

Luonnos 1.7.2021

**Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönottamiseksi**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Tuloverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatuna tulona rajoitetusti verovelvollisille pidettäisiin palkkatuloa, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*). Ennakkoperintälakiin ehdotetaan liittäväksi säännös taloudellisesta työnantajasta.

Esityksessä ehdotetaan, että ilmoitus- ja veronmaksumenettelyiden osalta noudatettaisiin soveltuvin osin vastaavaa menettelyä kuin nykyiseen tuloverolain 10 §:n 1 momentin 4 c kohtaan sisältyvän vuokratyösäännöksen osalta. Tätä vastaavat muutokset ehdotetaan tehtäväksi verotusmenettelystä annettuun lakiin, rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin sekä tulotietojärjestelmästä annetun lakiin. Lisäksi ehdotetaan, että tuloverolain 13 §:ssä säädetyn suomalaisella aluksella työskentelystä saatuun tuloon sovellettaisiin vastaavaa ilmoitusmenettelyä. Tätä vastaava muutos ehdotetaan tehtäväksi verotusmenettelystä annettuun lakiin, rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettuun lakiin sekä tulotietojärjestelmästä annettuun lakiin.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2022 alusta. Säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT .....	5
1 Asian tausta ja valmistelu .....	5
2 Nykytila ja sen arviointi.....	5
2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus .....	5
2.2 Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun tulon verotus .....	6
2.2.1 Yleisesti verovelvollisen ulkomailta Suomeen tulleen työntekijän verotus.....	6
2.2.2 Rajoitetusti verovelvollisen työskentely Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun .....	6
2.2.2.1 Yleistä .....	6
2.2.2.2 Vuokratyöntekijät.....	8
2.2.2.3 Kansainvälinen liikenne .....	9
2.3 Verosopimusten säännökset muussa valtiossa kuin asuinvaltiossa tehdystä työstä saadun palkkatulon verotuksesta.....	11
2.3.1 Yleistä verosopimuksista .....	11
2.3.2 OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla .....	11
2.3.2.1 Pääsääntö.....	11
2.3.2.2 Taloudellisen työnantajan käsite .....	12
2.4 Työnantajan ilmoitusvelvollisuus ja verotuksen toimittaminen.....	16
2.4.1 Yleistä .....	16
2.5 Työnantajavelvoitteet.....	16
2.5.1 Ennakkopidätysvelvollisuus.....	16
2.5.2 Työnantajan käsite .....	17
2.5.3 Työnantaja- ja ennakoperintärekisteröityminen .....	18
2.5.4 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin.....	19
2.5.4.1 Yleistä .....	19
2.5.4.2 Ulkomainen työnantaja .....	20
2.5.4.3 Ulkomaisen työnantajan edustaja.....	21
2.5.5 Lähdeveron ja ennakkopidätyksen toimittaminen.....	21
2.5.5.1 Lähdeveromenettely .....	21
2.5.5.2 Ennakkopidätysmenettely .....	22
2.5.5.3 Vastuu verosta ja ennakon suorittamisesta.....	23
2.5.6 Sivullisen ilmoitusvelvollisuus .....	24
2.6 Vuokratyöntekijöihin liittyvät ilmoitusvelvollisuudet .....	24
2.6.1 Vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus .....	24
2.6.2 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan rekisteröinti työnantajarekisteriin.....	25
2.6.3 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan ennakoperintärekisteröinti.....	25
2.6.4 Työn teettäjän ilmoitus.....	25
2.7 Vastuu veron ja ennakon suorittamisesta .....	26
2.8 EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö .....	27
2.8.1 Työntekijöiden vapaa liikkuvuus .....	27
2.8.2 Palvelujen tarjoamisen vapaus .....	27
3 Tavoitteet .....	30
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset .....	31

4.1 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon verotusoikeuden laajennus.....	31
4.1.1 Yleistä .....	31
4.1.2 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuus luovutettaessa ulkomaista työvoimaa suomalaisen työn teettäjän toimintaan .....	32
4.1.3 Taloudellisen työnantajan käsitteen arviointi konsernitilanteissa .....	33
4.1.4 Taloudellisen työnantajan arviointi muissa kuin konsernitilanteissa .....	35
4.1.5 Yksittäisten kriteereiden arviointia .....	36
4.1.6 Yleisesti verovelvollisen työskentely suomalaisena työnantajana pidettävän työn teettäjän lukuun .....	40
4.1.7 Kansainvälinen liikenne .....	41
4.1.8 Vaikutus avainhenkilölain soveltamiseen .....	41
4.2 Työnantajavelvoitteet luovutettaessa ulkomaista työvoimaan taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle .....	41
4.2.1 Lähdeveron pidättäminen ja ennakonkanto.....	41
4.2.2 Työnantajan ilmoitusvelvollisuus ja rekisteröityminen .....	42
4.2.2.1 Tietojen ilmoittaminen tulorekisteriin sekä aloittamisilmoituksen antaminen ....	42
4.2.2.2 Taloudellisen työnantajan tiedonantovelvollisuus .....	43
4.2.2.3 Rekisteröityminen .....	43
4.2.3 Ilmoitus- ja lähdeveron maksumenettely suomalaisella aluksella saadun tulon osalta .....	43
4.3 Pääasialliset vaikutukset.....	44
4.3.1 Vaikutukset verotuottoihin.....	44
4.3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	47
4.3.3 Vaikutukset verovelvollisille .....	47
4.3.4 Vaikutukset elinkeinoelämään .....	47
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot .....	47
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	47
5.1.1 Työnantajavelvoitteet.....	47
5.1.2 Päivämääräkohtaiset alarajahuojennukset.....	48
5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot .....	48
6 Lausuntopalaute.....	55
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	55
7.1 Tuloverolaki .....	55
7.2 Laki verotusmenettelystä .....	55
7.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta .....	56
7.4 Ennakkoperintälaki .....	56
7.5 Laki tulotietojärjestelmästä .....	57
8 Voimaantulo .....	57
LAKIEHDOTUKSET .....	58
1. Laki tuloverolain 10 §:n muuttamisesta.....	58
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta .....	59
3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta.....	60
4. Laki ennakkoperintälain muuttamisesta.....	61
5. Laki tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta.....	62
LIITE .....	64

RINNAKKAISTEKSTIT .....	64
1. Laki tuloverolain 10 §:n muuttamisesta.....	64
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta .....	65
3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta.....	66
4. Laki ennakkoperintälain muuttamisesta.....	67
5. Laki tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta.....	68

## PERUSTELUT

### 1 Asian tausta ja valmistelu

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 listataan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia. Liitteen kohdassa 9 todetaan, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros xxxxx. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomaisilta, elinkeinoelämän etujärjestöiltä ja muilta sidosryhmiltä, yhteensä xxx taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa [https://vm.fi/hankkeet/tunnuksella VM070:00/2020](https://vm.fi/hankkeet/tunnuksella_VM070:00/2020).

### 2 Nykytila ja sen arviointi

#### 2.1 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992; TVL) 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen verovelvollisuus*). Kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan TVL:n 9 §:n 7 momentin mukaan Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettua tai rekisteröityä yhteisöä.

Yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Yleisesti verovelvollisen tulon veronalaisuuteen ei kansallisen lainsäädännön osalta vaikuta se, saadaanko tulo Suomesta vai muualta. Suomessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset, jäljempänä *verosopimukset*, voivat rajoittaa Suomen verotusoi-keutta, mutta ne eivät kuitenkaan muuta kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verovelvollis-asemaa.

TVL:n 11 §:n mukaan henkilön katsotaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. 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, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.

TVL:n 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu ulko-mainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvollisuus*). Pykälän 3 momentin mukaan, jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta. TVL:n 10 §:ssä säädetään Suomesta saadusta tulosta. TVL:n 10 §:ssä siten määritellään, mitä tuloja pidetään täältä saatuina määriteltäessä rajoitetusti verovelvollisen verovelvollisuuden laajuutta Suomen ollessa lähdevaltion asemassa.

## 2.2 Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun tulon verotus

### 2.2.1 Yleisesti verovelvollisen ulkomailta Suomeen tulleen työntekijän verotus

Jos ulkomailta Suomeen tullut henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, hän maksaa saamastaan palkasta veroa Suomeen. Sillä ei ole lähtökohtaisesti merkitystä, onko työnantaja suomalainen vai ulkomainen. Suomessa tapahtuvasta työskentelystä saadun palkka- tai muun tulon verotukseen vaikuttaa keskeisesti se, onko työntekijä Suomessa yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen. Yleisesti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa työskentelystä saadusta palkka- tai muusta tulosta TVL:n säännösten mukaisesti. Suomeen yhtäjaksoisesti yli kuukaudeksi kuukaudeksi tulevaa henkilöä verotetaan ansiotuloista progressiivisesti samalla tavalla kuin pysyvästi Suomessa asuvia. Samoin menetellään silloin, jos henkilön varsinaisen asunnon ja kodin katsotaan olevan TVL:n 11 §:n 1 momentin mukaisesti Suomessa.

Verosopimusten mukaan lähtökohtana on se, että jos työnantaja ei ole Suomesta, Suomi ei verota tältä työnantajalta saatua palkkaa sellaisena vuonna, jona kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

- henkilö oleskelee Suomessa verosopimuksesta riippuen kalenterivuoden tai perättäisen kahdentoista kuukauden aikana enintään 183 päivää; ja
- kyseisellä työnantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa; ja
- henkilön verosopimuksen mukaisena asuinvaltiona säilyy vakinainen asuinvaltio.

Jos työnantaja on muusta maasta kuin Suomesta, eikä yhtiöllä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, työnantaja ei ole velvollinen toimittamaan palkasta ennakonpidätystä Suomeen. Tällaisessa tapauksessa Verohallinto suosittaa, että työntekijä pyytää Verohallintoa määräämään palkan perusteella ennakoveron välttyäkseen jäännösverolta korkoineen. Suomessa yleisesti verovelvollisen työntekijän on annettava työskentelyvuoden päätyttyä veroilmoitus Suomeen. Yleensä myös asuinvaltio haluaa verottaa siellä asuvan kaikki tulot oman lainsäädäntönsä mukaan ja asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen.<sup>1</sup>

### 2.2.2 Rajoitetusti verovelvollisen työskentely Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun

#### 2.2.2.1 Yleistä

Palkan käsite on määritelty ennakoperintälaissa (1118/1996; EPL). Palkalla tarkoitetaan EPL:n 13 §:n 1 momentin mukaan 1) kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa; 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.

---

<sup>1</sup> Verohallinto, Syventävät vero-ohjeet, Ulkomailta Suomeen tuleva työntekijä, kohta 6.2  
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-ty%C3%B6ntekij%C3%A4n-verotus/>.

Lainkohdan 2 momentin mukaan harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantajien lukumäärä ja muun toiminnan laajuus. EPL:n 25 §:n mukaan työkorvaus on työstä, tehtävästä tai palvelusta muuna kuin palkkana maksettava korvaus.

TVL:n 10 §:n 3 kohdan mukaan Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä saatu palkkatulo on aina Suomesta saatua tuloa. Julkisyhteisöltä saadun palkan verotusoikeuteen ei vaikuta se, missä valtiossa työ on tehty. Säännös ei koske julkisyhteisön maksamaa työkorvausta.

TVL:n 10 §:n 4 kohdan mukaan muu kuin 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Se, onko työ tehty Suomessa, ratkaistaan tosiasiallisen työntekopaikan perusteella. Tulo on Suomesta saatua aina, jos työskentely on tapahtunut yksinomaan Suomessa suomalaisen työnantajan lukuun. Riittävää on kuitenkin myös, että työ on tehty pääasiassa Suomessa. Palkka Suomessa tehdystä työstä ei ole yleensä Suomesta saatua, jos työ tehdään ulkomailla olevan työnantajan lukuun. Jos mainitun laiseen yksityisoikeudellisen työsuhteen perusteella saatuun palkkatuloon liittyvä työ on tehty pääasiallisesti ulkomailla, palkka ei ole Suomesta saatua, ellei työn- tai toimeksiantaja ole Suomen valtio tai suomalainen julkisyhteisö. Suomessa oleva työnantaja on Suomessa rekisteröityjen tai muiden kotimaisten yritysten lisäksi ulkomaisen yrityksen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka. Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, pelkkä palkanmaksu Suomessa ei merkitse sitä, että Suomessa tehty työ on tehty TVL:n tarkoittamalla tavalla Suomessa olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Suomessa tehtyyn työhön voi kuulua satunnaisia työmatkoja ulkomaille, ja näiden ulkomaantyöskentelypäivien ajalta maksettu palkka on osa Suomesta saatua tuloa. Tällöin myös ulkomaantyöskentelypäiviltä saatu palkka verotetaan Suomessa.

Pääasiallisuus-kriteerin ei ole katsottu täyttyvän, jos ulkomailla työskentelevä henkilö käy Suomessa vain satunnaisesti raportoimassa. Tällöin palkkaa ei veroteta Suomessa edes Suomessa käyntipäivien osalta, koska palkan ei katsota olevan Suomesta saatua. KHO:n ratkaisussa 1985/4275 yhtiön hallituksen jäsenenä ja konsulttina toimineen Ruotsin kansalaisen K:n palveluksista oli maksettu konsultti- ja kokouspalkkioita. Laskuttajina näissä olivat olleet ulkomailla rekisteröidyt yhtiöt, joissa K oli toiminut. Saadun selvityksen mukaan K oli suorittanut merkittävän osan konsultin tehtävästään ulkomailla ja matkustanut Suomeen vain raportointia sekä hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin osallistumista varten. Näissä olosuhteissa vain osa laskutetuista kokouspalkkioista katsottiin Suomessa lähdeveron ja sosiaaliturvamaksun alaisiksi. K:lle maksettujen kokouspalkkioiden sekä yhtiön järjestämissä koulutustilaisuuksissa opettajina toimineiden ulkomaisten parturimestareiden osalta KHO pysytti silloisen lääninoikeuden maksuunpanopäätöksen.

Työn, tehtävän tai palveluksen suorittamista yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa on arvioitu oikeuskäytännössä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1993 T 3616 Ruotsissa vakinaisesti asuva verovelvollinen työskenteli suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa siten, että kuljetustyöstä tehtiin osa Suomessa, osa Ruotsissa. Ratkaisun mukaan tällaisessa tapauksessa Suomesta saatua tuloa on vain palkka sellaiselta palkanmaksukaudelta, jonka aikana työ on tehty pääasiallisesti Suomessa. Työskentelyä yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa on arvioitu myös palkkana verotettavan, työsuhteoptioiden käyttämisestä saadun edun osalta. Ratkaisuissa KHO 1998 T 2148, KHO 2001 T 1000 ja KHO 2004 T 1773 työsuhteoptioiden käyttämisestä saadun edun katsottiin olevan Suomesta saatua siltä osin, kuin se kohdistuu aikaan, jona

verovelvollinen työskenteli Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun tai oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. Jotta etu voidaan verottaa Suomessa, täällä tehdyn työn työnantajan pitää olla sama tai kuuluva samaan konserniin kuin edun antanut työnantaja.

#### 2.2.2.2 Vuokratyöntekijät

TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaan ulkomailta Suomeen vuokratun työntekijän ulkomaiselta työnantajalta saama palkkatulo on Suomesta saatua tuloa. 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 (HE 158/2006 vp). Näin myös alle kuusi kuukautta Suomessa oleskelevien, ulkomaisen työnantajan palveluksessa olevien vuokratyöntekijöiden saamaa palkkatuloa on voitu pitää Suomesta saatuna tulona. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ei ole verotuskäytännössä pääsääntöisesti sovellettu konsernitilanteisiin, ellei selkeästi ole ollut kyse työvoiman vuokrauksesta, joten kyseisen lainkohdan käyttöala on suppeampi kuin jäljempänä käsiteltävä taloudellisen työnantajan käsite.

Verosopimuksen nojalla ulkomaisen työntekijän palkka verotetaan Suomessa, jos työntekijä oleskelee täällä yli 183 päivää verosopimuksesta riippuen joko perättäisten 12 kuukauden tai kalenterivuoden aikana. TVL:n 10 §:n 4 c kohdan säännös tulee käytännössä kysymykseen vain silloin, kun verosopimus sallii vuokratyöntekijän palkan verottamisen kohdevaltiossa. Suomella on vuokratyön verotuksen salliva sopimus muun muassa seuraavien valtioiden kanssa: Pohjoismainen verosopimus (SopS 83/1992), Latvia (SopS 56/2003), Liettua (SopS 35/2003), Viro (SopS 37/2004), Moldova (SopS 92/2008), Georgia (SopS 76/2008), Valko-Venäjä (SopS 84/2008), Mansaari (SopS 74/2008); Guernsey (SopS 84/2009), Bermuda (SopS 87/2009), Jersey (SopS 78/2009), Puola (SopS 36/2004), Kazakstan (SopS 85/2010), Caymansaaret (SopS 34/2010), Turkki (SopS 49/2012), Kypros (SopS 40/2013), Tadzikistan (SopS 72/2013), Saksa (SopS 86/2017), Turkmenistan (SopS 12/2017) ja Espanja (SopS 32/2018). Lisäksi Suomessa tehdystä työstä saatua palkkatuloa voidaan Suomen ja Bulgarian välisen verosopimuksen mukaan verottaa Suomessa oleskeluajasta riippumatta heti ensimmäisestä työpäivästä alkaen, jos Bulgariassa asuva henkilö työskentelee Suomessa muun kuin bulgarialaisen työnantajan palveluksessa (Suomen tasavallan ja Bulgarian kansantasavallan välinen sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 7 artikla (11/1986)). Tämä Bulgarian verosopimuksen kohta koskee sekä vuokratyöntekijöitä että muita työntekijöitä.

Lisäksi vuokratyöstä saatua palkkatuloa verotetaan Suomessa, jos työntekijä tulee maasta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Tällöin palkka katsotaan Suomessa veronalaiseksi ansiotuloksi oleskeluajasta riippumatta heti ensimmäisestä työpäivästä alkaen.

Työntekijää pidetään 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. Hallituksen esityksen HE 158/2006 vp mukaan arvioitaessa sitä, onko kyseessä työvoiman vuokraus, ratkaisu tehdään kokonaisharkinnalla, jossa otetaan erityisesti huomioon seuraavat seikat:

– kuuluuko työn yleinen johto ja ohjaus toimeksiantajalle;

– tehdäänkö työ työpaikalla, joka on toimeksiantajan määräämisvallan alainen ja josta hän vastaa;



- lasketaanko vuokranantajalle suoritettava hyvitys käytetyn ajan mukaan tai muun, hyvityksen ja työntekijän saaman palkan välisen yhteyden perusteella;
- asettaako toimeksiantaja suurimman osan työvälineistä ja tarvikkeista käytettäväksi;
- voiko vuokranantaja yksipuolisesti määrätä työntekijöiden lukumäärästä ja heidän sopivuudesta; ja
- vastaako työn teettäjä työn lopputuloksesta.

Säännös koskee pääsääntöisesti toimialansa mukaisesti työvoiman vuokrausta harjoittavien yritysten työntekijöitä. Myös toimialansa mukaisesti työvoiman välitystä harjoittavan yrityksen voidaan katsoa vuokraavan työntekijöitään säännöksessä tarkoitettulla tavalla, jos työnvälitysyhtiön ja työntekijän välillä vallitsee työsopimussuhde. Säännöksen soveltamisalaa ei kuitenkaan ole rajattu ulkomaisen yrityksen toimialan mukaan, vaan ratkaisu tehdään kokonaisharkinnan perusteella ottaen erityisesti huomioon edellä mainitut kriteerit. Näiden kriteerien täyttyessä muunkin kuin toimialansa mukaisesti työvoiman vuokrausta tai tilapäistä työvoiman välitystä harjoittavan ulkomaisen työnantajan Suomeen lähettämän työntekijän saama palkka katsotaan täältä saaduksi tuloksi.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995; VML) 15 a §:n 1 momentin mukaan ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa ulkomailta tulevan työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava ilmoitus Suomessa työskentelevistä työntekijöistään. Työvoimaa vuokralle antavan ulkomaisen yrityksen on ilmoitauduttava Suomessa työnantajarekisteriin ennen ensimmäistä palkanmaksua, jos yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Työnantaja voi hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, vaikka sille ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Ulkomaisen yrityksen, joka vuokraa Suomeen työntekijöitä, on Verohallinnon ohjeen mukaan suositeltavaa hakeutua Suomessa ennakkoperintärekisteriin. Kun yritys on ennakkoperintärekisterissä, suomalaisen työn teettäjän ei tarvitse periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. EPL:n 25 §:n 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan, jos rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on verosopimus.

Kun vuokratyöntekijän työnantajana on ulkomainen yhtiö, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, se ei ole velvollinen perimään veroa Suomeen vuokratyöntekijän palkkatulosta. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978, *lähdeverolaki*) 16 a §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän tulee tällöin hakea ennakkoveroa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

### 2.2.2.3 Kansainvälinen liikenne

TVL:n 13 §:n mukaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva rajoitetusti verovelvollinen henkilö on velvollinen suorittamaan veroa Suomeen ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta. TVL:n 13 §:n säännös soveltuu kaikkeen vesi- tai ilma-aluksessa tehtyyn työhön ja tähän työhön välittömästi liittyvään työhön, joka tehdään muualla kuin aluksessa. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa vain vähäinen määrä miehistöä tai jonka mukana ei lainkaan seuraa miehistöä. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaan sisältyvä vuokratyösäännös soveltuu vain Suomessa tehtyyn työhön, minkä johdosta kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tehty työ jää sen soveltamisalan ulkopuolelle.

Kun Suomessa rajoitetusti verovelvollinen henkilö työskentelee ajoneuvonkuljettajana suomalaisen kuljetusliikkeen palveluksessa tehden työajoja useissa eri maissa, palkkatulo verotetaan Suomessa ainoastaan silloin, kun työ on palkanmaksukauden aikana yksinomaan tai pääasiallisesti tehty Suomessa. KHO:n ratkaisun KHO 1994-B-556 mukaan työ on tehty pääasiallisesti Suomessa, jos palkanmaksukauden ajoista yli puolet on tehty Suomessa.

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan 3 kappaleen mukaan korvaus, joka saadaan kansainvälisessä liikenteessä olevassa laivassa tai ilma-aluksessa tai sisämaan vesistöliikenteessä olevassa laivassa tehdystä työstä, voidaan verottaa sen sopimusvaltion toimesta, jossa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Tuloa voidaan verottaa toissijaisesti verovelvollisen asuinvaltiossa. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan verosopimuksessa voidaan määrätä, että ensisijainen verotusoikeus kuuluu yrityksen valtiolle (the state of the enterprise). Malliverosopimuksen 3 artiklan 1 d kohdan mukaan yrityksen valtiolla tarkoitetaan kyseisessä valtiossa asuvan henkilön harjoittamaa yritystä (enterprise carried on by a resident of a state). Suomen OECD:n malliverosopimuksen mukaisten verosopimusten nojalla Suomella olisi näin ollen verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän suomalaisella aluksella saamaan tuloon. OECD:n malliverosopimusta vastaavasti Suomen tekemissä verosopimuksissa on erilliset määräykset kansainvälisessä liikenteessä työskentelevien verottamisesta. Henkilön verosopimuksen mukaisella asuinvaltiolla on useimmiten toissijainen verotusoikeus.

Kun ulkomailla asuva henkilö työskentelee suomalaisella, kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella esimerkiksi merimiehenä, lentoemäntänä tai lentäjänä, verosopimukset saattavat siten rajoittaa Suomen verotusoikeutta. Verosopimusten mukaan ensisijainen verotusoikeus on yleensä työnantajayrityksen kotivaltiolla tai yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintivaltiolla. Joidenkin verosopimusten mukaan verotusoikeus voi olla sillä valtiolla, jonka kansallisuus eli niin kutsuttu lippuvaltio laivalla on.

Suomella on verotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen vuokratyöntekijän saamaan palkkatuloon TVL:n 13 §:n nojalla siinäkin tilanteessa, että juridinen työnantaja on ulkomainen ja työskentely tapahtuu suomalaisen työnantajan aluksella. Tällaisessa tilanteessa alusta hallitsevaa ja työtä teettävää tahoja kutsutaan taloudelliseksi työnantajaksi. Juridisen työnantajan ja työn teettäjän aloittamisilmoituksen antovelvollisuus eivät koske TVL:n 13 §:n mukaista työskentelyä kansainvälisessä liikenteessä, koska VML:n 15 a §:n 1 momentin ja 17 §:n 7 momentin aloittamisilmoituksen antovelvollisuutta koskevien säännösten ilmoitus on annettava vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaisesti eli Suomessa tapahtuvasta työskentelystä. Myöskään työntekijällä ei ole lähdeverolain 16 a §:n mukaista velvollisuutta oma-aloitteisesti hakea ennakoveron määräämistä, koska kyseinen säännös koskee sanamuotonsa mukaan vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaista työskentelyä.

OECD:n malliverosopimuksessa ja useissa Suomen tekemissä verosopimuksissa, pois lukien muun muassa Pohjoismainen verosopimus, verotusoikeus määräytyy liikennettä harjoittavan henkilön asuinvaltion tai tosiasiallisen johtopaikan mukaan. Suomalaisilla lentoyhtiöillä ja laivayhtiöillä, jotka vuokraavat työntekijöitä käyttöönsä, on yleensä ollut yrityksen asuinvaltio tai johtopaikka Suomessa, minkä johdosta TVL:n 13 §:n soveltamisessa ei ole ollut verotuskäytännössä ongelmia.

## **2.3 Verosopimusten säännökset muussa valtiossa kuin asuinvaltiossa tehdystä työstä saadun palkkatulon verotuksesta**

### 2.3.1 Yleistä verosopimuksista

Verosopimus on kahden tai useamman valtion välinen valtiosopimus. Siinä sovitaan muun muassa verotusvallan jaosta kahden tai useamman valtion välillä. Verosopimuksilla pyritään poistamaan kaksinkertaista verotusta ja siinä voidaan luopua kansallisen lainsäädännön mukaisesta verotusoikeudesta. Verosopimuksilla pyritään myös estämään nollaverotusta sekä veronkiertoa ja veron välttämistä. Verosopimuksista tulee osa Suomen kansallista lainsäädäntöä, kun ne on sopimusvaltioiden kansallisten säännösten mukaan saatettu voimaan ja ne ovat tulleet sovellettaviksi.

Verosopimusoikeudessa on tärkeää sopimusten rakenteen, sisällön ja soveltamisen yhdenmukaisuus. Keskeinen merkitys tässä harmonisoinnissa on OECD:n malliverosopimuksella, jota monet valtiot, myös Suomi, käyttävät verosopimusneuvottelujen lähtökohtana. OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin sisältyy malliverosopimuksen sopimusteksti ja sopimuksen artiklakohtainen kommentaari. OECD:n malliverosopimuksista on julkaistu useita päivitettyjä versioita, joissa on muutettu sekä sopimuksen artikloja, että kommentaaria. Uusin päivitetty malliverosopimuksen kommentaariteos on vuodelta 2017.

Malliverosopimuksella ja sen kommentaarilla on merkitystä erityisesti OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnassa. Malliverosopimuksen kommentaariosan kannanotot osoittavat OECD:n jäsenvaltioissa vallitsevan käsityksen siitä, miten sopimuksen määräyksiä pitäisi tulkita. Kommentaarin mukaan kansallista lainsäädäntöä on sovellettava verosopimusten hengessä. Malliverosopimus on luonteeltaan OECD:n jäsenvaltioille annettu suositus siitä, että verosopimukset pitäisi tehdä OECD:n mallin mukaisina, jäsenvaltioiden pitäisi noudattaa kommentaarin tulkintaa ja valtioiden kommentaariin tekemät varaukset olisi otettava huomioon. Malliverosopimusten kommentaarit ovat tärkeitä, vaikka niillä ei ole juridista sitovuutta. Ratkaisujen KHO 2016:71 ja 2002:26 yhteydessä korkein hallinto-oikeus on todennut, että vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta.

Ulkomailla työskentelyn tulot voivat kuulua verosopimuksissa eri tulotyyppiartikloihin. OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla koskee yksityisestä palvelusta saatuja korvauksia, 16 artikla johtajanpalkkiota, 17 artikla taiteilijoita ja urheilijoita, 18 artikla eläkkeitä ja 19 artikla julkista palvelusta.

### 2.3.2 OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla

#### 2.3.2.1 Pääsääntö

Malliverosopimuksen 15 artiklan mukaan yksityisestä palvelusta saatu palkka verotetaan asuinvaltiossa, jos työtä ei tehdä toisessa valtiossa. Mikäli työ tehdään toisessa valtiossa eli muualla kuin asuinvaltiossa, työskentelyvaltio verottaa yksityisestä palvelusta saadun palkan. 15 artiklan 2 kappaleen mukaan työskentelyvaltiolla ei ole kuitenkaan verotusoikeutta, jos palkkaan soveltuu niin kutsuttu 183 päivän sääntö. Tällöin palkka verotetaan asuinvaltiossa. Verosopimusten 183 päivän säännön mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät samanaikaisesti:

- työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai 12 perättäisen kuukauden aikana;
- työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; ja
- hyvityksellä ei rasieta menona työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa.

Jos yksikin edellä mainituista edellytyksistä ei täyty, palkasta voidaan verottaa työntekevaltiossa. Näin tehdään esimerkiksi, jos työnantajalla on kiinteä toimipaikka, kuten toimisto tai sivuliike työskentelyvaltiossa, tai yleensä, jos työntekijän palkka kirjataan kiinteän toimipaikan rasitukseksi.

Laskettaessa sitä, onko työntekijä oleskellut työntekevaltiossa yli 183 päivää, otetaan huomioon kaikki tosiasialliset oleskelupäivät ja niiden osat. Oleskelupäivinä pidetään yleensä kaikkia niitä päiviä, joiden aikana henkilö oleskelee työskentelyvaltiossa, mutta ei niitä lomapäiviä tai työskentelyn keskeytymispäiviä, jotka hän viettää työntekevaltiossa ulkopuolella. Mukaan lasketaan näin myös työntekevaltiossa vietetyt lomapäivät. Suomen verosopimuksissa käytetään 183 päivän laskemistapana peräkkäistä 12 kuukautta, kalenterivuotta sekä verovuotta.

Valtio, jolla on oikeus verottaa palkkaa, verottaa sitä kansallisen lainsäädäntönsä mukaisesti. Verosopimuksissa ei ole määräyksiä esimerkiksi palkasta menevän veron määrästä, vaan verosopimusvaltio noudattaa omien säännöstensä mukaisia veroprosentteja. Verotus työntekevaltiossa ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei palkalla olisi mitään verotuksellista vaikutusta asuinvaltiossa. Asuinvaltio poistaa yleensä kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen mukaisesti joko vapautus- tai hyvitysmenetelmällä. Työntekevaltiossa verotettava tulo voi siis korottaa asuinvaltiossa määrättäviä veroja.

### 2.3.2.2 Taloudellisen työnantajan käsite

#### *Yleistä*

Eräissä valtioissa sovelletaan niin sanottua taloudellisen työnantajan käsitettä. Suomi ei kuitenkaan sovelle kansallisessa lainsäädännössään taloudellisen työnantajan käsitettä. 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. Näin on siitä huolimatta, että käytännössä palkan on maksanutkin ulkomainen työnantaja.

OECD:n malliverosopimuksen tulkintaa ohjaava kommentaari on muuttunut työtuloa koskevan artiklan osalta sen jälkeen, kun Suomessa lisättiin TVL:iin vuokratyötä koskeva 10 §:n 4 c kohta vuonna 2007. Työnantajan käsitettä on selkiytetty muun muassa taloudellisen työnantajan käsitteen osalta. Käsitys siitä, miten verosopimukset vaikuttavat sopimusvaltiolla olevaan työtulon verotusoikeuteen on kehittynyt sen jälkeen, kun Suomessa säädettiin ulkomaisen vuokratyövoiman verokohtelusta.

Kommentaarin mukaan jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö määrittää sen, onko kyseessä työsuhde vai ei, mikäli konteksti tietyssä verosopimuksessa ei muuta edellytä. Tämä kansallisen lainsäädännön tulkinta määrittää sen, kuinka valtio soveltaa verosopimusta. OECD:n malliverosopimuksessa tai Suomen tekemisissä verosopimuksissa ei ole määritelty työsuhteen käsitettä. Valtiot voivat kansallisessa lainsäädännössään tulkita työsuhteen muodostumista juridisesti tai

niin kutsutun taloudellisen työnantajan käsitteeseen perustuen. Näin ollen, jos sopimusvaltion kansallisessa verolainsäädännössä käytetään taloudellisen työnantajan käsitettä, sitä voidaan käyttää myös verosopimusta sovellettaessa. Sen sijaan, jos sopimusvaltion kansallisessa verolainsäädännössä työsuhteen käsitettä tulkitaan juridisesti, on tätä tulkintaa sovellettava myös verosopimuksia soveltaessa. Kommentaarin mukaan muodollisen sopimussuhteen sivuuttamiseen tarvitaan kuitenkin objektiiviset perusteet.

#### *Taloudelliset työnantajan arviointikriteerit*

Taloudellisen työnantajan käsitettä koskevat arviointikriteerit sisältyvät OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2017 kommentaarin 15 artiklan kohtiin 8.10 - 8.28. Keskeistä on arvioida, liittyvätkö työntekijän suorittamat työtehtävät kiinteästi sen yrityksen liiketoimintaan, jolle nämä työtehtävät suoritetaan. Avainasemassa arvioinnissa on se, mikä yritys kantaa työntekijän työhön liittyvän vastuun tai riskit. Oletuksena arvioinnissa on tällöin, että kommentaarin mukaan luonnollisesti, työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu luovutetaan suoraan kysymyksessä olevalle yritykselle. Mikäli työntekijä tarjoaa palveluita valmistajalle tai yhtiölle, jolle liiketoiminta on ulkoistettu, palvelua ei tarjota sille yritykselle, joka saa kyseessä olevat palvelut tai tuotteet. Kun vertaillaan työntekijän työtehtävien muodossa suorittamia palveluita muodollisen työnantajan liiketoimintaan ja sen yrityksen liiketoimintaan, jonka kanssa työsuhde olisi muuhun kuin muodolliseen sopimukseen perustuva, taloudellisen työnantajan tunnusmerkistön täyttymiselle merkityksellisiä seikkoja voivat kommentaarin (kohta 8.14) mukaan olla:

- Kuka ohjeistaa työntekijää työn suorittamistavan osalta.
- Kenellä on työnsuorittamispaikan osalta valvontavastuu ja -valta.
- Muodollinen työnantaja laskuttaa suoraan työntekijän palkan yritykseltä, jolle palvelut suoritetaan.
- Kuka antaa työssä tarvittavat työvälineet ja materiaalit työntekijän käyttöön.
- Kuka määrittää työntekijöiden määrän ja pätevyysvaatimukset.
- Kuka valitsee työn suorittavat henkilöt ja kenellä on oikeus päättää tällaista työtä koskevat sopimusjärjestelyt.
- Kenellä on oikeus määrätä kurinpidollisia seuraamuksia.
- Kuka päättää lomista ja työajoista.

Kun työntekijä työtehtäviensä muodossa suorittaa palvelua muulle kuin juridiselle työnantajalle, taloudelliset järjestelyt kahden mainitun yrityksen välillä ovat merkityksellisiä, joskaan eivät yksin ratkaisevia, sen arvioimiseksi, laskutetaanko työntekijän palkka suoraan siltä yritykseltä, jolle palvelu suoritetaan. Esimerkiksi jos muodollisen työnantajan veloittamat maksut vastaavat työntekijälle maksettavia palkkoja joko ilman voitto- tai tuotto-osuutta tai esimerkiksi prosenttiperusteisena osuutena, viittaa tämä siihen, että työntekijän palkka veloitetaan juridisen työnantajan toimesta suoraan palvelun vastaanottavalta yritykseltä. Näin ei kuitenkaan ole, jos veloitetulla maksulla ei ole mitään yhtymäkohtaa työntekijälle maksettavaan palkkaan tai jos palkka on ainoastaan yksi monista huomioon otettavista seikoista määritettäessä palkkion suuruutta palvelunostosopimuksen perusteella. Palkan suora laskuttaminen palvelun vastaanotta-

valta yritykseltä on kuitenkin ainoastaan yksi seikka monista arvioitaessa, katsotaanko työntekijän työtehtävien muodossa suorittama palvelu tapahtuneeksi työsuhteessa vai palvelunostosuopimuksessa.

Kommentaarissa mainitaan seuraavat esimerkit:

*Esimerkki 1:* Valtiossa A asuva yhtiö Aco, tekee sopimuksen valtiossa B asuvan yhtiön Bco kanssa koulutuspalveluiden tuottamisesta. Aco on erikoistunut tuottamaan koulutusta erilaisten tietokoneohjelmistojen käyttämisestä. Bco halusi kouluttaa henkilökuntaansa käyttämään jokin aika sitten hankkimaansa tietokoneohjelmaa. Acon työntekijä, valtiossa A asuva X, lähetetään Bco toimitiloihin valtioon B koulutustehtäviin osana sopimusta. Esimerkissä valtio B ei voi väittää, että X on työsuhteessa Bcon tai että Aco ei ole X:n työnantaja verosopimuksen tarkoittamalla tavalla. X on muodollisesti Acon työntekijä, jonka omat toiminnot muodostavat kiinteän osan Acon liiketoiminnasta. X:n Bcolle tuottamat palvelut luovutetaan Acon puolesta näiden kahden yrityksen keskinäisen sopimuksen perusteella. Siten, mikäli X ei ole oleskele B valtiossa kauemmin kuin 183 päivää minään 12 kuukauden jaksolla ja jos Acolla ei ole B valtiossa kiinteää toimipaikkaa, jolta rasitettaisiin X:n palkkakustannuksilla, 15 artiklan 2 kohdan poikkeus soveltuu X:lle maksettavaan palkkatuloon.

*Esimerkki 4:* Gco on G valtiossa asuva yritys. Gco toimialana on huippuasiantuntijoiden vuokratyönvälitys. Hco on H valtiossa asuva yritys, joka tuottaa rakentamisen insinööripalveluita. Saattaakseen loppuun rakennusprojektin valtiossa H, Hco tarvitsee insinööriä viiden kuukauden ajaksi. Tätä tarkoitusta varten se ottaa yhteyttä Gcoon. Gco palkkaa X valtiossa asuvan X:n viiden kuukauden ajaksi. Erillisessä Gcon ja Hcon välisessä sopimuksessa Gco sopii luovuttavansa X työpanoksen Hcolle kyseiseksi viideksi kuukaudeksi. Näiden sopimusten mukaisesti Gco maksaa X:n palkan, sosiaaliturvamaksut, matkakustannukset sekä muuta työsuhde-edut sekä muut työsuhteeseen liittyvät kulut. X tuottaa insinööripalveluita. Gcon toimialana on lyhytaikaisen työvoimatarpeen täyttäminen vuokratyövoimalla. X:n työpanos ei ole keskeinen osa hänen muodollisen työnantajansa liiketoimintaa. X:n työpanos on kuitenkin keskeinen osa insinööripalveluita tuottavan Hcon liiketoimintaa. Siten valtio H voi katsoa, ettei 15 artiklan 2 kohdan poikkeus sovellu insinöörin työstä maksettavaan palkkaan mainitussa valtiossa.

*Esimerkki 5:* Ico on I valtiossa asuva yritys, jonka liiketoimintana on insinööripalveluiden tuottaminen. Ico työllistää useita kokoaikaisia insinöörejä. J valtiossa asuva, pienempi insinööriyritys tarvitsee tilapäistä insinöörityövoimaa rakennustyöprojektiin valtiossa J. Ico tekee sopimuksen Jcon kanssa, että eräs Icon I valtiossa asuvista työntekijöistä työskentelee Jcon alaisuudessa erään Jcon vanhemman insinöörin suoran työjohto- ja valvontasuhteessa. Ico maksaa Icolle summan, joka vastaa kyseiselle insinöörille kyseiseltä ajalta maksettavaa palkkaa, sosiaaliturvamaksuja, matkakustannuksia sekä muita työsuhde-etuja yhdessä 5 prosentin palkkion kanssa. Ico sitoutuu myös maksamaan Icolle korvauksen kaikista insinöörin tuona aikana suorittamaan työhön liittyvistä vaatimuksista. Vaikka Ico:n liiketoimintana on insinööripalveluiden tuottaminen, on selvää, että kyseisen insinöörin työskentely rakennustyömaalla valtiossa J tapahtuu Jcon, ei Icon toimesta. Koska välitön työjohto ja -valvonta insinöörin työskentelyn osalta tapahtuu Jcon toimesta, Ico kantaa vastuun tästä työskentelystä ja se vastaa myös työskentelystä maksettavan palkan maksamisesta kyseiseltä työskentelyjaksolta, puoltavat mainitut seikat sitä johdopäätöstä, että insinööri on työsuhteessa Jcoon. Valtio J voisi siten tulkita 15 artiklan 2 kohtaa siten, ettei kohta soveltuisi insinöörille maksettavaan palkkaan niistä työsuorituksista, jotka suoritettiin valtiossa J.

*Taloudellinen työnantaja konsernitilanteissa*

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 b §:n 7 momentin mukana konserni-yhtiöillä tarkoitetaan kyseisessä pykälässä osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluvia yhtiöitä tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräsvaltaa vastaava määräsvalta.

Taloudellista työnantajaa arvioidaan konsernin sisäisissä siirroissa samoin periaattein kuin erillisten yritysten välillä. Arvioinnissa olennaisempaa on järjestelyn tosiasiallinen sisältö kuin muodollinen sopimussuhde. OECD:n kommentaarissa konsernin sisäisiä siirtoja havainnollistetaan myös erikseen esimerkkitalanteiden avulla.

Kommentaarissa mainitaan konsernitalanteiden osalta seuraavat esimerkit:

*Esimerkki 2:* Yhtiö Cco, joka asuu valtiossa C. Cco on konsernin emoyhtiö, jonka tytäryhtiö on valtiossa D asuva Dco. Cco on kehittänyt uuden markkinointistrategian maailmanlaajuisesti konsernin tuotteille. Cco lähettää strategian kehittämisen parissa työskennelleen työntekijänsä X:n yhtiöön Dco varmistamaan, että strategia on ymmärretty oikein. X työskentelee yhtiössä Dco neljä kuukautta neuvoakseen yhtiötä Dco sen markkinoinnissa ja konsernin maailmanlaajusten tavoitteiden noudattamisessa. Näissä oloissa yhtiön Cco liiketoiminta kattaa konsernin maailmanlaajuisen markkinoinnin hallinnon, ja X:n toiminta muodostaa olennaisen osan yhtiön Cco toimintaa. Vaikka voitaisiin sanoa, että Dco olisi voinut palkata X:n, on selvää tällaista toimintaa suorittavat usein konsultit, erityisesti kun tarvitaan erityistä tietoa suhteellisen lyhyen ajanjakson ajan. Markkinointistrategia kuuluu myös ennemmin yhtiön Cco liiketoimintaan kuin yhtiön Dco liiketoimintaan. 15 artiklan 2 kohdan poikkeus soveltuu, mikäli muut kohdan edellytykset täyttyvät.

*Esimerkki 3:* Kansainvälinen konserni harjoittaa hotelli- ja majoitustoimintaa useissa valtioissa niissä sijaitsevien tytäryhtiöiden kautta. Konserniin kuuluva tytäryhtiö Eco asuu ja toimii valtiossa E harjoittaen yhden hotellin muodossa hotelli- ja majoitustoimintaa. Henkilö X työskentelee Econ palveluksessa valtiossa E. Konsernin toinen tytäryhtiö Fco harjoittaa hotelli- ja majoitustoimintaa valtiossa F, ja tarvitsee kielitaitoista työvoimaa. X lähetetään työskentelemään Fcon vastaanottovirkailijana viideksi kuukaudeksi. Fco maksaa X:n matkakustannukset. Eco on X:n muodollinen työnantaja ja palkanmaksaja. Fco maksaa Ecolle X:n palkan, sosiaalikuluihin ja muihin työsuhte-etuihin perustuvan hallintopalkkion. Näissä oloissa X:n työskentelyä vastaanottovirkailijana valtiossa F voidaan pitää olennaisena osana yhtiön Fco liiketoimintaa eli hotelli- ja majoitustoiminnan harjoittamista valtiossa F sen sijaan, että kyse olisi olennaisesta osasta Econ valtiossa E harjoittamaa liiketoimintaa. X:n taloudellisena työnantajana pidetään yhtiötä Fco, eikä 15 artiklan 2 kohdan poikkeus sovellu.

*Esimerkki 6:* Valtiossa K asuva yhtiö Kco ja valtiossa L asuva Lco kuuluvat samaan konserniin. Suuri osa konsernin toiminnoista on organisoitu toimintolinjoittain, minkä vuoksi eri yhtiöiden työntekijät työskentelevät yhdessä siten, että heidän esimiehensä on toisessa valtiossa ja työsuhteessa eri yhtiöön. Kcon työntekijä X asuu valtiossa K ja hän on esimiesasemassa tehtävänäään valvoa koko konsernin henkilöstöresursseja. Koska X:n työnantajana on Kco, toimii Kco henkilöstöresurssien kustannuspaikkana. Nämä kustannukset veloitetaan konserniin kuuluvilta yhtiöiltä tietyn kaavan mukaan, joka ottaa huomioon useita tekijöitä kuten kunkin yhtiön henkilöstömäärän. X:n toimenkuvaan kuuluu matkustaa konsernin eri toimipisteisiin. Eräänä vuonna X vietti valtiossa L kolme kuukautta yhtiötä Lco koskevien henkilöstökysymysten vuoksi. Näissä olosuhteissa X:n työskentely yhtiössä Kco on palvelu, jota Kco tarjoaa koko konsernille. Tällainen palvelu, kuten myös yritysviestintä, strategia, rahoitus- ja verotuskysy-

mykset, rahoituspalvelut (treasury), tietohallinto ja oikeudelliset palvelut, ovat usein keskitettyjä suurissa konserneissa. X:n työskentely muodostaa olennaisen osan Kcon liiketoimintaa. Yhtiötä Lco valtiossa L ei tulisi katsoa X:n taloudelliseksi työnantajaksi.

## **2.4 Työnantajan ilmoitusvelvollisuus ja verotuksen toimittaminen**

### **2.4.1 Yleistä**

Lähdeverolain 2 §:n 1 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollisen vero joko peritään lopullisena lähdeverona toimittamalla pidätys tulon lähteellä tai määrätään VML:n mukaisessa järjestyksessä. Käytössä on siis kaksi eri verotustapaa. Lähdeverolain 2 §:n 2 momentin mukaan, jos lähdeverolaissa ei toisin säädetä, noudatetaan vastaavasti, mitä muualla verolainsäädännössä säädetään rajoitetusti verovelvollisen tulojen veronalaisuudesta sekä näistä tuloista tehtävistä vähennyksistä. Tulot, joista maksaja perii suorituksen yhteydessä lähdeveron, luetellaan tyhjentävästi lain 3 §:ssä. Muista tuloista rajoitetusti verovelvollista verotetaan VML:n mukaisessa järjestyksessä. Eräiden tulojen osalta verovelvollinen voi valita, toimitetaanko verotus lähdeverona vai VML:n mukaisessa järjestyksessä.

Rajoitetusti verovelvollisen saaman palkan verotus toimitetaan lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 6 kohdan sekä 2 ja 3 momenttien nojalla verotusmenettelystä annetun lain mukaisena järjestyksessä eli progressiivisesti. Progressiivisen verotuksen edellytyksenä ennakoperintävaiheessa on se, että rajoitetusti verovelvollinen hakee verotoimistosta rajoitetusti verovelvollisen verokortin ja toimittaa sen suorituksen maksajalle. Jos verotus on tulojen ansaintavuonna toimitettu lähdeverotuksena, verovelvollinen voi verotuksen toimittamisen yhteydessä esittää vaatimuksen verotuksen toimittamisesta VML:n mukaisesti. Progressiivinen verotus koskee henkilöä, joka asuu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa taikka valtiossa tai alueella, jota koskee sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa, tai on tutkijadirektiivissä tarkoitettun oleskeluluvan haltija.

Jos verovelvollinen ei toimita maksajalle rajoitetusti verovelvollisen verokorttia, on maksaja velvollinen perimään palkasta lähdeverolain 7 §:n 1 momentin mukaisen 35 prosentin lähdeveron. Lähdeverolain 6 §:n 1 momentissa säädetään lähdeverotuksessa tehtävistä vähennyksistä. Lähdeverolain 6 §:n mukaan maksaja saa ennen veron perimistä tehdä rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä lähdeverovähennyksen, jos vähennyksestä on maininta lähdeverokortissa. Lähdeveroa perittäessä vähennetään 510 euroa kuukaudessa sellaisen tulo yhteismäärästä, josta perittävä lähdevero on 35 prosenttia. Alle kuukauden ajalta kertyneen tulo yhteismäärästä vähennetään 17 euroa päivältä. Vähennyksen määrä on kuitenkin enintään tulo määrä.

## **2.5 Työnantajaveloitteet**

### **2.5.1 Ennakkonpidätysvelvollisuus**

EPL:n 9 §:ssä säädetään ennakkonpidätysvelvollisuudesta. Lainkohdan 1 momentin mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakkonpidätyksen, jollei asiasta jäljempänä toisin säädetä tai 6 §:n nojalla toisin määrätä. Lainkohdan 2 momentin mukaan suorituksen maksajaa koskevia säännöksiä sovelletaan suorituksen sijaismaksajaan, jollei asiasta erikseen säädetä tai määrätä. Jos suorituksen maksajan sijasta tämän takaaja, velkoja tai muu maksaja (sijaismaksaja) suorittaa palkkasaatavan, muun palkan tai suorituksen työntekijälle tai muulle saajalle, on suorituksen maksanut velvollinen toimittamaan maksettavasta määrästä ennakkonpidä-



tyksen, jollei sitä ole aikaisemmin toimitettu. Ulosottoviranomainen on samalla tavoin ennakonpidätysvelvollinen ulosotosta kertyneistä varoista ja konkurssipesä pesään kuuluvasta omaisuudesta maksettavasta suorituksesta.

### 2.5.2 Työnantajan käsite

EPL:n 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädettyistä velvollisuuksista.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1970 II 590 kunnan nuohoustoimen hoitaakseen saanut nuohoojamestari oli velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen ja suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun ottamiensa apulaisten perimistä, heille jäävistä nuohouspalkkioista. Ratkaisussa KHO 1974 II 582 kotihoitoon siirretyn hengityshalvauspotilaan oli toimitettava ennakonpidätys siitä palkasta, jonka hän kunnallisen sairaalan hänelle maksamasta kotihoitopäivärahasta maksoi häntä hoitaneille vanhemmilleen. Jos työn ei voida katsoa tulleen tehdyksi sen lukuun, joka maksaa työstä korvauksen, ei korvauksen maksaja ole työnantaja. Ratkaisuissa KHO 1967/1269 opettajaa ei pidetty itse palkkaamansa viransijaisen työnantajana, koska opetustyö tehtiin kunnan lukuun. Korvauksen maksajalle voi kuitenkin syntyä velvollisuus toimittaa ennakonpidätys, ellei sitä ole toimitettu jo aikaisemmin. Ratkaisussa KHO 1987/5788 huolintaliikettä ei pidetty sen toimiessa varustamon edustajana velvollisena ennakonpidätyksen toimittamisesta luotseille maksetuista satamaluotsauspalkkioista.

Työnantaja tai muu suorituksen maksaja voi olla luonnollinen henkilö, yhteisö, julkisoikeudellinen yhdyskunta tai muu oikeushenkilö. Työnantajalta tai muulta ennakonpidätyksen alaisia suorituksia maksavalta edellytetään oikeustoimikelpoisuutta. Sen puuttuessa henkilöllä, yhteisöllä tai yhtymällä ei ole mahdollisuutta tehdä esimerkiksi pätevää työsopimusta tai muuta ennakonpidätyksen toimittamiseen velvoittavaa sitoumusta eikä siksi myöskään mahdollisuutta vastata EPL:n työnantajalle tai muulle suorituksen maksajalle asettamista velvollisuuksista.

Ennakonpidätysvelvollisuus koskee yleensä kaikkia Suomessa olevan työnantajan lukuun tehdystä työstä maksettuja palkkoja ja sen vuoksi myös täällä palkkoja maksavaa ulkomaista työnantajaa lukuun ottamatta ulkomaista lähetystä tms. edustustoa. Palkanmaksun katsotaan tapahtuneen Suomessa, kun ulkomaisen työnantajan täällä oleva edustaja tai toimihenkilö maksaa palkan Suomessa asuvalle palkansaajalle. Muullekkin asianomaisen yrityksen sijasta palkan tai muun suorituksen maksajalle syntyy ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuus Suomessa maksamastaan ennakonpidätyksen alaisesta suorituksesta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 1986/2944 mukaan velvollisuutta ennakonpidätyksen toimittamiseen ei kuitenkaan synny, jos ulkomainen työnantaja tai muu suorituksen maksaja maksaa palkan tai muun suorituksen ulkomailla palkansaajan tilille eikä suorituksen maksajalla voida katsoa olevan Suomessa vähintään kiinteää toimipaikkaa, joka voitaisiin velvoittaa toimittamaan myös ennakonpidätys tai muutoin toimimaan työnantajana täällä. Tällaisesta palkkatulosta tai muusta suorituksesta, josta ei toimiteta ennakonpidätystä, vero peritään ennakonkantona.

Työnantajan käsitettä on arvioitu myös ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995), jäljempänä *avainhenkilölaki*, soveltamisen yhteydessä. Avainhenkilölain tarkoittaman palkan tulee olla Suomesta saatua, toisin sanoen palkan täytyy TVL:n 10 §:n 3 ja 4 kohtien nojalla olla joko suomalaiselta julkisyhteisöltä saatua tai työ on täytynyt suorittaa yksinomaan tai pääasiassa Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Työnantajan

täytyy siten olla joko suomalainen tai sellainen ulkomainen työnantaja, joka on Suomessa. Ulkomaisen työnantajan, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa, on katsottu olevan Suomessa. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan välttämättä edellytetä, jos työnantaja on muulla tavalla läsnä Suomessa. Ratkaisussa KHO 2005/2943 katsottiin, että avainhenkilölakia voitiin soveltaa, vaikka ulkomaisella työnantajalla ei ollut kiinteää toimipaikkaa Suomessa, kun palkan maksoi työnantajan toimeksiannosta suomalainen kirjanpito toimisto. Samoin verotuskäytännössä palkan maksajaksi on hyväksytty ulkomainen yhtiö, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, jos palkka kuitenkin veloitetaan edelleen suomalaisesta yhtiöstä, joka siten viime kädessä on palkanmaksaja.

TVL:n 9 §:n muutos tuli voimaan 1.1. 2020. Muutoksen ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, pidetään yleisesti verovelvollisena. Verohallinto on linjannut, että suomalaisena työnantajana pidetään myös ulkomaista työnantajaa, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan vuoksi.

### 2.5.3 Työnantaja- ja ennakkoperintärekisteröityminen

EPL:n 31 §:ssä säädetään työnantajarekisteristä sekä ilmoituksista rekisteröintiä varten. Lainkohdan 1 momentin mukaan työnantaja ja muu suorituksen maksaja merkitään Verohallinnon työnantajarekisteriin. Lainkohdan 2 momentin mukaan säännöllisesti palkkaa maksavan työnantajan on ennen palkanmaksun aloittamista tehtävä ilmoitus. Tietojen muuttumisesta on myös viipymättä tehtävä ilmoitus. Säännöllisenä työnantajana toimivan yrityksen pitää aina ilmoittautua työnantajarekisteriin. Yritys on säännöllinen työnantaja, mikäli se maksaa vakituisesti palkkaa kahdelle tai useammalle työntekijälle, jos yritys maksaa vakituisesti palkkaa yhdelle työntekijälle ja lisäksi yhdelle tai useammalle työntekijälle, joiden työsuhde on tilapäinen tai tarkoitettu lyhytaikaiseksi tai jos yritys maksaa palkkaa samanaikaisesti vähintään kuudelle työntekijälle, vaikka heidän työsuhteensa olisivat tilapäisiä ja tarkoitettu lyhytaikaisiksi.

Ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 30 §:n mukaan EPL:n 34 §:ssä tarkoitettu satunnaisesti palkkaa maksava työnantaja on maksaja, jolla on verovuoden aikana palveluksessaan vain yksi palkansaaja tai jos palkansaajia on enintään viisi, heidän työsuhteensa ei kestä koko kalenterivuotta. Satunnaisesti palkkoja maksavan työnantajan ei tarvitse ilmoittautua työnantajarekisteriin.

Rekisteröidyn ja rekisteröimättömän työnantajan ilmoitusvastuut ovat erilaiset. Yrityksen pitää antaa tulorekisteriin palkkatieto ilmoituksella tiedot maksetuista palkoista. Ilmoitus on annettava aina, vaikka yritys ei kuuluisi työnantajarekisteriin. Työnantajan sairausvakuutusmaksut pitää ilmoittaa työnantajan erillisilmoituksella. Jos yritys kuuluu työnantajarekisteriin eli se on säännöllinen työnantaja, sen pitää antaa tulorekisteriin ilmoitus myös niiltä kuukausilta, jolloin palkkaa ei makseta. Jos yritys ei kuulu työnantajarekisteriin eli se on satunnainen työnantaja, sen ei tarvitse antaa tulorekisteriin ilmoituksia, ellei se maksa palkkaa tai muita suorituksia.

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole tuloverotuksessa kiinteää toimipaikkaa Suomessa, yrityksen ei tarvitse ilmoittautua työnantajarekisteriin.

Ennakkoperintärekisteristä säädetään EPL:n 25 §:ssä. Lainkohdan 1 momentin mukaan suorituksen maksajan on toimitettava ennakkopidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, 1) työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavasta korvauksesta (*työkorvaus*); tai 2) tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden ja teollisoikeuden, kuten patentin tai tavaramerkin käyttämisestä, käyttöoikeudesta tai käyttöoikeuden myynnistä suoritettavasta korvauksesta taikka teollisia, kaupallisia ja tieteellisiä kokemuksia koskevista

tiedoista suoritettavasta korvauksesta (*käyttökorvaus*). Lainkohdan 2 momentin mukana Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona, ellei 26 §:n 2 ja 3 momentissa säädetystä muuta johdu. Verohallinto voi myös hakemuksetta merkitä ennakkoperintärekisteriin edellä tarkoitettua toimintaa harjoittavan. Lainkohdan 3 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä ennakkoperintärekisteriin ainoastaan silloin, kun hänellä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai hänen kotipaikkansa on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Lainkohdan 4 momentin mukaan ennakkoperintärekisterin käyttötarkoituksena on parantaa suorituksen maksajan oikeusturvaa ja tehostaa verojen kertymistä. EPL:n 26 §:n mukaan Verohallinto voi poistaa ennakkoperintärekisteristä yrityksen, joka laiminlyö ilmoittamis- ja maksuvelvollisuutensa.

EPL:n 25 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen yritys voidaan merkitä ennakkoperintärekisteriin silloin, kun sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 14.8.1986/2944 otettiin kantaa ulkomaisen yrityksen työnantajavelvoitteisiin Suomessa. Päätöksen mukaan ulkomaiseen yritykseen, joka ei toiminut Suomessa kiinteästä toimipaikasta ja jolla ei ollut täällä asioiden hoitamista varten edustajaa, ei voitu soveltaa Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta ja työnantajan sosiaaliturvamaksuvelvollisuudesta. Verohallinnon ohjeistuksen ja verotuskäytännön mukaan rajoitetusti verovelvolliselle syntyvät Suomessa työnantajavelvollisuudet, jos sille muodostuu Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka.

Yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö merkitään ennakkoperintärekisteriin samoin edellytyksin kuin suomalainen yritys. Tieto yrityksen kuulumisesta ennakkoperintärekisteriin on julkinen. Työkorvauksen maksajan tulee tarkistaa, kuuluuko suorituksen saaja ennakkoperintärekisteriin. Kun Suomessa tuloverovelvollinen yritys on merkitty ennakkoperintärekisteriin, se vastaa itse tuloverojensa maksamisesta. Rekisteröityminen ennakkoperintärekisteriin ei kuitenkaan itsessään aiheuta yhtiölle tuloverovelvollisuutta Suomessa. Yritys voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä, jos yritys ei ole antanut veroilmoituksia arvonlisäverosta tai työnantajasuorituksista tai tuloverotuksen veroilmoitusta taikka yritys on jättänyt arvonlisäveron, tuloveron tai ennakkoveron maksamatta. Jos ennakkoperintärekisteriin merkitylle yritykselle lähetetään selvityspyyntökirje, joka koskee yrityksen toimintaa Suomessa, yrityksen tulee antaa Verohallinnolle pyydetty vastaus. Jos yritys ei anna vastausta, se voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä. Yritys voidaan jättää rekisteröimättä tai se voidaan poistaa rekisteristä myös sillä perusteella, että yritystä johtavalla henkilöllä tai hänen johtamallaan toisella yrityksellä on vastaavia laiminlyöntejä.

## 2.5.4 Ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin

### 2.5.4.1 Yleistä

Tulorekisteristä säädetään tulotietojärjestelmästä annetussa laissa (53/2018). Tulotietojärjestelmä muodostuu lakisääteisen ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuuden sekä tiedonsaantioikeuden nojalla annettavia tietoja sisältävästä tulorekisteristä sekä tietojen oikeellisuutta palvelevasta yksilöinti- ja yhteystietoja sisältävästä rekisteristä. Kaikkien suoritusten maksajien, eli työnantajien, yhdistysten ja organisaatioiden, pitää ilmoittaa tiedot maksetuista suorituksista tulorekisteriin pääsääntöisesti viiden päivän kuluessa maksupäivästä.

Rajoitetusti verovelvolliselle maksetusta suorituksesta, muun muassa palkasta ja työkorvauksesta, on annettava tulorekisterin palkkatietoilmoitus. Palkkatietoilmoituksella maksajan edellytetään ilmoittavan rajoitetusti verovelvollisesta tulonsaajasta yksilöintitiedot. Tämän vuoksi maksajan on jo ennen suorituksen maksamista varmistuttava, että hänellä on tarvittavat tiedot myöhemmin annettavaa palkkatietoilmoitusta varten. Jos verovelvollinen esittää verotoimistosta hankitun lähdeverokortin tai rajoitetusti verovelvollisen verokortin, tarvittavat yksilöintitiedot näkyvät kortilta. Jos verokorttia ei esitetä, maksajan on selvitettävä tiedot muulla tavalla. Tulonsaajan tiedot on ilmoitettava tulorekisteriin ensisijaisesti suomalaisella henkilötunnuksella. Ulkomailla asuvasta henkilöstä on lisäksi annettava tieto ulkomaisesta vero- tai henkilötunnisteesta.

#### 2.5.4.2 Ulkomainen työnantaja

Verohallinto on antanut ohjeen VH/8373/00.01.00/2020 tietojen ilmoittamisesta tulorekisteriin kansainvälisissä tilanteissa. Ohjeen mukaan myös ulkomaisella työnantajalla on tietyissä tilanteissa velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin tietoja maksamistaan palkoista. Lisäksi ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa työntekijöitä Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava tulorekisteriin verotusta varten tietoja muun muassa työntekijän työskentelystä Suomessa. Ohjeen mukaan verotuksessa ulkomaisena työnantajana pidetään yritystä, jota ei ole perustettu Suomen lainsäädännön mukaan tai jonka rekisteröity kotipaikka on muualla kuin Suomessa. Ulkomaisena työnantajana pidetään myös henkilöä, joka toimii työnantajana eikä asu Suomessa (rajoitetusti verovelvollinen).

Ulkomaisen työnantajan on annettava palkkatietoilmoitus tulorekisteriin seuraavissa tilanteissa:

Suomessa työskentelevälle tulonsaajalle maksetaan tuloa, ja

- tulonsaaja on vakuutettu Suomessa
- tulonsaaja oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan, vaikka hän ei olisikaan vakuutettu Suomessa
- työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen vuokratyöntekijä, ja työntekijän asuinvaltion ja Suomen välisen verosopimuksen mukaan Suomella on verotusoikeus palkkaan tai Suomen ja asuinvaltion välillä ei ole verosopimusta.
- Ulkomailla työskentelevälle tulonsaajalle maksetaan tuloa, ja tulonsaaja on vakuutettu Suomessa.

Lisäksi ulkomaisen työnantajan, joka vuokraa ulkomailta tulevan työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle, on annettava tulorekisteriin Verohallintoa varten vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus.

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa tuloverotuksen kiinteää toimipaikkaa, ei yrityksen tarvitse ilmoittaa työkorvausta tulorekisteriin, vaikka tulonsaaja asuisi Suomessa. Jos ulkomaisella yrityksellä on Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka, sen on annettava tiedot tulorekisteriin maksamastaan työkorvauksesta samalla tavalla kuin suomalaisen yrityksen. Tietoa ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa, jos yritys on maksanut työkorvausta rajoitetusti verovelvolliselle ulkomailla tehdystä työstä tai maksanut työkorvausta, joka muutoin ei ole Suomesta saatua tuloa TVL:n 10 §:n mukaan.

### 2.5.4.3 Ulkomaisen työnantajan edustaja

Velvollisuus antaa tiedot tulorekisteriin on joko ulkomaisella työnantajalla tai sen edustajalla. Ulkomainen työnantaja on velvollinen antamaan palkkatietoilmoituksen ja työnantajan erillisilmoituksen tulorekisteriin, jos työnantaja on merkitty ennakkoperintärekisteriin. Jos työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, ulkomaisen työnantajan edustajalla on toissijainen velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin verotuksessa tarvittavat tiedot. Jos edustaja ei kuitenkaan ilmoita tietoja, ulkomaisen työnantajan on ilmoitettava tiedot. Edustajasta on säädetty työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:ssä.

Edustajalla on velvollisuus ilmoittaa tulorekisteriin työnantajan puolesta seuraavat tiedot (VML:n 15 a §:n 3 momentti):

– Ulkomaisen työnantajan maksama palkka Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokratyönantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle ja kun työntekijän asuinvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä Suomea verottamasta palkkaa.

– Ulkomaisen työnantajan maksama palkkatulo silloin, kun palkansaaja oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan.

Lisäksi edustajan on annettava vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus, kun työntekijä aloittaa työskentelyn Suomessa. Aloittamisilmoituksella on ilmoitettava tiedot ulkomaisen vuokratyöntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä silloin, kun työntekijän asuinvaltion ja Suomen välinen verosopimus ei estä Suomea verottamasta työntekijän palkkaa. Edustajan velvollisuudesta ilmoittaa edellä mainitut tiedot on säädetty VML:n 15 a §:ssä.

Ilmoitusvelvollisuus vakuuttajille on kuitenkin aina ulkomaisella työnantajalla silloin, kun tulonsaaja tulee vakuuttaa Suomessa riippumatta siitä, onko työnantajalla edustajaa vai ei.

### 2.5.5 Lähdeveron ja ennakonpidätyksen toimittaminen

#### 2.5.5.1 Lähdeveromenettely

Palkan maksaja voi soveltaa lähdeverolakia oma-aloitteisesti varmistuttuaan, että tulonsaaja on rajoitetusti verovelvollinen. Voidakseen soveltaa verosopimusten määräyksiä maksajan on ennen suorituksen maksamista saatava selvitys tulonsaajalta tämän kotipaikasta ja muista sopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Selvityksenä suorituksen maksaja voi vaatia suorituksen saajalta lähdeverokorttia, jonka myös suorituksen maksaja itse suorituksen saajan asiamiehenä voi hankkia. Kortin voi hakea esim. EPL:n 25 §:ssä tarkoitettuja työkorvauksia ja käyttökorvauksia varten. Ilman lähdeverokorttia suorituksen maksaja ei voi ottaa huomioon esim. palkasta tehtävää vähennystä. Muulloin lähdeverokortti ei ole kuitenkaan pakollinen, jos maksaja voi muutoin todeta suorituksen saajan rajoitetun verovelvollisuuden ja verosopimusten soveltamisen luotettavasti. Tätä varten maksajan on vaadittava tulonsaajalta vähintään nimi, syntymäaika sekä mahdollinen henkilötunnus asuinvaltiossa ja osoite kotivaltiossa.

Vaikka lähdeverokortti vastaa ennakkoperinnässä käytettävää verokorttia, sitä on verotuskäytännössä pidetty ohjeellisena eikä näin ollen maksajaa sitovana. Suorituksen maksaja tai tämän Suomessa oleva edustaja ei ole myöskään vastuussa lähdeveron perimisestä, mikäli verotointi on antanut verovelvolliselle yleisesti verovelvollisen verokortin ja jos suorituksen maksaja tai tämän edustaja on noudattanut verokortin määräystä. Näin sillä edellytyksellä, ettei maksajan voida osoittaa olleen tietoinen tulonsaajan rajoitetusta verovelvollisuudesta. Myös KHO

on päätöksissään 1083/1986 ja 3632/1986 katsonut, ettei työnantaja laiminlyönyt lähdeveron perimisvelvollisuutta, kun tämä peri veron jo verotoimistossa lähdeverokorttia annettaessa tehtyjen virheellisten merkintöjen mukaisesti. Ratkaisusta ei voitane kuitenkaan päätellä, että lähdeverokorttia pidettäisiin suorituksen maksajaa sitovana silloinkin, kun olot, joiden perusteella kortti on annettu, ovat muuttuneet ja muutoksen voidaan osoittaa olevan myös maksajan tiedossa. Esimerkiksi annetusta lähdeverokortista huolimatta voidaan työnantajaa vaatia soveltamaan EPL:a, jos hän tietää, että työntekijän oleskelu Suomessa on kestänyt tai ilmeisesti kestää yli kuusi kuukautta. KHO:n ratkaisun 2250/1982 mukaan lähdeverokorttia ei pidetä sitovana myöskään lopullisessa verotuksessa.

Suorituksen maksajan on perittävä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdevero silloin, kun 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 (lähdeverolaki 7 §).

Työkorvauksen maksaja ei peri lähdeveroa, jos:

- ulkomainen yritys kuuluu ennakkoperintärekisteriin tai
- ulkomainen yritys esittää työn teettäjälle lähdeverokortin, jolla perittävän veron määrä on 0 % tai
- ulkomainen yritys esittää muun selvityksen, joka estää veron perimisen. Muulla selvityksellä tarkoitetaan selvitystä, joka osoittaa, että kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä ei ole.
- Jos työkorvausta maksetaan tehdystä talonrakennus-, maanrakennus-, vesirakennus- tai muusta rakennustyöstä, asennus- tai kokoonpanotyöstä, laivanrakennustyöstä, kuljetustyöstä tai siivous-, hoiva- tai hoitotyöstä, työn teettäjä voi jättää lähdeveron perimättä vain, jos korvauksen saaja on merkitty suomalaisen ennakkoperintärekisteriin tai esittää 0-veron lähdeverokortin (lähdeverolaki 10 e § 2 momentti).

Jos ulkomaisella yrityksellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai se ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut työnantajarekisteriin, sillä ei ole velvollisuutta periä veroa työntekijän palkasta.

Lähdeveron perineen on maksettava kohdekauden aikana perimänsä lähdevero sekä sairausvakuutuksen maksut verotilijärjestelmässä. Tulorekisteri-ilmoitusta on käsitelty edellä. Lähdevero maksetaan Verohallinnon oma-aloitteisten verojen tilille verovelvollisen omaa verotiliviitenumeroa käyttäen viimeistään lähdeveron perintää vastaavan kohdekauden yleisenä eräpäivänä, joka on kuukauden 12. päivä. Samassa yhteydessä suoritetaan lähdeveron alaisista palkoista työnantajan sairausvakuutusmaksu.

#### 2.5.5.2 Ennakonpidätysmenettely

Veronalaisista tuloista toimitetaan ennakkoperintä joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona. Ennakonpidätyksestä ja ennakonkannosta säädetään EPL:ssä. EPL:n mukaan ensisijainen ennakkoperintämuoto on ennakonpidätys. EPL:n 9 §:n mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen, jollei asiasta jäljempänä toisin säädetä tai 6 §:n nojalla toisin määrätä. Suorituksen maksajaa koskevia säännöksiä sovelletaan suorituksen sijaismaksajaan, jollei asiasta erikseen säädetä tai määrätä. Ennakonpidätyksen on velvollinen toimittamaan jokainen, joka maksaa toiselle suoritusta, ellei tulo ole verovapaa, ennakonkannon piirissä tai

määrätty Verohallinnon päätöksellä kokonaan ennakoperinnän tai ennakonpidätyksen ulkopuolelle. Työnantajasta säädetään EPL:n 14 §:ssä. Lainkohdan mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädettyistä velvollisuuksista.

Ennakonpidätys toimitetaan silloin, kun suoritus on tulonsaajan nostettavissa, toisin sanoen suoritusta maksettaessa tai tulonsaajan hyväksi tilille merkittäessä. Ennakonpidätys toimitetaan vähentämällä pidätettävä määrä rahana maksettavasta suorituksesta. Pidätyksen määrä lasketaan ennakonpidätyksen alaisen suorituksen yhteismäärästä: jos henkilöllä on samanaikaisesti rahanpalkkaa ja luontoisetuja, ennakonpidätyksen suuruus määritetään näiden yhteissumman perusteella. Ennakonpidätyksen määrä lasketaan prosentteina ennakonpidätyksen alaisesta tulosta. Se, millä tavoin ja kuinka suurena suorituksen maksajan on kulloinkin toimitettava ennakonpidätys, säädetään ennakoperintäasetuksessa ja määrätään tarkemmin ennakonpidätyksen toimittamisesta ja määrästä annetulla Verohallinnon päätöksellä VH/7318/00.01.00/2020. Työnantajalla ja muulla suorituksen maksajalla on mahdollisuus oma-aloitteisesti oikaista väärin toimittamaansa ennakonpidätystä. Palkasta sekä muista ennakonpidätyksen alaisista suorituksista toimitettu ennakonpidätys luetaan verovelvolliselta perittävien verojen ja maksujen lyhennykseksi maksajan antaman vuosi-ilmoituksen, tai sen puuttuessa tai ollessa virheellinen, verovelvollisen antaman luotettavan selvityksen perusteella.

Ulkomaisen yrityksen ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä, jos yrityksen työntekijä oleskelee Suomessa yli kuusi kuukautta. Työntekijä tulee tällöin maksaa itse verot ennakoverona.

Verohallinnon kantamat oma-aloitteiset verot ja maksut ilmoitetaan ja maksetaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016; OVML) mukaisessa menettelyssä. Oma-aloitteisia veroja ja maksuja ovat muun muassa ennakonpidätys, työnantajan sairausvakuutusmaksu, ulkomailta tulevan palkansaajan lähdevero ja rajoitetusti verovelvolliselta lähdeverolain mukaan perittävä lähdevero.

#### 2.5.5.3 Vastuu verosta ja ennakon suorittamisesta

EPL:n 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työnantaja on vastuussa paitsi ennakonpidätyksen toimittamisesta myös ennakonpidätyksen ja työnantajan sairausvakuutusmaksun maksamisesta siten kuin siitä erikseen säädetään. Jos työ tehdään useamman työnantajan lukuun, he vastaavat yhteisvastuullisesti tässä laissa säädettyistä velvollisuuksista.

Lähdeverolain 8 §:n sekä OVML:n 40 §:n 1 momentin mukaan perimättä jäänyt lähdevero määrätään perimiseen velvolliselle. Jos lähdeveron alaisesta tulosta ei ole peritty lähdeveroa, mutta siitä on toimitettu ennakonpidätys, OVML:n 51 §:n 4 momentin nojalla tämä otetaan veron lyhennyksenä huomioon. Veronkorotus lasketaan perimättä jääneen lähdeveron ja toimitetun ennakonpidätyksen erotukselle. Lähdeveron perimiseen velvollinen vastaa lähdeverosta myös, jos hän on jättänyt veron perimättä sovellettuaan virheellisesti verosopimuksen määräystä. Lähdeverokortti suojaaa vilpittömässä mielessä olevaa maksajaa.

Lähdeverolain 17 §:n mukaan vastuusta veron ja ennakon suorittamisesta on vastaavasti voimassa, mitä siitä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa ja ennakoperintälaissa. Rajoitetusti verovelvollisen palkasta 16 §:n 2 momentin mukaisesti määrätystä verosta ovat vastuussa rajoitetusti verovelvollinen, hänen työnantajansa ja ulkomaisen työnantajan Suomessa oleva

edustaja. Verohallinto tekee päätöksen työnantajan tai 1 momentissa tarkoitetun edustajan määräämisestä vastuuseen verosta. Päätös voidaan tehdä, jos verovelvollinen ei ole kehotuksesta huolimatta maksanut veroa eikä sen perimiseen voida käyttää keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettuun neuvoston direktiiviin (76/308/ETY) tai Suomea sitovaan kansainväliseen sopimukseen perustuvaa virka-apua. Työnantaja ja 1 momentissa tarkoitettu edustaja eivät kuitenkaan ole vastuussa lähdeverosta, jos työnantaja tai edustaja on noudattanut verovelvolliselle myönnettyyn, ennakkoperintälaissa tarkoitettuun verokorttiin merkittyä ennakonpidätystä koskevaa määräystä eikä tämä ole tiennyt eikä tämän olisi pitänyt tietää, että palkansaaja on rajoitetusti verovelvollinen.

VML:n 52 §:n mukaan 5 kohdan mukaan verosta vastuussa ovat elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa (122/1919) tarkoitettu edustaja on vastuussa verosta, joka on määrätty Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalle henkilölle.

#### 2.5.6 Sivullisen ilmoitusvelvollisuus

VML:n 15 §:n mukaan jokaisen on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot maksamistaan tai välittämistään rahanarvoisista suorituksista, niiden oikaisuksista, saajista ja suoritusten perusteista. Tarkempia säännöksiä annetaan yleisestä tiedonantovelvollisuudesta annetussa Verohallinnon päätöksessä VH/3818/00.01.00/2020. Tulo- ja vähennystietojen lisäksi sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee myös rakennusalan urakka- ja työntekijätietojen ilmoittamista. Muilta sivullisilta saatuja tietoja käytetään etupäässä tarkkailu- ja valvontatietoina. Sivullisen tiedonantovelvollisuus tulotietojen osalta toteutetaan pääsääntöisesti kahdella tavalla. Tiedot annetaan vuosi-ilmoituksella, ellei niitä ole annettu tulorekisteriin. Näin esimerkiksi työnantajasuorituksia koskevat tiedot annetaan tulorekisteriin ja tulorekisteri-ilmoittamisen ulkopuolella olevat osingot ilmoitetaan vuosi-ilmoituksella. Sääntönä on, että ne tulotiedot, joista annetaan verokausittain oma-aloitteisten verojen veroilmoitus, annetaan verovuoden jälkeen myös suorituksen saajan yksilöivä verovuoden vuosi-ilmoitus. Vuosi-ilmoitusten ja tulorekisteri-ilmoitusten perusteella voidaan muodostaa verovelvolliselle esitetyt veroilmoitus.

Jos ulkomaiselle työnantajalle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, tämä rinnastuu suomalaisen työnantajaan ja ulkomaisella työnantajalla on samat velvoitteet kuin suomalaisella työnantajalla.

## 2.6 Vuokratyöntekijöihin liittyvät ilmoitusvelvollisuudet

### 2.6.1 Vuokratyöntekijän aloittamisilmoitus

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaan työnantajan on annettava tulorekisteriin ulkomaisesta vuokratyöntekijästä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot. Vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tiedot annetaan Suomessa työskentelevistä ulkomaisista vuokratyöntekijöistä työskentelyn kestosta riippumatta, ellei kansainvälinen sopimus estä veron perimistä palkasta. 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. Ulkomaisen työnantajan on ilmoitettava ilmoituksella sen työn teettäjän tiedot, jonka käyttöön työntekijät tosiasiallisesti tulevat. Jos työnantaja tarjoaa työntekijöitään välittäjäyritykselle, tulee sen tästä huolimatta antaa tiedot lopullisesta työtä teettävästä suomalaisesta toimeksiantajasta, ei työvoiman välittäjäyrityksestä. Ulkomainen työnantaja, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, on velvollinen perimään maksamistaan palkoista lähdeveron tai toimittamaan ennakonpidätyksen, eikä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen tietoja tällöin anneta.



## 2.6.2 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan rekisteröinti työnantajarekisteriin

Työvoimaa vuokralle antavan ulkomaisen yrityksen on ilmoitauduttava Suomessa työnantaja-rekisteriin ennen ensimmäistä palkanmaksua, jos yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Työnantaja voi hakeutua Suomessa säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, vaikka sille ei muodostuisi Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Työnantajarekisteriin kuuluvalla ulkomaisella työnantajalla on samat verojen perimiseen liittyvät työnantajavelvollisuudet Suomessa kuin suomalaisilla työnantajilla. Tällöin työnantaja perii työntekijän palkasta veron, eikä työntekijän tarvitse hakea ennakkoveroja. Ulkomainen työnantaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ei kuitenkaan ole tuloverolaissa tarkoitettu Suomessa oleva työnantaja, vaikka se kuuluisi työnantajarekisteriin. Kun yritys on merkitty työnantajarekisteriin, yrityksen on perittävä työntekijöiden palkasta ennakonpidätykset ja lähdeverot ja maksettava ne Verohallinnolle. Ennakonpidätys tai lähdevero pidätetään kunkin työntekijän verokortin mukaan. Jos ulkomainen työntekijä oleskelee Suomessa enintään kuusi kuukautta, hän saa verotoimistosta lähdeverokortin tai rajoitetusti verovelvollisen verokortin. Jos oleskelu kestää yli kuusi kuukautta, työntekijä saa yleisesti verovelvollisen verokortin.

## 2.6.3 Ulkomaisen vuokratyötyönantajan ennakkoperintärekisteröinti

Verohallinto suosittelee, että Suomeen työntekijöitä vuokraavan ulkomaisen yrityksen ilmoitetaan Suomessa ennakkoperintärekisteriin. Kun yritys on ennakkoperintärekisterissä, suomalainen työn teettäjä ei peri ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa. Jos yritys ei ole ennakkoperintärekisterissä, suorituksen maksajan on perittävä lähdevero. Lähdevero työkorvauksesta on 13 %, kun työkorvauksen saaja on osakeyhtiöön tai henkilöyhtiöön rinnastuva yritys. Lähdevero on 35 %, kun työkorvauksen saaja on yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja. Ennakkoperintärekisteröinti ei vaikuta yrityksen tuloverovelvollisuuteen Suomessa. Tuloverovelvollisuus ratkeaa sen perusteella, muodostuuko yritykselle Suomeen kiinteä toimipaikka. Edellytyksenä ennakkoperintärekisteriin merkitsemiselle on, että yrityksen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella on kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus.

## 2.6.4 Työn teettäjän ilmoitus

Suomessa olevan työn teettäjän on annettava ilmoitus Verohallinnolle ulkomaisesta yrityksestä, jolta työn teettäjä on vuokrannut Suomessa tehtävään työhön ulkomaista vuokratyövoimaa (VML 17 § 7 momentti). Ilmoitus on annettava jokaisesta ulkomaisesta yrityksestä erikseen. Verohallinnolle tulee toimittaa edellä mainitun yrityksen yksilöinti- ja yhteystiedot sekä tieto yrityksen toimialasta. Lisäksi työn teettäjän on ilmoitettava työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetun edustajan yksilöinti- ja yhteystiedot. Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on ilmoitettava Verohallinnolle. Työn teettäjänä ilmoitusvelvollisia ovat sekä yritykset että luonnolliset henkilöt.

Työn teettäjän tulee antaa ilmoituksella tiedot siitä ulkomaisesta työnantajasta, joka on työntekijöiden juridinen työnantaja. Jos työvoimaa on vuokrattu välittäjäyrityksen kautta, ilmoituksella tulee antaa tästä huolimatta tiedot ulkomaisesta työnantajasta, johon vuokratut työntekijät ovat työsuhteessa, ei välittäjäyrityksestä. Työn teettäjän on toimitettava tiedot Verohallinnolle silloin, kun ensimmäinen kyseisen lähettävän yrityksen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjällä. Tiedot on annettava työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Myös tiedoissa tapahtuneista muutoksista on annettava ilmoitus muutosta seuraavan kuukauden loppuun mennessä. Tällaisena muutoksena voidaan pitää esimerkiksi ulkomaisen yrityksen yhteystiedoissa tapahtuneita muutoksia. Kun toimeksiantosopimus tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentely työn teettäjällä loppuu kokonaan, tulee korjata aiemmin ilmoitettua lopetuspäivää. Tilapäisiä katkoksia toimeksiantosopimuksen tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentelyyn työn teettäjällä ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa. Toimeksiantosopimuksen tai ulkomaisen yrityksen vuokratyöntekijän työskentelyn työn teettäjällä katsotaan loppuneen kokonaan, kun työn teettäjällä ei ole ollut palveluksessaan kyseisen yrityksen työntekijöitä viimeisen kuuden kuukauden aikana.

Ilmoitus annetaan silloin, kun verosopimus ei estä Suomea perimästä veroa työntekijän palkasta. Lisäksi ilmoitus on annettava silloin, kun vuokratyöntekijä tulee sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Työn teettäjän on annettava ilmoitus kaikista Suomessa työskentelevistä vuokratyöntekijöistä työskentelyn kestosta riippumatta.

Työn teettäjälle, joka laiminlyö antaa ilmoituksen tai antaa sen myöhässä, voidaan määrätä enintään 15 000 euron laiminlyöntimaksu. Laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä (VML 22 a §). Työn teettäjää, joka laiminlyö antaa ilmoituksen, voidaan poistaa ennakkoperintärekisteristä (EPL 26 § 2 momentti).

## **2.7 Vastuu veron ja ennakon suorittamisesta**

Lähdeverolain 16 a §:ssä säädetään ennakonkannosta. Lainkohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä. Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetusta palkasta toimitetaan ennakonkanto, jos työnantaja on ulkomainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai, joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut työnantajarekisteriin ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta.

Työn teettäjän on perittävä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdevero silloin, kun 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 (lähdeverolaki 7 §).

Työkorvauksen maksaja ei peri lähdeveroa, jos:

- ulkomainen yritys kuuluu ennakkoperintärekisteriin tai
- ulkomainen yritys esittää työn teettäjälle lähdeverokortin, jolla perittävän veron määrä on 0 % tai
- ulkomainen yritys esittää muun selvityksen, joka estää veron perimisen. Muulla selvityksellä tarkoitetaan selvitystä, joka osoittaa, että kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä ei ole.
- Jos työkorvausta maksetaan tehdystä talonrakennus-, maanrakennus-, vesirakennus- tai muusta rakennustyöstä, asennus- tai kokoonpanotyöstä, laivanrakennustyöstä, kuljetustyöstä tai

siivous-, hoiva- tai hoitotyöstä, työn teettäjä voi jättää lähdeveron perimättä vain, jos korvauksen saaja on merkitty suomalaisen ennakkoperintärekisteriin tai esittää 0-veron lähdeverokortin (lähdeverolaki 10 e § 2 momentti).

## 2.8 EU-oikeus ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö

### 2.8.1 Työntekijöiden vapaa liikkuvuus

Euroopan unionista toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 45 artiklassa ja ETA-sopimuksen 28 artiklassa turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionin alueella. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan. Tietyin rajoituksin se sisältää oikeuden hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä, liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella, oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti sekä työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa asetuksissa säädettyin edellytyksin.

Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki esimerkiksi verotusta koskevat toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. Toimenpiteen ei tarvitse olla avoimen syrjivä, jotta sitä pidettäisiin yhteisön kansalaisille taatun liikkumisvapauden vastaisena. On riittävää, että toimenpide voi haitata perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä tai tehdä siitä vähemmän houkuttelevaa.

### 2.8.2 Palvelujen tarjoamisen vapaus

SEUT-sopimuksen 56 artiklassa sekä ETA-sopimuksen 36 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun yhteisön valtioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa. Sopimuksen 50 artiklan mukaan palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden perusteella. Siinä edellytetään myös kaikkien palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksesta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. Palvelujen tarjoamisen vapautta voidaan rajoittaa vain sääntelyillä, jotka ovat perusteltuja yleisen edun mukaisten pakottavien syiden perusteella ja joita sovelletaan erottelematta, siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo turvattu oikeussäännöillä, joita palvelujen tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Tällaisia syitä ovat muun muassa työntekijöiden suojeleminen, veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus. Kun jäsenvaltion kansallisia säädöksiä sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palveluntarjoajiin, sen on oltava tarpeen tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi, eikä sillä saa puuttua perusvapauteen enempää kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. EU-tuomioistuin on lisäksi todennut, että

jäsenvaltioilla on oikeus tarkastaa kansallisen ja unionin lainsäädännön noudattaminen palveluja tarjottaessa. Se on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvontatoimenpiteitä, jotka ovat tarpeen sen tarkastamiseksi, että yleisen edun vuoksi perusteltuja vaatimuksia noudatetaan.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, konsertteja järjestänyt FKP Scorpio Konzertproduktionen –nimiseltä yhtiöltä oli peritty verot, jotka vastasivat niiden lähdeverojen määrää, jotka yhtiön olisi tullut pidättää lähdeverona sen Alankomaissa asuvalle luonnolliselle henkilölle sen tuottamista palveluista maksamista palveluista. EUT totesi, että kyseessä oli palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitus. Kyseinen lainsäädäntö oli kuitenkin tuloveron kantamisen tehokkuuden takaamiseksi perusteltua, sillä lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen sekä välttää, että kyseiset tulot välttyisivät veroilta sijoittautumisvaltiossa ja siinä valtiossa, jossa palvelut tarjotaan. Tämän osalta on muistutettava, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana eli vuonna 1993 ei ollut mitään yhteisöndirektiiviä tai muuta asiakirja-aineistossa viitattua oikeudellista keinoa, jolla olisi säännelty verosaatavien perimistä koskevaa keskinäistä hallinnollista avunantoa Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä. Veronpidätys lähteellä oli oikeasuhteinen keino verottavan valtion verosaatavan perimisen turvaamiseksi. Sama koskee tämän pidätyksen tekemiseen velvollisen palvelujen vastaanottajan mahdollista saattamista vastuuseen niin, että sille aiheutuu seuraamuksia, mikäli veronpidätys jätetään tekemättä. Koska tämä vastuu on tuloveron kantamisen tekniikan välitön seuraus, se myötävaikuttaa oikeassa suhteessa tavoitteeseen nähden myös veronkannon tehokkuuden takaamiseen.

Työn tilaajan verovastuuseen ja veron pidättämiseen liittyviä yhteisöoikeudellisia näkökohtia arvioitiin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisussa asiassa C-433/04, jossa oli kyse Belgian järjestelmästä, jossa rakennuttajan tuli pidättää ennen laskun maksamista 15 %:n vero, mikäli (ali)urakoitsijaa ei ollut maksuhetkellä merkitty rekisteriin. Järjestelmän katsottiin muodottavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. EUT ei hyväksynyt Belgian hallituksen oikeusväitettä siitä, että riidanalaiset toimenpiteet ovat perusteltuja veronkierron ehkäisemiseen rakennusalalla liittyvistä yleistä etua koskevista pakottavista syistä, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yleinen veronkierron tai veropetoksen oletama ei ole riittävä perustelemaan toimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksen tavoitteiden toteutumista. Tuomioistuin totesi, että tarve ehkäistä veropetoksia ei kuitenkaan ole riittävä syy, jotta sillä voitaisiin perustella pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakkollinen soveltaminen kaikkiin sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan ja joita ei ole siellä rekisteröity; osa näistä ei lähtökohtaisesti ole velvollinen suorittamaan edellä tarkoitettuja veroja ja ennakonpidätyksiä, joiden kantaminen kyseessä olevilla toimenpiteillä pyrittiin takaamaan. On olemassa vähemmän rajoittavia keinoja taata niiden verojen ja ennakonpidätysten kantaminen, joita kuvataan kaltaisten palvelujen tarjoajien maksettavina tietyissä tapauksissa voi olla. Pidätysvelvollisuuden osalta keino, joka olisi ollut vähemmän rajoittava kuin se, että palvelujen tarjoajilta evätään mahdollisuus saada välittömästi haltuunsa tuloistaan osa, joka ei ole vähäinen, olisi ollut sellaisesta järjestelmästä säättäminen, joka perustuu tietojenvaihtoon rakennuttajien, urakoitsijoiden, palvelujen tarjoajien ja Belgian verohallinnon välillä. Tämä olisi mahdollistanut esimerkiksi sen, että rakennuttajat ja urakoitsijat voivat saada tiedon sopimuskumppaniensa mahdollisista verovelvoista, tai jossa olisi asetettu velvollisuus ilmoittaa Belgian verohallinnolle kaikista rekisteröimättömien sopimuskumppanien kanssa tehdyistä sopimuksista tai kaikista näiden hyväksi suoritetuista maksuista. Pidätysvelvollisuuden yleinen ja ennakkollinen soveltaminen ei siten ollut suhteellisuusperiaatteen mukaista.

Ratkaisussa C-515/08, dos Santos Palhota ym, EUT oli kyse Belgian lainsäädännöstä, jonka mukaan Belgian viranomaisille tuli antaa ulkomaisista työntekijöistä työhönlähetysilmoitus en-

nen töiden aloittamista sekä pidettävä saatavilla belgialaisia henkilökohtaisia laskelmia tai palkkalaskelmia vastaavat asiakirjat. EUT totesi kummankin vaatimuksen osalta, että menettely muodosti palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen, jota ei voitu perustella yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joihin kuuluu muun muassa työntekijöiden suojeleminen. Sääntelyllä katsottiin ylitettävän se, mikä oli tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi, sillä olemassa jo yhtä tehokas ja vähemmän rajoittava keino kuin kysymyksessä oleva vaatimus. Sen sijaan perusteltuna voitiin pitää sääntelyä, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen työnantajan, joka lähettää työntekijöitä työhön Belgiaan, on pidettävä koko työhön lähettämisen ajan ensiksi kansallisten viranomaisten saatavilla jäljennös työntekijöitä ja työtä koskevista asiakirjoista. Menettelyllä voitiin varmistaa, että työehtoja noudatetaan ja että kyseisiä työntekijöitä siten suojellaan.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-498/10, X NV, Alankomaihin sijoittunut jalkapalloklubi X oli joutunut suorittamaan jälkiverona palkkaverot Yhdistyneeseen Kuningaskuntaan sijoittautuneille jalkapalloklubeille maksetuista palkkioista, jotka liittyivät jalkapallon ystävyysotteluissa pelaamiseen. Ratkaisussa EUT totesi, että SEUT 56 artiklassa tarkoitettuna palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksena on pidettävä sitä, jäsenvaltion lainsäädännössä palvelujen vastaanottajalle asetettu velvollisuus pidättää lähdevero korvauksista, jotka se maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille, kun tällaista velvollisuutta ei ole samaan jäsenvaltioon sijoittautuneille palvelujen tarjoajille maksettavien korvausten osalta. Palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen muodostaa lähdeveron pidättämisen tarkoittama hallinnollisen lisärasitus ja siihen liittyvä vastuuriski. Lähdeveron pidättämisvelvollisuuden merkitsemän hallinnollisen lisärasituksen ja siihen liittyvien vastuuriskien aiheuttaman palveluiden tarjoamisen vapauden rajoitukset voitiin kuitenkin perustella tarpeella taata veronkannon tehokkuus. Tuomioistuimien totesi, että palvelujen tarjoajien, jotka tarjoavat satunnaisesti palveluja muussa kuin sijoittautumisjäsenvaltiossaan ja viipyvät siellä vain vähän aikaa, tapauksessa lähdeverotus on keino, jolla voidaan varmistaa maksettavan veron tehokas kantaminen. Menettelyllä ei myöskään ylitetty sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Näin oli, vaikka otettiin huomioon avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetussa neuvoston direktiivissä 76/308/ETY, tarjotut mahdollisuudet keskinäiseen avunantoon verojen kantamisessa.

EUT ratkaisussa C-53/13 ja C-80/13 Strojírny Prostějov, a.s. and ACO Industries Tábor s.r.o. v Odvolací finanční ředitelství, tšekkiläinen veroviranomainen määräsi tšekkiläisen ulkomaista vuokratyövoimaa käyttäneen yrityksen tilittämään mainittujen työntekijöiden tuloveron ennakonpidätyksen valtiolle. Ulkomainen työvoiman välittämispalvelua tarjoava yritys katsottiin ulkomaiseksi, koska Tšekin oikeuden mukaan ulkomaisen oikeushenkilön sivuliikkeellä ei voi olla oikeuksia eikä velvollisuuksia. EUT:n ratkaisun mukaan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen muodosti Tšekin lainsäädännön säännös, jonka mukaan Tšekkiin sijoittautuneiden yritysten, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden mutta Tšekissä sivuliikkeen välityksellä toimintaa harjoittavien työvoimanvuokraustoimistojen palveluksessa olevia ja työhön lähettämiä työntekijöitä, on tehtävä ennakonpidätys ja tilittävä se Tšekissä valtiolle mainittujen työntekijöiden tuloverotusta varten. Tšekkiin sijoittautuneille yhtiöille, jotka käyttävät kyseiseen samaan valtioon sijoittautuneiden työvoimanvuokraustoimistojen palveluja, ei oltu asetettu samaa velvollisuutta. Toimea ei voitu perustella tarpeella estää veronkierto tai varmistaa verovalvonnan tehokkuus, sillä Tšekin valtio ei yhtäältä kyennyt konkretisoimaan riittävässä määrin esittämänsä oikeusväitettä veronkierron estämisestä tai verovalvonnan tehokkuudesta ja toisaalta toisessa tapauksista sivuliike vastasi hallinnollisista toimituksista, joiden avulla pääasioissa kyseessä oleva ennakonpidätys olisi voitu toteuttaa ja maksaa. Tuomioistuimien myös totesi, ettei käsiteltävissä asioissa voida väittää, että pääasioissa kyseessä olevat työvoimanvuokraustoimistot tarjoavat palvelujaan Tšekissä vain satunnaisesti, koska kyseiset toimistot toimivat Tšekin kaupparekisteriin merkityn sivuliikkeen välityksellä. Lisäksi tuomioistuimien totesi, että ei ole pelkästään mahdollista, että Tšekin veroviranomaiset perivät maksettavana olevan veron

kyseiseltä sivuliikkeeltä ja että tämä suorittaa täten kyseessä olevan ennakonpidätyksen, vaan asian C-80/13 asiakirja-aineistosta käy myös ilmi, että kyseisessä asiassa slovakialaisen työvoimanvuokraustoimiston sivuliike tosiasiaa maksoi asianomaisten työntekijöiden palkoista tehdyt ennakonpidätykset.

EUT:n ratkaisussa C-725/18, Anton van Zantbeek, kyse oli Belgiassa pörssiliiketoimista peritävistä verosta, jonka osto- tai myyntitoimeksiannon antanut toimeksiantaja oli velvollinen maksamaan ulkomaisen ammattimaisen välittäjän puolesta, kun taas belgialaisen ammattimaisen välittäjän tuli suorittaa tämä vero itse. Sääntelyn katsottiin muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen, joka kuitenkin oli perusteltavissa tarkoituksella taata veronkannon ja verovalvonnan tehokkuus sekä torjua veronkiertoa. Sääntelyllä on pyritty muun muassa estämään välittäjien vilpillistä kilpailua ja varmistamaan pörssiliiketoimien verottaminen ja siten tehdä verovalvonta tehokkaammaksi ja pörssiliiketoimintaveron kiertäminen vaikeammaksi. Sääntely sisälsi vaihtoehtoja, joista sekä Belgiassa asuvien toimeksiantajien, että ulkomailla asuvien ammattimaisten välittäjät voivat valita heitä vähiten rasittavan ratkaisun. Tämä rajasi pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä johtuvan palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen siihen, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Siten vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi näiden palvelujen vastaanottajalle. EUT on katsonut, että lainsäädännössä otettu erilainen kohtelu suhteessa kotimaisiin ja ulkomaisiin palveluntarjoajiin vaikuttaa palvelujen vastaanottajien oikeuteen valita vapaasti jäsenvaltioiden rajat ylittäviä palveluja. Useissa tapauksissa EUT on katsonut, että ne, jotka päättävät käyttää kotimaisia palveluntarjoajia, ovat rinnastettavassa tilanteessa niihin, jotka käyttävät mieluummin ulkomaisen palveluntarjoajan palveluita. Mikäli palveluiden vastaanottajalle aiheutuu hallinnollista lisätaakkaa ulkomaisten palveluntarjoajan palveluiden käyttämisestä, vakiintuneessa oikeuskäytännössä on tällaisen tilanteen katsottu muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. Tällaista rajoitusta on pidetty kuitenkin perusteltuna veron kiertämisen estämisen sekä tehokkaan veronkannon ja verovalvonnan takaamisen perusteella, mikäli sääntelyllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Hallinnosta lisätaakka ei voida kuitenkaan pitää oikeutettuna, mikäli on olemassa vähemmän kuormittavia tapoja varmistaa tehokas veronkanto ja -valvonta sekä estää veronkierto.

EUT on lisäksi huomauttanut, että samasta lainsäädännöstä saattaa seurata myös vaikutuksia työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen sekä sijoittautumisvapauteen. Kyseisen lainsäädännön sijoittautumisvapauteen ja työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen mahdollisesti kohdistuvista rajoittavista vaikutuksista huolimatta tällaiset vaikutukset olisivat kuitenkin väistämätön seurausmahdollisesta palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisesta, eivätkä ne missään tapauksessa olisi peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan kannalta.

### **3 Tavoitteet**

Hallitusohjelman liite 5 sisältää luettelon kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisista toimista. Liitteen kohdassa 9 todetaan, että otetaan käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, jotta Suomessa ei voi välttää veroja työskentelemällä näennäisesti ulkomaisen työnantajan lukuun.

Useat OECD:n jäsenvaltiot soveltavat taloudellisen työnantajan käsitettä. Valtiot turvaavat tällä verotusoikeuttaan. Palkan verottaminen kompensoi yritysten verotulojen pienenemistä, joka aiheutuu siitä, että työntekijän palkka rasittaa yrityksen tulosta. Työnantajan määrittämistä taloudellisilla tekijöillä voidaan perustella myös siten, että yleensä työntekijän työpanos

hyödyttää sen yrityksen liiketoimintaa, joka esimerkiksi konsernitilanteissa ottaa vastattavakseen työntekijän palkan. Työntekijän voitaisiin katsoa työskentelevän sen yrityksen hyväksi ja lukuun, joka saa hyödyn työntekijän työpanoksesta, jolloin työpanoksen hyväkseen saanutta yritystä voidaan perustellusti pitää työntekijän työnantajana.

Taloudellisen työnantajan käsitteen ottaminen Suomen lainsäädäntöön merkitsisi sitä, että Suomi voisi verosopimuksissaan käyttää OECD:n malliverosopimuksen mukaista 15 artiklaa. Näin ollen Suomen verosopimuksiinsa tavoittelemaa erityismääräystä vuokratyöstä ei enää tarvittaisi. Tämä olisi omiaan sujuvoittamaan verosopimusneuvotteluja.

Taloudellisen työnantajan käsitteen sisällyttäminen kansalliseen lainsäädäntöön johtaisi siihen, että Suomi voisi verottaa vuokrattuja työntekijöitä, tulivatpa he mistä valtiosta tahansa. Taloudellisen työnantajan käsite pitää sisällään myös vuokratyön.

Käsitteen sisällyttämisen tavoitteena on parantaa kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välistä kilpailutasapainoa, koska Suomessa tehtävästä työstä maksettaisiin nykyistä useammassa tilanteissa veroa Suomen verojärjestelmän mukaisesti.

Edellä todettu sekä kansainvälinen kehitys huomioon ottaen olisi perusteltua, että myös Suomi ottaisi lainsäädäntöönsä taloudellisen työnantajan käsitteen. Näin Suomi asettuisi samaan asemaan kuin ne OECD:n jäsenvaltiot, jotka käsitettä jo soveltavat. Taloudellinen työnantaja olisi nimenomaisesti vero-oikeudellinen käsite. Muodollinen työnantaja voisi edelleen vastata työsuhteen päättymiseen liittyvistä korvausvelvoitteista ja sillä voisi olla vahingonkorvausvastuu työntekijän työssään aiheuttamista vahingoista. Tämä ratkaistaisiin muun lainsäädännön kuin verolainsäädännön perusteella.

Yleisesti verovelvollisten osalta käsitteen käyttöönotto merkitsisi sitä, että verosopimuksia tulkittaessa mekaanikkosääntö ei jatkossa rajoittaisi Suomen verotusoikeutta taloudellisen työnantajan tilanteissa.

## **4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset**

### **4.1 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon verotusoikeuden laajennus**

#### **4.1.1 Yleistä**

Suomesta saadun tulon käsitettä Suomessa tapahtuvan työskentelyn osalta ehdotetaan laajennettavaksi lisäämällä tuloverolainsäädäntöön säännökset taloudellisesta työnantajasta. Jos ulkomainen työntekijä, joka on muodollisesti työsuhteessa ulkomaiseen työnantajaansa, suorittaisi työtä suomalaisen teettäjän lukuun, on kyseessä ulkomaisen työvoiman luovutus. TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että rajoitetusti verovelvolliselle veroalaista tuloa olisi työvoiman luovutukseen perustuvasta työsuorituksesta saatu palkkatulo, kun työntekijä on luovutettu työskentelemään Suomessa työn teettäjän eli taloudellisen työnantajan lukuun siten, että työskentely on erottamaton osa työn teettäjän toimintaa. Taloudellista työnantajaa koskeva uusi TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohta kattaisi myös niiden rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden saaman palkkatulon, joiden verotusta kyseinen lainkohta koski aiemmin.

Yleisesti verovelvollisten osalta käsitteen käyttöönotto merkitsisi sitä, että verosopimuksia sovellettaessa mekaanikkosääntö ei jatkossa rajoittaisi Suomen verotusoikeutta taloudellisen työnantajan tilanteissa. Tätä varten EPL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi säännös. Työvoiman luovutusta koskevat säännökset vastaisivat laajuudeltaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa kuvattua taloudellisen työnantajan käsitettä.

Oikeus työvoiman luovuttamisesta saadun tulon verottamiseen perustuisi edellytykseen, että suomalaista työn teettäjää voidaan pitää ulkomaisen työnantajan palveluksessa olevan ulkomaisen työntekijän taloudellisena työnantajana.

Esityksessä ehdotetaan, että TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan mukaisesti taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle työskentelevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden osalta sovellettaisiin vastaavaa ilmoitus- ja veronmaksamismenettelyä kuin nykyisen TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan osalta. Siten rajoitetusti verovelvollisen työntekijän ulkomaisella työnantajalla olisi vastaavat ilmoitusvelvoitteet kuin vuokratyöntekijöiden ulkomaisella työntekijällä tällä hetkellä. Mikäli ulkomainen työnantaja ei olisi hakeutunut työnantajarekisteriin, tulisi rajoitetusti verovelvollisen työntekijän hakea ennakonkantoa. Taloudellisena työntekijänä pidettävällä työn teettäjällä olisi vastaava ilmoitusvelvollisuus kuin tällä hetkellä työn teettäjällä on vuokratyöntekijöiden osalta.

Taloudelliselle työnantajalle työskentelevien yleisten verovelvollisten työntekijöiden osalta ulkomaisella työnantajalla olisi vastaavat ilmoittamisvelvoitteet kuin taloudelliselle työnantajalle työskentelevien rajoitetusti verovelvollisten työntekijöiden ulkomaisella työnantajalla. Mikäli ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin, yleisesti verovelvollisen työntekijän tulisi hakea EPL:n 23 §:n nojalla ennakonkantoa.

#### 4.1.2 Suomessa työskentelystä saadun palkkatulon veronalaisuus luovutettaessa ulkomaista työvoimaa suomalaisen työn teettäjän toimintaan

TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatua tuloa olisi palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle. Edellytyksenä palkkatulon verotusoikeudelle näissä tilanteissa olisi se, että työsuoritusta olisi pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja -valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*).

Ulkomaisen työvoiman luovuttamista koskevan säännöksen soveltaminen edellyttää, että työsuoritus olisi erottamaton osa työn teettäjän harjoittamaa toimintaa. Työn teettäjän harjoittama toiminta ymmärrettäisiin laajasti. Työn teettäjän toimintana pidettäisiin muun muassa työn teettäjän harjoittamaa elinkeino- tai maatalouden toimintaa. Elinkeinotoimintaa arvioitaisiin vakiintuneesti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) nojalla. Maataloutta arvioitaisiin vakiintuneesti maatilatalouden tuloverolain mukaan (543/1967). Julkisyhteisön tai muun julkisen tahon harjoittama toiminta voisi olla edellä tarkoitettua toimintaa. Toimintaa voisi lisäksi olla myös TVL:n 22 §:ssä tarkoitettujen yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta tai TVL:n 21 a §:ssä tarkoitettu yliopistojen toiminta. Työsuorituksen osalta tulee voida määritellä, onko se erottamaton osa työn teettäjän toimintaa, vai onko kyseessä työ, joka on ulkopuolella työn teettäjän toimialaa, tai on jollan muulla tavalla eroteltavissa suomalaisen työn teettäjän toiminnasta.

Ehdotettu uusi säännös ulkomaisen työvoiman luovutuksesta saadun palkkatulon veronalaisuudesta ei soveltuisi, jos työvoimaa luovuttavaa työnantajaa on pidettävänä suomalaisena. Näin olisi esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomaisella työnantajalla on kiinteä toimipaikka Suomessa. Jos ulkomainen työnantaja asuu maassa, jonka kanssa Suomella on verosopimus, kiinteän toimipaikan tulisi olla olemassa sekä verosopimuksen että TVL:n 13 a §:ssä tarkoitettulla tavalla. Mikäli työnantaja asuu maassa, jonka kanssa ei ole tehty verosopimusta, ratkaistaisiin kiinteän toimipaikan olemassaolo TVL:n 13 a §:n nojalla.

TVL:n 10 §:n 4 kohdan mukaan muu kuin 3 kohdassa tarkoitettu palkkatulo on Suomesta saatua tuloa, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä



olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun. Vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan työ on tehty pääasiallisesti Suomessa, jos palkanmaksukauden ajoista yli puolet on tehty Suomessa. Voimassa olevan TVL:n 1 momentin 4 c kohdassa verotusoikeus ei ole perustunut työskentelyyn pääasiallisuuteen, vaan vuokratyöntekijöitä on verotettu Suomessa ensimmäisestä työpäivästä lähtien. Uuden TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohtaan ei sisältyisi pääasiallisesti –määrettä. Tästä seuraa, että uuden TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan yhteydessä ei sovellettaisi TVL:n 10 §:n 4 kohdan yhteydessä kehitettyä oikeus- ja verotuskäytäntöä, jonka mukaan verotusoikeuden syntyminen edellyttää työskentelyä Suomessa vähintään yli puolet palkanmaksukaudesta. Näin ollen verotusoikeus palkkatulon osalta syntyisi heti ensimmäisestä Suomessa työskentelypäivästä alkaen.

#### 4.1.3 Taloudellisen työnantajan käsitteen arviointi konsernitilanteissa

Ulkomaisen työvoiman luovuttamista koskeva uusi TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohta koskisi myös samaan konserniin kuuluvia yrityksiä. Oletuksena näissä tilanteissa on se, että ulkomainen konserniin kuuluva yritys tarjoaa palveluita, jotka ovat erottamaton osa suomalaisen yrityksen elinkeinotoimintaa ja joihin liittyvä työ suoritetaan fyysisesti Suomessa. Tällaisia palveluita ovat työt, jotka liittyvät toimintaan tai toimintoihin, jotka suoritetaan tai on sijoitettu suomalaiseen yritykseen ja joiden työnjohto- ja valvontaoikeus on tällä yrityksellä. Sillä ei ole merkitystä arvioinnin kannalta, mikä on suomalaisen tai ulkomaisen yrityksen asema konsernissa.

OECD:n kommentaarin 15 artiklan 8.14 kohdassa lueteltujen taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisedellytysten mukaan yksi edellytys on se, että muodollinen työnantaja laskuttaa suoraan työntekijän palkan yritykseltä, jolle palvelut suoritetaan. Tämän edellytyksen täyttyminen ratkaistaisiin esimerkiksi konsernitilanteissa yleisten vero-oikeudellisten periaatteiden avulla, mukaan lukien siirtohinnoittelua koskevat periaatteet. Siirtohinnoittelusäännösten perusteella arvioidaan työntekijän lähettämistä aiheutuvien kustannusten jako sekä allokointi lähettäjä- ja käyttäjäyrityksen kesken markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

Konsernitilanteissa kustannusten kohdistuminen taloudellisena työnantajan pidettävään konserniyhtiöön markkinaehtoperiaatteen mukaisesti olisi vahva indisio siitä, että työ tosiasiaa hyödyttää mainittua konserniyhtiötä. Mikäli palkkakustannukset erikseen tai osana laajemmasta palvelukokonaisuudesta maksettavaa suoritusta, esimerkiksi konsernitilanteissa niin kutsuttuina management fee -tyyppisinä maksuina, päätyvät suomalaisen yhtiön kannettavaksi tai niiden olisi tullut päätyä suomalaisen yhtiön maksettavaksi, lähtökohtaolettamana olisi se, että suomalainen taho on työntekijän taloudellinen työnantaja. Tämän ulkopuolelle jäisivät alihankintatilanteet, joissa vastuu palvelusta tai projektista on alihankintayrityksellä.

Jos markkinaehtoperiaatteen nojalla työtä ei laskuteta eikä olisi tullut laskuttaa suomalaiselta yritykseltä, suomalainen kiinteä toimipaikka mukaan luettuna, työntekijän ei voida katsoa olevan ulkomaisen työvoiman luovuttamista koskevan säännöksen piirissä, sillä uuden TVL:n 10 §:n 4 c kohdan, ulkomaisen työvoiman luovuttamista koskeva säännös edellyttäisi työn laskuttamista suomalaiselta yritykseltä.

Seuraavassa käydään läpi eräistä konserneille tunnusomaisia tilanteita.

#### *Liiketoiminnoittain jaettu konserni*

Jos jokin tietty liiketoiminnan osatoiminto, kuten hankinta, myynti, markkinointi, henkilöstöhallinto tai viestintä, on konsernin sisäisesti kohdennettu suomalaiseen konserniyhtiöön ja jos

suomalaiset ja ulkomaalaiset työntekijät työskentelevät samoissa tehtävissä, ulkomaisten työntekijöiden toimesta tapahtuva työ Suomessa viittaisi siihen, että kyseessä olisi TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus. Konkreettinen olosuhteiden kokonaisarviointi tulee tehdä sen osalta, katsotaanko suomalainen yritys taloudelliseksi työnantajaksi. Kuten edellä on todettu, mikäli palkkakustannukset erikseen tai osana suurempaa suoritusta, esimerkiksi konsernitilanteissa niin kutsuttuina management fee -tyyppisinä maksuina, päätyvät tai olisi tullut päätyä suomalaisen yhtiön kannettavaksi, viittaisi tämä siihen, että kyseessä olisi uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

#### *Esimerkki 1: Konsernin sisäinen palvelu*

Ulkomaisen yrityksen Y työntekijä lähetetään samaan konserniin kuuluvaan suomalaiseen yritykseen X. Y vastaa konsernissa muun muassa henkilöstöasioista, sisäisestä viestinnästä, strategisesta johtamisesta, rahoituksesta sekä verotuksesta, vakavaraisuuden hallinnoinnista, tiedonhallinnasta sekä oikeudellisista kysymyksistä. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 8.18–19 esimerkin 6 mukaisesti kyse ei ole työvoiman luovutuksesta.

#### *Esimerkki 2: Asiantuntijan sekondeeraus*

Ulkomaisen yrityksen Y työntekijä lähetetään lyhyeksi ajanjaksoksi samaan konserniin kuuluvaan suomalaiseen yritykseen X seuraamaan Y:n konsernille kehittämän konsernin sisäisen markkinastrategian toteutumista. Tässä tilanteessa Y:tä pidetään muodollisena työnantajana, koska Y:llä on erityisosaaminen konsernin sisäisestä strategiasta ja koska sisäisen strategian toteutumista koskeva valvonta kuuluu Y:lle. Siten kyseessä ei ole ulkomaisen työvoiman luovutus X:lle OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohdan 8.18–19 esimerkin 2 mukaisesti. Sen jälkeen, kun markkinointistrategia on implementoitu X yritykseen ja työntekijä jatkaa työskentelyä Suomessa, on mahdollista, että X-yhtiötä pidetään henkilön taloudellisena työnantajana.

#### *Esimerkki 3: Konsernin sisäiset kokoukset*

Suomalainen emoyhtiö kutsuu ulkomaisten tytäryhtiöiden johdon koolle Suomeen keskustelemaan emoyhtiön johdon kanssa konsernin tulevaisuudesta sarjana pidettäviin kokouksiin. Ulkomaisten tytäryhtiöiden osallistuminen kokouksiin linkittyy heidän työtehtäviinsä ulkomaisten yhtiöiden johtajina, eikä sitä näin ollen pidetä erottamattomana osana suomalaisen emoyhtiön liiketoimintaa. Vastaavasti ulkomaisen työvoiman luovutuksesta ei ole kyse, jos suomalainen emoyhtiö pyytää esimerkiksi ulkomaisen tytäryhtiön toimitusjohtajaa osallistumaan Suomessa pidettävään kokoukseen, jotta ulkomaisen tytäryhtiön tieto ja osaaminen olisivat kokouksessa käytettävissä.

Mikäli työntekijä on osa suomalaisen yrityksen johtoryhmää tai työskentelee sen pääkonttorissa, mutta muista syistä säilyttää työpaikkansa jossakin konsernin ulkomaisessa tytäryhtiössä, kyseeseen voi tulla uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus. Näin voi olla tilanteessa, jossa työntekijä suorittaa paikallisesti ulkomaisen konserniyhtiön työtehtäviä, mutta oleskelee Suomessa osallistuakseen strategiseen työskentelyyn Suomessa sijaitsevassa pääkonttorissa. Tässä tapauksessa Suomessa suoritettu työ- ja kokoustoiminnot ovat linkitettyjä osallistumiseen suomalaisen emoyhtiön johtoryhmään, ja työtä on siten lähtökohtaisesti pidettävä erottamattomana osana suomalaisen yhtiön liiketoimintaa.

#### *Esimerkki 4: Konsernin sisäiset koulutukset ja harjoittelut*

Ulkomaisen tytäryhtiön vastikään palkattu työntekijä työskentelee kuukauden Suomessa konsernin pääkonttorissa tutustumassa konsernin kulttuuriin, liiketoimintaan ja ammatilliseen koulutukseen. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa uusi työntekijä ei tee työtä suomalaiselle yhtiölle, vaan hän on Suomessa saadakseen teoreettista tietopohjaa sekä käytännön harjoittelua. Tällaisessa tilanteessa ei katsota olevan kyse työvoiman luovuttamisesta, mikäli harjoitteluun liittyviä palkkakustannuksia ei veloiteta eikä niitä markkinaehtoperiaatteen nojalla ei tule veloittaa suomalaiselta yhtiöltä.

#### 4.1.4 Taloudellisen työnantajan arviointi muissa kuin konsernitilanteissa

TVL:n 10 §:n 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatua tuloa olisi palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja -valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*). Työvoiman luovuttamista koskevaa säännöstä sovellettaisiin kaikilla toimialoilla. Ulkomaisen työvoiman luovuttamista koskevan säännöksen soveltamisedellytyksenä olisi se, että työ olisi suoritettu Suomessa.

Ulkomaisen työvoiman luovuttamisesta taloudelliselle työnantajalle ei olisi kyse silloin, kun ulkomaisen työnantajan työntekijät pelkästään työskentelevät suomalaisen yhtiön toimipaikassa. Edellytyksenä säännöksen soveltumiselle olisi se, että ulkomaisen työntekijän työsuoritus olisi pidettävä erottamattomana osana täällä olevan työn teettäjän harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja -valvonnan alaisuudessa. Työsuorituksen tulee olla integroitu suomalaisen työn teettäjän toimintaan siten, että työn teettäjänä toimivaa suomalaista yritystä voidaan pitää työnantajana kyseisen työsuorituksen osalta.

On mahdollista, että suomalainen yritys käyttää samalla toimialalla toimivia aliurakoitsijoita. Tapauskohtaisen arvioinnin perusteella ratkaistaan, onko ulkomainen työntekijä luovutettu työskentelemään suomalaiselle yritykselle vai onko kyseessä erillisen ja riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimesta tapahtuva työsuoritus. TVL:n 10 § 1 momentin 4 c kohdan soveltuminen näissä tilanteissa perustuisi tosiasiallisten olosuhteiden ensisijaisuuteen suhteessa muodollisiin seikkoihin. Siten tavoitteena on arvioida, ketä pidetään kokonaisarvioinnin perusteella taloudellisena työnantajana.

Ulkomaisen työntekijän työskentelystä saatuun tuloon ei sovelleta säännöstä ulkomaisen työvoiman luovuttamisesta, mikäli

- 1) työsuoritusta ei voida pitää erottamattomana osana työn teettäjän toimintaa; tai
- 2) työsuoritus on riittävässä määrin eroteltavissa osaksi riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimintaa.

Ulkomaisen työntekijän työsuorituksen luonne on ratkaisevaa arvioitaessa, onko kyseessä ulkomaisen työvoiman luovutus. Siten tärkeää on arvioida, muodostaako työsuoritus erottamattoman osan työn teettäjän toimintaa. Keskeistä tässä arvioinnissa on se, kantaako ulkomaalainen työnantaja vai suomalainen yritys vastuun ja taloudellisen riskin työsuoritteiden lopputuloksesta. Esimerkiksi mikäli maataloutta harjoittava yritys rakennuttaa ladon, rakennustyöt eivät ole erottamaton osa maatalousyrittäjän elinkeinotoimintaa. Jos maatalousyrittäjä hankkii työsuoritteita pelloilla tai ladossa suoritettaviin töihin, näiden työsuoritteiden osalta kyse on erottamattomasta osasta maatalousyrittäjän maatalouden toimintaa.

Ulkomaalaiselta yritykseltä ostettavan palvelun tai työsuorituksen suorittamisen oltava eroteltavissa suomalaisen yrityksen harjoittamasta toiminnasta. Mikäli palvelua tai työsuoritusta ei ole eroteltavissa riittävässä määrin suomalaisen yrityksen omasta toiminnasta, ulkomaalaisella yrityksellä ei voida katsoa palvelun tai työsuorituksen suorittamisen osalta olevan erillisen ja riippumattoman yrityksen asemaa. Tästä johtuen on tarpeen tarkastella ulkomaisen yrityksen toimesta suoritettavan palvelun tai työsuorituksen luonnetta. Verohallinto on antanut ohjeen Palkkaa vai työkorvausta verotuksessa (VH/3003/00.01.00/2018)<sup>2</sup>, jossa käsitellään palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa. Ohjeessa esille tuotuja kriteereitä voidaan soveltuvin osin hyödyntää arvioitaessa, onko ulkomaiselle yritykselle maksettava korvaus palkkaa vai työkorvausta. Mikäli ohjeessa mainittujen kriteereiden perusteella korvausta olisi pidettävä palkkana, viittaa tämä siihen, että työsuoritusta ei olisi riittävässä määrin eroteltavissa osaksi riippumattoman ulkomaisen yrityksen toimintaa.

#### 4.1.5 Yksittäisten kriteereiden arviointia

##### Työnohjaus- ja valvontaoikeus

Uuden TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun ulkomaisen työvoiman luovutuksen yhteydessä lähtökohtaoletuksena on se, että suomalainen yritys tosiasiallisesti käyttää työnantajan oikeuksia, mukaan lukien määrittämällä työtehtävien sisällön, tavoitteet sekä ohjeet työn suorittamiseksi. Työsuhteeseen liittyvillä eduilla voi olla merkitystä tässä arvioinnissa. Sitä vastoin ulkomaisen yrityksen tarjoaman palvelun osalta oletus on se, että suomalainen yritys ei anna lisäohjeita sen suhteen, miten työ tulisi suorittaa.

Toisinaan suomalaisen yrityksen toimintaan sisältyvä suunnittelu ja päätöksenteko ovat siinä määrin merkityksellisiä työntekijän työsuoritukselle, että näissä tilanteissa ulkomaisen esimiehen ohjeita ja opastusta voidaan pitää vähemmän tärkeinä työsuoritukselle. Näin voi käydä esimerkiksi sellaisten luonteeltaan vähemmän monimutkaisia tehtäviä sisältävien työsuoritteiden osalta, jotka eivät edellytä merkittävää etukäteisosaamista, kuten puutarhanhoito tai varastotyö.

Toisissa tilanteissa on ilmeistä, että ulkomaalainen yritys on itsenäisesti vastuussa työn järjestämisestä, kuten ohjeiden antamisesta työntekijöille ja heidän opastuksestaan. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun kyse on selvästi määritellyistä ja yksilöllisistä palveluista, jotka ovat selvästi eroteltavissa niistä palveluista, joita suomalainen yritys tarjoaa sen oman henkilöstön avulla. Olosuhteista riippuen, näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun ulkomaalainen yritys tarjoaa palveluita, jotka edellyttävät sellaista osaamista, joka poikkeaa merkittävästi siitä osaamisesta, jollaista suomalaisen yrityksen henkilöstöllä on ja siten poikkeaa myös niistä palveluista, joita suomalainen yritys tarjoaa. Jos esimerkiksi suomalainen yritys toistuvasti priorisoi ja käyttää päätösvaltaa ulkomaisen yrityksen työntekijöiden osalta samalla tavalla kuin sen omien työntekijöiden osalta, puhuu tämä uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun ulkomaisen työvoiman luovuttamisen puolesta.

Sillä ei itsessään ole merkitystä, millainen koulutustaso työntekijällä on. Yritys voi tarvita eritasoisella osaamisella varustettua työvoimaa.

Jos ulkomaalaisella ja suomalaisella yrityksellä on yhteinen tosiasiallinen johtopaikka, tällä voi olla merkitystä myös työnohjaukseen ja -valvontaan. Olosuhteista riippuen, tämä voi tarkoittaa

---

<sup>2</sup> <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-ty%C3%B6korvaus-verotuksessa/>

sitä, että suomalaisella yrityksellä voidaan katsoa olevan työnohjaus ja -valvontavalta. Jos suomalaisella ja ulkomaisella yrityksellä on samat omistajat, tällä voi olla merkitystä arvioitaessa sitä, ovatko ulkomaalaiset yritykset tosiasiallisesti suomalaisen yrityksen työjohto- ja valvontavastuun alaisuudessa.

Seuraavilla esimerkeillä voidaan havainnollistaa työjohto- ja valvontavastuun merkitystä:

#### *Esimerkki 5: Uuden tietojärjestelmän käyttöönotto*

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

#### *Esimerkki 6: Tietojärjestelmän tuki ja ylläpito*

Suomalainen IT-alan yritys X vastaa suomalaisen asiakkaan tietojärjestelmän jatkuvasta tuesta ja ylläpidosta. Viiden kuukauden ajanjaksolle X:llä ei ole tarpeeksi työntekijöitä tehtävän hoitamiseen, minkä vuoksi se hankkii viisi työntekijää ulkomaisesta IT-firmasta Y auttamaan työn suorittamisessa. X vuokraa 5 työntekijää yritykseltä Y. Työntekijät työskentelevät viiden kuukauden ajanjakson X:n johdon ja valvonnan alaisena. Kyse voitaneen katsoa olevan uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

#### *Esimerkki 7: Konsulttipalvelut*

Suomalainen konsulttiyritys X hankkii konsulttipalveluja projektissa A. Konsultti on työsuhteessa ulkomaiseen yritykseen Y, joka toimii erityisosaamista vaativalla toimialalla. Y tarjoaa A-hankkeen palvelut ennalta sovittuun hintaan. X:llä on yksi työntekijä, jolla on osaamista kyseessä olevalta toimialalta, mutta X:n työntekijä on palkattu toiseen projektiin B. Y:n konsultin tulee määrätyn lyhyen ajanjakson ajan suorittaa määrätty tehtävä projektissa A. Y:n konsultti palkataan, sillä X on arvioinut, ettei X:n ole kannattavaa palkata toista konsulttia suorittamaan kyseisiä tehtäviä kokopäiväisesti. Projekti A:n tehtävän suorittaa Y:n konsultti itsenäisesti ilman X:n työnohjausta tai -valvontaa. X:n projektipäällikkö ainoastaan koordinoi konsultin tehtävän läpimenoa muun projektin kanssa. Lähtökohtana on, että konsultin käyttäminen ei ole ulkomaisen työvoiman luovuttamista, sillä työ on selkeästi määritelty ja itsenäinen, ja koska Y:n konsulttipalveluista vastuun kantaa Y. Tätä arviointia puoltaa se, että Y tekee työn itsenäisesti ilman että X:n projektipäällikkö ohjeistaa, ohjaa tai valvoo konsultin työtä. Jos Y:n katsotaan tosiasiallisten olosuhteiden perusteella tehdyn arvioinnin perusteella tuottavan riippumatonta konsulttipalvelua, kyseessä ei olisi uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

Toimitilojen hallinta ja vallinta

Työskentelyyn käytettävien toimitilojen hallinta ja vallinta voi olla käytännössä joko suomalaisella yrityksellä, ulkomaisella yrityksellä tai suomalaisen yrityksen asiakkaalla. Jos toimitilojen hallinta ja vallinta ovat ulkomaalaisella yrityksellä, tämä voi indikoida ulkomaisen yrityksen erillistä ja riippumatonta elinkeinonharjoittamista, olosuhteista riippuen. Sitä vastoin, jos ulkomaalainen yritys harjoittaa työtä suomalaisen yrityksen toimitiloissa, esimerkiksi tehtaassa, tämä voi viitata olosuhteista riippuen uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuun ulkomaisen työvoiman luovuttamiseen.

#### *Esimerkki 8: Turkistarhaus*

Suomalainen minkkitarhan turkistarhaaja X tekee sopimuksen ulkomaisen Y:n eräiden turkisten käsittelytehtävien suorittamisesta. Turkisten käsittelytehtävät tapahtuvat X:n tontilla ja X:n koneilla. Y:n palvelut koostuvat siis pääasiassa työvoiman tarjoamisesta. Toimitilojen hallinta ja vallinta X:n toimesta puhuu sen puolesta, että kyseessä olisi uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

#### Palveluista maksettava korvaus

Jos ulkomainen yritys perii palkkion, joka vastaa työntekijälle maksettavaa palkkaa ilman kate tai kate peritään prosenttiosuutena palkan ja sen sivukulujen määrästä, tämä viittaa ulkomaisen työvoiman luovutukseen. Jos sen sijaan palveluista perittävät korvaukset eivät liity työntekijälle maksettavaan palkkaan tai jos tämä korvaus on vain yksi monista sopimukseen sisältyvistä tekijöistä, voidaan katsoa kyseessä olevan erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittama toiminta. Näin voi olla, jos merkittävä osa ulkomaiselle yhtiölle maksettavasta korvauksesta liittyy tavaran toimittamiseen tai palvelun suorituksessa tarvittavien erikoismateriaalien ja -materiaalien käyttöön.

#### Työkalut ja laitteet

Jos ulkomaisen yrityksen palvelut koostuvat merkittävässä määrin työvoiman tarjonnasta ja suomalainen yritys luovuttaa tarvittavat materiaalit ja työvälineet ulkomaisen yrityksen työntekijöiden käyttöön, tämä viittaa siihen, että kysymyksessä olisi uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

Jos ulkomainen yritys luovuttaa kaikki materiaalit ja työvälineet työn suorittamista varten, tämä viittaa erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Mitä erikoistuneimmista tai suurista investointeista vaativista materiaaleista tai työvälineistä on kyse, viittaavat nämä seikat vahvemmin siihen, että kyse on erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamasta toiminnasta. Investoinnit työvälineisiin tai materiaaleihin sisältävät yritykselle taloudellisen riskin. Sille, tuleeko ulkomaisen yrityksen maksaa vuokraa suomalaiselle yritykselle työvälineistä ja laitteista, ei voida arvioinnissa antaa suurta merkitystä. Tällöinkin suomalaisen yrityksen voidaan katsoa luovuttavan työvälineet ja laitteet ulkomaisen yrityksen työntekijöiden käyttöön ja siten puhuvan uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettua ulkomaisen työvoiman luovutuksen puolesta.

#### Henkilöstörakenne

Mikäli suomalainen yritys edellyttää, että ulkomaalainen yritys luovuttaa tietyn määrän tietyn pätevyyden omaavia työntekijöitä, viittaisi tämä uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuun ulkomaisen työvoiman luovuttamiseen. Jos sen sijaan ulkomaalainen yritys määrittää suomalaisen yrityksen kanssa tehdyn sopimuksen sopimussuorituksen saavuttamiseksi tarpeellisen

työntekijöiden määrän ja pätevyyden, viittaa tämä erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Esimerkiksi pelkkä oikeus valita työntekijät ei suoraan tarkoita, että kyse olisi erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamasta toiminnasta.

#### Työajan pituus

Jos ainoastaan ulkomainen yritys määrittää ulkomaisten työntekijöiden työajan pituuden sekä työnteon laiminlyönnistä seuraavat sanktiot, nämä seikat viittaavat erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaan toimintaan. Jos suomalainen yritys voi päättää työajan pituudesta tai työnteon laiminlyönnin sanktiosta, viittaisi tämä uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuun työvoiman luovuttamiseen. Mainitut seikat ovat asioita, joista useimmiten säädetään ulkomaisen työnantajan kanssa tehdyssä työsopimuksessa. On kuitenkin tilanteita, joissa muodollinen ulkomainen työnantaja ei voi soveltaa kyseissä suomalaisessa yrityksessä noudatettavia, työskentelyn pituutta tai lomiamia koskevia menettelyitä omaan työntekijäänsä.

#### *Esimerkki 9: Vihannesten poimiminen*

Suomalainen kasvinviljelijäyritys X tekee ulkomaisen Y:n kanssa sopimuksen X:n kurkkujen poimimisesta. Y tarjoaa työmaaohjattajan, vihannesten laatikot ja työntekijät. Y solmii X:n kanssa sopimuksen 2 000 kurkun poimimisesta. Kun otetaan huomioon työsuorituksen melko yksinkertainen luonne, on arvioitava, onko Y:llä vastuuta tai taloudellista riskiä toimeksiannosta vai onko se kokonaisuudessaan X:llä. Tarve jatkuvalla ohjauksella, opastuksella ja valvonnalla on melko vähäistä tämän kaltaisessa työssä. Samoin työntekijöiden osaamisen ja heiltä tarvittavan pätevyyden arvioimisella on vähäinen merkitys. Sille seikalle, että Y:llä muodollisesti on nämä oikeudet, ei tulisi tässä tapauksessa antaa painoarvoa. Myöskään se seikka, että Y on luovuttanut työvälineet vihanneslaatikoiden muodossa ei kanna samaa painoarvoa kuin niissä tilanteissa, joissa tarvitaan erikoituneempia työvälineitä tai laitteita. Samoin sille, kuka määrittelee työajan pituuden ja loma-ajat, ei voida antaa samaa painoarvoa sesonkiaikaisessa työssä kuin kokoaikaisessa työssä. Kokonaisarvio tässä tilanteessa johtaa siihen, että kyseessä oli uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus.

#### *Esimerkki 10: Rakennustyöt*

Suomalainen viranomainen tekee suomalaisen rakennusyhtiön kanssa sopimuksen suuren kulttuurilaitoksen rakentamisesta. Rakennustyöt ovat niin mittavat, että suomalainen rakennusyhtiö solmii ulkomaisen rakennusyhtiön kanssa sopimuksen rakennuksen osan rakentamisesta. Rakentamisen yhteydessä ulkomaisen rakennusyhtiön työntekijöiden tehtävistä sovitaan jatkuvasti ja ne selvitetään suhteessa siihen, kuinka monta tuntia ulkomaisen firman työntekijät käyttävät työhön. Suomalainen yritys vastaa rakentamiseen käytettävien materiaalien hankinnasta. Kokonaisarvio tässä tapauksessa johtaa siihen, että kyseessä olisi uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettu ulkomaisen työvoiman luovutus. Arvioinnissa otetaan huomioon se, että ulkomaisen yrityksen palveluita ei ole selvästi määritelty ja yksilöity etukäteen, minkä johdosta itsenäistä vastuuta ei voida kohdistaa siihen. Suomalaisella rakennusyhtiöllä on mahdollisuus rakennustyön edetessä vaikuttaa työhön eli työnjohto-oikeus. Siten työnjohto-oikeus toteutuu vastaavasti kuin suhteessa suomalaisen yrityksen omiin työntekijöihin ja suomalainen yritys on säilyttänyt täyden hallinnan rakennustyöstä.

#### *Esimerkki 11: Insinöörit*

Suomalainen rakennusalan yritys vastaa rakennusprojektista, jossa on vaativia rakenteita. Se hankkii viiden kuukauden ajaksi ulkomaisen rakennusyrityksen insinöörin, jolla on pitkä asiantuntemus juuri tämän tyyppisestä maanrakentamisesta. Insinööri toimii suomalaisen yrityksen

rakennustyömiesten esimiehenä ja neuvonantajana. Laskutus tapahtuu insinöörin rakennusprojektiin käyttämän ajan perusteella. Kokonaisarvio tässä tapauksessa johtaisi siihen, että insinöörin palveluita pidettäisiin uudessa TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettuna ulkomaisen työvoiman luovuttamisena, sillä insinööri työskentelee suomalaiselle yritykselle samalla tavoin kuin työsuhteessa suomalaiseen yritykseen oleva, saman osaamisen omaava insinööri työskentelisi. Insinööri ei suorita tehtävää, joka olisi eroteltavissa erillisen ja riippumattoman yrityksen harjoittamaksi toiminnaksi.

#### Ulkoistaminen tai sopimusvalmistaja

Ulkomaisen työvoiman luovutuksesta ei ole kyse, kun suomalainen yritys on ulkoistanut työtehtävän toiselle erilliselle ja riippumattomalle ulkomaiselle yritykselle pitkällä tähtäimellä. Ulkoistaminen tarkoittaa sitä, että yritys ei enää tuota palvelua tai valmista tuotetta itse, vaan siirtää palvelun tuottamisen tai tuotteen valmistamisen toiselle erilliselle ja riippumattomalle yritykselle. Näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun palvelun tuottaminen tai tuotteen valmistaminen itse ei ole taloudellisesti kannattavaa.

#### 4.1.6 Yleisesti verovelvollisen työskentely suomalaisen taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän lukuun

Verosopimukseen sisältyvän niin kutsutun mekaanikkosäännön mukaisesti verosopimusten 183 päivän säännön mukaan toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, mikäli:

- työntekijä oleskelee työskentelyvaltiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai 12 perättäisen kuukauden aikana;
- työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei asu työskentelyvaltiossa; ja
- hyvityksellä ei rasiteta menona työnantajan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa.

Tällä hetkellä Suomella ei ole verotusoikeutta palkkatuloon, jonka yleisesti verovelvollinen on saanut työskentelystä Suomessa olevan taloudellisen työnantajan lukuun, jos yleisesti verovelvollisen verosopimuksen mukainen asuinvaltio on muu kuin Suomi, palkan maksaa ulkomainen työnantaja ja työskentely ei ylitä 183 päivää asianomaisessa verosopimuksessa määritellyllä ajanjaksolla.

TVL:n 61 §:n mukaan ansiotuloa on muu tulo kuin 2 luvussa tarkoitettu pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus. Taloudelliselle työnantajalle työskentelevän yleisesti verovelvollisen työntekijän ulkomaiselta työnantajaltaan saama palkkatulo on tämän lainkohdan nojalla veronalaista.

EPL 14 §:ssä säädetään työnantajasta. Verosopimusta sovellettaessa verosopimuksen työnantajakäsitteen ei kuitenkaan ole katsottu tarkoittavan taloudellista työnantajaa Suomessa. Tästä johtuen EPL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 14 a §, jonka mukaan taloudellisella työnantajalla tarkoitettaisiin työn teettäjää, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa. Ehdotuksella olisi tarkoitus muuttaa soveltamiskäytäntöä siten, että taloudellisen työnantajan käsitettä olisi mah-



dollista soveltaa myös ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleviin ja suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskenteleviin yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin, jotka verosopimuksen mukaan asuvat muussa valtiossa kuin Suomessa.

#### 4.1.7 Kansainvälinen liikenne

Kansainvälisen liikenteen osalta Suomella on verotusoikeus edellä mainittuun tuloon TVL:n 13 §:n nojalla siinäkin tilanteessa, että muodollinen työnantaja on ulkomainen ja työskentely tapahtuu suomalaisen työnantajan aluksella. Tältä osin kuitenkin ilmoittamis- ja veronmaksuvelvoitteita on tarpeen selkeyttää.

#### 4.1.8 Vaikutus avainhenkilölain soveltamiseen

Avainhenkilölain 1 §:n mukaan avainhenkilölakia sovelletaan ulkomailta tulevan palkansaajan palkkatuloon, joka on tuloverolain (1535/92) mukaan Suomesta saatua tuloa. Tämän on verotuskäytännössä katsottu tarkoittavan TVL:n 10 §:n 4 kohdan tarkoittamaa tuloa avainhenkilön työskennellessä yksityiselle työnantajalle. Avainhenkilölain soveltamisedellytyksiä ei ole tarkoitus muuttaa TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan muutoksella.

### **4.2 Työnantajavelvoitteet luovutettaessa ulkomaista työvoimaan taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle**

#### 4.2.1 Lähdeveron pidättäminen ja ennakonkanto

Nykyisen vuokratyösäännöksen mukaan ulkomainen työnantaja, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, voi hakeutua työnantajarekisteriin säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi, jolloin työnantaja perii työntekijän palkasta ennakonpidätykset ja lähdeveron oma-aloitteisesti. Mikäli ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, toimitetaan ulkomaisen vuokratyöntekijän maksettavasta palkasta ennakonkanto.

Uuden TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan osalta ehdotetaan, että lähdeveron pidättämisen ja lähdeveromenettelyn osalta noudatettaisiin rajoitetusti verovelvolliselle maksettavien suoritus-ten osalta vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta. Lähdeverolain 16 a §:ää ei olisi tarpeen muuttaa.

Taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän tulisi periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdevero. Ulkomainen yritys voisi kuitenkin hakeutua ennakopereintärekisteriin kuten nykyisinkin, jolloin taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän ei olisi tarpeen periä ulkomaiselle yritykselle maksamastaan työkorvauksesta lähdeveroa.

EPL:n 23 §:n 1 momentin mukaan ennakonkanto toimitetaan myös silloin, jos ennakonpidätystä ei voida toimittaa, kuten silloin, kun suorituksen maksaja ei ole ennakonpidätysvelvollinen tai on vapautettu ennakonpidätysvelvollisuudesta. Mikäli taloudelliselle työnantajalle työskentelevän yleisesti verovelvollisen työntekijän ulkomainen työnantaja ei ole hakeutunut työnantajarekisteriin, tulisi yleisesti verovelvollisen työntekijän hakea ennakonkanto EPL:n 23 §:n mukaisesti.

## 4.2.2 Työnantajan ilmoitusvelvollisuus ja rekisteröityminen

### 4.2.2.1 Tietojen ilmoittaminen tulorekisteriin sekä aloittamisilmoituksen antaminen

Nykyisin voimassa olevan vuokratyösäännöksen osalta ulkomainen työnantaja on velvollinen antamaan VML:n 15 a §:n nojalla tulorekisteri-ilmoitukset vuokratyöntekijälle maksetuista palkoista sekä vuokratyöntekijän aloittamisilmoituksen. Nämä tiedot antaa kuitenkin lähetetyistä työntekijöistä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu edustaja, mikäli ulkomaiselle työnantajalle on asetettu edellä mainittu edustaja ja ulkomaista työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin.

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 10 kohdan mukaan tulorekisteriin annetaan ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Tulotietojärjestelmän 6 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaan tulorekisteriin annetaan ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. Tulotietojärjestelmästä annetun lain 12 §:n 8 momentin mukaan 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratulle työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

Uuden TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan osalta ehdotetaan sovellettavaksi vastaavaa menettelyä. Uudessa EPL:n 14 a §:ssä säädetään taloudellisesta työnantajasta. Pykälässä tarkoitulla taloudellisella työnantajalla olisi VML:n 17 §:n 7 kohdassa tarkoitettut velvollisuudet. Suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän ulkomaisen työnantajan tulisi antaa Verohallinnolle VML:n 15 a §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot. Tiedot antaisi jatkossakin työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu edustaja, jos työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, joten näin ollen VML:n 15 a §:n 3 momenttia ei ole tarpeen muuttaa.

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 §:n 2 momentin 10 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi antaa tiedot ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot EPL:n 14 a §:n tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot.

Lisäksi lainkohdan 17 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi ilmoittaa ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot EPL:n 14 a §:n tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä, taloudellisesta työnantajasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot.

Tulotietojärjestelmästä annetun lain 12 §:n 8 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettut tiedot olisi annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

#### 4.2.2.2 Taloudellisen työnantajan tiedonantovelvollisuus

VML:n 17 §:n 7 momentin mukaan jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulla vuokratulla työntekijällä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Uudessa EPL:n 14 a §:ssä säädettäisiin taloudellisesta työnantajasta. Taloudellisella työnantajalla tarkoitettaisiin työn teettäjä, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohtoon ja valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*). Taloudellisella työnantajalla olisi VML:n 17 §:n 7 momentissa tarkoitettut velvoitteet. Verosopimusta sovellettaessa verosopimuksen työnantaja -käsitteen ei ole katsottu tarkoittavan taloudellista työnantajaa Suomessa. Ehdotuksella olisi tarkoitus muuttaa soveltamiskäytäntöä siten, että taloudellisen työnantajan käsitettä olisi mahdollista soveltaa myös ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleviin ja suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskenteleviin yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin, jotka verosopimuksen mukaan asuvat muussa valtiossa kuin Suomessa.

Uuden TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan osalta ehdotetaan noudatettavaksi vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta. VML:n 17 §:n 7 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että momentissa käytettyä termiä vuokrattu työntekijä muutetaan poistamalla termistä sana vuokrattu ja momentissa siten puhuttaisiin vain työntekijästä.

#### 4.2.2.3 Rekisteröityminen

TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdassa tarkoitettun ulkomaisen työntekijän ulkomainen työnantaja voisi halutessaan rekisteröityä EPL:n 31 §:ssä tarkoitettuun työnantajarekisteriin. Tällöin se olisi velvollinen pidättämään ulkomaisen työntekijän palkasta lähdeveron. Ulkomainen työnantaja voi halutessaan hakeutua myös VML:n 25 §:ssä tarkoitettuun ennakkoperintärekisteriin. Tällöin taloudellisena työnantajana pidettävän työn teettäjän ei tarvitse pidättää ulkomaiselle työnantajalle maksamistaan työkorvauksista tai muista suorituksista lähdeveroa.

#### 4.2.3 Ilmoitus- ja lähdeveron maksumenettely suomalaisella aluksella saadun tulon osalta

TVL:n 13 §:n mukaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva henkilö, jonka ei tämän lain säännösten mukaan voida katsoa asuvan Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta, välittömästi tai välillisesti mainittuun työhön perustuvasta eläketulosta samoin kuin täältä saamastaan tulosta. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa vain vähäinen määrä miehistöä tai jonka mukana ei lainkaan seuraa miehistöä. TVL:n 13 §:n käytännön soveltamistilanteissa veron perintään voi liittyä haasteita, kun palkan maksaa ulkomainen vuokrausyritys, jolla ei ole lähdeveron perimisvelvollisuutta. Tällöin Verohallinnon täytyy tehdä työntekijälle lähdeveron maksuunpano, mikä edellyttää sitä, että Verohallinto saa tiedon suomalaisissa aluksissa työskentelevistä rajoitetusti ve-

rovelvollisista työntekijöistä. Vuokrausyrityksen VML:n 15 a §:n mukainen aloittamisilmoituksen antovelvollisuus tai työn teettäjän VML:n 17 §:n 7 momentin ilmoittamisvelvollisuus eivät koske TVL:n 13 §:n mukaista työskentelyä kansainvälisessä liikenteessä, koska sanamuodon mukaisesti VML:n 15 a §:n ja 17 §:n 7 momenttien mukaan ilmoitus on annettava vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaisesta eli Suomessa tapahtuvasta työskentelystä. Työskentely kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella ei useinkaan tapahdu Suomessa ja hyvin tulkinnanvaraista on se, että onko ilmoituksenantovelvollisuutta silloinkaan, kun työskentely osittain tapahtuu Suomessa esimerkiksi aluksen saapuessa Suomeen tai lähtiessä Suomesta. Myöskään työntekijällä ei ole lähdeverolain 16 a §:n mukaista velvollisuutta oma-aloitteisesti hakea ennakkoveron määräämistä, koska kyseinen säännös koskee sanamuotonsa mukaan vain TVL:n 10 §:n 4 c kohdan mukaista työskentelyä.

VML:n 15 a §:n sekä 17 §:n 7 momentin ilmoittamismenettely ehdotetaan laajennettavaksi koskemaan sellaista tuloa, joka perustuu suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saamaan tuloon. Ulkomaisen työnantajan tulisi antaa tältä osin myös tulorekisteri-ilmoitukset. Näin ollen ulkomaisen työnantajan tulisi antaa vastaavat ilmoitukset suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saamasta tulosta. Lähdeverolain 16 a §:ää ehdotetaan laajennettavaksi myös TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tuloon.

### 4.3 Pääasialliset vaikutukset

#### 4.3.1 Vaikutukset verotuottoihin

Suomessa otettiin vuoden 2007 alusta voimaan TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan muutos, jossa veronalaiseksi säädettiin ulkomailta Suomeen vuokratun työntekijän Suomessa tekemästä työstä saama palkkatulo. Alla olevassa taulukossa on esitetty säännöksen perusteella kertyneen veronalaisen palkkatulon määrä, lähdeveroina, ennakonpidätyksinä tai ennakonkantona kertyneiden verojen määrä sekä ulkomaisten vuokratyöntekijöiden lukumäärä verovuosilta 2019–2020. Tiedot on poimittu Verohallinnon ylläpitämästä tulorekisteristä, joka on otettu käyttöön vuoden 2019 alusta. Tästä johtuen tulotietorekisteritiedot eivät ole tätä pidemmältä ajalta käytävissä.

Vero- vuosi	Työnte- kijöiden luku- määrä	Työnte- kijöiden määrä*	Työnan- tajien luku- määrä	Työnan- tajien lu- kumäärä*	Maksetut palkat	Maksetut palkat*	Verot yh- teensä	Verot yh- teensä*
2019	203	1541	28	153	1 583 366	10 009 127 e	160 617	738 200 e
2020	305	2085	46	202	2 980 871	10 557 895 e	51 076	1 077 524 e

\*) ml. saaja ei rajoitetusti verovelvollinen tai tieto puuttuu

Sosiaaliturvalainsäädäntöön sisältyvällä niin kutsutulla A1-todistuksella lähetetty työntekijä osoittaa, minkä maan sosiaaliturvaan henkilö kuuluu työskennellessään ulkomailla. Lähetettävästä työntekijästä on annettava niin kutsuttu A1-todistus kuulumisesta sosiaaliturvaan Suomessa, kun lähetetty työntekijä tulee EU-valtiosta, Sveitsistä, USA:sta, Intiasta, Israelista, Chilestä, Kanadasta, Quebecistä, Kiinasta tai Etelä-Koreasta. Eläketurvakeskukselta saatujen tietojen mukaan lähetettyjen työntekijöiden sosiaaliturvaan kuulumisesta annettuja, niin kutsuttuja A1-todistuksia Suomeen työskentelemään tulevista lähetetyistä työntekijöistä annettiin vuosina 2019–2020 seuraavasti:

<b>Maa</b>	<b>2019</b>	<b>%</b>	<b>2020</b>	<b>%</b>
Viro	14265	55,97 %	17932	57,45 %
Puola	2609	10,24 %	2574	8,25 %
Saksa	1694	6,65 %	2790	8,94 %
Liettua	1053	4,13 %	1139	3,65 %
Ruotsi	672	2,64 %	1065	3,41 %
Latvia	788	3,09 %	714	2,29 %
Kroatia	488	1,91 %	397	1,27 %
Slovakia	294	1,15 %	435	1,39 %
Itävalta	304	1,19 %	267	0,86 %
Alankomaat	155	0,61 %	482	1,54 %
Slovenia	7	0,03 %	29	0,09 %
Ranska	141	0,55 %	168	0,54 %
Iso-Britannia	100	0,39 %	149	0,48 %
Tšekki	91	0,36 %	137	0,44 %
Tanska	42	0,16 %	89	0,29 %
Portugali	39	0,15 %	10	0,03 %
Espanja	8	0,03 %	10	0,03 %
Muut maat	720	2,82 %	807	2,59 %

Kun ulkomainen yritys lähettää työntekijöitään Suomeen työskentelemään, asiasta tulee ilmoittaa työsuojeluviranomaiselle ennen työnteon aloittamista. Ilmoitus tulee antaa riippumatta siitä, missä valtiossa lähettävä yritys sijaitsee. Alla olevassa taulukossa on esitetty työsuojeluviranomaisille annetut lähetettyjen työntekijöiden ilmoitukset vuosilta 2019–2020.

<b>Lähettävän yrityksen kotimaa</b>	<b>2019</b>	<b>%</b>	<b>2020</b>	<b>%</b>
Viro	3236	40,99 %	3104	40,94
Saksa	1251	16 %	1190	15,70
Puola	959	12,15 %	677	8,93
Liettua	484	6,13 %	724	9,55
Itävalta	203	2,57 %	149	1,97
Intia	163	2,06 %	70	0,92
Latvia	158	2,00 %	167	2,20
Iso-Britannia	151	1,91 %	129	1,70
Italia	146	1,85 %	112	1,48
Ruotsi	136	1,72 %	149	1,97
Slovakia	107	1,36 %	75	0,99
Tanska	100	1,27 %	118	1,56
Romania	93	1,18 %	69	0,91
Irlanti	22	0,28 %	67	0,88
Tšekki	70	0,89 %	65	0,86
Espanja	49	0,62 %	61	0,80
Sveitsi	45	0,57 %	53	0,70
Ranska	47	0,60 %	41	0,54
Portugali	22	0,28 %	39	0,51
USA	27	0,34 %	37	0,49

Lähtetävän yrityksen kotimaa	2019	%	2020	%
Kroatia	55	0,70 %	35	0,46
Bulgaria	23	0,29 %	22	0,29
Luxemburg	21	0,27 %	11	0,15
Unkari	11	0,14 %	11	0,15
Norja	12	0,15 %	9	0,12
Kanada	11	0,14 %	9	0,12
Venäjä	14	0,18 %	6	0,08
Ukraina	3	0,04 %	5	0,07
Valko-Venäjä	3	0,04 %	4	0,05
Muut	273	3,46 %	373	4,92

Suomella on tällä hetkellä oikeus verottaa nykyisen TVL:n 10 §:n 1 momentin 4 c kohdan nojalla ulkomaiselle vuokratyöntekijälle maksettua palkkatuloa, jos työntekijä tulee maasta, jonka kanssa tehtyyn verosopimukseen sisältyy niin kutsuttu vuokratyösäännös. Näistä niin kutsuttuja vuokratyömaita ovat Islanti, Norja, Ruotsi, Tanska, Latvia, Liettua, Viro, Moldova, Georgia, Valko-Venäjä, Mansaari, Guernsey, Bermuda, Jersey, Puola, Kazakstan, Cayman saaret, Turkki, Kypros, Tadžikistan, Saksa, Turkmenistan ja Espanja.

Seuraavassa taulukossa on havainnollistettu tulotietorekisterintietoja, A1-todistuksia koskevia sekä lähetettyjen työntekijöiden ilmoitustietoja jakamalla valtiot niin kutsuttuihin vuokratyömaihin sekä muihin valtioihin, joiden kanssa tehdyssä verosopimuksessa ei ole tällaista säännöstä tai verosopimusta ei ole lainkaan:

Maat	2019			2020		
	Työntekijöitä tulo- rekisteritietojen mukaan	A1-todistukset	Ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä	Työntekijöitä tulo- rekisteritietojen mukaan	A1-todistukset	Ilmoitus lähetetyistä työntekijöistä
Vuokratyömaat	182	21 131	5140	119	23 434	5018
Muut maat	-	1619	2755	-	641	2563

Lähetettyjä työntekijöitä koskevien ilmoitusten perusteella noin 2/3 työntekijöitä tulevat niin kutsutuista vuokratyömaista ja noin 1/3 niin kutsutuista muista maista. A1-todistusten kattamien valtioiden määrä on suppeampi, ja niiden perusteella yli 90 % työntekijöistä tulee vuokratyömaista. Tästä voidaan tehdä se johtopäätös, että merkittävä osa vuokratyöntekijöille maksetusta palkkatulosta on jo tällä hetkellä verotusoikeuden piirissä. Koska lähetettyjä työntekijöitä koskeva ilmoitusvelvollisuus kattaa käytännössä kaikki ulkomaiset valtiot sekä käytännössä konserni-, vuokra- ja aliurakointitilanteet, voitaneen lähetettyjä työntekijöitä koskevia ilmoitustietoja hyödyntää ehdotetun muutoksen verotuottovaikutusten arvioinnissa.

Yhteenlasketun palkkasumman voidaan edellisen perusteella arvioida lisääntyvän niin kutsujen muiden kuin vuokratyömaista saapuvien ulkomaisten työntekijöiden osalta noin kolmasosalla.

Tällöin palkkasumma olisi näiden työntekijöiden osalta vuosien 2019 ja 2020 tietojen perusteella 700 000–1,8 miljoonaa euroa. Efektiivinen verokertymä on vuosien 2019 ja 2020 ollut noin 8–12 %. Tällöin verokertymä tältä osin olisi noin 70 000–200 000 euroa. Tulorekisteritietojen mukaan vuonna 2019 ilmoitettiin yhteensä 8 425 000 euroa maksettuja palkkoja sellaisille työntekijöille, jotka eivät ole olleet rajoitetusti verovelvollisia tai joiden osalta maatieto puuttuu. Vuoden 2020 osalta tämä summa on ollut 7 577 000 euroa. Ehdotetun muutoksen myötä verotusoikeus kattaisi myös tämän joukon. Tältä osin efektiiviseksi verokertymäksi voidaan arvioida 8–12 % eli noin 670 000–1 011 000 euroa. Ehdotetun säädösmuutoksen verotuotoksi arvioidaan noin miljoona euroa vuodessa.

#### 4.3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Esityksen arvioidaan lisäävän Verohallinnon työtä. Työllistäviä tehtäviä ovat muun muassa ulkomaisten työnantajien rekisteröinti, lähdeverokorttien myöntäminen, ulkomaisten työntekijöiden tietojen käsittely, ennakkojen määrääminen, verotuksen toimittaminen ja verojen perintä sekä asiaan liittyvä neuvonta, ohjeistus ja tiedotus. Lisäksi esitys edellyttää Verohallinnon tietojärjestelmien muutoksia lainsäädännön voimaantullessa.

#### 4.3.3 Vaikutukset verovelvollisille

Verotusoikeuden laajennus merkitsisi sitä, että joidenkin ulkomaisten työntekijöiden tuloon kohdistuisi verorasitus, jota aiemmin ei ole ollut. Tämä saattaa tehdä joissakin tilanteissa työs-kentelyn Suomessa vähemmän houkuttelevaksi.

#### 4.3.4 Vaikutukset elinkeinoelämään

Sääntelystä aiheutuisi työnantajaryityksille hallinnollisia lisäkustannuksia ilmoittamisvelvoitteiden ja mahdollisten veronmaksuvelvoitteiden hoitamisen vuoksi. Esityksen toisaalta arvioidaan parantavan yritysten kilpailuedellytyksiä, kun ulkomaiselle työvoimalle maksettavaan palkkatuloon kohdistuisi kattavampi verorasitus.

## 5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

### 5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

#### 5.1.1 Työnantajavelvoitteet

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on arvioitu palvelun tarjoamisen vapauden mahdollisia rajoituksia tilanteissa, joissa palvelun vastaanottajalle on syntynyt lähdeveron, ennakonpidätyksen tai muun veron pidättämisvelvoite palveluntuottajan tai sen työntekijän verovelvoitteen toteuttamiseksi tilanteessa, jossa palveluita on ostettu ulkomaiselta palveluntarjoajalta. Mikäli palveluiden vastaanottajalle aiheutuu hallinnollista lisätaakkaa ulkomaisten palveluntarjoajan palveluiden käyttämisestä, vakiintuneessa oikeuskäytännössä on tällaisen tilanteen katsottu muodostavan palveluiden tarjoamisen vapauden rajoituksen. Tällaista rajoitusta on kuitenkin pidetty perusteltuna veron kiertämisen estämisen sekä tehokkaan veronkannon ja verovalvonnan takaamisen perusteella, mikäli sääntelyllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen siinä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Hallinnollista lisätaakkaa ei voida kuitenkaan pitää oikeutettuna, mikäli on olemassa vähemmän kuormittavia tapoja varmistaa tehokas veronkanto ja -valvonta sekä estää veronkierto. Esimerkiksi jos ulkomaisella työnantajalla on palveluiden vastaanottajan asuinvaltiossa kiinteä toimipaikka, joka on voinut huolehtia vero- sekä muista hallinnollisista velvoitteista, palveluiden tarjoamisen vapautta ei ole pidetty perusteltuna.

Suomessa on siten valittu ulkomaisten vuokratyöntekijöiden sääntelyn osalta malli, jossa vuokratyösuhteessa ulkomaisella vuokratyönantajalla ja ulkomaisella vuokratyöntekijällä on erilaisia velvoitteita riippuen siitä, onko ulkomainen työnantaja hakeutunut työnantaja- ja ennakkoperintärekisteriin tai onko ulkomaisella työnantajalla edustajaa. Lisäksi työn teettäjällä on ilmoitusvelvollisuus Verohallinnolle ulkomaisesta vuokratyönvoimaa vuokranneen työnantajan tiedoista sekä edustajasta. Koska EU-tuomioistuimen päätöskäytännön arvioidaan sallivan työnantajavelvoitteen asettamisen myös taloudellisena työnantajana pidettävälle taloudelliselle työnantajalle määrätyin edellytyksin, valmistelun yhteydessä on arvioitu mahdollisuutta asettaa työnantajavelvoitteet taloudelliselle työnantajalle. Koska nykyisin voimassa olevan vuokratyösäännöksen osalta käytössä olevan työnantajavelvoitteiden jakautumista koskevan menettelyn on arvioitu toimineen pääsääntöisesti hyvin, valmistelussa on päädytty siihen, että ulkomaisen työvoiman luovuttamisesta taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle saadun palkkatulon verotuksen osalta työnantajavelvoitteiden suhteen noudatettaisiin vastaavaa menettelyä kuin nykyisin vuokratyösäännöksen osalta.

### 5.1.2 Päivämääräkohtaiset alarajahuojennukset

Ruotsissa voimaan tulleen vuokratyötä koskevan säännöksen mukaan vuokratyöksi ei katsota työsuhdetta, jonka johdosta työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää. Valmistelun yhteydessä on arvioitu samankaltaisen säännöksen sisällyttämistä ulkomaisten työvoiman luovutuksesta taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle saatua tuloa koskevaan, uuteen TVL:n 10 §:n 4 c kohdan säännökseen. Tällaisen päivämääräkohtaisen alarajahuojennuksen sisällyttämistä säännökseen voisi puoltaa se, että lyhyistä esimerkiksi seminaari- tai koulutustyöskentelyjaksoista kertyvien verotuottojen voidaan arvioida jäävän melko vähäisiksi suhteessa veronmaksu- ja ilmoittamisvelvoitteista työnantajille, työntekijälle ja Verohallinnolle aiheutuviin hallinnollisiin kustannuksiin. Päivämääräkohtaisen alarajahuojennuksen sisällyttäminen säännökseen merkitsisi kuitenkin sitä, että nykyisen vuokratyösäännöksen piirissä olevat vuokratyöntekijät saisivat säännöksen voimaantullessa verokohteluunsa huojennuksen. Tästä syystä muutosta ei pidetty perusteltuna.

## 5.2 Ulkomaisten lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

### *Ruotsi*

Rajoitetusti verovelvollisia koskevan tuloverolain (Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 1991:586) 6 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen ei ole Ruotsissa verovelvollinen palkkatulosta, joka on saatu muulta kuin Ruotsin valtiolta, ruotsalaiselta kunnalta tai ruotsalaiselta maakärjäkunnalta, jos:

- tulonsaaja oleskelee Ruotsissa enintään 183 päivän ajan 12 kuukauden ajanjakson aikana
- suorituksen maksaa työnantaja, jonka kotipaikka ei ole Ruotsissa
- suorituksella ei rasieta Ruotsissa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa.

Säännös vastaa OECD:n malliverosopimuksen 15(2) artiklaa. Malliverosopimus ei sisällä työnantajan määrittelyä, joten se määrittää Ruotsin kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Ruotsissa on sovellettu muodollista tulkintaa työnantajakäsitteestä ja palkan maksanutta yritystä pidetään työnantajana. Taloudellisen työnantajan käsitettä ei ole sisällytetty Ruotsin kansalliseen lainsäädäntöön vielä.



Valtiovarainministeriön luonnoksessa on asetettu lakiuudistuksen tavoitteeksi erotella muodollisen ja taloudellisen työnantajan erilliset käsitteet. Lainvalmisteluaineistossa viitataan OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin työnantajan käsitettä määritettäessä. Arvioitaessa sitä, suoritetaanko työ ruotsalaisen taloudellisen työnantajan lukuun, voidaan tulkinta-apuna käyttää OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohtaa 8.14.

Vuoden 2021 alusta on tullut voimaan rajoitetusti verovelvollisia koskevan tuloverolain (Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta) muutos. Lakiin lisättiin uudet säännökset 6 a § ja 6 b §. Lisäksi nykyistä 6 §:ää muutettiin siten, että 183 päivän sääntö siirretään kokonaan uuteen 6 a §:ään. Uudistuksen avulla taloudellisen työnantajan käsite sisällytetään 183 päivän sääntöä koskevaan säännökseen. Ehdotuksen mukaan 183 päivän sääntö verovelvollisuuden syntymisestä ei sovellu, jos kyse on tilanteesta, jossa työvoima on vuokrattu ruotsalaiselle yhtiölle, joka katsotaan taloudelliseksi työnantajaksi. Vuokratyöntekijän verovelvollisuus Ruotsissa alkaisi ehdotuksen mukaan heti työskentelyn alettua Ruotsissa. Vuokratyöksi ei katsota työsuhdetta, jonka johdosta työskentely Ruotsissa ei ylitä yhtäjaksoisesti 15 päivää eikä kalenterivuoden aikana yhteensä 45 päivää.

Taloudellisen työnantajan käsite sisällytetään ehdotuksen mukaan 6 a §:n toiseen momenttiin. Säännöksen mukaan henkilöstönvuokrauksella tarkoitetaan sitä, että luonnollinen henkilö suoraan tai epäsuoraan vuokrataan tai ”annetaan vuokrattavaksi” yhden työnantajan toimesta tehdäkseen työtä Ruotsissa toimeksiantajan hyväksi, mikäli toimeksiantaja on elinkeinoverolain mukaan tuloverovelvollinen, Ruotsin valtio, Ruotsin kunta tai ruotsalainen aluehallinto (landsting) ja työ suoritetaan integroituna osana toimeksiantajan toimintaa toimeksiantajan kontrollissa ja johtamana. Ruotsissa sijaitsevaksi työnantajaksi katsotaan työsopimussuhteessa olevan työnantajan lisäksi toimeksiantaja, joka vastaa työn johtamisesta ja jonka hyväksi työsuoritus tehdään.

Ilmoittamisvelvollisuudesta säännellään Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 6, 9 ja 26 kappaleissa. Jos työsuorituksesta maksettavan korvauksen maksajan kotipaikka on ulkomailla, on korvauksen vastaanottajan ilmoitettava ja maksettava vero Ruotsiin. Verovelvollisen on toimitettava erityinen veroilmoitus jokaisesta saamastaan veronalaisesta edusta. Veroilmoituksella on ilmoitettava verovelvollisen tunnistetiedot, tieto maksajayhtiön tilikaudesta sekä muut tarpeelliset tiedot veron määrän laskemiseksi. Erityisellä veroilmoituksella on annettava myös tiedot verotettavasta korvauksesta sekä korvauksesta maksettavasta verosta.

Taloudellisen työnantajan käsitteen käyttöönoton yhteydessä Ruotsissa on muutettu myös ulkomaisen työnantajan verovelvoitteita. 1.1.2021 alkaen ulkomaiselle työnantajalle muodostuu lähtökohtaisesti velvollisuus rekisteröityä Ruotsin työnantajarekisteriin, raportoida Ruotsissa tehdystä työstä maksettu palkka Ruotsin veroviranomaisille ja toimittaa ennakonpidätys Ruotsiin, jos yrityksen työntekijän palkka on Ruotsissa veronalaista. Näitä velvoitteita ei lähtökohtaisesti voi siirtää ruotsalaiselle yhtiölle.

Ruotsin verovirasto on ehdottanut muistiossaan, että rajoitetusti verovelvollisilla henkilöillä, jotka tekevät työtä Ruotsissa, on oltava koordinoitintunnettu rekisteröintiä varten Ruotsin verovirastossa, kun työ Ruotsissa alkaa. Valtiovarainministeriö on luonnoksessaan ehdottanut, että Ruotsissa työskentelevällä rajoitetusti verovelvollisella henkilöllä tulee olla koordinoitintunnettu rekisteröintiä varten Ruotsin verovirastossa, kun työ Ruotsissa alkaa.

*Norja*

Verovelvollisuudesta säädetään skatteloven 2 kappaleen 2-1 §:ssä. Norjassa rajoitetusti verovelvollinen on henkilö, joka oleskelee siellä enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla tai 270 päivää 36 kuukauden ajanjaksolla. Jos nämä rajat ylittyvät, tulee henkilöstä yleisesti verovelvollinen. Yleinen verovelvollisuus alkaa vasta sen verovuoden alusta, jonka aikana joko 183 ja 270 päivän raja ylittyy. Yleisesti verovelvolliset ovat verovelvollisia maailmanlaajuisista tuloistaan ja rajoitetusti verovelvolliset ovat verovelvollisia ainoastaan Norjasta saamistaan tuloista.

Skatteloven 2 kappaleen 2-3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen henkilö on velvollinen maksamaan veroa Norjaan siellä tilapäisen oleskelunsa aikana työskentelystä syntyneestä tulosta. Verovelvollisuus syntyy, jos 1) työntekijä oleskelee Norjassa yli 183 päivää, 2) työnantaja on norjalainen, 3) työnantaja on ulkomainen yhtiö, jolla on Norjassa kiinteä toimipaikka tai 4) työntekijä on vuokrattu ulkomaiselta yhtiöltä norjalaiselle työnantajalle.

Taloudellisen työnantajan käsite on käytössä Norjassa. Rajat ylittävissä työskentelytilanteissa työnantajaa määrittäessään Norjan veroviranomaiset perustavat arvionsa mallisopimuksen 15 artiklan toisen kappaleen tulkintaan. Työnantajan käsitettä ei tulisi tulkita muodollisesti verosopimustilanteissa, eli työnantajana ei ole pidettävä yhtiötä, jonka kanssa työsopimus on solmittu ja joka maksaa palkan. Joissakin Norjan viime aikoina tekemissä verosopimuksissa, kuten Pohjoismaisessa verosopimuksessa ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tehdyssä sopimuksessa, todetaan selvästi, ettei 15 artiklan toinen kappale sovellu vuokratyöntekotilanteissa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaalaisten työnantajien toimesta palkatut ulkomaalaiset työntekijät Norjassa lyhyelläkin työskentelyjaksolla ovat todennäköisesti verovelvollisia Norjassa. Konserneja koskien ei ole poikkeussääntelyä, joten myös konsernitilanteissa norjalaiselle yhtiölle vuokrattu työntekijä on verovelvollinen palkkatuloistaan ensimmäisestä päivästä lähtien.

Työntekijää pidetään vuokrattuna, jos ulkomainen yritys on antanut hänet norjalaisen yrityksen tai ulkomaisen yrityksen Norjassa olevan kiinteän toimipaikan käytettäväksi siten, että ulkomainen yritys ei vastaa työn tuloksesta eikä kanna siihen liittyvää riskiä. Asian ratkaisuun vaikuttaa myös se, kummalla yrityksellä on työn yleinen johto ja ohjaus ja kumpi antaa työvälineet sekä määrää työntekijöiden lukumäärän.

Jos Norjan veroviranomaiset katsovat kyseessä olevan työvoiman vuokrauksen, vuokrattujen työntekijöiden palkka verotetaan aina Norjassa heti työskentelyn alettua. Näin tehdään silloinkin, kun työntekijä työskentelee Norjassa vain lyhyen ajan. Vuokranantajayritys ja norjalainen työnantajayritys ovat yhteisvastuullisia veronmaksun suhteen.

### *Tanska*

Verovelvollisuudesta säädetään statsskatteloven 2 §:ssä. Yleisesti verovelvollisena pidetään henkilöä, joka asuu vakituisesti Tanskassa tai joka oleskelee siellä yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta. Muut ovat rajoitetusti verovelvollisia ja velvollisia maksamaan veroa ainoastaan Tanskasta saamistaan tulosta.

Tanskan Lähdeverolain (kildesskatteloven) 2 §:n 9 momentin 2 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen luonnollinen henkilö ei ole verovelvollinen Tanskasta saamistaan tulosta, mikäli henkilö ei oleskele Tanskassa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksona ja suorituksen maksaja ei ole elinkeinoverolain (selskabsskatteloven) mukaan Tanskassa verovelvollinen.

Tanskassa sovelletaan taloudellisen työnantajan käsitettä. Taloudellisen työnantajan käsite on sisällytetty lähdeverolain rajoitetusti verovelvollisten verotusta koskevaan 2 §:ään. Lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan luonnollinen henkilö, joka saa korvausta suorittamastaan työsuorituksesta, joka on suoritettu Tanskassa ja työsuoritus liittyy erottamattomasti Tanskassa sijaitsevan yrityksen liiketoimintaan, on Tanskassa verovelvollinen saamastaan korvauksesta. Työn suorittajan ja tanskalaisen yrityksen välisellä muodollisella suhteella ei ole merkitystä verovelvollisuuden syntymisen kannalta. Vaikka työntekijä ei ole muodollisessa työsuhteessa tanskalaiseen yritykseen, mutta hän tosiasiasa suorittaa työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan hyväksi, Tanskan veroviranomainen tulkitsee tanskalaisen yrityksen olevan verosopimuksen 183-päivän säännössä tarkoitettu työnantaja.

Lähdeverolain 48 b §:n mukaan luonnollisten henkilöiden, joiden työsuorituksesta saatua tuloa verotetaan lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, maksettava vero on 30 prosenttia bruttopalkasta mukaan lukien kulukorvaukset.

Tanskassa ei ole erikseen vuokratyötulon verotusta koskevaa sääntelyä. Lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohta koskee myös vuokratyötulon verotusta. Säännöksen nojalla Tanska verottaa varsinaisten vuokrattujen työntekijöiden lisäksi myös työkomennuksella olevia työntekijöitä, jos he tosiasiasa suorittavat työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan hyväksi. Tanskan lainsäädäntö ei sisällä alarajahuojennuksia säännöksen soveltumiselle. Ulkomaisen työntekijän verovelvollisuus alkaa heti ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien, mikäli ulkomaisen työntekijän työsuorituksen katsotaan liittyvän erottamattomasti Tanskassa sijaitsevan yrityksen liiketoimintaan.

Tanskassa työn suorittanut verovelvollinen ei ole velvollinen toimittamaan veroilmoitusta lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisista veronalaisista tuloista. Verovelvollinen voi kuitenkin vaatia, että hänen verotuksensa toimitetaan lähdeverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan siten, että verovelvollisella on myös velvollisuus toimittaa veroilmoitus Tanskan veroviranomaiselle. Tanskalaisella yrityksellä, joka on vuokrannut työntekijän ulkomaiselta yritykseltä, on velvollisuus tehdä ennakonpidätys ulkomaiselle työntekijälle maksettavasta korvauksesta. Työvoiman vuokrannut tanskalainen yritys on velvollinen pyytämään ulkomaiselta työntekijältä tarvittavat tiedot veron maksamista varten.

Tanskan kansalliset tuomioistuimet ovat antaneet ratkaisuja koskien vuokratyötulon soveltamista verosopimustilanteissa. Ratkaisuissa on katsottu, että koska Tanskan ja muiden valtioiden välisissä verosopimuksissa ei ole ollut erikseen määriteltynä vuokratyön määritelmää, Tanskan veroviranomaisilla on ollut oikeus soveltaa Tanskan sisäisen lainsäädännön mukaista määritelmää kansainvälisissä tilanteissa.

### *Saksa*

Verovelvollisuudesta säädetään Einkommensteuergesetz (EStG) 1 §:ssä. Säännöksen mukaan rajoitetusti verovelvollinen on luonnollinen henkilö, jolla ei ole kotipaikkaa Saksassa ja joka ei jatkuvasti oleskele Saksassa. Rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroa ainoastaan Saksasta saamastaan tulosta. Rajoitetusti verovelvollisen verotuksesta säädetään EStG 49 §:ssä. Säännöksen mukaan tulo on saatu Saksasta muun muassa silloin, kun suorituksen on maksanut saksalainen työnantaja tai ulkomaisen yhtiön Saksassa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

EStG 38 §:ssä säädetään palkkatulon verottamisesta. Säännöksen mukaan veronalaista on palkkatulo, jonka on maksanut kotimainen työnantaja. Kotimaisella työnantajalla tarkoitetaan Saksassa asuvaa yhtiötä, joka maksaa palkan, tai jonka markkinaehtoperiaatteen mukaisesti olisi tullut maksaa palkka työntekijälle. Edellytyksenä ei ole, että saksalainen yhtiö on maksanut palkan omista nimissään ja omaan lukuunsa. Saksassa työskentelevälle työntekijälle maksettu palkka on veronalaista Saksassa myös silloin, kun sen on maksanut ulkomaalainen yhtiö sellaisen saksalaisen yhtiön puolesta, jonka toimintaan työntekijän tehtävät kohdistuvat. Työsuorituksen voidaan katsoa kohdistuvan saksalaisen yhtiön toimintaan erityisesti tilanteissa, joissa palkan maksanut kolmas osapuoli ja saksassa asuva yhtiö kuuluvat samaan konserniin.

Säännöksen EStG 38 § taloudellisen työnantajan määritelmä on uudistettu vuoden 2020 alusta. Ennen uudistusta saksalainen yhtiö katsottiin ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi ainoastaan, kun yhtiö oli itse omista nimissään maksanut palkan tai, kun kolmannen osapuolen maksama palkka oli rasittanut saksalaisen yhtiön tulosta. Uudistuksen myötä saksalainen yhtiö voidaan katsoa taloudelliseksi työnantajaksi myös tilanteissa, joissa kolmas osapuoli ei veloita Saksassa työskentelevälle työntekijälle maksamaansa palkkaa saksalaiselta yhtiöltä, mutta markkinaehtoperiaatteen mukaan toimittaessa näin olisi tullut tehdä. Saksan kansallisen lainsäädännön mukaan taloudellisen työnantajan käsitteen soveltumiseen ei johda pelkästään se, että saksalainen yritys on tosiasiallisesti vastannut työntekijän palkkakuluista, vaan myös se, että sen olisi markkinaehtoperiaatteen mukaisesti pitänyt tehdä niin.

Työnantajan ennakonpidätysvelvollisuudesta säädetään EStG 38 §:n 3 ja 3a kohdissa. Jos työnantaja on saksalainen yritys tai ulkomainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka tai edustaja Saksassa, työnantaja on velvollinen pidättämään verot työntekijän palkasta ja maksamaan verot verovirastolle kuukausittain. Saksalainen yritys on velvollinen pidättämään veron myös ulkomaisen yrityksen työntekijälle maksamasta palkasta, jos saksalainen yritys vastaa palkkakustannuksista. Saksalaisen yrityksen velvollisuus toimittaa ennakonpidätys syntyy myös tilanteissa, jossa ulkomaisen yrityksen maksamaa palkkaa ei veloiteta saksalaiselta yritykseltä, mutta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti niin olisi kuulunut tehdä.

Konsernitilanteessa katsotaan, että mikäli työskentely kestää yli kolme kuukautta tai koostuu useammista alle kolme kuukauden jaksoista, kyseessä on integrointi vastaanottavaan yritykseen. Alle kolme kuukautta kestävä työskentelyn osalta voidaan katsoa, että integrointia ei ole tapahtunut. Arviointi tulee kuitenkin tehdä aina tapauskohtaisesti ja Saksan veroviranomainen on todennut, että lainsäädäntö ei sisällä de minimis -sääntelyä oleskelun kestoa koskien.

### *Alankomaat*

Luonnollinen henkilö on tuloverovelvollinen Alankomaissa maailmanlaajuisista tuloistaan, jos hän asuu Alankomaissa ja ainoastaan Alankomaista saamista tuloista, jos hän asuu ulkomailla (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 2.1). Rajoitetusti verovelvollisen Alankomaista saaduksi tuloksi katsotaan muun muassa Alankomaissa työskentelystä syntyneet palkkatulot (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 7.1). Alankomaista saaduksi palkkatuloksi katsotaan kaikki korvaukset sellaisista työsuorituksista, jotka on tehty Alankomaissa (Wet inkomstenbelasting 2001, artikkel 7.2).

Alankomaiden siviili- ja työlainsäädännössä työnantajan käsitteeseen sovelletaan muodollista tulkintaa. Kansallisessa verolainsäädännössä ei ole määritelty työnantajan käsitettä. Työnantajan käsitteen määrittelyyn verosopimustilanteissa on sovellettu taloudellisen työnantajan käsitettä oikeuskäytännössä. Ensimmäiset oikeustapaukset, jossa taloudellisen työnantajan käsitettä on sovellettu ovat vuosilta 2002 ja 2003.

Alankomaiden korkein oikeus on vuonna 2006 antamassaan ratkaisussa ottanut kantaa siihen, miten OECD:n malliverosopimuksen 15(2) artiklan termiä työnantaja tulee tulkita. Ratkaisun mukaan muodollisen työntekijän käsitteen lisäksi tulee soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä. Taloudellisena työnantajana pidetään yhtiötä, jolla on oikeus ohjata työntekijää ja joka kantaa riskin ja kustannukset suoritetuista tehtävistä. Näihin kustannuksiin kuuluvat ulkomaisen työnantajayrityksen alankomaalaiselta yritykseltä veloittamat erityiset ja yksilölliset työntekijäkulut. Alankomaiden valtiovarainministeriö julkaisi ratkaisun jälkeen käytännön ohjeet, joissa käsitellään tarkemmin taloudellisen työnantajan käsitettä.

Alankomaiden verolainsäädäntö ei sisällä säännöksiä oleskelun kestosta, jonka alittuessa työntekijälle ei synny verovelvollisuutta Alankomaihin. Poikkeuksena on ulkomaalaisten yritysten työntekijöiden lyhytkestoinen, enintään 60 päivää 12 kuukauden jaksolla kestävä työskentely osana kansainvälisen konsernin vaihto-ohjelmaa, työntekijän urakehitystä tai erityisen asiantuntemuksen saavuttamisen edistämistä. Tätä poikkeusta ei kuitenkaan sovelleta, jos Alankomailla verosopimuksen mukaan on verotusoikeus tuloon.

### *Belgia*

Belgian tuloverolain (Code des impôts sur le revenu 1992) artiklan 2 mukaan, jos luonnollisen henkilön asuinpaikka (domicile) on Belgiassa, pidetään häntä Belgiassa asuvana. Jos luonnollisen henkilön asuinpaikka on Belgian ulkopuolella, häntä pidetään Belgiassa asuvana vain, jos hänen elinetsijänsä keskus (siège de leur fortune) sijaitsee Belgiassa. Ulkomailla asuvat luonnolliset henkilöt ovat verovelvollisia Belgiasta saamistaan tuloista. Tuloverolain artiklassa 228 on lueteltu veronalaiset Belgiasta saaduksi katsotut tulot ja säännöksen mukaan belgialaisen työnantajan maksamat palkkatulot ovat veronalaisia Belgiassa. Artiklan 228 mukaan ulkomaisen työntekijän palkkatulo on veronalaista Belgiassa myös silloin, kun palkanmaksajayritys on ulkomainen ja työntekijä oleskelee Belgiassa yli 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla.

Belgian verolainsäädännössä ei ole määritelty kotimaisen työnantajan käsitettä. Belgiassa taloudellisen työnantajan käsite on otettu käyttöön veroviranomaisten ohjeistuksella. Työnantajakäsitettä arvioidaan käskysuhdetta tarkastelemalla. Analyysissä eli integraatio-testissä tarkastellaan seuraavia seikkoja:

- Kuka kantaa riskin tai vastuun yksilön työntuloksista?
- Kenellä on oikeus ohjeistaa yksilöä? Tuleeko yksilön noudattaa asemamaan yrityksen ohjeita?
- Työskenteleekö työntekijä asemamaan esimiehen valvonnan alaisena?
- Onko asemamaan yritys oikeutettu määrittämään ja valitsemaan suoritettavat tehtävät?
- Kenelle yksilö raportoi?
- Voiko asemamaan yritys irtisanoa komennussopimuksen?

Veroviranomaisten ohjeistus ei viittaa suoraan OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaa koskevaan kommentaariin, eikä ohjeistuksen integraatio-testi vastaa täysin kommentaarin sisältöä. Jos belgialainen yritys työllistää ulkomaisen työntekijän täyttää integraatiotestin ja kantaa myös työskentelystä aiheutuvat kustannukset, belgialaista yritystä pidetään taloudellisena työnantajana, Belgiassa on oikeus verottaa tällaisesta työskentelystä maksettavaa palkkatuloa. Veron-

tusoikeus ei kata pelkästään palkkatuloa Belgian työskentelyn ajalta, vaan myös eräät työskentelyä edeltävät ja sen jälkeen maksettavat palkat ja muut vastaavat suoritukset, kuten esimerkiksi bonukset, mikäli ne liittyvät työskentelyyn Belgiassa.

Verotusoikeus ei ole riippuvainen Belgiassa fyysisesti vietetyistä päivistä. Verotusoikeuden syntymiselle ei ole asetettu päiväkohtaista alarajaa, joten Belgian verotusoikeus alkaa heti ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien. Tuloverolain artiklassa 270 on lueteltu Belgiassa ennakonpidätysvelvolliset. Tilanteessa, jossa belgialainen yritys katsotaan ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi, ennakonpidätysvelvollisia ovat belgialainen yritys tai ulkomaisen muodollisen työnantajan belgialainen kiinteä toimipaikka.

### *Iso-Britannia*

Iso-Britanniassa verovelvollisia ovat valtiossa asuvat luonnolliset henkilöt ja trustit sekä ulkomailla asuvat luonnolliset henkilöt ja trustit, jotka saavat tuloa Iso-Britanniasta. Se, asuuko luonnollinen henkilö Yhdistyneessä kuningaskunnassa ratkaistaan statutory residence -testin avulla.

Ulkomaiselle työnantajalle Iso-Britanniassa työskentelevän työntekijän verotuksesta säädetään Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 osiossa 689. Säännöksen mukaan, kun ulkomaiselle työnantajalle työskentelevä työntekijä kohdistaa työsuorituksensa Iso-Britanniassa sijaitsevalle yritykselle, Iso-Britanniassa sijaitseva yritys on työntekijän työnantajan sijaan ennakonpidätysvelvollinen työntekijälle maksettavasta palkasta.

Iso-Britannian verolainsäädäntö ei mainitse erikseen taloudellisen työnantajan termiä. Taloudellisen työnantajan käsitteen tulkinta perustuu Iso-Britannian oikeuskäytäntöön. Työntekijän oikeudellisena työnantajana pidetään tahoja, jolla on voimassa oleva työsopimus työntekijän kanssa. Taloudellisen työnantajan käsitettä tulkitaan yhdenmukaisesti OECD:n malliverosopimuksen kanssa. Tuomioistuimien tarkastelee kaikkia tosiseikkoja. Järjestelyn tosiasiallinen sisältö on muutoseikkoja tärkeämpää. Iso-Britanniassa asuvaa yhtiötä pidetään taloudellisena työnantajana, jos työntekijän palkka edelleen veloitetaan tältä yhtiöltä. Arviossa otetaan huomioon myös, onko työntekijä integroitunut mainitun yhtiön toimintaan, onko työntekijä mainitun yhtiön valvonnan alaisena sekä kantaako mainittu yhtiö toiminnan riskit.

Taloudellisen työnantajan käsitteen osalta käytössä on niin kutsuttu 60 päivän sääntö, jonka mukaan työntekijän ei katsota integroituneen yhtiön toimintaan, jos työntekijä on läsnä Iso-Britanniassa vähemmän kuin 60 päivää verovuoden aikana ja oleskelu ei muodosta osaa pitempiaikaisesta oleskelusta maassa. 60 päivän sääntö koskee ainoastaan verosopimusvaltioissa asuvia työntekijöitä. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että ulkomainen työnantaja veloittaa palkkakulut Iso-Britanniassa asuvalta yhtiöltä.

Mikäli Iso-Britanniassa asuvaa yhtiötä ei pidetä taloudellisena työnantajana, sen tulee kuitenkin hakea niin kutsuttua Short Term Business Visitors Arrangements -nimistä järjestelyä ja ilmoittaa veroviranomaisille tietyt tiedot vuosittain. Muussa tapauksessa yhtiö on ennakonpidätysvelvollinen heti ensimmäisestä päivästä alkaen.

### *Yhdysvallat*

Yhdysvaltojen verolainsäädäntö ei sisällä vastaavaa taloudellisen työnantajan käsitettä kuin OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaari. Yhdysvaltojen tuloverolain (Internal Revenue Code) 3401 d § sisältää työnantajan määritelmän. Säännöksen mukaan työnantajalla

tarkoitetaan luonnollista tai oikeushenkilöä, jolle työntekijä suorittaa minkä tahansa tyyppistä palvelua kyseisen henkilön työntekijänä. Kuitenkin, jos henkilö, jolle työntekijä suorittaa palvelua, ei vastaa työntekijän palkan maksamisesta, työnantajalla tarkoitetaan henkilöä, joka suorittaa palkanmaksun palvelun suorittamisesta. Myös, jos yhdysvaltalainen luonnollinen tai oikeushenkilö maksaa palkkaa ulkomaiselle työntekijälle ulkomaisen yrityksen puolesta, joka ei harjoita liiketoimintaa Yhdysvalloissa, yhdysvaltalainen palkanmaksaja katsotaan työnantajaksi. Muodollisesta työnantajakäsitteestä poiketen Yhdysvalloissa työnantaja on siten korvauksen työsuorituksesta tosiasiallisesti kantava taho, vaikka työsopimus olisi solmittu toisen tahon kanssa.

Yhdysvaltojen malliverosopimuksen (joka toimii perustana Yhdysvaltojen verosopimusneuvotteluille) mukaan Yhdysvallat ei saa verottaa palkkatuloa, jos seuraavat ehdot täyttyvät: a) palkansaaja ei oleskele Yhdysvalloissa yli 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksolla, b) hyvityksen maksaa työnantaja tai se maksetaan työnantajan puolesta, joka ei ole Yhdysvalloissa asuva ja c) hyvityksellä ei rasiteta kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa, joka työnantajalla on Yhdysvalloissa. Jos ulkomaisen työntekijän palkan maksanut ulkomainen maksaja edelleen veloittaa maksamansa suorituksen yhdysvaltalaiselta yhtiöltä tai Yhdysvalloissa sijaitsevalta kiinteältä toimipaikalta, verosopimuksen b tai c kohta ei täyty. Yhdysvaltojen solmimia verosopimuksia sovellettaessa työnantajan käsite on näin ollen laajempi kuin muodollisen työnantajan käsite.

Ulkomaalaisten luonnollisten henkilöiden (Nonresident alien individual) verotuksesta säännellään Internal Revenue Code 871 b §:ssä. Säännöksen mukaan ulkomaalainen henkilö, joka osallistuu yhdysvaltalaisen yrityksen liiketoimintaan, on verovelvollinen tosiasiallisesti Yhdysvalloissa harjoitetusta työskentelystä saamistaan tuloista. Ennakonpidätysvelvollisuus ulkomaisen työntekijän Yhdysvalloista saamasta palkasta on yhdysvaltalaisella yrityksellä tilanteessa, jossa yhdysvaltalainen yritys katsotaan ulkomaisen työntekijän taloudelliseksi työnantajaksi. Internal Revenue Code § 1441 mukaan työnantaja, jonka vastuulla on säännöksessä lueteltujen tulolajien hallinta, vastaanottaminen, luovutus tai maksaminen ulkomaiselle työntekijälle (nonresident alien individual), on velvollinen pidättämään 30 prosentin ennakonpidätyksen ulkomaiselle työntekijälle kuuluvasta suorituksesta.

## **6 Lausuntopalaute**

Tätä kohtaa täydennetään myöhemmin.

## **7 Säännöskohtaiset perustelut**

### **7.1 Tuloverolaki**

**10 §. Suomesta saatu tulo.** Pykälän 1 momentin 4 c kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatua tuloa olisi palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee taloudellisena työnantajana pidettävälle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja -valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*).

### **7.2 Laki verotusmenettelystä**

**15 a §. Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus.** Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että suomalaiselle taloudelliselle työntekijälle työskentelevän työntekijän ulkomaisen työnantajan tulisi antaa Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain

EPL:n 14 a §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä VML:n 15 §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta, Tiedot antaisi jatkossakin työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettu edustaja, jos työnantajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, joten näin ollen VML:n 15 a §:n 3 momenttia ei ole tarpeen muuttaa.

Pykälän 1 momenttiin sisältyvää ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuutta ehdotetaan laajennettavaksi TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelystä saatuun tuloon. Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun vuokratun työntekijän sekä TVL:n 13 §:ssä tarkoitettun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä VML:n 15 §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

**17 §.** *Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus.* Pykälän 7 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että EPL:n 14 a §:ssä tarkoitettun taloudellisen työnantajan olisi toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Lisäksi tällöin olisi toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot olisi toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta olisi ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Pykälän 7 momenttiin sisältyvää työn teettäjän ilmoitusvelvollisuutta ehdotetaan laajennettavaksi myös tuloon, joka perustuu TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyyn suomalaisella aluksella. Siten jokaisen, joka teettää työtä TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulla vuokratulla työntekijällä tai TVL:n 13 §:ssä tarkoitettulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Lisäksi tällöin olisi toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta.

### **7.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta**

**16 a §.** Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että TVL:n 13 §:ssä tarkoitettuun, suomalaisella aluksella työskentelyyn perustuvaan tuloon sovellettaisiin vastaavaa menettelyä kuin TVL:n 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun, ulkomaiseen vuokratyöntekijänä työskentelystä saatuun tuloon. Siten suomalaisella aluksella työskentelyyn perustuvan tulon osalta toimitettaisiin ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. Poistetaan pykälästä viittaus kansainväliseen sopimukseen tarpeettomana.

### **7.4 Ennakkoperintälaki**

**14 a §.** EPL:iin ehdotetaan lisättäväksi uusi 14 a §, jonka mukaan taloudellisella työnantajalla tarkoitettaisiin työn teettäjä, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*). Taloudellisella työnantajalla olisi vain VML:n 17 §:n 7 momentissa tarkoitettut velvoitteet. Verosopimusta sovellettaessa verosopimuksen työnantaja -käsitteen ei ole katsottu tarkoittavan taloudellista työnantajaa Suomessa. Ehdotuksella on tarkoitus ottaa taloudellisen työnantajan käsite käyttöön kansallisessa lainsäädännössä, jolloin sitä voitaisiin soveltaa myös vero-



sopimusten työtuloa koskevan artiklan osalta myös ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleviin ja suomalaiselle taloudelliselle työnantajalle työskenteleviin yleisesti verovelvollisiin työntekijöihin, jotka verosopimuksen mukaan asuvat muussa valtiossa kuin Suomessa.

### **7.5 Laki tulotietojärjestelmästä**

**6 §.** *Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja muut tiedot.* Pykälän 2 momentin 10 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi antaa tiedot ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot EPL:n 14 a §:n tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot.

Momentin 17 kohtaa 17 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että tulorekisteriin tulisi ilmoittaa ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot EPL:n 14 a §:n tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä, taloudellisesta työnantajasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot. 17 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että ilmoitusvelvollisuus tulorekisteriin olisi myös TVL:n 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta.

**12 §.** *Tietojen antamisaika.* Pykälän 8 momentin mukaan 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettujen tietojen on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratyöntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen. Lainkohdasta ehdotetaan sana vuokratyöntekijä korvattavaksi sanalla työntekijä.

### **8 Voimaantulo**

Lait tulisivat voimaan 1.1.2022. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.

*Ponsi*

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

**Laki**

**tuloverolain 10 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 1 momentin 4 c kohta, sellaisena kuin se on laissa  
1223/2006, seuraavasti:

10 §

*Suomesta saatu tulo*

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

-----  
4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee täällä olevalle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*);  
-----

-----  
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.  
-----

## 2.

### Laki

#### verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 a §:n 1 momentti ja 17 §:n 7 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 15 a §:n 1 momentti laissa 55/2018 ja 17 §:n 7 momentti laissa 452/2016, seuraavasti:

#### 15 a §

##### *Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus*

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoitetulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän sekä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitetut tiedot maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

---

#### 17 §

##### *Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus*

---

Ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoitetun taloudellisen työnantajan sekä jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.

---

### 3.

## Laki

### **rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 16 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1226/2006, seuraavasti:

#### 16 a §

Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun palkan sekä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitetun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.

---

## 4.

### **Laki**

#### **ennakkoperintälain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*lisätään* ennakkoperintälakiin (1118/1996) uusi 14 a § seuraavasti:

14 a §

#### *Taloudellinen työnantaja*

Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjä, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (*taloudellinen työnantaja*). Taloudellisen työnantajan velvoitteet määräytyvät verotusmenettelystä annetun lain 17 §:n 7 momentin mukaisesti.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.

## 5.

### Laki

#### tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018) 6 §:n 2 momentin 10 ja 17 kohta  
sekä 12 §:n 8 momentti seuraavasti:

#### 6 §

##### *Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja muut tiedot*

---

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

---

10) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoitamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille sekä tuloverolain (1535/1992) 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevalle henkilölle maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

---

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot ennakkoperintälain 14 a §:n tarkoitamalle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän sekä tuloverolain 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjästä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

#### 12 §

##### *Tietojen antamisaika*

---

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitettavat tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.

Helsingissä x.x.20xx

**Pääministeri**

**Sanna Marin**

Valtiovarainministeri Annika Saarikko

1.

**Laki**

**tuloverolain 10 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 1 momentin 4 c kohta, sellaisena kuin se on laissa  
1223/2006, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

10 §

10 §

*Suomesta saatu tulo*

*Suomesta saatu tulo*

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta  
työnantajalta Suomessa tehdystä työstä sil-  
loin, kun ulkomainen vuokranantaja on vuok-  
rannut työntekijän Suomessa olevalle työn  
teettäjälle;

4 c) palkkatulo, joka on saatu ulkomaiselta  
työnantajalta Suomessa tehdystä työstä sil-  
loin, kun *ulkomaisen työnantajan palveluk-  
sessa oleva työntekijä työskentelee täällä ole-  
valle työn teettäjälle siten, että työsuoritusta  
on pidettävä erottamattomana osana työn  
teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa  
työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alai-  
suudessa (taloudellinen työnantaja)*;

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-  
vuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.



## 2.

### Laki

#### verotusmenettelystä annetun lain 15 a ja 17 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 a §:n 1 momentti ja 17 §:n 7 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 15 a §:n 1 momentti laissa 55/2018 ja 17 §:n 7 momentti laissa 452/2016, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

15 a §

15 a §

*Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus*

*Ulkomaisen työnantajan tiedonantovelvollisuus*

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

Ulkomaisen työnantajan on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot *ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoitettulle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän sekä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön* työskentelyn arvioidusta kestosta ja työn teettäjistä sekä tämän lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot maksetusta palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta.

17 §

17 §

*Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus*

*Muita tietoja koskeva sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus*

Jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettulla vuokratulla työntekijällä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän vuokralle antaneesta yrityksestä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta. Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetusta

*Ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoitettun taloudellisen työnantajan sekä jokaisen, joka teettää työtä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettulla suomalaisella aluksella toimessa olevalla henkilöllä, on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot työntekijän ulkomaisesta työnantajasta.* Lisäksi tällöin on toimitettava tieto yrityksen työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mu-

*Voimassa oleva laki*

edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Ehdotus*

kaisesti asetetusta edustajasta. Tiedot on toimitettava sitä kalenterikuukautta seuraavan kuukauden loppuun mennessä, jonka aikana yrityksen ensimmäinen työntekijä aloittaa työskentelyn työn teettäjälle. Edellä mainituissa tiedoissa tapahtuneesta muutoksesta on ilmoitettava Verohallinnolle muutosta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-  
vuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.*

### 3.

## Laki

### **rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 16 a §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 16 a §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1226/2006, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

16 a §  
Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun palkan osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa ja kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Ehdotus*

16 a §  
Rajoitetusti verovelvollisen työntekijän saaman tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettun palkan sekä tuloverolain 13 §:ssä tarkoitettun suomalaisella aluksella toimessa olevan henkilön saaman tulon osalta toimitetaan ennakonkanto, jos palkan maksaja ei ole velvollinen perimään palkasta lähdeveroa. Työntekijän on haettava ennakonkantoa Suomessa työskentelyn aloittamista seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-  
vuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.*

4.

## Laki

### ennakkoperintälain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
lisätään ennakkoperintälakiin (1118/1996) uusi 14 a § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

#### 14 a §

##### *Taloudellinen työnantaja*

*Taloudellisella työnantajalla tarkoitetaan työn teettäjä, jolle ulkomaisen työnantajan palveluksessa oleva työntekijä työskentelee siten, että työsuoritusta on pidettävä erottamattomana osana työn teettäjän Suomessa harjoittamaa toimintaa työn teettäjän työnjohdon ja valvonnan alaisuudessa (**taloudellinen työnantaja**). Taloudellisen työnantajan velvoitteet määräytyvät verotusmenettelystä annetun lain 17 §:n 7 momentin mukaisesti.*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-  
vuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.*

## 5.

### Laki

#### tulotietojärjestelmästä annetun lain 6 ja 12 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018) 6 §:n 2 momentin 10 ja 17 kohta  
sekä 12 §:n 8 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

6 §

6 §

*Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja  
muut tiedot*

*Tulorekisteriin talletettavat tulotiedot ja  
muut tiedot*

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

Palkanmaksajan maksamista suorituksista ja muuna kuin rahana antamista eduista talletetaan seuraavat verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 luvun sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:n ja 29 §:n 3 momentin nojalla ilmoitettavat tiedot:

10) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitettua palkasta, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

10) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain (447/2016) 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot *ennakkoperintälain 14 a §:ssä tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskenteleville työntekijöille* sekä tuloverolain (1535/1992) 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevalle henkilölle maksetusta palkasta sekä muusta palkasta silloin, kun palkansaaja jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot tuloverolain 10 §:n 4 c kohdassa tarkoitetun vuokratun työntekijän työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä sekä työn teettäjistä,

17) ulkomaisen työnantajan tai työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:n mukaisesti asetetun edustajan antamat tiedot *ennakkoperintälain 14 a §:n tarkoittamalle taloudelliselle työnantajalle työskentelevän työntekijän* sekä tuloverolain 13 §:n suomalaiselle aluksella toimessa olevan henkilön työskentelyn arvioidusta kestosta ja palkan määrästä

*Voimassa oleva laki*

jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

12 §

*Tietojen antamisaika*

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitetut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen vuokratulle työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

*Ehdotus*

sekä työn teettäjistä, jos kansainvälinen sopimus ei estä veron perimistä työntekijän palkasta sekä asetettua edustajaa koskevat tiedot;

12 §

*Tietojen antamisaika*

Edellä 6 §:n 2 momentin 17 kohdassa tarkoitetut tiedot on annettava viimeistään viidentenä kalenteripäivänä ensimmäisen työntekijälle maksetun palkan maksupäivän jälkeen.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vero-  
vuodelta 2022 toimitettavaan verotukseen.*