

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Kati Nieminen
**TALOUDELLISEN TYÖNANTAJAN KÄSITE –
LÄHTÖKOHTANA OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN 15(2)(B)
ARTIKLA**

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2014

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

NIEMINEN, KATI: Taloudellisen työnantajan käsite – lähtökohtana OECD:n malliverosopimuksen 15(2)(b) artikla

Pro gradu -tutkielma, IX + 71 s.

Vero-oikeus

Syyskuu 2014

Tutkielmassa tarkastellaan, miten OECD:n malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklassa tarkoitettua työnantajan käsitettä tulisi tulkita. Tutkielmassa arvioidaan myös, olisiko Suomen mahdollista ryhtyä soveltamaan taloudellisen työnantajan tulkintaa.

Malliverosopimuksen 15(1) artiklassa on esitetty pääsääntö yksityisen sektorin työnantajalta saadun palkkatulon verottamisesta. Sen mukaan itsenäisen työskentelyn perusteella maksetusta hyvityksestä voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa työskentely tapahtuu. 15(2) artiklassa on esitetty poikkeussääntö, ns. 183-päivän sääntö, jonka mukaan vain henkilön asuinvaltio voi verottaa toisessa valtiossa tapahtuneen työskentelyn perusteella suoritettavaa hyvitystä, mikäli kaikki esitetyt kolme ehtoa täyttyvät. Yksi näistä ehdoista on kappaleen b-kohdassa esitetty vaatimus, jonka mukaan hyvityksen tulee maksaa sellainen työnantaja, joka ei ole tuossa toisessa valtiossa (työskentelyvaltiossa) asuva eikä sitä makseta tällaisen työnantajan puolesta.

On kiistanalaista, missä laajuudessa OECD:n jäsenvaltiot ovat juridisesti velvoitettuja tulkitsemaan ja soveltamaan solmimiaan verosopimuksia malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyjen tulkintaohjeiden mukaan. Käytännössä kommentaarilla on suuri ohjaava merkitys verosopimusten tulkinnassa. Kommentaarissa on pyritty selventämään, miten työnantajan käsitettä 15(2)(b) artiklassa tulisi tulkita. Kommentaarin tulkintaohjeet noudattelevat sisältö ennen muotoa -periaatetta ja sisältävät useita eri kriteerejä, joiden avulla tosiasiallisia olosuhteita tulisi tarkastella. Kommentaarissa asetetaan painoarvoa muun muassa sille, minkä yrityksen toimintaan henkilön suorittamien työtehtävien voidaan katsoa integroituvan ja kuka kantaa henkilön työpanokseen liittyvän vastuun ja riskin.

Kommenttaari ei tarjoa tyhjentävää määritelmää työnantajan käsitteestä. Kommentaarin tarjoamat tulkintaohjeet ovat ylipäättään jokseenkin epäselviä. Osittain tämän vuoksi ja osittain kansallisten verosopimusten tulkintaa koskevien säännöstensä vuoksi valtiot turvautuvat käytännössä usein kansallisten lakiansa mukaiseen työnantajan määritelmään. Edellä mainituista seikoista johtuen valtioiden soveltamiskäytännöt ovat varsin kirjavia.

Suomi ei sovelle taloudellisen työnantajan käsitettä, vaan tulkitsee kansallisen lakinsa nojalla muodollisen työnantajan olevan verosopimuksen 183-päivän säännössä tarkoitettu työnantaja. Tutkielmassa tarkastellaan Suomen tällä hetkellä soveltamaa työnantajan käsitettä tarkastelemalla vuokratyöntekijöiden verotusta koskevaa sääntelyä sekä kansallisen lainsäädännön määritelmää työnantajasta. Tutkielmassa otetaan lopuksi kantaa siihen, millä edellytyksin Suomi voisi siirtyä kohti materialistisempaa työnantajan tulkintaa.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	IX
1 JOHDANTO	1
1.1 AIHEEN ESITTELY	1
1.2 AIHEEN RAJAUS JA TUTKIMUSKYSYMYKSET	5
1.3 LÄHDEAINEISTO JA METODOLOGIA	7
1.4 ERÄIDEN KÄSITTEIDEN JA TERMIEN KÄYTTÖ	9
1.5 TUTKIELMAN RAKENNE	10
2 VEROSOPIMUSTEN TULKINTA JA MALLIVEROSOPIMUKSEN KOMMENTAARIN JURIDINEN SITOVUUS	12
2.1 YLEISTÄ VEROSOPIMUKSISTA JA OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSESTA	12
2.2 VEROSOPIMUSTEN TULKINTAAN VAIKUTTAVAT SÄÄNNÖKSET	16
2.2.1 <i>Wienin yleissopimuksen 31, 32 ja 33 artiklat</i>	16
2.2.2 <i>Malliverosopimuksen 3(2) artikla</i>	19
2.3 KOMMENTAARIN MERKITYS VEROSOPIMUSTEN TULKINNASSA	19
2.4 VEROSOPIMUSTEN TULKINNASTA SUOMESSA	22
3 MALLIVEROSOPIMUKSEN 15 ARTIKLA	25
3.1 ARTIKLAN 15 SISÄLTÖ PÄÄPIIRTEITTÄIN	25
3.2 183-PÄIVÄN SÄÄNTÖ.....	27
3.2.1 <i>Yleistä 183-päivän säännöstä</i>	27
3.2.2 <i>Malliverosopimuksen 15(2) artiklan tavoite ja tarkoitus</i>	30
3.2.3 <i>A-kohta</i>	32
3.2.4 <i>B-kohta</i>	37
3.2.5 <i>C-kohta</i>	41
4 TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN TULKINTAA	44
4.1 TYÖNANTAJAYRITYKSEN TAVOITTEISTA	44
4.2 KANSAINVÄLISET VUOKRATYÖVOIMAJÄRJESTELYT	45
4.3 <i>BONA FIDE</i> -TAPAUKSET	49
4.4 KOMMENTAARISSA ESITETYT KRITERIT TYÖNANTAJAN TULKINNALLE	49

4.5	TALOUDELLISEN TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN SOVELTAMINEN MUISSA POHJOISMAISSA	52
4.5.1	<i>Ruotsi</i>	52
4.5.2	<i>Norja</i>	53
4.5.3	<i>Tanska</i>	54
5	NYKYTILANNE SUOMESSA JA TULEVAISUUDEN MAHDOLLISUUKSIA	56
5.1	RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISTEN VUOKRATYÖNTEKIJÖIDEN VEROTUS SUOMESSA	56
5.2	TYÖNANTAJAN KÄSITE SUOMEN SISÄISESSÄ LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ.....	61
5.3	KVALIFIKAATIOKONFLIKTI JA SEN RATKAISEMINEN SUOMESSA	64
5.4	POHDINTAA SUOMEN MAHDOLLISUUKSISTA TALOUDELLISEN TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN SOVELTAMISELLE	65
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	68

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY 1989.

Amatucci 2006

Amatucci, Andrea (toim.): International Tax Law. Useita kirjoittajia. Kluwer Law International 2006.

Baranyai 2014

Baranyai, Gabor: Issues Related to Cross-Border Short-Term Employment. Intertax 6–7/2014, s. 470–480.

De Broe ym. 2000

De Broe, Luc – Avery Jones, John F. – Ellis, Maarten – van Raad, Kees – Le Gall, Jean-Pierre – Torrione, Henri – Vann, Richard, Miyatake, Toshio – Roberts, Sidney – Goldberg, Sanford – Strobl, Jakob – Killius, Jürgen – Maisto, Guglielmo – Giuliani, Federico – Ward, David – Wiman, Bertil: Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: “Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State”. Bulletin for International Taxation 10/2000, s. 503–521.

Dziurdź 2013

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

Dziurdź – Pötgens 2014

Dziurdź, Kasper – Pötgens, Frank: Cross-Border Short-Term Employment. Bulletin for International Taxation 8/2014, s. 404–414.

Engelen 2006

Engelen, Frank: Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model. Bulletin for International Taxation 3/2006, s. 105–109.

Haglund – Carlson – Frennberg 2010

Haglund, Frida – Carlson, Caroline – Frennberg, Emil: Swedish Legal National Report Taxation of Individuals and Goods in Sweden relevant to Cross-border Mobility. Julkaisussa: Taxation of Individuals and Goods in

the Nordic countries relevant to Cross-border Mobility. *Nordic Tax Journal* 2010, s. 107–122.

HE 157/2000

Hallituksen esitys Eduskunnalle työsopimuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, 157/2000.

HE 158/2006

Hallituksen esitys Eduskunnalle ulkomailta vuokratun työntekijän sekä rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan työkorvauksen verottamiseen liittyviksi säännöksiksi, 158/2006.

Helminen 2014

Helminen, Marjaana: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Teoksessa: Yritys – omistaja ja verotus. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, s. 15–27. Edita 2014.

Helminen

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Talentum, jatkuvatäydenteinen.

Husa 2010

Husa, Jaakko: Valkoista yksisarvista pyydystämässä vai mörköä paossa – ”oikeaa oikeusvertailua”? *Lakimies* 5/2010, s. 700–718.

Husa – Mutanen – Pohjolainen

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum 2008.

Johnsen 2010

Johnsen, Ann: Norwegian Legal National Report – Norwegian Taxation of Individuals and Goods relevant to Cross-border Mobility. Julkaisussa: Taxation of Individuals and Goods in the Nordic countries relevant to Cross-border Mobility. *Nordic Tax Journal* 2010, s. 123–138.

IFA 2010

Goeydeniz, Suat: IFA Research Paper: Tax Implications on International Hiring-Out of Labour / Hiring-Out of Labour – still the poor relation in double tax conventions?! *IBFD* 2010.

IFA Cahiers 1993

IFA: Cahiers de droit fiscal international, volume LXXVIIIa. Interpretation of double taxation conventions. 47th Congress of the International Fiscal Association, Florence 1993.

Karttunen ym. 2007

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

KPMG 2005

Hirvonen, Marjo (KPMG): Taloudellisen työnantajan vaikutus verosopimusten ns. mekaanikkoartiklan tulkintaan. Edilex Uutiset 12.7.2005.

KPMG 2013

KPMG: Denmark – Thinking Beyond Borders. International executive services. KPMG 2013. Saatavilla: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/tthinkin-beyond-borders/Documents/denmark-2013.pdf>. Viitattu 12.9.2014.

KPMG 2014

KPMG: Denmark – Income Tax. International executive services. Survey report. KPMG 22.1.2014. Saatavilla: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesArticlesPubl/taxation-international-executives/denmark/pages/income-tax.aspx#5>. Viitattu 12.9.2014.

Madsen 2010

Madsen, Liselotte H.: Danish Legal National Report Taxation. Julkaisussa: Taxation of Individuals and Goods in the Nordic countries relevant to Cross-border Mobility. Nordic Tax Journal 2010, s. 149–167.

OECD 1985

OECD: Taxation issues related to international hiring-out of labour. Teoksessa: Trends in International Taxation, OECD 1985, s. 29–56.

OECD 1999

OECD: The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6. OECD 1999.

OECD 2007

OECD Centre for Tax Policy and Administration: Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of article 15 – Revised public discussion draft. OECD 12.3.2007.

OECD 2014

OECD: 2014 Update to the OECD Model Tax Convention. OECD 15.7.2014.

OECD malli 1992

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 1992 (condensed version). OECD 1993.

OECD malli 2008

Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus (ns. OECD:n mallisopimus 2008). Suomentanut: Anders Colliander.

OECD malli 2010

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (full version). OECD 2012.

OECD malli 2014

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (condensed version). OECD 2014.

Paanetoja 2009

Paanetoja, Jaana: Työoikeus tutuksi. 1.–2. painos. Edita 2009.

PwC 2009

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

Pötgens 2006

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

Pötgens 2007

Pötgens, Frank P.G.: Proposed Changes to the Commentary on Art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of “Employer” for Treaty Purposes. Bulletin for International Taxation 11/2007, s. 476–488.

Skatteetaten 2014

Information for foreign employees: About tax, tax deduction cards and tax returns. Skatteetaten, julkaistu maaliskuussa 2014.

Skatteverket 2011

Handledning för internationell beskattning 2011. SKV 352, 12. painos. Skatteverket 2011.

Tiitinen – Kröger 2008

Tiitinen, Kari-Pekka – Kröger, Tarja: Työsopimusoikeus. Helsinki 2008.

VH 2013

Kuuden kuukauden säännön soveltumistesti. Liite VH:n ohjeessa Ulkomaantyöskentelyn verotus. Annettu 1.1.2012.

VH 2014a

Voimassa olevat verosopimukset 1.1.2014. VH:n tiedote, annettu 20.1.2014.

VH 2014b

Ulkomaiset vuokratyöntekijät ja Suomen verotus. VH:n ohje, annettu 4.4.2014.

Villiger 2009

Villiger, Mark E.: Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Martinus Nijhoff Publishers 2009.

Vienna Convention Commentary 1966

Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries. Teoksessa Yearbook of the International Law Commission 1966, volume II, United Nations.

VM 2013

Valtiovarainministeriö: Suomen verosopimukset. Saatavilla: http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/08_suomen_verosopimukset/index.jsp. Viitattu 20.8.2014.

Vogel 1986

Vogel, Klaus: Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law 1/1986, article 1.

Vogel 1990

Vogel, Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice. 2. painos. Kluwer Law and Taxation Publishers 1991.

Ward 2006

Ward, David A.: The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process. Bulletin for International Taxation 3/2006, s. 97–102.

Wulff – Keskitalo 2007

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

LYHENTEET

art.	artikla
EPL	ennakkoperintälaki (1118/1996)
EU	Euroopan unioni
HE	hallituksen esitys
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	inkomstskattelag (1999:1229) (Ruotsi)
ILC	International Law Commission
KHO	korkein hallinto-oikeus
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD:n komitea	OECD:n veroasioiden komitea (OECD Committee on Fiscal Affairs)
SINK	lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586) (Ruotsi)
SopS	sopimussarja
TSL	työsopimuslaki (55/2001)
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
YK	Yhdistyneet kansakunnat (United Nations, UN)
VH	verohallinto
VM	valtiovarainministeriö
Wienin yleissopimus	valtiosopimusoikeutta koskeva Wienin yleissopimus (Vienna Convention on the Law of Treaties, 23.5.1969)

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen esittely

Nykypäivänä on varsin yleistä, että jossakin vaiheessa uraansa työntekijä päätyy joksikin aikaa ulkomaille työskentelemään. Idea ulkomaille lähdöstä voi lähteä liikkeelle työntekijän omasta halusta, mutta työntekijöiden kansainvälisen kokemuksen kartuttaminen on myös työnantajan etu. Ulkomailla työskentely voi nimittäin kehittää kielitaitoa, sopeutumiskykyä, työskentelytapoja ja kulttuurien tuntemusta ja ymmärrystä, lisätä osaamista ja pätevyyttä sekä mahdollistaa uusien kontaktien luomisen. Ulkomailla voi päästä haastamaan itsensä ammatillisesti tavalla, joka ei ole mahdollista kotimaassa.

Jotta ulkomailla työskentely olisi onnistunut kokemus, tulee siihen liittyviin hallinnollisiin ja taloudellisiin seikkoihin kiinnittää erityistä huomioita. Yksi tällainen seikka on verotus. Ennen ulkomaan työskentelyn alkua tulisi selvittää, onko työntekijä velvollinen maksamaan palkastaan veroa työskentelyvaltioon, sekä täytyykö työntekijän itse huolehtia veronmaksusta vai hoitaako työnantajan veron pidättämisen lähteellä. Työnantajan kannalta tulisi selvittää työnantajavelvoitteiden syntymisen lisäksi esimerkiksi, onko työnantajalla oikeutta vaatia vähennystä maksamansa palkan perusteella, ja mikäli työnantaja ei asu eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa työskentelyvaltiossa, voiko työntekijän läsnäolo johtaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen työnantajalle työskentelyvaltioon.

Kun henkilö työskentelee muualla kuin siinä valtiossa, jossa hän vakituisesti asuu, ratkaistaan verotusoikeuden jakautuminen näiden valtioiden kesken heidän solmimansa verosopimuksen perusteella. Verosopimus rajoittaa valtioiden kansallisen lain mukaista verotusvaltaa. Verosopimuksen kyseistä tuloa koskevat määräykset voivat antaa verotusoikeuden vain toiselle valtiolle, mutta toisinaan molemmat valtiot ovat verosopimuksen mukaan oikeutettuja verottamaan samaa tuloa.

Kansainvälisessä vero-oikeudessa on kaksi periaatetta, joiden mukaisesti valtiot pyrkivät verottamaan tuloja ja varallisuutta – asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate. Asuinvaltioperiaatteen mukaan valtio verottaa siellä asuvien henkilöiden kaikkia maailmanlaajui-

sia tuloja ja varallisuutta. Siten esimerkiksi Suomessa vakituisesti asuva henkilö on velvollinen ilmoittamaan Suomen veroilmoituksellaan sekä Suomesta että ulkomailta saamansa tulot. Lähdevaltioperiaatetta soveltava valtio verottaa kyseisestä valtiosta peräisin olevaa tuloa ja siellä olevaa varallisuutta riippumatta siitä, missä valtiossa tulon saaja tai varallisuuden omistaja asuu.¹ Näin ollen esimerkiksi ulkomailla asuva ulkomaan kansalainen, joka omistaa kiinteistön Suomessa, on verovelvollinen Suomeen kiinteistön vuokrauksesta saamastaan tulosta. Toisaalta, Suomessa asuva henkilö on verovelvollinen ulkomaisesta yhtiöstä saamastaan osingosta kyseiseen valtioon. Usein valtiot soveltavat asuinvaltioperiaatetta yleisesti verovelvollisiin ja lähdevaltioperiaatetta rajoitetusti verovelvollisiin.²

Epäitsenäisen työn perusteella saadun tulon eli työsuhteessa saadun palkkatulon verotusoikeuden jakautumisesta määrätään verosopimuksen palkka-artiklassa. Kyseinen artikla on useimmissa verosopimuksissa 15 artikla, koska valtaosa niin Suomen solmimista kuin muistakin verosopimuksista noudattaa OECD:n malliverosopimuksen rakennetta³. Malliverosopimuksen 15(1) artiklassa esitetyn pääsäännön mukaan palkasta verotetaan vain työntekijän asuinvaltiossa, paitsi jos työskentely tapahtuu toisessa valtiossa, jolloin siitä voidaan verottaa myös tuossa valtiossa. Mikäli molemmilla valtioilla on oikeus verottaa, tulee asuinvaltion poistaa kaksinkertainen verotus malliverosopimuksen 23 artiklan mukaisesti.

Malliverosopimuksen 15(1) artiklassa olevan pääsäännön mukaan työskentelyvaltio saa siis verottaa siellä tapahtuneen työskentelyn perusteella maksettavaa palkkatuloa. 15(2) artiklassa on kuitenkin esitetty poikkeus tähän pääsääntöön. Poikkeussäännön, ns. 183-päivän säännön, mukaan työskentelyvaltiolle ei synny verotusoikeutta, jos kaikki kolme

¹ Ks. tarkemmin näistä periaatteista esim. Helminen, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Verotuksen alueellinen ulottuvuus.

² On olemassa myös kolmas periaate, kansalaisuusperiaate. Kansalaisuusperiaatteella tarkoitetaan sitä, että henkilöä verotetaan hänen kaikista tuloista ja varallisuudestaan siinä valtiossa, jonka kansalainen hän on. Tällä periaatteella on kuitenkin nykyään vain hyvin vähäinen merkitys. Yhdysvalloissa kansalaisuusperiaatetta sovelletaan muiden periaatteiden rinnalla (Helminen, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Verotuksen alueellinen ulottuvuus, Verotuksen alueellisen ulottuvuuden määrittäminen, Kansalaisuusperiaate).

³ Joskin uudemmissa verosopimuksissa palkka-artikla voi olla 14 artikla. Tämä johtuu siitä, että entinen 14 artikla (Itsenäinen ammatinharjoittaminen) poistettiin OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2000 päivityksen yhteydessä. Esimerkki tällaisesta uudenmallisesta verosopimuksesta on Suomen ja Moldovan välinen verosopimus (SopS 91–92/2008).

seuraavaa ehtoa täyttyvät: a) henkilö oleskelee työskentelyvaltiossa enintään 183 päivää kalenterivuoden, verovuoden tai peräkkäisten 12 kuukauden aikana, b) työnantaja, joka maksaa hyvityksen tai jonka puolesta se maksetaan, ei asu työskentelyvaltiossa ja c) hyvityksellä ei rasieta työskentelyvaltiossa sijaitsevaa työnantajan kiinteää toimipaikkaa. Jos yksikin näistä kolmesta ehdosta täyttyy, ei poikkeussääntö sovellu ja työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus pääsäännön perusteella. Sen arviointi, täyttyykö jokin näistä kolmesta ehdosta, on toisinaan erittäin hankalaa, ja sopimusvaltiot voivat olla erimielisiä ehtojen täyttymisestä. Tämä on omiaan aiheuttamaan kaksinkertaista verotusta⁴, tai vähintäänkin ajallista ja taloudellista vaivaa, kun osapuolet koettavat päästä yhteisymmärrykseen verotusoikeuden jakautumisesta asuinvaltion ja työskentelyvaltion kesken.

Havainnollistetaan tilanteeseen liittyvää problematiikkaa käytännön esimerkin kautta. Kuvitellaan tilanne, jossa Ruotsissa asuva henkilö lähtee puoleksi vuodeksi työnantajansa lähettämänä Alankomaihin työskentelemään työnantajansa siellä sijaitsevan tytäryhtiön tiloihin. Jos Alankomaat voi sen sisäisen lainsäädäntönsä mukaan verottaa tästä työskentelystä saatavaa tuloa eikä verosopimus estä sitä käyttämästä verotusoikeuttaan, on henkilö velvollinen suorittamaan palkastaan veroa Alankomaihin sen kansallisten säännösten mukaisesti. Samaan aikaan myös Ruotsilla on henkilön asuinvaltiona oikeus verottaa Alankomaista saatua palkkatuloa. Ruotsi on kuitenkin valtioiden välisen verosopimuksen mukaan velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen. Henkilön Alankomaista saamaan palkkatuloon ei kohdistu kaksinkertaista verotusta, jos Ruotsi ottaa huomioon samasta tulosta Alankomaihin maksetut verot (hyvitysmenetelmä), tai vaihtoehtoisesti vapauttaa tulon Ruotsin verosta (vapautusmenetelmä), riippuen kumman menetelmän käyttämisestä verosopimus edellyttää.

On kuitenkin mahdollista, että valtiot ovat eri mieltä työskentelyvaltion oikeudesta verottaa siellä tehdystä työstä saatua palkkatuloa. Nämä ongelmat liittyvät edellä esiteltyjen 183-päivän säännössä olevien a, b ja c-kohtien ehtojen täyttymiseen. Alankomaat voi tul-

⁴ Tässä tutkielmassa kaksinkertaisella verotuksella viitataan kansainväliseen juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen. Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa, että verovelvollista verotetaan samasta tulosta samanaikaisesti kahdessa eri valtiossa. Toinen monenkertaisen verotuksen muoto on kansainvälinen taloudellinen kahdenkertainen verotus. Siinä samaa tuloa verotetaan samanaikaisesti kahden eri verovelvollisen tulona kahdessa eri valtiossa.

kita, että siellä sijaitseva tytäryhtiö, jonka hyväksi henkilö työskentelee, tulisi katsoa henkilön todelliseksi, palkka-artiklassa tarkoitetuksi työnantajaksi siitä huolimatta, että muodollinen työsopimus on tehty henkilön ja Ruotsissa olevan emoyhtiön välillä. Täten Alankomaat katsoo, että 183-päivän säännön b-kohdan edellytys ei täyty ja Alankomaille syntyy palkka-artiklan 1 kappaleen perusteella verotusoikeus. Ruotsi taas voi pitää kiinni muodollisesta työsuhteesta ja katsookin, että ruotsalainen emoyhtiö tulisi tulkita henkilön palkka-artiklassa tarkoitetuksi työnantajaksi. Ruotsi katsoo, että Alankomaat on verottanut tuloa verosopimuksen vastaisesti eikä siten välttämättä myönnä poistamaan kaksinkertaista verotusta. Näin ollen henkilö voi joutua kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi.⁵

Valtioiden erilaiset tulkinnat ovat käytännössä täysin mahdollisia, koska verosopimuksissa ei ole juurikaan määritelty niissä käytettyjä käsitteitä ja ilmaisuja. Myöskään OECD:n malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei ole tyydyttävällä tavalla selvitetty, kuinka näitä käsitteitä ja ilmaisuja kuuluisi tulkita. Erityisesti työnantajan käsite malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklassa on koettu erittäin ongelmalliseksi, ja aihe onkin innoittanut lukuisiin artikkeleihin ja kannanottoihin sekä ollut syypäänä useisiin oikeustapauksiin.

15(2)(b) artiklan ydinongelma on se, miten siinä tarkoitettua työnantajan käsitettä tulisi tulkita. OECD:n kommentaarissa esitetyt tulkintaohjeet ovat verraten epäselvät ja väljät, joten ne mahdollistavat valtioita tekemään erinäisiä tulkintoja, kansallisten lakiansa lähökohdista. Valtiot voidaan jakaa karkeasti kahteen leiriin noudattamansa työnantajan käsitteen tulkinnan perusteella: osa valtioista noudattaa muodollista lähestymistapaa ja osa materialistista (taloudellista) lähestymistapaa. Muodollista lähestymistapaa noudattavat valtiot tulkitsevat työnantajan olevan yleensä se, jonka kanssa henkilö on solminut työsopimuksen ja joka maksaa palkan. Materialistista lähestymistapaa noudattavat valtiot soveltavat taloudellisen työnantajan käsitettä. Tämä tarkoittaa yksinkertaistaen sitä, että he antavat painoarvoa muodollisia seikkoja enemmän vallitseville todellisille olosuhteille. Jos on esimerkiksi selvää, että henkilön työskentelyvaltiossa suorittamat palvelut muodostavat olennaisen osan siellä sijaitsevan yrityksen toimintaa, kyseinen yritys kantaa vastuun ja riskin henkilön suorittamien palveluiden tuloksesta sekä vastaa henkilön

⁵ Alankomaat soveltaa taloudellisen työnantajan tulkintaa, kun taas Ruotsi noudattaa muodollisen työnantajan tulkintaa.

palkkakustannuksista, voi materialistista lähestymistapaa noudattava valtio tulkita, että henkilön ja työskentelyvaltiossa sijaitsevan yrityksen välille on muodostunut työsuhde ja kyseinen yritys tulisi katsoa palkka-artiklassa tarkoitetuksi työnantajaksi. Eroja valtioiden tulkintatavoissa on myös siinä, perustuuko heidän tulkintansa ensisijaisesti kansallisen lain mukaiseen tulkintaan, vai tulkitsevatko he työnantajan käsitettä puhtaasti verosopimuksen pohjalta, turvautuen mahdollisesti OECD:n kommentaariin⁶.

Suomi ei ainakaan toistaiseksi sovelle taloudellisen työnantajan käsitettä. Suomi siis noudattaa muodollista lähestymistapaa.

1.2 Aiheen rajausta ja tutkimuskysymykset

Tutkielmassa käsitellään OECD:n malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklaan sisältyvän työnantajan käsitteen tulkintaa. Tarkastelu painottuu taloudellisen työnantajan käsitteen mukaiseen tulkintatapaan, koska tämä tulkintatapa kasvattaa suosiotaan yhä useampien valtioiden siirtyessä muodollisen työnantajan tulkinnasta kohti taloudellista tulkintaa. Taloudelliseen lähestymistapaan liittyy myös enemmän mielenkiintoisia tulkinnanvaraisuuksia, jotka ovat tämän tutkielman mielenkiinnon kohteina. Taloudellisen työnantajan käsitettä on kuitenkin mahdotonta käsitellä ilman, että pohditaan myös muodollisen lähestymistavan ominaispiirteitä. Siten nämä kaksi lähestymistapaa kulkevat yhdessä läpi tämän tutkielman.

Aihetta tarkastellaan ensisijaisesti OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin kannalta, koska valtaosa valtioiden välisistä verosopimuksista noudattaa pitkälti malliverosopimuksen rakennetta ja sisältöä. Valtiot myös turvautuvat verosopimusten tulkinnassa usein malliverosopimuksen kommentaariin, vaikka heillä ei välttämättä olisi juridista velvollisuutta tehdä näin. Malliverosopimuksen ja sen kommentaariin merkitys käytännössä on siis suuri. Malliverosopimuksen tulkinnan kautta voidaan luontevasti siirtyä tulkitsemaan yksittäisiä verosopimuksia.

⁶ Tätä jälkimmäistä tulkintatapaa kutsutaan autonomiseksi tulkintatavaksi.

Työnantajan käsitteen tulkinnan lisäksi tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan voima-
saolevaa Suomen sisäistä lainsäädäntöä ja verotuskäytäntöä työnantajan käsitteeseen liit-
tyen. Suomi ei sovelle taloudellisen työnantajan käsitettä, joskin Suomi pyrkii verotta-
maan vuokratyöntekijöiden Suomessa työskentelyn perusteella samaa palkkatuloa, mi-
käli sovellettava verosopimus sen sallii. Kansainvälinen työvoiman vuokraus liittyy hy-
vin läheisesti taloudellisen työnantajan käsitteeseen. Sen voidaan katsoa olevan yksi ta-
loudellisen työnantajan käsitteen soveltamistilanne. Lisäksi tutkielmassa arvioidaan, voi-
siko Suomi ryhtyä soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä.

Koska taloudellisen työnantajan käsite liittyy verosopimusten palkka-artiklaan⁷, jäävät
muihin verosopimusartikloihin liittyvät kysymykset luonnollisesti tämän tutkielman ul-
kopuolelle. Siten tutkielmassa ei käsitellä mm. urheilijoiden⁸, eläkkeensaajien⁹, julki-
sessa palveluksessa¹⁰ toimivien henkilöiden tai hallitusjäsenten¹¹ näissä ominaisuuksis-
saan saamien tulojen verotusta. Taloudellisen työnantajan käsitteeseen liittyy jossain
määrin siirtohinnoittelukysymykset, kun käsitellään saman konsernin yritysten välillä ta-
pahtuvaa työntekijän palkkakulujen veloittamista. Siirtohinnoitteluun liittyvät seikat on
rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle, koska siirtohinnoittelu itsessään on erittäin laaja ja
monitulkintainen vero-oikeudenala eikä se ole keskeisessä roolissa, kun pyritään vastaa-
maan tämän tutkielman tutkimuskysymyksiin.

Tutkielmassa ei myöskään käsitellä henkilöyhtiöiden (*partnership*) mahdollisuutta toimia
15(2)(b) artiklassa tarkoitettuna työnantajana. Henkilöyhtiöiden verovelvollisuusase-
maan liittyy omanlaisensa problematiikka, jota ei ole mahdollista tarkastella tämän tut-
kielman laajuudessa. Tutkielman rajallinen laajuus estää myös sosiaaliturvamaksujen
suorittamisvelvollisuuden ja palkan sivukulujen tarkastelun, vaikka nämä liittyvätkin lä-
heisesti palkkatuloon ja sen verottamiseen. Sosiaaliturvamaksuihin kohdistuu veroista

⁷ Useimmissa verosopimuksissa tämä on OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti 15 artikla.

⁸ OECD:n malliverosopimuksen (2014) 17 art.

⁹ Malliverosopimuksen 18 art.

¹⁰ Malliverosopimuksen 19 art. Julkista palvelusta koskevassa artiklassa määrätään yleensä sekä palkkatu-
lon että eläketulon verotuksesta. Tästä poikkeuksena esim. Pohjoismaiden välinen verosopimus (SopS 25–
26/1997), jossa 19 artiklassa säännellään vain palkkatulon verottamisesta. Pohjoismaiden välillä julkisen
palveluksen perusteella saatavan eläkkeen verotus määräytyy näin ollen eläketuloa koskevan 18 artiklan
mukaan.

¹¹ Malliverosopimuksen 16 art.

erillinen sääntely (esim. EU:n sosiaaliturva-asetus sekä valtioiden väliset sosiaaliturvasopimukset), ja siten velvollisuus sosiaaliturvamaksujen suorittamiseen määräytyy eri tavoin kuin veron pidättämisvelvollisuus. Tutkielman tarkastelun kohteena on nimenomaan *työskentelyn perusteella saatava palkkatulo*, joten ulkopuolelle on rajattu lisäksi irtisanomiskorvaukset, sairausajalta maksetut hyvitykset, ns. stand-by -korvaukset ja muut vastaavat passiivisesta toiminnasta maksettavat korvaukset. Tutkielmassa ei varsinaisesti käsitellä kaksinkertaisen verotuksen poistamista, mutta tutkielmassa voidaan tuoda esille muutamia kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmia ja haasteita silloin, kun ne ovat relevantteja käsiteltävän aiheen kannalta.

Tässä esitettyinä tutkielman tärkeimmät tutkimuskysymykset:

- Miten OECD:n malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklassa olevaa työnantajan käsitettä tulisi tulkita?
- Olisiko Suomen mahdollista ryhtyä soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä?

Jotta voidaan vastata yllä esitettyihin ydinkysymyksiin, on syytä selvittää myös mikä on OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin juridinen merkitys, kun sovelletaan ja tulkitaan yksittäistä verosopimusta, sekä milloin Suomi voi kansallisen lainsäädäntönsä mukaan verottaa rajoitetusti verovelvollisen täällä tapahtuneen työskentelyn perusteella saamaa palkkatuloa. Näiden kahden kysymyksen voidaan mieltää taustoittavan varsinaisia tutkimuskysymyksiä.

1.3 Lähdeaineisto ja metodologia

Taloudellista työnantajaa käsittelevää suomenkielistä aineistoa on erittäin niukasti. Kirjallisuudessa ja artikkeleissa, joissa käsite esiintyy, aihetta on käsitelty erittäin suppeasti. Verohallinnon julkisista ohjeista ja julkaisuista ei löydy mainintaa taloudellisesta työnantajasta, mitä luultavimmin sen takia, että käsitettä ei sovelleta Suomessa. Yhtenä tutkielman tärkeimpänä lähteenä toimii malliverosopimus ja sen kommentaari. Pääasiassa mal-

liverosopimuksesta käytetään sen uusinta versiota (2014), mutta toisinaan on tarpeen viitata vanhempiin versioihin esimerkiksi verosopimusmääräysten ja kommentaarissa esitettyjen tulkintaohjeiden historiallisen kehityksen kuvaamiseksi.

Englanninkielisiä, kuin myös muitakin vieraskielisiä, artikkeleita aiheesta on julkaistu runsaasti. Tutkielman merkittävänä lähteenä toimivatkin kansainvälisissä julkaisuissa, kuten *Bulletin for International Taxation* -lehdessä, ilmestyneet artikkelit. Myös globaalien verokonsultointiyriytysten julkaisemat tiedotteet ja artikkelit ovat olennaisia lähteitä. Tutkielmassa käytetään hyväksi jonkin verran myös muiden valtioiden veroviranomaisten laatimia ohjeita.

Tutkielman hallitsevana metodina on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Lainopin keinoin pyritään selvittämään, mikä on voimassaolevan oikeuden sisältö käsillä olevassa oikeusongelmassa¹², toisin sanoen kuinka tutkimusaiheeseen liittyviä normeja ja säännöksiä tulee tulkita. Lainopin avulla tutkielmassa pyritään myös systematisoimaan aihetta käsittelevät säännökset, jotta ymmärretään, millaisen kokonaisuuden ne muodostavat ja mikä on niiden keskinäinen suhde.

Tutkielmassa on lisäksi piirteitä oikeusvertailevasta tutkimuksesta. Oikeusvertailua käytetään selvittämään muissa oikeusjärjestelmissä voimassa olevien sääntöjen sisältöä. Oikeusvertailu voi auttaa ymmärtämään omaa oikeusjärjestystä paremmin.¹³ Kovin syvälistä oikeusvertailua tutkielmassa ei kuitenkaan harjoiteta. Tässä tutkielmassa suoritettava oikeusvertailu on Husan esittämän oikeusvertailun syvyysasteiden ensimmäisen asteen mukaista vertailua¹⁴. Tarkoituksena ei ole siten perusteellisesti paneutua muiden valtioiden lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisen ja tulkinnan osalta, eikä myöskään säännösten taustalla oleviin syihin ja perusteluihin.

¹² Husa – Mutanen – Pohjolainen, s. 20.

¹³ Aarnio 1989, s. 50.

¹⁴ Husa 2010, s. 714–715.

1.4 Eräiden käsitteiden ja termien käyttö

Tässä tutkielmassa on päädytty käyttämään joitakin termejä, jotka saattavat erota muissa alan julkaisuissa käytetyistä ilmaisuista. Selvyyden ja täsmällisyyden vuoksi on tarpeen lausua, mitä tutkielmassa esiintyvillä termeillä ja käsitteillä tarkalleen ottaen tarkoitetaan.

OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklassa sanotaan sen koskevan palkkaa tai muuta samanlaista hyvitystä. Malliverosopimuksen kommentaarissa on tarkennettu, että jäsenvaltiot ovat yleisesti ymmärtäneet palkan ja muun samanlaisen hyvityksen käsittävän varsinaisen palkkatulon lisäksi työskentelyyn perustuvat työsuhdeoptiot, luontoisedut (esim. auto- ja asuntoetu), työnantajan maksamat säästöhenki- tai sairausvakuutuksen vakuutusmaksut sekä kerhojen jäsenmaksut.¹⁵ Kun tässä tutkielmassa puhutaan *palkkatulosta*, viitataan sillä edellä mainittuihin, kommentaarissa ilmaistuihin tuloihin, pois lukien työsuhdeoptiot. Työsuhdeoptioiden verotukseen liittyy joitakin erityispiirteitä, joita ei ole mahdollista käsitellä tämän tutkielman laajuuden rajoissa. Kuten luvussa 1.2 on todettu, ei tutkielmassa käsitellä myöskään irtisanomiskorvausten ja muiden passiivisluonteisten korvausten verotusta. Siten käsitteellä palkkatulo ei tässä tutkielmassa viitata tällaisiin tuloihin. Palkkatulon synonyymina voidaan tutkielmassa käyttää termiä *hyvitys*.

Kun tutkielmassa puhutaan *15 artiklasta*, viitataan sillä OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklaan, joka koskee työtuloa (income from employment). Sen sijaan jos tutkielmassa halutaan viitata yksittäiseen verosopimukseen, käytetään tällöin termiä *palkka-artikla*. Tämä siksi, jotta voidaan erottaa toisistaan ne tilanteet, joissa käsitellään malliverosopimusta ja ne tilanteet, joissa on tarkoitus viitata johonkin yksittäiseen, varsinaiseen verosopimukseen. Palkka-artiklasta puhuminen silloin, kun viitataan muuhun kuin malliverosopimukseen on parempi myös sen takia, että aina työtuloa käsittelevä artikla ei ole verosopimuksen 15 artikla.

Malliverosopimuksen *15(2) artiklasta* (ja palkka-artiklan 2 kappaleesta) käytetään alan kirjallisuudessa yleisesti myös ilmaisua *183-päivän sääntö*¹⁶. Tämä ilmaisu on käytössä

¹⁵ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaarin 2.1 kappale.

¹⁶ On hyvä huomata, että Suomen verolainsäädännössä esiintyvä ns. kuuden kuukauden sääntö ei liity 183-päivän sääntöön. Kuuden kuukauden säännön nojalla ulkomailla tehdystä työstä saatu palkkatulo voi tiettyjen edellytysten täytyessä olla Suomessa verovapaata (TVL 77 §).

muissakin kielissä kuin suomen kielessä. Suomen kielessä esiintyy vielä kolmas ilmaisu-tapa, *mekaanikkosääntö*. Vastaavaa ilmaisua ei liene käytössä ainakaan englannin kielessä. Tässä tutkielmassa käytetään joko ilmaisua 15(2) artikla, palkka-artiklan 2 kappale tai 183-päivän sääntö. Kun tutkielmassa puhutaan 183-päivän säännöstä, ei tehdä erotte-lua sen välillä, viitataanko ilmaisulla malliverosopimukseen vaiko yksittäiseen verosopi-mukseen.

Koska tutkielmassa keskitytään työsuhteiseen palkansaajaan, on luonnollista käyttää tästä subjektista termiä *työntekijä*. Toisinaan tutkielmassa voidaan puhua myös *henkilöstä*, mutta sillä tarkoitetaan tässä samaa. Jos tutkielmassa puhutaan muista luonnollista hen-kilöistä kuin työntekijöistä, kuten ammatinharjoittajista, käytetään näistä henkilöryhmistä niiden täsmällistä termiä.

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielman tärkeimpinä tavoitteina on selvittää, miten taloudellisen työnantajan käsitettä tulisi käytännössä tulkita ja lopulta, miten Suomessa toteutetaan materialistista tulkintaa ja mihin suuntaan sen soveltamista voitaisiin viedä tulevaisuudessa. Jotta näiden kysy-mysten selvittäminen on mahdollista, on aihetta pohjustettava riittävästi. Tutkielmassa pyritään etenemään tutkimusaiheen käsittelyssä loogisesti. Ensiksi selvitetään, miten ve-rosopimuksia tulkitaan ja mikä on OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merki-tys yksittäisten verosopimusten tulkinnassa. Seuraavaksi tutkitaan miten malliverosopi-muksen kommentaarissa esitettyjä ohjeita työnantajan käsitteestä tulisi tulkita ja soveltaa. Näiden pohjalta lopulta arvioidaan, miten 183-päivän sääntöä tulisi käytännössä tulkita ja soveltaa, erityisesti Suomen näkökulmasta.

Tutkielman varsinainen tutkimusosuus alkaa luvussa kaksi tarkastelemalla verosopimus-ten tulkintaan liittyviä, tutkimusaiheen kannalta relevantteja kysymyksiä. Luvussa pyri-tään tekemään selkoa siitä, mikä on kansainvälisen oikeuden mukaan malliverosopimuk-sen kommentaarin juridinen asema ja merkitys yksittäisten verosopimusten soveltami-

nessa ja tulkinnassa. Lopuksi tarkastellaan, millainen painoarvo Suomen oikeuskäytännössä ja suomalaisessa kirjallisuudessa on annettu kommentaarille verosopimusten tulkintaprosessissa.

Luvussa kolme esitellään malliverosopimuksen 15 artiklan sisältö pääpiirteittäin ja tutustutaan erityisesti 2 kappaleeseen liittyviin ongelmiin. Luvussa neljä syvennyttään 15(2)(b) artiklan problematiikkaan eli työnantajan käsitteen tulkintaan. Tämä luku on tutkielman ydin. Luvussa pyritään selvittämään, millä tavoin käsitettä *työnantaja* tulee ja voidaan tulkita. Aihetta tarkastellaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin asettamista lähtökohdista. Luvussa tutustutaan myös muiden Pohjoismaiden tulkintalinjauksiin koskien taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamista.

Tämän jälkeen luvussa viisi selvitetään, millä perustein rajoitetusti verovelvollisia vuokratyöntekijöitä verotetaan Suomessa. Luvussa selvitetään lisäksi työnantajan käsitteen sisältöä ja laajuutta Suomen kansallisessa oikeudessa. Luvussa otetaan kantaa siihen, olisiko Suomen mahdollista ryhtyä soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä, ja aiheutuisiko sitä mahdollisesti joitakin ongelmia. Samassa yhteydessä pohditaan myös, minkälaisia ongelmia Suomen verotuksessa käytännössä esiintyy, kun muut valtiot soveltavat taloudellisen työnantajan käsitettä ja verottavat Suomessa verosopimuksen mukaan asuvan henkilön kyseisestä maasta saamaa tuloa.

Viimeisessä eli kuudessa luvussa kootaan yhteen aiemmin tutkielmassa tehdyt havainnot sekä esitetään johtopäätökset. Luvussa esitetään tiivistetysti vastaukset luvussa 1.2 esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

2 VEROSOPIMUSTEN TULKINTA JA MALLIVEROSOPIMUKSEN KOMMENTAARIN JURIDINEN SITOVUUS

2.1 Yleistä verosopimuksista ja OECD:n malliverosopimuksesta

Verosopimusten tulkintaan liittyvä problematiikka tuntuu olevan kansainvälisen vero-oikeuden kestoaiheita. Vuosikymmenestä toiseen aiheesta on kirjoitettu kattavia teoksia¹⁷ ja kantaottavia artikkeleita, joissa on pyritty ratkomaan muun muassa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin juridista merkitystä yksittäisten verosopimusten tulkinnassa. Erilaisia näkökulmia ja mielipiteitä ”oikeista” tulkintasäännöistä on kymmenittäin tai kenties jopa sadoittain. Verosopimusten tulkinta on siis aiheena erittäin laaja, monitulkintainen ja vaikeaselkoinen.

On selvää, että OECD:n malliverosopimuksella ja sen kommentaarilla on käytännössä suuri ja alati kasvava merkitys yksittäisiä verosopimuksia sovellettaessa ja tulkittaessa. Varsinainen kysymys kuitenkin kuuluu, mikä on malliverosopimuksen ja sen kommentaarin juridinen sitovuus ja vaikutus verosopimusten tulkinnassa? Kuten edellä todettu, on aihe erittäin laaja, joten kysymyksen kattava käsittely ei ole tässä yhteydessä mahdollista. Tässä luvussa pyritäänkin vain esittelemään peruslähtökohdat OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin vaikutuksesta verosopimusten tulkintaan sekä nostamaan esiin esimerkinomaisesti joitakin tulkinnallisia näkökulmia ja mielipiteitä.

Verosopimuksissa on sovittu verottamisoikeuden jakamisesta sopimuksen solmineiden valtioiden kesken sopimuksessa mainittujen tulo- ja varallisuuserien osalta. Verosopimusten tärkeimpänä tavoitteena on kansainvälisen monenkertaisen verotuksen välttäminen. Tämän lisäksi verosopimuksilla pyritään myös torjumaan syrjintää ja nykyään yhä enemmän ehkäisemään kansainvälistä veropakoa.¹⁸ Verosopimusten tavoitteena voi

¹⁷ Esim. Engelen, Frank: *Interpretation of Tax Treaties under International Law – A study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*. IBFD – Academic Council, Doctoral series, volume 7, 2004.

¹⁸ Helminen, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, Verosopimus-oikeus.

myös olla valtioiden välisen tietojenvaihdon lisääminen ja helpottaminen, joka on sekin saanut yhä korostuneemman merkityksen taistelussa veropakoa vastaan.¹⁹

Suomen solmimat verosopimukset, joita on vuonna 2014 voimassa yli 70 valtion kanssa, perustuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen.²⁰ OECD julkaisi ensimmäisen versionsa malliverosopimuksesta ja sen kommentaarista²¹ vuonna 1963²², jonka jälkeen niitä on uudistettu tai päivitetty säännöllisin väliajoin. Viimeisen vuosikymmenen aikana päivityksiä on tullut tiuhempaa tahtiin, lähes parin vuoden välein.²³ Viimeisin päivitys malliverosopimukseen ja sen kommentaariin on tehty kuluvana vuonna (2014)^{24, 25}.

OECD:n neuvosto on antanut OECD:n malliverosopimusten ja sen kommentaarin noudattamisesta suosituksia jäsenvaltioilleen. Viimeisin suositus on annettu vuonna 1997. Sen mukaan neuvosto suosittaa jäsenvaltioita edistämään verosopimusneuvotteluita uusien verosopimusten solmimiseksi ja uudistamaan jo solmittuja sopimuksia siten, että ne noudattaisivat malliverosopimusta ja sen kommentaaria. Suosituksessa kehoitetaan myös jäsenvaltioiden veroviranomaisia noudattamaan malliverosopimuksen kommentaaria, *niin kuin sitä aika ajoin päivitetään*²⁶, silloin kun valtiot soveltavat ja tulkitsevat verosopimusmääräyksiä, jotka perustuvat malliverosopimuksen artikloihin.²⁷

¹⁹ Verosopimukset ovat useimmiten bilateraalaisia eli kahden osapuolen välillä solmittuja. On kuitenkin olemassa joitakin multilateraalaisia verosopimuksia, kuten Pohjoismainen verosopimus (SopS 25–26/1997), jonka ovat solmineet Tanska, Suomi, Islanti, Norja ja Ruotsi. Toisena esimerkkinä multilateraalisesta sopimuksesta voimaan mainita Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 20-21/1995). Sopimuksen on allekirjoittanut lähes 70 valtiota ympäri maailmaa.

²⁰ VM 2014.

²¹ Kommentaari sisältää tulkintaohjeita siitä, kuinka kutakin malliverosopimuksen artiklaa tulisi tulkita ja soveltaa.

²² Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris 1963.

²³ Ks. tarkemmin malliverosopimusten historiasta esim. Pötgens 2006, luku 2; OECD malli 2010, Introduction, A. Historical background ja Vogel 1986, luku II C.

²⁴ Tutkielman painohetken mennessä vuoden 2014 malliverosopimuksesta on ollut saatavilla vain supistettu versio (condensed version). Siten paikoitellen on jouduttu viittamaan vuoden 2010 täyteen versioon, koska vastaavia tietoja ei ole ollut supistetussa versiossa.

²⁵ Vuoden 2014 päivitys ei sisällä muutoksia 15 artiklan sopimustekstiin verrattuna edelliseen versioon vuodelta 2010, mutta kommentaariin on tehty muutoksia. Vuoden 2014 päivityksen yhteydessä 15 artiklan kommentaariin on lisätty uusia kappaleita, jotka käsittelevät työsuhteen päättymisen yhteydessä tai sen jälkeen maksettavia korvauksia, jotka perustuvat tuohon työsuhteeseen (OECD 2014, kohta 59).

²⁶ Ks. tarkemmin vuonna 1997 annetun suosituksen pätevytydestä myöhemmin julkaistuihin malliverosopimuksen päivitettyihin versioihin Ward 2006, s. 97.

²⁷ OECD malli 2014, Annex, Recommendation of the OECD Council Concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital (Adopted by the Council on 23 October 1997).

Malliverosopimuksen taustalla on siis OECD:n tavoite, jonka mukaan sen jäsenvaltioiden²⁸ tulisi noudattaa malliverosopimusta, kun he solmivat bilateraalaisia verosopimuksia. Tämä pyrkimys verosopimusten harmonisoimisesta on onnistunut kiitettävästi, sillä jäsenvaltioiden solmimat ja päivittämät verosopimukset noudattavat malliverosopimusta pitkälti niin rakenteeltaan kuin sisällöltäänkin. OECD tiedostaa, että malliverosopimuksen merkitys on levinnyt myös laajemmalle, sillä sitä on käytetty neuvotteluiden pohjana myös jäsenvaltioiden ja ei-jäsenvaltioiden välillä sekä jopa ei-jäsenvaltioiden välillä.²⁹

OECD toteaa malliverosopimuksen johdannossa, että malliverosopimuksen kommentaari on laajalti hyväksytty ja käytetty ohje kahdenvälisen verosopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa. Erityisesti valtioiden veroviranomaiset turvautuvat kaiken aikaa kommentaarin ohjeisiin verosopimuksia tulkitessaan. Kommentaarin merkitys näyttää kasvaneen myös tuomioistuinten ratkaisuisissa, joissa sitä on joissakin tapauksissa siteerattu ja tulkittu kattavasti. Toisinaan kommentaarilla on ollut päätöksissä ratkaiseva rooli^{30, 31}

Jäsenvaltioiden on mahdollista antaa vastineita jostakin malliverosopimuksen kommentaarin osasta. Vastineella (*observation*) jäsenvaltio ilmaisee, että se tulee soveltamaan kyseistä verosopimusartikkelia kommentaarissa esitetyistä ohjeista poikkeavalla tavalla. Vastine ei merkitse erimielisyyttä varsinaisen artiklan sanamuodon kanssa. Tämän lisäksi jäsenvaltiot voivat tehdä varaumia. Varaumalla (*reservation*) jäsenvaltio voi ilmaista erimielisyytensä verosopimusmääräyksestä eli artiklan tai sen osan sanamuodosta.³² Malliverosopimuksen vuoden 1997 versiosta lähtien myös ei-jäsenvaltiot ovat voineet ilmaista eriävän kantansa³³. Tällä OECD lienee pyrkinyt malliverosopimuksen käytön laajenemiseen myös ei-jäsenvaltioihin.³⁴

²⁸ OECD:hen kuuluu 34 jäsenvaltiota, Suomi mukaan lukien (www.oecd.org).

²⁹ OECD malli 2014, Introduction.

³⁰ Näin esim. Suomen kannalta tapauksessa KHO 2013:93 (T 1704).

³¹ OECD malli 2014, Introduction.

³² OECD malli 2014, Introduction, kohdat 30 ja 31.

³³ OECD malli 2014, Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention, Introduction.

³⁴ Ks. tarkemmin varaumista, vastineista ja kannanotoista Maisto, Guglielmo (toim.): Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties. Useita kirjoittajia, IBFD 2014.

Edellä selostettu OECD:n neuvoston antama suositus ei ole juridiselta luonteelta jäsenvaltioita sitova. OECD:n menettelysääntöjen³⁵ 18(b) säännön mukaan jäsenvaltiot voivat täytäntöönpanna suosituksen sisällön, jos he katsovat sen tarkoituksenmukaiseksi. Erään näkemyksen mukaan voidaan katsoa, että suositus asettaa jäsenvaltioille lähinnä moraalisen velvoitteen³⁶. Toisen näkemyksen mukaan, jota esimerkiksi Vogel edustaa, suosituksella voidaan ymmärtää olevan löyhä juridinen velvoite, mutta juridinen velvoite kuitenkin³⁷. Kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden mahdollisuus tehdä varaumia ja antaa vastineita, voi tästä kuitenkin päätellä, että suosituksella (ja siten OECD:n malliverosopimuksella ja sen kommentaarilla) on oltava jonkinlaista velvoittavuutta, jotta varaumien ja vastineiden tekeminen olisi ylipäättään tarpeellista. Toisaalta taas, menettelysääntöjen 18(a) säännön mukaan OECD:n neuvoston on mahdollista antaa myös jäsenvaltioita sitovia päätöksiä, mutta syystä tai toisesta malliverosopimuksen noudattamisesta on päätetty antaa suositus.

OECD ei ole ainoa taho, joka on julkaissut malliverosopimuksen. Jotkin valtiot ovat laatineet omia mallejaan verosopimusneuvotteluja varten, kuten Yhdysvallat, Alankomaat ja Saksa. Toinen merkittävä kansainvälisen yhteistyöjärjestön laatima mallisopimus on Yhdistyneiden Kansakuntien (YK) mallisopimus³⁸, jonka rakenne vastaa pitkälti OECD:n malliverosopimuksen rakennetta. YK:n mallisopimus on tarkoitettu verosopimusneuvottelujen apuvälineeksi kehittyneiden ja kehittyvien valtioiden välillä, ja se ottaa huomioon erityisesti kehittyvien valtioiden intressit, mitä OECD:n malliverosopimus ei tee. Myös YK:n mallisopimusta täydentämään ja tarkentamaan on laadittu kommentaari. YK:n mallisopimuksen merkitys on viimevuosien aikana heikentynyt, kun taas OECD:n malliverosopimuksen merkitys kasvaa jatkuvasti. Tästä syystä käsillä olevassa tutkielmassa keskitytään vain OECD:n malliverosopimuksen tarkasteluun.

³⁵ Rules of Procedure of the Organisation. OECD 2013.

³⁶ Ward 2006, s. 97. Vrt. Engelen 2006, s. 106. Ward kuitenkin lisäksi toteaa, että OECD:n neuvoston suositukset perustuvat yksimielisyyteen. Siten, jos jokin jäsenvaltio vastustaa suosituksen antamista, voi se käyttää veto-oikeuttaan. Jäsenvaltio voi myös pidättäytyä äänestämästä, jolloin suositus ei sovellu kyseiseen valtioon, mutta pidättäytyminen ei estä muita jäsenvaltioita etenemästä suosituksen toimeenpanossa.

³⁷ Ks. esim. Vogel 1986, s. 40–41.

³⁸ UN Model Double Taxation Convention – between Developed and Developing Countries. Viimeisin versio on vuodelta 2011. YK:n mallisopimuksen pyrkimyksenä on kohdistaa verotusoikeus ensisijaisesti lähdevaltiolle, kun taas OECD:n malliverosopimuksessa lähtökohtana on asuinvaltion verotusoikeus.

Ennen kuin paneudutaan siihen, mikä on malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa, sopii kysyä, *miksi* OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla tulisi olla vaikutusta yksittäisten verosopimusten tulkintaan. Vogelin mukaan, jotta verosopimusten tulkinta olisi tehokasta ja oikeudenmukaista, tulisi valtioiden tuomioistuinten ja viranomaisten pyrkiä tulkitsemaan verosopimusmääräyksiä johdonmukaisesti. Tulkinnan tulisi olla sellainen, jonka molemmat verosopimuksen osapuolet todennäköisimmin hyväksyisivät. OECD:n malliverosopimus mahdollistaa tällaisen yhteäisen verosopimusmääräysten tulkinnan eri valtioissa.³⁹

2.2 Verosopimusten tulkintaan vaikuttavat säännökset

2.2.1 Wienin yleissopimuksen 31, 32 ja 33 artiklat

Verosopimukset ovat kansainvälisiä valtioiden keskenään solmimia sopimuksia ja siten niihin soveltuu Wienin yleissopimus.⁴⁰ Valtiosopimusoikeutta koskeva Wienin yleissopimus on kansainvälinen sopimus, joka tuli voimaan 1980. Wienin yleissopimus sääntelee kansainvälisiä valtioiden välisiä sopimuksia. On yleisesti hyväksytty, että Wienin yleissopimukseen kirjatut valtiosopimusten tulkintaa sääntelevät artiklat toimivat lähtökohtana verosopimusten tulkinnassa⁴¹. Koska OECD:n malliverosopimus ei ole valtioiden solmima sopimus vaan kansainvälisen järjestön yksipuoleisesti julkaisema malli, ei siihen sovelleta Wienin yleissopimusta. Wienin yleissopimuksen vaikutus malliverosopimuksen kommentaariin nousee kuitenkin esille, kun pohditaan malliverosopimuksen kommentaarin juridista sitovuutta ja merkitystä sovellettaessa ja tulkittaessa yksittäistä verosopimusta.

Wienin yleissopimuksen artiklat 31, 32 ja 33 käsittelevät valtiosopimusten tulkintaa. 31 artiklassa on esitetty *yleinen tulkintasääntö*. Se on ensisijainen suhteessa 32 artiklaan, jossa on esitetty *täydentäviä tulkintakeinoja*. 33 artikla sisältää tulkintasäännöt tilanteessa, jossa verosopimus on laadittu useammalla kielellä.

³⁹ Vogel 1986, s. 37.

⁴⁰ Amatucci 2006, s. 149.

⁴¹ IFA Cahiers 1993, s. 66.

Wienin yleissopimuksen 31 artikla käsittää 4 kappaletta. Ensimmäisen kappaleen mukaan valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla sopimuksessa käytetyille sanonnoille niiden kontekstin mukainen tavallinen merkitys. Tulkinta on myös tehtävä sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa. Toisessa kappaleessa tarkennetaan, että kontekstilla tarkoitetaan varsinaisen sopimustekstin (sisältäen johdannon ja liitteet) lisäksi osapuolten valtiosopimuksen tekemisen yhteydessä laatimaa siihen liittyvää sopimusta (a-kohta) sekä jokaista asiakirjaa, jonka yksi tai useampi valtiosopimuksen osapuoli on laatinut valtiosopimuksen tekemisen yhteydessä ja jonka muut osapuolet ovat hyväksyneet valtiosopimusta koskevana asiakirjana (b-kohta). Kolmannen kappaleen mukaan kontekstin lisäksi valtiosopimusta tulkittaessa tulee ottaa huomioon myös jokainen osapuolten välillä myöhemmin tehty sopimus, joka koskee valtiosopimuksen tulkintaa tai sen määräysten soveltamista (a-kohta) sekä jokainen myöhemmin valtiosopimusta sovellettaessa noudatettu käytäntö, joka osoittaa osapuolten välisen yhteisymmärryksen sopimuksen tulkinnasta (b-kohta). Huomioon tulisi ottaa lisäksi kaikki relevantit kansainvälisen oikeuden säännöt, jotka soveltuvat osapuolten välisiin suhteisiin (c-kohta). Neljännessä kappaleessa todetaan vielä, että sopimuksessa käytetyille sanonnoille on annettava erityinen merkitys, jos voidaan osoittaa, että osapuolet ovat niin tarkoittaneet.

32 artiklan mukaan täydentäviä tulkintakeinoja voidaan käyttää apuna vahvistamaan merkitys, johon 31 artiklaa soveltamalla on päädytty. Täydentäviä tulkintakeinoja voidaan myös käyttää määrittelemään merkitys, mikäli 31 artiklan mukainen tulkinta jättää merkityksen epäselväksi tai hämäräksi, taikka johtaa selvästi mahdottomaan tai kohtuuttomaan tulokseen. Artikla mainitsee täydentävinä tulkintakeinoina erityisesti valtiosopimuksen valmistelutyöt ja sopimusta solmiessa vallinneet olosuhteet. Nämä keinot toimivat esimerkkeinä eivätkä ne poissulje muita täydentäviä tulkintakeinoja⁴².

33 artiklassa on esitetty, että mikäli sopimus on virallisesti laadittu kahdella tai useammalla kielellä, ovat kaikki tekstit yhtä todistusvoimaisia keskenään, elleivät osapuolet ole toisin sopineet. Toisen kappaleen mukaan, mikäli kyseessä on valtiosopimuksen käännös, ei kyseinen teksti ole todistusvoimainen, ellei näin ole valtiosopimuksessa tai osapuolten välillä erikseen määrätty. Kolmannessa kappaleessa todetaan, että sopimuksessa käyte-

⁴² Villiger 2009, s. 445.

tyillä sanonnoilla edellytetään olevan sama merkitys jokaisessa todistusvoimaisessa kieliversiossa. Jos todistusvoimaisten tekstien välillä huomataan merkitysero, jota 31 ja 32 artiklojen soveltaminen ei poista, eivätkä osapuolet ole sopineet jonkin version noudattamisesta eroavuuksien ilmetessä, tulee neljännen kappaleen mukaan merkitykseksi omaksumaan se, joka parhaiten sovittaa yhteen tekstit, ottaen huomioon sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän.

Vogelin mukaan 31(1) artiklassa esitettyjen sääntöjen perusteella sopimuksen osapuolten subjektiivinen aikomus tulee ottaa huomioon vain siinä laajuudessa kuin selvästi käy ilmi sopimustekstistä. Osapuolten aikomukset eivät ole merkityksettömiä vaan ne sisältyvät sopimuksen tarkoitukseen. Sopimuksen tarkoitus, johon Wienin yleissopimuksessa viitataan, tarkoittaa Vogelin mukaan sopimuksen tarkoitusta *kokonaisuudessaan*. Vogel toteaa edelleen, että tämä tarkoitus ei ole itsenäisen tulkinnan keino vaan se on alisteinen sopimustekstille, koska Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan mukaan sopimusta tulkitaan sen tarkoituksen ja päämäärän *valossa*.⁴³

Verosopimuksessa käytetyille sanonnoille annettavan kontekstin mukaisen tavallisen merkityksen tulisi katsoa tarkoittavan (vero-)oikeudellista merkitystä, joka on yleisesti käytössä kansainvälisesti tai joka on kehittynyt osapuolten välille, jos tällainen merkitys on olemassa.⁴⁴

32 artiklassa mainituilla olosuhteilla viitataan poliittisiin, sosiaalisiin ja kulttuurisiin tekijöihin. Lienee selvää, että 32 artiklan mukaisia täydentäviä tulkintakeinoja on mahdollista käyttää lähes kaikissa tilanteissa. Todellisena rajoituksena toimii ainoastaan se, että täydentäviin tulkintakeinoihin voidaan turvautua vasta, kun 31 artiklassa esitettyjen tulkintakeinojen mukainen arviointi on suoritettu.⁴⁵

32 artiklan mukaan täydentäviä tulkintakeinoja ovat esimerkiksi sopimuksen valmistelutyöt. Tällä viitataan kyseisen sopimuksen valmistelutöihin, joten OECD:n malliverosopimusta tai sen kommentaaria ei voida katsoa tällaiseksi valmistelumateriaaliksi. Vogel

⁴³ Vogel 1986, s. 35.

⁴⁴ Vogel 1986, s. 35.

⁴⁵ Villiger 2009, s. 445 ja 447.

mukaan, toisin kuin sopimuksen valmistelutyöt, OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari ovat yleisesti tunnettuja ja helposti saatavilla, ja siksi niitä ei tulisi käsitellä 32 artiklan mukaisina täydentävinä, eli toissijaisina, tulkintakeinoina.⁴⁶

2.2.2 Malliverosopimuksen 3(2) artikla

Malliverosopimuksen 3(2) artiklan mukaan verosopimuksessa määrittelemättömälle ilmaisulle tulee, jollei asiayhteydestä muuta johdu, antaa se merkitys, joka sillä on sopimusta soveltavan valtion kansallisessa lainsäädännössä soveltamishetkellä, siten että verolainsäädännössä annettu merkitys on ensisijainen. Kuten 3(2) artiklan sanamuodosta käy ilmi, on kyseessä yleinen tulkintasääntö, jota sovelletaan vain jos käsitteen sisältöä tai tarkoitusta ei ole määritetty verosopimuksen muissa artikloissa⁴⁷.

3(2) artiklan merkitys on herättänyt paljon keskustelua. On muun muassa kiistanalaista, mikä tulee katsoa olevan 3(2) artiklan suhde Wienin yleissopimuksessa esitettyihin tulkintasääntöihin. Jotkut tahot ovat olleet sitä mieltä, että 3(2) artikla ei ole relevantti, koska se edustaa tulkintasääntöjä, jotka on ilmaistu jo muualla. Jotkut taas ymmärtävät 3(2) artiklan olevan *lex specialis*, joka menee Wienin yleissopimuksen yleisten tulkintasääntöjen edelle.

2.3 Kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa

Joidenkin näkemysten mukaan OECD:n malliverosopimuksen ja erityisesti sen kommentaarin tulee mahtua joko 31 artiklan (yleinen tulkintasääntö) tai 32 artiklan (täydentävät tulkintakeinot) alle, jotta kommentaarilla olisi minkäänlaista legitiimiä roolia yksittäisen verosopimuksen tulkinnassa. Esimerkiksi Ward edustaa kuitenkin toisenlaista näkemystä.⁴⁸ Hänen mielestään ensiksi edellä mainitun mukaiset näkemykset ovat virheellisiä.

⁴⁶ Vogel 1986, s. 40.

⁴⁷ Amatucci ym. s. 160.

⁴⁸ Ward 2006, s. 98.

siä, koska Wienin yleissopimuksen kommentaarissa on todettu muun muassa, että kansainvälisesti on olemassa useita periaatteita ja perusohjeita, joita on käytetty sopimusten tulkinnassa. Kaikkien näiden periaatteiden ei katsota olevan pakollisia eivätkä ne tule automaattisesti sovellettaviksi, vaan soveltuvat periaatteet riippuvat tapauksesta ja tulkitsijasta. Siten tulkintasääntöjen kodifointi ei ole ollut helppo tehtävä, mutta ILC kuitenkin katsoi, että oli olemassa painavia syitä, joiden vuoksi yleisten tulkintasääntöjen muotoilu oli tavoittelemisen arvoista.⁴⁹ Tämän perusteella voidaan ymmärtää, että Wienin yleissopimukseen kirjatut tulkintasäännöt eivät ole tyhjentäviä.

Vaikka Wienin yleissopimus sitoo kansainvälisesti kaikkia sen allekirjoittaneita valtioita, kuten Suomea, ei kirjoittajan mielestä siinä esitettyjä tulkintasääntöjä tulisi noudattaa turhan orjallisesti. Wienin yleissopimus on laadittu koskemaan laajaa kansainvälisten sopimusten kirjoa eikä se siten pysty ottamaan huomioon esimerkiksi verosopimukseen liittyviä erityispiirteitä. Olisi ahdasmielistä ajatella, että Wienin yleissopimuksessa esitetyt tulkintasäännöt olisivat ehdoton totuus. Kirjoittajan näkemyksen mukaan Wienin yleissopimus toimii enemmänkin suuntaa antavana sitovana ohjeistuksena. Lopulta soveltuvat tulkintasäännöt ja tulkintakeinojen keskinäinen hierarkia on kiinni osapuolten välisistä sopimuksista ja kunkin valtion kansallisesta laista. Näin ollen Wienin yleissopimuksen nojalla on mahdotonta todeta yksiselitteisesti, mikä on malliverosopimuksen kommentaarin juridinen merkitys yksittäisen verosopimuksen tulkinnassa.

Verosopimuksia tulkitaan hieman erilaisin perustein ja erilaisista lähtökohdista eri valtioissa. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa tuomari on ankarasti sidottu säännösten sanamuodon mukaiseen tulkintaan, kun Belgiassa epäselvissä tilanteissa päädytään tulkintaan, joka on veromaksajalle suotuisampi. Kansainvälisten verosopimusten tulkinta ei kuitenkaan saisi perustua kansallisten tulkintasäännösten soveltamiseen, ainakaan jos ne ovat ristiriidassa kansainvälisten velvoitteiden kanssa.⁵⁰ Tämä huomioiden verosopimuksen 3(2) artiklassa oleva viittaus kansallisen lain mukaiseen tulkintaan on hieman kyseenalainen. Kirjoittajan näkemyksen mukaan kansallisen lakiin nojautuminen 3(2) artiklan nojalla ei saisi olla ensisijainen tulkinnan keino. Ensiksi tulee autonomisen tulkinnan keinoin tutkia, edellyttääkö verosopimuksen konteksti muuta. Koska verosopimukset ovat

⁴⁹ Vienna Convention Commentary 1966), s. 218–219.

⁵⁰ Vogel 1986, s. 30–31.

kansainvälisiä sopimuksia, kansainvälisten tulkintasääntöjen ja -periaatteiden kuuluisi olla etusijalla kansalliseen lakiin nähden.

Kun tulkitaan OECD:n jäsenvaltioiden välistä verosopimusta, voidaan olettaa, että osapuolten tarkoituksena on ollut noudattaa OECD:n neuvoston suositusta ja siten malliverosopimuksen kommentaaria määräysten tulkinnassa, mikäli malliverosopimuksen määräykset on omaksuttu sellaisenaan verosopimukseen.⁵¹ Jos verosopimukseen omaksuttu määräyksen sanamuoto ei täydellisesti vastaa malliverosopimuksen muotoilua, mutta sanamuoto kuitenkin sallii malliverosopimuksen kanssa yhteneväisen tulkinnan, tulisi tällöinkin noudattaa malliverosopimuksen kommentaarin mukaista tulkintaa. Sama pätee, jos verosopimusmääräys on omaksuttu sanatarkasti, mutta tähän määräykseen liittyvä toinen määräys sisältää poikkeavan sanamuodon, jonka perusteella ensiksi mainitusta määräystä tulisikin tulkita eri tavalla. Vasta jos nämä molemmat pätevät samanaikaisesti, eli määräyksen sanamuoto poikkeaa malliverosopimuksesta ja konteksti viittaa malliverosopimuksesta poikkeavaan tulkintaan, voidaan malliverosopimus ja sen kommentaari sivuuttaa verosopimusmääräyksen tulkinnassa.⁵²

Engelenin näkemyksen mukaan malliverosopimuksen kommentaarin velvoittavuutta verosopimuksen tulkintaprosessissa tulisi tarkastella vilpittömän mielessä. Tämän liittyy olennaisesti kansainvälisessä oikeudessa esiintyvät myöntymisen (acquiescence) ja estämisen (estoppel) käsitteet. Engelenin mukaan, vaikka malliverosopimuksen kommentaarin ei voida sellaisenaan katsoa olevan juridisesti velvoittava, voi siitä kuitenkin tulla olennainen osa verosopimusta, jos osapuolet omaksuvat malliverosopimuksessa olevan verosopimusmääräyksen identtisenä eivätkä erikseen ilmaise erimielisyyttään malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyihin tulkintaohjeisiin. Hiljaisen suostumuksen myötä kommentaarista tulee verosopimuksen tulkinnassa osapuolia velvoittava. Siten jos osapuolet eivät ole antaneet malliverosopimukseen vastinetta kommentaarista poikkeavasta tulkinnasta, katsotaan osapuolten myöntyneen noudattamaan kommentaarissa esitettyä tulkintaa. Engelenin mukaan kommentaarista tulee osa verosopimuksen kontekstia Wienin yleissopimuksen 31(2) artiklassa tarkoitettulla tavalla.⁵³

⁵¹ Vogel 1986, s. 41. Näin myös Ward 2006, s. 99.

⁵² Vogel 1986, s. 42.

⁵³ Engelen 2006, s. 109.

Malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarissa on selvästi ilmaistu, että työsuhteen käsitettä on tulkittava kansallisen lain määritelmän mukaisesti, ottaen kuitenkin huomioon kommentaarin kohdassa 8.11 esitetyt objektiiviset kriteerit. Kommentaarissa todetaan lisäksi, että kansallisen lain mukaista tulkintaa ei tule soveltaa, jos kyseisen verosopimuksen konteksti edellyttää muuta.⁵⁴ Tämä näyttäisi melko selvästi viittaavan siihen, että kansallinen laki on etusijalla. On kuitenkin pohdittava, mikä on tämän malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarissa esitetyt tulkintaohjeen suhde muihin verosopimusten tulkintaa koskeviin säännöksiin, kuten Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöihin ja verosopimuksen 3(2) artiklaan. Täten kommentaarin tulkintaohjetta ei tulisi ottaa annettuna.

Kun OECD:n jäsenvaltiot ovat laatineet bilateraalisen verosopimuksen noudattaen OECD:n malliverosopimusta, lienee selvää, että tällaisen sopimuksen tulkinnessa tulisi turvautua siihen kommentaarin versioon, joka on ollut voimassa sopimusta neuvoteltaessa.⁵⁵ OECD tuntuu kuitenkin edellyttävän tukeutumista uusimpaan versioon.⁵⁶ Kysymys yksittäisen verosopimuksen tulkintaan vaikuttavasta relevantista malliverosopimuksen ja sen kommentaarin versiosta on yksi monista kiistanalaisista kysymyksistä, jotka liittyvät verosopimusten tulkintaan. Aarnio on tutkijan ja tuomarin rooleja vertaillessaan todennut, että "lainoppinut voi jättää ongelman lepäämään, jos se ei tyydyttävästi ratkea käytössä olevilla argumenteilla."⁵⁷ Täten jätettäköön näiden tulkinnanvaraisten kysymysten kattavampi käsittely odottamaan otollisempaa ajankohtaa.

2.4 Verosopimusten tulkinnasta Suomessa

Suomessa ei ole olemassa mitään yleisiä sääntöjä verosopimusten tulkinnasta. Siten tulkinta perustuu Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöihin ja vakiintuneeseen verolakien tulkintaa koskevaan käytäntöön. Verosopimusten tulkinnassa lähtökohtana ovat sopimuksen termit koko sopimustekstin muodostamassa kontekstissa. Tulkinnassa tulee ottaa

⁵⁴ Ks. OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohdat 8.2, 8.4 ja 8.7.

⁵⁵ Ks. Vogel 1986, 41 ja Ward 2006, s. 99.

⁵⁶ Esim. OECD 2010, Introduction, kohdat 33–36.1.

⁵⁷ Aarnio 1989, s. 58.

huomioon sopimusosapuolten yhteinen tarkoitus niin pitkälti kuin mahdollista. Myös sopimuksen ja tulkittavana olevan määräyksen tarkoitus tulee ottaa huomioon tulkinnassa.⁵⁸ On yleisesti tunnustettu, että korkeimman hallinto-oikeuden (myöh. KHO) ratkaisuilla on huomattava ohjaava vaikutus verolakien tulkinnassa.⁵⁹

Vapaavuori on todennut, että verosopimusten tulkinnassa säännöksen sanamuoto ja yhteys, jossa se esiintyy, tulisi katsoa ensisijaisiksi tulkinnan keinoiksi. Vasta kun nämä keinot on käytetty loppuun, voidaan turvautua muihin tulkintakeinoihin, kuten tosiasiallisten olosuhteiden arviointiin. Kansainvälisen tapaoikeuden periaatteita verolakien tulkinnassa on luonnehdittu suomalaisessa alan kirjallisuudessa lähinnä potentiaalisiksi tulkinta-argumenteiksi. Wienin yleissopimuksen tulkintasäännöt toimivat tulkintaa ohjaavina periaatteina, eikä niihin yleensä erityisesti viitata perusteluissa. Sen sijaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla on katsottu olevan huomattava merkitys, kun tulkitaan Suomen ja muiden OECD:n jäsenvaltioiden välillä tehtyjä verosopimuksia. Tällaisen verosopimuksen tulkinnassa on oletettavaa, että osapuolet päätyvät ratkaisuun, joka on linjassa kommentaarin kanssa, olettaen että verosopimusmääräyksen sanamuoto vastaa malliverosopimuksessa olevaa sanamuotoa ja kumpikaan osapuoli ei ole tehnyt vauraa tai antanut vastinetta määräyksestä. Mikäli tulkinta eroaa kommentaarissa esitetystä, tulisi osapuolten pystyä esittämään vakuuttavia argumentteja soveltamansa tulkinnan puolesta.⁶⁰

Yhteisen tulkinnan (*common interpretation*) soveltamisen velvoittavuudesta on erilaisia näkemyksiä. Joidenkin mielestä yhteisen tulkinnan noudattaminen on ehdoton normi, kun joidenkin mielestä se on enemmänkin kaukainen periaate.⁶¹

Edellä kuvatusta linjasta poikkeaa merkittävästi korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2013 antama ratkaisu, jota voi luonnehtia vähintäänkin mielenkiintoiseksi. Helminen on arvioinut tätä tapausta, KHO 2013:93 (T 1704), kattavasti artikkelissaan. Tapauksessa korkein hallinto-oikeus muutti aiemmin noudattamaansa linjaa työsuhdeoptioiden veronalaisen osan määrittelystä vastaamaan OECD:n malliverosopimuksen 15 artiklan

⁵⁸ Helminen 2014, s. 20–21.

⁵⁹ Ks. IFA Cahiers 1993, National Report Finland, kirj. Ahti Vapaavuori, s. 318–319.

⁶⁰ IFA Cahiers 2013, National Report Finland, kirj. Ahti Vapaavuori, s. 319–320.

⁶¹ IFA Cahiers 1993, National Report Finland, kirj. Ahti Vapaavuori, s. 321.

kommentaarissa esitettyä tulkintaohjetta. Vaikuttaa siltä, että kommentaariin tulkintaohjeet ovat olleet pääasiallinen syy siihen, miksi KHO muutti tulkintaansa. Tällainen kannanvaihdos ilman erillistä lakimuutosta on kyseenalaista legitimitteettiperiaatteen sisältämien oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden kannalta.⁶² On mielenkiintoista nähdä, kuinka KHO jatkossa ratkaisee ja perustelee verosopimusten soveltamista ja tulkitsemista koskevia tapauksia.

⁶² Helminen 2014, s. 19–20.

3 MALLIVEROSOPIMUKSEN 15 ARTIKLA

3.1 Artiklan 15 sisältö pääpiirteittäin

OECD:n malliverosopimuksen 15 artikla (palkka-artikla) koskee yksityisessä työsuhteessa saadun palkkatulon verotusta. Julkisessa palveluksessa saadun hyvityksen verotuksesta säädetään erikseen malliverosopimuksen 19 artiklassa.⁶³ Verosopimuksen palkka-artikla tulee sovellettavaksi, kun henkilö saa palkkatuloa tai muuta vastaavaa hyvitystä muualta kuin omasta asuinvaltiostaan tai kun hyvitys maksetaan muualla kuin asuinvaltiossa suoritetun työn perusteella. Tapauksella on siis oltava liityntä vähintään kahteen valtioon, kuten yleensäkin kun verosopimusta sovelletaan.

Malliverosopimuksen 15(1) artiklassa esitetään pääsääntö, jonka mukaan sopimusvaltiossa (asuinvaltio) asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa (työskentelyvaltio) tekemästä työstä saadusta hyvityksestä voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa. 15 artiklan pääsääntö siis on, että palkkatuloa verotetaan siinä valtiossa, jossa työskentely tapahtuu. Säännöksen sanamuoto ei estä asuinvaltiota verottamasta⁶⁴, silloin kun työskentelyvaltiolla on oikeus verottaa. Siten asuinvaltio voi verottaa samaa tuloa, mutta se on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen joko vapauttamalla tulon asuinvaltion verotuksesta (ns. vapautusmenetelmä, malliverosopimuksen 23 A art.) tai hyvittämällä työskentelyvaltioon samasta tulosta maksetun veron (ns. hyvitysmenetelmä, malliverosopimuksen 23 B artikla)⁶⁵.⁶⁶

15(2) artiklassa on esitetty poikkeus 1 kappaleen pääsääntöön. Kappaleessa 2 on määritelty kolme ehtoa, joiden kaikkien täytyessä työskentelyvaltiolle ei 1 kappaleen määräyksistä huolimatta synny verotusoikeutta, ja siten vain henkilön asuinvaltio voi verottaa.

⁶³ 15 artikla on luonteeltaan yleissäännös. Esimerkiksi johtokunnan jäseniä, urheilijoita ja taiteilijoita, eläkkeensaajia, julkisyhteisön palveluksessa olevia ja opiskelijoita koskevat omat erityissäännöksensä (malliverosopimuksen 16–20 art.), jotka menevät 15 artiklan edelle.

⁶⁴ Malliverosopimuksen 15(1) sanamuoto nimittäin kuuluu, että ”– saadusta hyvityksestä *voidaan* verottaa siellä” [työskentelyvaltiossa], ilman mainintaa, että hyvityksestä voitaisiin verottaa *vain* työskentelyvaltiossa.

⁶⁵ OECD malli 2014, 23 A ja B artiklojen kommentaari, kohdat 6 ja 7.

⁶⁶ Ks. tarkemmin kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta Suomessa esim. Ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, VH:n ohje 7.4.2014.

Kappaleen 2 mukaisesti hyvityksestä voidaan verottaa vain asuinvaltiossa, vaikka työskentely tapahtuukin toisessa valtiossa, jos a) henkilö ei oleskele työskentelyvaltiossa yli 183 päivää verovuoden, kalenterivuoden tai peräkkäisten 12 kuukauden aikana⁶⁷, b) hyvityksen maksaa sellainen työnantaja, joka ei ole työskentelyvaltiossa asuva, tai, jos joku muu taho maksaa hyvityksen työnantajan puolesta, työnantaja, jonka puolesta hyvitys maksetaan, ei ole työskentelyvaltiossa asuva, ja c) hyvityksellä ei rasieta työnantajan työskentelyvaltiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta. Jos yksikin näistä kolmesta ehdosta jää täyttymättä, poikkeussääntö ei sovellu, ja siten työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus 15(1) artiklassa esitetyn pääsäännön mukaisesti.

Malliverosopimuksen 15 artiklan viimeisessä eli 3 kappaleessa on säädetty vesi- ja ilma-aluksessa tehdyn työn perusteella saadun hyvityksen verotuksesta. Se on 2 kappaleen tavoin tarkentava säännös, joka ohittaa 1 kappaleessa esitetyn pääsäännön. 15(3) artiklan mukaan hyvityksestä, joka saadaan kansainväliseen liikenteeseen käytetyssä laivassa tai ilma-aluksessa taikka sisävesikuljetukseen käytetyssä veneessä tehdystä työstä, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallisen johdon sijaintipaikka on. Tässäkin on hyvä huomata, että sanamuoto ei estä myös henkilön asuinvaltiota verottamasta tuloa. 15(3) artikla ei ole tutkielman varsinaisen kiinnostuksen kohteena, joten sitä ei käsitellä tässä tarkemmin.⁶⁸

Malliverosopimuksen 15 artiklan soveltamiseen liittyy useita erinäisiä ongelmia. Malliverosopimuksen täyden version liitteissä OECD:n veroasioiden komitea (myöh. OECD:n komitea) itsekin toteaa, että kommentaari ei juurikaan tarjoa apuja näiden tulkintaongelmien ratkaisemiseen. OECD:n komitea tiedostaa, että jotkin tahot käyttävät verosuunnittelukeinona sitä tosiasiaa, että valtiot soveltavat 15 artiklan säännöksiä eri tavoin, ja pyrkivät näin nollaverotukseen. Komitea tuntuu pitävän tärkeänä sitä, että lähtökohtaisesti lyhytaikaisia työskentelyjaksoja ei voitaisi verottaa valtiossa, jossa työ suoritetaan. Tähän

⁶⁷ Se, suoritetaanko päivien laskenta verovuodelta, kalenterivuodelta vai minkä tahansa perättäisten 12 kuukauden ajanjaksolta, joka alkaa tai päättyy verovuonna, riippuu sovellettavasta verosopimuksesta. Suomen solmimien verosopimusten maakohtaiset määräykset on koottu verohallinnon ohjeeseen Kuuden kuukauden soveltumistesti (VH 2013). Uusimman OECD:n malliverosopimuksen (2014) version mukaan 183 päivää lasketaan 12 kuukauden ajanjaksolta, joka alkaa tai päättyy kyseisen verovuoden aikana.

⁶⁸ Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltumisesta vesialuksella tapahtuneeseen työskentelyyn ks. Dal Corso, Daniele: Taxation of Human Capital and Employment aboard Ships: Identification of the “Economic Employer” in International Maritime Practice. Bulletin for International Taxation 11/2013.

on syynä mahdollinen informaationpuute työskentelyvaltion veroviranomaisella tai veron perimisestä aiheutuvat kohtuuttomat kulut. Komitea lähestyy asiaa myös hyvin ihmisläheisestä kulmassa todetessaan, että verovelvolliselle itselleen olisi helpompaa, kun se voisi olla tekemisissä vain yhden valtion verojärjestelmän kanssa.⁶⁹

3.2 183-päivän sääntö

3.2.1 Yleistä 183-päivän säännöstä

183-päivän sääntö eli malliverosopimuksen 15(2) artikla on ensiarvoisen tärkeä verosopimusmääräys tämän tutkielman kannalta, koska taloudellisen työnantajan käsite kytkeytyy 183-päivän säännön b-kohtaan. Jotta saataisiin kokonaiskuva 183-päivän säännön sisällöstä ja merkitystä, tarkastellaan tässä luvussa b-kohdan lisäksi myös a- ja c-kohtia.

Malliverosopimuksen 15(2) artikla kuuluu seuraavasti:

”Tämän artiklan 1 kappaleen määräysten estämättä verotetaan hyvityksestä, jonka sopimusvaltiossa asuva saa toisessa sopimusvaltiossa tekemästään työstä, vain ensiksi mainitussa valtiossa, jos:

- a) saaja oleskelee toisessa valtiossa yhdessä jaksossa, tai useassa jaksossa yhteensä, enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksona, joka alkaa tai päättyy kyseisen verovuoden aikana, ja
- b) hyvityksen maksaa sellainen työnantaja tai se maksetaan sellaisen työnantajan puolesta, joka ei ole toisessa valtiossa asuva, ja
- c) hyvitys ei rasita kiinteää toimipaikkaa, joka työnantajalla on toisessa valtiossa.”⁷⁰

Jos kaikki kolme ehtoa täyttyvät, soveltuu 183-päivän sääntö ja siten vain asuinvaltiolla on oikeus verottaa työntekijän palkkatuloa, joka maksetaan työskentelyvaltiossa tapahtuneen työskentelyn perusteella. Jos yksikin ehdoista jää täyttymättä, eli esimerkiksi jos työnantajalla on kiinteä toimipaikka työskentelyvaltiossa ja työntekijän palkkatulo rasit-

⁶⁹ Ks. OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991).

⁷⁰ OECD malli 2008.

taa tuon kiinteän toimipaikan tulosta, ei 183-päivän sääntö sovellu ja näin ollen työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus työskentelyn alusta lukien 15(1) artiklassa esitetyn pääsäännön mukaan.

Malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei ole esitetty, tulisiko näitä kolmea ehtoa tarkastella jossakin tietyssä järjestyksessä. Asiasta on olemassa kahdenlaisia näkemyksiä. Toisen näkemyksen mukaan 183-päivän sääntöä sovellettaessa tulisi ensin tarkastella a-kohdassa esitettyä ehtoa eli oleskeleeko henkilö työskentelyvaltiossa enintään 183 päivää 12 kuukauden ajanjaksona, joka alkaa tai päättyy kyseessä olevan verovuoden aikana (tai verovuoden tai kalenterivuoden aikana, verosopimuksesta riippuen). Tämä näkemys perustuu siihen, että kun kommentaarissa puhutaan 15(2) artiklasta, viitataan kyseisen määräyksen liittyvän *lyhytaikaisiin työskentelyihin* ulkomailla. Kun 15 artiklan pääsääntönä on tulon verottaminen työskentelyvaltiossa, on lyhytaikaisten (alle 183 päivää kestävät) työskentelyjen verotusoikeus käytännön syistä kuitenkin haluttu myöntää lähtökohtaisesti vain asuinvaltiolle. Lyhytaikaisen työskentelyn tapauksessa verotusoikeus voidaan ”palauttaa takaisin” työskentelyvaltiolle, jos työnantaja asuu sopimusvaltiossa tai jos hyvityksellä rasietaan kiinteän toimipaikan tulosta. Tämä verotusoikeuden ”palautus” työskentelyvaltiolle on ikään kuin poikkeussäännön poikkeus. Mikäli henkilö oleskelee työskentelyvaltiossa yli 183 päivää, ja a-kohdan ehto jää näin täyttymättä ja työskentelyvaltiolle syntyy verotusoikeus, ei b- ja c-kohtia tarvitse tarkastella lainkaan. Jos oleskelua työskentelyvaltiossa kertyy sen sijaan enintään 183 päivää, tulee tällöin tutkia täytyvätkö myös b- ja c-kohtien ehdot. Tämän näkemyksen mukaan b- ja c-kohdat ovat alisteisia a-kohdalle, eli niitä tarkastellaan vain, jos a-kohdan tarkastelu ei johda työskentelyvaltion verotusoikeuden syntymiseen.⁷¹

Toisen näkemyksen mukaan, jota Pötgens edustaa, ei ole olemassa hierakista järjestystä, jonka mukaan 15(2) artiklan a-, b- ja c-kohtia tulisi tarkastella. Verotusoikeuden syntyminen työskentelyvaltiolle voidaan ratkaista sillä perusteella, minkä ehdon täytyminen (tai täyttymättä jääminen) voidaan kussakin tapauksessa helpoiten osoittaa. Jos 2 kappaleen ehtoja olisi tarkoitettu tulkittavaksi ja sovellettavaksi jossakin tietyssä järjestyksessä,

⁷¹ Ks. Pötgens 2006, s. 467–468.

olisi luultavaa, että tämä olisi nimenomaisesti ilmaistu kommentaarissa, ottaen huomioon asian perustavanlaatuinen luonne.⁷²

Pötgens on sitä mieltä, että kommentaariin sisältyvät viittaukset lyhytaikaiseen työskentelyyn pitäisi poistaa, koska hänen mukaansa työskentelyn kestolla ei ole merkitystä tarkasteltaessa 15(2) artiklan b- ja c-kohtia. Kirjoittaja ymmärtää Pötgensin kannan, mutta on myös sitä mieltä, että 2 kappaleen kommentaarissa olevat viittaukset lyhytaikaiseen työskentelyyn eivät ole niin harhaanjohtavia tai jopa virheellisiä, että niitä tulisi poistaa kommentaarista. Käytännössä tilanteet, joihin 2 kappaleessa esitetty poikkeussääntö eli ns. 183-päivän sääntö soveltuu, lienevät ylivoimaisesti suurimmassa osassa tapauksia lyhytaikaisia, alle puoli vuotta kestäviä työskentelyjaksoja muualla kuin henkilön asuinvaltiossa. On totta, että säännös voi soveltua pidempiaikaisiin jaksoihin, kun oleskelua muualla kuin työskentelyvaltiossa on runsaahkosti. Tällaisten tapausten osuus kokonaisuudesta lienee kuitenkin huomattavasti pienempi.

Pohdinta työskentelyn keston vaikutuksesta malliverosopimuksen 15(2) artiklaan lienee aiheellista, sillä kysymys on aiheuttanut päänvaivaa myös OECD:n komitealle. Viittaus lyhytaikaisiin työskentelyihin nimittäin sisältyi alkuperäiseen malliverosopimuksen kommentaariin, mutta se poistettiin 1992 päivityksen yhteydessä. Vuoden 2000 päivityksessä viittaus lyhytaikaisiin työskentelyihin päätettiin jälleen sisällyttää kommentaariin, ja se on pysynyt siellä tähän päivään saakka. Tulee kuitenkin huomioida perustelut, jotka ovat mitä ilmeisimmin olleet vuoden 1992 päivityksen takana. Vuonna 1991 julkaistussa OECD:n raportissa⁷³ lausutaan seuraavasti: ”The exemption in the State of activity concerns, according to the Commentary, employment of a short duration abroad. This statement does not reflect the wording of the Article nor the reality because each fiscal year is treated separately. The scope of application is therefore much wider than employment of short duration. – – It is therefore recommended that all references to “short duration” be deleted from the Commentary.” Argumentointi perustuu siten 15(2) artiklan a-kohdan vanhaan sanamuotoon, jonka mukaan 183 päivän laskenta suoritettiin verovuoden ajalta.

⁷² Näin Pötgens 2006, s. 467–468. Pötgens on sitä mieltä, että kommentaariin sisältyvät viittaukset lyhytaikaiseen työskentelyyn pitäisi poistaa, koska hänen mukaansa työskentelyn kestolla ei ole merkitystä tarkasteltaessa 2 kappaleen b- ja c-kohtia.

⁷³ OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991), kohta 19.

Kuten luvussa 3.2.3 tullaan esittämään, vanha sanamuoto mahdollisti käytännössä jopa lähes vuoden mittaisen yhtäjaksoisen työskentelyn ilman että työskentelyvaltiolle syntyi verotusoikeutta. Koska nykyisen malliverosopimuksen sanamuoto ei enää mahdollista tätä eikä yllä siteerattu argumentti ole siten enää pätevä, ei kirjoittajan mielestä liene mitään ilmeistä syytä, miksi viittaukset lyhytaikaiseen työskentelyyn tulisi poistaa kommentaarista. On selvää, että 183-päivän sääntöä sovelletaan todellisuudessa lyhytaikaisiin työskentelyjaksoihin.

3.2.2 Malliverosopimuksen 15(2) artiklan tavoite ja tarkoitus

Jotta 15 artiklan ja erityisesti 2 kappaleen tulkinta on mahdollista, on ensin selvitettävä artiklan tavoite ja tarkoitus. Kommentaarin mukaan 15(2) artiklan b- ja c-kohtien tarkoituksena ja tavoitteena on estää veron pidättäminen lähteellä lyhytaikaisissa työskentelyissä silloin, kun hyvitystä *ei voida vähentää kuluna työskentelyvaltiossa*. Hyvitystä ei voida vähentää työskentelyvaltiossa kuluna silloin, kun työnantaja ei ole siellä verotettava, koska se ei ole kyseissä valtiossa asuva eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa kyseisessä valtiossa⁷⁴. Kommentaarissa lisätään vielä, että b- ja c-kohdat voidaan osoittaa perustelluiksi myös, koska lähdeveron perimisvelvollisuuden asettaminen lyhytaikaisen työskentelyn osalta voidaan katsoa muodostavan *kohtuuttoman suuren hallinnollisen taakan* silloin, kun työnantaja ei asu eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa työskentelyvaltiossa.⁷⁵

Alan kirjallisuudessa on yleisesti tunnustettu, että b- ja c-kohdat palvelevat samaa tarkoitusta, jonka mukaan työskentelyvaltiolle tulisi taata verotusoikeus hyvitykseen, josta se myöntää vähennyksen verotettavasta tuloksesta. Siten b- ja c-kohdat edustavat korvausta työskentelyvaltiolle sen vähentyneistä verotuloista.⁷⁶ Tätä periaatetta hyvityksestä myönnettävän vähennyksen sekä hyvityksen verotusoikeuden symmetriasta on myös sovellettu

⁷⁴ Tarkastelun pohjana tulee käyttää malliverosopimuksen 7 artiklan (Liiketulo, Business profits) periaatteita kiinteän toimipaikan tuloksen laskennasta.

⁷⁵ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaarin, kohta 6.2.

⁷⁶ Dziurdz – Pötgens 2014, s. 404. Ks. myös De Broe ym. s. 511–512, OECD 1999, s. 35 ja Pötgens 2006, s. 469–470.

oikeuskäytännössä useassa tapauksessa, muun muassa Saksassa *Bundesfinanzhof* ssa⁷⁷, Itävallassa *Verwaltungsgerichtshof* ssa⁷⁸ ja Alankomaissa *Hoge Raad*’ssa^{79, 80}.

Toinen 15(2) artiklan tavoite on siis kohtuuttoman suuren hallinnollisen taakan välttäminen. Hallinnollisen taakan katsotaan muodostuvan kohtuuttomaksi, kun velvollisuus (lähde)verotukseen työskentelyvaltiossa asetettaisiin työntekijälle tai työnantajalle, joilla kummallakaan ei ole riittävää läsnäoloa kyseisessä valtiossa. Riittävällä läsnäololla viitataan työntekijän osalta 15 artiklan 2 kappaleen a-kohdan ehtoon oleskelun kestosta ja työnantajan osalta b- ja c-kohtien täyttymiseen.⁸¹ Käytännössä on kohtuutonta esittää verotuksellisia velvoitteita työntekijälle tai työnantajalle, kun heillä ei ole ymmärrystä eikä tarvittavaa tietoa työskentelyvaltion verotusjärjestelmästä ja sen vaatimuksista siellä oleskelun tilapäisyydestä tai läsnäolon riittämättömästä tasosta johtuen.

Lienee jokseenkin epäselvää, mikä on yllä esitettyjen 15(2) artiklan kahden tavoitteen välinen suhde. On nimittäin tilanteita, joissa toinen tavoitteista täyttyy, mutta toinen ei. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa (muodollisella) työnantajalla on kiinteä toimipaikka työskentelyvaltiossa, ja työntekijä työskentelee tuon kiinteän toimipaikan hyväksi. Työntekijälle maksettu hyvitys ei kuitenkaan ole syystä tai toisesta vähennyskelpoinen kiinteän toimipaikan tuloksesta. Tässä työnantajalla on riittäväksi katsottava läsnäolo työskentelyvaltiossa, mutta hyvitys ei kuitenkaan ole kiinteän toimipaikan tuloksesta vähennyskelpoinen kulu. C-kohdan vaatimus näyttäisi täyttyvän, mutta tulisiko kiinteä toimipaikka katsoa b-kohdassa tarkoitetuksi työnantajaksi? Historiallisen tarkastelun valossa ei vaikuta siltä, että OECD olisi pyrkinyt linkittämään verotusoikeutta vähennyskelpoisuuteen malliverosopimuksen 15 artiklassa.⁸²

⁷⁷ Bundesfinanzhof, I R 63/80, 21.8.1985.

⁷⁸ Verwaltungsgerichtshof, 2009/13/0031, 22.5.2013.

⁷⁹ Hoge Raad, päätös no: 35 749, 12.10.2001.

⁸⁰ Dziurdz – Pötgens 2014, s. 404–405.

⁸¹ Idib, s. 405.

⁸² Ks. Dziurdz – Pötgens 2014, s. 405–406. Ks. lisää pohdintaa myönnettävän vähennyksen ja verotusoikeuden symmetriasta Pötgens 2006, s. 471–477. Pötgensin mukaan verotusoikeuden myöntämisen työskentelyvaltiolle sillä perusteella, että palkkakulu oikeuttaa vähennykseen kyseisessä valtiossa, johtaa ylikompensatioon, koska työskentelyvaltiolla on jo oikeus verottaa siellä asuvan työnantajan tai kiinteän toimipaikan tulosta, jonka syntymiseen työntekijä on vaikuttanut.

3.2.3 A-kohta

Pohdittaessa 183-päivän sääntöön sisältyviä ongelmia ja tulkinnanvaraisuuksia, voidaan todeta, että a-kohta on melko yksiselitteinen. Joitakin tulkinnanvaraisuuksia siihen kuitenkin liittyy. Tässä alaluvussa esitellään näistä tulkinnanvaraisuuksista tai epäselvyyksistä tärkeimpiä.

Malliverosopimuksen 15(2)(a) artiklassa esitetään yksi 183-päivän säännön ehdoista. Jotta 183-päivän sääntö voisi soveltua ja työskentelyvaltiolle ei syntyisi verotusoikeutta, a-kohdan mukaan henkilö voi oleskella työskentelyvaltiossa yhdessä tai useammassa jakosossa enintään 183 päivää minä tahansa 12 kuukauden ajanjaksona, joka alkaa tai päättyy kyseisen verovuoden aikana.

Päivien laskennan osalta malliverosopimuksen kommentaarissa on selvitetty, että ainoa 15(2) artiklan a-kohdan sanamuodon kanssa yhdenmukainen laskutapa on fyysisen oleskelun metodi (*“days of physical presence” method*). Kyseisen metodin mukaan työskentelyvaltiossa oleskelluiksi päiviksi lasketaan kaikki päivät, joina henkilö on ollut fyysisesti läsnä tuossa valtiossa, oli oleskeluaika kuinka lyhyt tahansa päivän aikana. Sillä ei ole merkitystä, mistä syystä henkilö oleskelee tuossa valtiossa – oleskelu voi johtua työskentelyn lisäksi myös esimerkiksi lomailusta, sairaudesta (paitsi jos se estää henkilöä lähtemästä valtiosta ja hän olisi muutoin täyttänyt 183-päivän säännön edellytykset), pyhäpäivistä tai työsulusta. Päivien laskennassa ei kuitenkaan oteta huomioon niitä päiviä, joina henkilö on ollut tuossa valtiossa verosopimuksen mukaan asuva. Kun otetaan huomioon 2 kappaleen ensimmäinen kohta, on selvää, että 183-päivän sääntö soveltuu vain, kun henkilö asuu ja työskentelee eri valtioissa. Siten 183-päivän laskennassa ei huomioida päiviä, jolloin henkilö on verosopimuksen mukaan asunut työskentelyvaltiossa^{83,84}

⁸³ OECD:n kommentaarissa on asiaa havainnollistettu seuraavanlaisella esimerkillä: henkilö Y asuu valtiossa R ja työskentelee yrityksen Aco, joka on myös valtiossa R asuva, palveluksessa. Y menee valtioon S valmistelemaan Acon laajentumista ko. valtioon. Y oleskelee valtiossa S tässä tarkoituksessa 15.–31.10.XX01. Myöhemmin Y muuttaa valtioon S työskentelemään perustetun Acon tytäryhtiön johtajana. Y muuttaa valtioon S ja hänestä tulee siellä verosopimuksen mukaan asuva 1.5.XX02 lähtien. Ajalla 15.10.XX01–14.10.XX02 hän oleskelee valtiossa S yhteensä 184 päivää, mutta koska sitä aikaa, jona Y on ollut valtiossa S asuva ei oteta mukaan 183 päivän laskennassa, ei 183 päivän oleskelun edellytys siten täyty. (OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 5.1.) Valtio S ei näin saa verottaa 15.–30.10.XX01 tapahtuneen työskentelyn perusteella maksettavaa hyvitystä.

⁸⁴ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohdat 5 ja 5.1.

Maininta fyysisen oleskelun metodin suositeltavuudesta otettiin mukaan kommentaariin vuoden 1992 päivityksessä OECD:n raportissa⁸⁵ esitetyn muutosehdotuksen myötä.⁸⁶ Ennen vuotta 1992 kommentaari ei sisältänyt ohjeistusta siitä, kuinka 183 päivää tulisi laskea. Käytännössä esiintyikin kahta erilaista metodologiaa – fyysisen oleskelun metodi ja toiminnan keston metodi (*“duration of the activity” method*)⁸⁷. Toiminnan keston metodissa päivien laskenta suoritetaan työskentelyn todellisen keston perusteella, ottaen mukaan lyhyet oleskelut muualla. Kyseistä metodologiaa noudattaneiden valtioiden välillä oli tosin lukuisia eroja siitä, mitä päiviä otettiin mukaan 183 päivän laskentaan ja mitä ei.⁸⁸ Nykyään oletettavasti kaikki OECD:n jäsenvaltiot ovat siirtyneet noudattamaan kommentaarin edellyttävää fyysisen oleskelun metodologiaa, mahdollisesti vähäisin variaatioin.⁸⁹

Suomen veroviranomainen on noudattanut fyysisen oleskelun metodologiaa jo ennen 1992 päivitystä kommentaariin⁹⁰. Suomi tuntuu noudattavan metodologiaa hyvinkin suoraviivaisesti – kaikki Suomessa vietetyt päivät, oli syy oleskeluun mikä tahansa, otettaneen huomioon 183 päivän laskennassa, kun taas kaikki Suomen ulkopuolella vietetyt päivät jätetään huomioimatta.

Niin malliverosopimuksen 15(2)(a) artiklan sanamuoto kuin myös kommentaarissa esitetyt ohjeet a-kohdan tulkinnasta viittaavat yksiselitteistä siihen, että päivien laskennassa huomioidaan kaikki päivät, joina henkilö on todellisuudessa oleskellut työskentelyvaltiossa, oleskelun syystä tai tarkoituksesta huolimatta. Oleskelulla ei tämän mukaan vaadita olevan minkäänlaista liityntää kyseisessä valtiossa suoritettaviin työtehtäviin.⁹¹

Historiallisen tarkastelun perusteella asiasta voidaan esittää myös eriäviä mielipiteitä, erityisesti työskentelyvaltiossa vietettyjen lomapäivien osalta. Vuoden 1992 päivityksen yhteydessä kommentaariin nimittäin lisättiin huomautus, että vaikka työskentelyvaltiossa

⁸⁵ OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991), III. Proposed changes to the Commentary on Article 15.

⁸⁶ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, 5 kappaleen historia.

⁸⁷ Toiminnan keston metodologiaa sovelsivat OECD:n jäsenvaltioista ainakin Ranska, Saksa, Kreikka, Italia, Luxemburg, Alankomaat ja Espanja.

⁸⁸ OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991), kohdat 11 ja 15 ja Annex I.

⁸⁹ OECD:n neuvosto antoi edellä mainitun raportin yhteydessä jäsenvaltioilleen suosituksen noudattaa fyysisen oleskelun metodologiaa. Ibid, Annex II Recommendation of the OECD Council.

⁹⁰ OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991), Annex I.

⁹¹ Pötgens 2006, s. 497, 504–505. Ks. myös Vogel 1990, s. 792.

vietetyt lomapäivät otetaan normaalisti mukaan laskentaan, on mahdollista, että lomapäivät voidaan jättää laskennan ulkopuolelle, jos henkilö pystyy osoittamaan, että vietetyt lomapäivät eivät liity kyseisessä valtiossa suoritettaviin työtehtäviin.⁹² Siten esimerkiksi jos ulkomailla asuva henkilö tulisi tammikuussa viettämään talvilomaansa Suomen Lappiin, tietämättä tuolloin, että hänet lähetetään myöhemmin saman vuoden aikana lyhytaikaiselle työkomennukselle Suomeen, ei alkuvuonna Suomessa vietettyjä lomapäiviä otettaisi huomioon laskennassa. Tämä fyysisen oleskelun metodin joustavuutta lisännyt huomautus kuitenkin poistettiin kommentaarista jo seuraavan päivityksen yhteydessä eli vuonna 1995⁹³.

Joidenkin tutkijoiden mielestä laskennassa huomioitavilla päivillä tulisi olettaa olevan yhteys työskentelyvaltiossa suoritettaviin työtehtäviin. Nämä tutkijat korostavat palkka-artiklan tarkoitusta ja heidän mukaansa laskennan suorittaminen puhtaasti fyysisen oleskelun perusteella, ilman vaatimusta oleskelun ja suoritettavien työtehtävien välisestä yhteydestä, on ristiriidassa palkka-artiklan tarkoituksen kanssa.⁹⁴

Ottaen huomioon yllä esitetyt argumentit, kirjoittaja katsoo, että olisi perusteltua jättää täysin työskentelyyn liittymättömät lomapäivät huomioimatta laskettaessa 183 päivän täyttymistä. Toisaalta kirjoittaja tiedostaa, että malliverosopimuksen sanamuoto ja kommentaari eivät tue tai edes salli tätä tulkintaa. Kommentaariin tulisi kirjoittajan mielestä sisällyttää tällaisissa tilanteissa joustavuutta salliva huomautus, niin kuin oli kommentaarissa vuosina 1992–1995.⁹⁵

Malliverosopimuksen (2014) sanamuodon mukaan 183 päivän laskenta suoritetaan 12 kuukauden ajanjaksolta, joka alkaa tai päättyy kyseisen verovuoden aikana. Oleskelu voi koostua yhdestä tai useammasta eri jaksosta. 183 päivän täyttymiseksi oleskelun ei siten tarvitse olla yhtäjaksoista 12 kuukauden ajanjaksolla.

Aiemmin malliverosopimuksen 15(2)(a) artiklan mukaan henkilön oli mahdollista oleskella työskentelyvaltiossa ”enintään 183 päivää kyseisen verovuoden aikana”, jotta a-

⁹² OECD malli 2010, 15 artiklan kommentaari, 6 kappaleen historia.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ks. Pötgens 2006, s. 518–519.

⁹⁵ Näin myös Pötgens 2006, s. 525.

kohdan ehto täyttyisi. Sanamuotoa uudistettiin vuoden 1992 päivytyksessä, jolloin kyseisen ilmaisun keskelle lisättiin sanat ”12 kuukauden ajanjaksona, joka alkaa tai päättyy”.⁹⁶ Ennen uudistusta malliverosopimuksen sanamuoto siis salli henkilön oleskella työskentelyvaltiossa tosiasiasasiassa yhtäjaksoisesti jopa lähes 12 kuukautta, kunhan oleskelu ei ylittänyt 183 päivää kummankaan verovuoden puolella. Verovelvollinen onnistui tällaisessa tilanteessa välttämään verotuksen työskentelyvaltiossa. On mahdollista, että hänen työskentelyvaltiossa suoritetun työn perusteella saamaa hyvitystä käsiteltiin verovapaana tulona hänen asuinvaltiossaan. Vuoden 1992 uudistus poisti lähtökohtaisesti tällaiset mahdollisuudet täydelliselle veron välttämiseksi.⁹⁷

Tässä lienee hyvä huomauttaa, että Suomi on solminut useita verosopimuksia ennen vuoden 1992 uudistusta, jolloin palkka-artiklan 2 kappaleen sanamuoto on ollut vanhan mallin mukainen, eikä osaa näistä verosopimuksista ole uudistettu vuoden 1992 jälkeen. Suomessa oli 1.1.2014 voimassaoleva verosopimus 76 valtion kanssa⁹⁸, ja näistä 21 sopimuksessa 183 päivän laskenta suoritetaan yhä kalenterivuodelta tai verovuodelta. Esimerkiksi Belgian, Espanjan, Italian, Ranskan ja Saksan kanssa solmituissa verosopimuksissa sovelletaan kalenterivuosi-kohtaista laskentaa.⁹⁹

Sovellettaessa verosopimuksia, joissa 183 päivän laskentaperiodina käytetään yhä verovuotta, voi syntyä epäselvyys siitä, mikä on oikea verovuosi, mikäli osapuolten verovuodet poikkeavat toisistaan. Vuonna 1991 OECD:n komitea on raportissaan ilmaissut, että verovuotena tulisi pitää työskentelyvaltion verovuotta, mikäli verosopimuksessa ei ole

⁹⁶ OECD malli 2010, 15 artiklan historia.

⁹⁷ Suomessa verosopimuksen mukaan asuvan henkilön ulkomaantyöskentelyn perusteella saama palkka voidaan tiettyjen edellytysten täytyessä katsoa verovapaaksi. Jotta ns. kuuden kuukauden sääntö voi soveltua, 1) tulee työstä johtuvan oleskelun ulkomailla kestää yhtäjaksoisesti vähintään kuusi kuukautta, 2) henkilö saa oleskella Suomessa ulkomaantyöskentelyn kestäessä keskimäärin enintään kuutena päivänä täyttä ulkomaantyöskentelykuukautta kohti ja lisäksi 3) valtioiden välinen verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkatuloa. Kun nämä kolme edellytystä täyttyvät, katsotaan ulkomaantyöskentelystä saatu palkkatulo Suomessa verovapaaksi. Tätä kuuden kuukauden verovapaussäännöstä ei kuitenkaan voida soveltaa valtiolta, kunnalta, suomalaiselta julkisyhteisöltä tai Finpro ry:ltä taikka suomalaisessa vesitai ilma-aluksessa suoritetusta työstä saatua tulona (TVL 77§). Kolmannesta edellytyksestä johtuen Suomessa asuvan henkilön ei ole periaatteessa ollut mahdollista välttää verotusta sekä asuin- että työskentelyvaltiossa ennen 1992 uudistusta. Tilanne on kuitenkin voinut olla toinen joissakin valtioissa.

⁹⁸ VH 2014a.

⁹⁹ VH 2013.

erikseen muuta määrätty.¹⁰⁰ Raportissa esitetystä suosituksesta huolimatta tätä selventävää ohjetta ei ole sisällytetty kommentaariin ennen kuin vasta vuoden 2014 päivityksen yhteydessä. Nyt kommentaarissa lausutaan, että malliverosopimuksen 15(2) artiklan a-kohdassa (niin kuin se kuului vuoteen 1992 saakka) ilmaistulla verovuodella tulee ymmärtää viitattavan verovuoteen siinä sopimusvaltiossa, jossa henkilö työskentelee, ja minkä aikana työskentely on tapahtunut.¹⁰¹

Vaikka kommentaarin nykyinen versio selventääkin sen, minkä valtion verovuotta tulisi käyttää 183-päivän sääntöä sovellettaessa, ei tämä kuitenkaan välttämättä ratkaise ongelmaa niiden verosopimusten osalta, jotka on laadittu aiemmin¹⁰². Yllä kuvattu ongelma eroavista verovuosista voi Suomen kohdalla tulla kyseeseen Suomen ja Uuden-Seelannin välistä verosopimusta sovellettaessa. Kyseisen verosopimuksen mukaan 183 päivää lasketaan verovuoden ajalta. Uuden-Seelannin verovuosi poikkeaa Suomen vastaavasta, ja 183 päivää lasketaankin Uudessa-Seelannissa ajalta 1.4.–31.3. Jos Uudessa-Seelannissa asuva työntekijä tulisi Suomeen työkomennukselle ajalle 1.1.–31.8. ja molemmat tulkitisivat verosopimuksessa tarkoitetun verovuoden olevan niiden kansallisen lain mukaan, voisi henkilö tällöin joutua kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi. Suomen näkökulmasta 183-päivän säännön a-kohdassa esitetty aikaraja ylittyy, jolloin Suomelle syntyy verotusoikeus. Sen sijaan Uuden-Seelannin mukaan henkilön oleskelu Suomessa ei ylitä 183 päivää kummankaan verovuoden aikana, jolloin Uusi-Seelanti tulkitsee, että vain sillä on 183-päivän säännön mukaan oikeus verottaa Suomessa työskentelyn perusteella maksettua palkkatuloa. Palkkatulo tulee tällöin verotetuksi molemmissa valtioissa. Toisaalta myös nollaverotus voisi olla mahdollista, jos tilanne olisi toisin päin.

Suomen ja Uuden-Seelannin välinen verosopimus on ainoa Suomen solmimista verosopimuksista, jossa 183 päivää lasketaan verovuoden ajalta ja jossa verosopimuksen osapuolten verovuodet poikkeavat toisistaan. Siten tätä vaaraa ei ole Suomen kohdalla muita verosopimuksia sovellettaessa.

¹⁰⁰ OECD malli 2010, The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991), kohdat 20–21.

¹⁰¹ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 4.1.

¹⁰² On kiistanalaista, kuuluuko kommentaariin tehtyjä lisäyksiä tai muutoksia soveltaa aiemmin solmittuihin verosopimuksiin. Jos lisäyksen tai muutoksen tarkoituksena on vain selventää aikaisempaa tulkintaohjetta, voitaneen useimpien tutkijoiden mielestä tämä täsmennetty tulkintaohje ulottaa koskemaan myös aiemmin solmittujen verosopimusten tulkintaa.

3.2.4 B-kohta

Malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklassa esitetään toinen ehto poikkeussäännön soveltamiselle. B-kohdan ehtona on, että ”hyvityksen maksaa sellainen työnantaja tai se maksetaan sellaisen työnantajan puolesta, joka ei ole toisessa valtiossa asuva”¹⁰³. B-kohdan tulkitseminen on aiheuttanut käytännön elämässä a-kohtaan verrattuna huomattavasti enemmän ongelmia ja keskustelua niin tutkijoiden, konsulttien, veroviranomaisten kuin yritysten keskuudessa. B-kohdan, tai yleisesti 15 artiklan, tulkittamiseen ja soveltamiseen liittyvät ongelmat ovat vaikutukseltaan merkittäviä, koska työntekijöiden kansainvälinen liikkuvuus on runsasta ja siten 15 artiklaa sovelletaan jatkuvasti.

B-kohdassa epäselvyyksiä aiheuttaa työnantajan käsitteen tulkinta, ilmaisun ”maksetaan sellaisen työnantajan puolesta” merkitys sekä se, milloin työnantajan katsotaan asuvan työskentelyvaltiossa. Näistä työnantajan käsitteen tulkinta on ehdottomasti ongelmallisin. Tämä johtuu osittain siitä, että työnantajan käsitettä ei ole riittävällä tavalla selvitetty malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa. Käytännössä ongelmia aiheuttaa myös se tosiasia, että osa valtioista tulkitsee käsitettä puhtaasti kansallisen lakinsa mukaan, mikä on kylläkin täysin sallittua OECD:n mukaan.

Kommentaarissa ei tarkalleen ottaen esitä tulkintaohjeita *työnantajan* käsitteen määrittämisestä, vaan siinä tarkastellaan *työsuhteen* ominaispiirteitä. Työsuhteen määrittelystä voitaneen kuitenkin suoraan johtaa, miten verosopimuksessa tarkoitettu työnantaja kuuluisi määritellä. Joidenkin tutkijoiden mielestä on kiistanalaista, tulisiko 3(2) artiklan nojalla viitata kansallisen lain mukaisen määritelmään työsuhteesta vai työnantajasta. Näiden käsitteiden merkitykset voivat erota toisistaan esimerkiksi valtioissa, joissa työnantaja on verolainsäädännössä määritelty laajassa merkityksessä ennakonpidätysvelvollisuuden ratkaisemista varten (ns. *withholding agent*). Alan kirjallisuudessa on argumentoitu, että tällaista työnantajan laajaa kansallista määritelmää ei tulisi soveltaa 183-päivän säännön tarkoituksiin.¹⁰⁴

¹⁰³ Englanniksi: ”the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State” (OECD malli 2014).

¹⁰⁴ Ks. Dziurdz 2013, s. 99.

Jotta voitaisiin määritellä, kuka on 15(2)(b) artiklassa tarkoitettu työnantaja, tulee ensin ylipäätään selvittää, onko kyseessä 15 artiklan tarkoittama työsuhde. Tässä tutkielmassa lähdetään liikkeelle siitä oletuksesta, että työsuhde on olemassa. 15(2)(b) artiklan tulkinta voi johtaa siihen, että työsuhteita katsotaan olevan enemmän kuin yksi: muodolliseen työsopimukseen perustuva työsuhde ja tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuva työsuhde. Tällöin tulee selvittää, kuka on 15(2)(b) artiklassa tarkoitettua työnantaja. Siten tässä alaluvussa ja luvussa neljä keskitytään arvioimaan, kenet kuuluisi kommentaarin mukaan katsoa verosopimuksessa tarkoitetuksi työnantajaksi.

Taloudellisen työnantajan käsite on yksi b-kohdassa tarkoitettujen työnantajan käsitteen tulkintamahdollisuus. Toinen tulkintamahdollisuus on muodollisen työnantajan käsite, jonka voidaan katsoa olevan taloudellisen työnantajan käsitteen vastakohta. Käytännössä näistä kahdesta tulkintamahdollisuudesta esiintyy erinäisiä variaatioita, valtioiden tekemien tulkintojen perustuessa eri tekijöille ja olosuhteille.

Karkeasti yksinkertaistaen voidaan todeta, että taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen voi laajentaa valtion verotusvaltaa, ainakin kun tarkastellaan kyseiseen valtioon työskentelemään tulevien rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden palkkatuloa (ns. ”inbound”-tilanteet¹⁰⁵). Siinä missä valtio on aiemmin tulkinnut b-kohdassa tarkoitettua työnantajan merkitsevän lähinnä sopimusoikeudellista työnantajaa, ei valtio ole voinut tulkintansa mukaan verottaa siellä tehdystä työstä saatua palkkatuloa, jos palkan on maksanut jossakin toisessa valtiossa asuva sopimusoikeudellinen työnantaja (muodollinen lähestymistapa)¹⁰⁶. Jos työskentelyvaltio noudattaisi materialistista lähestymistapaa ja tulkitsi siellä sijaitsevan yrityksen olevan 183-päivän säännössä tarkoitettu työnantaja malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt kriteerit huomioiden, voisi se verottaa samaista palkkatuloa.

Voiko valtio sitten mielivaltaisesti päättää, kumpaa lähestymistapaa se soveltaa – muodollista vai materialistista? Kärjistäen voidaan vastata kyllä ja ei. On epäselvää, tulisiko työnantajan käsitettä tulkinnassa tukeutua sopimusvaltion kansallisen lain mukaiseen

¹⁰⁵ Inbound-tilanteen vastakohtana on outbound-tilanne, jossa valtiossa asuva yleisesti verovelvollinen henkilö lähtee työskentelemään ulkomaille.

¹⁰⁶ Muodollista lähestymistapaa soveltavat valtiot katsovat palkanmaksun olevan kenties olennaisin työnantajan määrittämiseen vaikuttava tekijä.

määritelmään tai onko sillä autonominen, verosopimuksesta itsenäisesti johdettavissa oleva merkitys¹⁰⁷. Kuten luvussa 2 havaittiin, ei malliverosopimuksen kommentaarilla välttämättä ole sellaista juridista asemaa, että valtiot olisivat velvoitettuja noudattamaan siinä esitetty tulkintaohjeita ja kannanottoja verosopimuksia tulkitessaan ja soveltaessaan¹⁰⁸.

Kommentaarin juridisen velvoittamattomuuden ja verosopimuksen 3(2) artiklan vuoksi valtiot ovat käytännössä päätyneet noudattamaan työnantajan käsitteen määrittelemisessä kolmea eri tulkintatapaa. Nämä tulkintatavat ovat kansallisen lain nojalla tehty muodollinen tulkinta, kansallisen lain nojalla tehty materialistinen tulkinta ja autonomisen tulkinnan keinoin tehty materialistinen tulkinta.¹⁰⁹ On kiinni lähinnä valtion kansallisista verosopimusten tai verolakien tulkintaa koskevista säännöksistä, mitä menettelytapaa se päätyy noudattaa.

Kansallisen lain nojalla muodollista tulkintatapaa noudattavat valtiot eivät kansallisten lakiansa nojalla pysty sivuuttamaan muodollista työsuhdetta, vaan tulkitsevat työnantajan olevan se yritys, jonka kanssa henkilö on tehnyt muodollisen työsopimuksen. Vain ilmeisissä väärinkäytöstilanteissa voi valtioiden olla mahdollista kyseenalaistaa muodollisen työsuhteen olemassaolo.¹¹⁰

Toiset kansallisen lain mukaista tulkintaa noudattavat valtiot puolestaan päätyvät materialistiseen tulkintaan. Näissä valtioissa on otettu käyttöön erinäisiä lainsäädännöllisiä ja oikeudellisia määräyksiä ja sääntöjä, jotka pyrkivät erottamaan tapaukset, joissa henkilö luovuttaa työpanoksensa yrityksen hyväksi osapuolten välillä tehdyn työsopimuksen nojalla (*contract of service*), niistä tapauksista, joissa henkilön on katsottava luovuttavan työpanoksensa yritykselle kahden yrityksen välillä solmitun palvelusopimuksen perusteella (*contract for services*). Erottelu näiden kahden tilanteen välillä on olennaista arvioitaessa, soveltuuko 15(2) artiklassa esitetty poikkeussääntö ja eikö työskentelyvaltiolla

¹⁰⁷ Dziurdz 2013, s. 95–96.

¹⁰⁸ Käytännössä kommentaarin ohjeilla on kuitenkin suuri merkitys verosopimusten tulkinnassa.

¹⁰⁹ Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of article 15 – revised public discussion draft. OECD Centre for tax policy and administration 12.3.2007 (myöh. OECD 2007), ehdotus 15 artiklan kommentaarin kohdiksi 8.2–8.11.

¹¹⁰ Ks. OECD malli 2010, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.2, vastaa 2007 päivitetyn keskusteluluonnoksen ehdotusta uudeksi 8.2 kohdaksi.

ole siten oikeutta verottaa kyseisessä valtiossa tapahtuneen työskentelyn perusteella maksettua hyvitystä. Soveltaessaan 15 artiklaa, ja erityisesti sen 2 kappaleen b- ja c- kohtia, valtio ratkaisee kansallisten lakiansa mukaisesti, katsotaanko työpanoksen / palvelujen luovuttamisen tosiasiallisesti tapahtuneen työsuhteessa ja kenet tällöin tulisi katsoa henkilön työnantajaksi 15(2) artiklassa tarkoitettulla tavalla. Valtion pitää tulkinnassaan kuitenkin huomioida kommentaarissa ilmaistut objektiiviset kriteerit.¹¹¹

Kolmas tulkintatapa, eli autonominen tulkintatapa, sen sijaan tarkastelee 15(2)(b) artiklassa tarkoitettua työnantajan käsitettä vain verosopimuksen tarkoituksen ja kontekstin sekä määräyksen sanamuodon pohjalta. Autonominen tulkinta ei ota lainkaan huomioon kansallisten lakien vaikutusta tulkintaan.

Edellä esitetyt lähestymistavat sisältyivät vuonna 2007 julkaistuun päivitettyyn keskusteluluonnokseen¹¹² koskien OECD:n malliverosopimuksen 15(2) artiklan muuttamista. Jostakin syystä keskusteluluonnoksessa esitettyä jaottelua ei ole lopulta haluttu sisällyttää kommentaariin. Keskusteluluonnoksen ehdotuksista muuttuneet kappaleet¹¹³ on muotoiltu kommentaariin yleisluontoisemmalla kielellä¹¹⁴.

Kirjoittaja pitää mielenkiintoisena sitä, että päivitettyyn keskusteluluonnokseen sisältyneitä kolmea tulkintatapaa ei ole sisällytetty kommentaariin. Lienee aiheellista pohtia, eikö OECD katsonutkaan tämän kolmijaon pitävän paikkansa verosopimusten tulkinnassa, eikö sen katsottu olevan riittävän relevantti seikka otettavaksi mukaan kommentaariin vai onko taustalla jonkinlainen linjanmuutos. Nykyisessä kommentaarin versiossa kansalliselle lainsäädännölle on asetettu enemmän painoarvoa, ja kommentaarissa esitetyt kriteerit tulisi huomioida lähinnä rajoitteina kansallisen lainsäädännön mukaiselle tulkinnalle. Vaikuttaisi siltä kuin OECD olisi tietoisesti halunnut vähentää kommentaarin merkitystä tulkinnassa. Kirjoittajan on kuitenkin vaikea uskoa tämän olevan tilanne, koska trendi on ollut ennemminkin se, että OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin

¹¹¹ Ks. OECD malli 2010, 15 artiklan kommentaarin kohta 8.4, vastaa 2007 päivitetyn keskusteluluonnoksen ehdotusta uudeksi 8.4 kohdaksi. Ks. myös IFA 2010, s. 16.

¹¹² OECD 2007.

¹¹³ Kohdat 8.8, 8.9, 8.10, 8.11, 8.14 ja 8.21 ovat olennaisesti erilaiset kommentaarissa (2014) kuin mitä oli ehdotettu päivitettyssä keskusteluluonnoksessa (2007). Muut keskusteluluonnoksen ehdotukset ovat siirtyneet pitkälti sellaisenaan kommentaariin vuoden 2010 päivityksen yhteydessä.

¹¹⁴ IFA 2010, s. 16.

merkitys käytännössä on kasvanut valtioiden laatiessa uusia ja soveltaessaan ja tulkitsaan jo solmittuja verosopimuksia.

Eräiden tutkijoiden mukaan, kun on ensin määritelty kenet kuuluisi katsoa 183-päivän säännössä tarkoitetuksi työnantajaksi, on ilmaisulla ”maksetaan sellaisen työnantajan puolesta” toissijainen merkitys. Jos muu taho kuin työnantaja maksaa hyvityksen, katsotaan että hyvitys on maksettu työnantajan puolesta.¹¹⁵ Siten tähän ilmaisuun liittyvää problematiikka ei käsitellä tässä tutkielmassa.

Malliverosopimuksen 15(2)(b) artiklassa esiintyvän työnantajan käsitteen sisällön tarkasteluun paneudutaan tarkemmin luvussa neljä.

3.2.5 C-kohta

Malliverosopimuksen 15(2) artiklan c-kohdassa on esitetty kolmas ja viimeinen ehto poikkeussäännön soveltumiselle¹¹⁶. C-kohdassa sanotaan, että hyvityksen ei tule rasittaa kiinteää toimipaikkaa, joka työnantajalla on työskentelyvaltiossa. Englanninkielisessä versiossa on käytetty ilmaisua ”– not borne by a permanent establishment –”.

C-kohta liittyy kiinteän toimipaikan käsitteen kansainvälisiin komennuksiin. C-kohta voi tulla sovellettavaksi kahdessa erilaisessa tilanteessa. Ensinnä, c-kohdan ehdon täyttymistä tarkastellaan, kun työnantajalla on kiinteä toimipaikka valtiossa, johon työntekijä lähetetään komennukselle. Tällöin tulee selvittää, tulisiko malliverosopimuksen 7 artiklassa (Liiketulo) esitettyjen allokointisääntöjen mukaan työntekijän hyvitys kohdistaa kiinteälle toimipaikalle. Toiseksi, c-kohta tulee sovellettavaksi myös, jos työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa työskentelyvaltiossa, mutta työntekijän työskentelyvaltiossa suorittamat työtehtävät voivat johtaa työskentelyvaltiota tulkitsemaan, että työntekijän

¹¹⁵ De Broe ym. 2000, s. 505. Ks. myös s. 511–516 ilmaisun ”paid by / on behalf of” tarkemmasta pohdinnasta.

¹¹⁶ Tulee huomata, että malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei ole ilmaistu järjestetystä, jossa näitä kolmea ehtoa tulisi tarkastella. Ks. luku 3.2.1.

läsnäolo ja suorittamat palvelut aiheuttavat kiinteän toimipaikan muodostumisen ulkomaiselle työnantajayritykselle.¹¹⁷

Yksi c-kohdan tulkintaongelmista on, missä tilanteissa ja millä edellytyksillä hyvityksen katsotaan rasittavan työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa. Kommentaari on linkittänyt c-kohdan tarkastelun 7 artiklan periaatteisiin kiinteän toimipaikan tuloksen laskennasta. Kommentaarissa esitetään, että ilmaisua ”borne by” tulisi tulkita c-kohdan perimmäisen tarkoituksen valossa, jonka mukaan 15(2) artiklan poikkeussääntö ei sovellu hyvitykseen, joka *voisi synnyttää oikeuden vähennykseen*, huomioiden 7 artiklan periaatteet ja hyvityksen luonteen, määritettäessä työskentelyvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavaa tuloa¹¹⁸.

Tarkasteltaessa syntykö kiinteälle toimipaikalle oikeus vähentää työsuoritetta vastaava hyvitys kuluna (ja siten jääkö c-kohdan ehto täyttymättä), merkitystä ei ole välttämättä sillä, onko työnantaja todellisuudessa vaatinut palkkakulua vähennettäväksi kiinteän toimipaikan tuloksesta. Kulu on voinut jäädä vähentämättä esimerkiksi sen takia, että kiinteä toimipaikka on vapautettu verosta työskentelyvaltiossa tai yksinkertaiseksi sen takia, että työnantaja on päättänyt olla vaatimatta kulua vähennykseksi. Hyvityksen maksamisesta johtuneen kulun katsottaisiin rasittavan kiinteän toimipaikan tulosta myös siinä tapauksessa, että kulu ei ole vähennyskelpoinen pelkästään kulun luonteesta johtuen.¹¹⁹ Merkitystä on näin ollen vain sillä, onko olemassa hyvityksestä johtuvaa vähennystä, joka tulisi ottaa huomioon kohdistettaessa tuloja kiinteälle toimipaikalle, eli voisiko hyvitys ”give rise to a deduction”^{120, 121}.

Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty malliverosopimuksen 5 artiklassa (Kiinteä toimipaikka). Sen 1 kappaleen mukaan kiinteällä toimipaikalla ”tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan”. 5 artiklan kommentaarin mukaan ulkomaiselle työnantajayritykselle voi muodostua kiinteä toimipaikka esi-

¹¹⁷ Baranyai 2014, s. 475.

¹¹⁸ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 7.

¹¹⁹ Tällainen vähennykseen oikeuttamaton kulu voisi olla esimerkiksi osakepalkkiojärjestelmän mukaisesti osakkeiden liikkeellelasku.

¹²⁰ Palkka- tms. kulun ei kuitenkaan katsota rasittavan kiinteän toimipaikan tulosta, jos kiinteälle toimipaikalle myönnettävä vähennys perustuisi teoreettiseen veloitukseen (*notional charge*).

¹²¹ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohdat 7, 7.1 ja 7.2.

merkiksi tilanteessa, jossa työntekijä suorittaa työnantajansa liiketoimintaan liittyviä työtehtäviä toisen konserniyrityksen tiloissa työskentelyvaltiossa.¹²² Olennaista kiinteän toimipaikan syntymisen kannalta vaikuttaa olevan työntekijän riittävän pitkä oleskelu työskentelyvaltiossa, konserniyhtiön tilojen käytettävyys työntekijälle sekä se, että työntekijän suorittamat työtehtävät eivät ole luonteeltaan pelkästään valmistelevia tai avustavia.¹²³

OECD on julkaissut vuonna 2011 keskusteluluonnoksen 5 artiklan päivittämisestä.¹²⁴ Päivitetty keskusteluluonnos on julkaistu vuonna 2012.¹²⁵ Muutokset oli tarkoitus sisällyttää 2014 päivitykseen, mutta näin ei kuitenkaan tapahtunut. Jää siis nähtäväksi, millä tavoin 5 artiklan tulevat muutokset tulevat vaikuttamaan 15 artiklan tulkintaan.¹²⁶

¹²² OECD malli 2014, 5 artiklan kommentaari, kohta 4.3.

¹²³ Baranyai 2014, s. 476.

¹²⁴ Interpretation and Application of Article 5 (Permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention – Public discussion draft. OECD Center for Tax Policy and Administration 12.10.2011.

¹²⁵ OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) – Revised public discussion draft. OECD Center for Tax Policy and Administration 19.10.2012.

¹²⁶ Päivitetyn keskusteluluonnoksen mukaisten muutosehdotusten vaikutuksesta kansainvälisten työkomennusten verottamiseen ks. esim. Baranyai 2014, s. 475–480.

4 TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN TULKINTAA

4.1 Työnantajayrityksen tavoitteista

Lähtökohtaisesti yritykset suunnittelevat kaikessa liiketoiminnassaan päätöstensä, sopimustensa ja tekojensa vaikutuksia, huomioiden useita eri tekijöitä, kuten yrityksen brändin, markkinatilanteen, erinäiset taloudelliset aspektit, yhteiskunnalliset velvoitteet, työntekijöiden ammattitaidon kehittämisen ja verotuksen. Yritysten toiminta ei ole sattumanvaraista, vaan yritykset käyvät suunnitteluvaiheessa läpi eri skenaarioita ja tutkivat eri vaihtoehtojen riskejä, mahdollisuuksia ja seurauksia. Yrityksellä lienee usein jokin skenaario, jonka se uskoo tai vähintäänkin toivoo toteutuvan, ja asettaa toimensa tuon skenaarion ja tavoitteen saavuttamiseksi. Näin on myös silloin, kun yritys lähettää työntekijänsä ulkomaankomennukselle tai kun yritys vuokraa ulkomaista työvoimaa toisessa valtiossa sijaitsevan vuokrausyrityksen kautta. Näissä tilanteissa yrityksellä on todennäköisesti näkemys siitä, toivooko se sovellettavan muodollisen vai taloudellisen työnantajan käsitettä lyhytaikaisten työskentelyjaksojen osalta siinä valtiossa, jossa työtä suoritetaan.

Yritys voi pitää muodollisen työnantajan mukaista tulkintaa sopivampana, jotta voitaisiin välttyä verotukselta työskentelyvaltiossa verosopimuksen palkka-artiklan 2 kappaleen mukaisesti. Näin on erityisesti kansainvälisissä työvoiman vuokraustilanteissa. Sen sijaan konserniyhtiöiden kesken tapahtuvissa ulkomaankomennuksissa voi olla toivottavaa, että työskentelyvaltio soveltaisi taloudellinen työnantajan käsitettä, jolloin palkka-artiklan 2 kappaleessa esitetty poikkeus ei soveltuisi ja hyvitystä verotettaisiin työskentelyvaltiossa. Tämä johtuu siitä, että mikäli työskentelyvaltiossa sijaitseva yritys, jonka tiloihin työntekijä menee suorittamaan työtehtäviään, katsottaisiin verosopimusta tulkittaessa taloudelliseksi (ja siis tosiasialliseksi) työnantajaksi, riski kiinteän toimipaikan muodostumiselle työskentelyvaltioon muodolliselle työnantajalle työntekijän siellä harjoittamien toimien perusteella on vähäisempi, koska työntekijän työskentelee taloudellisen työnantajansa hyväksi.¹²⁷

¹²⁷ Dziurdź – Pötgens 2014, s. 410.

4.2 Kansainväliset vuokratyövoimajärjestelyt

Lyhytaikaiset ulkomaantyöskentelyt, joiden verotusoikeuden jakautumisesta asuinvaltion ja työskentelyvaltion välillä palkka-artikla sääntelee, käsittävät käytännössä tyypillisesti konserniyhtiöiden väliset komennukset ja kansainvälisen työvoiman vuokrauksen.¹²⁸ Verosopimusten palkka-artiklan 2 kappale, eli ns. 183-päivän sääntö, on aiheuttanut tulkinta- ja soveltamisongelmia jo pitkään. Historiallisesti palkka-artiklan säännöksiä on pyritty käyttämään hyväksi siten, että välttyttäisiin työskentelyvaltion (lähde)verotukselta. Tällaisiin väärinkäytöksiin on pyritty luomalla keinotekoisia työvoiman vuokrausjärjestelyjä. OECD on jo neljännesvuosisadan ajan yrittänyt hillitä väärinkäytöstilanteita selvittämällä kommentaarissa esitettyä työsuhteen ja siis myös työnantajan käsitettä.

OECD:n veroasioiden komitea on julkaissut vuonna 1985 raportin kansainvälisen työvoiman vuokrauksen verotuksellisista ongelmista. Raportin mukaan yksi suurimmista ongelmista on informaation puutteellisuus tai sen hitaus: lyhytkestoisten ulkomaantyöskentelyjen tapauksessa veroviranomaiset eivät saa niistä ajoissa tietoa, jotta verotus voitaisiin toimittaa asianmukaisesti, niin henkilön asuinvaltiossa kuin myös työskentelyvaltiossa. Toinen raportissa ilmaistu merkittävä haaste on sopimussuhteiden oikeudellisten muotojen ja tosiasiallisten olosuhteiden keskinäinen vastaamattomuus. Tämän vuoksi on käytännössä vaikea arvioida, kuka on todellinen työnantaja. Kolmanneksi, raportin mukaan kansallisten säännösten tai verosopimusmääräysten väärinkäyttö verotukselta välttymiseksi on jokseenkin helppoa.¹²⁹

OECD:ssä ja useissa valtioissa kansainvälisen vuokratyövoiman käyttö on koettu erittäin ongelmalliseksi, sillä vuokratyövoimajärjestelyjä on hyödynnetty verosopimusmääräysten väärinkäyttämiseksi jo pitkään¹³⁰. Tyypillisesti kansainvälisessä työvoiman vuokrauksessa (*international hiring-out of labour*) esiintyvät seuraavat osapuolet:

- Työntekijä, joka tarjoaa työpanostaan
- Vuokratyönantaja (ns. välikäsi), joka palkkaa työvoimaa ja luovuttaa (vuokraa) sitä edelleen käyttäjäyritykselle vastiketta vastaan

¹²⁸ Baranyai 2014, s. 470.

¹²⁹ Taxation issues relating to international hiring-out of labour, teoksessa Trends in International Taxation, Paris 1985 (myöh. OECD 1985).

¹³⁰ Ks. OECD malli 1992, 15 artiklan kommentaarin, kohta 8.

- Käyttäjäyritys (työn teettäjä), jonka hyväksi työntekijä työskentelee.¹³¹

Työsopimus on solmittu työntekijän ja vuokratyönantajan välillä eikä työntekijän ja käyttäjäyrityksen välillä, vaikka työntekijän odotetaan työskentelevän käyttäjäyrityksen tiloissa tämän määräyksen alaisena. Vuokratyönantaja on vastuussa ainoastaan työvoiman järjestämisestä, eikä kannaa vastuuta tai riskiä työn tuloksesta.¹³²

Käyttäjäyritys asuu valtiossa, jossa työskentely tapahtuu. Vuokratyönantaja ja työntekijä asuvat muualla kuin työskentelyvaltiossa. He voivat asua samassa joko valtiossa tai eri valtioissa. Näin ollen järjestelyssä on mukana vähintään kaksi valtiota.

Lähtökohtana aidossa työvoiman vuokrauksessa on käyttäjäyrityksen tarve tilapäiselle työvoimalle, toisinaan erittäin lyhyelläkin varoitusajalla. Käyttäjäyritys vuokraa työvoimaa ulkomaisen välikäden kautta, jotta käyttäjäyritys välttyisi lähdeveronpidättämisvelvollisuudelta ja mahdollisesti muilta työnantajavelvoitteilta työskentelyvaltiossa. Vuokratyönantaja palkkaa työntekijän ja solmii tämän kanssa työsopimuksen (*contract of service*), jolloin vuokratyönantajasta tulee työntekijän muodollinen työnantaja. Vuokratyönantaja kuitenkin solmii työvoiman tarpeessa olevan käyttäjäyrityksen kanssa palvelusopimuksen (*contract for service*), jonka mukaisesti se luovuttaa (vuokraa) työntekijänsä määräajaksi käyttäjäyrityksen käyttöön. Käyttäjäyritys kantaa työntekijän työn tulokseen liittyvän riskin ja vastuun ja työntekijän työ tapahtuu käyttäjäyrityksen hyväksi tämän tiloissa työskentelyvaltiossa. Siten käyttäjäyritys on käytännöllisesti katsoen useimmiten työntekijän tosiasiallinen työnantaja.

Järjestelyn pyrkimyksenä on välttyä verotukselta työskentelyvaltiossa käyttämällä hyväksi verosopimuksen palkka-artiklan 2 kappaleessa esiintyvää poikkeussääntöä. Yllä kuvatussa tilanteessa työntekijä täyttää *prima facie* 183-päivän säännössä esitetyt kolme ehtoa¹³³, sillä 1) hän oleskelee työskentelyvaltiossa, jossa käyttäjäyritys asuu, enintään 183 päivää relevantin 12 kuukauden periodin aikana, 2) hänen muodollinen työnantajansa, toisin sanoen vuokratyönantaja, ei asu työskentelyvaltiossa ja 3) vuokratyönanta-

¹³¹ OECD 1985, s. 30–31.

¹³² OECD 1985, s. 31

¹³³ IFA 2010, s. 3.

jalla ei ole kiinteää toimipaikkaa työskentelyvaltiossa. Koska kaikki edellytykset (muodollisesti) täyttyvät, ei 183-päivän sääntö sovellu ja siten vain asuinvaltiolla on verotusoikeus hyvitykseen palkka-artiklan 1 kappaleen mukaisesti.

”Onnekkaimmissa” tapauksissa verolta onnistutaan välttymään kokonaan, kun työskentelyvaltio ja työntekijän asuinvaltio kumpikaan eivät verota hyvitystä. Periaatteessa nolaverotuksen mahdollisuus on pyritty estämään useiden valtioiden kansallisessa lainsäädännössä, ja luonnollisesti myös verosopimuksissa, esimerkiksi siten, että ulkomailla työskentelyn perusteella saatu hyvitys vapautetaan työntekijän asuinvaltion verotuksesta vain, mikäli työskentelyvaltio on verosopimuksen nojalla ollut oikeutettu verottamaan hyvitystä¹³⁴. Käytännön tasolla tämä ei kuitenkaan aina onnistu, lähinnä veroviranomaisen havaitsemattomuudesta tai informaationpuutteesta johtuen¹³⁵. Myöskään OECD ei ole kovista yrityksistään huolimatta onnistunut torjumaan tätä ongelmaa kokonaan maliverosopimuksen tai sen kommentaarin päivitysten myötä.

15(2) artiklassa esitetyn poikkeussäännön perimmäisenä tarkoituksena on ollut työvoiman kansainvälisen liikkuvuuden helpottaminen lyhytkestoisissa työskentelyissä. Lienee selvää, että verosopimuksen 15(2) artiklan poikkeussääntöä ei ole tarkoitettu soveltumaan edellä kuvatunlaisiin tilanteisiin, joissa työskentely tapahtuu selvästi työskentelyvaltiossa asuvan yrityksen hyväksi ja tuo yritys toimii todellisuudessa työntekijän työnantajana, vaikkakin palkanmaksusta vastaa toinen yritys (muodollinen työnantaja)¹³⁶. Tästä syystä OECD on päivitysten myötä pyrkinyt sisällyttämään kommentaariin täsmällisempiä määritelmiä siitä, kenet kuuluisi tulkita työnantajaksi 15(2) artiklaa sovellettaessa.

Sen sijaan, että tilapäistä työvoimaa tarvitseva yritys palkkaisi itse työntekijänsä, se hankkiikin työvoimaa ulkomailla asuvan välikäden kautta. Veron pidättämisvelvollisuudelta välttyminen lienee epäilemättä usein tällaisen järjestelyn päällimmäinen syy. Toki välikäden kautta tapahtuvan työvoiman hankkimisen takana voi olla muitakin, verotuksesta

¹³⁴ Näin ainakin Suomessa: kuuden kuukauden säännön soveltumisen edellytyksenä on, että valtioiden välinen verosopimus ei estä työskentelyvaltiota verottamasta palkkatuloa (TVL 77 §). Työsuhdeoptioiden kohdalla edellytetään työskentelyvaltion tosiasiallista verotusta. Jos työskentelyvaltio on sellainen valtio, jonka kanssa Suomella ei ole voimassaolevaa verosopimusta, ei kuuden kuukauden säännön soveltuminen edellytä työskentelyvaltion verosopimuksen sallimaa verotusoikeutta tai todellista verotusta.

¹³⁵ IFA 2010, s. 7.

¹³⁶ IFA 2010, s. 6–7.

riippumattomia syitä, jolloin järjestelyn päällimmäisenä tarkoituksena ei ole verosopimusmääräysten väärinkäyttö. Vuokratyövoiman käyttö on yritykselle helpompaa, kun sen ei tarvitse ryhtyä hakuprosessiin lainkaan, vaan toinen yritys (vuokratyönantaja) hoitaa palkkaamisen¹³⁷. Joku voisi kyseenalaistaa sen, miksi työvoiman vuokrauksessa tulee käyttää ulkomaista välikättä, kun työskentelyvaltiossa asuvan välikäden kanssa luulisi olevan helpompi asioida jo pelkästään yhteisen kielen ja kulttuurin takia. Tämä näkökulma on kuitenkin melko vanhoillinen nykymaailmassa, jossa valtioiden rajojen merkitys on käytännössä hämärtynyt. Esimerkiksi EU:n alueella työvoiman ja palvelujen liikkuvuus jäsenvaltioiden välillä on pyritty tekemään mahdollisimman mutkattomaksi. Valtiot ovat muuttuneet aikojen saatossa omavaraistalouksista enemmän vaihdantatalouksien suuntaan, minkä seurauksena jokaisesta valtiosta ei löydy kaiken tyyppistä osaamista, vaan toisinaan yritysten tulee etsiä pätevimpiä henkilöitä ulkomailta. Vaikka sopivaa työvoimaa löytyisikin kotimaasta, nähdään monikulttuurisuus yhä useammissa organisaatioissa rikkautena.¹³⁸ Silti, verotukselta välttyminen lienee valitettavan usein järjestelyn pääasiallinen ja todellinen syy.

OECD:n radikaalein ehdotus väärinkäytösten ehkäisemiseksi lienee ollut työvoiman vuokraustilanteiden jättäminen 15(2) artiklan soveltamisen ulkopuolelle, jolloin työskentelyvaltiolla olisi oikeus verottaa vuokratyöntekijän saamaa palkkatuloa 15(1) artiklan mukaisesti. Tätä ei kuitenkaan katsottu soveliaaksi ratkaisuksi, koska poisrajaaminen olisi muun muassa vaatinut yhteisymmärryksen verosopimusmääräysten hyväksikäyttöön tähtäävien vuokraustilanteiden hyvinkin tarkasta määrittelemistä. Epäsuotuisamman kohtelun myöntäminen kategorisesti tietyille verovelvollisryhmälle nähtiin myös ongelmallisena.¹³⁹ Siten OECD on malliverosopimuksen ja sen kommentaarin päivityksissä päättänyt määrittelemään työsuhteen ja työnantajan käsitettä tarkemmin.

¹³⁷ Yritykset käyttävät työvoimanvuokrausyrityksiä nimenomaan silloin, kun he tarvitsevat tilapäistä työvoimaa sen sijaan, että he etsisivät tiettyjä erityisominaisuuksia omaavaa henkilöä. Jälkimmäisessä tilanteessa yritys haluaa yleensä itse valita (ja palkata) kyseisen työntekijän, ja siten hoitavat hakuprosessin itse tai mahdollisesti käyttävät apuna rekrytointeihin ja henkilöarviointeihin erikoistunutta konsultointiyritystä. Rekrytoinneissa avustavia konsultointiyrityksiä ei pidä sekoittaa työvoimanvuokrausyrityksiin. Ensimmäisenä mainitut yritykset ei koskaan solmi työsopimusta työntekijän kanssa, vaan ainoastaan auttavat yritystä löytämään sen erityistarpeisiin sopivan henkilön.

¹³⁸ Vuokratyövoiman käyttöön liittyy myös useita negatiivisia vaikutuksia.

¹³⁹ IFA 2010, s. 10.

4.3 *Bona fide* -tapaukset

Malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarin aiemmissa versioissa (vuosina 1992–2010) kohdassa 8 todettiin, että 183-päivän sääntö on synnyttänyt lukuisia hyväksikäyttötapauksia, jotka on saavutettu kansainvälisen työvoiman vuokrausjärjestelyillä. Tukeakseen valtioita tällaisten hyväksikäyttöjen ehkäisemisessä, silloisessa kommentaarissa esitettiin vastaanvanlaisia kriteerejä kuin mitä sisältyy nykyisen kommentaarin (2014) kohtaan 8.14.¹⁴⁰ Kommentaariin tehdyistä muutoksista¹⁴¹ voidaan päätellä, että siinä esitetyt kriteerit ja muut ohjeet työnantajan määrittelemiseksi koskevat nyt muitakin kuin työvoiman vuokraustilanteita.

4.4 Kommentaarissa esitetyt kriteerit työnantajan tulkinnalle

Malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarin mukaan työsuhteen käsite on määriteltävä sopimusvaltion kansallisen lain mukaisesti, ellei kyseisen verosopimuksen konteksti edellytä muuta, ja ottaen huomioon 15 artiklan kommentaarin kohdassa 8.11 esitetyt rajoitteet.¹⁴²

Kohdan 8.11 mukaan muodollisen työsuhteen olemassaolon sivuuttaminen ja työsuhteen tulkinnassa materialistisen lähestymistavan soveltaminen edellyttää, että tämä perustuu objektiiviseen tarkasteluun. Valtiot eivät voi siten mielivaltaisesti sivuuttaa muodollisen työsuhteen olemassaoloa. Palkka-artikla todettaisiin merkityksettömäksi, jos valtiot voisivat relevanteista faktoista ja olosuhteista huolimatta esimerkiksi sivuuttaa kahden yrityksen välisen palvelusopimuksen ja tulkita kyseessä olevan työsuhde, johon sovelletaan verosopimuksen palkka-artiklaa¹⁴³.

Toisinaan on vaikea todeta, tulisiko työntekijän katsoa suorittaneen työtehtäviään työsuhteessa vai yritysten välisen palvelusopimuksen nojalla. Kommentaarissa on esitetty

¹⁴⁰ OECD malli 2010, 15 artiklan kommentaari, 8 kappaleen historia.

¹⁴¹ 15 artiklan kommentaarin kohdasta 8 poistettiin viittauksen välikäteen (hirer) ja käyttäjäyritykseen (user) vuoden 2010 päivityksen yhteydessä. Vuoden 2010 päivityksessä lisättiin myös kolme uutta täydentävää kriteeriä, jotta kriteerit soveltuisivat paremmin kaikkiin kansainvälisiin työskentelyihin, ei pelkästään työvoiman vuokraukseen.

¹⁴² OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.4.

¹⁴³ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.11.

joukko *objektiivisia kriteerejä*, jotka sopimusvaltioiden tulisi ottaa huomioon tapauksen tarkastelussa pyrkiessään soveltamaan materialistista tulkintaa.¹⁴⁴ Objektiivisten kriteereiden tarkoituksena lienee varmistaa, että sopimusvaltiot eivät 15(2) artiklan tarkoituksen vastaisesti laajenna kansallisen lakinsa määritelmää työsuhteesta vain laajentaakseen verotusoikeuttaan.¹⁴⁵

Ensiksi, kommentaari esittää, että *työntekijän suorittamien työtehtävien luonne* on olennainen tekijä. Työtehtävien luonne on merkittävässä roolissa, kun ratkaistaan, ovatko työntekijän suorittamat työtehtävät *olennainen osa sen yrityksen liiketoimintaan*, johon nämä työtehtävät suoritetaan. Kun arvioidaan, minkä yrityksen toimintaan työntekijän suorittamat työtehtävät integroituvat, on avainasemassa se, minkä yrityksen katsotaan kantavan työntekijän suorittamien *töiden tuloksiin liittyvän vastuun tai riskin*.¹⁴⁶

Jos yllä esitetty integraatiotestin¹⁴⁷ mukainen tarkastelu viittaa työsuhteen, joka poikkeaa muodollisesta työsuhteesta, on kommentaarissa esitetty täydentäviä kriteerejä, joita voidaan käyttää ratkaisemaan, onko ensisijaisten kriteerien viittaama ratkaisu ”oikea”. Täydentävät kriteerit ovat seuraavat:

- kenellä on oikeus ohjata työntekijää tavasta, jolla työtehtävät tulisi suorittaa
- kuka ohjaa ja kantaa vastuun tiloista, joissa työskentely tapahtuu
- veloittaako työntekijän muodollinen työnantajan työntekijän hyvityksen suoraan yritykseltä, johon työtehtävät on suoritettu
- kuka asettaa työhön vaadittavat materiaalit ja työkalut työntekijän käytettäviin
- kuka päättää työn suorittamiseen vaadittavien työntekijöiden lukumäärän ja pätevyyden
- kenellä on oikeus valita työn suorittavan työntekijän ja kenelle on oikeus päättää tuontekijän kanssa tehty sopimus töiden suorittamisesta
- kenellä on oikeus määrätä kurinpidollisia seuraamuksia työntekijän suorittamaan työhön liittyen

¹⁴⁴ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.12.

¹⁴⁵ Ks. Dziurdz 2013, s. 100.

¹⁴⁶ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.13.

¹⁴⁷ Pötgens on kutsunut tätä integraatiotestiä myös ns. esivalinnaksi (Pötgens 2007, s. 483).

- kuka määrää työntekijän lomista ja työaikataulusta.¹⁴⁸

Edellä luetelluista kriteereistä kolme viimeistä on lisätty kommentaariin vuoden 2010 päivityksessä.

On hyvä huomata, että objektiiviset kriteerit ovat relevantteja vain, jos työskentelyvaltio pyrkii sivuuttamaan muodollisen työsuhteen olemassaolon ja siten soveltaa materialistista lähestymistapaa. Näin ollen, objektiiviset kriteerit eivät vaikuta kansallisen lain nojalla tehty muodolliseen tulkintaan, ei edes silloin, kun objektiivisten kriteerien mukainen tarkastelu osoittaisi kansallisesta laista poikkeavaan tulkintaan 183-päivän säännössä tarkoitettua työnantajasta.¹⁴⁹

Kirjoittaja tulkitsee yllä esitettyjä kommentaarin ohjeita siten, että jotta sopimusvaltion soveltama materialistinen tulkinta olisi (malli)verosopimuksen mukainen, tulee kommentaarin kohdassa 8.13 esitettyjen tekijöiden (suoritettavien työtehtävien luonne, integroituminen yrityksen liiketoimintaan sekä työn tuloksiin liittyvä vastuu ja riski) puoltaa sopimusvaltion kansallisen lain mukaista tulkintaa.

Jos edellisen kohdan mukaan suoritettu tarkastelu viittaa muodollisesta työsuhteesta poikkeavaan työsuhteen, tulee tarkasteltavaksi myös kommentaarin kohdassa 8.14 esitetyt täydentävät kriteerit. Jos näidenkin kriteerien perusteella suoritettu arviointi puoltaa kansallisen lain mukaista materiaalista tulkintaa, voidaan tuon tulkinnan todeta olevan verosopimuksen sallima ja siten asuinvaltiolla ei ole syytä kyseenalaistaa työskentelyvaltion tulkintaa poistaessaan kaksinkertaista verotusta.

Todellisuudessa objektiivisten kriteerien mukainen tarkastelu ei ole näin yksinkertaista. Kommentaarissa on esitetty kuusi esimerkkiä, joilla on pyritty havainnollistamaan kriteerien soveltamista ja työnantajan tulkintaa. Näistä kuudesta esimerkistä viidessä on sovellettu vain integraatiotestiä, eikä huomiota ole kiinnitetty täydentäville kriteereille. Tämä aiheuttaa epäselvyyttä siitä, mitkä ovat todellisuudessa kriteerien väliset erot ja niiden keskinäinen suhde¹⁵⁰.

¹⁴⁸ OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.14.

¹⁴⁹ Dziurdź 2013, s. 101.

¹⁵⁰ Dziurdź 2013, s. 101.

Pötgens kyseenalaistaa integraatiotestille kommentaarin esimerkeissä annetun korostetun merkityksen. Integraatiotestin voidaan katsoa olevan relevantti pääasiassa määriteltäessä, miltä yritykselle palkkakulut veloitetaan tai mikä yritys vastaa palkkakuluista. Pötgens näkee kontrollitestin tärkeämpänä.¹⁵¹

4.5 Taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen muissa Pohjoismaissa

4.5.1 Ruotsi

Ruotsissa verosopimuksen tarkoittama työnantaja ratkaistaan muodollisin perustein. Ruotsissa ratkaisevaa on se, kuka todellisuudessa maksaa hyvityksen työntekijälle.¹⁵² Mikäli hyvityksen maksaa ulkomainen työnantaja, jolla ei ole Ruotsissa kiinteää toimipaikkaa, katsotaan tuo ulkomainen yritys työntekijän työnantajaksi. Tällöin verosopimuksen palkka-artiklassa olevan 183-päivän säännön edellytyksen täyttyvät eikä Ruotsille synny verotusoikeutta hyvitykseen, joka on maksettu Ruotsissa tapahtuneen työskentelyn perusteella.

Suomen tavoin siis myöskään Ruotsi ei sovelle taloudellisen työnantajan käsitettä. SINK 6 § 1 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen (*begränsad skatteskyldig*¹⁵³) ei ole Ruotsissa verovelvollinen palkkatulosta, joka on saatu muulta kuin Ruotsin valtiolta, ruotsalaiselta kunnalta tai ruotsalaiselta maakärjäkunnalta (*landsting*), jos:

- a) mottagaren av inkomsterna här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket”.

¹⁵¹ Pötgens 2007, s.

¹⁵² Näin esim. PwC 2009. Ks. myös Haglund – Carlson – Frennberg 2010, s. 119.

¹⁵³ Rajoitetusti verovelvolliseksi katsotaan mm. ulkomaalainen henkilö, joka oleskelee Ruotsissa yhtäjaksoisesti vähemmän kuin kuusi kuukautta. Tämä vastaa pitkälti Suomen määritelmää rajoitetusta verovelvollisuudesta. Ks. tarkemmin Ruotsin yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta esim. Skatteverket 2011, luvut 2 ja 3 ja Haglund – Carlson – Frennberg 2010, luku A.1.1.

Skatteverket toteaa ohjeessaan, että säännös on otettu suoraan OECD:n malliverosopimuksesta, ja tämän takia 183-päivän laskennassa tulisi noudattaa malliverosopimuksen kommentaarissa esitettyä laskentatapaa eli fyysisen oleskelun metodia.¹⁵⁴ Vaikuttaisi siltä, että 183-päivän säännön a-kohtaa tulisi tulkita ja soveltaa malliverosopimuksen kommentaarin mukaisesti. Näin ei taida olla tilanne b- ja c-kohtien tulkinnassa. Malliverosopimuksen kommentaari ohjaa b- ja c-kohtien tulkinnassa kohti *sisältö ennen muotoa* -periaatteen mukaista tulkintaa, minkä takia taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen ja siten työskentelyvaltiossa olevan yrityksen katsominen verosopimuksessa tarkoitetuksi työnantajaksi on tietyissä tilanteissa kommentaarin mukaan suositeltava tulkinta. Ruotsi sen sijaan tulkitsee henkilön työnantajan olevan hänen muodollinen työnantajansa, joka vastaa palkanmaksusta.

Pohjoismaiden välisen verosopimuksen 15(2) artiklassa on määräys, jonka mukaan sopimusvaltiolla on oikeus verottaa toisesta sopimusvaltiosta tulevan vuokratun työntekijän tässä ominaisuudessa saamaa palkkatuloa, siltä osin kuin se perustuu työskentelyyn työn teettäjän hyväksi ensiksi mainitussa valtiossa. Koska Ruotsin kansallisessa lainsäädännössä ei ole erityismääräyksiä koskien työvoiman vuokrausta, ei se kuitenkaan voi verottaa vuokratyöntekijän saamaa palkkatuloa silloin kun palkka-artiklan a, b ja c-kohtien ehdot täyttyvät¹⁵⁵.

4.5.2 Norja

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 ei kuitenkaan ala oleskelun alkamishetkestä lähtien, vaikka jo tuolloin olisi selvää, että 183 tulee ylitymään seuraavan 12 kuukauden aikana (tai 270 päivää 36 kuukauden aikana). Yleinen verovelvollisuus alkaa vasta sen verovuoden alusta, jonka aikana joko 183 ja 270 päivän raja ylittyy. Esimerkiksi jos henkilö tulee Norjaan työkomennukselle, joka alkaa lokaussa ja päättyy seuraavan vuoden kesäkuussa, verotetaan häntä ensimmäisen vuoden

¹⁵⁴ Skatteverket 2011, s. 147.

¹⁵⁵ Haglund – Carlson – Frennberg 2010, s. 118–119.

ajan (31.12. saakka) rajoitetusti verovelvollisena ja vasta toisen vuoden alusta lukien (1.1. lähtien) yleisesti verovelvollisena.¹⁵⁶

Norja on omaksunut taloudellisen työnantajan käsitteen. Määritellössään 183-päivän säännön tarkoittamaa työnantajan käsitettä, ottaa Norja huomioon OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetyt objektiiviset kriteerit.¹⁵⁷ Norja verottaa Pohjoismaiden välisen verosopimuksen mukaan Norjassa työskentelevien vuokratyöntekijöiden saamaa palkkatuloa. Sillä ei ole merkitystä, onko vuokrausjärjestely luotu 183-päivän säännön väärinkäyttämiseksi.¹⁵⁸

4.5.3 Tanska

Tanskan määritelmät rajoitetusti ja yleisesti verovelvolliselle ovat hyvin samanlaiset kuin Suomessa ja Ruotsissa. Yleisesti verovelvollisena pidetään henkilöä, joka asuu vakituisesti Tanskassa tai joka oleskelee siellä yhtäjaksoisesti vähintään kuin kuusi kuukautta, ilman että hänellä on Tanskassa vakituista asuntoa. Muut ovat rajoitetusti verovelvollisia.¹⁵⁹

Tanskan sanotaan soveltavan taloudellisen työnantajan käsitettä.¹⁶⁰ Tarkalleen ottaen Tanskan voidaan ennemminkin sanoa soveltavan vuokratun työvoiman käsitettä aggressiivisesti. Tanska nimittäin verottaa varsinaisten vuokrattujen työntekijän lisäksi myös pidennetyllä työmatkalla (työkomennuksella) olevia työntekijöitä, jos he tosiasiaa suoritavat työtehtäviään Tanskassa tanskalaisen työnantajan tai ulkomaisen työnantajan Tanskassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan hyväksi.¹⁶¹ Mikäli työntekijä ei ole muodollisessa työsuhteessa tanskalaiseen yritykseen (tai ulkomaiseen yritykseen, joka harjoittaa

¹⁵⁶ Skatteetaten 2014, s. 2–3.

¹⁵⁷ PwC 2009.

¹⁵⁸ Johnsen 2010, s. 124.

¹⁵⁹ Madsen 2010, s. 151.

¹⁶⁰ Ks. esim PwC 2009 ja Haglund – Carlson – Frennberg 2010, s. 119.

¹⁶¹ KPMG 2013.

toimintaa Tanskassa kiinteän toimipaikan kautta), mutta hänen asemansa tuossa yrityksessä on työntekijään rinnastettava, voi Tanskan veroviranomainen tulkita tanskalaisen yrityksen olevan verosopimuksen 183-päivän säännössä tarkoitettu työnantaja.¹⁶²

Sillä ei siis ole merkitystä, että muodollinen työsopimus on tehty ulkomaisen työnantajan kanssa. Jos ulkomainen yritys, joka on työntekijän muodollinen työnantaja, maksaa palkan ja veloittaa palkkakulut edelleen tanskalaiselta yritykseltä, viittaa tämä siihen, että tanskalainen yritys tulisi katsoa verosopimuksessa tarkoitetuksi työnantajaksi. Vaikka palkkakuluja ei veloitettaisi tanskalaiselta yritykseltä, ei se silti estä Tanskan verottajaa tulkitsemasta tanskalaista yritystä taloudelliseksi työnantajaksi.¹⁶³

¹⁶² KPMG 2014, Economic employer approach. Ks. myös PwC 2009.

¹⁶³ KPMG 2014, Economic employer approach. Ks. myös KPMG 2005.

5 NYKYTILANNE SUOMESSA JA TULEVAISUUDEN MAHDOL- LISUUKSIA

5.1 Rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotus Suomessa

Joissakin Suomen solmimissa verosopimuksissa työvoiman vuokraustilanteet on eksplisiittisesti jätetty verosopimuksen palkka-artiklan 2 kappaleen soveltamisalan ulkopuolelle. Tällaisia verosopimuksia ovat esimerkiksi Pohjoismaiden välinen verosopimus sekä Viron, Latvian, Liettuan, Puolan, Turkin ja Moldovan kanssa solmitut verosopimukset.¹⁶⁴ Tämä erityismääräys vuokratusta työvoimasta saattaa sisältyä varsinaiseen sopimustekstiin, kuten Puolan ja Moldovan verosopimuksissa, tai sen liitteenä olevaan pöytäkirjaan, kuten Pohjoismaisessa verosopimuksessa. Joissakin näissä verosopimuksissa on viitattu nimenomaisesti työvoiman vuokraukseen, kun taas joissakin verosopimuksissa on kuvailtu olosuhteet, joihin 183-päivän sääntö ei sovellu, ja nämä olosuhteet vastaavat tosiasiassa lähinnä työvoiman vuokraustilanteita.

Suomen ja Moldovan välisessä verosopimuksessa¹⁶⁵ on 14 artiklaan (palkka-artikla) liittänyt 3 kappale¹⁶⁶, joka kuuluu seuraavasti:

3. Tämän artiklan 2 kappaletta ei sovelleta hyvitykseen, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa toisessa sopimusvaltiossa tehdystä työstä ja jonka maksaa sellainen työnantaja tai joka maksetaan sellaisen työnantajan puolesta, joka ei asu tässä toisessa valtiossa, jos:

a) saaja suorittaa tämän työn aikana palveluja muulle henkilölle kuin työnantajalle ja tämä henkilö suoraan tai välillisesti valvoo, ohjaa tai kontrolloi tapaa, jolla palvelut suoritetaan, ja

b) palvelut ovat olennainen osa tämän henkilön harjoittamaa liiketoimintaa.

¹⁶⁴ Ks. lista kaikista tällaisista verosopimuksista VH 2014b, 1 Yleistä.

¹⁶⁵ Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Moldovan tasavallan hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 91–92/2008).

¹⁶⁶ Kansainvälisessä vesi- ja ilma-aluksessa tapahtuvaa työskentelyä käsittelevä määräys on tässä verosopimuksessa 4 kappaleessa.

Yllä esitetty kappale noudattaa malliverosopimuksen kommentaarissa olevaa mallia 15 artiklaan vapaaehtoisesti verosopimuksen osapuolten niin sopiessaan sisällytettävästä erityismääräyksestä¹⁶⁷. Kyseisen ylimääräisen määräyksen tarkoituksena on mahdollistaa palkka-artiklan 2 kappaleen poikkeussäännön soveltamisen epääminen kyseisen verosopimusmääräyksen hyväksikäyttöön tarkoitetuissa työvoiman vuokrausjärjestelyissä silloin, kun valtioiden kansallisen lainsäädännön mukainen tulkinta ei salli muodollisen työsuhteen sivuuttamista. Ilman tätä erityismääräystä muodollisen työnantajan käsitettä seuraavat valtiot joutuisivat, kansallisesta työsuhteen tulkinnastaan johtuen, mitä luultavimmin soveltamaan palkka-artiklan 2 kappaleen poikkeussääntöä ja siten vapauttamaan hyvityksen työskentelyvaltion verotukselta, vaikka henkilö työskentelisi työskentelyvaltiossa asuvan yrityksen hyväksi ja valvonnan alla, olettaen että hänen muodollinen työnantajansa asuu jossakin toisessa valtiossa.¹⁶⁸

183-päivän säännön soveltamatta jättäminen työvoiman vuokraustilanteisiin on ollut mahdollista vuodesta 2007 lähtien lakimuutoksen myötä. Aiemmin tuloverolain (myöh. TVL) 10 §:n 4 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollinen¹⁶⁹ oli Suomessa verovelvollinen muun muassa palkasta, joka oli saatu muulta kuin Suomen valtiolta, kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta yhteisöltä, jos työ oli yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun. Verotuskäytännössä säännöstä tulkittiin ja sovellettiin siten, että työskentelyn ei katsottu tapahtuvan suomalaisen työnantajan lukuun silloin, kun ulkomaisen, työvoiman vuokrausta harjoittavan työnantajan palveluksessa oleva rajoitetusti verovelvollinen työntekijä vuokrattiin työskentelemään suomalaisen yrityksen (työn teettäjän) palvelukseen, eikä työntekijä tehnyt työsopimusta suomalaisen yrityksen kanssa. Tällaisissa tilanteissa työntekijän palkan maksoi tavallisesti ul-

¹⁶⁷ OECD malli 2010, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.3.

¹⁶⁸ Se, että Suomen ja Moldovan väliseen verosopimukseen on sisällytetty tämä erityismääräys, kuvastaa sitä, että niin Suomi kuin Moldovakin tulkitsevat työnantajan käsitettä kansallisten lakiansa perusteella (autonomisen tulkinnan sijaan) ja nuo kansalliset lait edellyttävät muodollista tulkintaa. Näin IFA 2010, s. 18.

¹⁶⁹ Rajoitetusti verovelvollisia ovat kaikki ulkomaan kansalaiset, jotka asuvat ulkomailla tai jotka oleskelevat Suomessa yhtäjaksoisesti enintään kuusi kuukautta. Rajoitetusti verovelvollisia ovat myös ulkomailla oleskelevat Suomen kansalaiset, joiden muuttovuodesta on kulunut kolme vuotta. Ks. tarkemmin rajoitusta ja yleisestä verovelvollisuudesta esim. Kansainvälisen verotuksen käsikirja, verovuodet 2011 ja 2012 (Verohallinnon julkaisu 284.13).

komainen työnantaja, ja suomalainen yritys maksoi kyseiselle yritykselle korvausta työntekijän palveluista.¹⁷⁰ Vaikka joissakin verosopimuksissa oli jo vanhan säännöksen aikaan (ennen vuotta 2007) määräys, että palkka-artiklan 183-päivän sääntöä ei sovelleta vuokrattuihin työntekijöihin, ei Suomen kuitenkaan ollut kansallisesta lainsäädännöstään johtuen mahdollista olla soveltamatta 183-päivän sääntöä. Täten Suomi joutui myöntämään vuokratulle työntekijälle vapautuksen Suomen verotuksesta 183-päivän säännön nojalla. Verosopimuksilla kun ei voida laajentaa valtion sisäisen lainsäädännön perusteella määräytyvää verotusoikeutta.

Vuoden 2007 alusta lähtien TVL 10 §:än on sisältynyt 4 c kohta, jonka mukaan rajoitettusti verovelvollinen on Suomessa verovelvollinen palkkatulosta, joka on saatu ”*ulkomaiselta työnantajalta Suomessa tehdystä työstä silloin, kun ulkomainen vuokranantaja on vuokrannut työntekijän Suomessa olevalle työn teettäjälle*”. Tämä on mahdollistanut vuokrattujen työntekijöiden ulkomaiselta työnantajaltaan saaman palkkatulon verottamisen silloin, kun ulkomainen työnantaja on vuokrannut työntekijän suomalaiselle työn teettäjälle ja työskentely tapahtuu Suomessa tämän suomalaisen yrityksen hyväksi. Suomella on oikeus verottaa tällaisen Suomessa työskentelyn perusteella saatavaa palkkatuloa riippumatta työntekijän Suomessa oleskelun kestosta.

TVL 10 § 4 c kohdassa työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan samaa kuin mitä työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan Suomen solmimissa verosopimuksissa¹⁷¹. Suomen solmimissa verosopimuksissa olevat määritelmät ovat puolestaan yhdenmukaisia OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kanssa¹⁷². Näin ollen arvioitaessa, onko kyseessä kansainvälinen työvoiman vuokraus, tulee kokonaisuudessaan ottaa erityisesti huomioon malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaarin kohdissa 8.13, 8.14 ja 8.15 esitetyt kriteerit ja ohjeet.

¹⁷⁰ HE 158/2006, Yleisperustelut, luku 1.1.

¹⁷¹ HE 158/2006, Yksityiskohtaiset perustelut, luku 1.1.

¹⁷² HE 158/2006, Yleisperustelut, luku 1.1.

Verohallinnon ohjeistuksen mukaan työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan sopimusperusteista järjestelyä, jossa työvoimaa vuokraava yritys luovuttaa vastiketta vastaan työntekijöitään toisen yrityksen (työn teettäjä) käyttöön.¹⁷³ Työntekijää voidaan pitää vuokrattuna, kun työn johto ja valvontaoikeus on suomalaisella työn teettäjällä. Lisäksi työntekijän pitämistä vuokrattuna työvoimana puoltavat myös seuraavat seikat: työ suoritetaan suomalaisen työn teettäjän määräämisvallan alaisella työpaikalla, ulkomaiselle työnantajalle suoritettavan vastikkeen ja työntekijän palkan välillä on yhteys, suomalainen työn teettäjä tarjoaa työn suorittamiseen vaadittavat työvälineet ja -tarvikkeet, ja ulkomainen työnantaja ei yksipuolisesti määrää vuokrattavien työntekijöiden lukumäärää ja soveliaisuutta.¹⁷⁴ Kirjoittaja uskoo, että puuttuvat kolme kriteeriä on jätetty pois verohallinnon ohjeesta sen vuoksi, että nämä kolme kriteeriä lisättiin kommentaariin muita kriteerejä myöhemmin, ja näiden kriteereiden lisäämisellä pyrittiin laajentamaan kriteerien ja työnantajan käsitteen määrittelyn ulottuvuus myös muihin tilanteisiin kuin työvoiman vuokraukseen.

Se, että ulkomaisen työnantajan toimialana ei ole työvoiman vuokraus (tai välitys¹⁷⁵), ei estä tulkitsemasta tapausta työvoiman vuokraukseksi TVL 10 § 4 c kohdan mukaisesti. Ratkaisu tehdään kokonaisharkinnan perusteella.¹⁷⁶ Hallituksen esityksessä 158/2006 ei ole otettu kantaa siihen, voisiko työvoiman vuokrausta koskevaa säännöstä soveltaa myös konsernin sisäisiin järjestelyihin, joissa ulkomainen konserniyhtiö lähettää työntekijänsä Suomeen työskentelemään suomalaisen yrityksen hyväksi. Wulff ja Keskitalo katsovat, että TVL 10 § 4 c kohtaa voidaan soveltaa myös konsernitilanteissa, jos edellä mainitut työvoiman vuokraamista koskevat kriteerit täyttyvät.¹⁷⁷ Kirjoittaja yhtyy Wulffin ja Keskitalon näkemykseen, ettei ole syytä, miksi etuyhteyksyritysten väliset tilanteet pitäisi erottaa riippumattomien yritysten välisistä järjestelyistä, jos tosiasialliset olosuhteet ovat sa-

¹⁷³ Työvoiman vuokrauksen katsotaan käsittävän myös tilanteet, joissa työntekijällä ei ole työsuhdetta suoraan siihen työvoimanvuokrausyritykseen, joka on tehnyt sopimuksen suomalaisen työn teettäjän kanssa, vaan tämä työvoimanvuokrausyritys on vuokrannut työntekijän toiselta yritykseltä. Tässä tilanteessa osapuolina ovat siis ulkomainen työntekijä, suomalainen työn teettäjä ja kaksi ulkomaista työvoiman vuokrausta harjoittavaa yritystä. (VH 2014b, luku 3.)

¹⁷⁴ VH 2014b, luku 3.

¹⁷⁵ Työvoiman välitys rinnastetaan tässä yhteydessä työvoiman vuokraukseen silloin, kun välittäjäyrityksen ja työntekijän välillä vallitsee työsopimussuhde ja siten välittäjäyritys toimii työntekijän työnantajana.

¹⁷⁶ Ks. VH 2014b, luku 3 ja HE 158/2006, Yksityiskohtaiset perustelut, luku 1.1.

¹⁷⁷ Wulff – Keskitalo 2007, s. 369.

manlaiset. Toisaalta kirjoittaja tiedostaa, että TVL 10 § 4 c kohta sanamuoto viittaa nimenomaisesti työvoiman vuokrauksen osapuoliin, joten se ei salli tulkinnan laajentamista vuokraustilanteiden ulkopuolelle.

Hallituksen esityksessä huomautetaan, että verosopimusten erityismääräykset koskevat vain vuokrattujen työntekijöiden palkkatuloa. Siten Suomelle ei synny verotusoikeutta esimerkiksi, kun työntekijä työskentelee Suomessa suomalaisen pääurakoitsijan työmaalla, ja hänen ulkomainen työnantajansa toimii samalla työmaalla aliurakoitsijana¹⁷⁸. Tämä on ymmärrettävää, koska työskennellessään pääurakoitsijan työmaalla työntekijä suorittaa työtehtäviään osana yritysten välistä palvelusopimusta, eikä työntekijän ja aliurakoitsija välistä työsuhdetta ole syytä kyseenalaistaa.

Suomi voi siis verottaa ulkomailta Suomeen tulevien vuokrattujen työntekijöiden palkkatuloa, kun kyseessä on rajoitetusti verovelvollinen, jonka asuinvaltion kanssa Suomi on solminut verosopimuksen, jossa on erityismääräys koskien vuokrattua työvoimaa. Näiden tiettyjen verosopimusmaiden lisäksi Suomi voi verottaa sellaisten rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden palkkatuloa, jotka tulevat valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta.

Vuokratyöntekijöiden palkkatulon verotuksen voidaan katsoa olevan yksi taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamistilanteista. Suomen ei kuitenkaan voida sanoa noudattavan taloudellisen työnantajan käsitettä. Tämä johtuu siitä, että rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden Suomessa tapahtuneen työskentelyn perusteella ansaitseman palkkatulon verotus perustuu kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvään tämän nimenomaisesti sallivaan säännökseen (TVL 10 § 4 c kohta) ja soveltuvan verosopimuksen sisältämään erityismääräykseen, joka sallii 183-päivän säännön soveltamatta jättämisen työvoiman vuokraustilanteissa.

Kansalliseen lakiin sisältyvästä säännöksestä huolimatta Suomi ei verota sellaisia vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat valtiosta, jonka kanssa solmitussa verosopimuksessa ei ole erityistä huomautusta vuokratusta työvoimasta. Jos vuokratyöntekijä tulee valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, verottaa Suomi tällaisen henkilön saamaa

¹⁷⁸ HE 158/2006, Yleisperustelut, luku 1.1..

palkkatuloa. On ilmeistä, että malliverosopimuksen kommentaari sallisi vuokratyöntekijöiden palkkatulon verottamisen taloudellisen työnantajan käsitteen mukaisesti ilman, että asiasta on erikseen oltava sovittu verosopimuksessa.¹⁷⁹ Malliverosopimuksen autonomisen tulkinta sallisi jopa muiden kuin vuokratyövoimajärjestelyjen verottamisen tiettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden vallitessa soveltamalla materialistista lähestymistapaa¹⁸⁰. Suomi ei ole kuitenkaan hyödyntänyt tätä kommentaarin sallimaa mahdollisuutta.

5.2 Työnantajan käsite Suomen sisäisessä lainsäädännössä

Edellä on todettu, että Suomi tulkitsee työnantajan ja työsuhteen käsitettä kansallisen lainsäädännön pohjalta, autonomisen tulkinnan sijaan. Myös verosopimuksen 3(2) artiklan voitaneen katsoa edellyttävän turvautumista kansallisen lain mukaiseen tulkintaan, kun käsitettä ei ole määritetty verosopimuksessa.¹⁸¹ Näin ollen on tarpeen selvittää, mitä Suomen sisäisessä lainsäädännössä tarkoitetaan työnantajalla.

Suomen verolainsäädännöstä vain ennakkoperintälaissa on selvitetty, mitä työnantajalla tarkoitetaan. EPL 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, *jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan*. Tällainen työnantaja on vastuussa muun muassa ennakonpidätyksen toimittamisesta. Jos henkilö tekee työtä useamman työnantajan lukuun, vastaavat he yhteisvastuullisesti ennakkoperintälaissa säädettyistä velvollisuuksista. Ennakkoperintälain mukaan työnantaja on se, kenen hyväksi (nimissä) työntekijä suorittaa työtehtäväänsä. Ennakkoperintälain määritelmä ei ota tämän ja vastikkeellisuusvaatimuksen lisäksi huomioon muita tekijöitä tai olosuhteita.

Työnantajan käsitteen merkitystä on syytä etsiä myös työoikeuden määritelmistä, sillä HE 157/2000 on sanottu, että TSL 1 §:n työsuhteen käsitteellä on merkitystä verolainsäädännössä.¹⁸² Työsopimuslaissa ei ole varsinaisesti määriteltä työsuhteen käsitettä, mutta

¹⁷⁹ Wulff – Keskitalo 2007, s. 369.

¹⁸⁰ Ks. esim. Wulff – Keskitalo 2007, s. 369.

¹⁸¹ Toisaalta, 3(2) artiklan voidaan ymmärtää edellyttävän autonomista tulkintaa, jos verosopimuksen konteksti niin vaatii. Ks. tarkemmin luku 2.2.2.

¹⁸² Tästä voitaneen päätellä, että verolainsäädännöstä puuttuvaa työnantajan käsitteen määritelmää tulisi tarkastella ensisijaisesti TSL:n lähtökohdista.

työsuhteen määritelmä kylläkin löytyy. Työsuhteen määritelmän kautta pystytään johtamaan tulkinta siitä, kenen katsotaan olevan työnantaja, ja millaisten tunnuspiirteiden tulee täytyä, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan työnantajan ja työntekijän välinen työsuhde.

Työsopimuslain (myöh. TSL) 1 §:ssä on selvitetty työsuhteen tunnusmerkit. Ensinnäkin, työsuhde perustuu sopimukseen, jonka työntekijä ja työnantaja ovat solmineet. Toiseksi, työsuhteen nojalla työntekijä sitoutuu henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun. Kolmanneksi, työskentely tapahtuu palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Lisäksi TSL 1 §:ssä edellytetään, että työ tehdään työnantajan johdon ja valvonnan alaisena. Näiden kaikkien neljän tunnusmerkin tulee täytyä yhtä aikaa, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan työsuhteen mukainen työsuhde.¹⁸³ Seuraavaksi tarkastellaan näitä neljää tunnusmerkkiä lähemmin.

Työsuhteen perustana on velvoiteoikeudellinen *sopimus*, jonka työntekijä ja työnantaja laativat. Työsopimuksen ei ole oltava kirjallinen, vaan se voidaan solmia myös suullisesti tai sähköisesti¹⁸⁴. Työsuhteen voidaan katsoa syntyvän myös konkludenttisesti eli ns. hiljaisella sopimuksella. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa työnantaja tietoisesti sallii työntekijän työskentelyn hänen lukuunsa, ilman että asiasta solmitaan nimenomaista sopimusta.¹⁸⁵

Työsuhteen syntyminen edellyttää *työntekijän henkilökohtaista sitoutumista työn tekemiseen*. Työntekijä ei siten voi yksipuolisesti siirtää työntekovelvoitettaan kolmannen osapuolen tehtäväksi. Henkilökohtainen työhön sitoutuminen tarkoittaa myös, että kahden yhteisön solmiessa sopimuksen, ei kummallekaan osapuolelle voi syntyä henkilökohtaista velvoitetta. Työllä tarkoitetaan työtä, jolla on taloudellista merkitystä, ja josta aiheutuva hyöty koituu työnantajan hyväksi.¹⁸⁶

Edellä mainittujen lisäksi työsuhteen tunnusmerkkeihin kuuluu lisäksi työn *vastikkeellisuus*. Korvaukseksi työntekijän suorittamastaan työstä työnantajan hyväksi hänellä on oikeus saada vastiketta. Vastike voi olla rahaa, tavaraa, asunto tai vaikkapa toisen sopijapuolen (työnantajan) suorittama vastavuoroisuustyö. Jotta työstä saatavan korvauksen

¹⁸³ Tiitinen – Kröger 2008, s. 5–7.

¹⁸⁴ TSL 3.1 §.

¹⁸⁵ Tiitinen – Kröger 2008, s. 7–8.

¹⁸⁶ Tiitinen – Kröger 2008, s. 8–12.

voitaisiin katsoa olevan TSL 1.1 §:ssä tarkoitettu vastike, tulee sillä olla saajalleen taloudellista arvoa. Laissa ei kuitenkaan ole määritetty vastikkeen vähimmäistasoa. On hyvä huomata, että vastikkeesta ei tarvitse sopia työsopimuksessa tai muutoinkaan, jotta vastikkeen tunnusmerkin katsottaisiin täyttyvän. Riittää kun olosuhteista ja muista tosiseikoista käy ilmi, ettei työtä ole ollut tarkoitus tehdä vastikkeetta. Merkitystä ei ole usein myöskään sillä, kenen varoista vastike maksetaan. Siten vastike voi koostua työnantajalta saadun suorituksen lisäksi esimerkiksi yhteiskunnan maksamista työllisyystuista ja muulta ulkopuoliselta, kuten asiakkaalta, saaduista suorituksista.¹⁸⁷

Neljäs ja tässä järjestyksessä viimeinen TSL:n asettama tunnusmerkki työsuhteen syntymiselle on *työnantajan direktio-oikeus*. Työsuhteessa olevan työntekijän asema suhteessa työnantajaan on epäitsenäinen, sillä työnantajalla on oikeus johtaa ja valvoa työntekoa. Täten työnantajalla on muun muassa viimekädessä oikeus päättää työtä koskevista asioista.¹⁸⁸ Tunnusmerkin täyttyminen ei kuitenkaan edellytä työnantajan tosiasiallisesti ja konkreettisesti käyttävän direktio-oikeuttaan – riittää että työnantajalla on oikeus ryhtyä johto- ja valvontatoimiin niin halutessaan.¹⁸⁹

Kun verrataan EPL 14 §:ssä ja TSL 1 §:ssä esitettyjä määritelmiä huomataan, että molemmissa edellytetään, että työntekijän on saatava korvausta suorittamistaan palveluista. EPL:ssä esitetty vaatimus vastikkeellisuudesta on eksaktimpi, sillä siinä viitataan nimenomaisesti palkkatuloon. TSL:n mukaan sen sijaan vastike voi olla rahaa, tavaraa, omaisuutta tai palveluja.

Toinen EPL:ssä esitetyistä vaatimuksista, työskentely työnantajan lukuun, sisältyy TSL:ssa määriteltyyn työsuhteen toiseen tunnusmerkkiin. Näin ollen voidaan todeta, että TSL:n määritelmä työsuhteesta on täsmällisempi kuin EPL:n määritelmä työnantajasta.

¹⁸⁷ Tiitinen – Kröger 2008, s. 12–14.

¹⁸⁸ Tiitinen – Kröger 2008, s. 14–15.

¹⁸⁹ Paanetoja 2009, s. 23.

5.3 Kvalifikaatiokonflikti ja sen ratkaiseminen Suomessa

Kvalifikaatiokonflikti tarkoittaa tilannetta, jossa asuinvaltio ja työskentelyvaltio tulkitsevat verosopimusmääräyksessä esiintyvää tulon tai varallisuuden käsitettä toisistaan poikkeavalla tavalla *kansallisten lakiensa mukaisesti*. Eroavaisuudet kansallisissa laeissa voivat johtaa siihen, että työskentelyvaltio verottaa verosopimusmääräysten sallimissa rajoissa tuloa tai varallisuutta, jonka se klassifioi kansallisen lakinsa mukaan sellaiseksi tuloksi tai varallisuudeksi, jonka verottamisen kyseinen verosopimus sallii. Asuinvaltio kuitenkin klassifioisi kyseisen tulon tai varallisuuden kansallisen lakinsa mukaan sellaiseksi, jonka verottamista verosopimus ei sallisi työskentelyvaltiossa.¹⁹⁰

Pötgens on havainnollistanut tilannetta esimerkillä, jossa henkilön muodollinen työnantaja, joka asuu henkilön kanssa samassa valtiossa, komentaa henkilön toiseen valtioon (työskentelyvaltio) työskentelemään siellä sijaitsevan yhtiön hyväksi. Työskentelyvaltiossa sijaitseva yhtiö on henkilön muodollisen työnantajan tytäryhtiö. Kvalifikaatiokonflikti voi tulla kyseeseen 183-päivän sääntöä sovellettaessa, kun molemmat valtiot klassifioivat tulon palkka-artiklan alle, mutta tulkitsevat sen 2 kappaleessa esiintyvää työnantajan käsitettä eri tavalla. Asuinvaltio voi soveltaa kansallisen lakinsa mukaisesti muodollista lähestymistapaa, jolloin se katsoo muodollisen työnantajan olevan verosopimusmääräyksessä tarkoitettu työnantaja ja siten työskentelyvaltiolle ei syntyisi verotusoikeutta. Työskentelyvaltio voi puolestaan noudattaa materialistista lähestymistapaa, jolloin se tulkitsee, että työskentelyvaltiossa sijaitseva tytäryhtiö on verosopimusmääräyksessä tarkoitettu työnantaja ja verottaa palkkatuloa verosopimuksen mukaisesti. Valtioiden eroavat tulkinnat työnantajan käsitteestä ovat näin johtaneet kvalifikaatiokonfliktin syntymiseen.¹⁹¹

Kvalifikaatiokonflikti ratkaistaan malliverosopimuksen kommentaarin mukaan siten, että asuinvaltion tulee hyväksyä työskentelyvaltion sen kansallisen lain perusteella tekemä tulkinta. Näin ollen asuinvaltio on velvoitettu poistamaan kaksinkertaisen verotuksen, mikäli työskentelyvaltio on verottanut tuloa verosopimusmääräysten mukaisesti.¹⁹² Jos

¹⁹⁰ OECD malli 2014, 23 A ja B artiklojen kommentaari, E. Conflicts of qualification.

¹⁹¹ Pötgens 2006, s. 645–646.

¹⁹² OECD malli 2014, 23 A ja B artiklojen kommentaari, E. Conflicts of qualification. Myös OECD malli 2014, 15 artiklan kommentaari, kohta 8.10.

asuinvaltio ei suostu poistamaan kaksinkertaista verotusta, tulee sen pystyä osoittamaan, että työskentelyvaltio on verottanut tuloa verosopimuksen vastaisesti, joko tulkitsemalla tai soveltamalla virheellisesti sen kansallisen lakinsa tai verosopimuksen määräyksiä.¹⁹³ Asuinvaltion voi olla vaikea todeta, että työskentelyvaltio olisi tulkinnut tai soveltanut kansallista lakiaan väärin, koska harvoin valtioilla on riittävä tietämystä tai resursseja selvittää toisen valtion kansallisen lain sisältöä.

Jos Suomessa asuva henkilö työskentelee tilapäisesti valtiossa, jonka veroviranomaiset soveltavat tapaukseen taloudellisen työnantajan käsitettä ja siten verottavat siellä tapahtuneen työskentelyn perusteella maksettua palkkatuloa, Suomen verottaja käytännössä useimmiten hyväksyy tämän tulkinnan, kuten malliverosopimuksen kommentaari edellyttää. Jotta Suomen verottaja myöntyy poistamaan kaksinkertaisen verotuksen, tulee verovelvollisen esittää luotettava selvitys siitä, että työskentelyvaltion veroviranomainen on soveltanut taloudellisen työnantajan käsitettä 183-päivän säännön mukaisesti. Luotettavana selvityksenä voidaan pitää esimerkiksi työskentelyvaltion veroviranomaisen tai paikallisen veroasiantuntijan antamaa lausuntoa taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisesta. Selvitystä ei kuitenkaan välttämättä edellytetä, mikäli Suomen verottajan tiedossa on, että työskentelyvaltio soveltaa taloudellisen työnantajan käsitettä.¹⁹⁴

5.4 Pohdintaa Suomen mahdollisuuksista taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamiselle

Suomi mitä ilmeisimmin tulkitsee 183-päivän sääntöön sisältyvää työnantajan käsitettä *kansallisen lain nojalla*, kun käsitettä ei ole erikseen määritetty verosopimuksessa eikä kontekstin katsota edellyttävän muuta. Työnantajan käsitteen tulkinta tulisi tehdä ennemmin TSL:ssa määritellyn työsuhteen määritelmän kuin EPL:ssa esitetyn työnantajan määritelmän perusteella. Kirjoittaja perustelee tätä sillä, että EPL:n työnantajan määritelmän ensisijaisena tarkoituksena on veronpidättämisvelvollisuuden määrittämisestä huolehtiminen. TSL:ssa työsuhde on sen sijaan pyritty määrittelemään täsmällisemmin ja laajempaa

¹⁹³ Pötgens 2006, 647.

¹⁹⁴ Ks. KPMG 2005.

tarkoitusta varten. TSL:n valmisteluaineistossa on jopa suoraan todettu, että TSL:n työsuhteen käsitteellä on merkitystä verolainsäädännössä.¹⁹⁵

TSL:ssä työsuhde on määritelty neljän tunnusmerkin kautta, kuten edellä on esitetty. Käytännössä tärkein näistä tunnusmerkeistä lienee vaatimus sopimuksen olemassaolosta. Sopimuksen ei tarvitse olla kirjallinen ja se voi syntyä jopa konkludenttisesti. Voisi olla mahdollista ajatella, että työsopimus muodostuisi Suomeen työskentelemään tulevan rajoitetusti verovelvollisen ja suomalaisen yrityksen välille konkludenttisesti konsernin sisäisen työkomennuksen tapauksessa. Kun otetaan kuitenkin huomioon, että Suomi ei ennen vuotta 2007 kansallisen lakinsa vuoksi voinut verottaa vuokratyöntekijöitä, vaikka verosopimus sen nimenomaisesti olisi sallinut, on ilmeistä, että työsopimuksen ja sen myötä työsuhteen määritelmää ei voida venyttää tällä tavoin muissakaan kansainvälisissä työskentelytilanteissa. Siten tässä yhteydessä ei ole tarpeellista pohtia muiden tunnusmerkkien laajuutta ja merkitystä.

Suomi ei ole vuoden 2007 lakimuutoksella vuokratyöntekijöiden verottamisen sallimisen jälkeenkään verottanut sellaisia vuokratyöntekijöitä, jotka tulevat valtiosta, jonka kanssa solmitussa verosopimuksessa ei ole erikseen sovittu 183-päivän säännön soveltamatta jättämisestä vuokrattuihin työntekijöihin. Suomi kuitenkin verottaa, jos henkilö tulee valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Tämä viittaa siihen, että kansallisessa laissa ei ole suoranaisia esteitä tällaisten tapausten verottamiselle. Kirjoittajan on vaikea ymmärtää, millä perusteella Suomi jättää soveltamatta TVL 10 § 4 c kohtaa ensiksi mainituissa tapauksissa, kun malliverosopimuksen kommentaarin tulkintaohjeiden mukaan on selvää, että valtiot voivat jättää soveltamatta 183-päivän sääntöä työvoiman vuokraus-tilanteissa. Ainoa perustelu voi kirjoittajan mielestä olla, että Suomi tulkitsee verosopimusmääräystä sanamuodon mukaisesti eikä ota huomioon kommentaarin ohjeita osana verosopimuksen kontekstia. Näin ollen Suomi katsoo, ettei verosopimus salli vuokratyöntekijöiden verottamista.

Edellä mainitut argumentit huomioiden voidaan todeta, että mikäli Suomi haluaisi ryhtyä soveltamaan materiaalista lähestymistapaa työnantajan käsitteen tulkinnassa nykyisen

¹⁹⁵ HE 157/2000

muodollisen lähestymistavan sijaan, edellyttäisi se, että lainsäädäntöön otettaisiin mukaan asia ennen sisältöä -tyyppinen säännös koskien kansainvälisiä työskentelyjä. Jotta säännöstä voitaisiin tosiasiallisesti soveltaa, tulee säännös muotoilla riittävän selkeästi. Vertailuna tässä voitaneen vielä ottaa esiin tuore KHO:n tapaus, jossa KHO muutti vakiintunutta kansallista käytäntöä ilmeisesti vain, koska OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa ohjattiin toisenlaiseen tulkintaan¹⁹⁶. Tämän tapauksen myötä rohkeimmat voisivat ehdottaa, että Suomi voisi siirtyä noudattamaan materialistista tulkintaa ilman erityistä lakimuutosta, koska nykyinen kansallinen lainsäädäntö ei ainakaan suoranaisesti estä työnantajan käsitteen tulkinnan laajentamista. Kuten Helminen on oikeutetusti kritisoinut KHO:n tapusta, ei vakiintuneen tulkinnan muuttaminen ainoastaan tuomioistuimen päätöksellä ole kuitenkaan hyväksyttävää oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden näkökulmasta.¹⁹⁷ Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että vakiintuneita tulkintoja noudatetaan, ellei laki muuteta. Näin ollen kirjoittaja toteaa, että taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen Suomessa edellyttäisi lainsäädännöllistä muutosta.

Yhä useampi valtio on viime vuosina alkanut soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä.¹⁹⁸ Tulkinnan muutoksella olisi Suomelle suuri fiskaalinen merkitys, kun sen olisi mahdollista verottaa sellaisten rajoitetusti verovelvollisten Suomessa työskentelyn perusteella saamaa palkkatuloa, jota Suomi ei nyt kykene verottamaan. Tämä merkitsisi välitöntä verotulojen kasvua. Ei ole todennäköistä, että tulkinnan muutoksella olisi negatiivista vaikutusta Suomen houkuttelevuudelle ulkomaiselle työvoimalle, ottaen huomioon, että taloudellisen työnantajan käsite on käytössä jo monessa muussa valtiossa. Hallinnollisesti muutos aiheuttaisi tarvetta lisäresursseille, lähinnä verohallinnon puolella, jotta taloudellisen työnantajan tulkintaa voitaisiin soveltaa tehokkaasti. Verovelvollisten kannalta tulkinnan ei pitäisi aiheuttaa merkittäviä ongelmia, koska asuinvaltio poistaisi kaksinkertaisen verotuksen verosopimuksen määräysten mukaisesti.

Täten kirjoittaja ehdottaa, että lainsäätävä harkitsisi mahdollisuutta ryhtyä soveltamaan taloudellisen työnantajan käsitettä verosopimuksen 183-päivän säännön tulkinnassa.

¹⁹⁶ KHO 2013:93 (T 1704).

¹⁹⁷ Helminen 2014, s. 20.

¹⁹⁸ Karttunen ym. 2007, s. 39.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Verosopimusten tulkinta on kaikkea muuta kuin yksinkertaista, koska verosopimusten tulkintasäännöt vaativat tulkitsemista. Verosopimuksen tulkintaprosessissa on ikään kuin kaksi vaihetta: ensiksi tulee selvittää, mitä säännöksiä verosopimuksen tulkinnassa tulee ottaa huomioon ja miten näitä säännöksiä kuuluu tulkinta, ja vasta sitten voidaan nämä tulkintasäännökset huomioiden tulkita itse verosopimuksen määräyksiä. Verosopimusten tulkinta on taidetta, johon ei ole mahdollista määrittää täsmällisiä ohjeita, kuten Wienin yleissopimuksen kommentaarissa lausutaan: ”– – *the interpretation of documents is to some extent an art, not an exact science*”¹⁹⁹.

Alan kirjallisuudessa on esitetty hyviä argumentteja suuntaan jos toiseen. Kommentaarin ohjeiden noudattamisen juridisesta velvoittavuudesta on esitetty yhtä monta eri näkemystä kuin on kirjoittajia. Tässä yhteydessä voitaneen todeta, että oletettavasti malliverosopimuksen kommentaarilla on legitiimi merkitys, jos on selvää, että verosopimuksen osapuolet ovat noudattaneet malliverosopimusta neuvotteluissaan. Erityisesti OECD:n jäsenvaltioiden välisissä verosopimuksissa lähtökohtana on, että niitä tulisi tulkita kommentaarin mukaisesti, ellei muuta ole sovittu tai erikseen osoitettavissa. Se, kuinka suuri juridinen merkitys kommentaarille tulee antaa ja mikä on sen suhde muihin tulkintakeinoihin, täytynee arvioida tapauskohtaisesti kansallisten lakien säännökset verosopimusten ja verolakien tulkinnasta huomioiden.

Oli malliverosopimuksen kommentaarin juridinen merkitys osana verosopimusten tulkintaa mikä tahansa, on selvää, että todellisuudessa kommentaarilla on suuri merkitys veroviranomaisten ja tuomioistuimen tulkitessa verosopimusmääräyksiä, erityisesti OECD:n jäsenvaltioissa, mutta myös ei-jäsenvaltiossa.

Verosopimusten 183-päivän sääntö aiheuttaa käytännössä huomattavan määrän tulkintaongelmia kansainvälisissä lyhytaikaisissa työskentelyissä. Merkittävin näistä tulkintaongelmista on b-kohdassa tarkoitetun työnantajan määrittely. Malliverosopimuksen kommentaari sallii valtioita perustamaan tulkintansa joko kansallisen lain mukaiseen työnantajan määritelmään tai verosopimuksen autonomisen tulkintapaan, jossa tulkinta perustuu

¹⁹⁹ Vienna Convention Commentary 1966, s. 218.

183-päivän säännön b- ja c-kohtien tavoitteen ja tarkoituksen mukaiseen tulkintaan, antamatta painoarvoa kansallisen lain säännöksille.

Kansalliseen lakiin perustuva tulkinta voi johtaa kahteen erilaiseen tulkintaan työnantajan käsitettä määriteltäessä – muodolliseen tulkintaan tai materialistiseen (taloudelliseen) tulkintaan. Muodollista lähestymistapaa noudattavat valtiot eivät kykene kansallisten sääntönsä vuoksi sivuuttamaan muodollisen työsuhteen olemassaoloa. Siten he tulkitsevat 183-päivän säännön b-kohdassa tarkoitettua työnantajan olevan se, jonka kanssa työntekijä on solminut työsuhteen ja joka vastaa palkanmaksusta.

Jotkut valtiot ovat sisällyttäneet kansalliseen lakiinsa ns. substance over form -tyyppisiä säännöksiä. Näiden säännösten nojalla valtiot tarkastelevat työsuhteen mukaista työnantajaa määriteltäessä vallitsevia tosiasiallisia olosuhteita, kunkin valtion antaessa painoarvoa eri tekijöille hieman eri tavalla. Malliverosopimuksen kommentaari edellyttää, että jotta valtion kansallisen lain mukainen materialistinen tulkinta olisi pätevä, tulee valtion tarkastella kommentaarissa esitettyjä objektiivisia kriteerejä. Jos objektiivisten kriteerien tarkastelu johtaa samaan lopputulokseen kuin kansallisen lain nojalla tehty tulkinta, eli molemmissa työnantajan katsotaan olevan sama taho, voidaan valtion kansalliseen lakiin pohjautuvan tulkinnan katsoa olevan työsuhteen mukainen.

Malliverosopimuksen autonominen tulkinta ohjannee useimmiten materialistiseen tulkintaan, kommentaarissa olevien objektiivisten kriteerien painottaessa tapauksen tosiasiallisia olosuhteita muodollisten seikkojen sijaan. Kommentaarissa esitetyt objektiiviset kriteerit, jotka tulee ottaa huomioon myös materialistista lähestymistapaa kansallisen lakinsa nojalla noudattamaan pyrkivien valtioiden tulkintaprosessissa, voidaan jaotella ensisijaisiin kriteereihin (ns. esivalinta) ja täydentäviin kriteereihin. Näiden kriteerien voidaan sanoa olevan vähintäänkin tulkinnanvaraisia. Kirjoittajan mielestä työsuhteen muodostumisen kriteerit on sinällään määritelty tyydyttävällä tavalla. Ongelmat liittyvät pikemminkin kriteerien keskinäiseen suhteeseen ja relevanttien kriteerien valintaan kussakin tapauksessa. Ongelmat ovat osakseen seurausta kommentaarissa esitetystä objektiivisistä kriteereistä havainnollistavista esimerkeistä. Näissä esimerkeissä ei ole sovellettu kriteerejä tavalla, jota kommentaarin ohjeet tuntuisivat edellyttävän. Sen sijaan, että esimerkeissä olisi otettu huomioon kaikki objektiiviset kriteerit, on niissä sovellettu lähinnä työntekijän työtehtävien yrityksen liiketoimintaan integroitumisen kriteeriä.

Malliverosopimuksen 15 artiklan kommentaari ei ole näin ollen vielä onnistunut ratkaisemaan työnantajan käsitteen tulkintaan liittyviä ongelmia. Jotta valtioiden soveltamiskäytännöt olisivat yhteneväisempiä, kuten kirjoittaja näkee olevan tavoiteltavaa globaalissa nykymaailmassa, tulee OECD:n yhä kehittää kommentaarin tulkintaohjeita. Viimeisimmät merkittävät muutokset työsuhteen määrittelemisestä toteutettiin malliverosopimuksen vuoden 2010 päivityksessä. Vuoden 2014 päivitys sisälsi täsmennyksiä ainoastaan passiivisluonteisten korvausten, kuten irtisanomiskorvausten, verotusoikeuden jakautumisesta. Kirjoittajalla olevan tietämyksen mukaan ei ole havaittavissa, että 15 artiklan kommentaariin olisi tulossa huomattavia muutoksia lähivuosina.

Suomi soveltaa työnantajan käsitteen tulkinnassa muodollista lähestymistapaa. Suomen kansalliseen lakiin on otettu vuonna 2007 säännös²⁰⁰, joka mahdollistaa Suomessa työskenteleville vuokratyöntekijöille tämän työskentelyn perusteella maksetun palkkatulon verottamisen, vaikka palkan maksaisi ulkomainen vuokratyönantaja, jonka kanssa vuokratyöntekijällä on muodollinen työsuhteen sopimus. Suomi verottaa vuokratyöntekijöiden saamaa palkkatuloa vain silloin kun, henkilö tulee valtiossa, jonka kanssa solmitussa verosopimuksessa on erikseen sovittu työvoiman vuokraustilanteiden jättämisestä 183-päivän säännön soveltamisen ulkopuolelle, tai kun henkilö tulee ei-verosopimusvaltiosta. Kansallisen säännöksen sanamuoto kuin myös malliverosopimuksen kommentaarin tulkintaohjeet sallisivat vuokratyöntekijöiden palkkatulon verottamisen myös, vaikka asiasta ei olisi erikseen sovittu soveltuvassa verosopimuksessa. Kirjoittaja ymmärtää tämän verottamatta jättämisen ilmentävän sitä, että Suomi tulkitsee niin verosopimuksia kuin kansallista lakiaankin lähtökohtaisesti säännösten sanamuodon perusteella. Tämä käsitys on myös vahvistettu suomalaisessa alan kirjallisuudessa.

Suomi ei voi kansallisen työsuhteen koskevan lainsäädäntönsä ja sen vakiintuneen tulkinnan mukaan sivuuttaa muodollisen työsuhteen olemassaoloa, joten taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen ei ole nykyisellään mahdollista. Taloudellisen työnantajan käsitettä noudattamaan ryhtyminen edellyttäisi täsmällistä lakimuutosta. Tämä voitaisiin toteuttaa muuttamalla työsuhtelakiin sisältyvää työsuhteen määritelmää. Parempi tapa kirjoittajan mukaan olisi kuitenkin työnantajan määritelmän sisällyttäminen verolainsä-

²⁰⁰ TVL 10 § 4 c kohta.

däntöön. Tällöin määritelmä voitaisiin rajata soveltumaan vain esimerkiksi verosopimusten tulkinnassa, eikä lainsäätäjän todennäköisesti täytyisi arvioida määritelmän vaikutusta muihin oikeudenaloihin, kuten työsopimuslakia muutettaessa olisi tarpeen.

Kirjoittaja katsoo, että taloudellisen työnantajan käsitteen soveltaminen olisi suositeltavaa sen fiskaalisen vaikutuksen vuoksi. Kirjoittaja ei näe, että soveltamiseen liittyisi merkittäviä riskejä tai ongelmia. Nykypäivän trendi on selvästi se, että yhä useammat valtiot siirtyvät noudattamaan taloudellisen työnantajan käsitettä. Siten kirjoittaja ehdottaa, että myös Suomessa tutkittaisiin tarkemmin mahdollisuutta ryhtyä soveltamaan materialistista lähestymistapaa verosopimusten 183-päivän säännön b-kohdassa tarkoitetun työnantajan käsitteen tulkinnassa.