

SISÄLTÖPAINOTTEINEN TULKINTA
TYÖNANTAJUUDEN MÄÄRITTÄMISESSÄ

Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta

SISÄLTÖPAINOTTEINEN TULKINTA TYÖNANTAJUUDEN MÄÄRITTÄMISESSÄ

Taloudellisen työnantajan käsite vero-oikeuden ja
työoikeuden rajapinnassa

ROI HAKANEN

Yliopistollinen väitöskirja, joka Helsingin yliopiston oikeustieteellisen
tiedekunnan suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi
Helsingin yliopiston Apollon-salissa 132
11. syyskuuta 2026 kello 13

KAUPPAKAMARI

Ohjaajat:
Professori Kristiina Äimä
Helsingin yliopisto

Professori Moritz Scherleitner
Aalto-yliopisto

Esitarkastajat:
Professori Reijo Knuutinen
Turun yliopisto

Professori Matti Kukkonen
Hanken Svenska handelshögskolan

Vastaväittäjä:
Professori Reijo Knuutinen
Turun yliopisto

©2026 Helsingin Kamari Oy ja Roi Hakanen

ISBN 978-952-418-126-6
ISBN 978-952-418-127-3 (e-kirja)
ISBN 978-952-418-128-0 (Ammattikirjasto)

Kannen suunnittelu: Lumimarja Terttu Rönkkö
Taiton suunnittelu: Maria Mitrinen
Taitto: Mikko Puranen
Paino: MeediaZone OÜ, 2026

Helsingin Kamari Oy
Kalevankatu 12, 00100 Helsinki
kustannustoiminta@helsinki.chamber.fi

ESIPUHE

Oikeustieteen opintojen alussa minusta piti tulla immateriaalioikeuteen erikoistunut juristi, mihin jonkin verran vaikutti myös perheeni ammattitausta. Ensimmäisen opintovuoden aikana opiskelinkin lähes kaikki mahdolliset immateriaalioikeuteen liittyvät kurssit, mitä oikeustieteellisessä oli tuona aikana mahdollista opiskella. Immateriaalioikeudet, erityisesti tekijänoikeudet, ovat edelleen lähellä sydäntäni.

Ensimmäinen oman alan kesätyöpaikkani ei kuitenkaan johtanut IPR:ään liittyvien työtehtävien pariin. Sen sijaan tieni johti verosihteerin rooliin Pääkaupunkiseudun verotoimistoon, joka vielä tuolloin sijaitsi Vantaan Myyrmäessä. Työskentely erityisalojen valvontaryhmässä harmaan talouden valvonnan parissa oikeastaan loi kipinän nykyiselle työuralleni, tutkijan uraa unohtamatta. Opintojen loppupuolella työurani ehkä yrittäjäsielusta johtuen kuitenkin vaihtui julkiselta sektorilta yksityiselle.

Vero-oikeus oikeudenalana kiehtoo minua monista syistä. Se on monitahoinen ja -ulotteinen oikeudenala, joka usein toimii ristipaineessa sekä muun julkisoikeuden että erityisesti yhtiö- ja työoikeuden kanssa. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että vero-oikeus pyrkii tasapainottamaan toisaalta verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet sekä toisaalta yhteiskunnan toiminnan rahoittamisen verotulojen keräämisellä. Vero-oikeus ja talous ovat välittömässä suhteessa toisiinsa. Tämä ilmenee ensi sijassa vero-oikeuden tarkoituksesta ja tehtävistä, joista tärkein on verotuksen fiskaalinen tavoite ja julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen. Vaikka vero-oikeus onkin säädännäistä oikeutta, ovat sen kohdeympäristö ja tavoitteet taloudellisia.

Vallan kolmijako-opin mukaisesti eduskunta säätää lait, mutta demokraattisessa yhteiskunnassa lain säätämisen taustalla vaikuttavat aina jollain tasolla yhteiskunnan yleiset ja ihmisten erityiset tavoitteet sekä arvo- ja moraalivallinnat, kuten myös vaikuttamisen osalta retoriikka. Mikään lainsäädäntö, edes oikeuspositivismissa oikeuskulttuurissa, ei ole täysin objektiivista, vaan vallitsevan yhteiskunnan yleisten ja ihmisten erityisten subjektiivisten arvo- ja moraalivallintojen sekä tavoitteiden kautta säädettyä säädännäistä oikeutta. Tässä suhteessa demokraattisen yhteiskunnan mukaisessa oikeusjärjestelmässä yhdistyvät oikeuspositivismi ja luonnonoikeusteoria. Vero-oikeus on muihin oikeudenaloihin nähden politiikassa ehkä hieman aktiivisemmassa roolissa. Veropolitiikan osalta pohdin usein sitä, miten asioita myös argumentoidaan, mistä tulokulmasta niitä lähestytään ja miten asioita ymmärretään sekä mitä mahdollisilla lainmuutoksilla tavoitellaan. Verotus on poikkeus perustuslain mukaisesta omaisuuden suojasta, ja verovapaa tulo, verotuki tai verohelpotus ovat poikkeuksia verotusoikeudesta eli poikkeuksen

poikkeuksia omaisuuden suojasta. Vaikka voimassa oleva lainsäädäntö tämänkaltaista analogiaa mukaileekin, vaikuttaisi se kuitenkin useimmiten tuntuvan vieraalta suomalaisessa veropolitiikassa.

Mutta millainen on hyvä verojärjestelmä? Hyvä verojärjestelmä on mahdollisimman aukoton eikä itsessään ohjaa verovelvollista toimimaan tietyllä tavoin esimerkiksi verotuksellisesti ja taloudellisesti edullisemman lopputuloksen saavuttamiseksi. Toisaalta verojärjestelmällä voi myös olla ja usein onkin fiskaalisen tavoitteen lisäksi muitakin tavoitteita, esimerkiksi ohjaavia sellaisia. Verottamisessa nojaututaan verotulojen määrässä mitaten pääasiallisesti niin Suomessa kuin muissakin valtioissa joko verosubjektien kulutukseen tai näiden saamiin tuloihin, jotka molemmat mitataan rahassa. Näin tulkittuna verot ovat siis osa taloutta. Hyvä verojärjestelmä tukee osaltaan talouskasvua, työllisyyttä ja kilpailukykyä, mutta myös tuottaa riittävästi verotuloja. Hyvä verojärjestelmä on aukoton ja symmetrinen *kaikissa* tilanteissa. Symmetrisyydellä en tarkoita sitä, että kaikissa tilanteissa päädytään samaan lopputulokseen, vaan että tilanteiden eroavaisuudet huomioiden niissä päädytään yhdenmukaiseen lopputulokseen. Koska julkiset palvelut rahoitetaan verovaroilla, tulisi verotuksen myös olla vakaata ja ennustettavaa, niin ikään *kaikissa* tilanteissa; esimerkiksi tulon veronalaisuuden tulisi ilmetä suoraan laista jo perustuslainkin nojalla.

Kansainvälinen henkilöverotus on oikeustieteen maisterivaiheen alkuvaiheesta lähtien ollut akateeminen kiinnostuksen kohteeni, erityisesti sen laaja-alaisen sääntelykokonaisuuden vuoksi. Kansainväliseen henkilöverotukseen liittyvän tutkimuksen tekeminen edellyttää syvällistä ymmärrystä kotimaisesta henkilö- ja yritysverotuksesta, kansainvälisestä verosopimusoikeudesta, EU-oikeudesta sekä työ- ja sosiaalilainsäädännöstä.

Tutkimuksen aihe on ajankohtainen ottaen huomioon kansainvälinen kehityskulku sekä Suomen verotusoikeuden turvaaminen. Taloudellisen työnantajan käsitettä koskeva sääntely olisi tärkeä saattaa voimaan Suomessa lähitulevaisuudessa. Mahdollisessa lainvalmistelutyössä olisi erityisellä tarkkuudella huomioitava lain sanamuodon selkeys sekä etenkin vero-oikeuden ja työ- ja sosiaalilainsäädännön symmetrisyys työsuhteen, työnantajan ja työvoiman vuokrausta koskevien käsitteiden osalta. Verolainsäädännön sekä työ- ja sosiaalilainsäädännön yhtenäisyyden vuoksi muodollisen työsuhteen sivuuttamista koskeva sääntely rajat ylittävissä tilanteissa olisi säädettävä *työvoiman vuokrausta* koskevan määritelmän kautta.

Olen käynyt lukuisia keskusteluja väitöskirjan tutkimusaiheesta alan kollegoiden ja väitöskirjan ohjaajien kanssa. Näillä kommentailla on ollut suuri merkitys tutkimuksen kannalta, ja ilman teiltä saamiani uusia näkökulmia ja rakentavaa palautetta olisi osa näkökulmista jäänyt huomioimatta. Erityiskiihtoksen tutkimuksen aiheeseen liittyvistä keskusteluista haluan antaa Kristiina

Äimälle, Moritz Scherleitnerille, Marianne Malmgrénille, Paula Holmströmille sekä Anna-Leena Rautajuurelle.

Neljä vuotta kestänyt tutkimus- ja kirjoitustyö on ollut vaativa, mutta samalla äärimmäisen palkitseva ja antoisa prosessi. Elämäni on neljä vuotta noudattanut lähinnä seuraavaa kaavaa: aamu urheilun parissa, päivä töiden parissa sekä illat, viikonloput, lomat ja opintovapaat väitöskirjan parissa. Vapaa-aikaa ei ole neljään vuoteen juuri ollut, ja IFK:n otteluissakin on tullut käytyä lähinnä pudotuspelivaiheissa. Toki ei sitä menestystäkään ole jääkiekon saralla pahemmin tullut. Mutta eiköhän mestaruus tule kuitenkin viimeistään siinä vaiheessa, kun numero 64 pelaa jälleen IFK:ssa.

Tutkimustyö päätoimisen työn ohella on ajoittain tuntunut mahdottomalta, eikä se olisi onnistunut ilman riittävää lähipiirin tukea. Suuret kiitokset tästä perheelleni ja ystävilleni. Erityisesti kiitän rakasta puolisoani Annikaa. Kiitos myös rakkaalle Nacholle tutkimustyöhön osallistumisesta (222222211, WUF). Tutkimustyö ei olisi myöskään ollut mahdollista ilman riittävää joustavuutta työnantajan suunnalta. Kiitos siitä työnantajalleni Rantalaiselle. Taloudellisesta tuesta kiitän Pohjoismaiden verotutkimusneuvoston (NSFR) säätiötä. Lisäksi haluan kiittää Helsingin seudun kauppakamaria väitöskirjani kustantamisesta sekä erityisesti Leena Viitalaa oikolukutyöstä tutkimustekstin viimeistelyssä. Lopuksi lähetän *Paratiisiin* lämpimät terveiset rakkaalle papalleni, joka ei valmistumistani ehtinyt nähdä.

Helsingissä 28. kesäkuuta 2026

Roi Hakanen

TIIVISTELMÄ

Suomi kilpailee ulkomaisesta työvoimasta ja kansainvälisistä osaajista muiden maiden kanssa. Globalisaation seurauksena myös työntekijöiden kansainvälinen liikkuvuus on lisääntynyt merkittävästi ympäri maailmaa. Tämä näkyy myös Suomessa. Ulkomaantyöskentelyn lisääntyessä myös lyhytkestoisten ulkomaankomennusten määrä lisääntyy. Työntekijöiden lyhytaikaista ulkomaankomennusta koskevat säännökset koskien valtioiden verotusoikeutta ulkomaisen työntekijän palkkatuloon nousevat tulevaisuudessa näin ollen entistä tärkeämpään rooliin.

Verosopimusten mukaan Suomelle muodostuu verotusoikeus sellaisten ulkomaisten yritysten, joille ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa, palveluksessa työskentelevien ulkomaisten työntekijöiden palkkatuloon vasta, kun työntekijä oleskelee Suomessa yli 183 päivää joko perättäisen 12 kuukauden, verovuoden tai kalenterivuoden aikana. Tietyissä verosopimuksissa ja verosopimuksettomassa tilanteessa Suomella on kuitenkin verotusoikeus ulkomaisen vuokratyöntekijän Suomen-työskentelyn ajalta ansaitsemaan palkkatuloon ensimmäisestä työskentelypäivästä lähtien.

Ulkomaisten työntekijöiden ja vuokratyöntekijöiden kohdalla Suomen verotusoikeus on monelta osin turvattu. Verosopimusten palkkatulon verotusta koskevan artiklan 183 päivän säännön kiertäminen on haastavaa niissä verosopimustilanteissa, joissa 183 päivän aikaraja ei ole sidottu kalenterivuoteen. Suomessa myös sovelletaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin artiklan 15(2) mukaista työvoiman vuokrausta koskevaa sääntelyä, joka on yksi taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamistilanteista. Lisäksi työvoiman vuokrausta koskenut vuoden 2007 lainmuutos poisti kansallisessa verolainsäädännössä olleen aukon, joka koski rajoitetusti verovelvollisten vuokratyöntekijöiden verotusta. Vuoden 2022 alusta voimaan tullut sääntely, joka koskee ulkomaisen yhteisön yleisen verovelvollisuuden muodostumista Suomeen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan perusteella, on myös omiaan yhtenäistämään ja turvaamaan Suomen verotusta ulkomaisten työntekijöiden ja vuokratyöntekijöiden verotuksen osalta.

Kansainvälisen verotuksen kehityssuunnan ja verotusoikeuden turvaamisen vuoksi Suomen olisi kuitenkin tärkeä ottaa käyttöön taloudellisen työnantajan käsite, joka selkeämmin mahdollistaisi ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verottamisen konsernitilanteissa sekä sellaisten ulkomaisten vuokratyöntekijöiden verotuksen, joihin sovellettavissa verosopimuksissa ei ole erityismääräystä palkkatuloartiklan 183 päivän säännöstä työvoiman vuokrauksen osalta.

Taloudellisen työnantajan käsitteen säätämiselle Suomen lainsäädäntöön on useita perusteita. Sitä sovelletaan jo useissa verosopimusvaltioissa ja myös konsernitilanteisiin. Sääntely mahdollistaisi verosopimusten vastavuoroisen

soveltamisen ja poistaisi Suomen solmimista verosopimuksista tarpeen vuokratyön erityissäännökselle. Laissa säätäminen yhtenäistäisi ulkomaisten työntekijöiden verotusta Suomessa ja poistaisi epäsymmetrisyyden koskien taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamista voimassa olevan lainsäädännön perusteella joko työvoiman vuokrauksen tai työnantajan käsitteen kautta. Muutos olisi omiaan edistämään kotimaisen ja ulkomaisen työvoiman välistä kilpailutasapainoa. Voimassa olevaa työvoiman vuokrausta koskevaa sääntelyä voidaan jo nyt, ja sääntelyn soveltuessa myös pitäisi, soveltaa konsernitilanteisiin verosopimuksen salliessa ja verosopimuksettomassa tilanteessa. Sääntely ei myöskään sisällä päivämääräkohtaista alarajahuojennusta. Lisäksi käsitteen ulottaminen koskemaan kaikkia verosopimustilanteita todennäköisesti lisäisi Suomen fiskaalista tuottoa jonkin verran enemmän kuin mitä hallituksen aikaisemmissa esitysluonnoksissa on arvioitu. Mikäli Suomi ei ota käyttöön taloudellisen työnantajan käsitettä vero-oikeudessa, jää se kansainvälisen verotusoikeuden turvaamisessa jälkeen muista valtioista.

Verolainsäädännön sekä työ- ja sosiaalilainsäädännön yhtenäisyyden vuoksi malliverosopimuksen kommentaarin artiklan 15(2) mukaisen muodollisen työsuhteen sivuuttamista koskeva lainmuutos olisi säädettävä *työvoiman vuokrausta* koskevan määritelmän kautta. Muutos olisi säädettävä lailla, sillä muutos ei saisi perustuslain legaliteettiperiaatteen ja malliverosopimuksen kommentaarin perusteella perustua oikeus- tai verotuskäytäntöön. Lainmuutos olisi ulotettava koskemaan myös yleisesti verovelvollisia, koska osassa verosopimustilanteita sääntelyllä poikettaisiin sovellettavan verosopimuksen palkkatuloartiklan 183 päivän säännöstä ilman verosopimuksen erityismääräystä. Sääntely ei olisi verosopimusten vastainen eikä tekisi verosopimusten merkitystä tyhjäksi (*treaty override*).

SUMMARY

As a result of globalization, the number of employees on foreign secondment has increased significantly worldwide in recent years. This can also be seen in Finland. As foreign secondments increase, the number of short-term assignments abroad also increases. Therefore the states' right to tax the foreign employee's salary income will take on an even more vital role in the future.

According to tax treaties, Finland does not have the right to tax the salary income of employees of foreign companies that do not have a permanent establishment in Finland when the employee stays in Finland 183 days or less during a consecutive 12 months, a tax year or a calendar year. However, in certain tax treaties and situations without a tax treaty, Finland has the right to tax the salary income earned by a foreign leased employee during his or her employment in Finland from the first day of employment.

In the case of foreign employees and leased employees, Finland's right to tax is protected in many respects. Circumventing the 183-day rule in the salary article of a tax treaty is challenging in tax treaty situations where the 183-day time limit is not tied to the calendar year. Also, in Finland the regulation on the hiring-out of labour according to Article 15(2) of the Commentary on the Model Tax Convention is applied, which is one of the situations where the concept of an economic employer is applied. In addition, the legislative amendment regarding leased employees in 2007 removed the loophole in the domestic legislation for the taxation of leased employees with limited tax liability. The regulation that entered into force at the beginning of 2022 regarding the formation of general tax liability of a foreign entity to Finland based on the actual place of management of the entity is also apt to unify and secure Finnish taxation of foreign employees and leased employees.

Due to the development of international taxation and the safeguarding of Finland's right to tax, it would be important for Finland to enact the concept of an economic employer, which would more clearly enable the taxing of foreign employees in group situations, as well as the taxation of a foreign leased employee who comes from a tax treaty country with which the 183-day rule exception for leased employees has not been separately agreed in the tax treaty.

There are several reasons Finland should introduce a legislative amendment. The concept of economic employer is already applied in several tax treaty countries, including in group situations. The regulation would enable the reciprocal application of tax treaties and eliminate the need for special provisions on hiring-out of labour in Finland's tax treaties. A change of law would standardize the taxation of foreign employees in Finland and eliminate the asymmetry regarding the application of the concept of an economic employer under current legislation either through the concept of hiring-out

of labour or the concept of employer. The change of law would also contribute to a competitive equilibrium between domestic and foreign employees. The current regulations on hiring-out of labour can already and, where applicable, should be applied to group situations when permitted by tax treaties and to situations without a tax treaty. The regulation does not include a minimum requirement regarding working days in order for the salary to be taxable in Finland. Extending the regulation to include all tax treaties would increase fiscal tax revenue for Finland, likely more than what has been estimated in the government's previous draft proposals. If Finland does not introduce the concept of an economic employer in domestic tax legislation, it will fall behind other countries in safeguarding its international taxation right.

In order to retain the unity of tax legislation, labour legislation and social legislation, the legislation regarding the disregard of formal employment according to Article 15(2) of the Commentary on the Model Tax Convention should be amended through the definition of *hiring-out of labour*. The regulation should be implemented by law, as it should not be based on legal or tax practices under the Section 81.1 of the Constitution and the Model Tax Convention. The amendment should also be extended to cover employees with unlimited tax liability because in certain situations the regulation would deviate from the 183-day rule of the applicable tax treaty without a special provision. The regulation would not collide with or override the tax treaties.

Sisällys

ESIPUHE	V
TIIVISTELMÄ	VIII
SUMMARY	X
LYHENTEET	XVI
1 JOHDANTO	19
1.1 Tutkimuksen lähtökohdat	19
1.2 Määritelmät	26
1.3 Tutkimustehtävä ja tutkimuskysymys	27
1.4 Metodit	30
1.5 Lähdeaineisto	37
1.6 Rakenne	39
2 YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS SEKÄ VEROSOPIMUKSEN MUKAINEN ASUMINEN	43
2.1 Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen tuloverolain perusteella	43
2.1.1 Varsinainen asunto ja koti	44
2.1.2 Yli kuuden kuukauden oleskelu	45
2.2 Verosopimusten vaikutus Suomen verotusoikeuteen	47
2.2.1 Yleistä verosopimuksista	47
2.2.2 Verosopimuksen mukaisen asumisen määrittely ja kaksoisasumiskonfliktin ratkaisumenetelmät	49
2.3 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	53
3 EU-OIKEUDELLINEN TAUSTA	57
3.1 Työntekijöiden vapaa liikkuvuus ja palvelujen tarjoamisen vapaus	57
3.2 Taloudellisen työnantajan käsite EU-oikeuden näkökulmasta	62
4 OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN ARTIKLA 15	67
4.1 Malliverosopimuksen artikla 15	67
4.2 Työnantajan käsite malliverosopimuksessa	69
4.3 Työvoiman vuokraus malliverosopimuksessa	78
5 TALOUDELLISEN TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN SOVELTAMINEN VERTAILUMAISSA	82
5.1 Ruotsi	82
5.2 Norja	89
5.3 Tanska	92
5.4 Saksa	96
5.5 Iso-Britannia	100
6 TYÖNANTAJAN KÄSITE TYÖ- JA VERO-OIKEUDESSA	103
6.1 Työnantajan käsite työoikeudessa	103
6.2 Työoikeudellinen oikeuskäytäntö	112
6.3 Työnantajan käsite ennakkoperintälaissa	124
6.4 Työnantajan käsite tuloverolaissa	127
6.5 Työnantajakäsitteen vero-oikeudellinen oikeuskäytäntö kansainvälisissä tilanteissa	135

7	TYÖVOIMAN VUOKRAUS TYÖ- JA VERO-OIKEUDESSA	142
7.1	Työvoiman vuokraus työoikeudessa	142
7.2	Työoikeudellinen oikeuskäytäntö	149
7.3	Työvoiman vuokraus vero-oikeudessa	154
7.4	Työvoiman vuokrausta koskeva vero-oikeudellinen oikeuskäytäntö kansainvälisissä tilanteissa	166
7.5	Kansainvälinen liikenne	168
7.6	Verotusmenettely	171
7.7	Ulkomaisten vuokratyönantajan ja Suomessa olevan vuokratyön teettäjän viranomaisvelvoitteet	174
	7.7.1 Ulkomaisten vuokratyönantajan viranomaisvelvoitteet	174
	7.7.2 Suomessa olevan vuokratyön teettäjän viranomaisvelvoitteet	177
7.8	Lähetetyn työntekijän työsuhteen ehdot Suomen-työskentelyn aikana	178
7.9	Verovapaat matkakustannusten korvaukset	182
7.10	Henkilökuntaedut ja luontoisedut verotuksessa	187
8	TYÖNANTAJAN KÄSITTEEN SISÄLTÖPAINOTTEISEN TULKINNAN SOVELTAMINEN VERO-OIKEUDESSA KOTIMAISISSA TILANTEISSA	190
8.1	Työn murros Suomessa	190
8.2	Työnantajakäsitteen vero-oikeudellinen oikeuskäytäntö kotimaisissa tilanteissa	199
	8.2.1 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit	199
	8.2.2 Toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit	202
8.3	Tulkinta-apua työvoiman vuokrauksen sekä taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisen arviointiin	211
9	AIKAISEMPI ESITYSLUONNOS TALOUDELLISTA TYÖNANTAJAA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI	214
9.1	Taloudellisen työnantajan käsite – hallituksen esitysluonnoksen ensimmäinen versio	214
	9.1.1 Hallituksen esitysluonnoksen ensimmäinen versio	214
	9.1.2 Lausuntopalaute	218
	9.1.2.1 Taloudellisen työnantajan käsite	218
	9.1.2.2 Päivämääräkohtainen alarajahuojennus	223
	9.1.2.3 Fiskaalinen verotuotto ja osapuolten viranomaisvelvoitteet	225
9.2	Taloudellisen työnantajan käsite – Hallituksen esitysluonnoksen toinen versio	228
	9.2.1 Hallituksen esitysluonnoksen toinen versio	228
	9.2.2 Lausuntopalaute	233
	9.2.2.1 Taloudellisen työnantajan käsite	233
	9.2.2.2 Työskentelyn kestoa koskeva alarajahuojennus	237
	9.2.2.3 Osapuolten viranomaisvelvoitteet	240
9.3	Taloudellisen työnantajan käsite – Hallituksen esitysluonnoksen kolmas versio	242
	9.3.1 Muutokset esitysluonnoksen toiseen versioon	242
	9.3.1.1 Päivämääräkohtainen alarajahuojennus	242
	9.3.1.2 Osapuolten viranomaisvelvoitteet	244
10	ULKOMAINEN YHTEISÖ ULKOMAISEN TYÖNTEKIJÄN TYÖNANTAJANA SUOMESSA	251
10.1	Yleinen verovelvollisuus tosiasiasiallisen johtopaikan perusteella	251
10.2	Ulkomaisten yhteisön kiinteän toimipaikan muodostuminen Suomeen tuloverolain, OECD:n malliverosopimuksen ja verosopimusten mukaan	256
10.3	Vaikutukset ulkomaisten työntekijän verovelvollisuuteen	263
11	JOHTOPÄÄTÖKSET	267
11.1	Ulkomaisten työntekijän ja vuokratyöntekijän verotus Suomessa	267
11.2	Yhteenvedo taloudellisen työnantajan käsitteen soveltamisesta vertailumaissa	280
11.3	Kehitysehdotuksia taloudellisen työnantajan käsitteen laissa säätämiseksi Suomessa	288

LÄHTEET	307
OIKEUSKÄYTÄNTÖ	320
LIITTEET: HAVAINNEKUVAT	323