



LAPIN YLIOPISTO  
UNIVERSITY OF LAPLAND

# **Työntekijä tänään, yrittäjä huomenna? Työsuhteisen työn ja yrittäjätyn välinen rajanveto vero- ja työoikeudessa**

Finanssioikeus/Työoikeus

Maisteritutkielma

Aatu Sääskilahti

Syksy 2025

Lapin yliopisto



Lapin yliopisto

Tiedekunta: Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Työntekijä tänään, yrittäjä huomenna? Työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välinen rajanveto vero- ja työoikeudessa

Tekijä: Aatu Sääskilahti

Koulutusohjelma: Oikeustieteen maisteri

Ohjaajat: Leila Juanto ja Petteri Uoti

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: XII+81

Vuosi: 2025

#### Tiivistelmä:

Työn tekemisen ja työn organisoinnin muodot ovat viime vuosikymmeninä muuttuneet merkittävästi. Työmarkkinoiden murros näkyy muun muassa digitaalisten alustojen välityksellä tapahtuvan työn lisääntymisenä. Tällaista alustan kautta tehtävää työtä esiintyy esimerkiksi ruokalahetti- ja kyytipalveluissa. Työtä tehdään usein olosuhteissa, jossa perinteiset työnantajan ja työntekijän väliset rajat hämärtyvät. Tämä johtaa tarpeeseen arvioida, täyttyvätkö oikeussuhteessa työsuhteelle tyypilliset tunnusmerkit. Viime aikoina työntekijän ja yrittäjän välistä rajanvetoa koskeva oikeuskäytäntö on lisääntynyt, ja siinä on usein jouduttu arvioimaan työnantajan johto- ja valvontaoikeuden ja työn tekemisen henkilökohtaisuuden täyttymistä.

Nykyisessä työelämäkeskustelussa puhutaan yhä useammin työntekijän ja yrittäjän väliin sijoittuvasta kolmannesta muodosta. Esimerkiksi kevytyrittäjiä saatetaan pitää arkikielessä jonkinlaisena työntekijän ja yrittäjän välimuotona. Suomen oikeusjärjestys ei kuitenkaan tunne työntekijän ja yrittäjän välistä erillistä välimuotoa. Työlainsäädännön näkökulmasta työn suorittaja on joko työntekijä, johon sovelletaan työlainsäädäntöä, tai muun sopimussuhteen perusteella työskentelevä (tyypillisesti yrittäjä). Verolainsäädännöllisessä tarkastelussa työtä tehdään joko työsuhteessa tai toimeksiantosuhteessa, joista jälkimmäisessä on usein kyse yrittäjätyöstä.

Työsuhteisen työn ja yrittäjätyön arviointi pohjautuvat vero- ja työoikeudessa eri lakeihin. Työoikeudellisessa tarkastelussa on keskeistä työsopimuslain 55/2001 soveltamisala, josta säädetään työsopimuslain 1 luvun 1 §:ssä. Vero-oikeudellisessa tarkastelussa keskeistä on rajanveto ennakkoperintälain 1118/1996 13 §:n mukaisen palkan ja 25 §:n 1 momentin 1) kohdan mukaisen työkorvauksen välillä. Työsopimuslain soveltamisalaa koskevat ristiriitatilanteet ratkaistaan tyypillisesti yleisissä tuomioistuimissa, ja ennakkoperintälain tulkintaa koskevat kysymykset hallintotuomioistuimissa. Edellä mainitut seikat mahdollistavat sen, että vero- ja työoikeudellinen ratkaisukäytäntö saattavat olla ristiriidassa keskenään.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten työntekijänä tehdyn työn ja yrittäjätyön oikeudellinen luonne määrittyy vero- ja työoikeudessa. Tutkimuksessa pyritään systematisoimaan ja vertailemaan niitä tunnusmerkkejä, joiden perusteella työntekijän ja yrittäjän asema määritellään vero- ja työoikeudessa, sekä tarkastelemaan oikeudenalat ylittäen, missä määrin niiden tunnusmerkit ovat yhteneväisiä ja missä kohdin ne eroavat toisistaan. Lisäksi tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa ja jäsentää niitä ongelmia, joita syntyy silloin, kun työ- ja vero-oikeudelliset arviointikriteerit perustuvat eri lainsäädäntöön ja oikeuslähteisiin.

Avainsanat: Palkka, työkorvaus, toimeksiantosuhde, työsuhde, yrittäjätyö

## Sisällys

|                                                                                                      |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Lähteet</b>                                                                                       | <b>VI</b> |
| <b>1 Johdanto</b>                                                                                    | <b>1</b>  |
| <b>1.1 Tutkimuksen tausta ja -tavoitteet</b>                                                         | <b>1</b>  |
| <b>1.2 Tutkimuksen aihe</b>                                                                          | <b>3</b>  |
| <b>1.3 Tutkimuskysymys ja -metodit</b>                                                               | <b>6</b>  |
| <b>1.4 Tutkimuksen rakenne ja aiheen raja</b>                                                        | <b>8</b>  |
| <b>1.5 Käytetystä aineistosta ja aikaisemmasta tutkimuksesta</b>                                     | <b>11</b> |
| <b>2 Työsuhteinen työ ja yrittäjätyö vero-oikeudessa</b>                                             | <b>14</b> |
| <b>2.1 Ennakkoperintälaki sääntelyn perustana</b>                                                    | <b>14</b> |
| 2.1.1 Ennakkoperintälain mukainen palkan käsite                                                      | 14        |
| 2.1.2 Ennakkoperintälain mukaisen työkorvauksen määrittely                                           | 16        |
| 2.1.3 Työsuhteisen työn ja yrittäjätyön käsitteet                                                    | 17        |
| <b>2.2 Työ- ja toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit</b>                                      | <b>20</b> |
| 2.2.1 Työ- ja toimeksiantosuhteen tunnusmerkkien jaottelusta                                         | 20        |
| 2.2.2 Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen                                                      | 21        |
| 2.2.3 Pakollisten sosiaalivakuutusten ottaminen                                                      | 21        |
| 2.2.4 Asianmukaisiin rekistereihin kuulumisen ja lakisääteiden ilmoitusten tekeminen                 | 22        |
| 2.2.5 Toimiluvan olemassaolo                                                                         | 23        |
| <b>2.3 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit</b>                                   | <b>25</b> |
| 2.3.1 Tehty sopimus ja sen sisältö                                                                   | 25        |
| 2.3.2 Työn henkilökohtaisuus                                                                         | 27        |
| 2.3.3 Työskentely toisen tai omaan lukuun                                                            | 29        |
| 2.3.4 Työn johto- ja valvontaoikeus                                                                  | 31        |
| 2.3.5 Työn tekemiseen tarvittavat tarveaineet, välineet, työskentelypaikka ja syntyneet kustannukset | 33        |
| 2.3.6 Työn tekemisestä maksetun vastikkeen määräytyminen                                             | 35        |
| 2.3.7 Vastuut, takuut ja vakuutukset                                                                 | 36        |
| 2.3.8 Irtisanomisen ehdot                                                                            | 37        |
| 2.3.9 Muiden toimeksiantojen rajoittaminen ja kilpailukiello                                         | 38        |
| 2.3.10 Aloittava yrittäjä                                                                            | 38        |
| <b>2.4 Kokonaisarviointi epäselvyytilanteissa</b>                                                    | <b>39</b> |

|                                                                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>2.5 Toimeksiantajan selonottovelvollisuuden raja</b>                                                          | <b>40</b> |
| <b>3 Työsuhteinen työ ja yrittäjätyö työoikeudessa</b>                                                           | <b>42</b> |
| <b>3.1 Työsopimuslaki sääntelyn perustana</b>                                                                    | <b>42</b> |
| 3.1.1 Yleistä työsopimuslain soveltamisesta työoikeudessa                                                        | 42        |
| 3.1.2 Työsuhteen käsite                                                                                          | 44        |
| 3.1.3 Yrittäjätyön käsite                                                                                        | 45        |
| <b>3.2 Työsuhteen tunnusmerkit</b>                                                                               | <b>47</b> |
| 3.2.1 Yleistä työsuhteen tunnusmerkeistä                                                                         | 47        |
| 3.2.2 Sopimus työn tekemisestä                                                                                   | 48        |
| 3.2.3 Työn henkilökohtaisuus                                                                                     | 50        |
| 3.2.4 Työn tekeminen työnantajan lukuun                                                                          | 52        |
| 3.2.5 Johdon ja valvonnan alaisuus                                                                               | 54        |
| 3.2.6 Työn vastikkeellisuus                                                                                      | 61        |
| 3.2.7 Liitännäistunnusmerkit                                                                                     | 63        |
| <b>3.3 Kokonaisharkinta epäselvyytilanteissa</b>                                                                 | <b>65</b> |
| <b>4 Vero- ja työoikeudellisen työsuhtaisen työn ja yrittäjätyön arvioiminen: yhtäläisyydet ja eroavaisuudet</b> | <b>67</b> |
| <b>4.1 Arvioinnin yhtäläisyydet</b>                                                                              | <b>67</b> |
| <b>4.2 Arvioinnin eroavaisuudet</b>                                                                              | <b>68</b> |
| 4.2.1 Lainsäädäntöjen erilaiset tavoitteet                                                                       | 68        |
| 4.2.2 Käsitteiden soveltuvuus ja merkityssisältö                                                                 | 68        |
| 4.2.3 Tunnusmerkkien arviointiperusta ja kokonaisharkinnan edellytykset                                          | 70        |
| 4.2.4 Konkreettiset tulkintalinjaukset                                                                           | 71        |
| 4.2.5 Tunnusmerkkien sisällöllinen arviointi                                                                     | 74        |
| <b>5 Lopuksi</b>                                                                                                 | <b>75</b> |
| <b>5.1 Oikeudellisen tilanteen arviointia ja ongelmakohtia</b>                                                   | <b>75</b> |
| <b>5.2 Esimerkkitapaus eri viranomaisten itsenäisestä ratkaisutoiminnasta aiheutuvista ongelmista</b>            | <b>77</b> |
| <b>5.3 De lege ferenda -tarkastelua</b>                                                                          | <b>79</b> |

## Lähteet

### Kirjallisuuslähteet

Aurejärvi, Erkki, 1976. Urakkasopimus. Työnsuoritus sopimuksia koskevan teorian arviointia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. Väitöskirja. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki.

Bruun, Niklas, 2022. Työoikeuden perusteet. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Engblom, Ari – Adamsson, Kirsi, 2011. Työnantaja ja verosuunnittelu. Bookwell, Jyväskylä.

Hietala, Harri – Kaivanto, Keijo – Schön, Esa, 2022. Työaikalaki käytännössä. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Hietala, Harri – Kairinen, Matti – Kaivanto, Keijo – Schön, Esa, 2023. Työsopimuslaki käytännössä. 8. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Hokkanen, Marja – Niskakangas, Heikki – Viitala, Tomi, 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 4. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki.

Kaisto, Janne – Kallio, Ilari, 2011. Työsopimuksen tunnusmerkit. CC Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Kairinen, Martti – Koskinen, Seppo – Nieminen, Kimmo – Nordström, Kim – Ullakonoja, Vesa – Valkonen, Mika. Työoikeus – Juridiikka. Päivittyvä hakuteos (luettu 16.10.2025). Alma Insights, Helsinki.

Kangas, Urpo, 1997. Minun metodini. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.), Minun metodini. Werner Söderström Lakitieto, Helsinki, s. 90–109.

Kärkkäinen, Mika – Äimälä, Markus, 2017. Työsopimuslaki. 5. painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Kondelin, Antti – Peltomäki, Tomi, 2023. Palkkahallinnon säädökset. 17. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Koskinen, Seppo, 2016. Konsultti – työntekijä, yrittäjä vai jotakin näiden väliltä – näkökohtia työn suorittamisen statuksen arvioinnin perusteista. Edilex 2016/17. [www.edilex.fi/artikkelit/16656](http://www.edilex.fi/artikkelit/16656)

Kostiainen, Aura – Kurki, Visa – Määttä, Tapio – Rautiainen, Pauli – Soininen, Niko, 2023. Oikeus ja sen tutkiminen. Vastapaino, Tampere.

Laitinen, Mirjami – Peltomäki, Tomi. Ennakkoperintä. Päivittyvä hakuteos (luettu 16.10.2025). Alma Insights, Helsinki.

Lamponen, Helena, 2023. Joustavan työn muodot. Edita Publishing Oy, Helsinki.

Lehto, Anu-Tuija, 2023. Vuosilomalaki – tulkinta ja soveltaminen. Edita Publishing Oy, Helsinki.

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti – Nissinen, Mika – Svensk, Niko, 2025. Vero-oikeuden oppikirja. 2. uudistettu painos. Alma Insights, Helsinki.

Mattinen, Kati – Parnila, Kirsi – Väisänen, Marika, 2024. Palkkalaskenta käytännönläheisesti. 5. uudistettu painos. Helsingin Kamari Oy, Helsinki.

Myrsky, Matti, 2013. Oliko konsulttisopimuksen perusteella maksettavaa korvausta pidettävä C:n toimitusjohtajan tehtävästä saamana palkkana? Ratkaisun KHO 2013:1 arviointia. Lakimies 2/2013, s. 303–330.

Nykänen, Pekka, 2016. Kiinteistönvälitystoimintaa harjoittaneen osakeyhtiön saamat palkkiot olivat yhtiön osakkaan palkkaa – KHO 2016:154. Edilex 28.10.2016. [www.edilex.fi/artikkelit/17080](http://www.edilex.fi/artikkelit/17080)

Nyyssölä, Mikko – Åström, Johan – Äimälä, Markus. Työoikeus. Päivittyvä hakuteos (luettu 16.10.2025). Alma Insights, Helsinki.

Pärnänen, Pekka. 2017. Teoksessa Työoikeudellisen Yhdistyksen vuosikirja 2016–2017. Julkaissut Työoikeudellinen Yhdistys ry. Alma Talent Oy, Helsinki.

Paanetoja, Jaana, 2022. Työsuhde ja kokonaisarviointi. Edilex 2022/14. Julkaistu 25.4.2022. [www.edilex.fi/artikkelit/26668](http://www.edilex.fi/artikkelit/26668)

Paanetoja, Jaana, 2023. Työoikeus tutuksi -käsikirja. 3. uudistettu painos. Edita Publishing Oy, Hyvinkää.

Peltomäki, Tomi, 2020. Ennakkoperintälaki käytännössä. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Raitio, Juha, 2013. Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Räbinä, Timo – Myrsky, Matti, 2014. Henkilökohtaisen tulon verotus. 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Räbinä, Timo – Myllymäki, Janne – Myrsky, Matti, 2019. Henkilökohtaisen tulon verotus. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

Siltala, Raimo, 2003. Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.

Sinkkonen, Mira, 2024. Alustatyö myllerryksessä – Alustatyödirektiivin edellyttämät muutokset Suomen oikeudessa. Defensor Legis 2/2024.  
Tiitinen, Kari-Pekka – Kröger, Tarja, 2012. Työsopimusoikeus. 6. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki.

### **Virallislähteet**

HE 126/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ennakkoperintälain ja arvonlisäverolain 1 §:n muuttamisesta.

HE 157/2000 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle työsopimuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 215/2022 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi työsopimuslain 1 luvun 1 §:n ja merityösopimuslain 13 luvun 15 §:n muuttamisesta.

Jakamistalouden säädösympäristö – Haasteet ja kehittämistarpeet. TEM raportteja 44/2017. Työ- ja elinkeinoministeriö, Helsinki 2017.

Verohallinnon kannanotto ruokalähettiläiden ja heidän sijaistensa verotuksesta (diaarinumero VH/1601/00.01.00/2024), annettu 3.5.2024 (luettu 16.10.2025).

Verohallinnon syventävä vero-ohje: Laskutuspalveluyritysten ja niiden käyttäjien verotuskysymyksiä (diaarinumero VH/8201/00.01.00/2024), annettu 18.12.2024 (luettu 16.10.2025).

Verohallinnon syventävä vero-ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa (diaarinumero VH/3003/00.01.00/2018), annettu 4.1.2019 (luettu 16.10.2025).

### **Verkkolähteet**

Kervola, Henri – Hyvönen, Soili – Kallionpää, Erika – Liimatainen, Heikki, 2024. Flexibility and freedom suit me better: food delivery couriers' preferred employment status. *Frontiers in Sociology*, 9, Article 1415852. <https://doi.org/10.3389/fsoc.2024.1415852>

Rissanen, Minka, 2018. Itsenäisen työsuorittajan oikeudellinen asema – Tutkimus työsuhteen ja toimeksiantosuhteen rajapinnasta. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto. Julkaistu Edilexissä 4.5.2018.

Tilastokeskus: Alustatyö on yhä vähäistä mutta ulkomaalaistaustaisten keskuudessa suosittua. 29.6.2025. [stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/alustatyo-on-yha-vahaista-mutta-ulkomaalaistaustaisten-keskuudessa-suosittua](https://stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/alustatyo-on-yha-vahaista-mutta-ulkomaalaistaustaisten-keskuudessa-suosittua) (luettu 18.10.2025).

Tilastokeskus: Kevytyrittäjyys yleistyy vauhdilla – paljon nuoria miehiä, viidennes ulkomaalaisia. 21.4.2023. [stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/kevytyrittajyys-yleistyy-vauhdilla-palon-nuoria-miehia-viidennes-ulkomaalaisia](https://stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2023/kevytyrittajyys-yleistyy-vauhdilla-palon-nuoria-miehia-viidennes-ulkomaalaisia) (luettu 18.10.2025).

Wolt ei pidä lähettejä työntekijöinä – vaatii KHO:n päätöksen purkua. 3.9.2025. [yle.fi/a/74-20180788](https://yle.fi/a/74-20180788) (luettu 18.10.2025).

## **Oikeuskäytäntö**

### **Euroopan unionin tuomioistuin**

C-147/17

C-413/13

C-270/13

C-428/09

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 28.2.1997 t. 436 (julkaisematon)

KHO 1997:106

KHO 1997:436

KHO 1998:61

KHO 1998:62

KHO 9.9.1999 t. 2430 (julkaisematon)

KHO 2002:88

KHO 2004:5

KHO 2011:31

KHO 2013:1

KHO 2015:154

KHO 2015:161

KHO 16.11.2015 t. 3293 (julkaisematon)

KHO 2016:15

KHO 2016:35

KHO 29.9.2016 t. 4161 (julkaisematon)

KHO 2024:129

KHO 2025:41

### **Korkein oikeus**

KKO 1980 II 52

KKO 1987:4

KKO 1990:114

KKO 1991:168

KKO 1992:172

KKO 1996:49

KKO 1998:136

KKO 2002:73

KKO 2008:99

KKO 2009:65

KKO 2025:38

### **Hallinto-oikeudet**

Turun HaO 14.6.2013, diaarinumero 13/0391/3

Helsingin HaO 2.10.2014, diaarinumero 14/0862/6

Helsingin HaO 24.6.2021, diaarinumero 20409/2020

Helsingin HaO 2.11.2021, diaarinumero 21466/2020

Helsingin HaO 7.4.2022, diaarinumero 22660/2021

Helsingin HaO 7.4.2022, diaarinumero 23557/2021

Helsingin HaO 11.10.2023, diaarinumero 3205/2022

Helsingin HaO 14.05.2024, diaarinumero 5355/2023

Hämeenlinnan HaO 21.02.2024, diaarinumero 22184/2021

### **Työneuvosto**

TN 1246-89

TN 1293-9

TN 1293-93

TN 1360-99

TN 1361-99

TN 1383-02

TN 1399-04

TN 1411-06

TN 1420-06

TN 1422-07

TN 1438-10

TN 1444-11

TN 1447-12

TN 1451-13

TN 1481-20

TN 1482-20

### **Vakuutusoikeus**

VakO 22.3.2023, diaarinumero 20340:2021(L)

VakO 21.5.2024, diaarinumero 2205:2022

VakO 14.6.2024, diaarinumero 1802:2022

VakO 6.11.2024, diaarinumero 138:2023

### **Muut**

Etelä-Suomen aluehallintoviraston työsuojelun vastuualueen päätös, 1.11.2021, diaarinumero ESAVI/23789/2021.

### **Lyhenteet**

AVL Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

EUT Euroopan unionin tuomioistuin

EPL Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118

EU Euroopan unioni

HaO Hallinto-oikeus

HE Hallituksen esitys

KHO Korkein hallinto-oikeus

KKO Korkein oikeus

MYEL Maatalousyrittäjän eläkelaki 22.12.2006/1280

PL Suomen perustuslaki 11.6.1999/731

TEM Työ- ja elinkeinoministeriö

TN Työneuvosto

TSL Työsopimuslaki 26.1.2001/55

TVL Tuloverolaki 30.12.1992/1535

VakO Vakuutusoikeus

VML Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

vp Valtiopäivät

YEL Yrittäjän eläkelaki 22.12.2006/1272

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen tausta ja -tavoitteet

Tämän tutkimuksen taustalla on havainto siitä, että Suomen sääntely- ja viranomaisjärjestelmässä työn suorittajan oikeudellinen asema on riippuvainen siitä, minkä viranomaisen arvioon oikeussuhteen luonne perustuu. Tietty oikeussuhde voi olla esimerkiksi Verohallinnon ja Työsuojeluviranomaisen arvioinnin mukaan työsuhde, sekä Eläketurvakeskuksen ja Työneuvoston tarkastelussa yritystoiminnassa tehtyä työtä. Ongelmallisuutta lisää se, että toisen viranomaisen tiettyä oikeussuhdetta koskeva ratkaisu ei sido muita viranomaisia, mikä lisää arvioinnin epävarmuutta. Edellä mainittu ongelma on herättänyt mielenkiintoni siihen, millä tavalla työsuhteen ja yrittäjyyden välinen rajanveto eroaa työ- ja verolainsäädännössä sekä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa.

Työn tekemisen ja työn organisoinnin muodot ovat viime vuosikymmeninä muuttuneet merkittävästi. Digitalisaatio, globalisaatio ja talouden rakennemuutokset ovat muokanneet perinteisiä työmarkkinoiden rakenteita, ja työnteon tavat ovat monimuotoistuneet.<sup>1</sup> Tyypillinen vakituinen palkkatyö pysyvässä työsuhhteessa on yhä useammin korvautunut erilaisten määräaikaisten sopimusten ja osa-aikatyön kautta tapahtuvalla työnteolla. Lisäksi yhä useampi työ tapahtuu toimeksiantosuhteissa tai itsensätyöllistämisen muodossa.<sup>2</sup> Edellä mainittu on lisännyt sekä työ- että vero-oikeudellisen työntekijän ja yrittäjän välisen rajanvedon tarvetta sekä lisännyt epätietoisuutta soveltuvien lakien soveltamisesta ja tulkinnasta.<sup>3</sup> Selkeimmin tämä on näkynyt työsuhteeseen tyypillisesti kuuluvan työn johto- ja valvontaoikeuden sisällön tarkastelun tarpeesta lain soveltajan toimesta.<sup>4</sup>

Työelämän rakenteellisen muutoksen seurauksena on korostunut työ, joka ei sido työntekijää tiettyyn fyysiseen sijaintiin. Tällaisia työnteon muotoja ovat esimerkiksi etä- ja hybridityö. Tämä rakenteellinen muutos on osaltaan myös seurausta sekä koronapandemian vauhdittamasta etätöiden yleistymisestä että uudessa työaikalaissa (872/2019) säädetyistä joustavammista

---

<sup>1</sup> Lamponen 2023, s. 1.

<sup>2</sup> HE 215/2022, s. 14.

<sup>3</sup> Lamponen 2023, s. 2; TEM 44/2017, s. 15; HE 215/2022, s. 12.

<sup>4</sup> HE 215/2022, s. 13.

työaikajärjestelyistä.<sup>5</sup> Paikkaan ja aikaan sitomaton työ mahdollistaa sellaisia työjärjestelyjä, jotka tarjoavat työntekijöille enemmän autonomiaa työn ajan ja paikan suhteen. Tämä kehityssuunta edellyttää työntekijöiltä yhä suurempaa itseohjautuvuutta sekä oikeutta ja vastuuta organisoida omaa työtään ja sen toteuttamista. Samanaikaisesti esihenkilön rooli työsuorituksen ohjauksessa, valvonnassa ja kontrollissa on saattanut supistua merkittävästi.<sup>6</sup>

Myös asiantuntijatyön yleistyminen on osaltaan vähentänyt työnantajan mahdollisuuksia valvoa työn suorittamista perinteisillä tavoilla. Samalla teknologian kehittyminen on tuonut työn johtamiseen uusia välineitä, kuten algoritmisen valvonnan, joka on muuttanut työnantajan direktio-oikeuden käytännön ilmenemismuotoja. Työn tekemisen murros näkyy myös vaihtelevan työajan sopimuksina ja tarvittaessa työhön kutsuttavien työntekijöiden käyttöön perustuvina järjestelyinä.<sup>7</sup>

Viime vuosina työnteon kenttään on lisäksi vakiintunut kokonaan uudenlaisia työn muotoja, joissa työ suoritetaan muodollisesti työsuhteen ulkopuolella. Digitaalisten alustojen välityksellä tapahtuva työ, kuten ruokalahetti- ja kyytipalvelut, on muodostanut uudenlaisen työn organisoinnin mallin, jossa perinteiset työnantajan ja työntekijän väliset rajat hämärtyvät. Työtä tehdään usein olosuhteissa, joissa toteutuvat työsuhteen keskeiset tunnusmerkit, kuten henkilökohtainen työntekeä, työnantajan direktio-oikeus sekä työn suorittajan alisteisuus suhteessa alustapalvelun tarjoajaan.<sup>8</sup> Toisaalta olosuhteissa ja osapuolten yhteisessä tarkoituksessa on myös seikkoja, jotka puoltavat sitä, että työn suorittajat määriteltäisiin itsenäisiksi toimeksisaajiksi tai yrittäjiksi.<sup>9</sup>

Suomen oikeusjärjestys ei tunne työntekijän ja yrittäjän välistä erillistä välimuotoa. Työlainsäädännön näkökulmasta työn suorittaja on joko työntekijä, johon sovelletaan työlainsäädäntöä, tai muun sopimussuhteen perusteella työskentelevä (tyypillisesti yrittäjä), jonka asemaa määrittävät laki varallisuus oikeudellisista oikeustoimista 228/1929 (jälj. oikeustoimilaki) ja muut sopimusoikeudelliset normit ja periaatteet.<sup>10</sup> Verolainsäädännöllisessä tarkastelussa työtä tehdään joko työsuhteessa tai toimeksiantosuhteessa. Tämä kaksijakoinen malli aiheuttaa vaikeuksia tunnistaa ns. työntekijän ja yrittäjän välimaastoon kuuluvan työn

---

<sup>5</sup> HE 215/2022, s. 14.

<sup>6</sup> Lamponen 2023, s. 1.

<sup>7</sup> HE 215/2022, s. 13–14.

<sup>8</sup> Edellä mainittuja tunnusmerkkejä on arvioitu laajasti esimerkiksi KHO:n tuoreessa ennakkoratkaisussa KHO 2025:41.

<sup>9</sup> Ks. TEM 44/2017, s. 11, 12 ja 30.

<sup>10</sup> Kaisto – Kallio 2011 s. 11–12; HE 157/2000 vp. s. 55 ja 114.

oikeudellista luonnetta.<sup>11</sup> Monissa muissa Euroopan maissa välimaastoon kuuluva työ on huomioitu myös lainsäädännön tasolla.<sup>12</sup>

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten työntekijänä tehdyn työn ja yrittäjätyön oikeudellinen luonne määrittyy vero- ja työoikeudessa. Tutkimuksessa pyritään systematisoimaan ja vertailemaan niitä tunnusmerkkejä, joiden perusteella työntekijän ja yrittäjän asema määritellään vero- ja työoikeudessa, sekä tarkastelemaan oikeudenalat ylittäen, missä määrin niiden tunnusmerkit ovat yhteneväisiä ja missä kohdin ne eroavat toisistaan. Lisäksi tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa ja jäsentää niitä ongelmia, joita syntyy silloin, kun työ- ja vero-oikeudelliset arviointikriteerit perustuvat eri lainsäädäntöön ja oikeuslähteisiin.

## 1.2 Tutkimuksen aihe

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan työsuhteisen työn ja yrittäjyyden kriteerejä ja niiden välistä rajanvetoa sekä vero- että työoikeudellisesta näkökulmasta. Oikeudenalat on tarkoituksenmukaista pitää tarkastelussa erillään, sillä vero- ja työoikeudellinen oikeussuhteen luonteen arvioiminen perustuu eri lakeihin ja oikeuslähteisiin. Luvussa 4 kuitenkin tarkastellaan oikeudenalat ylittäen sitä, mitä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia työsuhteisen työn ja yrittäjätyön kriteereillä ja oikeussuhteen luonnetta tarkastelevalla oikeuskäytännöllä on työ- ja vero-oikeudessa. Oikeudenalat ylittävä tarkastelu on perusteltua aihealueen kokonaisuuden hahmottamiseksi.<sup>13</sup>

Vero-oikeudellisessa tarkastelussa keskeistä on rajanveto ennakkoperintälain 1118/1996 (jälj. EPL) 13 §:n mukaisen palkan ja 25 §:n 1 momentin 1) kohdan mukaisen työkorvauksen välillä.

Ennakkoperintälain 13 §:n mukaan palkalla tarkoitetaan: 1) kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa; 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.

<sup>11</sup> Ks. HE 215/2022, s. 10, jossa lisää välimaastoon kuuluvasta työstä sekä oikeudellisen luonteen määrittelystä.

<sup>12</sup> Ks. Sinkkonen 2024, s.161–162, jossa lisää kaksijakoisen jaottelun välimalleista muissa Euroopan maissa.

<sup>13</sup> Aihealueen kokonaisuudella tarkoitetaan laajasti koko aihealueen yhteiskuntatodellisuuteen liittyvää kokonaisuutta yksittäisen oikeushenkilön näkökulmasta.

Harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantajien lukumäärä ja muun toiminnan laajuus.

Palkkaan luetaan luontoisedut, jotka arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla. Palkaksi katsotaan myös tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitetut edut sekä 69 §:ssä tarkoitetut edut siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia.

Ennakkoperintälain 25 §:n 1 momentin mukaan suorituksen maksajan on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin: 1) työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavasta korvauksesta (työkorvaus).

Työoikeudellisessa tarkastelussa on keskeistä työsopimuslain 55/2001 (jälj. TSL) soveltamisala, josta säädetään työsopimuslain 1 luvun 1 §:ssä.

Työsopimuslain 1 luvun 1 §:n mukaan lakia sovelletaan sopimukseen (*työsopimus*), jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkuntana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Tulokannavaraisissa tilanteissa työsuhteen olemassaolo arvioidaan kokonaisharkinnalla ottamalla huomioon työn tekemisen ehdot, olosuhteet, joissa työtä tehdään, osapuolten tarkoitus oikeussuhteen luonteesta sekä muut osapuolten tosiasialliseen asemaan oikeussuhteessa vaikuttavat seikat.

Tätä lakia on sovellettava, vaikka vastikkeesta ei ole sovittu, jos tosiseikoista käy ilmi, että työtä ei ole tarkoitettu tehtäväksi vastikkeetta.

Lain soveltamista ei estä pelkästään se, että työ tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemassaan paikassa eikä sekään, että työ suoritetaan työntekijän työvälineillä tai -koneilla.

Kansallinen työoikeus perustuu laajalti kyseiseen säännökseen. Jos oikeussuhde täyttää työsopimuslaissa asetetut työsuhteen tunnusmerkit, ulottuu siihen lähtökohtaisesti koko työoikeudellinen lainsäädäntö. Tämä perustuu siihen, että myös muiden keskeisten työlakien, kuten työaikalain (872/2019) ja vuosilomalain (162/2005), soveltamisala on sidottu TSL:n 1 luvun 1 §:n mukaisen työsuhteen olemassaoloon. Tutkimuksen aiheen kannalta on olennaista tarkastella TSL:n 1 §:ssä ilmeneviä työsuhteen tunnusmerkkejä sekä tulokannavaraisissa tilanteissa käytettävän kokonaisharkinnan sisältöä.

Oikeussuhteen luonteen täsmällinen määrittely on keskeistä sekä työntekijän että työn teettäjän näkökulmasta. Työsuhteen olemassaolo vaikuttaa siihen, sovelletaanko työn suorittajaan työntekijää suojelevaa pakottavaa työlainsäädäntöä, työehtosopimuksia ja siihen, kuuluuko työntekijä lakisääteisen sosiaaliturvan piiriin.<sup>14</sup> Jos työtä ei tehdä työsuhteessa, työn suorittajan velvollisuudet lisääntyvät. Tällöin työn suorittaja vastaa itse muun muassa omista vakuutuksistaan, eläkkeestään ja verovelvoitteistaan.

Verotuksessa oikeussuhteen luokittelu määrää, mihin tulon lajiin maksettu korvaus kuuluu. Palkka on saajalleen veronalaista ansiotuloa, eli se luokitellaan henkilökohtaisen toiminnan tulolähteeseen. Työkorvaus voi olla myös saajansa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteen tuloa.<sup>15</sup> Verovelvollisen näkökulmasta luokittelun kohdistumisella on suuri taloudellinen merkitys. Palkansaajan verovelvollisuudet ovat yleensä suppeat ja rajoittuvat pääasiassa esitetytyn veroilmoituksen tarkistamiseen, koska ennakonpidätys, sosiaalivakuutusmaksut ja työntekijän eläkemaksut hoidetaan työnantajan toimesta.

Työkorvauksen saajan (yrittäjän) tulee pääsääntöisesti hoitaa elinkeinotoiminnan harjoittajan velvollisuudet. Yrittäjän tulee huolehtia esimerkiksi kirjanpidon järjestämisestä, elinkeinotoiminnan veroilmoituksesta, sekä mahdollisista arvonlisäveroilmoituksista ja -tilityksistä.<sup>16</sup> Oikeussuhteen virheellinen luokittelu voi johtaa merkittäviin taloudellisiin seuraamuksiin. Se voi aiheuttaa esimerkiksi sosiaalivakuutusmaksujen, eläkemaksujen ja työnantajasuoritusten taannehtivaa oikaisua, samoin kuin verotuksen oikaisua ja mahdollisia veronkorotuksia, jotka voivat olla euromääräisesti huomattavia.<sup>17</sup>

Tutkimusaihe on ajankohtainen sekä oikeudellisesti että yhteiskunnallisesti. Työn ja yrittäjyyden rajapinnassa syntyvät tulkintaongelmat koskettavat laajaa joukkoa työnsuorittajia.<sup>18</sup> Myös työn teettäjien tulisi olla perillä siitä, millaisia rajoituksia vero- ja työoikeudellinen lainsäädäntö asettaa työn teettämislle työsuhteessa tai yrittäjänä. Oikeusturvan toteutumisen kannalta olisi myös tärkeää, että tavallisen työn suorittajan tai -teettäjän tulisi voida selvittää se, miten eri viranomaiset tulevat mahdollisesti tulevaisuudessa tulkitsemaan tiettyä oikeussuhdetta. Viranomaisen jälkikäteinen, sopimusosapuolten näkemyksestä poikkeava oikeussuhteen

---

<sup>14</sup> Ks. kpl. 3.1, jossa lisää TSL:n mukaiset työsuhteen olemassaolon merkityksellisyydestä.

<sup>15</sup> Ks. Rabinä – Myllymäki – Myrsky 2019 s. 71 ja s. 86.

<sup>16</sup> TEM 44/2017, s. 27.

<sup>17</sup> Ks. esimerkkitapaus kpl. 5.2, jossa käsitellään laajemmin oikeussuhteen virheellisen luokittelun mahdollisia seurauksia.

<sup>18</sup> Ks. HE 215/2022, s. 10–12. Ks. Myös kpl. 4.2.

tulkinta voi aiheuttaa erittäin merkittäviä seuraamuksia sekä työn suorittajalle että työn teettäjälle.<sup>19</sup>

### 1.3 Tutkimuskysymys ja -metodit

Tutkimuksessa tarkastellaan työnteon oikeudellisen luonteen määräytymistä kahden eri oikeudenalan, vero-oikeuden ja työoikeuden näkökulmista. Tutkimuskysymyksiä ovat: miten työnteon oikeudellinen luonne määritellään ja millä perusteilla työn suorittaja katsotaan työntekijäksi tai yrittäjäksi työ- ja vero-oikeudessa; mitä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia näiden oikeudenalojen tulkintalinjojen välillä on; sekä millaisia oikeudellisia ja yhteiskunnallisia ongelmia aiheutuu siitä, että sama oikeussuhde voidaan luokitella eri tavoin eri oikeudenaloilla tai viranomaisten toimesta.<sup>20</sup>

Tutkimusmetodi oikeusdogmaattinen, eli lainopillinen. Lainopillisessa tutkimuksessa tutkitaan oikeusnormeja ja pyritään systematisoimaan, eli selventämään ja täsmentämään niiden merkityssisältöä. Se koostuu yhtäältä oikeudellisesta päättelystä, jossa konkreettisista oikeustositseikoista johdetaan oikeusseuraamuksia oikeussääntöjä tulkitsemalla ja oikeusperiaatteita punnitsemalla. Siihen sisältyy myös oikeusnormien välisen keskinäisen suhteen hahmottaminen ja jäsentäminen, eli oikeussääntöjen ja muiden normien systematisointi metatason periaatteiden ja ohjaavien sääntöjen avulla.<sup>21</sup>

Lainoppi voidaan jakaa käytännölliseen ja teoreettiseen lainoppiin. Käytännöllinen lainoppi keskittyy siihen, miten voimassa olevaa oikeutta tulkitaan ja sovelletaan käytännössä. Sen tehtävänä on selventää, mitä laki tarkoittaa ja miten sitä pitäisi konkreettisissa tilanteissa käyttää. Teoreettinen lainoppi puolestaan tarkastelee oikeutta yleisemmällä ja syvemmillä tasolla. Sen tarkoituksena on jäsentää ja systematisoida eri oikeudenalojen rakennetta sekä kehittää oikeudenalakohtaisia yleisiä oppeja ja oikeusperiaatteita. Tässä tutkimuksessa lainopillinen tarkastelu on käytännöllistä.<sup>22</sup> Puhtaasti lainopillinen lähestymistapa ei kuitenkaan riitä vastaamaan kaikkiin tutkimuskysymyksiin. Tutkimusaihe sisältää sellaisia yhteiskuntatodellisia ulottuvuuksia, joiden tarkastelu puhtaasti oikeusdogmaattisella metodilla ei tuota tuloksia. Tämän vuoksi tutkimuksessa käytetään metodina myös ongelmakeskeistä

<sup>19</sup> Ks. HE 215/2022 s. 18.

<sup>20</sup> Sinkkonen 2024, s. 163–164.

<sup>21</sup> Siltala 2003, s. 328.

<sup>22</sup> Ks. Kostiainen ym. 2023, kpl. 1; Siltala 2003 s. 325–333, jossa lisää lainopista tutkimusmetodina.

lainoppia.

“Yhteiskunnan tasapainoinen kehittäminen edellyttää kokonaisnäkemyä asioiden välisistä suhteista. Sellaisen saavuttaminen ei ole tyydyttävällä tavalla aina mahdollista nykyisen tutkimusperinteen vallitessa. Perinteinen oikeusdogmaattinen tutkimus ei yksin kykene tarjoamaan edellytyksiä kokonaiskuvan muodostamiselle. Tarvitaan jotain muuta, jotain enemmän. Yksi vaihtoehto saattaisi olla ongelmakeskeinen lainoppi.”<sup>23</sup> Edellä mainittu viittaus kuvastaa ajatustani tutkimusaiheen oikeudellisesta tarkastelusta. Viittaus ilmentää tutkimuksen taustalla olevaa näkemystä laajemman oikeudellisen kokonaiskuvan tarpeesta ja antaa perusteen sille, että tässä tutkimuksessa hyödynnetään metodina myös ongelmakeskeistä lainoppia.

Ongelmakeskeisessä lainopissa tutkimuskohde nousee yhteiskuntatodellisuudessa havaittavasta ongelmasta. Ongelmaa lähestytään systematisoimalla koko oikeusjärjestystä, eikä pelkästään jotain sen osa-aluetta. Tavanomainen oikeusdogmaattinen tarkastelu puolestaan korostaa oikeudenalan sisäistä näkökulmaa yhteiskunnallisen aspektin kustannuksella.<sup>24</sup> Tässä tutkimuksessa tutkimusaiheen tarkastelu oikeusdogmaattisesti pelkästään työ- tai vero-oikeudellisesta näkökulmasta ei avaisi tarpeeksi aihealueen yhteiskuntatodellista tilannetta. Tutkimuksessa tarkastellaan oikeudenalojen rajat ylittäviä asiayhteyksiä, jotta oikeustilaa voidaan ymmärtää ja kehittää kokonaisvaltaisesti – ei ainoastaan yhden oikeudenalan sisällä, vaan myös suhteessa laajempaan yhteiskunnalliseen kontekstiin.

Menetelmällisesti tutkimus sisältää myös oikeudenalat ylittävää vertailua, jossa työ- ja vero-oikeuden rinnakkaistarkastelun avulla selvitetään, missä määrin oikeudenalat jakavat yhteisiä arviointiperusteita ja missä kohdin niiden tulkintaperinteet eroavat toisistaan. Vertailun kautta pyritään tunnistamaan yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia työ- ja vero-oikeudellisessa työsuhteisen työn ja yrittäjätyön tarkastelussa. Tavoitteena on paitsi kuvata ja tulkita voimassa olevaa oikeutta, myös arvioida oikeusjärjestelmän toimivuutta käytännön tilanteissa ja muuttuvassa yhteiskunnallisessa kontekstissa.

---

<sup>23</sup> Kangas 1997, s. 93–94.

<sup>24</sup> Kangas 1997, s. 94.

## 1.4 Tutkimuksen rakenne ja aiheen raja

Tutkimus kohdistuu työnteon oikeudellisen luonteen määräytymiseen vero- ja työoikeudessa. Koska tutkimuksessa käsitellään aihealuetta oikeudenalat ylittäen, tarkastelu edellyttää erityisen selkeää rakennetta ja aiheen rajausta. Tutkielmassa keskitytään työnteon kahteen pääasialliseen muotoon, joista käytetään käsitteitä ”työsuhteinen työ” ja ”yrittäjätyö”. Ne toimivat tutkimuksellisinä määritelmänä, eivätkä vastaa lainsäädännössä käytettyjä oikeudellisia termejä.<sup>25</sup> Käsitteet saavat oman merkityssisältönsä työ- ja vero-oikeudessa.<sup>26</sup>

Verolainsäädännössä ei määritellä työsuhdetta ja yrittäjyyttä, vaan työn suorittajan oikeudellinen asema määräytyy työn suorittamisesta maksetun korvauksen mukaan. Käytännössä palkan ja työkorvauksen rajanveto määrittää sen, onko työ tehty työsuhteessa (palkka) vai toimeksiantosuhteessa<sup>27</sup> (työkorvaus). Tämän tutkimuksen vero-oikeudellisessa tarkastelussa ”työsuhteina työnä” pidetään sellaista työtä, josta maksettu vastike katsotaan EPL:n mukaiseksi palkaksi. Työkorvaus voi olla työn suorittajan elinkeinotoiminnan tuloa, hänen omistamansa yrityksen tuloa tai toiminnan ollessa pienimuotoista tai satunnaista työkorvaus on saajansa henkilökohtaisen tulolähteen ansiotuloa.<sup>28</sup> Tämän tutkimuksen vero-oikeudellisessa tarkastelussa ”yrittäjätyönä” pidetään yleisluonteisesti sellaista työtä, josta maksettava korvaus luonnehditaan EPL:n mukaiseksi työkorvaukseksi.<sup>29</sup> Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että työkorvauksessa on hyvin usein kyse yrittäjän itsenäisesti tekemästä työstä maksetusta suorituksesta.<sup>30</sup>

Työoikeudellisessa tarkastelussa käsitteiden merkityssisältö on sidonnainen TSL:n soveltamisalaan. ”Työsuhteisena työnä” pidetään sellaista työtä, johon TSL soveltuu.<sup>31</sup> Tarkastelun ulkopuolelle rajataan työsuhteisen työnteon muodoista virkatyö ja ei-ansiollinen

<sup>25</sup> Arkikielessä puhutaan tyypillisesti työsuhteisen työn ja yrittäjyyden välisestä rajanvedosta.

<sup>26</sup> Ks. Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 41; Paanetoja, 2023, s. 37. Valtaosa riitaisuuksista on käytännössä koskenut sitä, onko työn suorittaja ollut työntekijä- vai yrittäjäasemassa.

<sup>27</sup> Mattinen – Parnila – Väisänen 2024 s. 35. Jos työtä, tehtäviä tai palveluksia tehdään muussa kuin työsuhteessa, voidaan tästä käyttää yleisesti nimitystä toimeksiantosuhde.

<sup>28</sup> Hokkanen – Niskakangas – Viitala 2020, s. 103.

<sup>29</sup> On huomattava, että todellisuudessa toiminnan ollessa pienimuotoista tai satunnaista työkorvaus on saajansa henkilökohtaisen tulolähteen ansiotuloa. Tällöin kyse ei ole yrittäjätyöstä. Yrittäjätyön käsite määritelty kyseisellä tavalla, jotta tutkimus pysyisi kokonaisuudessaan selkeänä. Mikäli puhuttaisiin palkasta ja työkorvauksesta tai työ- ja toimeksiantosuhteesta, ei käsite olisi yhtenevä työoikeudellisen tarkastelun kanssa.

<sup>30</sup> Peltomäki 2020, s. 61; Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

<sup>31</sup> Samankaltaista jaottelua on käytetty myös hallituksen esityksessä HE 215/2022, s. 10.

työ, johon sisältyvät harrastustoiminta, vapaaehtois- ja talkootyö sekä erilaiset työtoiminnot.<sup>32</sup> Mikäli oikeussuhde ei täytä TSL:n 1 §:n mukaista tunnusmerkistöä, kyse on muusta sopimussuhteesta, johon sovelletaan oikeustoimilakia ja muita sopimusoikeuden normeja ja periaatteita.<sup>33</sup> Tällaista muuhun sopimussuhteeseen perustuvaa, ansiotarkoituksessa tehtyä työtä kutsutaan tässä tutkimuksessa ”yrittäjätyöksi”.<sup>34</sup>

Tutkimuksen aihepiiri sivuaa useita muita työnteon oikeudellista luonnetta koskevia säädöksiä, kuten työttömyysturvalakia 1290/2002, työntekijän eläkelakia 395/2006, yrittäjän eläkelakia 1272/2006, lakia työntekijän sairausvakuutusmaksusta 771/2016 sekä työturvallisuuslakia (738/2002). Tässä tutkimuksessa ei tarkastella näiden erityislakien yksityiskohtaista sääntelyä. Näiden lakien soveltaminen edellyttää usein arviointia siitä, onko työn suorittaja työsuhteessa vai toimiiko hän yrittäjänä. Arviointi tehdään TSL:ssa määriteltyjen työsuhteen tunnusmerkkien perusteella. Ratkaisun luonne vaikuttaa suoraan esimerkiksi vakuuttamisvelvollisuuteen, etuuksien saamiseen sekä työnantajavelvoitteiden laajuuteen.

Verotuksellisesti yrittäjätyönä tehtyyn toimintaan liittyy keskeisesti arvonlisäverovelvollisuus. Arvonlisäverolain (jälj. AVL) tarkastelu on osaltaan ongelmallista pelkästään kansallisesta näkökulmasta. AVL:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on keskeinen käsite, sillä se määrittää, onko henkilön suorittama työ arvonlisäverollista. AVL:ssa säädetään, että myynti ei ole tehty liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike EPL:n mukaista palkkaa. Euroopan unionin (jälj. EU) asettamassa arvonlisäverodirektiivissä 2006/112/EY ja EU-oikeuden ratkaisukäytännössä on määritelty se, mikä katsotaan liiketoiminnan muodossa tehdyksi työksi. Näin ollen vero-oikeudellisessa tarkastelussa tutkimusaihe saa EU-oikeudellisen ulottuvuuden, mikäli ratkaistavassa asiassa otetaan huomioon myös arvonlisäverokysymys. Tällöin tulee ottaa huomioon EU:n arvonlisäverodirektiivi ja sitä koskeva oikeuskäytäntö. Arvonlisäverolain soveltaminen rajataan tämän tutkimuksen tarkastelun ulkopuolelle.

Tutkimusaihetta on mahdotonta tutkia pelkästään kansallisten säädösten valossa, sillä EU-oikeus tulee ottaa huomioon niissä tilanteissa, joissa kansallista sääntelyä on annettu EU-

<sup>32</sup> Ks. virkatyöstä Malmgrén ym. 2025 s. 425 ja ei-ansiollisesta työstä Paanetoja, 2022 s. 2.

<sup>33</sup> Kaisto – Kallio 2011, s. 11–12; HE 157/2000 vp. s. 55 ja 114.

<sup>34</sup> Paanetoja 2022, s. 2. Todellisuudessa on myös muuta kuin yrittäjätyönä tehtyä työtä, johon TSL ei sovellu. Ratkaistavaksi voi tulla myös työsuhteen ja ns. ei-työsuhteen välinen rajanveto. Ei-työsuhte-kategoriaan kuuluu laaja joukko erilaista työnteoa, kuten harrastustoiminta, vapaaehtois- ja talkootyöstä sekä erilaisista työtoiminnoista.

oikeuden velvoitteiden täyttämiseksi tai joissa unionin oikeudella on välitön vaikutus kansallisen lain tulkintaan.<sup>35</sup> Myös Euroopan unionin tuomioistuimen (jälj. EUT) ratkaisukäytännössä on käsitelty aihealuetta melko kattavasti.<sup>36</sup> Tutkimus keskittyy pääosin kansalliseen tarkasteluun, sillä tutkimusaiheen kannalta keskeiset lait ovat puhtaasti kansallisia.<sup>37</sup>

Työoikeudessa EU oikeudellinen ulottuvuus ilmenee esimerkiksi työaikalakia sovellettaessa, sillä työaikalaille on implementoitu EU:n työaikadirektiivi 2003/88/EY. Näissä säädöksissä työntekijän käsite on osin kansallisen määrittelyvallan piirissä, mutta samalla EUT:n ratkaisukäytäntö asettaa rajoja sille, miten jäsenvaltiot voivat kansallisesti määrittää työntekijän ja itsenäisen yrittäjän aseman. EU-oikeudellisessa tarkastelussa ongelmallisuutta aiheuttaa se, missä määrin EU-oikeus vaikuttaa puhtaasti kansallisiin lakeihin perustuvassa työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välisen rajanvedon arvioinnissa.<sup>38</sup> Tässä tutkimuksessa EU-oikeudellinen tarkastelu rajoittuu ainoastaan ratkaisussa KHO 2025:41 ilmenevään EU-oikeudelliseen kytkökseen, sillä sen tarkastelu on välttämätöntä kansallisen sääntelyn ja oikeustilan ymmärtämiseksi.

Luvussa 1 esitellään tutkimuksen tausta, tavoitteet ja tutkimuskysymykset sekä metodologiset valinnat. Luvussa 2 tarkastellaan työsuhteisen työn ja yrittäjyyden teoreettista perustaa ja tunnusmerkistöä sekä oikeuskäytännössä muovautuneen oikeustilan sisältöä vero-oikeudellisesta näkökulmasta. Luvussa 3 käsitellään TSL:n mukaista työsuhteen tunnusmerkistöä, ratkaisutoiminnassa käytetyn kokonaisharkinnan sisältöä sekä aihealuetta koskevaa työoikeudellista oikeuskäytäntöä. Luvussa 4 tarkastellaan oikeudenalat ylittäen sitä, mitä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia työsuhteisella työllä, yrittäjätyöllä ja niiden välistä rajanvetoa koskevalla oikeuskäytännöllä on työ- ja vero-oikeudellisessa tarkastelussa. Luvussa 5 tarkastellaan vallitsevaa oikeustilaa sekä ongelmakohtia. Ongelmakohtia havainnoidaan esimerkkitapauksen kautta. Luvun lopussa esitetään de lege ferenda -tarkastelun kautta näkemyksiä ja ratkaisuja mainittuihin ongelmiin.

---

<sup>35</sup> Raitio 2013, s. 265. Myös puhtaasti kansallisia säädöksiä koskee ns.

eurooppaoikeuden tulkintavaikutus. Tämä tarkoittaa sitä, että kansallisen oikeuden säännöksille pyritään antamaan eurooppaoikeuden ja integraatitavoitteiden kanssa yhteensopiva merkityssisältö. Tulkintavaikutuksen soveltamisala korostuu tilanteissa, joissa eurooppaoikeus ei ole välittömästi vaikuttavaa tai joissa se ei muutoin kelpaa sellaisenaan oikeudellisen ratkaisun perustaksi.

<sup>36</sup> Esimerkiksi EUT:n ratkaisut C-147/17, C-413/13, C-270/13 ja C-428/09 käsittelevät työntekijän ja yrittäjän välistä rajanvetoa.

<sup>37</sup> Eli laeilla ei ole saatettu voimaan EU:n direktiivejä tai muita velvoittavia kansainvälisiä säädöksiä, eikä niiden soveltaminen edellytä EU-oikeudellista tai kansainvälisoikeudellista tarkastelua.

<sup>38</sup> Ks. kpl. 3.2.5, jossa tarkastellaan myös EU-oikeuden soveltuvuutta ratkaisuun KHO 2025:41.

## 1.5 Käytetystä aineistosta ja aikaisemmasta tutkimuksesta

Tutkimuksessa pyritään hyödyntämään mahdollisimman tuoretta oikeuskäytäntöä. Viimeaikainen kansallinen oikeuskäytäntö työntekijä- ja yrittäjäaseman välisestä rajanvedosta on keskittynyt erityisesti digitaalisten alustojen kautta tehtävän työn, kuten ruokalahetti- ja kyytipalveluiden oikeudelliseen arviointiin.<sup>39</sup> Näin ollen tutkimuksen viimeaikainen oikeuslähdeaineisto painottuu väistämättä digitaalista alustatyötä koskevaan ratkaisukäytäntöön. Työsuhteen käsitteen legaalimääritelmään on viimeisten vuosikymmenten aikana tehty vain vähäisiä tarkennuksia perustunnusmerkkien säilyessä pääosin ennallaan. Sen sijaan yksittäisten tunnusmerkkien sisällöt ovat oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä saaneet vaihtelevia painotuksia, sillä niitä on jatkuvasti tulkittu suhteessa kulloisiinkin uusiin työnteon muotoihin. Tämä kehitys näkyy erityisen selvästi työn johto- ja valvontaoikeuden eli direktio-oikeuden sisällön määrittelyssä.<sup>40</sup> Direktio-oikeutta tutkitaan tämän seurauksena tässä tutkimuksessa erityisen tarkasti.

Tutkimuksessa on omaksuttu Peczenikiläis-aarniolainen oikeuslähdeoppi, jossa oikeuslähteet jaetaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluu ennen muuta laki. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainvalmisteluaineistosta ilmenevä lainsäätäjän tarkoitus sekä ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätökset. Sallittuja oikeuslähteitä ovat esimerkiksi viranomaisen ohjeet ja oppaat sekä oikeuskirjallisuus. Niihin voi vedota argumentaation vahvistamiseksi. Peczenikiläis-aarniolainen oikeuslähdeoppi määrittelee selkeästi sen, mihin lähteisiin oikeudellisen ratkaisun ja ratkaisun perustana olevan argumentaation tulee perustua. Omaksuttu oikeuslähdeoppi on saanut myös kritiikkiä muun muassa siitä, ettei se huomioi tarpeeksi hyvin EU-oikeudellista ulottuvuutta.<sup>41</sup>

Tutkimuksen aineisto koostuu voimassa olevasta lainsäädännöstä, lain esitöistä, oikeuskäytännöstä, viranomaisohjeista sekä oikeustieteellisestä kirjallisuudesta. Pääasiallisina normilähteinä toimivat työsopimuslaki ja ennakkoperintälaki, joiden soveltamisala ja tulkinta määrittävät työnteon oikeudellista luonnetta kansallisella tasolla. Tutkimusaineisto on pääosin

---

<sup>39</sup> Digitaalisten alustojen kautta tehtävälle työlle on tyypillistä se, että vastike laskutetaan ”kevytyrittäjänä”. Osa viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä koskee myös ei-digitaalisen alustan kautta ”kevytyrittäjänä” tehdyn työn oikeudellista arviointia.

<sup>40</sup> HE 215/2022, s. 13.

<sup>41</sup> Ks. Kostiainen ym. 2023, kpl. 3.4 jossa lisää Peczenikiläis-aarniolaisesta oikeuslähdeopista ja siihen kohdistuneesta kritiikistä.

kansallista. Lähteenä hyödynnetään rajatusti myös EUT:n oikeuskäytäntöä ja soveltuvia EU-direktiivejä.

Oikeuskäytännöllinen aineisto perustuu laajalti sekä korkeimman oikeuden (KKO) että korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisuihin.<sup>42</sup> KKO:n ratkaisut ovat keskeisiä TSL:n mukaisten työsuhteen tunnusmerkkien tulkinnassa. KHO ratkaisee tyypillisesti vero-oikeudelliset EPL:n mukaisen palkan ja työkorvauksen väliset rajanvetokysymykset.<sup>43</sup> Koska korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuja on tehty työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välisestä rajanvedosta melko vähän, tutkimuksessa hyödynnetään myös muiden lainkäyttöelinten antamia ratkaisuja, lausuntoja ja kannanottoja.<sup>44</sup> Näitä ovat hallinto-oikeuksien, vakuutus-oikeuden ja eläketurvakeskuksen ratkaisut, työneuvoston lausunnot sekä työsuojeluviranomaisen päätökset. Lähteenä käytetyt Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisut ovat saatu asiakirjapyyntöillä. Asiakirjapyyntöillä tilattiin kaikki 2019 jälkeen annetut ratkaisut, joissa on sovellettu muun ohella EPL:n 13 ja 25 §:ää. Asiakirjapyyntöjen seurauksena Helsingin hallinto-oikeus toimitti yhteensä 12 ratkaisua.

Työneuvoston lausuntojen asemaa oikeuslähteinä arvioitaessa on huomioitava muutamia keskeisiä näkökohtia. Ensinnäkään se ei anna lausuntoja nimenomaisesti TSL:n soveltamisesta ja tulkinnasta.<sup>45</sup> Työneuvoston lausunnot ovat myös luonteeltaan suosituksia.<sup>46</sup> Asioiden käsittely on työneuvostossa pääsääntöisesti kirjallista. Työneuvosto ei voi ottaa vastaan henkilötodistelua riitaisesta oikeustositseikasta. Tämä johtaa siihen, että riitaisten oikeustositseikkojen arvioiminen joudutaan selvittämään kirjallisesti ja työneuvosto saattaa joutua antamaan lausuntonsa puutteellisen selvityksen perusteella.<sup>47</sup> Tämän vuoksi työneuvoston lausuntoihin ei tule suhtautua liian merkittävinä oikeuslähteinä.

---

<sup>42</sup> Tutkimuksessa on hyödynnetty myös joitain julkaisemattomia KHO:n ratkaisuja. Ne eivät saa oikeuslähdeopillisesti samaa painoarvoa kuin julkaistut ennakkoratkaisut. Kaikki lähteenä käytetyt julkaisemattomat ratkaisut löytyvät Verohallinnon ohjeen ”palkka ja työkorvaus verotuksessa” liitteestä 1.

<sup>43</sup> Tutkimuksessa käsitelty ennakkoratkaisu KHO 2025:41 on tässä suhteessa poikkeus, sillä ratkaisu koskee TSL:n mukaista työsuhteen arviointia.

<sup>44</sup> Tutkimuksessa käsiteltävää ennakkoratkaisua KHO 2025:41 edeltävistä ratkaisuista viimeisin verotuksellinen KHO:n ratkaisu on vuodelta 2016 ja työoikeudellinen KKO:n ratkaisu vuodelta 2017.

<sup>45</sup> Lain työneuvostosta ja eräistä työsuojelun poikkeusluvista 400/2004 6 §:n mukaan työneuvosto antaa lausuntoja työaika-, vuosiloma- ja työturvallisuuslain tulkinnasta. Tulkinnoissa voidaan joutua ottamaan kantaa TSL:n soveltumiseen käsiteltävänä olevaan asiaan (työsuhteen tunnusmerkkien täyttymiseen), mutta sen tehtävänä ei ole antaa lausuntoja nimenomaisesti TSL:n soveltamisesta ja tulkinnasta.

<sup>46</sup> Ks. Pärnänen 2017, s. 3. Suositusluontoisilla kannanotoilla on kuitenkin merkittävä tosiasiallinen vaikutus, mikä johtuu lautakuntien asiantuntemuksesta ja kokoonpanoista.

<sup>47</sup> Pärnänen 2017, s. 5.

Tutkimuksessa hyödynnetään viranomaisohjeita ja raportteja, erityisesti Verohallinnon vero-ohjeita. Suomessa Verohallinto antaa laajasti vero-oikeudellista lainsäädäntöä tulkitsevia vero-ohjeita. On huomattava, että Verohallinnon vero-ohjeet eivät sido tuomioistuinta muutoksenhakuasteessa. Oikeuslähdeopillisesti ne ovat sallittuja oikeuslähteitä. Verohallinnon ohjeilla on kuitenkin verotuksessa laaja tosiasiallinen merkitys erityisesti hallinnon sisällä. Vero-ohjeiden sisältö on laadittu helposti ymmärrettäväksi.<sup>48</sup> Niiden perusteella verovelvolliselle voi syntyä oikeutettuja odotuksia lain tulkinnasta.<sup>49</sup>

Tuoretta KHO:n ratkaisukäytäntöä palkan ja työkorvauksen välisestä rajanvedosta ei ole annettu.<sup>50</sup> Tämän vuoksi tutkimuksen vero-oikeudellisessa tarkastelussa on tukeuduttu oikeuslähteenä Verohallinnon syventäviin vero-ohjeisiin ja hallinto-oikeuksien ratkaisuihin. Verohallinnon vero-ohjeita on pyritty käyttämään vain siltä osin, mitä se on ollut välttämätöntä aihealuetta käsittelevän oikeudellisen aineiston puuttumisen vuoksi.<sup>51</sup>

Aikaisempaa tutkimusta on tehty varsin runsaasti erityisesti TSL:n soveltamisalasta ja työsuhteen tunnusmerkkien tulkinnasta. Oikeuskirjallisuudessa on käsitelty laajalti TSL:n mukaisen työsuhteen tunnusmerkistöä.<sup>52</sup> Työmarkkinoiden rakenteiden ja työnteon muotojen muuttuessa sekä oikeuskäytännön lisääntyessä tulkinta kuitenkin elää jatkuvasti, ja eri tunnusmerkkien painoarvot hakevat paikkaansa kokonaisarvostelun kehittyessä.<sup>53</sup>

Sen sijaan vero-oikeudellista tutkimusta palkan ja työkorvauksen<sup>54</sup> tunnusmerkeistä ja niiden välisestä rajanvedosta on suppeammin. Useimmissa vero-oikeudellisissa yleisteoksissa aihetta käsitellään yleisessä tasolla. Niissä ei tehdä laajempaa tunnusmerkkien erittelyä ja käytännön

<sup>48</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025 s. 72–73, jossa lisää Verohallinnon vero-ohjeiden oikeuslähdeasemasta.

<sup>49</sup> Ks. Nykänen 2020, s. 619–629, jossa lisää oikeutetuista odotuksista ja luottamuksensuojasta. Verovelvollinen voi vedota Verohallinnon ohjeen perusteella vedota kyseisen lainkohdan luottamuksensuojasäännökseen, mikäli VML 26 §:n 2 momentin edellytykset täyttyvät.

<sup>50</sup> Viimeisin KHO:n palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskeva ratkaisu on vuodelta 2016.

<sup>51</sup> Verohallinnon ohjeisiin on tukeuduttu erityisesti vero-oikeudellisen työsuhteen ja toimeksiantosuhteen tunnusmerkkien tarkemman sisällön laatimisessa, erityisesti kappaleissa 2.3.6, 2.3.7, 2.3.8, 2.3.9 ja 2.3.10. Mainituissa kappaleissa käsiteltyjä tunnusmerkkejä ei ole käsitelty erikseen laeissa, lakien esitöissä eikä oikeuskirjallisuudessa. Tunnusmerkit ovat Verohallinnon luomia, eikä niille löydy jäljempänä käsitellyn mukaisesti välttämättä perustaa lainsäädännöstä tai lain esitöistä. Oikeuslähteenä niille ei tule antaa liian suurta painoarvoa.

<sup>52</sup> Useimmissa työoikeuden yleisteoksissa käydään läpi työsuhteen tunnusmerkit tunnusmerkkikohtaisesti.

<sup>53</sup> HE 215/2022, s. 13.

<sup>54</sup> Käytännössä palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto tarkoittaa myös työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välistä rajanvetoa.

soveltamisen tarkastelua.<sup>55</sup> Yksittäisissä oikeustapauskommentaareissa aihealueen tarkastelu puolestaan rajoittuu pelkästään käsiteltävää oikeustapaukseen ja sen tosiseikkoihin.<sup>56</sup> Mielestäni vero-oikeudellinen tutkimus ei tarjoa laajaa kokonaiskuvaa eri tunnusmerkeistä, niiden painoarvosta ja käytännön merkityksestä.<sup>57</sup>

Aiemmassa tutkimuksessa työnteon oikeudellista luonnetta on käsitelty pääosin erillään työoikeudessa ja vero-oikeudessa, eikä näiden välisiä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia ole tarkasteltu oikeudenalat ylittäen.<sup>58</sup> Tässä tutkimuksessa omaksuttu oikeudenalat ylittävä tarkastelutapa on siten poikkeuksellinen. Oikeudenalat ylittävä tarkastelu voi metodologisesti olla haastavaa ja jopa osin kyseenalaista oikeuslähteiden itsenäisyyden vuoksi. Työsuhteen ja yrittäjätyön rajanveto muodostaa kuitenkin käytännössä kokonaisuuden, jota eri viranomaiset ja tuomioistuimet arvioivat osittain rinnakkaisesti ja osittain päällekkäisesti. Tämän vuoksi omaksumani tutkimustapa on perusteltu.

## 2 Työsuhteinen työ ja yrittäjätyö vero-oikeudessa

### 2.1 Ennakkoperintälaki sääntelyn perustana

#### 2.1.1 Ennakkoperintälain mukainen palkan käsite

Ennakkoperintäjärjestelmällä on pyritty toteuttamaan veronsaajan ja verovelvollisten käytännön intressit. Tätä tavoitetta varten on säädetty ennakkoperintälaki.<sup>59</sup> Ennakkoperintälaissa säädetään ennakkoperinnän sisällöstä ja sen käytännön toteutumisesta.<sup>60</sup> Siinä määritellään verotuksellisesti merkityksellisten käsitteiden, kuten palkan ja työkorvauksen sisältö. EPL:n mukaista palkan käsitettä käytetään myös muussa verolainsäädännössä, kuten AVL:ssa. AVL:n 1 §:n 4 momentin mukaan mukaan myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos

---

<sup>55</sup> Näin esim. tutkimuksen lähteistä ilmenevissä teoksissa ”Vero-oikeuden oppikirja 2025”, ”Ennakkoperintälaki käytännössä” ja ”Ennakkoperintä.”

<sup>56</sup> Ks. esim. Koskinen 2016 ja Nykänen 2016.

<sup>57</sup> Tämä johtunee siitä, että vero-oikeuden alalla aihealuetta koskeva lain tasoinen sääntely on suppeaa. Oikeustilan kehittyminen on jätetty oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden tehtäväksi.

<sup>58</sup> Pl. Kondelin – Peltomäki 2023, jossa on listattu sivun verran TSL:n ja EPL:n mukaisen työsuhteen eroja. Myös eräässä opinnäytetyössä (Rissanen, 2018, s. 31–49) on sivuutettu TSL:n ja EPL:n mukaisen työsuhteisen työn ja yrittäjätyön eroavaisuuksia ja yhtäläisyyksiä.

<sup>59</sup> Hokkanen – Niskakangas – Viitala 2020, s. 101.

<sup>60</sup> Peltomäki 2020, s. 5.

siitä saatu vastike on EPL:n 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa.<sup>61</sup> Käsitteiden sisältöä selvennetään myös EPL:n esitoissa. EPL:n mukaiset palkan ja työkorvauksen käsitteet ovat itsenäisiä vero-oikeudellisia käsitteitä.<sup>62</sup>

Vero-oikeudellisessa työsuhteessa työntekijä saa korvauksen tekemästään työstä palkkana. Palkkaa voidaan yleisesti luonnehtia työn teosta saaduksi vastakorvaukseksi.<sup>63</sup> Ennakkoperintää koskevasta palkan käsitteestä säädetään EPL:n 13 §:ssä. EPL:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan palkalla tarkoitetaan kaiken laatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa<sup>64</sup>. EPL:n mukaista palkan käsitettä ei ole sidottu muiden lakien mukaiseen palkanmaksurelaatioon.<sup>65</sup>

Vero-oikeudellinen palkan käsite on laaja mutta osaltaan tulkinnanvarainen.<sup>66</sup> Se edellä mainitun mukaisesti muusta lainsäädännöstä itsenäinen, pelkästään vero-oikeudellinen käsite.<sup>67</sup> Palkkaa voidaan yleiskielessä luonnehtia työn teosta saaduksi vastakorvaukseksi.<sup>68</sup> EPL:n sääntelyssä työstä maksettu korvaus on aina palkkaa, jos työn teettäjä ja tekijä sopivat, että työtä tehdään työsuhteessa.<sup>69</sup> Palkansaaja on myös aina luonnollinen henkilö.<sup>70</sup> Palkan määritelmä on lain sanamuodon mukaisesti sidottu työ- ja virkasuhteen käsitteisiin. Näin ollen EPL:n mukaisen palkan käsitteen sisällöllisen arvioimisen edellytyksenä on työ- tai virkasuhteen olemassaolon selvittäminen.<sup>71</sup>

Ennakkoperintälaissa on myös määritetty tyhjentävästi tiettyjen korvauksien luonne. EPL:n 13 §:n

---

<sup>61</sup> Ks. Peltomäki 2020, s. 36, jossa lisää EPL:n mukaisen palkan käsitteen sidonnaisuudesta muuhun verolainsäädäntöön.

<sup>62</sup> Peltomäki 2020, s. 36; HE 126/1994 vp. s. 8.

<sup>63</sup> Laitinen – Peltomäki, Ennakkoperintä. Kpl. 4, palkka, työ- ja käyttökorvaukset.

<sup>64</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025 s. 425. Virkasuhde on julkisoikeudellinen palvelussuhde, jossa julkisyhteisö on työnantaja ja virkamies tai viranhaltija työn suorittaja. Virka perustetaan aina nimenomaisesti lain tai asetuksen säännöksellä taikka viranomaisen päätöksellä.

<sup>65</sup> Peltomäki 2020, s. 35–36. Työelämää ja työn tekemistä koskevassa lainsäädännössä ja muussa sitovassa normistossa on monta palkan käsitettä. Niitä on esimerkiksi työehtosopimuksen ja muun sitovan sopimuksen mukainen palkka, eläkettä kerryttävä eläkemaksujen perusteena oleva eläkepalkka, sairausvakuutuslain mukainen sairausvakuutuksen lakisääteisten maksujen perusteena oleva palkka ja EPL:n mukainen ennakonpidätyksen alainen palkka. Käsitteet ovat pääsääntöisesti melko yhteneväisiä.

<sup>66</sup> Ks. Kondelin – Peltomäki 2023, s. 160, jossa lisää palkan käsitteen keskeisyydestä ja haastavuudesta.

<sup>67</sup> Palkan käsite sisältyy verolainsäädännön ohella myös useisiin muihin työsuhdetta koskeviin lakeihin ja normistoihin. Palkan käsitteen sisältö vaihtelee jossain määrin eri normistojen välillä. Tämän vuoksi verotuksessa saatetaan katsoa palkaksi sellaisia eriä, joita ei jotakin muuta lakia sovellettaessa pidetä palkkana. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 2.1.

<sup>68</sup> Laitinen – Peltomäki, Ennakkoperintä kappale 4.

<sup>69</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

<sup>70</sup> Malmgrén ym. 2025, s. 327.

<sup>71</sup> Virkasuhteen tarkastelu on rajattu tutkimusaiheen ulkopuolelle.

1 momentin 2 kohdan mukaan palkaksi katsotaan myös kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.<sup>72</sup> Saman pykälän 3 momentin mukaan palkkaan luetaan luontoisedut, jotka arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla. Palkaksi katsotaan myös tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitetut edut sekä 69 §:ssä tarkoitetut edut siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia.<sup>73</sup>

Palkan EPL:n mukainen määritelmä on sidottu myös muuhun verolainsäädäntöön. Tuloverolain 61 §:n 2 momentin mukaan veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo. TVL:ssa ei määritellä tarkemmin palkan käsitettä vaan se saa sisältönsä EPL:n mukaisesta palkan käsitteestä. EPL:ssa määritelty palkka on siten veronalaista ansiotuloa myös verotusta toimitettaessa.<sup>74</sup> Palkan käsite on sidottu tarkeällä tavalla myös AVL:n soveltamisalaan. AVL:n 1 §:n 4 momentin mukaan myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on EPL:n mukaista palkkaa.

## 2.1.2 Ennakkoperintälain mukaisen työkorvauksen määrittely

Työkorvauksen käsite ilmenee ennakkoperintälaissa seuraavasti. EPL:n 25 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan työkorvaus on työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavaa korvausta. Työkorvauksen käsite on sanamuodon mukaisesti sidottu palkan käsitteeseen. Mikäli on tehty työtä korvausta vastaan, eikä korvaus ole työn suorittajan palkkaa, on kyse toimeksiantosuhteen<sup>75</sup> perusteella maksetusta työkorvauksesta. Poikkeuksena on EPL:n 13 §:n 1 momentin 2 kohdan luettelossa ilmenevät henkilökohtaiseen työhön perustuvat suoritukset, joita pidetään palkkana, vaikka maksajan ja saajan välille ei syntyisi työsuhdetta. Palkan ja työkorvauksen käsitteiden välisessä rajanvedossa on siten edellä mainittua laissa

---

<sup>72</sup> Ks. Rabinä – Myllymäki – Myrsky 2019, s. 66; HE 126/1994 vp. s. 9; KHO 2015:161, jossa lisää toimitusjohtajan tai hallituksen jäsenen tehtävästä saadun palkkion verokohtelusta. Oikeuskäytännössä on katsottu, että osakeyhtiön saneeraus- tai selvitystilatilanteissa toimitusjohtajan tehtävästä tai hallituksen jäsenyydestä maksettua palkkiota on voitu pitää EPL:n mukaisen palkan sijaan työkorvauksena. Myöskään isännöintisopimuksen perusteella tehtyä toimitusjohtajan työtä ei ole katsottu toimitusjohtajan palkaksi.

<sup>73</sup> Näitä TVL 66–68 §:ssä tarkoitettuja etuja ovat henkilöstöannista, työsuhdeoptioista, henkilökuntalainan koroista ja työnantajan maksamista vakuutuseduista saadut edut. TVL 69 §:ssä tarkoitetuilla eduilla tarkoitetaan henkilökuntaetuja.

<sup>74</sup> Rabinä – Myllymäki – Myrsky 2019, s. 69–71.

<sup>75</sup> Ks. Mattinen – Parnila – Väisänen 2024, s. 35; Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.1. Jos työtä, tehtäviä tai palveluksia tehdään muussa kuin työsuhteessa, voidaan tästä käyttää yleisesti nimitystä toimeksiantosuhte.

säädettyä poikkeusta lukuun ottamatta kyse siitä, tapahtuuko korvausta vastaan tehty suoritus työ- vai toimeksiantosuhteessa.

Työkorvaus voi olla työn suorittajan elinkeinotoiminnan tuloa, muuta ansiotuloa tai hänen omistamansa yrityksen tuloa.<sup>76</sup> Toiminnan ollessa pienimuotoista tai satunnaista työkorvaus on saajansa henkilökohtaisen tulolähteen ansiotuloa.<sup>77</sup> Käytännössä sekä suorituksen maksajan että suorituksen saajan velvollisuuden poikkeavat huomattavasti riippuen siitä, onko maksettu korvaus palkkaa vai työkorvausta.<sup>78</sup>

Työkorvaus määräytyy tavallisesti työn tuloksen perusteella, kuten urakka- tai kappalekohtaisena korvauksena, laskutuksen mukaan tai esimerkiksi provisiopalkkana, jolloin korvauksen määrä on suoraan riippuvainen työn suorittajan omasta työpanoksesta ja sen tuottavuudesta. Työkorvaus voi olla myös tuntiperusteista. Korvauksen suuruudessa on tyypillisesti huomioitu vakuutusmaksut sekä työn tekemisestä aiheutuneet kustannukset, jotka työn suorittaja maksaa. Työkorvauksena maksettavan korvauksen määrä on tämän vuoksi yleensä korkeampi kuin vastaavasta työstä työsuhteessa maksettava palkka.<sup>79</sup>

### 2.1.3 Työnsuhteisen työn ja yrittäjätyön käsitteet

Kuten edellä kappaleessa 2.1.1 mainitaan, vero-oikeudellisessa palkan ja työkorvauksen rajanvedossa on tosiasiallisesti kyse työ- ja toimeksiantosuhteen rajanvedosta.<sup>80</sup> Koska toimeksiantosuhteessa käytännössä hyvin usein kyse yrittäjänä tehdystä työstä,<sup>81</sup> on tutkimuksen kannalta on olennaista tarkastella sitä, miten vero-oikeudessa määritellään työ- ja toimeksiantosuhteen käsitteet.

---

<sup>76</sup> Hokkanen – Niskakangas – Viitala 2020, s. 103.

<sup>77</sup> Rabinä – Myllymäki – Myrsky 2019, s. 71; Malmgrén ym. 2025 s. 425. Pienimuotoisessa toiminnassa on kyse yleensä yksittäisistä ja satunnaisista työsuorituksista, joiden tekijä ei harjoita yritystoimintaa, mutta ei ole myöskään työsuhteessa työn teettäjään. Esimerkiksi, jos työsuhteessa oleva juristi laatii naapurilleen perukirjan tai laskentatoimen opettaja hoitaa shakkikerhon kirjanpidon, tällaisesta työstä tekijälle maksettu korvaus on kyseisen henkilön ansiotulona verotettavaa työkorvausta (Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 2.2).

<sup>78</sup> Esimerkiksi palkanmaksuun liittyy työnantajavelvoitteita, kuten ennakonpidätyksen toimittaminen, työnantajan sairausvakuutusmaksun suorittaminen ja työntekijän eläke- sekä tapaturmavakuutusmaksuista huolehtiminen. Työkorvauksen maksajan velvollisuudet ovat puolestaan huomattavasti rajatut, rajoittuen yleensä vain ennakonpidätyksen toimittamiseen. Ennakonpidätys toimitetaan vain, jos työkorvauksen saaja ei ole merkitty ennakoperintärekisteriin.

<sup>79</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 31.

<sup>80</sup> Palkan ja työkorvauksen rajanvedossa voi tulla arvioitavaksi myös virkasuhteen olemassaolo, mutta se lienee oikeuskäytännössä harvinaista.

<sup>81</sup> Peltomäki 2020, s. 61; Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

Ennakkoperintälaissa ei määritellä työsuhteen käsitettä. EPL:n esitöissä mainitaan, että työsuhteen käsite vastaisi läheisesti työlainsäädännössä tarkoitettua työsuhdetta. Lainsäädännön uudistuksen tavoitteet ja verotuksen oikeusturvavaatimukset huomioiden palkan käsitettä ei ole perusteltua yhtenäistää työsuhteen käsitteeseen ja sen tulkintoihin.<sup>82</sup> Vero-oikeudellinen työsuhteen käsite on myös oikeuskirjallisuudessa todettu olevan hyvin lähellä työlainsäädännön tarkoittamaa työsuhdetta.<sup>83</sup> Poikkeavuutta työoikeudellisesta työsuhteesta lisää kuitenkin se, että viime vuosina verotuksellisen työsuhteen arvioinnissa on annettu enemmän merkitystä sille, millaisesta sopimussuhteesta työn suorittajan ja -teettäjän välillä on sovittu. Huomioita ei ole niinkään kiinnitetty TSL:n mukaisiin työsuhteen tunnusmerkkeihin. On myös muistettava, että vero-oikeudellinen tulkinta ei muuta TSL:n mukaista työsuhdetta muuksi, vaan koskee pelkästään verotuksellista rajanvetoa EPL:n 13 §:n mukaisen palkan ja EPL:n 25 §:n mukaisen työkorvauksen välillä.<sup>84</sup>

EPL:n mukainen työsuhde ei sisällä tiettyjä kriteerejä, joiden täytyessä kyseessä on työsuhde. Työsuhde on olemassa jo pelkästään silloin, kun työn teettäjä ja tekijä ovat tehneet työsopimuksen tai ovat muutoin yksimielisiä palkkasuhteen olemassaolosta riippumatta työsuhteen yleisten tunnusmerkkien täyttymisestä.<sup>85</sup> Epäselvyytilanteissa työsuhteen olemassaoloa tarkastellaan kokonaisharkinnan perusteella, jossa otetaan huomioon oikeussuhteen muodollisia tunnusmerkkejä ja tosiasiallisia olosuhteita osoittavia tunnusmerkkejä.<sup>86</sup>

EPL:n 13 §:n 2 momentissa säädetään, että harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteesta, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantajien lukumäärä ja muun toiminnan laajuus. Mikäli työn tekemisen

---

<sup>82</sup> HE 126/1994 vp s. 8. Uudistuksen tavoitteet ja verotuksen oikeusturvavaatimukset huomioon ottaen palkan käsitettä ei ole perusteltua suoraan perustaa työoikeudelliseen työsuhteen käsitteeseen ja sen tulkintoihin.

<sup>83</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 172.

<sup>84</sup> Peltomäki 2020, s. 38.

<sup>85</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 159.

<sup>86</sup> HE 126/1994 vp. s. 9; Malmgrén ym. 2025 s. 383–384; Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71. Kokonaisharkinnassa olennaisena pidetään sitä, millä perusteilla työsuorituksesta maksettu vastike määräytyy. Vastikkeen määräytymisperusteet voivat osoittaa sellaista taloudellista riskiä, joka ei ole tavanomaista työsuhteessa. Huomioon otettaisiin muun muassa työsuhteeseen liittyvä työn teettäjän johto- ja valvontaoikeus. Merkitystä on annettu myös muun muassa palkkaustavalle, sille, kenen työvälineillä työ suoritetaan, sekä sille, kuka hankkii tarveaineet, maksetaanko korvausta loma- ja sairausajalta. Huomiota kiinnitetään lisäksi siihen, poikkeavatko henkilön olosuhteet yrityksessä työsuhteessa työskentelevien olosuhteista.

tosiasialliset olosuhteet viittaavat työsuhteen tunnusmerkkien täyttymiseen, ei työn suorittajan muodollisella asemalla yrittäjänä ole ratkaisevaa merkitystä oikeussuhteen arvioinnissa. Osapuolet eivät voi sopimuksin sitovasti määritellä oikeussuhdettaan työsuhteeksi tai toimeksiantosuhteeksi tavalla, joka sitoisi viranomaisia tai tuomioistuimia. Sen sijaan osapuolten selkeästi ilmaisemalle tahdolle voidaan antaa painoarvoa silloin, kun se on yhdenmukainen olosuhteiden ja heidän tosiasiallisen toimintansa kanssa.<sup>87</sup>

Ennakkoperintälaissa ei määritellä myöskään yrittäjätyön käsitettä. Yleinen jaottelu on se, että toimeksiantosuhteen perusteella tehtyä työ on hyvin usein yrittäjätyötä.<sup>88</sup> Oikeuskirjallisuudessa ja verohallinnon ohjeessa toimeksiantosuhde on määritelty siten, että jos työtä, tehtäviä tai palveluksia tehdään muussa kuin työsuhteessa, voidaan tästä käyttää nimitystä toimeksiantosuhde.<sup>89</sup> Lain esitöissä viitataan toimeksiantosopimuksen käsitteeseen, kuitenkin määrittelemättä sitä tarkemmin.<sup>90</sup> Toimeksiantosuhteen käsite on siten työsuhteen käsitteen negaatio. Työsuhteen käsite on ensisijainen. Eli ensin täytyy sulkea pois se, että kyseessä on työsuhde. Mikäli oikeussuhde ei ole työsuhde, on kyseessä toimeksiantosuhde.<sup>91</sup> Näin ollen tässä tutkimuksessa yrittäjätyön käsite on synonyymi toimeksiantosuhteen perusteella tehdylle vastikkeelliselle työlle.

Yksittäisistä toimeksiannoista maksettavia suorituksia voidaan nykyisen verotuskäytännön ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukaisesti yhä useammin pitää työkorvauksina.<sup>92</sup> Yleensä kyseessä on toimeksiantosuhde, jos osapuolten välillä on tehty toimeksiantosopimus, toimeksiantosuhteen tunnusmerkit täyttyvät ja myös osapuolten tosiasiallinen toiminta tukee toimeksiantosuhteen syntymistä.<sup>93</sup> Toimeksiantosuhteen työn tekee tyypillisesti yritys tai yrittäjä, joka täyttää yritystoiminnan aloittamiseen ja yrittäjänä toimimiseen liittyvät velvoitteet.<sup>94</sup> Tässä tutkimuksessa yrittäjänä tehtyä työtä pidetään synonyyminä toimeksiantosuhteessa tehdylle työlle.

---

<sup>87</sup> Peltomäki 2020, s. 62.

<sup>88</sup> Peltomäki 2020, s. 61; Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

<sup>89</sup> Ks. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.1; Rabinä – Myrsky 2014, s. 60.

<sup>90</sup> HE 126/1994 vp. s. 2, 5 ja 6.

<sup>91</sup> Poikkeuksena on esimerkiksi EPL:n 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa mainitut henkilökohtaiseen työhön perustuvat suoritukset, joita pidetään palkkana, vaikka maksajan ja saajan välille ei syntyisi työsuhdetta sekä vastikkeetta tehtävä talkootyö.

<sup>92</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa kpl. 1.

<sup>93</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.1.

<sup>94</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

## 2.2 Työ- ja toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit

### 2.2.1 Työ- ja toimeksiantosuhteen tunnusmerkkien jaottelusta

Verohallinto on jaotellut syventävässä vero-ohjeessaan työ- ja toimeksiantosuhteen muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä.<sup>95</sup> Samankaltaista jaottelua käytetään myös oikeuskäytännössä<sup>96</sup> sekä oikeuskirjallisuudessa.<sup>97</sup> Mikäli on epäselvää, onko kyseessä työ- vai toimeksiantosuhte, ratkaisu sopimussuhteen luonteesta tehdään erilaisten tunnusmerkkien kokonaisarvioinnin perusteella. Nämä työ- ja toimeksiantosuhteen rajanvedossa huomioitavat tunnusmerkit voidaan ryhmitellä muodollisiin ja tosiasiallisiin tunnusmerkkeihin.<sup>98</sup> Toimeksiantosuhteen arvioinnissa muodolliset tunnusmerkit viittaavat ulkoisiin, juridishallinnollisiin seikkoihin, josta ilmenevät erilaiset yritystoimintaan liittyvien velvollisuuksien täyttymiset.<sup>99</sup> Työsuhteen muodollisia tunnusmerkkejä ovat esimerkiksi työnantajalle kuuluvien lakisääteisten velvollisuuksien (esim. vakuutukset, sosiaaliturvamaksut ja rekisteri-ilmoitukset) täyttäminen.

Tosiasialliset tunnusmerkit viittaavat konkreettisiin olosuhteisiin, joissa työ suoritetaan. Tosiasialliset tunnusmerkit kuvaavat työn tekemisen käytännön luonnetta, kun taas muodolliset tunnusmerkit luovat viitteitä oikeussuhteen luonteesta. Epäselvyystilanteessa oikeussuhteen luonne tehdään kokonaisarviolla, jossa huomioidaan sekä muodolliset että tosiasialliset tunnusmerkit. Tosiasiallisista tunnusmerkeistä ilmeene oikeussuhteen käytännön olosuhteet, joten ne saavat usein enemmän merkitystä kokonaisarviossa. Kokonaisarviointi vero-oikeudessa on moniulotteinen, eikä mikään yksittäinen seikka yksin ratkaise oikeussuhteen luonnetta. Tämä eroaa työoikeudellisesta arvioinnista, jossa työsuhteen olemassaolo edellyttää tiettyjen lakisääteisten tunnusmerkkien täyttymistä.<sup>100</sup>

<sup>95</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.2.

<sup>96</sup> Helsingin HaO 2.11.2021 ja Helsingin HaO 24.06.2021.

<sup>97</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

<sup>98</sup> Helsingin HaO 2.11.2021, Helsingin HaO 24.06.2021, Rajanvedossa arvioitavia kriteerejä ovat muun muassa työnantajan johto- ja valvontaoikeus, vastikkeen määräytyminen, vakuutukset, työvälineiden omistus, työskentelytilat, työskentelyn ajankohta, vastuut ja takuut, vertailu työntekijöihin sekä muut tosiasialliset kriteerit. Muodollisia tunnusmerkkejä ovat muun muassa yhtiömuodossa toimiminen, pakollisten sosiaalivakuutusten ottaminen, ennakkoperintärekisteriin kuuluminen, muihin rekistereihin kuuluminen ja lakisääteisten ilmoitusten tekeminen.

<sup>99</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.2.

<sup>100</sup> Ks. kpl. 2.4, jossa lisää kokonaisarvioinnista vero-oikeudessa.

### 2.2.2 Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen

Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen on toimeksiantosuhdetta puoltava muodollinen tunnusmerkki. Mikäli työtä ei tehdä yhtiömuodossa tai toiminimellä, on se viite työsuhdeessa tehdystä työstä. Työsuhteessa työ tehdään aina henkilökohtaisesti. Yritys ei voi olla työsuhteessa toiseen yritykseen, vaan työsuhde henkilöityy aina luonnolliseen henkilöön. Toimeksiantosuhteessa työn voi suorittaa itsenäisesti elinkeinonharjoittajana (toiminimi) tai yhtiömuodossa osakeyhtiön, osuuskunnan, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön kautta tapahtuvana liiketoimintana.<sup>101</sup> Yleisesti pienten ja keskisuurten yritysten kesken ajatellaan, että jos sopimus on tehty osakeyhtiön, avoimen- tai kommandiittiyhtiön, osuuskunnan tai muun vastaavan yrityksen kanssa, kyse on lähes aina yritystoiminnasta eikä palkkatyöstä.<sup>102</sup> Asianmukaisesti hoidettu yhtiö tai toiminimi kuuluu tarvittaviin Verohallinnon rekistereihin ja rekisterit ovat julkisia. Näin ollen se on maksajan havaittavissa, ja voidaan ottaa huomioon kokonaisarvostelussa myös maksajan vahingoksi.

Yhtiömuodossa työskentelyä on käsitelty KHO:ssa, muun muassa silloin, kun työn suorittaja on ollut yhden miehen yhtiö. Yhden henkilön yhtiöiden statusta tulon saajana on kyseenalaistettu. Aikaisemmin ajateltiin, että yhden henkilön toimiminen yhtiömuodossa ei vastaa asian tarkoitusta ja luonnetta.<sup>103</sup> KHO:n ennakkoratkaisussa KHO 1998:61 otetaan kantaa yhden henkilön yhtiön toimintaan. Tapauksessa A Oy on tilannut B Oy:ltä suunnittelutyötä tuotannon kehitykseen. B Oy:n ainoa osakas toteutti työtehtäviä sivutoimenaan B Oy:n toimitiloissa sen laitteilla ja ohjelmilla. Vastike oli tuntiperusteista. Vakuutus- ja eläkemaksuja, lomakorvauksia tai muita työsuhteeseen liittyviä etuja ei suoritettu. B Oy oli merkitty ennakkoperintärekisteriin. KHO katsoi, että A Oy:n B Oy:lle maksamat korvaukset olivat B Oy:lle maksettavaa työkorvausta. Nykyisin yhden henkilön yhtiöt ovat hyvinkin yleisiä. Enää ei ajatella, että yhden henkilön työskentely yhtiömuodossa olisi vastoin asian luonnetta.<sup>104</sup>

### 2.2.3 Pakollisten sosiaalivakuutusten ottaminen

Pakottava lainsäädäntö asettaa vaatimuksia sille, millaisia vakuutuksia yrittäjällä ja työntekijällä täytyy olla voimassa. Työnantaja vastaa tyypillisesti työsuhteisen työntekijän pakollisista

<sup>101</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 4.1.

<sup>102</sup> KHO 2016:35.

<sup>103</sup> Ks. Peltomäki 2020, s. 64–65, jossa lisää yhden miehen yhtiöstä työn suorittajana.

<sup>104</sup> Esimerkiksi ns. alustatyöntekijänä työskentelevät ruokalähetit ja kuljettajat toimivat usein toiminimellään yhden miehen yhtiönä.

sosiaalivakuutusmaksuista, kuten työntekijän eläkelain (395/2006) mukaisista työeläkemaksuista sekä lain työttömyysetuuksien rahoituksesta (555/1998) mukaisista työttömyysvakuutusmaksuista, lain työntekijän sairausvakuutusmaksusta (771/2016) mukaisesta sairausvakuutusmaksusta sekä työtapaturma- ja ammattitautilain (459/2015) mukaisista vakuutuksista.<sup>105</sup> Työnantaja vastaa myös vapaaehtoisten vakuutusten (esim. vastuuvakuutus) ottamisesta, mikäli ne ovat tarpeellisia.<sup>106</sup> Mikäli työn teettäjä maksaa edellä mainitut maksut, on se vahva osoitus työsuhteen olemassaolosta.<sup>107</sup>

Yrittäjällä on itsellään myös pakollisia vakuutuksia kuten yrittäjän eläkelain (1272/2006) mukainen eläkevakuutus (YEL-vakuutus) ja maatalousyrittäjällä maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006) mukainen eläkevakuutus (MYEL-vakuutus).<sup>108</sup> Mikäli työn suorittaja hoitaa itse yrittäjälle kuuluvat pakolliset vakuutukset, ilmentää se työn suorittajan asemaa omien velvoitteidensa kantajana ja itsenäisenä toimijana.<sup>109</sup> Yrittäjällä voi olla lisäksi myös vapaaehtoisia vakuutuksia, kuten tapaturma- ja vastuuvakuutus. Myös vapaaehtoiset vakuutukset voivat saada painoarvoa kokonaisharkinnassa. Yrittäjän pakollisten ja vapaaehtoisten vakuutusten hankkiminen ovat toimeksiantosuhteen muodollisia tunnusmerkkejä.

#### 2.2.4 Asianmukaisiin rekistereihin kuulumisen ja lakisääteisten ilmoitusten tekeminen

Työsuhteessa työntekijän ei tarvitse tehdä mitään työsuhteeseen liittyviä ilmoituksia tai rekisterimerkintöjä. Työnantajan vastuulla on kuulua työnantajan lakisääteisiin rekistereihin (esim. työnantajarekisteri), ilmoittaa palkkatulot tulorekisteriin<sup>110</sup>, ja muutoinkin hoitaa muutoinkin työsuhteeseen liittyvät lakisääteiset velvoitteet. Yritystoiminnan harjoittajalle on taas tyypillistä, että hän kuuluu erilaisiin verohallinnon ja

<sup>105</sup> Ks. Peltomäki 2020, s. 40.

<sup>106</sup> Ratkaisussa KHO 2016:154 toimeksiantajan vastuuvakuutus kattoi toimeksisaajan harjoittaman kiinteistönvälitystoiminnan ja sillä oli vastuu asiakkaisiin nähden välitystehtävissä aiheutuneesta vahingosta. Näiden katsottiin olevan työsuhdetta puoltavia tunnusmerkkejä.

<sup>107</sup> Todellisuudessa sellainen tilanne lienee erittäin harvinainen, missä työn teettäjä maksaa työn suorittajan työsuhteen edellyttämät sosiaalivakuutusmaksut, ja oikeussuhde arvioidaan kokonaisarviossa toimeksiantosuhteeksi. Työn teettäjälle on edullisempaa teettää työ toimeksiantosuhteessa pakollisten vakuutusmaksujen seurauksena. Mikäli työn teettäjä haluaa maksaa työsuhteen edellyttämät kalliit sosiaalivakuutusmaksut, on se mielestäni erittäin vahva työsuhdetta puoltava tosiseikka.

<sup>108</sup> Esimerkiksi lyhytaikaiselle tai pienimuotoiselle yritystoiminnalle on säädetty yrittäjän eläkelaisa poikkeus pakollisuudesta.

<sup>109</sup> Peltomäki 2020, s. 40. Näin on arvioitu myös oikeuskäytännössä, esimerkiksi ratkaisussa KHO 1998:61.

<sup>110</sup> Laki tulotietojärjestelmästä 53/2008 6 §.

viranomaisten ylläpitämiin rekistereihin, joista keskeisin on ennakkoperintärekisteri.<sup>111</sup> Rekisteriin kuulumisen edellyttää myös tiettyjen lakisääteisten ilmoitusten tekemistä.

EPL:n 25 §:n 2 momentin mukaan Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona. Jo mainitun pykälän sanamuoto osoittaa, että ennakkoperintärekisteriin kuulumisen ilmentää muun kuin palkkasuhteen olemassaoloa. Rekisteriin hakeutuminen ei ole pakollista. Ennakkoperintärekisteriin kuulumisen osoittaa kuitenkin itsenäistä elinkeinotoimintaa, ja tällöin myös ennakkonpidätysvelvollisuus on työn suorittajalla.<sup>112</sup>

Ennakkoperintärekisterin ohella elinkeinonharjoittaja tai yhtiö voi kuulua myös muihin rekistereihin, kuten arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, työnantajarekisteriin tai kaupparekisteriin. Näihin rekistereihin merkitään nimenomaan yrityksiä, ei työntekijöitä, joten rekisterimerkinnot tukevat yleensä tulkintaa, että kyse on toimeksiantosuhteesta eikä työsuhteesta.<sup>113</sup>

## 2.2.5 Toimiluvan olemassaolo

Tietyillä toimialoilla, kuten kuljetus<sup>114</sup> ja kiinteistönvälitysalalla<sup>115</sup> toimilupa on edellytys elinkeinon harjoittamiselle. Toimiluvan hankkiminen osoittaa työn suorittajan asemaa itsenäisenä toimijana ja viittaa näin toimeksiantosuhteen olemassaoloon. Toimiluvan puuttuminen viittaisi taas siihen, ettei työn suorittaja voi tehdä työtä oikeudellisesti omiin nimiinsä. Tämä puoltaisi työsuhteen olemassaoloa. Toimiluvan merkityksellisyys muodollisena tunnusmerkkinä perustuu oikeuskäytäntöön ja viranomaisen antamiin ohjeisiin.<sup>116</sup> Ennakkoperintälaissa tai sen esitöissä ei mainita toimiluvan

<sup>111</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 4.3.

<sup>112</sup> Peltomäki 2020, s. 97–98; Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 4.3. Rekisteröityminen voidaan tehdä jo ennen toiminnan aloittamista, eikä sen puuttuminen estä toimeksiantosuhteen syntymistä, vaan ainoastaan vaikuttaa siihen, miten ennakkonpidätys toteutetaan. Vastaavasti rekisteristä poistaminen ei muuta yrittäjää palkansaajaksi, vaan ainoastaan siirtää ennakkonpidätysvelvollisuuden suorituksen maksajalle.

<sup>113</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 4.4.

<sup>114</sup> Helsingin HaO 07.04.2022.

<sup>115</sup> KHO 2016:154.

<sup>116</sup> KHO 2016:154; Helsingin HaO 07.04.2022; Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kappaleet 3.2 ja 4.5.

olemassaoloa työ- tai toimeksiantosuhteen tunnusmerkkinä.

Mielestäni toimiluvan olemassaolon merkitys on muodollisista tunnusmerkeistä epäselvin. Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa todetaan, että jotta työn suorittaja voi toimia toimeksiantosuhteessa, hänellä on lähtökohtaisesti oltava toimialalla tarvittava toimilupa tai hänen on tehtävä toiminnan harjoittamisen edellytyksenä oleva ilmoitus viranomaisille taikka rekisteröidyttävä asianomaiseen rekisteriin. Jos elinkeinotoimintaa valvova viranomainen ei edellytä toimeksisaajan tai hänen yrityksensä omaa rekisteröintiä, lupaa tai ilmoitusta toiminnan harjoittamiseksi, sopimussuhdetta voidaan myös verotuksessa käsitellä toimeksiantosuhteena, jos toimeksiantosuhteen tunnusmerkit muutoin täyttyvät”.<sup>117</sup> Verohallinnon syventävän vero-ohjeen sanamuoto ei avaa sitä, onko toimilupaa edellyttävillä aloilla toimiluvan olemassaolo toimeksiantosuhteessa työskentelyn edellytys. Vero-ohjeessa todetaan, että toimiluvan puuttuminen viittaa lähtökohtaisesti työsuhteen olemassaoloon.

Toimilupaa tunnusmerkkinä on arvioitu myös oikeuskäytännössä. KHO:n tapauksessa KHO: 2016:15 on kyse siitä, onko A Oy:n harjoittamasta kiinteistönvälitystoiminnasta maksetut korvaukset A Oy:n osakkaan palkkaa vai työkorvausta. Korvauksen maksajana on franchising-yrittäjänä toiminut C Oy, joka on solminut yhteistyösopimuksen A Oy:n kanssa. A Oy:tä ei ole rekisteröity kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneistojen välitysliikkeistä annetun lain 1075/2000 3 §:n mukaisesti aluehallintoviraston rekisteriin kiinteistönvälitysliikkeeksi eikä yhtiöllä ole myöskään lain 5 §:ssä tarkoitettua vastaavaa hoitajaa.

KHO linjaa, ettei A Oy voi oikeudellisesti harjoittaa luvanvaraista kiinteistönvälitystoimintaa itsenäisesti omaan lukuunsa. Tämä tukee C Oy:n maksamien suoritusten luonnetta enemmän B:n saamana palkkatulona kuin A Oy:n saamana työkorvauksena. Lisäksi KHO toteaa, että tässä verotuksellisessa arvioinnissa merkitystä ei ole sillä, että aluehallintovirasto on hyväksynyt liiketoimintamallin.<sup>118</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on analysoitu edellä mainittua KHO:n ratkaisua. Oikeuskirjallisuudessa katsotaan, että ratkaisun perusteella on pääteltävissä, että palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa arvioitaessa on huomioitava se, kuka on oikeutettu hoitamaan niitä tehtäviä, joista vastike maksetaan. Jos työn suorittavalla yhtiöllä ei ole toimilupaa toiminnan harjoittamiseen tai

<sup>117</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 4.5.

<sup>118</sup> KHO 2016:154.

tämä ei ole tehnyt lakisääteisiä ilmoituksia viranomaisille toiminnan aloittamisesta, tällaisesta toiminnasta saatavaa vastiketta ei voida lähtökohtaisesti pitää yhtiön saamina työkorvauksina. Asiassa on kuitenkin tehtävä tapauskohtainen arviointi.<sup>119</sup>

Helsingin hallinto-oikeus on todennut toimiluvasta, että “asiassa saadun selvityksen mukaan B Oy:llä tai X:llä ei ole ollut tavaraliikenteen liikennelupaa. Hallinto-oikeus toteaa, että kyse on luvanvaraisesta elinkeinosta. B Oy ei näin ollen oikeudellisesti ole voinut harjoittaa tavaraliikenteen aliurakointia luvan puuttumisen johdosta eikä maksettua korvausta ei voida pitää työkorvauksena sen vuoksi, että kyseessä on luvanvarainen elinkeino eikä B Oy:llä ole ollut tieliikenteen tavarankuljetuslupaa.”<sup>120</sup>

Mielestäni edellä mainittuja KHO:n ja HaO:n ratkaisun perusteluiden sanamuoto viittaisi siihen, että Verohallinnon ohjeen ja Nykäsen käyttämä sanamuoto ”lähtökohtaisesti” on vähintäänkin varovainen.<sup>121</sup> Voidaan pohtia, miten arvioitaisiin tilannetta, jossa työn suorittajalla ei ole toimilupaa tehdä työtä, mutta oikeussuhteen muut olosuhteet viittaisivat toimeksiantosuhteeseen. Toiminta olisi myös järjestetty tarkoituksella siten, että toimilupa olisi pelkästään työn teettäjällä. Arvioinnissa jouduttaisiin punnitsemaan, että onko tarkoituksenmukaista antaa painoarvoa muille oikeussuhteen olosuhteille vai hyväksyä toimintamalli, jolle ei ole kuitenkaan ole muun lainsäädännön nojalla oikeudellisia edellytyksiä.

## 2.3 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit

### 2.3.1 Tehty sopimus ja sen sisältö

EPL:n sääntelyssä ei ole asetettu muotovaatimuksia sille, millainen osapuolten välillä tehdyn sopimuksen tulisi olla, jotta se olisi työ- tai toimeksiantosopimus. Sopimus voi olla vapaamuotoinen eli kirjallinen, suullinen, sähköinen tai konkludenttinen.<sup>122</sup> Sopimuksen muodollinen luonne antaa ensisijaisen viitteen osapuolten tarkoituksesta ja maksettavan korvauksen luonteesta. Verohallinnon tulkinnan mukaan EPL:n sääntelyssä sopimuksen perusteella maksettua suoritusta pidetään aina palkkana, mikäli osapuolet ovat solmineet

---

<sup>119</sup> Nykänen 2016, kpl. 4.

<sup>120</sup> Helsingin HaO 07.04.2022.

<sup>121</sup> Vrt. Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71. Myös oikeuskirjallisuudessa on käytetty joko- tai sanamuotoa. Teoksessa todetaan, että jotta työn suorittaja voi toimia toimeksiantosuhteessa, hänellä on kuitenkin oltava toimialalla tarvittava toimilupa tai ilmoitus viranomaiselle.

<sup>122</sup> Bruun 2022, s. 34.

työsopimuksen. Maksettua suoritusta pidetään puolestaan aina työkorvauksena, mikäli osapuolet ovat tehneet toimeksiantosopimuksen ja myös osapuolten tosiasiallinen toiminta puoltaa toimeksiantosuhdetta.<sup>123</sup>

Sopimuksen otsikointi ei ratkaise oikeussuhteen ja maksettavan korvauksen luonnetta. EPL:n esitöiden mukaan osapuolten välisen sopimuksen sisältö ja tarkoitus ratkaisevat sen, onko osapuolten välille syntynyt työsuhde vai toimeksiantosuhde.<sup>124</sup> Lähtökohtana on siis osapuolten tahto sopimuksen luonteesta. Mikäli osapuolten välillä ei ole minkäänlaista sopimussuhdetta, ei ole kyse työ- eikä toimeksiantosuhteesta.<sup>125</sup> Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa Helsingin HaO 14.05.2024 hallinto-oikeus katsoo, että merkittävin toimeksiantosuhdetta puoltava seikka oli se, että osapuolten välillä ei ollut työsopimusta.

Sopimusosapuolet eivät siis voi vapaasti sopia, onko sopimuksen perusteella maksettu korvaus palkkaa vai työkorvausta.<sup>126</sup> Sopijapuolten selvästi ilmaistulla käsityksellä sopimussuhteen luonteesta on merkitystä, mikäli olosuhteet ja osapuolten toiminta tukevat tätä käsitystä.<sup>127</sup> Olennaisena seikkana pidetään sitä, millä perusteilla työsuorituksesta maksettu vastike määräytyy.<sup>128</sup> Esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa Helsingin HaO 14.05.2024 hallinto-oikeus toteaa asiassa olevan melko tasavahvasti työ- ja toimeksiantosuhteen puolesta puhuvia seikkoja, joten asian ratkaisemisen kannalta olennaisen merkityksen saa osapuolten välinen käsitys palkkion luonteesta. Mikäli osapuolet eivät ole nimenomaisesti sopineet työn tekemisestä työsuhteessa, oikeussuhteen luonne ratkaistaan kokonaisarviointilla, jossa tarkastellaan sekä muodollisia että tosiasiallisia tunnusmerkkejä. Sopimusta laadittaessa on siten tärkeää huomioida kummankin sopimustyyppin tyypilliset tunnusmerkit, jotta sopimuksen ehtojen ja käytännön työskentelyn voidaan katsoa vastaavan osapuolten todellista tarkoitusta.<sup>129</sup>

---

<sup>123</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.1.2.

<sup>124</sup> HE 126/1994 vp. s. 4.

<sup>125</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.1.2. Tällainen tilanne on esimerkiksi työvoiman vuokrauksessa, jossa työntekijä ei tee sopimusta käyttäjäyrityksen, vaan työvoimaa vuokraavan yrityksen kanssa.

<sup>126</sup> Tämä toisin sanoen sitä, että osapuolet eivät voi vapaasti sopia siitä, onko sopimussuhde työ- vai toimeksiantosuhde.

<sup>127</sup> HE 126/1994 vp. s. 9.

<sup>128</sup> HE 126/1994 vp. s. 9. Huomioon otettava seikka olisi esimerkiksi se, maksetaanko korvausta sairaus- ja loma-ajalta. Vastikkeen määräytymisperusteet voivat myös osoittaa sellaista työn suorittajan taloudellista riskiä, joka ei ole ominaista työntekijälle. Vastikkeen määräytymisperusteet olisi hyvä kirjata osapuolten väliseen sopimukseen mahdollisia epäselvyytilanteita varten.

<sup>129</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 71.

### 2.3.2 Työn henkilökohtaisuus

Työn henkilökohtaisuutta arvioitaessa tarkastellaan sitä, kenelle työn tekemisen velvollisuus tosiasiallisesti kuuluu. Työsuhteessa työn suorittaja on aina luonnollinen henkilö. Työsuhde henkilöityy työntekijään. Työntekijän velvollisuus on hoitaa työsopimuksen mukaiset velvollisuutensa. Jos työn suorittaminen edellyttää, että juuri tietty luonnollinen henkilö tekee työn omalla osaamisellaan ja työpanoksellaan, kyseessä on yleensä työsuhteeseen viittaava piirre.<sup>130</sup> Henkilökohtaisuus arvioidaan käytännön olosuhteista käsin: tarkastellaan, onko työn suorittajalla mahdollisuus käyttää apulaisia tai sijaisia vapaasti, vai onko hänen itse suoritettava työ ilman, että tehtävää voidaan siirtää toiselle.<sup>131</sup>

Työsuhteessa työnantaja odottaa työntekijän omaa panosta ja sopimus sitoo henkilökohtaisesti. Mikäli työntekijä sairastuu tai muutoin estyy tekemästä työtä, työntekijällä ei ole velvollisuutta huolehtia siitä, että työtehtävä tulee tehtyä loppuun sijaisen toimesta.<sup>132</sup> Toimeksiantosuhteessa puolestaan voidaan sallia tehtävien hoitaminen myös muiden kautta, mikä heikentää henkilökohtaisuuden merkitystä ja viittaa yrittäjämäiseen asemaan. Toimeksiantosuhteessa työn suorittamisen ei lähtökohtaisesti tulisi olla henkilökohtaista.<sup>133</sup> Toimeksiantosuhteessa toimeksisaajalla on yleensä oikeus päättää itse, kuka työn käytännössä tekee. Toimeksisaaja voi hyödyntää omia työntekijöitään tai alihankkijoita ilman toimeksiantajan erillistä lupaa. Vastuu sovittuun työhön toteutumisesta on myöskin toimeksisaajalla, joka huolehtii työn loppuunsaattamisesta myös esimerkiksi sairastumistilanteessa järjestämällä sijaisen.<sup>134</sup>

Oikeuskäytännössä henkilökohtaisuutta arvioidaan yllä mainittujen seikkojen perusteella. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1998:62 Työn suorittajalla oli oikeus käyttää apulaisia ja hoitaa samanaikaisesti muita toimeksiantoja sekä harjoittaa muuta tuotteiden ja palvelujen

---

<sup>130</sup> Myös toimeksiantosuhteessa tietty luonnollinen henkilö voidaan nimetä sopimussuhteen vastuuhenkilöksi. KHO 2016:35: Asiassa on lisäksi tuotu ilmi se seikka, että yhtiöiden välisessä toimeksiantosopimuksessa vastuuhenkilöksi on nimetty A, joka A Ky:n ainoana vastuunalaisen yhtiömiehenä ottaa hoitaakseen sopimuksessa mainitut tehtävät. Asiantuntijapalvelujen myynnissä ei kuitenkaan ole epätavanomaista, että toimeksiantosopimuksessa nimetään toimeksiannosta vastuussa oleva henkilö.

<sup>131</sup> Ks. esim. KHO 1998:62 ja KHO 28.2.1997 T 436.

<sup>132</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.2.

<sup>133</sup> Ks. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.2. Poikkeuksena on esimerkiksi tilanteet, jossa koko sopimussuhteen tarkoituksena on osaltaan se, että juuri tietty ammattitaidon omaava henkilö tulee tekemään työn. Tällöin sopimussuhde henkilöityy tiettyyn henkilöön. Tämä ei automaattisesti tarkoita työsuhteen olemassaoloa. Em. sopimussuhteessa toimeksiantosuhteen muiden tunnusmerkkien tulisi täyttyä, jotta sopimussuhde voidaan katsoa toimeksiantosuhteeksi.

<sup>134</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.2.

myyntitoimintaa. Muun ohella näiden seikkojen perusteella vastikkeen katsottiin olevan työkorvausta. KHO:lla ei ole tapana ilmaista sitä, millaisen painoarvon eri seikat saavat kokonaisharkinnassa.

Työn henkilökohtaisuutta koskevien kriteerien merkityksellisyyttä voidaan pohtia ratkaisun KHO 2016:35 perusteella. Ratkaisussa on kyse siitä, onko A Ky:n hoitamasta B Oy:n palkanlaskennan ja kirjanpidon teknisistä suoritteista sekä viranomaisilmoitusten ja tulosraporttien tekemisestä maksettuja korvauksia pidettävä A Ky:n ainoan vastuunalaisen yhtiömiehen palkkana vai työkorvauksena.

B Oy toteaa valituksessaan hallinto-oikeudelle<sup>135</sup>, että ”sopimus ei ole mitenkään rajoittanut palveluntarjoajan mahdollisuutta käyttää apulaista, sijaista tai edes alihankintaa palveluiden tuottamisessa. A Ky:n tapaa tehdä sovitut työsuoritteet ei ole rajoitettu mitenkään, vaan palveluntarjoaja on vapaasti voinut päättää työntekijän, tämän työajan ja työn suorittamispaikan tietoturvarajoitteiden puitteissa”.

Huomioitavaa on se, että Helsingin hallinto-oikeus eikä KHO ota ratkaisussaan kantaa edellä mainittuun B Oy:n vastineessa ilmaisemaan seikkaan. Helsingin hallinto-oikeus toteaa vain, ettei muutkaan valituksessa esitetyt seikat eivät anna aihetta arvioida asiaa toisin, ja toteaa kyseessä olevan työsuhde. KHO toteaa, että vastuuhenkilöksi on nimetty A, joka A Ky:n ainoana vastuunalaisen yhtiömiehenä ottaa hoitaakseen sopimuksessa mainitut tehtävät. Asiantuntijapalvelujen myynnissä ei kuitenkaan ole epätavanomaista, että toimeksiantosopimuksessa nimetään toimeksiannosta vastuussa oleva henkilö. KHO ei mainitse ratkaisussaan mitään apulaisen tai sijaisen käytöstä eikä sitä huomioida kokonaisharkinnassa, vaikkakin KHO päätyy arvioimaan asiaa toisin kuin hallinto-oikeus, ja katsoo korvauksen olevan työkorvausta.

Mielestäni ratkaisu osoittaa, että se seikka, ettei sopimuksessa ole rajoitettu palveluntarjoajan mahdollisuutta käyttää apulaista, sijaista tai alihankkijaa palveluiden tuottamisessa ei ole vielä kokonaisharkinnan kannalta merkityksellinen seikka.<sup>136</sup> Seikka saattaisi muuttua merkitykselliseksi silloin, jos apulaista, sijaista tai alihankkijaa myös tosiasiallisissa olosuhteissa

---

<sup>135</sup> Kyseessä on KHO:n ratkaisua edeltävä Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu Helsingin HaO 2.10.2014.

<sup>136</sup> Peltomäki 2020, s. 62. Eli toimeksisaajalla on teoreettinen mahdollisuus käyttää sijaista tai alihankkijaa. Väitettä puoltaa myös se, että toimeksiantosuhteen yleiseen luonteeseen kuuluu se, että toimeksisaajalla on oikeus käyttää vapaasti apulaista, sijaista tai alihankkijaa.

käytetty. Mikäli tätä mahdollisuutta rajoitettaisiin erikseen sopimusehdolla, puoltaisi se taas vahvasti työsuhteen olemassaoloa.<sup>137</sup>

### 2.3.3 Työskentely toisen tai omaan lukuun

Työsuhteen ja toimeksiantosuhteen erottelussa keskeistä on se, kenen lukuun työ tehdään. EPL:n 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Työsuhteessa työntekijän työpanoksen välitön hyöty tulee työnantajalle. Esimerkiksi valmistettu tuote siirtyy työnantajan omaisuudeksi ja asiakassuhteista syntyvä tulo kertyy työnantajalle. Työntekijä saa työnsä tuloksista hyödyn ainoastaan välillisesti sovittuna palkkana, eikä hänen ansionsa ole usein edes riippuvainen esimerkiksi myynnin määrästä tai työn tuottavuudesta. Työntekijä ei myöskään vastaa toiminnan kuluista eikä yleensä osallistu yrityksen strategiaan päätöksiin, kuten hinnoitteluun, palveluvalikoimaan tai markkinointiin.<sup>138</sup> Työtä suorittavan sopimusosapuolen mahdolliseen epäitsenäisyyteen on kiinnitettävä huomiota vero-oikeudellisen työsuhteen olemassaoloa arvioitaessa.<sup>139</sup>

Toimeksiantosuhteessa tilanne on päinvastainen. Toimeksisaaja toimii omaan lukuunsa ja saa välittömän taloudellisen hyödyn joko itselleen tai omistamalleen yritykselle. Hän vastaa lähtökohtaisesti itse toimintansa kustannuksista ja kantaa sekä voiton mahdollisuuden että tappion riskin. KHO:n ratkaisussa KHO 1997:436 toimeksisaajan itsenäisyyttä osoitti se, että toimeksisaaja vastasi toiminnassaan itselleen ja lomituskohteelle aiheutuvista vahingoista ja hänellä oli oltava vakuutus vahinkojen ja työtapaturmien varalle. Mikäli sopimuksella siirretään kaikki toimeksisaajan taloudelliset riskit ja hyödyt toimeksiantajalle, kyse ei ole enää toimeksiantosuhteesta vaan työsuhteesta.<sup>140</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö selkeyttää sitä, milloin työtä tehdään omaan tai työnantajan lukuun. KHO:n ratkaisussa KHO 2016:154 todetaan, että välityssopimukset solmitaan C Oy:n nimiin. Yhteistyösopimuksen ehtojen mukaan A Oy saa korvauksen kustakin kiinteistönvälitystoimeksiannosta maksetusta toimeksiantopalkkiosta palkkionjakosäännön

<sup>137</sup> Poikkeuksena voisi olla esimerkiksi tilanne, jossa koko sopimussuhteen tarkoituksena on osaltaan se, että juuri tietty ammattitaidon omaava henkilö tulee tekemään työn.

<sup>138</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.3.1.

<sup>139</sup> KHO 2016:154.

<sup>140</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.3.2.

mukaisesti. Palkkioiden laskutus asiakkaalta tapahtuu C Oy:n nimissä ja kautta siten, että toimeksiantopalkkiot ja asiakasvarat ohjataan C Oy:n tilille. C Oy tilittää A Oy:lle kuuluvan osuuden palkkionjakosäännön ja A Oy:n lähettämän laskun mukaisesti. A Oy kantaa taloudellisen riskin siitä, että asiakas maksaa palkkion. C Oy ei vastaa siitä, että A Oy:llä on säännöllisesti välitystehtäviä. Välityspalkkiosta maksettavan osuuden lisäksi A Oy:n on suoritettava C Oy:lle kuukausittainen korvaus sopimuksen liitteessä yksilöidyistä tavaroista ja palveluista.

Kun välitystoimeksiannot on solmittu C Oy:n nimissä ja lukuun ja kun lisäksi välityspalkkiot ja asiakasvarat ohjataan C Oy:n tilille, KHO katsoo, että tältä osin olosuhteet eivät eroa niistä olosuhteista, joissa työsuhteiset kiinteistönvälittäjät toimivat. Asiassa ei ole ratkaisevaa merkitystä sillä, että C Oy ei vastaa siitä, että A Oy:llä on säännöllisesti välitystehtäviä. Tältäpäin osin A Oy:n asema ei käytännössä eroa provisiopalkkaisesta työsuhteisesta välittäjästä.

Omaan lukuun työskentelyssä työn suorittaja kantaa sekä voiton mahdollisuuden että tappion riskin. Työn suorittaja vastaa yleensä myös toimintansa kustannuksista. Eli toiminnassa on ns. yrittäjäriski. Yrittäjäriskin arvioiminen työn teettäjän vahingoksi on nimenomaisesti kielletty EPL:n esitöissä. Esitöiden mukaan yrittäjäriski on sellainen seikka, jota EPL:n 13 §:n 2 momentin mukaan ei tule ottaa huomioon ennakonpidätysvelvollisuutta arvioitaessa työn teettäjän vahingoksi.<sup>141</sup> Hallinto-oikeuksissa on sorruttu siihen, että yrittäjäriskiä arvioidaan kokonaisarvioinnissa myös työn teettäjän vahingoksi.<sup>142</sup>

Tuomioistuin ei saa vedota yrittäjäriskiin työn teettäjän vahingoksi. Arviointi toisen tai omaan lukuun työskentelystä tehdään siten eri tavalla riippuen siitä, tehdäänkö arviointi työn teettäjän eduksi vai vahingoksi.<sup>143</sup> Mikäli arviointia tehdään työn teettäjän vahingoksi, tulisi arvioida muita tunnusmerkkejä, jotka kuitenkin saattavat ilmentää yrittäjäriskin olemassaoloa.<sup>144</sup> Työn teettäjän eduksi voi arvioida yrittäjäriskiä sekä myöskin muita työn teettäjän selonottomahdollisuuden

---

<sup>141</sup> HE 126/1994 vp. s. 5.

<sup>142</sup> Ks. kpl. 2.5, jossa tarkastellaan mainittuja hallinto-oikeuden ratkaisuja.

<sup>143</sup> Ks. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 9 ja KHO 2016:35, joista ilmenee, että yrittäjäriskiä voi arvioida työn teettäjän eduksi.

<sup>144</sup> Esimerkiksi toimeksisaajan vastatessa toiminnasta aiheutuvista tarvike-, tila- ja laitekustannuksista, ilmentää se toimeksiantosuhteen olemassaoloa sekä samalla myös yrittäjäriskiä. Toiminnasta aiheutuvien kustannusten korvaajaa koskevaa arviointia voi arvioida myös työn teettäjän vahingoksi. Kokonaisharkinnassa on arvioitu edellä mainittuja kustannuksia esimerkiksi ratkaisussa KHO 1998:62.

ulkopuolisia seikkoja, kuten muiden toimeksiantajien lukumäärää ja muita toimeksiantosuhdetta tukevia seikkoja.<sup>145</sup>

### 2.3.4 Työn johto- ja valvontaoikeus

Työnjohto- ja valvontaoikeus on yksi keskeisimmistä kriteereistä erotettaessa EPL:n mukaista työsuhdetta ja toimeksiantosuhdetta.<sup>146</sup> Työmarkkinoiden muuttuminen on kuitenkin johtanut siihen, että sen painoarvo kokonaisarviointissa on vähentynyt.<sup>147</sup> Työsuhteeseen viittaava keskeinen tunnusmerkki on työn suorittajan toimiminen toisen johdon ja valvonnan alaisena.<sup>148</sup> Työsuhteessa työnantajalla on oikeus päättää, mitä työtä työntekijä tekee, missä ja milloin työ suoritetaan sekä millä tavoin työ toteutetaan.<sup>149</sup> Työnantajan johto- ja valvontaoikeus konkretisoituu käytännössä esimerkiksi siinä, että työnantaja määrää työntekijän tehtävistä ja työnteon tavoitteista, päättää työssä käytettävistä välineistä, tarvikkeista ja materiaaleista, asettaa työn suorittamisen ajan ja paikan sekä määrittelee vastikkeen perusteet ja kustannusten korvaamisen.<sup>150</sup>

Toimeksiantosuhteessa lähtökohtana on itsenäinen työskentely ilman toimeksiantajan jatkuvaa johtoa ja valvontaa. Toimeksisaaja voi itse päättää, milloin, missä ja miten työ tehdään, kunhan lopputulos vastaa sopimusta.<sup>151</sup> Toimeksiantaja voi toki seurata työn etenemistä ja antaa yleisiä ohjeita lopputuloksen varmistamiseksi, mutta hänellä ei ole samanlaista oikeutta määrätä työn suorittamisen yksityiskohdista kuin työnantajalla. Usein osapuolten sopimus rajautuu lopputuloksen määrittelyyn, ja toimeksisaajalla on oikeus valita käytettävät menetelmät,

---

<sup>145</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 7.

<sup>146</sup> Peltomäki 2020, s. 38. Tätä tukee myös lain esitöiden HE 126/1994 vp. s. 2 sanamuoto, jonka mukaan työn suorittajan asema itsenäisenä yrittäjänä ratkaistaan kokonaisarvosteluna. Perusvaatimuksena on pidetty työn teettäjän johdon ja valvonnan puuttumista ja sen lisäksi jonkin tai joidenkin positiivisten yrittäjätunnusmerkkien täyttymistä.

<sup>147</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.4.1. Yleisenä kehityssuuntana yhteiskunnassa on työnteon mallien ja tapojen jatkuva monipuolistuminen. Tämän seurauksena työn johto- ja valvontaoikeuden painoarvo on sopimussuhteen verotuksellista luonnetta arvioitaessa aikaisempaa vähäisempi: monesti sekä työ- että toimeksiantosuhteessa työn johto ja valvonta voivat näyttäytyä hyvin samankaltaisina. Siten pelkästään johto- ja valvontaoikeuden perusteella ei voida päätellä, onko kyse työ- vai toimeksiantosuhteesta.

<sup>148</sup> KHO 2016:155.

<sup>149</sup> Peltomäki 2020, s. 38.

<sup>150</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.4.1.

<sup>151</sup> Poikkeuksia tähän syntyy esimerkiksi toimialoilla, joilla työn suorittamisen ajankohta määräytyy ulkoisista tekijöistä. Tällaisia ovat esimerkiksi liikenteen aikatauluihin sidotut liikennevälineiden siivouspalvelut sekä melua aiheuttavat työt, joihin sovelletaan lainsäädännöllisiä rajoituksia. Tällöin kyse voi olla toimeksiantosuhteesta, vaikka toimeksiantaja määrittelee työajan ja -tavan. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.6.

työvälineet ja materiaalit. Toimeksiantosuhteessa työn suorittaja kantaa myös taloudellisen riskin ja vastuun työn lopputuloksesta, mikä osaltaan vahvistaa hänen itsenäistä asemaansa.<sup>152</sup>

Myös oikeuskäytäntö tukee sitä näkökulmaa, että työnjohto- ja valvontaoikeus on keskeinen kriteeri vero-oikeudellisen työ- ja toimeksiantosuhteen välisessä rajanvedossa. Sitä on arvioitu useissa KHO:n palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevissa päätöksissä ja se on ollut usein merkityksellinen seikka kokonaisarvioinnin kannalta.<sup>153</sup>

Ratkaisussa KHO 2016:35 selkeytetään työn johto- ja valvontaoikeuden sisältöä. KHO toteaa, että ”yhtiön mukaan työsuhteen muututtua toimeksiantosuhteeksi valvonta on kohdistunut vain työn tuloksiin. Yhtiön esittämän mukaan yhtiön työntekijät selvittävät yhtiön johdolle viikkotasolla, mitä ja milloin he tekevät, ja heitä myös ohjataan työssään yksityiskohtaisesti. Sen sijaan A Ky:ltä tai A:lta tällaista raportointia ei ole edellytetty, vaan ainoa raportointi on ollut tulosraportin valmistuminen kuukausittain emoyhtiön kanssa sovittuun määräaikaan mennessä sekä tilinpäätöksen valmistuminen vuosittaiseen lakisäteiseen määräaikaan mennessä. Näin ollen perusteita sille, että toimeksisaajan työ olisi tapahtunut yhtiön johdon ja valvonnan alaisena, ei ole esitetty.”

KHO linjaa, että työn johto- ja valvontaoikeuden tarkastelussa pelkän työn lopputuloksen valvominen ei vielä ilmennä tosiasiallista työn johto- ja valvontaoikeutta. Tosiasiallista työnjohto- ja valvontaoikeutta tarkastellessa KHO vertaa toimeksisaajan ja muiden työntekijöiden työn johdon ja valvonnan tosiasiallista toteutumista.<sup>154</sup> Kun työntekijöitä valvottiin viikkotasolla yksityiskohtaisesti ja toimeksisaajaa pelkästään työn lopputuloksen suhteen, KHO toteaa, ettei ole esitetty perusteita sille, että toimeksisaajan työ olisi tapahtunut yhtiön johdon ja valvonnan alaisena. Kun A Ky:öön kohdistuva työn johto- ja valvontaoikeus koskee keskeisin osin vain työn lopputulosta ja näin ollen poikkeaa tosiasiallisissa työskentelyolosuhteissa muista työntekijöistä, puoltaa tämä toimeksiantosuhteen olemassaoloa.

Ratkaisussa KHO 2016:154 KHO puolestaan katsoo, että toimeksisaaja toimii toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena. Merkitystä annetaan sille, ettei toimeksisaajaan kohdistuva työn

---

<sup>152</sup> Peltomäki 2020, s. 62.

<sup>153</sup> Ks. ratkaisut KHO 1997:106; KHO 28.2.1997 t. 436; KHO 9.9.1999 t. 2430; KHO 2002:88; KHO 2004:5; KHO 16.11.2015 t. 3293; KHO 2016:35; KHO 29.9.2016 t. 4161.

<sup>154</sup> Vertailua toimeksisaajan ja työsuhteisiin työntekijöihin kohdistuvaan työn johtoon ja valvontaan tehdään myös KHO:n ratkaisussa KHO 2016:154.

johto ja valvonta poikkeaa työsuhteisista työntekijöistä. Toimeksisaajan on myös yhteistyösopimuksen mukaan noudatettava päivitettyjä ohjeita sekä eettisiä ohjeita liiketoimintaa harjoittaessaan. Toimeksiantajan omaisuutta ovat tiedot asiakkaista, markkinoista, hinnoista ja muista välitystoimeksiantoon liittyvistä tiedoista. Toimeksiantajan on oikeus koska tahansa tarkastaa toimeksisaajan tekemät toimeksiantosopimukset. Toimeksiantajan vastuuvakuutus kattaa myös toimeksisaajan harjoittaman kiinteistönvälitystoiminnan ja sillä on vastuu asiakkaisiin nähden välitystehtävissä aiheutuneesta vahingosta.

Ratkaisukäytäntö osoittaa, että työnjohto- ja valvontaoikeuden arvioinnissa olennaista on, kohdistuuko ohjaus ja valvonta työn suoritustapaan vai ainoastaan lopputulokseen. Jos toimeksiantajan määräysvalta ulottuu työn yksityiskohtiin ja hän kantaa myös vastuun asiakkaisiin nähden, sopimussuhdetta tulkitaan herkästi työsuhteeksi.<sup>155</sup> Mikäli taas toimeksisaaja toimii omalla vastuullaan ja saa päättää työn toteuttamisesta vapaasti, katsotaan hänen toimivan toimeksiantosuhteessa. Arvioitaessa työn johto- ja valvonta-oikeuden käytännön toteutumista, arvioinnissa voi vertailla ratkaistavana olevan oikeussuhteen sisältöä muihin työsuhteisiin työntekijöihin<sup>156</sup> tai aikaisempaan työsuhteeseen samassa yrityksessä.<sup>157</sup> Mikäli tosiasiallisessa työn johdossa ja -valvonnassa ei ole eroja, on se työsuhdetta puoltava seikka. Asiassa ei ole merkitystä, vaikka osapuolten välillä olisi muodollisesti tehty toimeksiantosopimus. Näissä tilanteissa sopimuksen muodollinen nimike ei syrjäytä tosiasioihin perustuvaa arviointia.

### 2.3.5 Työn tekemiseen tarvittavat tarveaineet, välineet, työskentelypaikka ja syntyneet kustannukset

Työn suorittamisessa käytettävien työvälineiden, tarvikkeiden ja materiaalien omistus- ja järjestämisvastuu on olennainen seikka työsuhteen ja toimeksiantosuhteen rajanvedossa. Vakiintuneesti on katsottu, että jos työn teettäjä vastaa työtilojen, työkalujen ja tarvikkeiden

---

<sup>155</sup> Tämä työnantajan isännänvastuu on tyypillinen työsuhdetta puoltava seikka, kuten ratkaisu KHO 2015:154 osoittaa. Ks. myös Peltomäki 2020, s. 37, jossa lisää isännänvastuusta työsuhdetta puoltavana seikkana.

<sup>156</sup> Vertailua muihin työntekijöihin myös ratkaisussa Helsingin HaO 1.2.2021.

<sup>157</sup> Helsingin HaO 05.06.2020. Ratkaisussa työn suorittaja teki samaa työtä samoissa olosuhteissa aikaisemmin työsuhteessa, joten HaO katsoo, ettei pelkän muodollisen toimeksiantosuhteen synnyttäminen muuta työsuhdetta toimeksiantosuhteeksi, vaan myös tosiasiallisissa työskentelyolosuhteissa tulee tapahtua muutoksia. Tästä myös Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 6.2.

järjestämisestä, tämä puhuu työsuhteen puolesta.<sup>158</sup> Jos taas vastuu on työn suorittajalla, se tukee toimeksiantosuhteen olemassaoloa.<sup>159</sup> Vaikka työ tehdään työnantajan tiloissa ja tämän välineillä, ei se yksittäinen seikka vielä riitä muodostamaan työsuhdetta.<sup>160</sup>

Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa todetaan, että joillakin toimialoilla toiminta edellyttää arvokkaiden koneiden ja laitteiden käyttöä. Henkilö katsotaan työsuhteessa olevaksi, jos hän ei omista tai hallitse vuokrasopimuksella tarvitsemiaan työvälineitä eikä maksa toimeksiantajalle käypää korvausta niiden käytöstä. Esimerkiksi kuljettaja on työsuhteessa, jos hän käyttää työssään toimeksiantajan kuorma-autoa, linja-autoa, taksia, kaivinkonetta tai muuta työkonetta ilman, että hän omistaa tai vuokraa sitä taikka maksaa käytöstä asianmukaista korvausta.<sup>161</sup> Ainakaan tuore hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö ei tue tätä Verohallinnon tulkintaa. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa työn suorittaja (valittaja) käytti työn teettäjän omistamia kuorma-autoa ja työkoneita maksamatta niistä vuokraa. HaO katsoi kuitenkin kokonaisarvioinnin perusteella oikeussuhteen toimeksiantosuhteeksi. Verohallinto oli asiassa vastapuolena.<sup>162</sup>

Toimeksiantosuhteessa toimeksisaajan katsotaan yleensä käyttävän omia työvälineitään ja materiaalejaan. Tämä voi toteutua joko omistuksen, vuokrauksen tai leasing-sopimuksen kautta. Mikäli työvälineet hankitaan toimeksiantajalta, edellytetään, että niistä maksetaan käypä vuokra tai kustannukset huomioidaan laskutuksessa. Toisaalta on toimialoja, joilla työ ei käytännössä edellytä muuta kuin vähäarvoisia välineitä, kuten puhelin tai tietokone. Tällöin niiden käyttäminen ei vielä ratkaise sopimussuhteen luonnetta. Sen sijaan arvokkaiden ja tiettyyn toimintaan tarkoitettujen työvälineiden, esimerkiksi taksin, kaivinkoneen tai muun raskaan kaluston hallinta viittaa vahvemmin toimeksiantosuhteeseen.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> Ratkaisuiissa KHO 16.11.2015 t. 3293, KHO 2004:5, KHO 2002:88 ja KHO 9.9.1999 t. 2430 lopputuloksena oli korvauksen katsominen palkaksi, sillä työn suorittaja työskenteli työn teettäjän tiloissa, ja käytti sen työvälineitä ja tarveaineita. Joskus työn luonne voi edellyttää työskentelyä toimeksiantajan tiloissa. Ratkaisun KHO 2016:35 oikeudellisessa arvioinnissa KHO toteaa, että toimeksisaaja on pääasiallisesti hoitanut toimeksiantoa yhtiön tiloissa, jossa hänellä on ollut työhuone. Tällä seikalla saattaa olla merkitystä kokonaisarvioinnissa, mutta asiantuntijapalveluissa, kuten it-palveluissa ei sinänsä ole epätavanomaista, että toimeksianto hoidetaan asiakkaan tiloissa.

<sup>159</sup> Ks. esim. KHO 1998:62.

<sup>160</sup> KHO 16.11.2015 t. 3293.

<sup>161</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.5.1.

<sup>162</sup> Helsingin HaO 2.11.2021.

<sup>163</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.5.2.

Keskeistä arvioinnissa on myös kustannusten jakautuminen. Työsuhteessa työnantaja vastaa lähtökohtaisesti kaikista työn suorittamisesta välittömästi aiheutuneista kustannuksista.<sup>164</sup>

Toimeksiantosuhteessa asetelma on tyypillisesti päinvastainen. Toimeksiantaja vastaa lähtökohtaisesti työn tekemisestä aiheutuneista kustannuksista ja se on kokonaisarvostelussa toimeksiantosuhdetta puoltava seikka.<sup>165</sup>

On huomioitavaa, että kustannuksia ei tarvitse välttämättä maksaa itse ja myöhemmin tilittää toimeksiantajalle. Korvauksen työvälineiden, tarvikkeiden ja materiaalien käytöstä voi sisällyttää toimeksiantosopimuksessa maksettavaan korvaukseen.<sup>166</sup>

### 2.3.6 Työn tekemisestä maksetun vastikkeen määräytyminen

EPL:n sääntelyssä työstä maksettu vastike on joko palkkaa tai työkorvausta. Palkkaa ovat kaiken laatuiset edut ja vastikkeet riippumatta siitä, millä nimikkeellä niitä suoritetaan.<sup>167</sup> Riittävää on, että korvaus maksetaan toiselle tehdystä työstä tai palveluksesta eikä työn tai tehtävän suorittaja ole kyseisessä toimeksiantosuhteessa itsenäisen yrittäjän asemassa.<sup>168</sup> Mikäli palkan kriteerit eivät täyty ja oikeussuhteessa maksetaan vastiketta, kyse on työkorvauksesta.<sup>169</sup> Monesti sekä työ- että toimeksiantosuhteessa korvauksen maksuperusteet voivat olla samanlaisia, eikä pelkästään korvauksen määräytymisperusteesta voida aina päätellä, onko kyse työsuhteesta.<sup>170</sup>

Työsuhteessa palkan määrästä ja määräytymisperusteesta sovitaan yleensä työsuhteessa. Työsuhteisiin sovellettavissa työehtosopimuksissa on usein määritelty työstä maksettavan vähimmäispalkan määrä sekä muita lakimää räisiä korvauksia kuten ylityökorvaukset sekä sairaus- ja loma-ajan palkat. Tämän lisäksi työsuhteessa oleville annetaan usein erilaisia luontois- ja henkilökuntaetuja sekä korvataan työmatkasta aiheutuneita kustannuksia.

<sup>164</sup> Työehtosopimuksen mukaisten palkkausehtojen soveltaminen on verotuksessa yksi työsuhteen tunnusmerkeistä. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.8.1.

<sup>165</sup> KHO 1998:62.

<sup>166</sup> KHO 29.9.2016 t. 4161. Ratkaisussa todetaan, että tarveaineiden ja työvälineiden käytöstä perittävä korvaus on mahdollista huomioida osapuolten toteuttamalla tavalla palvelun hintaa sovittaessa. Huomioitava korvaus on vastattava tarveaineiden käypää arvoa. Mikäli korvaus ei vastaa käypää arvoa, arvioitavaksi voi tulla lain verotusmenettelystä 1558/1995 28 §:n mukainen veronkierto.

<sup>167</sup> HE 126/1994 vp. s. 9.

<sup>168</sup> HE 126/1994 vp. s. 2.

<sup>169</sup> KS. HE 126/1994 vp. s. 9 ja EPL:n 13 luvun 1 §:n 2 momentti. Työ- ja virkasuhteessa saadun korvauksen lisäksi palkkana pidettäisiin 2 momentin 2 kohdassa lueteltuja, selvästi henkilökohtaiseen työsuoritukseen perustuvia korvauksia, joita ei ole saatu työ- tai virkasuhteessa. Ennakkoperinnässä niiden osalta ei ole tarkoituksenmukaista noudattaa työläinsäädännön rajoittavia tulkintoja. Esimerkiksi avoimen tai kommandiittiyhtiön yhtiömiehen yhtiöstä nostama palkka sekä toimitusjohtajalle tai hallituksen jäsenelle maksettavaa korvaus on aina luonteeltaan palkkaa.

<sup>170</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.8.1.

Työehtosopimuksen mukaisten palkkausehtojen soveltaminen sekä työn tekemisestä aiheutuneiden kustannusten korvaaminen on verotuksessa yksi työsuhteen tunnusmerkeistä. Työsuhteessa voidaan myös maksaa erilaisia tulos-, kannustin- tai sitouttamispalkkioita. Tällaisten suoritusten maksaminen ja ylipäänsä oikeus osallistua palkitsemis-, kannustin- tai sitouttamisjärjestelmiin on yksi työsuhteen tunnusmerkki.<sup>171</sup> Vastikkeen suhteen on myös huomioitava, että työnteosta ei voida maksaa samanaikaisesti osittain palkkaa ja osittain työkorvausta. Sama työ ei voi perustua sekä työsuhteeseen että toimeksiantosuhteeseen.<sup>172</sup>

Yleisesti ottaen toimeksisaajalle maksettava korvaus on korkeampi kuin työsuhteessa maksettava palkka, koska toimeksisaajan on itse vastattava muun muassa sosiaalivakuutusmaksuistaan sekä muista toimintaansa liittyvistä kuluista.<sup>173</sup> Lisäksi toimeksiantosuhteessa ei makseta lakisääteisiä etuja, kuten ylityökorvauksia, sairaus- tai loma-ajan palkkaa, eikä toimeksisaajalle tarjota työsuhteelle tyypillisiä luontoisetuja.<sup>174</sup> Vastikkeen määräytymisperusteet voivat osoittaa sellaista työn suorittajan taloudellista riskiä, joka ei ole ominaista työntekijälle.<sup>175</sup>

### 2.3.7 Vastuut, takuut ja vakuutukset

Vastuiden, takuiden ja vakuutusten järjestelyt eroavat työsuhteessa ja toimeksiantosuhteessa. Työsuhteessa työntekijä ei vastaa asiakkaaseen nähden työn lopputuloksesta, vaan mahdolliset virheet, reklamaatiot ja takuuseen liittyvät vaatimukset kohdistuvat työnantajaan.<sup>176</sup> Työnantaja on myös vahingonkorvauslain (412/1974) 3 luvun 1 §:n 1 momentin mukaisessa isännänvastuussa työntekijän aiheuttamista vahingoista. Myös muu lainsäädäntö voi myös asettaa työnantajalle tiettyjä velvollisuuksia ottaa vakuutus, joka kattaa työntekijän toiminnasta mahdollisesti aiheutuvat vahingot.

Toimeksiantosuhteessa tilanne on päinvastainen. Toimeksisaaja vastaa työn lopputuloksesta ja on velvollinen korjaamaan mahdolliset puutteet omalla kustannuksellaan. Toimeksiantajalla on reklamaatio-oikeus, ja virheellisen suorituksen seuraukset jäävät toimeksisaajan kannettaviksi. Toimeksisaajalta voidaan myös edellyttää takuuta työn laadusta tai vakuutta

---

<sup>171</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.8.1.

<sup>172</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 6.3.

<sup>173</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>174</sup> HE 126/1994 vp. s. 2; Peltomäki, 2020, s. 61

<sup>175</sup> HE 126/1994 vp. s. 2; KHO 2016:35.

<sup>176</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.10.1.

korjauskustannusten varalta. Esimerkiksi rakennusosalalla on tavanomaista antaa määräaikainen takuu aika. Lisäksi toimeksisaaja voi toimialasta riippuen olla lain nojalla velvollinen ottamaan vakuutuksen toimintansa tueksi, kuten terveydenhuollossa, asianajotoiminnassa tai tilintarkastuksessa.<sup>177</sup>

### 2.3.8 Irtisanomisen ehdot

Työsuhteessa irtisanomista koskevat määräykset perustuvat työsopimuslakiin ja mahdollisiin työehtosopimuksiin. Lainsäädäntö määrittelee irtisanomisperusteet ja -ajat sekä asettaa työnantajalle ja työntekijälle velvoitteita, jotka suojaavat osapuolia yksipuolisilta ja perusteettomilta sopimuksen päättämisiltä. Tämä velvoittavuus on yksi työsuhteen tunnusmerkeistä. Mikäli osapuolten välillä noudatetaan nimenomaisesti TSL:n tai työehtosopimusten mukaisia irtisanomisehtoja, se puhuu työsuhteen olemassaolon puolesta.<sup>178</sup>

Toimeksiantosuhteessa lähtökohtana on huomattavasti vapaampi irtisanomismahdollisuus. Mikäli sopimuksessa ei ole toisin sovittu, toimeksiantosuhde voidaan päättää yksipuolisesti ilman irtisanomisaikaa ja ilman korvausvelvollisuutta. Osapuolet voivat kuitenkin sopia irtisanomisajoista, purkuehdoista ja sopimuksen päättämiseen liittyvistä korvauksista, ja käytännössä nämä ehdot voivat olla sisällöltään hyvin samankaltaisia kuin työsuhteessa.<sup>179</sup>

KHO:n ratkaisussa 2016:35 on todettu irtisanomisen ehdoista seuraavaa. "Hallinto-oikeuden päätöksen perustelujen mukaan se, että irtisanomisajasta on sovittu, on työsopimukselle ominainen tunnusmerkki. Kuitenkin irtisanomisajasta sopiminen irtisanomisperusteita määrittelemättä on toistaiseksi voimassa olevien toimeksiantosopimusten ominainen piirre, kun sen sijaan työsopimusta ei voida irtisanoa noudattamatta työoikeuslainsäädännön mukaisia irtisanomisperusteita ja irtisanomisaikaa. Näin ollen tämä sopimusehto ei tue käsitystä, jonka mukaan kysymyksessä on ollut työsuhde. KHO linjaa, että irtisanomisajasta sopiminen noudattamatta työlainsäädännön irtisanomisperusteita ja -aikoja on toimeksiantosuhdetta puoltava tunnusmerkki.

---

<sup>177</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.10.2.

<sup>178</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.11.1.

<sup>179</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.11.2.

### 2.3.9 Muiden toimeksiantojen rajoittaminen ja kilpailukiello

Työsuhteessa lainsäädäntö rajoittaa työntekijän mahdollisuutta tehdä samanaikaisesti työtä toiselle työnantajalle tai harjoittaa omaa kilpailevaa toimintaa. TSL:n 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan työntekijä ei saa tehdä toiselle sellaista työtä tai harjoittaa sellaista toimintaa, joka huomioon ottaen työn luonne ja työntekijän asema ilmeisesti vahingoittaa hänen työnantajaansa työsuhteissa noudatettavan hyvän tavan vastaisena kilpailutekona TSL:n 3 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan työnantajan toimintaan tai työsuhteeseen liittyvästä erityisen painavasta syystä voidaan työsuhteen alkaessa tai sen aikana tehtävällä sopimuksella (*kilpailukieltosopimus*) rajoittaa työntekijän oikeutta tehdä työsopimus työsuhteen päättymisen jälkeen alkavasta työstä sellaisen työnantajan kanssa, joka harjoittaa ensiksi mainitun työnantajan kanssa kilpailevaa toimintaa samoin kuin työntekijän oikeutta harjoittaa omaan lukuunsa tällaista toimintaa. Työsuhteelle on siis ominaista, että kilpailua koskevat rajoitukset ovat lakiin perustuvia ja velvoittavat ilman erillistä sopimustakin.

Toimeksiantosuhteessa lähtökohtana on toimeksisaajan vapaus ottaa vastaan toimeksiantoja useilta eri toimeksiantajilta.<sup>180</sup> Toimeksisaajan oikeutta toimia muiden asiakkaiden kanssa ei tavallisesti rajoiteta, eikä uusien toimeksiantojen vastaanottaminen saa johtaa sopimussuhteen päättämiseen. Vaikka toimeksisaajalla ei olisi käytännössä resursseja hoitaa useita toimeksiantoja samanaikaisesti, tämä ei estä toimeksiantosuhteen syntymistä.<sup>181</sup> Toimeksiantosopimuksessa voidaan kuitenkin erikseen sopia kilpailukiellosta, joka rajoittaa toimeksisaajan mahdollisuutta ottaa vastaan toimeksiantoja toimeksiantajan kilpailijoilta. Jos kilpailukiellosta ei ole sovittu, toimeksisaajalla säilyy oikeus toimia myös toimeksiantajan kanssa kilpailevien tahojen hyväksi.<sup>182</sup>

### 2.3.10 Aloittava yrittäjä

Verohallinnon ohjeessa todetaan, että esimerkiksi aloittavan yrityksen toiminnan vakiinnuttaminen saattaa viedä vuosia. Toiminnan alkuvaiheessa yrityksen toiminnan luonnetta osoittavat tosiasiat voivat olla lähellä työsuhteen tunnusmerkkejä. Kyse on tästä huolimatta yritystoiminnasta, jos toiminta on muutoin järjestetty asianmukaisesti yritystoiminnan

---

<sup>180</sup> Peltomäki 2020, s. 61.

<sup>181</sup> Mattinen – Parnila – Väisänen 2024, s. 38.

<sup>182</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 5.12.2.

harjoittamista varten. Aloittavalla yrityksellä ei esimerkiksi tarvitse olla kuin yksi toimeksiantaja, jos hän on muutoin järjestänyt toimintansa asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamiseksi.<sup>183</sup> Tätä Verohallinnon linjausta ei ole käsitelty oikeuskäytännössä, oikeuskirjallisuudessa eikä se saa tukea verolainsäädännön esitöistä.

Voidaan esimerkiksi pohtia, mitä tarkoittaa lause ”jos toiminta on muutoin järjestetty asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamista varten?” Tarkoittaako tämä sitä, että asianmukaisiin rekistereihin kuulumisen, lakisääteisten vakuutusten ottaminen ja tehty toimeksiantosopimus tarkoittavat lähtökohtaisesti uuden yrittäjän kohdalla, että maksettu korvaus on työkorvausta? Vai onko uusi yrittäjyys vain seikka, joka otetaan huomioon työkorvausta puoltavana asianhaarana, aivan kuten muutkin kokonaisarviointiin vaikuttavat seikat? Ohjeessa ei myöskään määritellä aloittavaa yrittäjää. Ohjeesta ei selviä, onko esimerkiksi 2, 3 tai 5 vuotta vanha yritys vielä aloitteleva yrittäjä.

Mielestäni tälle Verohallinnon linjaukselle aloittavan yrittäjän toiminnasta ei tule antaa painoarvoa oikeudellisessa tarkastelussa. Myöskään palkkaa ja työkorvausta koskevassa oikeuskäytännössä ei ole annettu merkitystä yrityksen perustamisajankohdalle. On myös huomattava, että Verohallinnon ohjeistus ei ole tuomioistuinta sitovaa oikeuslähdeaineistoa. Ratkaisuissa Helsingin HaO 1.2.2021, Helsingin HaO 2.11.2021 ja Helsingin HaO 14.05.2024 HaO on todennut, että Verohallinnolle ei ole erikseen säädetty toimivaltaa antaa asiaa sitovia ohjeita. Verohallinnon asiaa koskevilla ohjeilla ei ole asian oikeudellisessa arvioinnissa merkitystä. Sen sijaan asiassa on suoritettava kokonaisarviointi normaalien laintulkintaoppien mukaisesti.

## 2.4 Kokonaisarviointi epäselvyytilanteissa

Vero-oikeudessa ei ole tiettyjä lain asettamia kriteerejä, joiden täytyessä kyseessä on työsuhde tai toimeksiantosuhde. Oikeussuhdetta arvioidaan yleensä verotarkastuksen yhteydessä tai silloin, kun osapuolet ovat eri mieltä oikeussuhteen sisällöstä. Epäselvissä tilanteissa sopimussuhteen luonne ratkaistaan kokonaisarvioinnilla. Kokonaisarvioinnin tarkoituksena on määrittää, onko maksettu vastike palkkaa (työsuhde) vai työkorvausta (toimeksiantosuhde). Rajanvetoa ei tällöin tehdä yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien nojalla, vaan ratkaisu

---

<sup>183</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 1. Aloittavaa yritystä ei ole käsitelty erikseen tosiasiallisia tunnusmerkkejä koskevissa kappaleissa. Aloittavan yrityksen erityiskohtelu ilmenee vero-ohjeen johdannosta.

perustuu maksajan havaittavissa oleviin seikkoihin. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit voidaan kuitenkin ottaa huomioon työn teettäjän eduksi. Kokonaisarviointi tehdään tarkastelemalla kappaleiden 2.2 ja 2.3 alakappaleissa käsiteltyjä työ- ja toimeksiantosuhteen muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä.<sup>184</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on pohdittu, millaista painoarvoa eri muodolliset ja tosiasialliset tunnusmerkit saavat kokonaisarvioinnissa. Voimakkaimmin työsuhdetta osoittavina seikkoina on pidetty johto- ja valvontaoikeuden olemassaoloa sekä tyypillisesti työsuhteeseen kuuluvien etujen antamista.<sup>185</sup> Toimeksiantosuhdetta osoittavana tekijänä on pidetty muun muassa yrittäjäriskiä ja itsenäistä velvoitteiden hoitamista.<sup>186</sup> Myös oikeuskäytäntö tukee näitä oikeuskirjallisuudessa esitettyjä näkemyksiä.<sup>187</sup> Mikäli työn tekemisen tosiasialliset olosuhteet viittaavat työsuhteen tunnusmerkkien täyttymiseen, ei työn suorittajan muodollisella asemalla yrittäjänä ole ratkaisevaa merkitystä oikeussuhteen arvioinnissa.<sup>188</sup> Tämän johdosta tosiasialliset tunnusmerkit ovat lähtökohtaisesti painoarvoltaan merkityksellisempiä kuin muodolliset tunnusmerkit.

## 2.5 Toimeksiantajan selonottovelvollisuuden raja

EPL:n 13 §:n 2 momentin mukaan harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Tällaisia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantajien lukumäärä ja muun toiminnan laajuus. Työn teettäjän arviointi perustuu siis ensisijaisesti niihin ehtoihin ja olosuhteisiin, jotka käyvät ilmi sopimuksesta ja muusta havaittavissa olevasta yhteistyöstä.<sup>189</sup>

Säännöksen tavoitteena on varmistaa työn teettäjän oikeudellinen asema siten, että hän voi maksutilanteessa arvioida ennakonpidätysvelvollisuutensa pelkästään sopimussuhteesta ilmenevien seikkojen perusteella ilman velvollisuutta selvittää työn suorittajan muuta toimintaa

---

<sup>184</sup> Ks. Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 3.2, jossa lisää työ- ja toimeksiantosuhteen muodollisista ja tosiasiallisista tunnusmerkeistä.

<sup>185</sup> Engblom – Adamsson 2011, s. 31; Peltomäki 2020, s. 38.

<sup>186</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2022, s. 2.

<sup>187</sup> Ks. esim. ratkaisut KHO 1997:106; KHO 28.2.1997 t. 436; KHO 16.11.2015 t. 3293; KHO 2016:35; KHO 29.9.2016 t. 4161. Ratkaisuissa ei todeta, millaisen painoarvon työ johto- ja valvontaoikeuden arviointi saa, mutta ratkaisu on usein ollut sen mukainen, puoltaako juuri direktio-oikeuden tarkastelu työ- vai toimeksiantosuhdetta.

<sup>188</sup> Peltomäki 2020, s. 34.

<sup>189</sup> Peltomäki 2020, s. 40.

tämän ulkopuolella. Mikäli työn teettäjällä on kuitenkin tiedossaan seikkoja, jotka puoltavat toimeksiantosuhteen olemassaoloa, voidaan nämä ottaa huomioon työn teettäjän eduksi.<sup>190</sup> Sen sijaan esimerkiksi työn suorittajan yrittäjäriski tai muiden toimeksiantojen lukumäärä eivät voi muodostaa perusteita, joita käytettäisiin työn teettäjää vastaan ennakonpidätysvelvollisuuden arvioinnissa.<sup>191</sup> Oikeuskäytännössä toimeksiantajan selonottovelvollisuuden rajausta on aiheuttanut tulkintaepäselvyyttä ns. yrittäjäriskin olemassaolon arvioimisessa.

Ratkaisua KHO 2016:154 edeltävässä Turun hallinto-oikeuden ratkaisussa (Turun HaO 14.6.2013) hallinto-oikeus arvioi tapauksen oikeudellista perustaa yrittäjätoiminnan yleisten tunnusmerkkien perusteella, kuten toiminnan yleisyyden, laajuuden ja julkisuuden, toiminnan vaatimien investointien ja toiminnasta aiheutuvien taloudellisten riskien perusteella. Hallinto-oikeus toteaa, että yrittäjätoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä ovat yleisyys, laajuus ja julkisuus. Tunnusomaista on niin ikään toiminnan vaatimat investoinnit sekä toiminnasta aiheutuvat taloudelliset riskit. Hallinto-oikeus arvioi, että A Oy:n maksamat korvaukset konttorikoneista ja -tiloista sekä ilmoitus- ja markkinointikustannuksista eivät osoita taloudellista riskiä.

Ratkaisua KHO 2016:35 edeltävässä Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa (Helsingin HaO 2.10.2014) hallinto-oikeus ilmaisee, että ”B Oy on maksanut A Ky:lle kiinteää kuukausittaista korvausta, joka on edellyttänyt A:lta säännöllistä 90 tunnin työskentelyä. Näissä olosuhteissa A Ky:lle ei ole aiheutunut taloudellista riskiä.” Korkein oikeus korjaa myöhemmin kuitenkin virheellisen tulkinnan. Ratkaisussa KHO 2016:35 KHO toteaa, että HaO ei ole ottanut perusteluissa huomioon EPL:n 13 §:n 2 momentin säännöstä, jonka mukaan sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, kuten esimerkiksi työn suorittajan toimeksiantojen lukumäärää ja muun toiminnan laajuutta, ei voida ottaa työn teettäjän vahingoksi huomioon arvioitaessa työn teettäjän ennakonpidätysvelvollisuutta. Näin ollen HaO:n mainitsemalla perusteella ei ole vaikutusta nyt kysymyksessä olevan asian ratkaisuun.<sup>192</sup>

Todettakoon, että KHO arvioi asiaa päin vastoin. Se toteaa, että asiantuntijapalveluille on tyypillistä, että ne eivät edellytä toimeksiannon saajalta merkittäviä investointeja, vaan riski liittyy

---

<sup>190</sup> Peltomäki 2020, s. 41.

<sup>191</sup> HE 126/1994 vp. s. 5.

<sup>192</sup> Myös tuoreessa hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä on huomioitu arvioinnissa elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä. Ratkaisussa Helsingin HaO 11.10.2023 hallinto-oikeus katsoo kuukausittaisen toiminnan pienentävän yhtiön taloudellista riskiä. Se myös ratkaisun perusteena, että elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä ovat mm voiton tavoittelu, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, toiminnan itsenäisyys ja taloudellinen riski.

lähinnä toimeksiantojen loppumiseen. Nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa sopimus on solmittu ajalle 2.1.2009–30.6.2009, jonka jälkeen sopimus on ollut toistaiseksi voimassa kolmen kuukauden irtisanomisajalla. Sopimuksen on katsottava sisältävän alalle ominaisen yrittäjäriskin. Näin ollen yrittäjäriskin olemassaolo on yksi kokonaisarviointissa toimeksiantosuhtetta tukeva seikka. KHO arvioi lopulta yrittäjäriskiä työn teettäjän eduksi.

### 3 Työsuhteinen työ ja yrittäjätyö työoikeudessa

#### 3.1 Työsopimuslaki sääntelyn perustana

##### 3.1.1 Yleistä työsopimuslain soveltamisesta työoikeudessa

Työsopimuslaki on kaikkia työsopimuksia ja työsuhteita koskeva yleislaki.<sup>193</sup> Se sääntelee työnantajan ja työntekijän välistä sopimussuhdetta.<sup>194</sup> Suomen työlainsäädäntö perustuu työntekijän suojelun periaatteeseen, minkä vuoksi sääntely painottuu työnantajalle asetettuihin velvoitteisiin työntekijän oikeuksien turvaamiseksi. Työsuhteen erottaminen muista työntekoa koskevista oikeussuhteista on siten keskeistä, jotta työoikeudellinen suoja kohdistuisi tarkoituksenmukaisesti oikeaan henkilöpiiriin.<sup>195</sup>

Työlainsäädäntöä luonnehtii niin sanottu pakkosoveltuvuuden periaate. TSL:n 13 luvun 6 §:n säännösten pakottavuutta koskevan pykälän mukaan sopimus (tai järjestely), jolla vähennetään työntekijälle tämän lain mukaan tulevia etuja, on mitätön, ellei laista itsessään muuta johdu. Säännös tarkoittaa sitä, että työoikeudellisia säännöksiä sovelletaan väistämättä kaikkiin oikeussuhteisiin, joissa työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät, riippumatta osapuolten omista sopimusjärjestelyistä. Säännöksellä samalla kielletään työsuhteen tunnusmerkistön täyttävän sopimuksen naamiointi esimerkiksi yrittäjäsuhteeksi.<sup>196</sup> Näin ollen TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentissa säädetty tunnusmerkistö on luonteeltaan pakottavaa oikeutta: sopimusosapuolet eivät voi pätevästi sopia, että työsuhteen tunnusmerkit täyttävässä suhteessa ei sovellettaisi työsopimuslakia tai muuta työoikeudellista sääntelyä. Tästä seuraa, että työsuhteen

<sup>193</sup> Kairinen ym. päivittyvä teos, kpl. 2. Työoikeuden normijärjestelmä.

<sup>194</sup> Ks. Kairinen ym. päivittyvä teos, kpl. 2. Työoikeuden normijärjestelmä. Tiettyjä työntekijäryhmiä, kuten nuoria työntekijöitä ja merimiehiä, koskevat omat erityislakinsa. Yleislain ja erityislain välinen suhde on se, että yleislaki väistyy erityislain tieltä (ns. *lex specialis* -sääntö), ellei muuta ole säädetty.

<sup>195</sup> Paanetoja 2022, s. 1.

<sup>196</sup> HE 215/2022 s. 20.

olemassaolo määräytyy tosiasiallisten olosuhteiden perusteella, vaikka osapuolten nimenomainen käsitys olisi, että kysymys on esimerkiksi kahden yrittäjän välisestä sopimuksesta.<sup>197</sup>

TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tätä lakia sovelletaan sopimukseen (*työsopimus*), jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkuntana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan.<sup>198</sup> Työsuhteella<sup>199</sup> on legaalinen ja täsmällinen tunnusmerkistö.<sup>200</sup> Työoikeudellinen sääntely on laajalti pakottavaa, joten tunnusmerkistön täyttymisellä on käytännössä huomattavia seurauksia sopimuspuolten oikeusasemalle.<sup>201</sup>

TSL:n soveltamisalan mukaisen työsuhteen syntyminen edellyttää, että työtä tehdään sopimuksen perusteella toiselle, vastiketta vastaan, henkilökohtaisesti ja tämän toisen (eli työnantajan) johdon ja valvonnan alaisena. Kaikkien näiden viiden perustunnusmerkin on täytyttävä, jotta kysymys on työsuhteesta. Toisaalta jos yksikin tunnusmerkki ei täyty, kyseessä ei ole TSL:n mukainen työsuhde, eikä sitä sovelleta kyseiseen oikeussuhteeseen.<sup>202</sup>

Työsuhteen syntymistä arvioitaessa tehdään rajanveto työsuhteen ja sen ulkopuolelle jäävän muun työn välillä. Arviointi tehdään tosiasiallisten työnteko-olosuhteiden perusteella.<sup>203</sup> TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tulkinnanvaraisissa tilanteissa työsuhteen olemassaolo arvioidaan kokonaisharkinnalla ottamalla huomioon työn tekemisen ehdot, olosuhteet, joissa työtä tehdään, osapuolten tarkoitus oikeussuhteen luonteesta sekä muut osapuolten tosiasialliseen asemaan oikeussuhteessa vaikuttavat seikat.

Työsuhteen syntymisellä on ratkaiseva merkitys myös TSL:n ulkopuolisen työoikeudellisen sääntelyn soveltamisessa. Kun oikeussuhde täyttää työsopimuslaissa asetetut työsuhteen tunnusmerkit, ulottuu siihen lähtökohtaisesti koko työoikeudellinen lainsäädäntö. Tämä

---

<sup>197</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 21.

<sup>198</sup> TSL:n 1 luvun 2 §:n mukaan laki ei sovellu julkisoikeudelliseen palvelussuhteeseen, tavanomaiseen harrastustoimintaan, eikä sellaiseen työsuoritusta edellyttävään sopimukseen, josta säädetään erikseen lailla.

<sup>199</sup> Ks. Paanetoja 2023, s. 33. Työsuhteella on perinteisesti katsottu olevan sama tunnusmerkistö kuin työsopimuksella.

<sup>200</sup> Paanetoja 2023, s. 32.

<sup>201</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 18.

<sup>202</sup> Paanetoja 2023, s. 33.

<sup>203</sup> Paanetoja 2023, s. 33.

perustuu siihen, että myös muiden keskeisten työlakien, kuten työaikalain (872/2019) ja vuosilomalain (162/2005), soveltamisala on sidottu työsuhteen olemassaoloon. Työsuhteen arviointikriteerit ovat näin ollen eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta pääosin yhdenmukaiset riippumatta siitä, minkä työoikeudellisen erityislain soveltamisesta kulloinkin on kysymys.<sup>204</sup>

### 3.1.2 Työsuhteen käsite

Työsuhteen syntyminen on sidottu TSL:n soveltamisalaan. Mikäli oikeussuhde täyttää TSL:n soveltamisalan tunnusmerkit, kyse on työsuhteesta. Mikäli ei täytä, kyse on muusta sopimussuhteesta, johon sovelletaan oikeustoimilakia ja muita sopimusoikeuden normeja ja periaatteita.<sup>205</sup> Käsitteitä työsopimus ja työsuhde käytetään arkikielessä usein toistensa synonyymeinä. Oikeudellisessa kielenkäytössä ne kuitenkin erotetaan toisistaan erityisesti silloin, kun tarkastelun kohteena on työsuhteen sääntelylähteiden kokonaisuus. Työsuhteen käsite viittaa laajasti työnantajan ja työntekijän välisessä suhteessa vaikuttavien normien kokonaisuuteen, kun taas työsopimus on vain yksi tämän normikokonaisuuden lähteistä. Näin ollen työsuhde on sisällöllisesti työsopimusta laajempi käsite.<sup>206</sup> On huomioitavaa, että työsopimus ei kuitenkaan ole ainoa sopimustyyppi, jonka perustalta voi syntyä työoikeudellisesti relevantti työsuhde.<sup>207</sup>

Aiemmin oikeustieteellisessä kirjallisuudessa katsottiin, että *työsopimuksen* ja *työsuhteen* käsitteillä oli merkityksellinen ero myös työoikeudellisen sääntelyn ajallisen soveltamisen kannalta. Tulkinnan mukaan työsopimus muuttui *työsuhteeksi* vasta siinä vaiheessa, kun työntekijä aloitti tosiasiallisen työskentelyn, ja vastaavasti työsuhteen katsottiin päättyvän silloin, kun työntekijä lopetti työn tekemisen.<sup>208</sup> Nykyisin vallitsevan käsityksen mukaan työoikeudellisen lain tai sen yksittäisen säännöksen soveltamisen alkaminen ja päättyminen arvioidaan tapauskohtaisesti kunkin lain tai sen säännöksen tarkoituksen perusteella.<sup>209</sup>

---

<sup>204</sup> Paanetoja 2023, s. 33.

<sup>205</sup> Kaisto – Kallio 2011, s. 11–12; HE 157/2000 vp. s. 55 ja 114.

<sup>206</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 19.

<sup>207</sup> Kairinen ym. päivittyvä teos, kpl. 3. Työoikeuden soveltamisala. Esim. vuokra-, urakka- ja toimeksiantosopimus ovat sopimuksia, joiden pohjalta saattaa syntyä sellainen työntekosuhde, johon työoikeuden normeja sovelletaan muiden siviilioikeudellisten normien lisäksi. Voidaankin todeta, ettei sopimuksen tyypillä tai nimityksellä ole ratkaisevaa merkitystä työoikeuden normien soveltamisen kannalta. Tämä johtuu ennen muuta siitä, että TSL:n soveltamisalasääntely on työn suorittajan eduksi pakottavaa oikeutta.

<sup>208</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 19.

<sup>209</sup> Ks. HE 157/2000 vp. s. 55–57, jossa lisää työsuhteen käsitteen ajallisesta soveltamisesta ja aikaisemmin oikeustieteessä omaksutusta perussuhdeteoriasta.

Käytännössä tämä merkitsee sitä, että soveltamistilanteissa on erikseen ratkaistava, tuleeko säännöstä noudattaa jo työsopimuksen solmimishetkestä lähtien vai edellyttääkö sen soveltuminen työnteon aloittamista tai tietyn ajan jatkunutta työskentelyä. Tyypillisesti työntekijän oikeudellisen suojan tarve konkretisoituu vasta työnteon tosiasiallisesti alettua.<sup>210</sup>

Työsopimus ja työsuhde eivät ole käsitteinä toistensa synonyymejä, vaikka ne arkipuheessa usein rinnastetaan. Esimerkillisesti tilannetta havainnollistaa tapaus, jossa työntekijä A solmii B Oy:n kanssa peräkkäin kolme erillistä sopimusta: ensin kuuden kuukauden mittaisen sijaisuuden, sen jälkeen on kuukauden sijaisuuden toisessa tehtävässä ja lopuksi toistaiseksi voimassa olevan työsopimuksen. Vaikka työsopimuksia on muodollisesti kolme, katsotaan keskeytyksettä jatkunut työskentely yhdeksi työsuhteeksi. Tällä erottelulla on huomattavaa käytännön merkitystä, sillä monet työsuhde-etuudet, kuten irtisanomisajan pituus, vuosiloman määräytyminen, palkallisen sairausloman alkamisen edellytykset sekä oikeus muutosturvaan perustuvat nimenomaan työsuhteen kokonaiskesto.<sup>211</sup> Työsopimuslaissa käytetään käsitteitä *työsopimus* ja *työsuhde* synonyymeinä.<sup>212</sup> Myös tässä tutkimuksessa käsitteiden sisällöt saavat saman merkityssisällön, sillä yllä mainituilla käsitteiden eroavaisuuksilla ei ole merkitystä tutkimusaiheen systematiikassa.

### 3.1.3 Yrittäjätyön käsite

Työlainsäädännössä ei ole säädetty muista työnteon muodoista kuin työsuhteisesta työstä. Myöskään Suomen lainsäädännössä ei ole määritelty yrittäjää tai yrittäjätyötä.<sup>213</sup> Suomessa ansiotyötä tehdään joko työsuhteessa (ml. julkisoikeudelliset palvelussuhteet, joista säädetään erikseen) tai yrittäjänä (itsenäisenä ammatinharjoittajana).<sup>214</sup> Oikeuskirjallisuudessa yrittäjätyön harjoittajasta on käytetty myös nimityksiä elinkeinonharjoittaja<sup>215</sup> tai liikkeen- tai ammatinharjoittaja<sup>216</sup>. Tässä tutkimuksessa yrittäjätyönä pidetään vastikkeellista työtä, johon

---

<sup>210</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 19.

<sup>211</sup> TSL:n 1 luvun 5 §.

<sup>212</sup> Bruun 2022, s. 40.

<sup>213</sup> Paanetoja 2023, s. 37.

<sup>214</sup> Tiitinen – Kröger 2012 s. 28; HE 215/2022 s. 5.

<sup>215</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025, s. 177. Elinkeinonharjoittaja on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka harjoittaa elinkeinoa.

<sup>216</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025, s. 177. Luonnollisen (yksityisen) henkilön harjoittamaa elinkeinotoimintaa kutsutaan liikkeen- tai ammatinharjoittamiseksi. Ammatinharjoittaja on itsenäinen yrittäjä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa omaan lukuunsa ja vastaa taloudellisesti omista sitoumuksistaan.

TSL ei sovellu. Yrittäjätystä pidetään siis työsuhteisen työn negaationa.<sup>217</sup>Käytännössä rajanveto sen suhteen onko kyse työsuhteisesta työstä vai yrittäjätystä, tehdään tapauskohtaisesti kokonaisharkinnalla, jossa arvioidaan TSL:n mukaisten työsuhteen tunnusmerkkien täyttymistä.<sup>218</sup>

Yrittäjätystyön lähtökohtana on toimeksiantajan ja toimeksisaajan välinen velvoiteoikeudellinen sopimus (toimeksiantosopimus), jolla toimeksisaaja sitoutuu suorittamaan tietyn tehtävän tai työsuorituksen itsenäisesti. Toimeksisaajalla on oikeus päättää työn suorittamistavasta, ajankohdasta ja mahdollisten apulaisten tai sijaisten käytöstä ilman toimeksiantajan määräysvaltaa. Itsenäisyys työn suorittamisessa ja taloudellinen vastuu omasta toiminnasta ovat keskeisiä yrittäjyyden tunnusmerkkejä.<sup>219</sup>

Oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa yrittäjätystyölle on muotoutunut tunnusmerkistö, jota voidaan pitää eräänlaisena työsuhteen tunnusmerkkien vastaparina.<sup>220</sup> Yrittäjätystyölle on ominaista, että toiminta tapahtuu ansiotarkoituksessa ja siihen sisältyy taloudellista riskiä sekä tiettyä toiminnallista laajuutta, julkisuutta ja itsenäisyyttä. Keskeisenä yrittäjyyttä kuvaavana piirteenä pidetään erityisesti sitä, että toimintaan liittyy pääoman menettämisen riski. Mikäli toimeksisaajan taloudellista riskiä on rajoitettu huomattavasti tai se on poistettu kokonaan sopimuksella, toimeksisaajan asema lähenee työntekijän asemaa.<sup>221</sup>

Yrittäjätystyön arvioimisessa kyse on siis olosuhteista, jotka ovat tyypillisiä itsenäiselle yrittäjätystyölle. On myös huomioitava, että yrittäjääsemaa ei edellytetä perusteltavan kaikkien näiden piirteiden täyttymisellä, vaan ratkaisu tehdään tapauskohtaisen kokonaisarvioinnin perusteella.<sup>222</sup> Mitä useampi yrittäjyyteen viittaava seikka on käsillä, sitä todennäköisemmin kyse on yrittäjätystyöstä.<sup>223</sup> Yrittäjätystyön käsite määrittyy sekä negatiivisesti – työsuhteen tunnusmerkkien puuttumisen kautta – että positiivisesti, yrittäjätystyölle ominaisen tunnusmerkistön täyttymisen perusteella. Koska yrittäjätystyötä tai sen tunnusmerkkejä ei ole määritelty lain tasoisesti, työoikeudellisen

---

<sup>217</sup> Vastaava linjaus on tehty myös vero-oikeudessa työsuhteen ja toimeksiantosuhteen välillä. Linjaus on perusteltua tutkimuksen selkeyttämiseksi.

<sup>218</sup> Paanetoja 2023, s. 37.

<sup>219</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 28.

<sup>220</sup> Ks. Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 43–44; Tiitinen – Kröger 2012, s. 28 joissa on listattu yrittäjätystyön muodollisia ja aineellisia tunnusmerkkejä.

<sup>221</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 29.

<sup>222</sup> Vrt. Työsuhte, jonka edellytys on TSL:n mukaisten tunnusmerkkien täyttyminen.

<sup>223</sup> Ks. Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 42.

työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välistä rajanvetoa on tarkoituksenmukaista tarkastella työsuhteisen työn tunnusmerkkien kautta.<sup>224</sup>

## 3.2 Työsuhteen tunnusmerkit

### 3.2.1 Yleistä työsuhteen tunnusmerkeistä

Työoikeudellisen työsuhteen tunnusmerkit ilmenevät lain tasoisesti työsopimuslaista. TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaa laki soveltuu sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Tulkinnanvaraisissa tilanteissa työsuhteen olemassaolo arvioidaan kokonaisharkinnalla ottamalla huomioon työn tekemisen ehdot, olosuhteet, joissa työtä tehdään, osapuolten tarkoitus oikeussuhteen luonteesta sekä muut osapuolten tosiasialliseen asemaan oikeussuhteessa vaikuttavat seikat. Työsuhteella on siis viisi keskeistä tunnusmerkkiä, sopimus työn tekemisestä, työn henkilökohtaisuus, työn tekeminen työnantajan lukuun, työn tekeminen työnantajan johdon ja valvonnan alaisena sekä työn vastikkeellisuus.<sup>225</sup>

Työsopimuslaissa on myös perustunnusmerkkien<sup>226</sup> lisäksi perustunnusmerkkejä täydentäviä liitännäistunnusmerkkejä.<sup>227</sup> Liitännäistunnusmerkit ilmenevät työsopimuslaista lakia täsmentävänä säädöksenä.<sup>228</sup> Niillä on haluttu varmistaa, että lain soveltuminen ei estyisi aina näissä tilanteissa, jotka tyypillisesti ovat työsuhteen olemassaoloa vastaan puhuvia seikkoja.<sup>229</sup>

---

<sup>224</sup> Kuten jo aikaisemmin mainittu, myös oikeuskäytännössä syntyneet yrittäjätyön tunnusmerkit ovat ns. työsuhteisen työn tunnusmerkkien vastakohtia.

<sup>225</sup> Oikeuskirjallisuudessa on käytetty viittä tai neljää tunnusmerkkiä. Neljä tunnusmerkkiä, joita ovat sopimus-, työntekemis-, vastikkeellisuus-, ja direktiotunnusmerkki tunnistetaan esim. teoksessa Tiitinen – Kröger 2012 sekä Kairinen ym, päivittyvä hakuteos. Henkilökohtaisen työntekemisen tunnusmerkki on tässä jaottelussa sisällytetty sopimustunnusmerkkiin. Uusi oikeuskäytäntö tukee kuitenkin tässä tutkimuksessa omaksuttua viiden tunnusmerkin käyttämistä (ks. esim. KHO 2025:41 sekä jäljempänä käsiteltävä oikeuskäytäntö). Viisi tunnusmerkkiä tunnistaa esim. Paanetoja 2023 sekä Hietala – Kaivanto – Schön 2023.

<sup>226</sup> Käsitteitä ”työsuhteen perustunnusmerkit” ja ”työsuhteen tunnusmerkit” käytetään oikeuskirjallisuudessa rinnakkain. Käsitteet ovat toistensa synonyymejä.

<sup>227</sup> Perus- ja liitännäistunnusmerkkien käsitteitä käytetään esimerkiksi teoksessa Tiitinen – Kröger 2012, s. 24.

<sup>228</sup> HE 157/2000 vp. s. 58.

<sup>229</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 45.

Työsuhteen tunnusmerkkien sisältö on oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa melko vakiintunut.<sup>230</sup> Jäljempänä käsiteltävä viimeaikainen oikeuskäytäntö kuitenkin osoittaa, että työmarkkinoiden muuttuminen on haastanut perinteisesti vakiintuneiden tunnusmerkkien tulkinnan yhdenmukaisuutta. Viimeaikaisessa oikeuskäytännössä on korostunut etenkin *työn henkilökohtaisuuden ja johdon ja valvonnan alaisuuden* kriteerin arvioiminen.<sup>231</sup> Työsuhteen tunnusmerkkien merkityssisältö on merkittävä sekä tutkimusaiheen että koko työlainsäädännön soveltamisen kannalta, joten ne käydään seuraavaksi läpi yksi kerrallaan.

### 3.2.2 Sopimus työn tekemisestä

Ensimmäinen TSL:n mukainen työsuhteen tunnusmerkki on *sopimus työn tekemisestä*. TSL:n mukainen oikeussuhde perustuu velvoiteoikeudelliseen sopimukseen, jossa työntekijä ja työnantaja sopivat työn tekemisestä. Tämä ilmenee TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin sanamuodosta, ”tätä lakia sovelletaan sopimukseen (työsopimus) jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä...”. Työsuhteen syntyminen edellyttää siten asianomaisten välistä sopimussuhdetta työn tekemisestä.<sup>232</sup>

Työsopimuksen tekeminen ei edellytä määrämuodon noudattamista, vaan se on vapaamuotoinen oikeustoimi. TSL:n 1 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan työsuopimus voidaan tehdä suullisesti, kirjallisesti tai sähköisesti. Työsuuhde voi perustua myös konkludenttiseen eli hiljaiseen sopimukseen. Tällöin työsuopimus katsotaan syntyneeksi, jos työnantaja ilman nimenomaista sopimusta hyväksyy ja sallii sen, että henkilö tekee työtä hänen lukuunsa.<sup>233</sup>

Sopimustunnusmerkki täyttyy muun muassa sellaisessa tilanteessa, jossa työntekijä sitoutuu tekemään tietyn työn henkilökohtaisesti ja työnantaja puolestaan sitoutuu ottamaan työn vastaan ja maksamaan vastikkeen.<sup>234</sup> Työsuuhde ei edellytä varsinaista tahdonilmaisua sopimuksen tekemisestä, vaan tietynlainen ulkoa päin havaittavissa oleva

<sup>230</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 9.

<sup>231</sup> Viimeaikaisessa oikeuskäytännössä on usein ollut kyse ns. ruokalahettien työn oikeudellisesta luonteesta. Näitä käsitellään myöhemmin tämän luvun alakappaleissa.

<sup>232</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 10. Poikkeustapauksissa työsuopimuslakia sovelletaan myös sellaisessa sopimussuhteessa, jonka perustana olevaa sopimusta rasittaa oikeustoimilaissa säädetty pätemättömyysperuste. Silloin kun työntekijän suojelu edellyttää työoikeudellisen sääntelyn soveltamista sopimussuhteeseen, pätemätönkin sopimus velvoittaa työnantajaa siihen saakka, kun työntekijä sopimuksen pätevyyteen luottaen täyttää sopimuksesta johtuvat velvollisuutensa.

<sup>233</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 10; HE 157/2000 vp. s. 55.

<sup>234</sup> Bruun 2022, s. 34.

yhteisymmärrys osapuolten välisen sopimussuhteen olemassaolosta on riittävä.<sup>235</sup> Sopimussuhde tulee vallita nimenomaisesti asianomaisen työnantajan ja työntekijän välillä, jotta tunnusmerkki täyttyy.<sup>236</sup>

Oikeuskäytännössä sopimustunnusmerkin täyttymistä on arvioitu vähäisesti. Vanhassa ratkaisussa KKO 1987:4 oli kyse siitä, onko pesäpallo-ottelun tuomarina toimineen A:n ja ottelun toisen osapuolen Jyväskylän Kiri ry:n välillä työsopimussuhde. KKO toteaa, että Jyväskylän Kiri ry. ei ole sopinut A:n kanssa erotuomarina toimimisesta, vaan Suomen Pesäpalloliitto on määrännyt A:n erotuomariksi kysymyksessä olevaan otteluun. Näin ollen ei ole ollut sopimussuhdetta Jyväskylän Kiri ry:n ja A:n välillä. Sillä seikalla, että Jyväskylän Kiri ry. on maksanut A:lle palkkion ja korvauksen erotuomarin tehtävistä aiheutuneista kuluista sekä toimittanut ennakonpidätyksen palkkioista ei ole merkitystä.

Työneuvoston ratkaisussa TN 1438-10 turistiviisumilla Suomeen saapuneet henkilöt poimivat luonnonmarjoja jokamiehenoikeuden nojalla ja myivät niitä marjakauppaa harjoittaville yrityksille. Yritykset olivat kutsuneet poimijat Suomeen ja järjestäneet heille opastusta poimintaan sekä maksua vastaan majoituksen, ruokailun ja kuljetukset. Joillakin poimijoilla oli lisäksi lähtömaassaan koordinaattori, joka osallistui matkajärjestelyihin. Vaikka yritykset olivat sitoutuneet ostamaan kaikki kutsumiensa poimijoiden keräämät marjat, poimijoilla ei ollut velvollisuutta myydä saalistaan juuri kutsuneelle yritykselle. Koska poimijat eivät olleet sitoutuneet tekemään työtä yrityksen lukuun, työsuhteen edellyttämä sopimustunnusmerkki ei täyttnyt. Näin ollen kyse ei ollut työsuhteisesta työstä.

Edellä käsitellyistä ratkaisuista ilmenee, että sopimusosapuolilla sekä sopimuksen sisällöllä on merkittävä vaikutus sopimustunnusmerkistön täyttymiseen. Sopimuksen nimike heijastaa tavallisesti osapuolten tarkoittamia oikeusvaikutuksia. Työntekoa koskevan sopimuksen nimikkeellä ei kuitenkaan ole ratkaisevaa merkitystä silloin, kun sopimusehdot, sopimuksen otsikointi (esimerkiksi konsultti-, ostopalvelu-, toimeksianto- tai urakkasopimus) ja työnteon tosiasialliset olosuhteet eivät vastaa toisiaan. Tällöin oikeussuhteen luonne arvioidaan

---

<sup>235</sup> Kaisto – Kallio 2011, s. 14–15; Kairinen ym. päivittyvä teos, kpl. 3. Työoikeuden soveltamisala, alaotsikko ”Työsuhteen perustunnusmerkit”.

<sup>236</sup> Kairinen ym. päivittyvä teos, kpl. 3. Työoikeuden soveltamisala, alaotsikko ”Työsuhteen perustunnusmerkit”.

kokonaisuutena, jossa ratkaisevaa on sopimuksen sisällön ja työskentelyolosuhteiden tosiasiallinen vastaavuus.<sup>237</sup>

### 3.2.3 Työn henkilökohtaisuus

Toinen TSL:n mukainen työsuhteen tunnusmerkki on *työn henkilökohtaisuus*. Tämä ilmenee TSL:n sanamuodosta. TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkuntana sitoutuvat *henkilökohtaisesti tekemään työtä* työnantajan lukuun. Työsuhteen syntyminen edellyttää siten työn tekemistä henkilökohtaisesti.

Henkilökohtaisuuden vaatimusta ilmentää TSL:n 1 luvun 7 §:n 1 momentti, jonka mukaan työ sopimuksen osapuolet eivät saa siirtää työ sopimuksesta johtuvia oikeuksiaan tai velvollisuuksiaan kolmannelle ilman toisen sopijapuolen suostumusta, ellei jäljempänä säädetystä muuta johdu. Em. säännös on säädetty nimenomaisesti työ sopimussuhteen henkilökohtaisen luonteen vuoksi.<sup>238</sup>

TSL:n mukaisessa työsuhteessa edellytetään, että työntekijä sitoutuu tekemään työn henkilökohtaisesti. Työntekijä on aina fyysinen ja luonnollinen henkilö, jonka henkilökohtaisesti tekemä työ on sopimussuhteen ytimessä.<sup>239</sup> Työn henkilökohtaisuutta arvioitaessa on yleensä kyse siitä, sitoutuuko työn suorittaja suorittamaan työn henkilökohtaisesti (viittaa työsuhteeseen) vai voiko hän vapaasti päättää, kuka työn tosiasiasa tekee (viittaa yrittäjätyöhön).<sup>240</sup>

KHO:n ennakkoratkaisussa KHO 2025:41 tarkentuu henkilökohtaisuuden vaatimus. Ratkaisussa on keskeisiltä osin kyse siitä, tuleeko ruokalahettejä pitää työntekijöinä vai itsenäisinä yrittäjinä. Henkilökohtaisuutta arvioitaessa KHO toteaa seuraavaa: lähetti voi palvelusopimuksen mukaan käyttää tehtäviensä suorittamiseen sijaista tai alihankkijaa. Lähetti vastaa kuitenkin aina henkilökohtaisesti työtehtävien asianmukaisesta suorittamisesta. Lähetin on myös etukäteen ilmoitettava sijaisen tai alihankkijan käytöstä A Oy:lle siitä sopimiseksi, miten sijaisen käyttö

---

<sup>237</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 25; KKO 2008:99; KKO 2009:65.

<sup>238</sup> HE 157/2000 vp. s. 64.

<sup>239</sup> Bruun 2022, s. 34. Myös yritys voi ostaa toiselta yritykseltä työpanoksen, esimerkiksi tietokoneen asennuksen, mutta tämä sopimus ei ole työ sopimus.

<sup>240</sup> Nyssölä – Åström – Äimälä päivittyvä teos, kpl. 3. Työsuhteen sääntelyjärjestelmä, alaotsikko ”Itsenäinen yrittäjä”.

käytännössä toteutetaan. Edellä todettuun nähden KHO katsoo, että A Oy:n ja lähetin välisessä suhteessa täyttyy myös edellytys työn tekemisestä henkilökohtaisesti työnantajan lukuun.<sup>241</sup>

KHO:n ratkaisu linjaa, että pelkästään sijaisten tai alihankkijan käyttämisen mahdollistaminen ei vielä poista työn henkilökohtaisuutta, kun sille on asetettu rajoituksia. Rajoituksena on se, että lähetti on henkilökohtaisesti vastuussa työtehtävien asianmukaisesta suorittamisesta ja hänen on ilmoitettava etukäteen sijaisen tai alihankkijan käytöstä A Oy:lle.<sup>242</sup>

Hyvin samankaltaista ruokalähetin työtä koskevaa arviointia tehtiin vakuutusosoikeuden ratkaisussa VakO 21.5.2024. Arvioitava oikeussuhde on tehty ruokalähetti A:n ja alustayhtiö X Oy:n välillä. Ratkaistavassa tapauksessa A:n ja X Oy:n välisessä sopimuksessa toimeksiannon siirtäminen kolmannelle taholle on todettu sallituksi, eikä sijaisen tai alihankkijan käyttämiselle ole asetettu mitään ehtoja. Asiassa ei ole myöskään ilmennyt, että X Oy:n suostumusta tai kuulemista olisi käytännössä edellytetty yksittäisten kuljetustehtävien siirtämiseksi kolmannelle taholle. Tähän nähden vakuutusosoikeus toteaa, että A ei ole sopimuksen mukaan velvollinen henkilökohtaisesti osallistumaan ruoan kuljetustyöhön eikä hänen voida katsoa sitoutuneen henkilökohtaisesti tekemään työtä. Näin ollen kyse ei ollut työsuhteesta vaan itsenäisestä yrittäjätyöstä.

Vakuutusosoikeuden linjaus näyttäisi olevan se, että työtä ei tehdä henkilökohtaisesti, mikäli sopimus mahdollistaa rajoittamattoman sijaisten tai apulaisten käyttämisen ilmoittamatta siitä työn teettäjälle. Merkitystä ei ole sillä, käytetäänkö sijaisia tai apulaisia tosiasiallisissa olosuhteissa. Tämä tulkinta saattaa aiheuttaa ongelmia todellisissa tilanteissa, esimerkiksi yleisen EU:n tietosuojalain 2016/679 tai rahanpesun estämistä koskevan lainsäädännön edellyttämän asiakkaan (tässä tapauksessa apulaisen tai sijaisen) tunnistamisen kanssa.<sup>243</sup> On myös huomioitava, että mikäli sopimuksessa annetaan rajoittamaton sijaisen käyttämisen mahdollisuus, on myös todellisten olosuhteiden vastattava sopimuksen sisältöä.

---

<sup>241</sup> KHO 2025:41, kohta 72.

<sup>242</sup> Vastaavan linjauksen on tehnyt myös vakuutusosoikeus ratkaisussaan VakO 14.6.2024.

Henkilökohtaisuuden kriteerin katsottiin täyttyneen, koska kirjallisen sopimuksen perusteella sijaisen käyttäminen A:n työskentelyn osalta on edellyttänyt sopimista asiasta etukäteen työnantajan kanssa.

<sup>243</sup> Näihin muun lainsäädännön asettamiin työnantajavelvollisuuksiin vedottiin myös ratkaisussa KHO 2025:41. Niillä perusteltiin vaatimusta siitä, että sijaisen tai alihankkijan käyttämisestä ilmoitetaan työnantajalle etukäteen.

Käytännön tasolla erityisen merkitykselliseksi kysymykseksi nousee se, missä määrin työn henkilökohtaisuuden kriteeri voi täytyä, jos työn suorittajalla on rajoittamaton oikeus käyttää sijaista tai apulaista ilman velvollisuutta ilmoittaa siitä työn teettäjälle. Kysymys ratkaisee samalla myös sen, sovelletaanko oikeussuhteeseen työsopimuslakia.<sup>244</sup> Mainitun lainen tilanne implikoi kaikilta osin sitä, että työn tekeminen ei ole henkilökohtaista. Työn suorittajalla on tosiasiallinen vapaus päättää siitä, kuka työn tekee. Käytännössä tällainen tulkinta voi kuitenkin johtaa ongelmallisiin tilanteisiin tietosuoja-asetuksen tai rahanpesun estämistä koskevan lainsäädännön velvoitteiden toteutumisen kannalta. Ne edellyttävät työn suorittajan henkilöllisyyden ja taustan tunnistamista. Vastaavassa tilanteessa työnantajan mahdollisuudet täyttää nämä lakisääteiset velvollisuudet ennen työsuoritusta ovat käytännössä mahdottomat.

### 3.2.4 Työn tekeminen työnantajan lukuun

Kolmas TSL:n mukainen työsuhteen tunnusmerkki on *työn tekeminen työn antajan lukuun*. Tämä ilmenee TSL:n sanamuodosta. TSL:n 1 luvun 1 §:n § momentin mukaan lakia sovelletaan sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti *tekemään työtä työnantajan lukuun*. Työsuhteen syntyminen edellyttää siten työn tekemistä työnantajan lukuun.

Työn tekeminen työnantajan lukuun tarkoittaa, että työn tuloksesta syntyvä välitön hyöty<sup>245</sup> kuuluu työnantajalle. Työntekijän saama hyöty rajoittuu työsopimuksen nojalla maksettavaan vastikkeeseen, kuten palkkaan tai muihin työsuhte-etuuksiin.<sup>246</sup> Mikäli työn tulos sen sijaan koituu työn suorittajan omaksi hyödyksi tai hänen varallisuuspiirinsä kartuttamiseksi, ei kysymys ole työsuhteesta. Tämä pätee erityisesti tilanteisiin, joissa työn suorittaja saa hyödyn omistuksen tai muun määräysvallan kautta. Näin on tyypillisesti esimerkiksi avoimen yhtiön tai kuolinpesän osakkaiden kohdalla, jos heidän työskentelynsä perustuu ensisijaisesti osakkuussuhteeseen.<sup>247</sup>

Työn suorittajan katsotaan toimivan omaan lukuunsa silloin, kun hän omistuksensa perusteella voidaan samastaa työntekijäyhteisöön. Vastaavasti avoimen yhtiön osakkaan tai

---

<sup>244</sup> Kuten aikaisemmin on jo mainittu, mikäli yksikään TSL:n mukainen tunnusmerkki ei täyty, TSL ei sovellu kyseiseen oikeussuhteeseen.

<sup>245</sup> Ks. Tiitinen – Kröger 2012, s. 14. Työsuorituksesta tulevalla välittömällä hyödyllä ei tarkoiteta taloudellista vastiketta tai esimerkiksi opin saantia, jotka työntekijä saa jo sopimuksen perusteella työnteosta. Työntekijälle maksettava palkka tai muu korvaus on vastiketta siitä hyödystä, jonka työnantaja ansaitsee työntekijän ponnisteluista.

<sup>246</sup> HE 157/2000 vp. s. 56.

<sup>247</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 15.

kommandiittiyhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen työskentely perustuu yleensä osakkuussuhteeseen eikä muodosta työsuhdetta.<sup>248</sup> Myös jakamattoman kuolinpesän osalta on vakiintuneesti katsottu, että siellä tehty työ tapahtuu omaan lukuun eikä työsuhteessa.<sup>249</sup>

Myös oikeuskäytännössä on arvioitu toisen lukuun tekemistä koskevan tunnusmerkin täyttymistä. Työneuvoston ratkaisussa TN 1383-02 otettiin kantaa siihen, millainen omistusosuus osakeyhtiössä katsotaan riittäväksi siihen, että työtä tehdään omaan lukuun. Ratkaisussa todetaan, että 12,5 prosentin omistus yhtiöstä ei ollut vähäinen ja että omistajat olivat keskenään tasavertaisessa asemassa ja toimivat yhtiösopimuksen mukaisesti yhtiössä yrittäjän riskillä. Näin ollen työtä tehtiin omaan lukuunsa.<sup>250</sup>

Omistusosuuden määrää, jonka perusteella työ katsotaan omaan lukuun tehdyksi, ei ole oikeudessa täsmällisesti määritelty. Ratkaisu riippuu kokonaisarvioinnista, jossa huomioidaan omistuksen laajuuden lisäksi työn suorittajan tosiasiallinen määräysvalta työnteettäjäyhteisössä sekä se, liittyykö toimintaan yrittäjäasemalle tyypillistä riskiä. Mikäli työn suorittajalla on huomattava omistusosuus, esimerkiksi enemmistö (yli 50 %), voidaan jo pelkästään tämän perusteella yleensä katsoa, että työ tehdään omaan lukuun.<sup>251</sup>

Oikeuskäytännössä työn tekemistä toisen lukuun on jouduttu arvioimaan erityisesti tilanteissa, joissa avoimen yhtiön tai kuolinpesän osakkaat suorittavat työtä yhteisössä lähinnä osakkuutensa perusteella. Lähtökohtaisesti tällöin ei ole kyse työsuhteesta. Toisaalta on kuitenkin mahdollista, että myös avoimen yhtiön tai kuolinpesän osakkaat tekevät työtä yhtiölle tai pesälle erillisen työsopimuksen nojalla, jolloin oikeussuhde arvioidaan TSL:n perusteella ja työsuhteen tunnusmerkkien täytyessä kyse on työsuhteesta.<sup>252</sup>

---

<sup>248</sup> Ks. TN 1422-07. Myös avoimen yhtiön osakas voi olla työsuhteessa. Tapauksessa avoimella yhtiöllä oli 41 yhtiömiestä, joita yhtiö vuokrasi rakennusalan töihin yrittäjävuokraussopimus-nimisillä sopimuksilla. Kukin yhtiömiestä oli maksanut 300 euron pääomapanoksen. Työneuvosto totesi, että yhtiömiehet olivat työsuhteessa, koska heillä ei ollut määräävää asemaa yhtiössä ja koska työskentelyolosuhteet muutenkin muistuttivat työsuhteista työvoiman vuokrausta. Kyseessä näyttää lähinnä olleen yritys antaa työnteolle tosiasioita vastaamaton oikeudellinen muoto.

<sup>249</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 33; HE 215/2022 s. 4.

<sup>250</sup> Vrt. KKO 1991:60. Ratkaisussa osakeyhtiön palveluksessa ollut henkilö A oli ollut yhtiön perustajaosakas, omistanut 10 prosenttia sen osakkeista ja ollut sen hallituksen jäsen. Hänen katsottiin tästä huolimatta olleen työsuhteessa yhtiöön. Merkitystä annettiin sille, että A:lla ei ollut määräysvaltaa yhtiössä, vaan ainoastaan osittain työnjohdollisia tehtäviä normaalin työn lisäksi varsinaisen määräysvallan kuuluessa yhtiön toimitusjohtajalle, jonka tosiasiallisen johdon ja valvonnan alaisena A:n oli katsottava tehneen työtään.

<sup>251</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 33.

<sup>252</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 15.

Työvoiman vuokrausta voidaan pitää poikkeuksena siitä työsuhteen edellytyksestä, jonka mukaan työn tuloksen tulee välittömästi hyödyttää työnantajaa. Vuokratyössä työntekijä tekee työnsä käyttäjäyritykselle, joka puolestaan maksaa työpanoksesta korvauksen vuokrausyritykselle. Tämä järjestely ei kuitenkaan synnytä työsuhdetta työntekijän ja käyttäjäyrityksen välille. Työtä katsotaan edelleen tehtävän vuokrausyrityksen lukuun, vaikka sen välitön hyöty realisoituu käyttäjäyritykselle. Työsuhde sitoo siis työntekijää ainoastaan vuokrausyritykseen, mutta osa työnantajavelvoitteista siirtyy käytännössä käyttäjäyrityksen vastuulle.<sup>253</sup>

### 3.2.5 Johdon ja valvonnan alaisuus

Neljäs TSL:n mukainen työsuhteen tunnusmerkki on *työn johdon ja valvonnan alaisuus*. Tämä ilmenee TSL:n sanamuodosta. TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun *tämän johdon ja valvonnan alaisena* palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Työsuhteen syntyminen edellyttää siten työskentelyä työnantajan johdon ja valvonnan alaisena.

Työn johto- ja valvontaoikeuden tunnusmerkki on vakiintuneesti noussut keskeisimpään asemaan työsuhteen arvioinnissa.<sup>254</sup> Direktion eli työnantajan johto- ja valvontaoikeuden avulla tarkoitetaan työnantajan oikeutta määrätä työn suorittamisen tavasta, laadusta ja laajuudesta sekä työnteon ajasta ja paikasta, samoin kuin oikeutta valvoa työn tekemistä ja sen tuloksia.<sup>255</sup> Työsuhteessa työntekijä on subordinaatiosuhteessa työnantajaan, mikä merkitsee sitä, että lopullinen päätösvalta työn järjestämisestä koskeissa asioissa kuuluu työnantajalle.<sup>256</sup> Direktion vastapuolena on työntekijän velvollisuus toimia työnantajan toimivaltansa rajoissa antamien määräysten mukaisesti.

---

<sup>253</sup> Ks. Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 34, jossa lisää ns. vuokratyöstä.

<sup>254</sup> Ks. HE 215/2022, s. 13, jossa lisää direktio-oikeuden merkityksellisyydestä.

<sup>255</sup> HE 157/2000 vp. s. 7, 56 ja 57; KKO 1995:145, jossa todetaan työn johdon ja valvonnan tarkoittavan työnantajan oikeutta määrätä muun muassa työn suoritustavasta, laadusta ja laajuudesta sekä sen ajasta ja paikasta. Työntekijän kannalta se merkitsee velvollisuutta noudattaa työnantajan tai tämän sijaisen toimivaltansa rajoissa antamia ohjeita sekä sallia työnteon ja sen tulosten tarkastaminen.

<sup>256</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 18.

Työsopimuksella luovuttaessaan työvoimansa käyttöoikeuden työnantajalle työntekijä sitoutuu alisteiseen ja epäitsenäiseen asemaan, jossa hänen on noudatettava työnantajan ohjeita ja määräyksiä siltä osin kuin ne pysyvät toimivallan rajoissa.<sup>257</sup> Tämä ilmenee myös TSL:n 3 luvun 1 §:ssä, jonka mukaan työntekijän on tehtävä työnsä huolellisesti noudattaen niitä määräyksiä, joita työnantaja antaa toimivaltansa mukaisesti työn suorittamisesta. Laki asettaa vaatimuksen, jonka mukaan työntekijän on toiminnassaan toimittava sen mukaisesti, mitä hänen asemassaan olevalta työntekijältä voidaan kohtuudella vaatia.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että direktio-oikeuden tulee perustua sopimukseen tai olla välittömästi johdettavissa siitä. Sopimukseen perustumisella tarkoitetaan sitä, että siitä voidaan tehdä suoraan päätelmä työn teettäjän oikeudesta johtaa ja valvoa työntekoa. Yleisemmin sopimuksessa ei puhuta suoraan oikeudesta johtaa ja valvoa työntekoa, vaan se sisältyy sopimusehtoihin ns. hiljaisella tavalla. Tämä tarkoittaa sitä, että velvoittautuminen tekemään tiettyä työtä sisältää itsessään jo sen, että työntekijä sitoutuu tekemään työtä työnantajan johdon ja valvonnan alaisena.<sup>258</sup> Toisin sanoen työnantajan direktio-oikeus vallitsee itsessään jo sopimuksen luonteen perusteella, eikä siitä tarvitse olla nimenomaista mainintaa.<sup>259</sup>

Arvio siitä, tapahtuuko työnteko työn teettäjän johdon ja valvonnan alaisena tehdään ensisijaisesti tosiasiallisia työskentelyolosuhteita tarkastelemalla, huomioiden myös työsopimuksessa sovitut ehdot työn tekemisestä ja teettämisestä.<sup>260</sup> Johto- ja valvontaoikeutta ei ole käytännössä arvioitu ainoastaan sen sanamuodon suppeassa tai teknisessä merkityksessä. Sen sijaan direktio-oikeuden olemassaolo on päätelty useista työn suorittamiseen liittyvistä seikoista, kuten palkkaustavasta<sup>261</sup>, kulujen korvaamisesta<sup>262</sup>, työntekopaikasta<sup>263</sup> sekä siitä, käytetäänkö työssä työnantajan vai työntekijän omia välineitä<sup>264</sup>. Monet näistä seikoista ovat sellaisia, joista osapuolet voivat sopimuksella määrätä, mutta

---

<sup>257</sup> HE 215/2022 s. 27; Hietala – Kaivanto – Schön 2023, s. 37; Kaisto – Kallio 2011, s. 53. Alistainen ja epäitsenäinen asema korostuvat etenkin EU-oikeudellisessa työsuhteen määritelmän tarkastelussa (ks. KHO 2025:41 viitatus EUT:n ratkaisut).

<sup>258</sup> Ks. Kaisto – Kallio 2011, s. 48–50.

<sup>259</sup> Toisin Aurejärvi 1976, s. 146, jossa pidetään ns. hiljaista velvoittautumista epärealistisena muun muassa sen takia, että tällöin olisi tehty sopimuksella tahdonilmaisu, jota ei ole tahdottu eikä myöskään ilmaistu ja jonka sisältöä ei tiedetä.

<sup>260</sup> HE 157/2000 vp. s. 56.

<sup>261</sup> Ks. Kaisto – Kallio 2011, s. 53, jossa lisää palkkaustavan merkityksellisyydestä direktio-oikeuden tunnusmerkin kannalta.

<sup>262</sup> Ks. KKO 2008:99, kohta 8.

<sup>263</sup> Ks. esim. KKO 1999:113.

<sup>264</sup> Ks. KKO 2008:99, kohta 8.

kaikkiin niihin ei voida vaikuttaa sopimusjärjestelyin.<sup>265</sup>

Sekä oikeuskäytännössä että oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että pelkkä oikeus tai tosiasiallinen mahdollisuus johtoon ja valvontaan riittää täyttämään työsuhteelta edellytetyn tunnusmerkin.<sup>266</sup> Tämä näkemys on saanut myös kritiikkiä.<sup>267</sup> Työn tekemisen muotoja on hyvin paljon, ja eri työt vaativat enemmän direktio-oikeuden käyttöä kuin toiset. Esimerkiksi etätyönä tehtävä asiantuntijatyö ei käytännössä edellytä merkittävää direktio-oikeuden käyttöä. On hyvin tilannekohtaista, kuinka paljon ohjausta ja valvontaa eri tehtävissä tarvitaan. Tunnusmerkin täyttymisen edellytyksenä ei ole, että työnantaja tosiasiaassa puuttuisi työn tekemiseen. Riittää, että työnantajalla on mahdollisuus antaa määräyksiä ja että työntekijällä on velvollisuus niitä noudattaa.

Oikeuskäytännössä direktio-oikeuden tunnusmerkin arvioinnissa on tarkasteltu muun muassa työn suorittamispaikkaa, palkkausjärjestelyjä, työn toteuttamisen konkreettisia muotoja, työaika koskevia määräyksiä sekä muiden toimeksiantojen lukumäärää.<sup>268</sup> Ratkaisuissa on annettu merkitystä sille, onko työn suorittajalla mahdollisuus ottaa toimeksiantoja useammalta taholta, voiko hän itse määrittää työn tekemisen ajan ja paikan sekä onko hänellä oikeus kieltäytyä tarjotuista tehtävistä. Lisäksi työn luovuuden aste on ollut olennainen seikka arvioitaessa, onko työn valvominen ylipäättään ollut mahdollista.<sup>269</sup> Jos toimeksiantajan rooli on rajoittunut valmiin työn hyväksymiseen tai hylkäämiseen, työn on voitu katsoa niin itsenäiseksi, ettei työsuhteen edellytyksiä ole katsottu täyttyvän.<sup>270</sup> Tunnusmerkin täyttymisen ei kuitenkaan ole katsottu edellyttävän, että työnantaja tosiasiallisesti puuttuisi työn sisältöön.<sup>271</sup> Toisaalta myös yrittäjien välisissä oikeussuhteissa työn tilaajalle voi kuulua oikeus valvoa toisen osapuolen suoritusta.<sup>272</sup> Myös toimeksiantosuhteessa työn teettäjä voi valvoa esimerkiksi aikataulujen

---

<sup>265</sup> HE 157/2000 vp. s. 56–57.

<sup>266</sup> Näin esim. HE 157/2000 vp. s. 56–57; Hietala – Kaivanto – Schön 2023, s. 37; Tiitinen – Kröger 2012, s. 19; TN 1411-06; KKO 2009:65, kohta 14.

<sup>267</sup> Ks. Aurejärvi 1976, s. 153, jossa hän pitää mainitun laista ajatusta epärealistisena ja ongelmallisena, sillä lainsoveltaja ei voi havaita näin muotoiltua työsuhteen tunnusmerkkiä. Aurejärven argumentit ovat kuitenkin melko laajalti kumottu uudemmassa oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa (ks. esim. Kaisto – Kallio 2011, s. 56–57).

<sup>268</sup> Oikeuskäytännössä on arvioitu esimerkiksi työn suorittamista ja konkreettisia muotoja (KKO 1999:113), palkkausjärjestelyjä (KKO 2008:99, kohdat 7 ja 9) sekä työaika koskevia määräyksiä ja muiden toimeksiantojen lukumäärää (TN 1360-99).

<sup>269</sup> Ks. TN 1246-89.

<sup>270</sup> Ks. TN 1420-06.

<sup>271</sup> Ks. TN 1447-12.

<sup>272</sup> Ks. KKO 2009:65, kohta 16.

noudattamista tai sovittujen materiaalien käyttöä.<sup>273</sup>

Seuraavaksi tarkastelen tuoretta KHO:n ratkaisua direktio-oikeuden täyttymisen ja ratkaisun merkittävyyden näkökulmasta. KHO:n ennakkoratkaisussa KHO 2025:41 on kyse siitä, tuleeko ruokalahettejä pitää työntekijöinä vai itsenäisinä yrittäjinä ja tuleeko lähetteihin soveltaa työaikalain työaikaa koskevia säännöksiä. Ratkaisussa arvioitiin laajasti työn johto- ja valvontaoikeuden kriteerin täyttymistä. Ratkaisua voidaan lähtökohtaisesti pitää tärkeänä, koska ruokalahettejä ja ns. alustatyötä koskevia työntekijän ja itsenäisen yrittäjän rajanvetoa koskevia ratkaisuja on tehty viime vuosina erityisen paljon viranomaisten toimesta.<sup>274</sup>

Ennen ratkaisun käsittelemistä täytyy todeta, että ratkaisu on altis kritiikille. Ensinnäkin Suomen työsopimusoikeudessa TSL:n mukaisen työsuhteen arvioiminen on perinteisesti kuulunut yleisen tuomioistuimen tehtäviin. Ratkaisu on ainut laatuaan, jossa KHO tutkii hallintoprosessissa TSL:n mukaisen työsuhteen olemassaoloa. Tapauksessa ratkaisu käsiteltiin hallintotuomioistuimessa, koska asiassa valitettiin Etelä-Suomen aluehallintoviraston työsuojelun vastuualueen antamaan päätökseen<sup>275</sup>. Valitus käsiteltiin Hämeenlinnan hallinto-oikeudessa<sup>276</sup>. Käsittelevän oikeusinstanssin suhteen on huomioitava, että yleinen tuomioistuin ei ole sidottu KHO:n antamaan ratkaisuun TSL:n soveltamisesta. On mahdollista, että yleisessä tuomioistuimessa lakia tulkitaan toisin.<sup>277</sup>

Toisekseen ratkaisussa viitataan laajasti EUT:n ratkaisukäytäntöön.<sup>278</sup> EUT:n ratkaisukäytäntö tulee sovellettavaksi työaikadirektiivin seurauksena, joka on implementoitu työaikalakina. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että unionin tuomioistuimen työaikadirektiiviä koskevasta

<sup>273</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 40.

<sup>274</sup> Mainittuja viranomaisen toimesta tekemiä ratkaisuja käsitellään myöhemmin luvussa 4.

<sup>275</sup> Etelä-Suomen aluehallintoviraston työsuojelun vastuualueen päätös 1.11.2021.

<sup>276</sup> Hämeenlinnan HaO 21.02.2024.

<sup>277</sup> Vrt. Oikeusavustajan kohtuullisen palkkion arvioiminen hallintotuomioistuimessa (KHO 2024:129) ja yleisessä tuomioistuimessa (KKO 2025:38). Samaa valtioneuvoston asetusta ja oikeusapulakia tulkittiin eri tavalla KHO:ssa ja KKO:ssa, joka johti siihen, että lain tulkinta oli eriävä hallintoprosessissa ja yleisissä tuomioistuimissa.

<sup>278</sup> Viitatuissa EUT:n ratkaisuissa todetaan työsuhteesta muun ohella seuraavaa: Työsuhte edellyttää sitä, että työntekijän ja hänen työnantajansa välillä vallitsee alisteisuussuhde (C-147/17, *Sindicatul Familia Constanța ym*, 63 kohta), työntekijän asemalle ominainen työnantajan valvonta kohdistuu muun muassa henkilön vapauteen valita työaikansa, työskentelypaikkansa ja työtehtäviensä sisältö (C-413/13, *FNV Kunsten Informatie en Media*, 72 kohta), erotuksena työntekijästä, itsenäisellä palveluntarjoajalla on sen sijaan enemmän valinnanvaraa tehtävän työn ja suoritettavien tehtävien luonteeseen, työn tai tehtävien suoritustavan, työajan sekä työskentelypaikan suhteen (C-270/13, *Haralambidis*, 33 kohta) sekä itsenäistä palveluntarjoajaa voidaan kuitenkin pitää työntekijänä, jos hänen itsenäisyytensä on vain fiktiivistä ja jos se peittää todellisen työsuhteen (C-413/13, *FNV Kunsten Informatie en Media*, 71 kohta).

oikeuskäytännöstä ilmenee, että työntekijän käsitettä ei direktiiviä sovellettaessa voida tulkita eri tavalla eri jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä, vaan sillä on unionin oikeudessa oma merkityksensä.<sup>279</sup> Tästä seuraa, että TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuja työsuhteen tunnusmerkkejä arvioitaessa tulee ottaa huomioon unionin oikeuden mukainen työntekijän käsite ja sitä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Tämä tulkinta on kritiikille altis.

Edellä kappaleessa 3.1 todetun mukaisesti Suomen työoikeudessa TSL:n mukaisen työsuhteen käsite on sidottu myös muuhun työlainsäädäntöön. Työaikalain 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan TSL:n 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun työsopimuksen sekä virkasuhteen perusteella tehtävään työhön, jollei muualla laissa toisin säädetä. Lain sanamuodon perusteella tarkastelu tulisi tehdä siten siten, että ensin arvioidaan, täyttyykö asiassa TSL:n mukaisen työsuhteen olemassaolo ja mikäli vastaus on myönteinen, tulee tarkastella työaikalain sääntelyä.<sup>280</sup> KHO arvioi asiaa toisin. Se katsoo, että EU:n työoikeudellisten direktiivien tulkinta ja EU:n oikeuskäytännössä synnytetty työntekijän käsite tulee ottaa huomioon arvioitaessa ylipääntensä TSL:n mukaisen työsuhteen olemassaoloa.<sup>281</sup> Tulkinta saattaa aiheuttaa myöhemmin oikeuskäytännön epäyhtenäisyyttä. Mikäli asiassa on puhtaasti kyse TSL:n mukaisen työsuhteen olemassaolon arvioimisesta, tulee ratkaisu tehdä pelkästään kansallisten oikeuslähteiden perusteella, sillä ratkaisulla ei ole EU-liitännäisyyttä.<sup>282</sup> Puhtaasti kansallisten oikeuslähteiden perusteella tehty arviointi saattaisi johtaa toisenlaiseen lopputulokseen.

---

<sup>279</sup> Kohta 69. Asiassa C-428/09, *Union syndicale Solidaires Isère*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on katsonut, työntekijän käsitettä ei työaikadirektiiviä sovellettaessa voida tulkita eri tavalla eri jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä, vaan sillä on unionin oikeudessa oma merkityksensä. Tämä käsite on määriteltävä niiden objektiivisten perusteiden mukaan, jotka kysymyksessä olevien henkilöiden oikeudet ja velvollisuudet huomioon ottaen ovat luonteenomaisia työsuhteelle. Toisin HE 215/2022, s. 7, jossa todetaan, että työntekijän tai työsuhteen määrittäminen on EU:n työoikeuslainsäädännön mukaan jäsenvaltioiden tehtävä. Jäsenvaltiolla ei kuitenkaan ole rajoittamatonta oikeutta määritellä kansallisessa lainsäädännössä työntekijäkäsitettä, vaan huomioon on otettava EUT:n ratkaisukäytännössä ilmenevät kriteerit.

<sup>280</sup> Myös oikeuskirjallisuus (Lehto 2023 s. 2–3 ja Hietala – Kaivanto – Schön 2022, s. 20–21) ja oikeuskäytäntö tukevat tätä näkemystä (TN 1447-12 ja TN 1360-99).

<sup>281</sup> Vrt. Helsingin HaO 7.4.2022 Dnro 23557 ja Helsingin HaO 7.4.2022 Dnro 22660. Hallinto-oikeus ratkaisi ensiksi erillisellä päätöksellä, oliko kyse EPL:n mukaisesta palkasta vai työkorvauksesta. Sen jälkeen HaO otti kantaa arvonlisäverokysymykseen erillisessä ratkaisussa. Ratkaisussa käsiteltiin myös se seikka, onko HaO:n aikaisemmassa ratkaisussa omaksuttu tulkinta EPL:n soveltamisesta ristiriidassa arvonlisäverodirektiiviä koskevan EU-oikeuden ratkaisukäytännön kanssa. Vaikka kyseessä on vero-oikeudellinen ratkaisu, on se analogisesti sovellettavissa myös työoikeudelliseen ratkaisukäytäntöön.

<sup>282</sup> Raitio 2013, s. 265. Puhtaasti kansallisia säädöksiä koskee ns. eurooppaoikeuden tulkintavaikutus. Tämä tarkoittaa sitä, että kansallisen oikeuden säännöksille pyritään antamaan eurooppaoikeuden ja integraatitavoitteiden kanssa yhteensopiva merkityssisältö. Tulkintavaikutuksen soveltamisala korostuu tilanteissa, joissa eurooppaoikeus ei ole välittömästi vaikuttavaa tai joissa se ei muutoin kelpaa sellaisenaan oikeudellisen ratkaisun perustaksi.

KHO toteaa, että A Oy:n ja lähettejä koskevaan oikeussuhteeseen sisältyy seikkoja, jotka eivät vastaa työsuhteelle ominaista työnantajan direktio-oikeutta. Tällaisia seikkoja ovat esimerkiksi se, että lähetit voivat itse määritellä työaikansa ja valita, milloin he kirjautuvat A Oy:n hallinnoimalle, kuljetustehtäviä välittävälle digitaaliselle alustalle. Myöskään alustalle kirjautuminen ei synnytä velvollisuutta ottaa vastaan tehtäviä. Lisäksi lähetit päättävät itsenäisesti työn suorittamistavasta, kuten kuljetusreitistä. Tapauksessa ei ole myöskään ilmennyt, että A Oy:n työntekijät olisivat suoranaisesti valvoneet lähettien työskentelyä.<sup>283</sup>

KHO lisää, että arvioinnissa huomioitava myös A Oy:n hallinnoiman kuljetustoimeksiantoja välittävän digitaalisen alustan rooli lähetin työn johtamisessa ja valvonnassa. Alustataloudelle on tyypillistä, että työn ohjaus ja seuranta toteutuvat perinteisen, henkilökohtaisen työnjohdon sijaan teknologisiin ominaisuuksiin perustuvien automaattisten seuranta ja päätöksentekojärjestelmien kautta. Näiden järjestelmien ominaisuudet vaihtelevat kuitenkin alustoittain, mutta niille yhteistä on teknologian ja algoritmien hyödyntäminen työsuoritusten ohjauksessa.<sup>284</sup>

KHO toteaa, että asiassa esitetyn selvityksen perusteella kuljetustehtävien vastaanottaminen edellyttää, että lähetti kirjautuu A Oy:n hallinnoimalle alustalle, joka välittää toimeksiantoja algoritmien avulla. Alusta kerää tietoa lähettien sijainnista ja ehdottaa kuljetustehtäviä niille läheteille, joiden sijainti sekä käytössä oleva kulkuväline soveltuvat toimeksiannon toteuttamiseen. Lähetillä on 60 sekunnin määräaika hyväksyä hänelle tarjottu toimeksianto. Kuljetustehtävän aikana alusta tallentaa tietoja lähetin sijainnista sekä kuljetuksen alkamis- ja päättymisajankohdista. Lisäksi A Oy vastaanottaa lähetin toimintaan liittyvät asiakaspalautteet alustan kautta.<sup>285</sup>

KHO:n mukaan palvelusopimuksessa on määräyksiä, joiden perusteella A Oy:llä on oikeus alentaa lähetin palkkiota tilanteissa, joissa työsuoritus ei vastaa asetettuja laatuvaatimuksia tai jos alustalla toimivat muut käyttäjät antavat lähetin toiminnasta kielteistä palautetta. Sopimuksen mukaan A Oy:llä on lisäksi oikeus välittömästi päättää sopimus, mikäli lähetti saa toistuvasti negatiivista palautetta, myös toimeksiantoja antavilta ravintoloilta. Näiden ehtojen

---

<sup>283</sup> KHO 2025:41, kohta 75.

<sup>284</sup> KHO 2025:41, kohta 76.

<sup>285</sup> KHO 2025:41, kohta 77.

nojalla A Oy ei siis ainoastaan seuraa toimeksiantojen ajallista toteutusta, vaan myös niiden laadullista onnistumista ja asiakkaiden arvioita lähetin toiminnasta.<sup>286</sup>

Lisäksi KHO katsoo, että A Oy:n hallinnoiman alustan kautta kerättyä tietoa käytetään tosiasiallisesti lähettien työskentelyn ohjaamiseen ja valvontaan. Yhtiö on itsekin viitannut siihen, että alusta mahdollistaa toimeksiantojen seurannan ainakin jossain määrin. On lisäksi selvää, että A Oy hyödyntää alustan tuottamaa tietoa myös palvelusopimuksessa asetettujen laatuvaatimusten toteutumisen valvonnassa. Koska A Oy:llä on sopimusehtojen nojalla oikeus yksipuolisesti määrätä oikeussuhteen keskeisistä ehdoista, kuten palkkion alentamisesta tai sopimuksen välittömästä päättämisestä, voidaan katsoa, että suhteessa on elementtejä, jotka viittaavat työn suorittamiseen työnantajan johdon ja valvonnan alaisena. Nämä piirteet ovat ominaisia työsuhteelle.<sup>287</sup>

KHO linjaa, että vaikka A Oy:n ja lähettien välisessä suhteessa on piirteitä, jotka puoltavat sen tulkittamista muuksi kuin työsuhteeksi, kokonaisarviointi johtaa toiseen lopputulokseen. A Oy:n laatimaan palvelusopimukseen perustuvat oikeudet sekä yhtiön hallinnoiman digitaalisen alustan avulla toteutettu lähettien työsuoritusten seuranta ja valvonta, mukaan lukien laatuvaatimusten asettaminen ja niiden toteutumisen kontrolli, osoittavat lähetteihin kohdistuvaa alisteisuutta. Näin ollen lähettien muodollinen itsenäisyys näyttäytyy osittain näennäisenä ja kätkee alleen tosiasiallisen työsuhteen.<sup>288</sup> Työn suorittajan käyttämä digitaalinen alusta ja sen ominaisuudet saavat keskeisen merkityksen työn johto- ja valvontaoikeuden toteutumisen kannalta.

Ratkaisun mukaisesti työnantajalla on digitaaliseen sovelluksen keräämien tietojen sekä tehdyn sopimuksen myötä laajalle ulottuva mahdollisuus työntekijän johtamiseen ja valvomiseen. Työnantaja myös tosiasiallisesti käyttää tätä mahdollisuutta. Digitaalisen sovelluksen keräämät tiedot, tehty sopimus ja työn tekemisen tosiasialliset olosuhteet asettavat työntekijän alisteiseen asemaan työnantajasta. Tästä alisteisuussuhteesta seuraa, että lähettien itsenäisyyden on katsottava olevan osin vain näennäistä ja peittävän todellisen työsuhteen.<sup>289</sup> Nämä seikat puoltavat EUT:n ratkaisukäytännön mukaisesti oikeussuhteen muotoa työsuhteena. Kun

---

<sup>286</sup> KHO 2025:41, kohta 78.

<sup>287</sup> KHO 2025:41, kohta 79.

<sup>288</sup> KHO 2025:41, kohta 85.

<sup>289</sup> Ks. Sinkkonen 2024, s. 161, jossa lisää näennäisestä työsuhteesta EU-oikeudessa.

työntekijän käsitettä ei ole tulkittava suppeasti, on mielestäni ratkaisulle oikeudelliset perusteet.<sup>290</sup>

Alisteisuussuhteen merkityksellisyyttä osoittaa myös se, että EUT toteaa asiassa C-692/19, *Yodel Delivery Network*, ettei kyseessä ole työaikadirektiivissä tarkoitettu työntekijä, kun hänellä on mahdollisuus käyttää alihankkijoita tai sijaisia sen palvelun suorittamiseksi, jonka hän on sitoutunut tarjoamaan, hyväksyä tai olla hyväksymättä väitetyn työnantajansa tarjoamia eri tehtäviä tai vahvistaa yksipuolisesti niiden enimmäismäärä, tarjota palvelujaan kolmansille osapuolille ja myös väitetyn työnantajan suorille kilpailijoille sekä päättää omasta työajastaan tiettyjen parametrien puitteissa ja räätälöidä ajankäyttönsä omien mieltymystensä eikä yksinomaan väitetyn työnantajan etujen mukaisesti. Tämä tulkinta edellyttää kuitenkin sitä, ettei kyseisen henkilön itsenäisyys vaikuta näennäiseltä eikä hänen ja oletetun työnantajansa välille voida todeta syntyneen alisteisuussuhdetta. Vaikka KHO:n ratkaisussa täyttyvät kaikki edellä mainitut kriteerit, tulkinnan edellytykset eivät kuitenkaan täyty, sillä KHO tulkitsee lähetin olevan alisteisessa asemassa työnantajaan, joka johtaa siihen, että tämän itsenäisyys on lähinnä näennäistä.<sup>291</sup>

Puhtaasti kansallisesti tarkasteltuna direktio-oikeudella tarkoitetaan yleensä työnantajan oikeutta määrätä muun muassa työn suoritustavasta, laadusta ja laajuudesta sekä työnteon ajasta ja paikasta.<sup>292</sup> Tässä ratkaisussa työnantajalla ei ole oikeutta määrätä suoritustavasta, laajuudesta, ajasta eikä paikasta. Siitä huolimatta KHO päätyy siihen ratkaisuun, että kyseessä on työsuhde. Erityisen merkitykselliseksi seikaksi työsuhdetta puoltavana seikkana nousi työntekijän alisteisuussuhde työnantajaan ja lähettien muodollinen itsenäisyys. Nämä merkitykselliset seikat perustuvat erityisesti EU-oikeuden ratkaisukäytäntöön.

### 3.2.6 Työn vastikkeellisuus

Viides TSL:n mukainen työsuhteen tunnusmerkki on *työn vastikkeellisuus*. Tämä ilmenee TSL:n sanamuodosta. TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan sopimukseen, jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkontana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena *palkkaa tai muuta vastiketta vastaan*.

---

<sup>290</sup> Ks. viitattu ratkaisu *Haralambidis*, kohta 27.

<sup>291</sup> Ks. Yle 3.9.2025. A Oy hakee KHO:n ratkaisun purkamista muun ohella sen perusteella, ettei ratkaisussa huomioitu tarpeeksi hyvin edellä mainittua EUT:n ratkaisua C-692/19, *Yodel Delivery Network*.

<sup>292</sup> HE 157/2000 vp. s. 7.

Työsuhteen          syntyminen          edellyttää          siten          työn          vastikkeellisuutta.

TSL:n 1 luvun 1 §:n 2 momentin vastikeoletama tarkoittaa vastikkeellisuuden vaatimusta. Sen mukaan TSL tulee sovellettavaksi, vaikka vastikkeesta ei ole sovittu, jos tosiseikoista käy ilmi, että työtä ei ole tarkoitettu tehtäväksi vastikkeetta. Näin ollen vastikkeellisuus tunnusmerkin täyttyminen ei edellytä sopimusta, vaan arvio vastikkeellisuudesta tehdään tosiseikkojen perusteella.<sup>293</sup>

Vastike on työsuorituksen vastasuoritus, toisin sanoen korvaus tehdystä työstä. Tavallisimmin työtä tehdään rahapalkkaa vastaan, mutta lain soveltumisen kannalta ei edellytetä, että vastike maksettaisiin rahana. Vastike on ymmärrettävä laajasti niin, että kyseeseen voi tulla muunkinlainen suoritus tai korvaus. Vastikkeella tulee kuitenkin olla taloudellista arvoa.<sup>294</sup> Se voi olla esimerkiksi rahaa, tavaraa, asunto tai mahdollisuus rahan ansaitsemiseen. Kun jo pelkkä mahdollisuus ansaita vastiketta katsotaan riittäväksi vastikkeellisuuden täyttymiseksi, voi korvauksen määräytyminen olla täysin sidoksissa esimerkiksi työsuorituksen onnistumiseen, asiakaskäyntien lukumäärään, provisioihin tai muihin vastaaviin tekijöihin.<sup>295</sup>

Työn vastikkeena voi olla myös toisen sopijapuolen tekemä työ, niin sanottu vastavuoroisuustyö. Vastiketunnusmerkille ei ole kuitenkaan asetettu mitään vähimmäismäärällistä vaatimusta, vaan sen täyttymistä arvioidaan suhteessa suoritettavan työn laatuun ja määrään. Mikäli sovittu korvaus on työn arvoon nähden vain nimellinen, se voi olla indisio siitä, etteivät osapuolet ole tarkoittaneet muodostaa työsuhtesuhdetta, vaan kyse on esimerkiksi talkootyöhön

---

<sup>293</sup> Oikeuskäytännössä vastikeoletama ilmenee ratkaisussa KKO 1999:113. Ratkaisussa on kyse pelastusarmeijan palveluksessa toimineen upseerin oikeussuhteesta. Oikeussuhdetta ei ollut nimetty työsuhteeksi eikä vastikkeesta sovittu sopimuksella. Korkein oikeus toteaa, että upseeri on saanut säätiöltä palkkaa ja muita etuja. Vaikka upseereilla ei säätiön mukaan ole vahvistettua oikeutta korvauksiin, voidaan kuitenkin todeta, että upseerin sitoutuessa täydellisesti säätiön toimintaan säätiö puolestaan on tosiasiallisesti sitoutunut vastaamaan upseerin toimeentulosta. A:n ja säätiön välinen sopimus ei siten ole tarkoittanut sitä, että A:n olisi tullut tehdä työtä vastikkeetta.

<sup>294</sup> Oikeuskäytännössä ratkaisussa KKO 1990:29 on katsottu, että vapaaehtoistyötä suorittaneen henkilön työstään saamat asunto, ruoka, vaatteet ja terveydenhuolto sekä vähäiset rahasuoritukset muodostivat säännöksessä tarkoitetun vastikkeen.

<sup>295</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 35–36; KKO 1997:38: A oli tehnyt yhdistyksen kanssa sopimuksen pelaamisesta yhdistyksen edustusjoukkueessa jääkiekon I divisioonassa. Sopimuksen mukaan A:lle oli odotettavissa pelaamisesta palkkiota niin paljon, että vastike oli työnteosta maksettua palkkaa eikä vain harrastustoiminnan tueksi annettua avustusta. A oli työsuhtesuhhteessa yhdistykseen. Vastikkeen riittävyttä TSL:n tunnusmerkkitekijänä arvioitiin siten jonkinlaisen "odotusarvon" perusteella viittaamalla siihen, että nuorella kehittyvällä pelaajalla on vastaisuudessa mahdollisuus ansaita (sen hetkistä) korkeampaa vastiketta.

rinnastettavasta toiminnasta.<sup>296</sup> Jos osapuolten sopima vastike ylittää selvästi vastaavanlaisesta työstä tavanomaisesti maksettavan korvauksen tai muun saman työnantajan palveluksessa oleville työntekijöille maksettavan vastikkeen, tämä voi puolestaan olla osoitus siitä, että työn on tarkoitus tulla suoritetuksi yrittäjätöinä.<sup>297</sup>

On riittävää, kun työn tekemisen olosuhteista voidaan päätellä, että siihen liittyy ansiotarkoitus.<sup>298</sup> Mikäli työnteon vastikkeellisuudesta syntyy epäselvyytilanne, työnantajalla on velvollisuus osoittaa, osapuolten tarkoituksena oli tehdä työ vastikkeetta.<sup>299</sup> Vastikkeellisuus-tunnusmerkin täytyminen ei siis edellytä nimenomaista sopimusehtoa. Näyttövastuu siitä, että työtä olisi sovittu tehtäväksi ilman palkkaa, on ristiriitatilanteissa työn teettäjällä.<sup>300</sup> Vastiketunnusmerkin arvioinnissa ei ole merkitystä sillä, mistä lähteestä korvaus maksetaan. Työntekijän palkka voi koostua esimerkiksi työnantajan suorittamasta osuudesta ja osittain yhteiskunnan maksamista tuista, kuten työllistämistuksista. Korvaus voi myös muodostua kokonaan tai osittain asiakkailta perittävistä palvelumaksuista.<sup>301</sup>

### 3.2.7 Liitännäistunnusmerkit

Edellä kappaleissa 3.2.2–3.2.6 tarkastetiin työsuhteen perustunnusmerkkejä. Perustunnusmerkkejä täydentäviä tunnusmerkkejä kutsutaan liitännäistunnusmerkeiksi.<sup>302</sup> Liitännäistunnusmerkit ilmenevät työsuhteen lakia täsmäyttävänä säädöksenä.<sup>303</sup> TSL:n 1 luvun 1 §:n 3 momentin mukaan lain soveltamista ei estä pelkästään se, että työ tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemassaan paikassa eikä sekään, että työ suoritetaan työntekijän työvälineillä tai -koneilla. Säädöksellä on haluttu varmistaa, että lain soveltuminen ei estyisi aina näissä tilanteissa, jotka tyypillisesti ovat työsuhteen olemassaoloa vastaan puhuvia seikkoja.<sup>304</sup> Liitännäistunnusmerkeillä on merkitystä erityisesti työsuhteen tunnusmerkkinä olevan työnantajan työn johto- ja valvontaoikeuden täyttymisen kannalta.<sup>305</sup>

---

<sup>296</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 16. Talkootöissä vastikkeellisuustunnusmerkki ei täyty, vaikka talkooväelle tarjotaan asianmukainen kestitys.

<sup>297</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 17; TN 1361-99; TN 1293-9.

<sup>298</sup> HE 157/2000 vp. s. 57–58.

<sup>299</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 18.

<sup>300</sup> Perheenjäsenten välillä ja erityisesti puolisoitten välillä ei tämä kuitenkaan ole lähtökohtainen oletus (avioliittolain 234/1929 64 § ja KKO 1980 II 52).

<sup>301</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 18.

<sup>302</sup> Perus- ja liitännäistunnusmerkkien käsitteitä käytetään esimerkiksi teoksessa Tiitinen – Kröger 2012, s. 24.

<sup>303</sup> HE 157/2000 vp. s. 58.

<sup>304</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 45.

<sup>305</sup> HE 157/2000 vp. s. 58.

Ensimmäinen liitännäistunnusmerkki on se, että *lain soveltamista ei estä pelkästään se, että työ tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemassaan paikassa*. Se, että työ tehdään työnantajan toimitilojen ulkopuolella, kuten työntekijän kotona tai muussa hänen valitsemassaan paikassa (etätö, liikkuva työ, esimerkiksi tuote-esittelijät ja myyntimiehet), ei sulje pois työnantajan mahdollisuutta direktio-oikeuden käyttöön.<sup>306</sup> Toisaalta on mahdollista organisoida etä-, koti- ja liikkuvakin työ siten, ettei kyse ole työsopimuslaissa tarkoitetusta työsuhteesta.

Se, että työ suoritetaan etätöinä työntekijän itse valitsemassa paikassa, rajoittaa väistämättä työnantajan mahdollisuuksia käyttää johto- ja valvontaoikeuttaan. Lainsäädäntöä ei kuitenkaan tule tulkita niin, että direktio-oikeuden puuttuessa kokonaan tällainen työ olisi automaattisesti katsottava työsuhteessa tehdyksi. Esimerkiksi kotona TSL:n mukaisessa työsuhteessa työskentelevä voi päättää varsin vapaasti paitsi työn suorittamistavastaan myös työn ajoittamisesta ja muista käytännön järjestelyistä, ilman että tämä itsenäisyys kumoaisi työsuhteen olemassaoloa.<sup>307</sup>

Toinen liitännäistunnusmerkki on se, että *työ suoritetaan työntekijän työvälineillä tai -koneilla*. Lähtökohtana työsuhteessa on normaalisti se, että työ tehdään työnantajan välineillä ja koneilla. Työntekijän omien työvälineiden tai -koneiden käyttäminen ei kuitenkaan sulje työsuhteen mahdollisuutta pois, ellei työolosuhteista käy ilmi, että työn suorittaja kantaa sellaista taloudellista riskiä työn toteuttamisesta ja sen laadusta, joka on tyypillistä itsenäiselle yrittäjälle.<sup>308</sup> Työvälineiden käyttöön liittyvällä kriteerillä on siten haluttu korostaa, ettei pelkästään käytettyjen koneiden tai välineiden perusteella voida ratkaista oikeussuhteen luonnetta.<sup>309</sup>

Työvälinesäännös on perusteltu, sillä käytännössä monilla aloilla työntekijä voi sovitusta tunti- tai kokonaishinnasta suorittaa työtä käyttäen omia työvälineitään tai koneitaan, joiden merkitys työn toteuttamisessa on huomattava.<sup>310</sup> Vaikka työssä hyödynnettäisiin kalliita koneita, kuten kuorma-autoa tai kaivinkonetta, tämä ei sellaisenaan estä työn tekemistä työsuhteessa, mikäli työn suorittaja on tosiasiallisesti epäitsenäisessä asemassa työn teettäjään nähden. Työsuhde

---

<sup>306</sup> HE 157/2000 vp. s. 58.

<sup>307</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2023, s. 40.

<sup>308</sup> HE 157/2000 vp. s. 58.

<sup>309</sup> Tiitinen – Kröger 2012, s. 23.

<sup>310</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2023, s. 42.

voi siten syntyä myös tällaisissa tilanteissa, jos työn teettäjä johtaa ja valvoo työtä vastaavalla tavalla kuin työssä, jossa käytetään vähäarvoisempia välineitä. Myöskään se, että työntekijälle maksettava korvaus kattaa samalla työvälineen käytöstä aiheutuvat kustannukset, ei yksinään poissulje työsuhteen olemassaoloa.<sup>311</sup>

### 3.3 Kokonaisharkinta epäselvyytilanteissa

TSL:n 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tulkinnanvaraisissa tilanteissa työsuhteen olemassaolo arvioidaan kokonaisharkinnalla ottamalla huomioon työn tekemisen ehdot, olosuhteet, joissa työtä tehdään, osapuolten tarkoitus oikeussuhteen luonteesta sekä muut osapuolten tosiasialliseen asemaan oikeussuhteessa vaikuttavat seikat. Kokonaisharkintaa koskeva säännös tuli voimaan vuonna 2023.

Hallituksen esityksen mukaan lain uudistuksen tavoitteena on täsmentää ja selkeyttää työsuhteen käsitteen määrittelyä tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa. Tällaiset tilanteet koskevat erityisesti työsuhteessa ja yrittäjänä tehtävän työn välistä rajanvetoa. Lain uudistuksen tavoitteena on helpottaa lain soveltajia ratkaisemaan työntekosuhteen oikeudellinen luonne tilanteissa, joissa työnsuorittajan asemaan liittyy tulkintaa edellyttäviä kysymyksiä.<sup>312</sup> Kokonaisharkinnassa huomioitavia seikkoja on muun muassa työn teon ehdot, työolosuhteet, sopijapuolten yhteinen tarkoitus, direktio-oikeuden toteutuminen, työn itsenäisyys tai epäitsenäisyys, muiden toimeksiantajien lukumäärä, työstä maksettavan vastikkeen määrä ja peruste sekä työn tekemiseen tarvittavien tarveaineiden ja välineiden järjestäminen.<sup>313</sup>

Kokonaisarvioinnin tekeminen edellyttää arvioinnin pohjana olevien tosiseikkojen erittelyä. Kysymys on oikeussuhteen luonteen arvioinnissa vaikuttavien osatekijöiden punninnasta, jossa arvioidaan työsuhteen olemassaoloa puoltavien seikkojen ja sitä vastaan puhuvien seikkojen keskinäistä painoarvoa. Osatekijöiden punninnassa on olennaista, että vaikuttavat tekijät kyetään tunnistamaan ja lisäksi niiden painoarvo pystytään mittaamaan tai määrittämään oikeasuhteisella tavalla.<sup>314</sup> Kokonaisharkinnassa ei ole kysymys yksittäisen työsuhteen tunnusmerkin täyttymisen arvioimisesta kokonaisharkinnalla, vaan työntekijäaseman määrittämisestä kaikki olosuhteessa vallitsevat seikat huomioon ottavalla arvioinnilla.<sup>315</sup>

<sup>311</sup> Hietala – Kaivanto – Schön 2023, s. 42.

<sup>312</sup> HE 215/2022 johdanto.

<sup>313</sup> HE 215/2022 s. 28–30.

<sup>314</sup> HE 215/2022 s. 30.

<sup>315</sup> HE 215/2022 s. 28.

Kokonaisarviointia voidaan joutua tekemään sopimussuhdetta solmittaessa esillä olleiden seikkojen pohjalta tai, jos oikeussuhteen luonteesta on myöhemmin epäselvyyttä, toteutuneiden työntekemisen ehtojen ja olosuhteiden perusteella. Tässä arvioinnissa oikeussuhteen kestäessä tehdyillä tosiasiallisilla ratkaisuilla ja menettelyillä eli soveltamiskäytännöllä on merkitystä. Osapuolten yhteneväisesti noudattama käytäntö sopimuksen noudattamisessa ja toteuttamisessa voi olla osoitus siitä, millaiseksi osapuolet ovat sopimuksen mieltäneet ja tarkoittaneet. Tämä voi olla osoitus oikeussuhteen todellisesta luonteesta, mutta vain silloin, kun työnteon ehdot ja työn tekemisen olosuhteet vastaavat tai tukevat tätä käsitystä.<sup>316</sup>

Kokonaisharkinta tehdään vasta sen jälkeen kun on todettu, että jonkin tunnusmerkin täyttyminen on epäselvää. Jos jokin työsuhteen yksittäisistä tunnusmerkeistä jää selkeästi täyttymättä, ei kokonaisarviointia tällöin tarvita. Oikeussuhdetta ei tällaisessa tapauksessa voida myöskään pitää työsuhteena edes kokonaisarvioinnin perusteella. Kokonaisarviointi voi taas johtaa siihen ettei kyse ole työsuhteesta, mikäli työsopimuksen tunnusmerkkien täyttymisessä on epäselvyyttä.<sup>317</sup>

Oikeuskäytännössä on jo aikaisemmin käytetty laajasti kokonaisharkintaa epäselvien tilanteiden ratkaisemiseen.<sup>318</sup> Myös TSL:n esityöt tunnistivat kokonaisharkinnan tarpeen. TSL:n esitoissa todetaan, että työntekosuhteen oikeudellista luonnetta joudutaan siis epäselvissä tai kiistanalaisissa tapauksissa arvioimaan kokonaisharkinnalla.<sup>319</sup> Tätä kokonaisarviointia ei tuotu kuitenkaan lain sanamuotoon. Mielestäni on perusteltua todeta, että kokonaisharkinnan tuominen lainsäädäntöön ei tuonut TSL:n käytännön soveltamiseen merkittävää muutosta. Tämä nousi esiin myös useissa lausunnoissa lain uudistuksesta. Esimerkiksi Suomen yrittäjät Ry, Eläketurvakeskus sekä Verohallinto totesivat, että kokonaisharkintaa on käytetty jo käytännön ratkaisutoiminnassa ennen lain uudistusta, eikä uudistus muuta käytäntöä siltä osin.<sup>320</sup>

---

<sup>316</sup> HE 215/2022 s. 28–30.

<sup>317</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 40.

<sup>318</sup> Näin esim. KKO 2008:99; TN 1293-93; TN 1246-89; TN 1444-11.

<sup>319</sup> HE 157/2000 vp. s. 6.

<sup>320</sup> Lausuntopyyntö hallituksen esityksestä TSL:n 1 luvun 1 §:n muuttamisesta, lausuntopyynnön diaarinumero VN/894/2022.

## **4 Vero- ja työoikeudellisen työsuhteisen työn ja yrittäjätyn arvioiminen: yhtäläisyydet ja eroavaisuudet**

### **4.1 Arvioinnin yhtäläisyydet**

Seuraavissa kappaleissa vastataan tutkimuskysymykseen siitä, mitä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia työ- ja vero-oikeudellisen työsuhteisen työn ja yrittäjätyn arvioimisessa on. Ennakkoperintälaissa tarkoitettu työsuhde muodostaa oikeudellisesti itsenäisen käsitteen, mutta se on sisällöllisesti läheinen työsopimusoikeudellisen työsuhteen käsitteen kanssa. Tämä läheinen yhteys perustuu siihen, että TSL:n mukaiset työsuhteen tunnusmerkit, eli sopimus, henkilökohtainen työskentely, työnantajan lukuun työskentely, työnantajan johto- ja valvontaoikeus sekä työn vastikkeellisuus esiintyvät hyvin samankaltaisina myös vero-oikeudellisessa kontekstissa. Näiden tunnusmerkkien oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden synnyttämä sisältö näyttäisi olevan melko yhteneväinen vero- ja työoikeudessa.

Sekä vero- että työoikeudessa lähtökohtana on tosiasiallisten olosuhteiden arviointi. Ratkaisevaa on se, miten työnteko tosiasiallissa järjestyy. Molempien oikeusalojen oikeudellisessa arvioinnissa merkitystä saa muun muassa se, tehdäänkö työtä henkilökohtaisesti, kenen lukuun työskentely tapahtuu, missä määrin työn teettäjällä on oikeus johtaa ja valvoa työtä sekä kumpi osapuoli kustantaa tarveaineet ja työvälineet. Myös muodollisille tunnusmerkeille, kuten rekistereihin kuulumiselle, yhtiömuodossa työskentelylle sekä sosiaalivakuutusten ottamiselle voidaan antaa painoarvoa sekä työ- että vero-oikeudellisessa arvioinnissa. Sekä työlainsäädännössä että verotuksessa tunnusmerkistöjä käytetään työn suorittajan aseman määrittämiseen, ja arvioinnin kohteena on työntekijän ja työn teettäjän välinen suhde kokonaisuutena.

Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa työntekijä- ja yrittäjäaseman arvioinnissa painotetaan pääosin samoja seikkoja sekä työ- että vero-oikeudessa. Tätä voidaan havainnollistaa esimerkiksi tarkastelemalla ratkaisuja KKO 2009:65 ja KHO 2016:35. Molemmissa ratkaisuissa arvioinnin lähtökohtana oli se, mitä osapuolet olivat sopineet. Myös tosiasiallisen toiminnan tuli tukea sopimuksen tarkoitusta. Keskeistä arvioinnissa oli direktio-oikeuden toteutuminen, työn itsenäisyys, toiminnasta aiheutunut taloudellinen riski<sup>321</sup>, sekä työn henkilökohtaisuus. Molemmissa ratkaisuissa otettiin kantaa siihen, oliko sopimussuhteen tarkoituksena työsuhteen

---

<sup>321</sup> Molemmissa ratkaisuissa taloudellista riskiä arvioitiin työn suorittajan eduksi.

keinotekoinen muuttaminen toimeksiantosuhteeksi.<sup>322</sup> Arvioinnissa huomioitiin myös se seikka, oliko työn suorittaja tehnyt aikaisemmin samaa työtä työsuhteessa.

## 4.2 Arvioinnin eroavaisuudet

### 4.2.1 Lainsäädäntöjen erilaiset tavoitteet

Konkreettisemman käsityksen oikeudenalat ylittävästä tulkintalinjasta saa tarkastelemalla ratkaisutoiminnan eroavaisuuksia yhtäläisyyksien sijaan. Jo lähtökohtaisesti työ- ja verolainsäädännöllä on hyvin erilaiset tavoitteet. Työlainsäädännön keskeisenä tavoitteena on työntekijän suojaaminen. Lainsäädäntö lähtee siitä, että työntekijä on työsuhteessa taloudellisesti ja oikeudellisesti heikompi osapuoli suhteessa työnantajaan. Työsopimusoikeudellisessa arvioinnissa sekä lainsäädännön tulkinnassa tulee huomioida tämä työntekijän suojelun periaate.<sup>323</sup> Yksittäisessä työsuhteen ja toimeksiantosuhteen rajanvetoa koskevassa tapauksessa saatetaan ottaa huomioon juuri työntekijän suojaamisen periaate lain tulkinnassa. Verolainsäädännöllä on taas laajempia tavoitteita, kuten fiskaalisten ja yhteiskunnallisten tavoitteiden toteuttaminen.<sup>324</sup> Näiden huomioiminen tapauskohtaisesti yksittäistapauksissa lienee harvinaista.

Lainsäädännön tavoitteiden ero ilmenee esimerkiksi siinä, että EPL:n sääntelyssä työstä maksettu korvaus on aina palkkaa, jos työn teettäjä ja tekijä sopivat, että työtä tehdään työsuhteessa. TSL:n sääntelyssä katsotaan, että työntekijä ja työn teettäjä eivät ole tasavertaisessa asemassa, joten työntekijää täytyy suojella. Näin ollen työsuhteen olemassaolosta on säädetty pakottavasti, eikä siitä voi sopia työn teettäjän kanssa toisin. TSL:n sääntelyssä työstä maksettu korvaus on palkkaa, mikäli pakottavan lainsäädännön tunnusmerkit täyttyvät kyseisessä työsuhteessa.

### 4.2.2 Käsitteiden soveltuvuus ja merkityssisältö

EPL:n ja TSL:n työ- ja toimeksiantosuhdetta sääntelevä käsitteistö poikkeaa toisistaan. EPL:n sääntelyalassa työ- tai toimeksiantosuhteen taustalla on palkan ja työkorvauksen käsitteet.

---

<sup>322</sup> KKO:n ratkaisussa puhuttiin tosiasiaassa ”työnantajavelvoitteiden vilpillisestä välttämisestä” siten, että sopimus tehtiin kaikkien osapuolten kesken yrittäjästatuksella.

<sup>323</sup> HE 157/2000 vp. s. 6.

<sup>324</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025, s. 42–45, jossa lisää verolainsäädännön tavoitteista.

Legaalisti oikeussuhdetta arvioidaan työn tekemisestä maksettavan korvauksen luonteen perusteella. TSL:n sääntelypiirissä työ- tai toimeksiantosuhteen olemassaoloa ei arvioida sopimussuhteessa maksetun korvauksen pohjalta, vaan laissa säädettyjen tunnusmerkkien täyttymisen perusteella. TSL:n mukainen työsuhteen käsite saa sisältönsä TSL:n soveltamisalasta ja sen tulkinnasta.

EPL:n mukainen palkan käsite on laajempi kuin TSL:n mukaisen työsuhteen edellyttämän palkan tai muun vastikkeen käsite. EPL:n mukaisen palkan käsitteen tähtyminen ei edellytä työsuhteen eikä TSL:n mukaisen työsuhteen olemassaoloa. Palkan tunnusmerkistö tähtyy jo silloin, kun toiselle tehdystä työstä tai palveluksesta maksetaan vastiketta, eikä työn tai tehtävän suorittajan tekemässä työssä tähty toimeksiantosuhteen tunnusmerkistö.<sup>325</sup> TSL:n näkökulmasta palkan käsite on sidoksissa työsuhteen olemassaoloon. TSL:n mukainen palkka on siis seuraus nimenomaan työsuhteesta, ei sen määrittelyperuste. Sen sijaan EPL:n mukainen palkka voi muodostua jo pelkästään tosiasiallisen työn tekemisen ja vastikkeen maksamisen perusteella, vaikka työsuhteen tunnusmerkit eivät tähtyisi. Tästä syystä EPL:n mukainen palkan käsite on luonteeltaan laajempi ja kattaa myös sellaisia työsuorituksia, jotka työoikeudellisessa mielessä jäisivät työsuhteen ulkopuolelle.

EPL:n mukainen työsuhteen käsite ei ole lain soveltamistilanteessa millään tavalla sidoksissa TSL:n mukaisen työsuhteen käsitteeseen, vaikka niillä on yhteneviä tunnusmerkkejä. Vaikka TSL:n mukaisen työsuhteen tunnusmerkit tähtyvät, se ei tarkoita sitä, että kyseessä olisi myös vero-oikeudellinen työsuhte. Vastaavasti sopimussuhdetta voidaan pitää TSL:n mukaisena työsuhteena esimerkiksi työaikalain tai vuosilomalain soveltamisessa, vaikka suoritus olisi verotuksessa katsottu työkorvaukseksi. Mikäli sopimussuhde on katsottu verotuksessa työsuhteeksi, on se kuitenkin hyvin usein työsuhte myös TSL:n sääntelyalassa.<sup>326</sup> Edellä mainittu työsuhteen käsitteen epäyhtenäisyys voi johtaa hyvinkin erikoiseen lain soveltamistilanteeseen, jota käsitellään lisää kappaleessa 5.2.

Vero-oikeudessa on nimenomaisesti todettu, että palkan käsite on itsenäinen vero-oikeudellinen käsite. Työoikeudelliseen asiaan annettulla ratkaisulla ei ole vaikutusta EPL:n soveltamiseen.<sup>327</sup> Työoikeudellisessa tarkastelussa käsitteiden sisältöä ja tulkintaa ei ole samalla tavalla rajattu oikeudenalakohtaisesti. Siinä voidaan antaa painoarvoa vero-oikeudellisille ratkaisuille, kun

---

<sup>325</sup> Ks. HE 126/1994 vp. s. 2. Tästä poikkeus on talkootyö.

<sup>326</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 73.

<sup>327</sup> Myrsky, 2013, s. 30.

arvioidaan TSL:n soveltumista ja osapuolten tarkoitusta. Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2008:99 A ja C olivat tehneet pienurakkasopimuksen, joka koski A:n omakotitalon ja piharakennuksen rakennusteknisiä töitä. Arvioitavana oli, oliko heidän välillään katsottava olevan työsuhde, kun huomioon otettiin sopimusneuvotteluissa esille tulleet seikat sekä sopimuksen toteuttamiseen liittyvät olosuhteet. KKO toteaa, että jos C olisi suorittanut sopimuksen mukaiset työt itsenäisenä ammatinharjoittajana, urakkahinnan olisi sen määrän perusteella tullut sisältää AVL:n edellyttämä arvonlisävero. Se, että C ilmoitti jo sopimusneuvotteluissa, ettei arvonlisäveroa peritä, osoittaa hänen aikoneen toteuttaa työn muussa kuin itsenäisen ammatinharjoittajan roolissa.<sup>328</sup> Työsuhteisen työn luonnetta ilmensi myös se, että osapuolet olivat katsoneet korvauksen verotuksessa palkaksi pidättämällä siitä ennakonpidätyksen.<sup>329</sup> Näin ollen KKO antoi työsuhteen olemassaolon tarkastelussa merkitystä oikeudenalan ylittäen vero-oikeudelliselle sääntelylle.

#### 4.2.3 Tunnusmerkkien arviointiperusta ja kokonaisharkinnan edellytykset

Keskeisin ja konkreettisin ero työ- ja vero-oikeudellisen työsuhteen ja toimeksiantosuhteen arvioinnissa on se, millä tavoin oikeussuhdetta koskeva oikeudellinen arviointi tehdään. Vero-oikeudessa työsuhde on olemassa jo pelkästään silloin, kun työn teettäjä ja tekijä ovat tehneet työsopimuksen tai ovat muutoin yksimielisiä palkkasuhteen olemassaolosta riippumatta työsuhteen yleisten tunnusmerkkien täytymisestä. Mikäli työsuhteen olemassaolosta on epäselvyyttä, tarkastellaan oikeussuhdetta kokonaisarvioinnilla. Kokonaisarvioinnissa arvioidaan oikeussuhteen muotoa tarkastelemalla muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä.

Työoikeudessa arviointiperusta on erilainen. Työsuhteen olemassaolo on täysin sidottu TSL:ssa ilmenevään viiteen (5) tunnusmerkkiin. Mikäli jokin yksittäinen tunnusmerkki ei täyty, kyseessä ei ole työsuhde. Merkitystä ei ole sillä, vaikka kaikki muut seikat osoittaisivat työsuhteen olemassaoloa. Kokonaisharkintaa käytetään toissijaisesti. Mikäli yksittäisen tunnusmerkin täytyminen on epäselvää, käytetään arvioinnin tukena kokonaisharkintaa. Kokonaisharkinnassa annetaan merkitystä kaikille työ- tai toimeksiantosuhtetta puoltaville seikoille.

Kuten kappaleessa 4.1 todetaan, työ- ja vero-oikeudellisen työsuhteen arvioimisessa käytetään laajalti samoja muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä. Tunnusmerkkien oikeudellisessa arvioinnissa on kuitenkin keskeinen ero. Vero-oikeudellisessa arvioinnissa tulee huomioida

---

<sup>328</sup> KKO 2008:99, kohta 7.

<sup>329</sup> KKO 2008:99, kohta 9.

EPL:n 13 §:n 2 momentti. Sen mukaan harkittaessa sitä, onko korvaus saatu työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita. Työn teettäjän havaitsemattomissa olevia seikkoja voivat olla esimerkiksi työn suorittajan muiden toimeksiantajien lukumäärä, muun toiminnan laajuus, liikeorganisaatio ja yrittäjäriski.<sup>330</sup> Edellä mainittuja seikkoja ei saa arvioida työn teettäjän vahingoksi.

Työoikeudellisessa arvioinnissa tarkastelussa voidaan huomioda myös sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja työn teettäjän vahingoksi tai eduksi. Yrittäjälle tyypillisiä piirteitä ovat muun muassa ansiotarkoitus, toimintaan liittyvä taloudellinen riski sekä toiminnan laajuus, yleisyys, julkisuus, itsenäisyys sekä yritystoimintaan sisältyvä pääoman menettämisen riski. Edellä mainitut seikat voivat tulla arvioitavaksi TSL:n mukaisen työsuhteen tarkastelussa.<sup>331</sup> Ne ovat myös tarkastelussa erityisen painavia seikkoja, sillä ne ovat tärkeässä osassa arvioitaessa TSL:n mukaisen työsuhteen mukaista työnantajan lukuun työskentelyä ja direktio-oikeuden täyttymistä. Näin ollen vero-oikeudessa arviointimahdollisuudet työn teettäjän vahingoksi ovat suppeammat kuin työoikeudessa.

#### 4.2.4 Konkreettiset tulkintalinjaukset

Ennakonperintälain soveltamisalassa työntekijä voi olla työsuhteessa ja samanaikaisesti tehdä saman työn teettäjän hyväksi erillistä työtä toimeksiantosuhteen perusteella. Esimerkiksi yksityisellä lääkäriasemalla päivisin työsuhteessa lääkärinä työskentelevä henkilö voi pitää iltaisin lääkärin vastaanottoa toimeksiantosuhteessa samalla lääkäriasemalla. Merkitystä on vain sillä, että palkkatyön ohella tehty toinen työ täyttää toimeksiantosuhteen tunnusmerkit.<sup>332</sup>

Työoikeudellisessa lainsäädännössä tällainen erottelu ei ole mahdollinen, vaan samalle työnantajalle useamman sopimuksen nojalla tehty työ muodostaa yhden kokonaisuuden. Jos TSL:n mukainen työsuhte on olemassa, korvausta ei voi osaksikaan maksaa muuna kuin palkkana.<sup>333</sup> Esimerkiksi työaikalain ja vuosilomalain soveltamisalaan kuuluu kaikki työnantajan teettämä työ silloin, kun työntekijän pääasiallinen työ kuuluu työaikalain piiriin.<sup>334</sup> Näin ollen

---

<sup>330</sup> HE 126/1994 vp. s. 8.

<sup>331</sup> Kärkkäinen – Äimälä 2017, s. 29–30. Myös KKO 2009:65 kohta 18.

<sup>332</sup> Verohallinnon ohje palkka ja työkorvaus verotuksessa, kpl. 6.3.

<sup>333</sup> Myrsky 2013, s. 306.

<sup>334</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 73.

käytetyssä esimerkissä iltatyönä tehty lääkäritoiminta menisi työlainsäädännössä samaan sopimuskokonaisuuteen päivätyönä tehdyn lääkäritoiminnan kanssa.

Työoikeudellisten ja ennakkoperinnässä noudatettujen tulkintojen erot ilmenevät myös suhtautumisessa avoimen tai kommandiittiyhtiön yhtiömiehen yhtiöstä nostamaan palkkaan. Ennakkoperinnässä avoimen tai kommandiittiyhtiön yhtiömiehen yhtiöstä nostamaa korvausta on pidetty palkkana.<sup>335</sup> Työoikeudessa vastuunalaisen yhtiömiehen ei katsota olevan työsuhteessa yhtiöön. Tämä johtuu siitä, että vastuunalaisen yhtiömiehen työskentely perustuu yleensä osakkuussuhteeseen eikä oikeussuhteessa täyty TSL:n mukaiset työsuhteen tunnusmerkit.

Myös hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan oikeudellinen luonne poikkeavat toisistaan vero- ja työoikeudessa. EPL:n sääntelyssä hallituksen jäsenelle tai toimitusjohtajalle maksettu palkkio on aina kyseiseen tehtävään nimetyn luonnollisen henkilön palkkatuloa.<sup>336</sup> Ne ovat siis vero-oikeudellisesti työsuhteessa. Työoikeudessa yrityksen toimitusjohtajan ei katsota toimivan yrityksen johdoin ja valvonnan alaisena, joten toimitusjohtajana ei ole TSL:n mukaisessa työsuhteessa edustamaansa yhtiöön. Korkein oikeus on oikeuskäytännössään vakiintuneesti katsonut, ettei osakeyhtiön tai osuuskunnan toimitusjohtaja voi olla työsuhteessa johtamaansa yhteisöön, vaikka hän suorittaisi työtä sen lukuun sopimukseen perustuen ja saisi tästä vastiketta.<sup>337</sup> Ratkaisulinja perustuu siihen, että toimitusjohtajaa pidetään näissä yhteisömuodoissa lain mukaan yhteisön lakisääteisenä toimielimenä.<sup>338</sup> Toimitusjohtajan (ja tosiasiassa myös hallituksen jäsenen) oikeudellinen asema on siis vero-oikeudellisesti työsuhde ja työoikeudellisesti ei-työsuhte<sup>339</sup>.

Uudenlaiset työn tekemisen muodot (esim. kevytyrittäjät ja alustatyöntekijät) ovat lisänneet tarvetta työntekijän ja yrittäjän välisen rajanvedon arvioinnille. Vero-oikeudessa käsitellään ns. kevytyrittäjiä tai laskutuspalvelun käyttäjiä sekä tyypillisenä alustatyöntekijänä pidettäviä

---

<sup>335</sup> Tämä ilmenee suoraan laista, EPL:n 13 §:n 1 mom. 2 kohta.

<sup>336</sup> Ks. poikkeukset kpl. 3.1.1. Näin myös ratkaisuissa KHO 2013:1 ja KHO 2011:31.

<sup>337</sup> Esim. KKO:n ratkaisut KKO 1990:114; KKO 1992:172; KKO 1998:136; KKO 2002:73.

<sup>338</sup> Vrt. KKO 1996:49 ja KKO 1991:168, joista ilmenee, että yhteisöissä, joita koskeva lainsäädäntö ei sisällä toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä (esim. rekisteröidyt yhdistykset) korkein oikeus on arvioinut toimitusjohtajan oikeudellista asemaa soveltuvan työoikeudellisen lainsäädännön soveltamisalaa koskevien säännösten perusteella. Näissä tilanteissa toimitusjohtajan ja yhteisön välille voi muodostua työsuhte, mikäli lain asettamat työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät.

<sup>339</sup> Tämän tutkimuksen systematiikassa (ja usein myös arkikielessä) ei-työsuhte tarkoittaa yrittäjäasemaa.

ruokalähetettä eri tavalla kuin työsopimusoikeudessa. Laskutuspalvelumallissa työn suorittaja ja asiakas sopivat keskenään suoritettavan työn sisällöstä ja siitä maksettavasta korvauksesta. Työn suorittaja ei kuitenkaan laskuta asiakasta suoraan, vaan laskutus tapahtuu laskutuspalveluyrityksen välityksellä, jolloin asiakas maksaa laskun työn suorittajan sijaan laskutuspalveluyritykselle. Alustatyö perustuu digitaalisen alustan kuten älypuhelinsovelluksen kautta välitettävälle palveluille tai työsuorituksille.<sup>340</sup>

Työsopimusoikeudellisissa arvioissa laskutuspalveluiden kautta toimivia henkilöitä pidetään yleensä itsenäisinä yrittäjinä.<sup>341</sup> Viime aikoina ratkaisuja on annettu myös toisin.<sup>342</sup> Verotuksen näkökulmasta laskutuspalveluyrityksen ja työn suorittajan välille voidaan muodostaa sopimuksella muodollinen työsuhde, jolloin laskutuspalveluyritys toimii työn suorittajan työnantajana.<sup>343</sup> Verohallinnon ohjeen mukaan työntekijä ja laskutuspalveluyritys voivat vapaasti sopia siitä, että laskutuspalveluyrityksen työn suorittajalle edelleen maksama suoritus on verotuksessa palkkaa.<sup>344</sup>

Myös alustatyötä tekevien ruokalähetettien oikeudellista statusta on arvioitu eri tavalla työsopimus- ja vero-oikeudessa. Työsopimusoikeudellisissa ratkaisuissa lähettejä on tyypillisesti pidetty työntekijöinä.<sup>345</sup> Vero-oikeudellisessa arvioinnissa lähettejä pidetään tyypillisesti yrittäjinä, jollei nimenomaan ole sovittu työsuhteesta. Rajanveto-ongelma työsuhteen ja yrittäjätoiminnan välillä on edelleen olemassa alustatyön oikeudellisessa luokittelussa, eikä vero- tai työsopimusoikeudellinen oikeuskäytäntö ole vielä täysin yhtenäistä.<sup>346</sup> Rajanveto-ongelman merkittävyyttä lisää se, että alustatyöntekijöiden ja kevytyrittäjien määrä työn suorittajina on runsas.<sup>347</sup>

---

<sup>340</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 73.

<sup>341</sup> Kondelin – Peltomäki 2023, s. 73; TN 1451-13.

<sup>342</sup> Ks. VakO 22.3.2023; VakO 6.11.2024.

<sup>343</sup> Rabinä – Myllymäki – Myrsky 2019, s. 742.

<sup>344</sup> Verohallinnon ohje laskutuspalveluyritysten ja niiden käyttäjien verotuskysymyksiä, kpl. 2.

<sup>345</sup> Näin esim. VakO 14.6.2024; TN 1481-20; TN 1482-20; KHO 2025:41. Poikkeuksena on ratkaisu VakO 21.5.2024, jossa työn henkilökohtaisuuden kriteerin ei katsottu täyttyneen, sillä sijaisen tai alihankkijan käyttämiselle ei ollut asetettu mitään rajoituksia.

<sup>346</sup> Ks. Verohallinnon kannanotto ruokalähetettien ja heidän sijaistensa verotuksesta 3.5.2024; Helsingin HaO 10.5.2021; Kondelin – Peltomäki 2023, s. 73.

<sup>347</sup> Aktiivisia kevytyrittäjiä oli noin 60 600 vuonna 2022 ja määrä kasvaa noin 20 % vuodessa (Tilastokeskus 21.4.2023) ja Vuonna 2022 alustatyötä oli tehnyt viimeksi kuluneen 12 kuukauden aikana noin 134 000 henkilöä (Tilastokeskus 29.6.2023).

#### 4.2.5 Tunnusmerkkien sisällöllinen arviointi

Vaikka työ- ja vero-oikeudellisen työsuhteen arvioimisessa käytetään laajalti samoja muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä, on oikeuskäytännössä arvioitu samankaltaisia seikkoja toisistaan poikkeavasti. Tämä johtune siitä, että arviointia tekevät eri tuomarit ja eri oikeuslähteiden avulla, sillä kyseessä on eri oikeudenalat. Tämä ilmenee esimerkiksi vertailemalla työoikeudellista ratkaisua KKO 2009:65 ja vero-oikeudellista ratkaisua KHO 2016:154. Ratkaisuissa työn johto- ja valvontaoikeuden tunnusmerkkiä arvioidaan toisistaan poikkeavasti.

Ratkaisussa KKO 2009:65 M sekä A ja B olivat sopineet, että M siirtää erään liikkeensä myyntitoiminnan A:n ja B:n perustaman yhtiön hoidettavaksi. Kysymys on ollut M:n liiketiloissa ja sen toiminimellä harjoitetusta vähittäiskaupasta. Osto- ja myyntilaskutus on tapahtunut M:n kautta, joka on myös omistanut myymälässä olleet tavarat. M:llä on ollut oikeus valvoa myytävien tuotteiden laatua ja hinnoittelua sekä liikkeen aukioloaikoja. Edellä mainitut seikat puoltavat sitä, että kyse on A:n ja B:n osalta M:n johdon ja valvonnan alaisena tekemästä työstä. KKO toteaa, että M:n sopimuksessa pidättämät oikeudet valvoa ja tarkastaa liikkeen toimintaa ovat liittyneet ennen muuta tuotemerkkiin "M" ja sen arvostuksen ylläpitämiseen sekä toisaalta taloushallinnon edellyttämään raportointiin, eli sopimuksen ja sen päämäärän toteuttamiseen. Tämä osoittaisi sitä, että työn johto- ja valvontaoikeus eivät ilmennä työsuhteen olemassaoloa.<sup>348</sup>

Ratkaisussa KHO 2016:154 on kyse vastaavasta menettelystä, jossa A Oy harjoittaa kiinteistövälitystoimintaa kiinteistövälitysalalla toimivan D-konseptin franchising-yrittäjä C Oy:n nimiin. KHO toteaa, että A Oy:n on yhteistyösopimuksen mukaan noudatettava päivitettyjä ohjeita sekä eettisiä ohjeita D-konseptin mukaista liiketoimintaa harjoittaessaan. D-konseptin omaisuutta ovat tiedot asiakkaista, markkinoista, hinnoista ja muista välitystoimeksiantoon liittyvistä tiedoista. C Oy:llä on oikeus koska tahansa tarkastaa A Oy:n tekemät toimeksiantosopimukset. Edellä todettu huomioon ottaen korkein hallinto-oikeus katsoo, että välitystoimintaa harjoittaessaan A Oy ei toimi itsenäisesti vaan sen osakas B toimii C Oy:n johdon ja valvonnan alaisena.

Edellä käsitellyt ratkaisut ovat työn johto- ja valvontaoikeutta tarkastellessa hyvin samankaltaisia. KKO katsoo, että oikeudet valvoa ja tarkastaa liikkeen toimintaa liittyvät

---

<sup>348</sup> KKO 2009:65, kohta 16.

sopimuksen luonteeseen sekä sen päämäärän toteuttamiseen, eivätkä osoita työnantajan direktio-oikeuden olemassaoloa. KHO ei puolestaan anna merkitystä sopimuksen luonteelle tai sen päämäärän toteuttamiselle. KHO toteaa, että yhteistyösopimuksessa ilmenneet seikat osoittavat sitä, ettei A Oy toimi itsenäisesti vaan sen osakas B toimii C Oy:n johdon ja valvonnan alaisena. Mielestäni on perusteltua väittää, että A Oy:n ja C Oy:n välillä ilmenevän sopimussuhteen luonteeseen kuuluu mainitunlainen sitova ohjeistus sekä mahdollisuus työn johtoon ja valvontaan. Sopimussuhteen toimivuus ja osapuolten oikeuksien ja velvollisuuksien toteutuminen vaativat mainitunlaisia sopimussääntöjä. Vertailu ilmentää, että vaikka direktiotunnusmerkkiä arvioidaan pääosin yhtenevästi myös oikeudenalat ylittäen, voi ratkaisukäytännössä syntyä myös ristiriitaisia tulkintalinjauksia.<sup>349</sup>

## 5 Lopuksi

### 5.1 Oikeudellisen tilanteen arviointia ja ongelmakohtia

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että työ- ja vero-oikeudellinen arviointi työn tekemistä koskevan oikeussuhteen luonteesta eroavat toisistaan. Vaikka kummassakin oikeudenalassa on kysymys työn tekemisen ja taloudellisen toiminnan oikeudellisesta luonnehinnasta, arvioinnin taustalla olevat tavoitteet poikkeavat merkittävästi. Työlainsäädännössä keskeisenä lähtökohtana on työntekijän suoja, kun taas vero-oikeudessa arvioinnin painopiste on tulon luonteessa ja siihen liittyvissä verotusvelvoitteissa. Näiden erilaisten tarkoituksien vuoksi myös arvioinnin lähtökohdat eroavat toisistaan.

Työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välinen rajanveto on perinteisesti perustunut tunnusmerkkiperusteiseen arviointiin. Työoikeuden alalla tunnusmerkit ilmenevät nimenomaisesti laista, kun taas vero-oikeudessa ne ovat muodostuneet oikeuskäytännön, oikeuskirjallisuuden ja Verohallinnon ohjeistuksen perusteella. Tämä arviointitapa on palvellut suhteellisen hyvin perinteisissä työnteon muodoissa. Viime vuosina tapahtuneet työmarkkinoiden rakennemuutokset, alustatalouden kasvu sekä itsensätyöllistämisen uudet muodot ovat kuitenkin tuoneet esiin tunnusmerkkiperusteisen arvioinnin rajoitteita.

---

<sup>349</sup> Etenkin KHO:n ja KKO:n välillä, sillä ne eivät ole sidottu toistensa tulkintalinjauksiin.

Näihin haasteisiin on pyritty vastaamaan lainsäädäntöä uudistamalla<sup>350</sup> sekä päivittämällä viranomaisohjeistusta<sup>351</sup>. Myös oikeuskäytännön määrä on kasvanut huomattavasti.<sup>352</sup> Tämän tutkimuksen perusteella voidaan katsoa, että yksittäisten oikeudenalojen sisällä oikeustila on pääosin toimiva ja kehittyy jatkuvasti oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden systematisoinnin myötä. Kehitys tapahtuu kuitenkin väistämättä viiveellä, mikä on tyypillistä oikeudelliselle sääntelylle. On myös huomionarvoista, että oikeuskäytännössä on ilmennyt toisistaan poikkeavia ratkaisuja jopa saman oikeudenalan sisällä. Nämä erot ovat kuitenkin usein perusteltavissa tapauskohtaisilla olosuhteilla ja sopimusjärjestelyjen yksilöllisyydellä.

Keskeinen ongelma liittyy siihen, että työ- ja vero-oikeudessa tunnusmerkistöjä sovelletaan osittain eri tavoin. Vaikka käytetyt tunnusmerkit ovat suurelta osin samansisältöisiä – kuten työn henkilökohtaisuus, työn tekeminen toisen lukuun ja työnjohto- ja valvontaoikeus – niiden painotukset ja soveltamiskriteerit voivat johtaa eri lopputuloksiin. Näin ollen sama oikeussuhde voidaan työoikeudellisessa arvioinnissa katsoa työsuhteeksi, mutta verotuksessa yrittäjyydeksi, tai päinvastoin. Tutkimus osoittaa kuitenkin, että käytännön lainkäyttötilanteissa tunnusmerkit ja niiden tulkinta ovat pitkälti yhteneviä eri oikeudenalojen välillä.

Viranomaisten toiminnallinen itsenäisyys korostaa ongelman vakavuutta. Eri viranomaiset eivät ole sidottuja toistensa ratkaisuihin, vaan tekevät tulkintansa oman toimivaltansa ja intressiensä puitteissa. Tämä voi johtaa tilanteisiin, joissa esimerkiksi Verohallinto katsoo henkilön olevan työsuhteessa, kun taas työoikeudellisesti häntä pidetään itsenäisenä yrittäjänä. Tällaiset tilanteet eivät ole hypoteettisia, vaan niihin on törmätty myös käytännössä.<sup>353</sup> Näissä tapauksissa yksilö saattaa joutua kohtuuttomaan asemaan: häneltä voidaan periä palkansaajalle kuuluvat veroseuraamukset, mutta hän ei kuitenkaan nauti työntekijän asemasta johtuvia oikeuksia, kuten ylityökorvauksia tai sairaus- ja vuosilomapalkkaa. Kappaleessa 5.2 käsiteltävä esimerkkitapaus havainnollistaa tätä problematiikkaa konkreettisesti.

Oikeudenalojen välistä tarkastelua ja yhteiskunnallista näkökulmaa painottaen voidaan todeta, että vallitseva oikeustila on yksilön oikeusturvan näkökulmasta ongelmallinen. Tilanne on

---

<sup>350</sup> Esimerkiksi kokonaisharkinta tuotiin työsopimuslakiin vuonna 2023.

<sup>351</sup> Verohallinnon ohjetta palkka ja työkorvaus verotuksessa on päivitetty vuosina 2016, 2017, 2018 ja 2019.

<sup>352</sup> Etenkin vakuutus-oikeuden, työneuvoston ja työsuojeluviranomaisen ratkaisut. Niitä käsitellään usein vasta vuosien päästä tuomioistuimissa tuomioistuinprosessin hitauden vuoksi.

<sup>353</sup> Näin esimerkiksi ratkaisussa TN 1399-04. Esimerkiksi ruokalähetettä koskevassa työneuvoston ja vakuutus-oikeuden ratkaisukäytännössä ratkaisut eivät ole täysin yhdenmukaisia. Näitä ratkaisuja on käsitelty luvussa 3 ja kappaleessa 4.2.

erityisen hankala maallikon kannalta, joka ei välttämättä ymmärrä oikeudenalakohtaisia eroja ja viranomaisten tulkintojen itsenäisyyttä. Jo pelkästään se, että työsuhteen olemassaolon arviointiin sovelletaan eri kriteeristöjä työ- ja vero-oikeudessa, luo epäselvyyttä ja heikentää oikeusvarmuutta.

On lisäksi huomionarvoista, että vain harva työn ja yrittäjyyden rajapinnalla toimivien henkilöiden oikeudellisen aseman määrittely etenee lainkäyttöelinten ratkaistavaksi. Useimmissa tapauksissa oikeussuhteen luonne jää vaille virallista tulkintaa, ja arviointi tulee ajankohtaiseksi vasta silloin, kun jonkin veloitteen, kuten verojen, vakuutusmaksujen tai vahingonkorvausvastuun kohdentaminen aiheuttaa epäselvyyttä. Työn ja yrittäjyyden välimaastossa toimivat henkilöt joutuvat näin ollen toimimaan oikeudellisessa epävarmuudessa, ilman varmuutta siitä, miten eri viranomaiset heidän asemansa tulkitsevat.

## **5.2 Esimerkkitapaus eri viranomaisten itsenäisestä ratkaisutoiminnasta aiheutuvista ongelmista**

Seuraavaksi havainnollistan oikeustilan ongelmakohtia esimerkkitapauksen avulla. Esimerkkitapaus vastaa konkretian kautta myös tutkimuskysymykseen, millaisia oikeudellisia ja yhteiskunnallisia ongelmia aiheutuu siitä, että sama oikeussuhde voidaan luokitella eri tavoin eri oikeudenaloilla tai viranomaisten toimesta. Viranomaisten ratkaisut voivat johtaa siihen, että tavallinen työntekijä tai yrittäjä joutuu hyvinkin erikoiseen tilanteeseen.

Henkilö X on tehnyt alustayhtiö Y Oy:n kanssa toimeksiantosopimuksen, jonka perusteella hän suorittaa ruokalahetyksiä Y Oy:n digitaalisen sovelluksen välityksellä. Sopimusosapuolten yhteinen tarkoitus on, että X toimii toimeksiantosuhteessa. Sopimuksen mukaan X ei ole Y Oy:n direktio-oikeuden alainen, vaikka Y Oy antaa työn suorittamiseen liittyvää yleisluonteista perehdytystä sekä ohjeita muun muassa asiakaspalvelusta, toimitusajoista ja liikenneturvallisuudesta. Työvälineet ovat pääosin X:n omia, mutta Y Oy tarjoaa käyttöön kuljetuskassin ja logollisia työvaatteita.

Työn määrä ja ajankohta perustuvat X:n omaan harkintaan. Y Oy ei ole velvollinen tarjoamaan tehtäviä, eikä X ole velvollinen ottamaan niitä vastaan. Toimeksiannot voidaan myös siirtää kolmannelle, kunhan X vastaa niiden asianmukaisesta suorittamisesta. Korvaus maksetaan provisioperusteisesti tehdyn työn määrän mukaan, ja X laskuttaa Y Oy:tä laskutuspalvelun kautta. Y Oy maksaa ainoastaan työkorvauksen, eikä vastaa veroista tai muista lakisääteisistä maksuista. X on merkitty ennakkoperintärekisteriin, mutta hänellä ei ole omaa Y-tunnusta, ja

taloudenpito

hoidetaan

laskutuspalvelun

avulla.

Verohallinnon suorittamassa verotarkastuksessa katsotaan, ettei X:lle maksettu korvaus ole EPL:n 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa, vaan 25 §:n mukaista työkorvausta. Verohallinto katsoo X:n hoitaneen yrittäjälle kuuluvat verot ja rekisteröinnit asianmukaisesti. Verohallinnon näkemys vastaa myös osapuolten tahtoa.

Myöhemmin X joutuu työtapaturmaan ruokatoimitusta suorittaessaan, minkä seurauksena työsuojeluviranomainen ryhtyy selvittämään asiaa. Selvityksen jälkeen viranomainen arvioi, että kyseessä on TSL:n 1 luvun 1 §:n mukainen työsuhde. Y Oy veloitetaan huolehtimaan työnantajalle kuuluvista maksuista, kuten sairausvakuutusmaksusta (771/2016) sekä työtapaturma- ja ammattitautilain (459/2015) mukaisista vakuutuksista.

X hakee lisäksi työneuvostolta ratkaisusuositusta työntekijän asemaansa koskien ja katsoo olevansa oikeutettu vähintään työehtosopimuksen mukaiseen minimipalkkaan. Työneuvosto yhtyy työsuojeluviranomaisen näkemykseen ja toteaa oikeussuhteen olevan työsuhde. Näin ollen Y Oy veloitetaan maksamaan puuttuvat korvaukset sekä työnantajavelvoitteet, mukaan lukien työntekijän eläkelain (395/2006) ja lain työttömyysetuuksien rahoituksesta (555/1998) mukaiset maksut.

X ottaa tämän jälkeen yhteyttä Eläketurvakeskukseen, koska hän on maksanut YEL maksuja koko sopimussuhteen ajan. Eläketurvakeskus arvioi tilanteen ja päätyy samaan tulkintaan kuin työneuvosto: kyseessä on työsuhde, jolloin YEL-maksuja ei olisi tullut periä. Maksut palautetaan X:lle.

X tiedustelee lopuksi Verohallinnolta, miten maksetut verot korjataan, kun kolme eri viranomaista on katsonut oikeussuhteen olevan työsuhde. Verohallinto kuitenkin ilmoittaa, ettei se muuta kantaansa, koska sen arvio perustuu EPL:n tulkintaan, ei TSL:n soveltamiseen.

Tämä esimerkkitapaus havainnollistaa eri viranomaisten toisistaan poikkeavia tulkintalinjoja työn tekemisen oikeudellisesta luonteesta. Vaikka arvioinnin kohteena oleva tosiseikasto on identtinen, eri viranomaiset tekevät kukin ratkaisut itsenäisesti. Viranomaisten itsenäinen ratkaisukäytäntö saattaa johtaa toisistaan ristiriitaisiin ratkaisuihin, vaikka ratkaisun perustana on samat oikeuslähteet. Ristiriitaiset ratkaisut lisääntyvät entisestään työ- ja vero-oikeuden

välillä, sillä niillä on omat oikeuslähteensä ja ratkaisut tehdään usein eri tuomioistuimissa.<sup>354</sup> Tilanne korostaa tarvetta viranomaisten tulkintakäytäntöjen yhdenmukaistamiselle sekä työn tekemisen oikeudellisen aseman arviointikriteerien selkeyttämiseksi.

### 5.3 De lege ferenda -tarkastelua

Nykytilan tarkastelu osoittaa, että työsuhteisen työn ja yrittäjätyön välinen rajanveto on edelleen monitasoinen ja osin epäyhtenäinen oikeudellinen kysymys, jonka ratkaiseminen edellyttää sekä lainsäädännöllistä että hallinnollista selkeyttämistä. Ongelman ydin ei välttämättä ilmene yksittäisen oikeudenalan sisällä, sillä sekä työoikeudessa että vero-oikeudessa vallitseva oikeustila on varsin johdonmukainen ja se kehittyy jatkuvasti oikeuskäytännön ja hallinnollisten ohjeiden kautta.<sup>355</sup>

Sen sijaan ongelmallisuus korostuu oikeudenalat ylittävässä tarkastelussa, jolloin ratkaisun perustana olevat arviointikriteerit voivat poiketa toisistaan ja johtaa eri viranomaisten toisistaan poikkeaviin tulkintoihin samasta oikeussuhteesta. Viranomaistoiminnan institutionaalinen itsenäisyys lisää tätä riskiä, sillä yksittäinen viranomainen ei ole sidottu toisen viranomaisen aiempaan ratkaisuun oikeussuhteen luonteesta. Mielestäni de lege ferenda –näkökulmasta keskeiseksi tavoitteeksi tulisi asettaa työ- ja vero-oikeudellisen sääntelyn sekä viranomaistulkintojen yhdenmukaistaminen siten, että yksilön oikeusasema muodostuisi johdonmukaiseksi riippumatta siitä, minkä oikeudenalan näkökulmasta asiaa arvioidaan.

Oikeustilan kehittämisessä on perusteltua kiinnittää huomiota myös perustuslain 18 §:n sisältöön sekä yleiseen sopimusvapauden periaatteeseen. Perustuslain 18 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla, ja julkisen vallan on huolehdittava työvoiman suojelusta. Sopimusvapauden periaatteen mukaisesti osapuolet voivat lähtökohtaisesti vapaasti määrittää oikeussuhteensa sisällön.

Voidaan kysyä, tulisiko rajanvetotilanteissa antaa osapuolille laajempi mahdollisuus disponoida

---

<sup>354</sup> Vero-oikeudelliset ratkaisut tehdään yleensä hallintotuomioistuimissa ja työoikeudelliset ratkaisut tyypillisesti yleisissä tuomioistuimissa.

<sup>355</sup> Oikeudenalakohtaisessa tarkastelussa nykytila on vielä murrosvaiheessa, ja ylimpien tuomioistuinten oikeuskäytäntö aihealueesta tulee viiveellä.

oikeussuhteestaan. Tällöin osapuolten yhteinen tahto saisi suuremman painoarvon oikeussuhteen kokonaisharkinnassa. Nykytilanteessa ratkaisut oikeussuhteen luonteesta tehdään viranomaistoimivallan puitteissa, mikä voi johtaa lopputuloksiin, joihin kumpikaan sopimusosapuoli ei ole tyytyväinen. Ottaen huomioon, että osapuolet ovat itse sopineet suhteensa sisällöstä perustuslaissa turvatun elinkeinovapauden ja sopimusvapauden nojalla, heidän yhteisen tahtonsa tulisi saada nykyistä suurempi merkitys. Tämä voisi samalla vahvistaa oikeusturvan toteutumista. Esimerkiksi Wolt Enterprise Oy:n ruokalaheteistä yli puolet on ilmoittanut haluavansa toimia itsenäisinä yrittäjinä, mutta tämä ei ole enää mahdollista KHO:n ratkaisulinjauksen jälkeen.<sup>356</sup>

On kuitenkin huomattava, että työsuhteen osapuolet eivät yleensä ole keskenään yhdenvertaisessa asemassa. Työsopimuslaki perustuu oletukseen, että työntekijä on sopimussuhteen heikompi osapuoli. Työnantajalla on tyypillisesti vahvempi neuvotteluasema ja tosiasiallinen määräysvalta sopimuksen ja työolosuhteiden sisällöstä. Tästä syystä lainsäädännön on tarkoituksenmukaista rajoittaa osapuolten sopimusvapautta silloin, kun on olemassa riski, että muodollinen itsenäisyys peittää alleen todellisen alisteisuuden tai työntekijän suojan kiertämisen. Jatkossa olisi perusteltua tarkastella, millä tavoin osapuolten yhteinen tahto ja työntekijän suojan tarve voitaisiin sovittaa yhteen työsuhteen tunnusmerkistön arvioinnissa.

Yksi keskeinen aihealueen kehityssuunta on EU:n säätämä direktiivi työehtojen ja työolojen parantamisesta alustatyössä 2024/2831 (jälj. alustatyödirektiivi).<sup>357</sup> Direktiivin kansallinen toimeenpano voisi toimia merkittävänä askeleena kohti selkeämpää ja yhdenmukaisempaa sääntelyä myös kansallisessa kontekstissa. Vaikka direktiivi koskee pelkästään alustatyöntekijöitä eikä se ulotu rikos- ja vero-oikeudelliseen tarkasteluun tai sosiaaliturvaan liittyviin menettelyihin, ei kansallinen voimaansaattaminen kuitenkaan estä aihealueen lainsäädännön laajempaa kansallista uudistamista.<sup>358</sup>

---

<sup>356</sup> Kervola ym. 2024. Tutkimuksessa käsitelty oikeustapaus KHO 2025:41 koskee Wolt Enterprise Oy:n ruokalahettiä.

<sup>357</sup> Direktiivin tavoitteena on muun muassa oikeusvarmuuden parantaminen, työtä välittävien digitaalisten alustojen ja palveluja verkon ulkopuolella tarjoavien toimijoiden tasapuolisten toimintaedellytysten saavuttaminen sekä työtä välittävien digitaalisten alustojen kestävä kasvun tukeminen unionissa.

<sup>358</sup> Direktiivissä todetaan, että direktiivin säännökset eivät saisi estää jäsenvaltioita soveltamasta oikeudellista olettaa kansallisen lainsäädäntönsä nojalla rikosoikeudellisissa taikka veroihin tai sosiaaliturvaan liittyvissä menettelyissä tai muissa hallinnollisissa tai oikeudellisissa menettelyissä tai tunnustamasta sellaisten menettelyjen tuloksia, joissa oikeudellista olettaa on sovellettu oikeuksien myöntämiseksi uudelleenluokitelluille työntekijöille muilla oikeudenaloilla.

Alustatyödirektiivissä säädetään ns. työntekijäolettamasta. Se tarkoittaa sitä, että tiettyjen työsuhteen tunnusmerkkien täyttyessä alustatyöntekijän katsotaan olevan työsuhteessa, ellei alustayritys toisin osoita. Työntekijäolettama siirtää todistustaakan työsuhteen tai ei-työsuhteen olemassaolosta alustayritykselle. Mielestäni työntekijäolettama vaikuttaa hyvältä keinolta estää työsuhteen naamioimisen yrittäjyydeksi.

Alustatyödirektiivin kansallinen voimaansaattaminen tarjoaa hyvän mahdollisuuden kansallisen ja EU-oikeudellisen työsuhteen tunnusmerkistön yhtenäistämiseksi. Samalla voitaisiin pohtia sitä, tulisiko viranomaistoimintaa keskittää. Olisiko mahdollista, että sama viranomainen ratkaisi työsuhteen olemassaolon Eläketurvakeskuksen, työneuvoston ja työsuojeluviranomaisen toimivaltaan kuuluvissa asioissa. Tämä vähintäänkin yhtenäistäisi ratkaisukäytäntöä työoikeuden alalla. Samalla toiminnan keskittäminen lisäisi oikeusvarmuutta ja vähentäisi hallinnollista taakkaa. Työ- ja vero-oikeudellisen työntekijän ja yrittäjän tunnusmerkistöä koskevien sääntelyjen ja ratkaisukäytännön täydellinen yhtenäistäminen vaatisi niin laajaa lainsäädännöllistä uudistusta, että sen toteutuminen on käytännössä varsin epätodennäköistä. Yhtenäisellä oikeuskäytännöllä on kuitenkin mahdollisuus ohjata ja yhdenmukaistaa oikeudenalat ylittävää tulkintaa