitaessa sitä, onko työntekijän suorittamat työtehtävät osa sen yrityksen liiketoimintaa, jossa nämä työtehtävät suoritetaan vai ei.

<sup>377</sup> Pötgens 2007, s. 483.

Vaikka suuri osa Suomen solmimista verosopimusvaltioista soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä ja verottaa tällaisia työntekijöitä palkkatulojen osalta verosopimusten määräyksistä huolimatta, niin verosopimusvaltioilla ei lähtökohtaisesti ole yksipuolisesti oikeutta ottaa käyttöön sellaisia kansallisia lain säännöksiä, jotka tekevät verosopimusten merkityksen tyhjäksi (treaty override). Tämän vuoksi taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoaminen ei kansainvälisestä kehityksestä ja OECD:n sääntelystä huolimatta ole yksiselitteinen asia.

Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisesta on olemassa julkaisematon korkeimman hallinto-oikeuden tapaus,<sup>378</sup> jossa korkein hallinto-oikeus muutti vakiintunutta kansallista käytäntöä ilmeisesti siksi, koska OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ohjattiin toisenlaiseen materialistisen työnantajan mukaiseen tulkintaan. Mikäli Suomi päättäisi ryhtyä soveltamaan materiaalista lähestymistapaa työnantajan käsitteen tulkinnassa nykyisen muodollisen lähestymistavan sijaan, edellyttäisi se legaliteettiperiaatteen nojalla lakimuutosta asiasta. Lain säännön sisältö tulisi muotoilla erittäin selkeästi, hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia vaalien.

Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisella olisi todennäköisesti fiskaalista vaikutusta verotuksessa, koska Suomella olisi tietyissä tilanteissa mahdollisuus verottaa sellaisten rajoitetusti verovelvollisten Suomessa työskentelyn perusteella saamaa palkkatuloa, jota se ei nyt kykene verottamaan. Taloudellisen työnantajan käsite koskisi käytännössä konsernitilanteessa työskenteleviä lähetettyjä komennustyöntekijöitä, sekä niitä vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat sellaisesta verosopimusvaltiosta, joka ei salli työskentelyvaltion verotusoikeutta mekaanikkosäännön edellytysten täytyessä. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottoaminen vaatisi taloudellisen panoksen verotuksen valvontaan, jonka vuoksi verotuksen fiskaalinen vaikutus ainakin alkuvaiheessa olisi todennäköisesti pieni. Suomessa taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen edellyttäisi TVL 10 §:n 4 a kohdan tai EPL 14 §:n muuttamista. Käsitteen soveltaminen laajentaisi Suomen verotusvaltaa, mutta voisi johtaa nykyistä

---

<sup>378</sup> KHO 2013-T-1704.

huomattavasti vaikeampiin tulkintatilanteisiin, jos verolainsäädäntöön tehtävä sääntelymuutos ei olisi tarpeeksi yksiselitteinen.

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ovat muun muassa neutraliteetti ja oikeudenmukaisuus. Verotuksen neutraliteetilla tarkoitetaan, että verotus ei vaikuta verovelvollisten käyttäytymiseen. Neutraalissa järjestelmässä verotus ei vääristä taloudellista päätöksentekoa.<sup>379</sup> Työvoiman vuokrauksen vuoden 2007 lakimuutoksen jälkeen ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden toiminta on muutettu pääosin aliurakoinnin ja alihankinnan muotoon, ja ulkomaisten yhteisöjen kiinteän toimipaikan muodostumisen välttämiseksi aliurakointi pyritään pilkkomaan keinotekoisesti osiin.<sup>380</sup>

Verotuksen maksukykyisyysperiaatteen mukaan veroja tulee maksaa veronmaksukyvyyn mukaan. Oikeudenmukaisuus voidaan jakaa horisontaaliseen ja vertikaaliseen oikeudenmukaisuuteen. Horisontaalisen oikeudenmukaisuuden mukaan samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulisi kohdella samalla tavalla ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden mukaan erilaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulisi kohdella eri tavalla.<sup>381</sup>

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että rajoitetusti verovelvollisen verotusta tulisi yhtenäistää. Työvoiman vuokrauksen, sekä aliurakoinnin ja alihankinnan välinen rajanveto tulisi määritellä nykyistä yksiselitteisemmin ja tarkemmin, sekä mahdollisimman vähän tulkintaa jättäen. Toiseksi ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan muodostumista rakennus-, kokoonpano- tai asennustoiminnan perusteella tuloverotuksessa arvonlisäverotuksen tapaan olisi hyvä selvittää. Tuloverotuksessa toisiinsa liittymättömiä urakointikohteita ei lasketa yhteen verosopimuksen kiinteän toimipaikan aikarajan täyttymistä arvioitaessa, toisin kuin arvonlisäverolaissa. Mikäli ulkomaisen yhteisön toisiinsa liittymättömät urakointikohteet tuloverotuksessa laskettaisiin arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan aikarajan tavoin yhteen,

---

<sup>379</sup> Myrsky 2013, s. 81-83, Wikström 2008, s. 82-84, Valtiovarainministeriö 2002, s. 17, Juusela 1998, s. 53 ja Vapaavuori 1991, s. 50-53.

<sup>380</sup> Valtiovarainministeriö, Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys, 03/2013.

<sup>381</sup> Myrsky 2013, s. 86-87, Wikström 2008, s. 73-78, Valtiovarainministeriö 2002, s. 19-20, Juusela 1998, s. 63-75 ja Vapaavuori 1991, s. 54-56.

heikentäisi se ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden<sup>382</sup> mahdollisuuksia työskennellä Suomessa mekaanikkosäännönlaisena työntekijänä. Muutos ei todennäköisesti edellyttäisi lainsäädäntö- tai verosopimukseen tehtäviä muutostoimenpiteitä, koska näissä aikarajan täyttymisen laskentatapaa ei määritetä. Jäsenvaltioita oikeudellisesti sitomaton, mutta vahvaa painoarvoa saava OECD:n malliverosopimuksen kommentaari on ainoa kansainvälisen verotuksen oikeuslähde, jossa urakoinnin aikarajan laskentatapa tuloverotuksessa määritetään. Sen mukaan toisiinsa liittymättömiä urakointikohteita ei pidä laskea yhteen kiinteän toimipaikan muodostumisen aikarajan täyttymistä arvioitaessa.<sup>383</sup> Katsoisin muutoksen edellyttävän OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin muutoksen asiasta, joka olisi aikaa vievä prosessi.

Kolmanneksi Suomen olisi kansainvälisen verotuksen kehityksessä pysymisen vuoksi tärkeä ottaa käyttöön taloudellisen työnantajan käsite. Suurin osa Suomen solmimista verosopimusvaltioista soveltaa jo, tai on ottamassa käyttöön taloudellisen työnantajan käsitteen. Mikäli Suomi ei tätä tee, jää se kansainvälisen verotuksen kehityksessä muista valtioista jälkeen. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamista puoltaa myös digitaalisten alustapalvelujen verotusta koskeva kehityssuunta, jossa online-tuotoista kertyvä tuotto yhä enenevässä määrin katsotaan veronalaiseksi tuloksi myös palvelunkäyttäjän valtiossa palveluntarjoajan yhtiön sijaintivaltion lisäksi. Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamisen mahdollistaisi konsernitilanteissa olevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden verotuksen, sekä sellaisten rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotuksen, jotka tulevat sellaisesta verosopimusvaltiosta, jonka kanssa solmitussa sopimuksessa ei ole erikseen sovittu 183-päivän mekaanikkosäännön soveltamatta jättämisestä vuokrattuihin työntekijöihin. Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltumisen aikarajan täyttyminen tulisi myös määritellä järkevästi. Mikäli taloudellisen työnantajan käsitteen ei olisi tarkoitus korvata työvoiman vuokrauksen käsitettä, kuten Ruotsissa on todennäköisesti tapahtumassa,<sup>384</sup> vaan toimia sen rinnalla, katsoisin hallinnollisen taakan keventämisen vuoksi järkeväksi,

---

<sup>382</sup> Mekaanikkosääntö voi tulla sovellettavaksi myös yleisesti verovelvollisten ulkomaalaisten kohdalla.

<sup>383</sup> OECD: Model tax convention commentary 2017, artiklan 5 kommentaari, kohta 18.

<sup>384</sup> *Joakim Frände, OTT, Tax & Legal Manager, People Service team, KPMG Oy Ab Helsinki, asiantuntijahaastattelu 3.4.2020.*

että taloudellisen työnantajan käsite voisi tulla arvioitavaksi vain, jos ulkomaisen työntekijän työn tai Suomessa oleskelun kesto ylittäisi esimerkiksi 10 työpäivää tai 14 oleskelupäivää.

Edellä mainitut toimenpiteet vähentäisivät ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden mahdollisuuksia työskennellä Suomessa mekaanikkosäännönläisenä työntekijänä, asettaisi rajoitetusti verovelvolliset vuokratyöntekijät yhdenvertaisempaan asemaan muiden rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden kanssa, sekä turvaisi Suomen verotusoikeutta, lisäten samanaikaisesti myös verotuksen reaaliaikaisuutta. Lisäksi muutokset vähentäisivät rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden epäsuoraa syrjintää ja voisivat välillisesti myös edistää työllisyyttä Suomessa.

Ulkomaisten työntekijöiden verotuksen voidaan tällä hetkellä katsoa pääosin toteutuvan erittäin hyvin, sillä mekaanikkosäännön kiertäminen useimmissa verosopimustilanteissa, joissa 183-päivän aikaraja ei ole sidottu kalenterivuoteen, on itsessään jo haastavaa. Taustalla vaikuttaa merkittävästi työvoiman vuokrausta koskenut vuoden 2007 lakimuutos, joka poisti lainsäädännössä olleen aukon vuokratyöntekijöiden verotukseen. Tämän vuoksi nykyinen ulkomaisten vuokratyöntekijöiden nykyinen verosääntely voidaan katsoa onnistuneeksi.