

Pia Kuha

**OSAKEYHTIÖN SIVUUTTAMINEN NYKYISESSÄ
TULOVEROTUSKÄYTÄNNÖSSÄ**

OSKEYHTIÖN SIVUUTTAMINEN NYKYISESSÄ TULOVEROTUSKÄYTÄNNÖSSÄ

Pia Kuha
Opinnäytetyö
Syksy 2015
Koulutusohjelman nimi
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, Taloushallinnon sv

Tekijä: Pia Kuha

Opinnäytetyön nimi: Osakeyhtiön sivuuttaminen nykyisessä tuloverotuskäytännössä

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistuslukukausi ja -vuosi: Syksy 2015

Sivumäärä: 55+1

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia mikä on nykyinen käytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa verotuskäytännössä sekä mihin suuntaan tulevaisuudessa osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytäntö on mahdollisesti muuttumassa. Idea opinnäytetyöhön lähti ollessani työharjoittelussa syksyllä 2013 toimeksiantajan kanssa käydyistä keskusteluista ja omasta kiinnostuksesta verotuskäytäntöihin. Toimeksiantaja on oululainen taloushallinnon palveluita tarjoava yritys, joka on vuodesta 2011 tarjonnut laadukkaita sähköisen taloushallinnon palveluita sekä kokonaisvaltaista talouden hallintaa.

Opinnäytetyö toteutettiin kehittämistehtävänä laadullisin tutkimusmenetelmin. Tietoperustana on käytetty ajantasaista lainsäädäntöä, Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita, Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuja sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Työn empiirinen osuus muodostui verotuksen asiantuntijoiden haastatteluista. Opinnäytetyön aiheesta on myös keskusteltu useamman taloushallinnon asiantuntijan kanssa ja pohdittu asiaa eri näkökulmista.

Tavoitteena oli selvittää nykyistä verotuskäytäntöä osakeyhtiöiden sivuuttamisissa, koska ajankohtaista tietoa ei ole paljon käytettävissä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja osakeyhtiöiden sivuuttamisiin löytyy enemmän 1980–1990 luvuilta ja nykyinen taloudellinen tilanne vaikuttaa kiinnostukseen siitä, mihin suuntaan tulevaisuudessa osakeyhtiöiden sivuuttamiset mahdollisesti ovat muuttumassa. Henkilökohtaisena tavoitteenani oli syventyä verotuksen maailmaan ja erityisesti aiheeseen liittyvään lainsäädäntöön sekä verotuskäytäntöihin. Lisäksi tavoitteenani oli saada aikaan mielenkiintoisia keskusteluja aiheesta verotuksen ja taloushallinnon asiantuntijoiden kanssa.

Tietoperustan ja haastatteluiden perusteella osakeyhtiöiden sivuuttamiset eivät ole poistuneet, mutta niin yleistä se ei enää ole kuin 1980–1990 luvuilla. Verohallinnon tavoite on estää veron kiertämistä ja kun veron kiertämissäännös on edelleen olemassa, niin osakeyhtiöiden sivuuttamiset tulevaisuudessakaan eivät näin ollen voi olla kokonaan poistumassa. Jatkotutkimuksena voisi perehtyä mitä osakeyhtiöiden sivuuttamisprosessi käytännössä tarkoittaa Verohallinnon sekä verovelvollisen näkökulmasta.

Asiasanat: osakeyhtiö, verosuunnittelu, veron kiertäminen, sivuuttaminen, palkka, työkorvaus

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Economics, Financial administration

Author: Pia Kuha

Title of thesis: Skipping Public Limited Companies in Current Income Taxation Policy

Supervisor: Leena Yrittiaho

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2015

Number of pages: 55+1

The purpose of the thesis was to investigate what is the current policy in taxation policy when skipping public limited companies and in which direction skipping public limited companies is moving in the future. The idea for the thesis appeared when I was an intern in the autumn 2013 about the discussions with my principal and of my own interest in taxation policies. The principal is the enterprise of financial management in Oulu, which has offered high quality electronic financial management services and holistic management of the economy since 2011.

The thesis was carried out as a development task using qualitative research methods. Up-to-date legislation, the precise information of the Tax Administration, the Court Yearbooks of the Supreme Administrative Court both the literature related to the topic were used as a data base. The empirical part of the thesis was consisted of interviews of the iron professionals of taxation. There has been a lot of discussion with several financial management professionals about the topic of the thesis and the case has been discussed from different perspectives.

The goal was to clarify the current policy in taxation policy in skipping public limited companies as there has not been much up-to-date information to use. The solutions of the Supreme Administrative Court can be found more from the 1980 and 1990 centuries. The current financial situation is affecting on the interest of the case and in which direction skipping public limited companies is possibly moving on in the future. As my personal goal I wanted to deepen my knowledge of the taxation and especially the legislation related the case both taxation policies. In addition my goal was to produce interesting discussions about the case with taxation and financial management professionals.

On the basis of theory and the interviews, skipping public limited companies has not disappeared, but it is not as usual anymore as it was in the 1980 and 1990 centuries. The aim of the Tax Administration is to prevent tax avoidance, As the sanction of tax avoidance is still existing, then skipping public limited companies hence is not disappearing altogether in the future. As the further research, one could familiarize with what the skipping process of public companies means in practise from the perspective of the Tax Administration and the taxpayer.

Keywords: limited company, tax planning, tax avoidance, skip, pay, work compensation

LYHENTEET

HE	Hallituksen esitys
EPL	Ennakkoperintälaki
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	5
1 JOHDANTO.....	7
2 VEROSUUNNITELUA VAI VERON KIERTÄMISTÄ.....	9
2.1 Verosuunnittelu	9
2.2 Veron kiertäminen	12
2.3 Työpanokseen perustuvan osingon verotus.....	15
3 OSAKEYHTIÖN SIVUUTTAMINEN TULOVEROTUKSESSA.....	18
3.1 Osakeyhtiö yhtiömuotona.....	18
3.2 Liike- ja ammattitoiminnan käsite	21
3.3 Osakeyhtiön sivuuttaminen tuloverotuksessa	23
3.3.1 Verotusmenettelylain veron kiertämissäännöksen soveltaminen.....	28
3.3.2 Palkan ja työkorvauksen rajanveto.....	28
3.4 Hallituksen esitys 53/1998 ja kannanotosta osakeyhtiöiden sivuuttamisiin.....	34
3.5 Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä osakeyhtiöiden sivuuttamistapauksissa .	35
4 OSAKEYHTIÖN SIVUUTTAMISEN NYKYTILANNE JA TULEVAISUUS.....	40
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	46
6 POHDINTA	50
LÄHTEET.....	52
LIITTEET	56

1 JOHDANTO

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja osakeyhtiöiden sivuuttamistapauksista on enemmän 1980–1990 luvuilta, mutta nykyvuosina sivuuttamistapaukset ovat vähentyneet. Osakeyhtiöitä voidaan sivuuttaa säännönmukaisessa verotuksessa tai oikaisuverotuksessa. Lainsäädännöllinen tausta osakeyhtiöiden sivuuttamiselle löytyy ennakkoperintälain 13 pykälästä tai verotusmenettelystä annetun lain veron kiertämisen 28 pykälästä. Lyhyesti kerrottuna osakeyhtiön sivuuttaminen tarkoittaa sitä, että verotuksessa menetellään kuin yhtiötä ei olisi ollutkaan ja tulot kohdistetaan todellisen tulonhankkijan eli osakkeenomistajan henkilökohtaiseen verotukseen.

Opinnäytetyön tavoitteena on saada käsitys mikä on nykyinen verotuskäytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa ja mahdollinen tulevaisuuden suunta. Työ koostuu tietoperustasta ja empiirisestä osuudesta. Tietoperusta koostuu toisesta ja kolmannelta luvusta ja neljäs luku on empiiristä osuutta. Työn toisessa luvussa selvitän verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajanvetoa ja kolmannessa luvussa perehdyn syvemmin osakeyhtiön sivuuttamiseen. Työn neljännessä luvussa haastattelun avulla pyrin selvittämään nykyisen verotuskäytännön ja tulevaisuuden suunnan osakeyhtiöiden sivuuttamisissa. Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Mikä on nykyinen verotuskäytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa?
- Milloin osakeyhtiö voidaan sivuuttaa?
- Missä menee rajanveto verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä?

Toimeksiantajana opinnäytetyössä on Oulussa toimiva auktorisoitu tilitoimisto, joka tarjoaa laadukkaita sähköisen taloushallinnon palveluita ja kokonaisvaltaista talouden hallintaa. Aihe opinnäytetyöhön syntyi syksyllä 2013 toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Lisäksi aiheen valintaan vaikutti oma kiinnostukseni vero-oikeuteen, joten halusin jo ennen aiheen valintaa työni liittyvän jollakin tapaa verotukseen. Rajasin aiheen osakeyhtiön sivuuttamiseen verotuksessa joten jätin muiden yhtiömuotojen sivuuttamisen pois. Tietoperustassa selvitän lainsäädännölliset taustat sivuuttamiselle sekä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuille analysoin, miksi osakeyhtiöitä on sivuutettu.

Opinnäytetyö on laadullinen tutkimustyö. Tietoperustassa käytän paljon Verohallinnon ohjeita sekä teoreettista otantaa Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista. Empiirinen osuus pohjautuu haastatteluihin. Haastattelut suoritan avoimena haastatteluna ja asiantuntijoita en nimeltä julkaise työssäni, koska toivon sen tuovan haastattelutilanteeseen lisää avoimuutta.

2 VEROSUUNNITELUA VAI VERON KIERTÄMISTÄ

Verovelvollinen pyrkii minimoimaan veronsa verosuunnittelulla. Toimenpiteet ja olosuhteet valitaan sen mukaan, että lopputulos olisi optimaalinen verojen määrän suhteen sekä muun kokonaisuuden kannalta. Jos verovelvollisen suorittamien oikeustoimien taustalla ovat aidot liiketoiminnalliset syyt, on hänellä mahdollisuus valita sellainen toimintatapa, jonka lopputuloksena on alhaisin verorasitus. Verosuunnittelussa pitäisi valita sellaiset toimintatavat, joiden veroseuraamukset ovat verotuksessa ja oikeuskäytännössä hyväksytyjä. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2014.)

Verovelvollinen saattaa myös tavoitella verojen minimointien toimenpiteillä sellaisia veroetuja, jotka ovat lain tarkoitukselle vieraita. Tällaista tehdään pääasiassa niistä syistä, että epämieluisilta veroseuraamuksilta vältyttäisiin. Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 28 pykälään on säädetty veron kiertämistä koskeva yleislauseke, jonka tarkoituksena on ollut perusteettomien veroetujen estäminen. Yleislausekkeen nojalla voidaan toimenpiteet sivuuttaa verotuksessa, jos niille on annettu asian varsinaista luonnetta vastaamaton oikeudellinen muoto. Veron kierrosta rajataan pois arvonlisäverotus, yritysjärjestelyjen verotuksen estosäännös EVL 52 h pykälä sekä muiden verolajien veronkierto. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.)

Hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen välistä tarkkaa rajaa on hyvin vaikeaa etukäteen määrittellä. Koska yleislausekkeen sisältö on väliä, lainkohdan merkitys täsmentyy oikeuskäytännön avulla. Veroviranomainen joutuu soveltamaan lainkohtaa aina yksittäistapauksiin. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.) Tässä kappaleessa pyrin selvittämään verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajanvetoa. Tarkoituksena on määrittellä verosuunnittelu, veron kiertäminen, ennakkoratkaisu ja vähän työpanososingosta.

2.1 Verosuunnittelu

Verosuunnittelussa verovelvollisen päämääränä on pyrkiä hyväksyttävään verojen minimointiin eli valitsemaan sellaiset verosuunnittelun vaihtoehdot, joiden veroseuraamukset on verotuksessa ja oikeuskäytännössä hyväksytyjä. Paras mahdollinen verosuunnittelu on verotuksessa

hyväksyttävää, jolloin verovelvollinen valitsee sellaiset toimenpiteet, että lopputulos on optimaalinen verojen määrän ja muun kokonaisuuden kannalta. (Verohallinto 2013 b, viitattu 13.1.2015.)

Verosuunnittelu voi tarkoittaa verotustekijöiden huomioimista muiden päätökseen vaikuttavien tekijöiden joukossa tai verosuunnittelun ainoa tarkoitus on verojen minimointi. Verovelvollinen voi esimerkiksi selvittää eri toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset ja ottaa ne yhtenä tekijänä huomioon toimintavaihtoehtojen edullisuusvertailussa sekä päätöksenteossa. Verovelvollisen on siis otettava huomioon koko hänen intressipiirinsä sekä kaikki verolajit. Yleensä verosuunnittelun tarkoituksena on kuitenkin pitemmällä aikavälillä tarkasteltuna nimenomaan verojen minimointi lain sallimissa rajoissa. (Knuutinen 2012, 4.)

Verosuunnittelu koskee kaikkia verovelvollisia ja verolajeja. Esimerkiksi yksityishenkilön perintöveron verosuunnitteluun voi liittyä taloudellisesti tärkeitä kysymyksiä tai osakeyhtiön voitonjaon verosuunnittelulla löydetään optimaalisin voitonjakomuoto. Mitä laajempaa taloudellista toimintaa verovelvollinen harjoittaa, sitä suuremmassa roolissa verosuunnittelu on. Kansainvälisten suuryritysten taloudellisessa toiminnassa verosuunnittelun merkitys korostuu entisestään. Verosuunnittelun tarkoitus ei ole olla vain hetkellistä, vaan se kohdistuu erityisesti tulevaisuuteen. Verostrategisia valintoja ovat yritysmuodon valitseminen tai toimiiko yritys yhtenä yrityksenä, konsernina vai yritysryhmänä. Se kuinka strategisempaa verosuunnittelu on, niin sitä peruuttamattomampia vaikutuksia on sen toteuttamisella. Verotaktisia valintoja ovat esimerkiksi yksityistalouden rahoittamisen ratkaisut, nostaako yrittäjä palkkaa vai osinkoa. Myös tilikauden valinta ja sen muuttaminen sekä poistojen ja investointien ajoittaminen ovat verotaktisia valintoja. Operatiivista verosuunnittelua on lainsäädäntömuutosten ja oikeuskäytännön seuraaminen ja hyväksikäyttö. Tulevat lainsäädäntömuutokset pitäisi ottaa huomioon ennakoivasti. (Myrsky & Rabinä 2011, 197–198.)

Verotus kohdistuu taloudelliseen toimintaan, joten verovelvollisella täytyy olla mahdollisuus varmistua suunnittelemansa toiminnan verokohtelusta ennen sen ottamista käyttöön. Tämän tarkoituksena on veroriskien havaitseminen ja niiden poistaminen. Tulevaisuuteen liittyvään verosuunnitteluun sisältyy tulkintaepävarmuutta ja se lisää veroriskejä. Epävarmuutta lisäävät erityisesti lainsäädännössä usein tapahtuvat muutokset. Verosuunnittelun toimien vaikutukset voivat ulottua monelle vuodelle ja lainsäädäntö voi muuttua tuon ajan kuluessa. Kuten yleisesti tiedetään, verotuksen lainsäädännössä muutoksia tapahtuu usein. Oikeusturva edellyttää, että

verovelvollisella on mahdollisuus saada sitova etukäteinen kanta esimerkiksi yritysjärjestelyn veroseuraamuksista. Veroriskin realisoituminen voisi aiheuttaa merkittäviä ja haitallisia veroseuraamuksia. Jotta veroriskeiltä vältytään, ennakkoratkaisumenettely mahdollistaa sen, että verovelvollinen saa tiedon oikeustoimen verokohtelusta ennen toimeen ryhtymistä. (Myrsky & Rabinä 2011, 34.)

Ennakkoratkaisun hankkiminen on osa hyvää verosuunnittelua. Osakeyhtiöt voivat saada useampiin verokysymyksiin Verohallinnolta etukäteen ennakkoratkaisun. Osakeyhtiö voi esimerkiksi hakea ennakkoratkaisua tuloverotusta koskeviin kysymyksiin. Ennakkoratkaisut ovat sitovia päätöksiä siitä, miten Verohallinto menettelee verotusta toimittaessaan yksittäisessä veroasiassa. Päätös on maksullinen ja hakemus vapaamuotoinen, mutta se on tehtävä kirjallisesti. Ennakkoratkaisut annetaan aina määräajaksi ja Verohallinto noudattaa päätöstä verotuksessa, jos hakija niin vaatii. Lisäksi edellytys sitovan päätöksen noudattamiseen on, että todelliset olosuhteet ovat vastanneet hakemuksessa esitettyä tilannetta. Kaikki verovelvolliset eivät hae ennakkoratkaisua, koska asia saattaa olla kiireellinen ja ennakkoratkaisuun kuluva aika on vähintään muutamasta viikosta useampaan kuukauteen. Toiseksi ennakkoratkaisu ei välttämättä vastaa sisällöltään verovelvollisen käsitystä ja vaikka verovelvollinen voi yleensä olla vetoamatta saamaansa päätökseen tulee veroviranomainen yleensä toimittamaan verotuksen ennakkoratkaisun mukaisesti. Verovelvollisen täytyy myös tietää, että Verohallinnon antamat ohjaukset ja yleisneuvonta sekä verohallinnon virkamiesten kanssa käydyt keskustelut eivät ole verotuksessa sitovia. (Verohallinto 2012, viitattu 2.11.2015; Myrsky & Rabinä 2011, 34–36.)

Verosuunnitteluun liittyy myös käsitteet veron minimointi ja veron torjunta. Veron minimointi tarkoittaa sellaisia verovelvollisen toimia, joiden tärkeimpänä motiivina on veroedun saavuttaminen eli onnistutaan verojen säästämässä. Veron torjunta taas tarkoittaa verovelvollisen toimia, joiden tarkoituksena on vapautua verosta taloudellisena rasituksena. Yksi laillisen veron torjunnan muoto on verohuojennussääntö esimerkiksi kehitysalueiden verohuojennukset. Lainsäätäjä on tietoisesti kannustanut verovelvollisia veron torjuntaan luomalla verohuojennussäännöksen. Nykyään verohuojennus tarkoittaa verosta vapautumista. Verosta vapautumisella tarkoitetaan vapautumista viivästysseuraamusten ja veron maksamisesta joko kokonaan tai osittain. Verosta vapautuksen voi saada vain erittäin poikkeuksellisissa tapauksissa. Verohallinto voi myöntää vapautuksen valtiolle kuuluvista veroista esimerkiksi valtion tuloverosta sekä perintö- ja lahjaverosta. Peruste verosta vapautukselle on veronmaksukyvyyn olennainen heikentyminen, kuten vakava sairaus tai pitkäaikaistyöttömyys. Veropoliittisena tavoitteena on

kuitenkin pyrkiä neutraaliin verojärjestelmään sekä verohuojennusten vähentymiseen. Laiton veron torjunta voidaan evätä verotuksessa ja siihen voi liittyä muitakin kielteisiä seuraamuksia. Laittomaksi veron torjunnaksi kutsutaan verovilppiä ja veropakoa. Verovilpillä tarkoitetaan niitä verovelvollisen toimia, joilla hän pyrkii pääsemään eroon tosiasiallisista seikoista syntyneistä verovelvoista lain vastaisin keinoin. Verovilpistä seuraa myös rangaistus- ja veronkorotusseuraamuksia. Veropako voi olla sekä laillista että laitonta. Laitonta veropakoa on esimerkiksi yritysten peiteltyt voitonsiirrot ulkomaille ja laillista veropakoa voi esimerkiksi olla yrityksen muuttaminen lievemmän verorasituksen maahan. (Myrsky & Rabinä 2011, 198–199; Verohallinto 2014 d, viitattu 2.11.2015.)

2.2 Veron kiertäminen

Veron kiertäminen kuuluu veron torjunnan laittomiin muotoihin. Verovelvollinen voi tavoitella veron minimointiin liittyvillä toimenpiteillä sellaisia veroetuja, jotka ovat lain tarkoitukselle vieraita. ”Perusteettomien veroetujen estämiseksi on VML 28 pykälään säädetty yleislauseke, jonka nojalla olosuhteet ja toimenpiteet, joille on annettu asian varsinaista luonnetta vastaamaton oikeudellinen muoto, voidaan sivuuttaa verotuksessa.” Hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajaa ei voida täsmällisesti määrittellä, joten yleislauseke antaa verotuksen toimittajalle normaalia lain soveltamista pidemmälle menevät mahdollisuudet ehkäistä veronkiertoa. (Verohallinto 2013 b, viitattu 14.1.2015.)

”Veron kiertämissäännöksen soveltaminen on aina poikkeuksellinen, yksittäiseen verovelvolliseen ja tapaukseen kohdistuva toimi. Sen takia säännöstä sovellettaessa tulee aina tutkia asiaan liittyvät olosuhteet sekä verovelvollisen toimien tarkoitus ja perusteet” Säännöstä ei voida soveltaa, jos verovelvollisen toimien taustalla ovat riittävät liiketaloudelliset perusteet. Jos kuitenkin verovelvollisen toimien taustalla ei ole riittäviä verotuksesta riippumattomia syitä, on veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen mahdollista. Lisäksi verovelvolliselle on täytynyt syntyä ilmeinen veroetu ja tarvittaessa syntyneestä veroedun määrästä on esitettävä laskelma päätöksen tueksi. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.)

Veron kiertämissäännöksen soveltaminen ei kuitenkaan edellytä sitä, että veroista olisi välttytty kokonaan. Säännöstä on voitu sen vuoksi soveltaa esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: henkilökohtaista ansiotuloa on ilmoitettu yrityksen tulona, ansiotulona verotettavaa tuloa on pyritty

saamaan lievemmin verotetuiksi pääomatuloiksi sekä yrityksen ja sen osakkaan välisissä oikeustoimissa on pyritty hyödyntämään verokantaeroja tuloverotuksen ja yritysverotuksen välillä. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.)

Veron kiertämiselle ominaista on verolain säännöksen sananmuodon tulkinnan ja itse tarkoituksen välinen jännite. Verovelvollisen toimet voivat olla yksityisoikeudellisesti asianmukaisia, vaikka veroviranomaiset sivuuttavat toimet verotuksessa veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen nojalla. Veron kiertämiseen liittyvään ongelmaan voidaan suhtautua kahdella eri tavalla; voidaan tyytyä normaalin laintulkinnan mahdollisuuksiin tai sovelletaan verolain säännöksiä lain tarkoituksen vastaisen veroedun epäämiseksi realistisemmalla tavalla. Ensimmäisessä tulkinnassa lain soveltajan liikkumavara on kapea eikä hän usein voi evätä etua. Normaalisissa laintulkinnassa lainsäädäntö monimutkaistuu, koska joudutaan laatimaan aina tapauskohtaisesti sääntelyä, jolla torjutaan verolain säännösten kiertämistä. Kun verolain säännöksiä sovelletaan realistisemmalla tavalla, lain soveltaminen ylittää normaalin lain tulkinnan mahdollisuudet. Suomessa realistinen lain tulkinta on otettu käyttöön säätämällä lähes kaikkiin verolakeihin yleislauseke. Yleislauseke antaa jo aikaisemmin mainitun mahdollisuuden ylittää normaalia lain tulkintaa ja sillä pyritään ehkäisemään veron kiertämistä. Yleislausekkeen lisäksi verolainsäädäntö voi sisältää veron kiertämiseen liittyviä erityissäännöksiä esimerkiksi yritysjärjestelyjä (sulautuminen, jakautuminen) koskeviin kysymyksiin. (Myrsky & Rabinä, 2011, 199.)

Veron kiertämisessä verovelvollinen toteuttaa toimiaan niin, että niiden vaikutukset ovat edullisempia kuin lainsäätäjä on tai olisi tarkoittanut. Veron kiertämisessä pyritään usein hyödyntämään verojärjestelmän rakenteellisia ongelmia sekä verosäännösten kielellisen muotoilun heikkouksia. Näkemuseroja veron kiertämisen arvioinnissa syntyy, onko termin yhdeksi käyttöedellytykseksi asetettava subjektiivinen tekijä, eli onko tarkoituksena veron kiertäminen vai laillinen verosta vapautuminen. Tämä tarkoittaa verovirkailijan omaa henkilökohtaista tulkintaa siitä, onko kyseessä veron kiertäminen vai laillinen verosuunnittelu. Usein pyritäänkin välttämään henkilökohtaista tulkintaa ja tukeudutaan enemmän objektiivisiin kriteereihin eli noudatetaan henkilökohtaisesta näkemyksestä riippumatonta ja tasapuolista yleiskäytäntöä. On vaikeaa vastata siihen, mikä painoarvo vero-oikeudellisessa arvioinnissa annetaan verovelvollisen toimien motiiville tai tarkoitukselle. Jos verovelvollisen *yhtenä* motiivina on ollut veroista välttyminen, niin tällä ei välttämättä ole vielä suurta merkitystä. Jos kuitenkin verovelvollisen toteuttamalla

tapahtumalla on *ainoastaan* ollut tarkoituksena verojen kiertäminen, niin tällä voi olla jo ratkaiseva merkitys. (Knuutinen 2012, 5.)

Veron kiertämistä on vaikeaa lopullisesti määritellä tai rajata. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (myöhemmin OECD) on määritellyt veron kiertämisen omalla tavalla. ”Käsitettä on vaikea määritellä, mutta yleensä sillä viitataan verovelvollisten toimiin tai järjestelyihin, joilla pyritään vähentämään verojen määrää, ja vaikka toimenpiteet olisivatkin muodollisesti lainmukaisia, niiden voidaan katsoa olevan lain tarkoituksen vastaisia.” OECD:n määritelmäkään ei siis ole mitenkään tarkka. Veron kiertämisen ongelmallisuus liittyykin nimenomaan veron kiertämisen määrittelyyn ja rajaamiseen. Jos veron kiertäminen olisi yksinkertaisesti määriteltävissä, niin sitä olisi helppo lainsäädännöllä torjua. (Knuutinen 2012, 5.)

Jos verovelvollinen antaa jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta, niin verotus toimitetaan niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Verotettava tulo ja omaisuus voidaan verotuksessa arvioida, jos Verohallinto katsoo verovelvollisen toimet veronkierroksi. Yleensä veron kiertämistä koskevaa verotusmenettelystä annetun lain (myöhemmin VML) 28 pykälää käytetään toissijaisesti niin, että ensin tutkitaan peiteltyyn osingon VML 29 pykälän soveltamismahdollisuutta. Veronkiertosäännös sisältyy myös muihinkin verolakeihin kuin tuloverolakiin, kuten arvonlisäverolakiin 1501/1993. Veron kiertämiseen liittyvät ongelmat eivät kuitenkaan ole arvonlisäverotuksessa yhtä merkittäviä kuin tuloverotuksessa. Voidaan kuitenkin huomata verrattaessa AVL 181 pykälän veronkiertosäännöstä VML 28 pykälän veronkiertosäännökseen, että niiden ensimmäiset momentit ovat täsmälleen samansisältöisiä. (Verohallinto 2013 b, viitattu 19.1.2015; Sainio 2011, 246.)

VML 28.2 pykälän mukaan veroviranomaisen on kuultava verovelvollista, jos tämä epäilee verovelvollista veron kiertäminen. Verovelvolliselle annetaan siis mahdollisuus esittää selvitys, että olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Lisäksi verovelvollisen on annettava selvitys, ettei pyrkimyksenä ole ollut laitton verosta vapautuminen. Aikaisemmalla oikeuskäytännöllä on merkitystä veron kiertämistä koskevissa tapauksissa, koska VML 28 pykälän sisältö on niin väljä. Lainkohdan merkitys siis täsmentyy oikeuskäytännössä. (Myrsky & Rabinä 2011, 203–204.)

Veron kiertämiseen liittyy usein keinotekoisuus, varsinaisten liiketoiminnallisten syiden ja aitojen taloudellisten vaikutusten puuttuminen, tavanomaisesta poikkeavat menettelytavat sekä taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon väliset ristiriidat (Knuutinen 2012,6). Verotuksessa merkitystä on tosiasioilla, ei muodoilla. Veron kiertämisen tyyppitilanteita ovat:

- 1) Oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriitatilanteet esimerkiksi yhtiömuodon sivuuttaminen.
- 2) Peräkkäiset tai edestakaiset oikeustoimet (sarjatoimet) jolla verovelvollinen pyrkii edullisempiin veroseuraamuksiin keinotekoisilla useilla eri oikeustoimilla kuin, että veroseuraamukset arvioitaisiin järjestelyssä yhtenä kokonaisuutena.
- 3) Intressipuutetilanteet eli vain toisella sopijaosapuolella on verotuksellinen etu sitoutua tiettyihin sopimusehtoihin. Tästä esimerkkinä kauppahinnan jakaminen niin, että painotetaan kauppahinnan osuudesta siihen osaan kokonaisuutta, joka on myyjälle osittain verovapaata tai kokonaan verovapaata tuloa, mutta ostajalle vähennyskelpoista menoa.
- 4) Intressiyhteystilanteet esimerkiksi osakkaan ja yhtiön välisissä suhteissa sopijaosapuolet ovat etuyhteydessä keskenään eikä kaikille toimille välttämättä ole taloudellista perustelua. (Myrsky & Rabinä 2011, 204–205.)

Yksi perinteisiä veron kiertämissäännöksen soveltamistilanteita ovat olleet pienten ja vain veron välttämiseksi perustettujen avoimien ja kommandiittiyhtiöiden sivuuttaminen. Nämä sivuuttamistilanteet ovat kuitenkin merkittävästi vähentyneet, koska tuloverolain (myöhemmin TVL) 16 pykälän myötä henkilöyhtiöiden tulo jaetaan osakkaille verotettavaksi. Veron kiertämissäännöksellä voidaan puuttua myös yksittäistapauksiin esimerkiksi jotakin osakasta voidaan suosia tietyllä voitonjakomääräyksellä tai yrityksessä on keinotekoisia luontoisetu- tai muita vastaavia järjestelyjä. Osakeyhtiöiden erillisverotus sekä verokanta ovat lisänneet osakeyhtiömuodossa toimimista ja tämä on tuonut osaksi osakeyhtiöiden sivuuttamisen verotuksessa veron kiertämissäännöksen nojalla. (Myrsky & Rabinä 2011, 206.) Osakeyhtiöiden sivuuttaminen käsitellään myöhemmin tässä opinnäytetyössä.

2.3 Työpanokseen perustuvan osingon verotus

Työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta on annettu erityissäännökset, jotka on annettu 2010 vuoden alussa. Työpanokseen perustuvan osingon säännös ei kuitenkaan ole korvannut

miniosakeyhtiöiden sivuuttamisia tai kokonaan sivuuttamista eli osakeyhtiön purkamista. Säännös on kuitenkin voinut vähentää miniosakeyhtiöiden sivuuttamisia.

Työpanokseen perustuvassa voiton jaossa pyritään työhön perustuvaan voittoa jakamaan osinkona. Verohallinnon vero-ohjeessa verosuunnittelua vai veron kiertämistä sanotaan työpanokseen perustuvasta osingosta seuraavasti:

Työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta on annettu erityissäännökset. Osinko verotetaan palkkana tai työkorvauksena, jos osingon jakoperusteena on osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos. Osinko verotetaan sen henkilön tulona, jonka työpanoksesta on kysymys. Työpanososingon koko määrä on hänen veronalaista tuloaan. Säännöksiä sovelletaan muun kuin julkisesti noteeratun yhtiön jakamaan osinkoon. Yhtiö saa vähentää jakamansa työpanososingon verotuksessaan. Säännöksiä sovelletaan osinkoon, joka on nostettavissa 1.1.2010 tai sen jälkeen. Kts. Verohallinnon ohje Dnro 1103/32/2009, 22.1.2010. (Verohallinto 2013 b, viitattu 12.1.2015.)

Osakeyhtiön jakaessa osinkoa työpanoksen perusteella sovelletaan tilanteessa työpanososinkoa koskevaa säännöstä. Työpanososinkoa koskevat säännökset ovat tuloverolain 33 b pykälä, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 pykälän momentin 4 b) kohta sekä ennakkoperintälain 13 1 pykälä. Säännösten tarkoituksena on ehkäistä työpanokseen perustuvan tulon muuntamista kevyemmin verotetuiksi osinkotuloiksi. Työpanokseen perustuvan osingon verotuksen säännöksen soveltamisessa ei edellytetä VML 28 pykälän veron kiertämistä koskevien edellytysten täyttymistä. Työpanososinkosäännöksellä ei kuitenkaan ole tarkoitus rajoittaa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisalaa muilta osin osingonjakotilanteessa. Työpanososingon säännökset eivät koske muista yhtiömuodoista tapahtuvan voitonjaon käsittelyä verotuksessa. Poikkeuksena on kommandiittiyhtiö, jos siellä jaetaan työpanoksen perusteella yhtiön tulosta yhtiömiehenä olevalle osakeyhtiölle. Jos osakeyhtiön osuus yhtiön tulokseen ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta sekä tulo ohjataan osakeyhtiöön vain verotuksen kiertämiseksi, voidaan osakeyhtiön tulo-osuus verottaa VML 28 pykälän nojalla työnsuorittajan tulona. Käytännössä tulo verotetaan yritystulona tai palkkatulona. (Verohallinto 2010, viitattu 2.11.2015; Verohallinto 2013 b, viitattu 22.1.2015.)

Osakeyhtiön toiminta voi rikkoa verolainsäädännön lisäksi kirjanpitolakia ja rikoslakia. Kirjanpitolakia rikotaan esimerkiksi, kun verotuksessa luontoiseduksi tulkittava etuus on käsitelty yrityksen kirjanpidossa ainoastaan elinkeinotoiminnan tavanomaisena kuluna eikä palkkamenona. Osakeyhtiö esimerkiksi omistaa asunnon, mitä osakkeenomistaja käyttää myös

vapaa-ajalla niin kutsuttuna kakkosasuntona ja tästä ei osakkeenomistajalle merkitä asuntoetua, mikä verottaisi palkan yhteydessä luontoisetuna. Osakeyhtiö voi menettelyllään syyllistyä myös rikoslaissa rangaistavaksi säädettyyn veropetokseen. Tästä esimerkkinä ohimyyntitilanteessa osakkaiden toimiessa yhtiön lukuun on yhtiön tuloja jätetty kirjaamatta kirjanpitoon ja tällöin osakkaat voidaan tuomita rangaistukseen veropetoksesta. Jos kuitenkin salatut myyntitulot on käytetty yhtiön hyväksi eikä osakkaan hyväksi, niin osakkaiden osalta toimintaa ei voida kutsua peitellyksi osingoksi. (Raunio, Romppainen, Ukkola & Kotiranta 2010,145–146.)

3 OSAKEYHTIÖN SIVUUTTAMINEN TULOVEROTUKSESSA

Aiemmin koko osakeyhtiö voitiin sivuuttaa verotuksessa, mutta nykyään se on harvinaista ja poikkeuksellista. Veron kiertämissäännöstä sovelletaan tilanteessa, jossa osakeyhtiön kanavoitu tulo katsotaan työn suorittaneen henkilön henkilökohtaiseksi tuloksi. Tällöin verotuksessa menetellään kuin yhtiötä ei olisi ollutkaan ja yhtiön kanavoidut tulot kohdistetaan todelliselle tulonhankkijalle. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.) Tässä luvussa kerrotaan tarkemmin millainen osakeyhtiö on juridisesti, mitä eroa on ammattitoiminnalla ja liiketoiminnalla pääperiaatteiden mukaan, mitä osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa tarkoittaa, mikä on lainsäädännöllinen tausta sivuuttamiselle sekä esitetään Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, joissa tilanteissa osakeyhtiöitä on sivuutettu ja milloin jätetty sivuuttamatta.

3.1 Osakeyhtiö yhtiömuotona

Suomessa on kaksi osakeyhtiömuotoa: julkinen osakeyhtiö ja yksityinen osakeyhtiö. Julkisten osakeyhtiöiden osakkeilla käydään avointa arvopaperikauppaa ja kaikki julkiset osakeyhtiöt ovat listattu Helsingin pörssiin. Yksityiset osakeyhtiöt eivät ole listattu Helsingin pörssiin, joten osakkeet eivät ole myöskään julkisen kaupankäynnin kohteena. Toinen merkittävä eroavaisuus osakeyhtiöiden välillä on osakepääoman suuruus: yksityisen osakeyhtiön osakepääoman pitää vähintään olla 2 500 euroa ja julkisen osakeyhtiön osakepääoman vähintään 80 000 euroa. Kaikki osakeyhtiöt ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä, jotka voivat aloittaa toiminnan, kun osakeyhtiö on rekisteröity. Osakeyhtiöt ovat oikeuskelpoisia eli yhtiöllä on oikeuksia ja velvollisuuksia. Osakeyhtiöt ovat myös oikeustoimikelpoisia, millä tarkoitetaan sitä, että yhtiöt voivat itsenäisesti määrätä oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan sekä yhtiöt voivat itsenäisesti vastata ja olla kantajana tuomioistuimessa. Osakkeenomistajan vastuu osakeyhtiössä erottuu muista yhtiömuodoista sillä, että osakkeenomistaja on vastuussa vain sijoittamansa osakepääoman verran. (Villa, Ossa & Saarnilehto 2007, 58.)

Osakeyhtiön toiminnan tarkoitus ja yksi yhtiöoikeudellisista periaatteista on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, ellei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Lisäksi yhtiöjärjestyksestä tulee selvittää ainakin yhtiön toiminimi, yhtiön kotipaikka sekä toimiala. Osakeyhtiön muita

yhtiöoikeudellisia periaatteita ovat yhdenvertaisuus, johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuus, tahdonvaltaisuus, pääoman pysyvyys, osakkeiden luovutettavuus, osakkeenomistajien rajoitettu vastuu sekä enemmistöperiaate. (Villa ym. 2007, 59, 63.)

Osakeyhtiön voi perustaa yksikin luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö. Osakkeenomistaja tai osakkeenomistajat laativat yhdessä kirjallisen perustamissopimuksen, jonka jokaisen heistä täytyy allekirjoittaa. Osakeyhtiölain 2 luvun 2 pykälässä määrätään perustamissopimuksen sisällöstä. Sopimuksessa on ainakin mainittava sopimuksen päivämäärä, kaikki osakkeenomistajat ja kunkin merkitsemät osakkeet, osakkeesta yhtiölle maksettava määrä (merkintähinta), osakkeen maksuaika sekä yhtiön hallituksen jäsenet. (Osakeyhtiölaki 624/2006 2:2 pykälä). Lisäksi perustamissopimukseen tulee liittää yhtiöjärjestys. Kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoituksesta osakeyhtiö tulee ilmoittaa kaupparekisteriin. Ilmoituksen jälkeen osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin, josta Patentti- ja rekisterihallitus kuuluttaa. Kun osakeyhtiö on rekisteröity, niin yhtiö voi hankkia oikeuksia ja tehdä sopimuksia sekä olla asianosaisena tuomioistuimessa. (Immonen & Nuolimaa 2012, 26–33.)

Osakeyhtiön hallintoelimiin kuuluvat pakolliset elimet (yhtiökokous ja hallitus) sekä vapaaehtoiset elimet (toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto). Hallitus valitsee toimitusjohtajan ja hallituksella on myös oikeus erottaa toimitusjohtaja. Tilintarkastuslaissa määrätään, milloin osakeyhtiön täytyy valita myös tilintarkastaja. (Tilintarkastuslaki 459/2007). Osakeyhtiön ylin toimielin on yhtiökokous, jonka tehtäviin kuuluu muun muassa varsinaisessa yhtiökokouksessa tilinpäätöksen vahvistaminen sekä taseen osoittaman voiton käyttämisestä päättäminen. Varsinainen yhtiökokous on aina pidettävä viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilinpäätöksestä. Ylimääräisiä yhtiökokouksia voidaan pitää muun muassa, jos yhtiöjärjestyksessä niin määrätään, hallitus katsoo siihen olevan aihetta tai jos osakkeenomistaja tai valittu tilintarkastaja sitä vaatii. Hallitus huolehtii yhtiön toiminnan järjestämisestä, yhtiön johtamisesta, yhtiön edustamisesta sekä yhtiökokouksen päätöksiä toimeenpanosta. Yhtiökokous valitsee hallituksen jäsenet johon pitää kuulua yksi täysi-ikäinen luonnollinen henkilö. Toimitusjohtajan tehtäviin kuuluu vastata osakeyhtiön päivittäisen toiminnan johtamisesta hallituksen ohjauksen ja valvonnan alaisena. (Villa ym. 2007, 72,73,74,78,79.)

Osakeyhtiö on aina kirjanpitovelvollinen. Toimitusjohtajan vastuulla on huolehtia, että kirjanpito on lain mukainen ja hallitus vastaa siitä, että kirjanpidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Kirjanpito sisältää juoksevan kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimisen. Osakeyhtiön tilinpäätös on

julkinen, joten se tulee toimittaa kaupparekisteriin viimeistään kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tilinpäätös kuvaa osakeyhtiön taloudellista tilannetta tilinpäätöspäivänä, tilikauden tuloksen muodostumista sekä varojen hankkimista ja käyttöä tilikaudella. Tilinpäätös laaditaan Kirjanpitolain 1336/1997 mukaan ja sen mukaan tilinpäätöksen pitää sisältää: tase, tuloslaskelma, yleensä rahoituslaskelma sekä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetiedot. Tilinpäätökseen on liitettävä myös toimintakertomus, mutta poikkeuksena tiettyjen pienten kirjanpitovelvollisten (KPL 3:1) ei tarvitse laatia toimintakertomusta. (Immonen & Nuolima 2012, 125–128.)

Osakeyhtiön täytyy valita tilintarkastaja, jos seuraavista tunnusluvuista täytyy vähintään kaksi sekä päättyneeltä että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta: taseen loppusumma yli 100 000€, liikevaihto yli 200 000€ tai palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä. Jos yhtiöjärjestyksessä kuitenkin määrätään, että osakeyhtiölle täytyy valita tilintarkastaja, niin silloin tilintarkastaja valitaan riippumatta edellä mainituista tunnusluvuista. Yhtiökokous valitsee tilintarkastajan. Tilintarkastuksessa tarkastetaan osakeyhtiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto. (Immonen & Nuolima 2012, 130–132.)

Osakeyhtiön varojen jakaminen on jaettu laillisiin varojen jakoon ja laittomiin varojen jakamiseen. Osakeyhtiö voi laillisesti jakaa varoja osakkeenomistajille: osinkona, varojen jakona vapaan oman pääoman rahastosta, osakepääoman alentamisella, omien osakkeiden hankkimisella ja lunastamisella sekä yhtiön purkamisella ja rekisteristä poistamisella. Laitonta varojen jakoa on, kun varojen jakamiselle ei löydy liiketaloudellista perustetta ja samalla se lisää yhtiön velkoja tai vähentää yhtiön varoja. Sellaisia tapauksia on muun muassa omaisuuden ja palveluiden myyminen alihintaan tai niiden ostaminen ylihintaan sekä velan antaminen liian pienellä korolla tai velan ottaminen liian korkealla korolla. Osakeyhtiön on aina tehtävä osakeyhtiölain mukainen maksukykytesti ennen varojen jakoa, jos yhtiö on valmiiksi maksukyvytön tai varojen jako aiheuttaisi yhtiölle maksukyvyttömyyttä, niin varoja ei saa jakaa. Jos varoja jaetaan maksukyvyttömyydestä huolimatta, niin varojen jako muuttuu laittomaksi varojen jakamiseksi. Laittomasta varojen jakamisesta seuraa rangaistus, jos teko ei ole vähäinen seuraa siitä sakkorangaistus tai enintään yhden vuoden vankeusrangaistus. (Villa ym. 2007, 95,96,98.)

Osakeyhtiön tulee ottaa huomioon varojen jakamisessa vuonna 2014 voimaan tulleet uudet osinkojen verotuksen muutokset. Vuodesta 2014 eteenpäin osingoista on toimitettava ennakonpidätys sekä julkiselta osakeyhtiöltä että yksityiseltä osakeyhtiöltä saaduista osingoista.

Ennakonpidätys toimitetaan vain luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle maksettavasta osingosta. Osinkojen verotuksen uusia säännöksiä sovelletaan vain osinkoihin, jotka ovat nostettavissa 1.1.2014 tai sen jälkeen. (Verohallinto 2013 a, viitattu 2.2.2015.)

3.2 Liike- ja ammattitoiminnan käsite

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (myöhemmin EVL) 1 pykälässä on säädetty, että elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimittaessa EVL:ssä säädetyllä tavalla. EVL 1 pykälän toisen lauseen mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole tämän tarkemmin määritelty EVL:ssä, eikä laissa ole määritelty liike- tai ammattitoiminnan käsitettä pidemmälle. Kun lakia on laadittu elinkeino-, liike- ja ammattitoiminnan käsitettä on pidetty sisällöltään vakiintuneina, joten niiden tarkempi kiteyttäminen on jäänyt käytännön varaan. Se mikä toiminta on elinkeinotoimintaa ja mikä ei, voi aiheuttaa joskus rajanveto-ongelmia. Selkeästi esimerkiksi teollisuus-, kauppa-, rakennus-, ja liikenneyritysten sekä raha- ja vakuutuslaitosten toiminta on liiketoimintaa. Rajanveto-ongelmat tulevat usein esille, kun on kyse osakkeiden ja kiinteistöjen omistamisesta tai ainoastaan tällaisia varoja omistavien ja hallinnoivien yhtiöiden toiminta. (Andersson & Penttilä 2014, 19.)

Liikkeenharjoittajan ja ammatinharjoittajan ero on siinä, että ammatinharjoittajan toiminta perustuu lähes kokonaan hänen ammattitaitoonsa ja henkilökohtaiseen työpanokseensa. Ammatinharjoittaminen on myös yleensä luonnollisen henkilön päätyö ja tulonlähde, eikä hän usein tarvitse suurta pääomapanosta. Siinä ei yleensä hankita raaka-aineita, koneita, kalustoja ja laitteita siinä määrin kuin liiketoiminnassa. Ammatinharjoittajalla ei välttämättä ole lainkaan liiketoimipaikkaa tai se on yleensä vaatimattomampi kuin liikkeenharjoittajan. Tärkein panos ammatinharjoittajalla on hänen koulutuksellaan ja käytännökokemuksellaan hankittu henkilökohtainen ammattitaito. Lisäksi ammatinharjoittaja on itsenäinen eli hän ei ole kenenkään määräys- ja valvontavallan alainen. Itsenäisyyden tunnusmerkkejä ovat ammatin harjoittaminen omaan lukuun, omalla riskillä sekä omissa nimissä. Erilaiset sopimukset ammatinharjoittaja solmii itse henkilökohtaisesti ja on tällöin myös sitoutunut niihin. "Ammatinharjoittaja on toiminnastaan ilmoitus-, kirjanpito- ja verovelvollinen. Hänen on tehtävä rekisteriviranomaisille perusilmoitus ammatin harjoittamisen aloittamisesta, pidettävä kirjanpitoa kirjanpitolain edellyttämällä tavalla sekä ilmoitettava ammatin harjoittamisesta saadut tulot veronsaajalle." (Villa ym. 2007, 20–21; Koponen 2013, 18; Andersson & Penttilä 2014, 54.)

Liiketoiminnan tarkoituksena on yleensä pyrkiä lyhyellä tai pitkällä aikavälillä voiton tavoitteluun. EVL:n liiketoiminnan käsitteen kriteeriksi ei kuitenkaan ole voitu asettaa mahdollisimman suuren voiton tavoittelu vaan pelkästään voiton tavoittelu sellaisenaan. Siihen, mihin saatu voitto käytetään ei voida kiinnittää huomiota, jos esimerkiksi voittoa tavoitteleva osakeyhtiö käyttää saamansa voiton kokonaan yleishyödyllisiin tarkoituksiin, niin toimintaa on silti pidettävä liiketoimintana. Liiketoiminnassa toimitaan omaan lukuun, omalla vastuulla tai omilla nimillä toisin sanoen liiketoiminta on itsenäistä toimintaa. Palkkatyö toiselle tämän johdon ja valvonnan alaisena vastiketta vastaan tehty työ ei ole liike- tai ammattitoimintaa. Käytännössä erityisesti ammattitoiminnan ja palkkatyön erottaminen toisistaan saattaa tuottaa vaikeuksia. Ammatinharjoittajista esimerkiksi kauppaedustaja, ravintolan vahtimestari, omaa traktoria käyttävä metsätyömies tai lääkäri saattavat harjoittaa ansiotoimintaa niin, että sen toiminnan piirteet voivat liittyä lähelle sekä palkkatyötä että ammattitoimintaa. Tällaisissa tapauksissa toiminnan luokittelun ratkaisut katsotaan tapauskohtaisesti. Yleensä ratkaisuja tehtäessä on syytä kiinnittää huomiota erityisesti siihen, missä määrin asianomainen henkilö toimii ilman johdon ja valvonnan alaisuutta sekä myös siihen, missä määrin asianomainen henkilö käyttää toiminnassa omia koneita ja laitteitaan sekä muita työvälineitään. (Andersson & Penttilä 2014, 21.)

Liiketoiminnan harjoittaja voi hankkia muun muassa raaka-aineita, kauppatavaroita, rakennuksia, koneita, kalustoja ja laitteita sekä suorittaa palkkoja ja muita menoja. Liiketoimintaan liittyy riski, jossa ei ole pelkästään kysymys tulojen mahdollisesta saamatta jäämisestä. Kun menot suoritetaan ennen tuloja odottaen menojen avulla aikaansaaduista suoritteista kertyvän tuloja, niin menot asetetaan riskeille alttiiksi. Liiketoiminnan yksi tunnusmerkki on toiminnan suuntautuminen näkyvällä tavalla rajoittamattomaan tai ainakin laajaan rajoitettuun henkilökuntaan. Ulkoisena näkyvänä tunnusmerkkinä voidaan pitää myymälää tehdasta, toimistoa tai muuta liiketoimipaikkaa. (Andersson & Penttilä 2014 22–23.)

Yksityisliikkeenä pidetään ammatinharjoittamista laajemmassa mittakaavassa tapahtuvaa liiketoimintaa eli luonnollisen henkilön liikeyrityksen muodossa ja rakenteessa harjoittamaa elinkeinotoimintaa. Liiketoiminnan harjoittamiselle voi olla tarpeellista rekisteröidä toiminimi, jota voidaan käyttää hyödyksi markkinoilla toimiessa. Yksityisliikkeen harjoittajaa kutsutaan yksityiseksi elinkeinoharjoittajaksi. Luonnollinen henkilö eli yksityinen elinkeinoharjoittaja voi harjoittaa yritystoimintaa omilla nimissään ilman sitä varten perustettua juridista organisaatiota. Yksityisliikkeessä käytettävä omaisuus on suoraan yrittäjän välittömässä omistuksessa ja yrittäjä

tekee omissa nimissään liikettä koskevat oikeustoimet. Kaikki sopimukset solmitaan suoraan yrittäjän nimissä ja hänen on myös sitouduttava niihin. Yksityinen elinkeinoharjoittaja on lisäksi vastuussa henkilökohtaisesti elinkeinotoiminnassa tapahtuneista vahingonkorvauksista ja hänellä on myös rikosoikeudellinen vastuu yrityksen toiminnasta. Tulot ovat suoraan elinkeinoharjoittajan tuloa, koska yksityisliike ei ole erillinen verovelvollinen kuten osakeyhtiö. Yksityisliike ja sen omistaja muodostavat siis yhtenäisen taloudellisen kokonaisuuden ja elinkeinoharjoittaja on liiketoiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Ammattitoiminnan ja liiketoiminnan muodollinen ero liittyy liiketoiminnan laajuuteen, mutta oikeudellisesta näkökulmasta katsottuna niillä ei kuitenkaan käytännössä ole mitään eroa. (Kukkonen 2010, 11; Villa ym. 2007, 21.)

Elinkeinoiminnan aineellisia tunnusmerkkejä ovat voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, kohdistuminen rajoittamattomaan tai ainakin laajaan joukkoon sekä liiketoimintariski. Muodollisia tunnusmerkkejä voivat esimerkiksi olla kirjanpidon pitäminen, palkkojen maksaminen, kaupparekisterimerkintä, ennakkoperintärekisteröinti, mahdollisesti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ja elinkeinoharjoittajan veroilmoitusten antaminen. EVL:ssä on säädetty muun muassa tulon veronalaisuudesta ja menon vähennyskelpoisuudesta. (Koponen 2013, 18; Tomperi 2010, 11.)

3.3 Osakeyhtiön sivuuttaminen tuloverotuksessa

Osakeyhtiö voidaan sivuuttaa verotuksessa, jos yhtiöön kanavoitu tulo katsotaan osakkaan tai muun henkilön palkkatuloksi tai siihen rinnastettavaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Osakeyhtiön sivuuttamisessa osakas on ohjannut verosta välttyäkseen omia tulojaan osakeyhtiön tuloksi. Sivuuttamisessa ja tulon uudelleen kohdistamisessa on siis kyse siitä, kuka on toiminut todellisena tulonhankkijana; osakeyhtiö, osakas tai muu henkilö. Lähtökohtaisesti osakeyhtiötä ei sivuuteta, vaan ainoastaan työsuhteeseen perustuvat tai muutoin lain nojalla palkkaa olevat suoritukset verotetaan osakkeenomistajan ansiotulona. Jos osakeyhtiö sivuutetaan, niin verotuksessa menetellään kuin yhtiötä ei olisi ollutkaan. Kaikki yhtiölle kanavoidut menot ja tulot kohdistetaan kokonaisuudessaan osakkeenomistajalle tai muulle todelliselle tulonhankkijalle. Koko osakeyhtiön sivuuttamisessa on kysymys siitä, että yksityisoikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta. Tuloverotuksessa osakeyhtiön tuloja on oikeuskäytännössä kohdistettu osakkaalle yleisen veronkiertosäännöksen VML 28 pykälän nojalla. (Verohallinto 2013 c, viitattu 2.2.2015; Verohallinto 2014 a, viitattu 2.2.2015.)

Elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö voi myydä osakkeenomistajansa henkilökohtaiseen toimintaan perustuvaa palvelua tai muuta suoritetta. Tällöin osakeyhtiö jälleenmyy ulkopuoliselle ostajalle osakkeenomistajalta ensin hankitun henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan suoritteen. Jos osakkeenomistajan ei katsota olevan työsuhteessa palvelun tai muun suoritteen ostajaan, voidaan katsoa osakkeenomistajan toimivan osakeyhtiön lukuun, vaikka häneltä on hankittu suorite vähäistä palkkaa tai kokonaan vastiketta vastaan. Tällaisessa tilanteessa palvelusta tai muusta suoritteesta maksettu vastike verotetaan osakeyhtiön tulona. Elinkeinotoimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä ei yleensä sivuuteta, mutta poikkeuksellisesti ainoastaan veron kiertämisen tarkoituksessa osakeyhtiöön ohjattu elinkeinotulo voidaan verottaa osakkeenomistajan tulona. Perusteettomia veroetuja voidaan tavoitella esimerkiksi jakamalla osakeyhtiön osakkeita yhtiön nimissä työskentelevän osakkeenomistajan ja hänen lähipiirinsä kesken. Tällöin järjestely käytännössä johtaa siihen, että osakkeenomistajan ansiotulo jakaantuu osinkona hänen lähipiirilleen. (Verohallinto 2014 a, viitattu 2.2.2015.)

Sivuutetut osakeyhtiöt ovat yleensä olleet niin sanottuja miniosakeyhtiöitä. Sivuuutetuille osakeyhtiöille tyypillistä on ollut liikevaihdon suhteellinen pienuus, osakkaalle ei ole maksettu työn arvoa vastaavaa palkkaa, yhtiön omistuspohja on ollut erittäin suppea, yhtiöllä ei ole ollut ulkopuolisia palkattuja työntekijöitä, toiminnassa on ollut kyse henkilökohtaisesta palvelusta, pääoma on ollut pieni sekä toimeksiantajia on ollut vähän. Osakeyhtiöitä on sivuutettu verotuksessa aikaisemmin, mutta uudempi käytäntö viittaa kuitenkin pidättäytyvyyteen osakeyhtiöiden sivuuttamisissa. Kokonaan osakeyhtiöiden sivuuttamisista ei kuitenkaan ole luovuttu. (Myrsky & Rabinä 2011, 206–207.)

Verohallinnon ohjeessa “Veron kiertämissäännöksen soveltaminen” antopäivä 24.10.2014 kirjoitetaan “Aiemmin koko osakeyhtiö voitiin sivuuttaa verotuksessa, mutta tämä on nykyisin harvinaista ja poikkeuksellista.” Ohjeen mukaan poikkeustapaukset ovat tilanteista, jossa yhtiölle kanavoitu tulo on kokonaisuudessaan osakkeenomistajan tai muun henkilön palkkatuloa taikka muuta tällaiseen tuloon rinnastettavaa henkilökohtaista tuloa. Tällöin osakeyhtiö voidaan sivuuttaa kokonaan verotuksessa. Kun osakeyhtiön yksityisoikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta, osakeyhtiömuodon sivuuttaminen kokonaisuudessaan edellyttää VML 28 pykälän veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen soveltamista. Seuraavassa Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1989-B-559 erikoishammaslääkärin toiminnan ei katsottu vastaavan

asian varsinaista luonnetta, joten häntä ei voitu pitää itsenäisenä yrittäjänä. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.)

23.10.1989/3702 KHO:1989-B-559

Ennakkoperintä - Ennakkonpidätys - Ennakkoratkaisu - Itsenäinen yrittäjä - Terveyskeskus - Erikoishammaslääkäri - Toimeksiantosopimus - Konsultti

Diaarinumeri 5357/3/

o: 88

Antopäivä: 23.10.1989

Taltio: 3702

Kuntainliitto (tilaajana) ja erikoishammaslääkäri A (konsulttina) olivat sopineet toimeksiannosta, jonka mukaan A hoiti kuntainliiton terveyskeskuksessa kuntainliiton valitsemia, oikomishoitoa tarvitsevia potilaita. Lisäksi A antoi ohjausta ja koulutusta oikomishoidossa kuntainliiton henkilökunnalle. Kuntainliitto antoi A:n käyttöön hoitotoimen suorittamisessa tarvittavat välineet, tarveaineet ja avustavan henkilökunnan sekä muun muassa korvasi A:lle terveyskeskuksessa käynneistä aiheutuneet matkakustannukset. A:ta ei voitu kyseisen toimeksiantosopimuksessa edellytetyissä olosuhteissa pitää itsenäisenä yrittäjänä, vaan hän toimi kuntainliiton lukuun ja kuntainliiton oli toimitettava A:lle maksettavista palkkioista ennakkonpidätys.

Ennakkoperintäl 4 §

Ennakkoperintäl 17

Verosuunnittelun osaksi kuuluu huomioida mahdollinen osakeyhtiön sivuuttaminen, kun perustetaan uutta yhtiötä tai muutetaan vanhaa yritystä osakeyhtiömuotoon. Miniosakeyhtiön sivuuttamisriski on suurimmillaan silloin, kun VML 28 pykälän nojalla verotuksessa sivuutettu henkilöyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi tai jos yksityishenkilön palkka- tai ammattitoiminta yhtiöitetään. Verotuskäytäntö ja KHO:n ratkaisukäytäntö on muuttunut siihen suuntaan, että verovelvollinen voi itse valinnoillaan määrittää verotuksensa. Osakeyhtiön lähtökohtana on elinkeinoverolain mukainen osakeyhtiön erillisverotus, joten normaalia liike- tai ammattitoimintaa harjoittavaa miniosakeyhtiötä ei siten verotuksessa voida yleensä sivuuttaa. Jos miniosakeyhtiön toiminnassa on kuitenkin kyse sivutoimisesta ammattitoiminnasta tai selvää palkkatuloa on ohjattu yhtiön tuloksi, niin tilannetta voidaan tulkita eri tavalla. Sopijaosapuolet eivät voi kuitenkaan sopia, että työn teettäjä maksaa osan saman työn tekemiseen perustuvasta korvauksesta työkorvauksena ja osan palkkana. Tästä esimerkkinä yksityisellä lääkäriasemalla työsuhteessa toimivana lääkärinä työskentelevä henkilö ei voi tehdä samaa lääkärintyötä toimeksiantosuhteessa samaan lääkäriasemaan. (Kukkonen 2010, 87; Verohallinto 2014 b, viitattu 2.11.2015.)

Miniosakeyhtiön veroaseman erillisyyteen liittyy osin myös verolainsäädännön luottamuksensuojasäännös VML 26.2 pykälä :

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 4:26.2 §.)

Luottamuksensuoja osakeyhtiön sivuuttamisessa tarkoittaa käytännössä sitä, että jos osakeyhtiötä verotetaan erillisenä jonakin vuonna ja ehkä mielellään useampana vuonna peräkkäin, tulisi yhtiötä verottaa osakkeenomistajastaan irrallaan jatkossakin, mikäli olosuhteet pysyvät oleellisesti muuttumattomina. Luottamusperiaate tarkoittaa tällaisessa tilanteessa sellaista, että osakkeenomistajalla on oikeus luottaa veronviranomaisen toimivan lainmukaisesti, pysyvän päätöksissään sekä veroviranomainen noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti eikä muuta sitä takautuvasti. Veronviranomainen ei voi muuttaa tulkinnallisesti virheelliseksi osoittautunutta verotuspäätöstä jälkikäteen asiakkaalle epäedulliseksi, jos VML 26.2 pykälän tarkoittamat luottamuksensuojan edellytyksen täytyvät. Lisäksi luottamuksensuojan yhtenä edellytyksenä on, että päätöstä tehtäessä veroviranomainen on asiaa tutkinut. (Verohallinto 2009, viitattu 2.2.2015; Kukkonen 2010, 87.)

Verohallinnon kannanotto A208/200/2014 "Osakeyhtiön varojenjako, kun sama tulo on verotettu osakkeenomistajalla" voi vaikuttaa osakeyhtiöiden sivuuttamiseen. Asian kuvaus on seuraavanlainen "Osakeyhtiölle maksettu suoritus saatetaan poikkeuksellisesti katsoa yhtiön osakkeenomistajan palkaksi. Miten menetellään, kun osakeyhtiö aikanaan maksaa osakkeenomistajalleen suorituksen, jota vastaava tulo on jo kertaalleen verotettu hänen palkkatulonaan?" Tausta asialle on se, että osakeyhtiölle maksettu yksittäinen suoritus voidaan katsoa osakkeenomistajan palkaksi, jos suorituksen maksajan ja osakkeenomistajan välille on muodostunut ennakkoperintälain 13 pykälän 1 momentin kohdassa tarkoitettu työsuhde tai kysymyksessä on 2 kohdassa palkaksi määritellystä suorituksesta. Osakeyhtiö voidaan myös erittäin poikkeuksellisesti kokonaisuudessaan sivuuttaa verotusmenettelystä annetun lain 28 pykälän perusteella siten, että kaikki yhtiölle maksetut suoritukset katsotaan kokonaisuudessaan yhtiön osakkeenomistajan tuloksi. Verohallinnon pitää ottaa kantaa siihen, kun osakeyhtiö maksaa osakkeenomistajalle sellaisen suorituksen, jota vastaava tulo on edellä mainituilla

perusteilla jo verotettu hänen tulonaan, kuinka tällainen suoritus huomioidaan verotuksessa. (Verohallinto 2015, viitattu 2.11.2015.)

Verohallinnon kannanotto yksittäisenä palkkatulona verotettuun suoritukseen on, ettei osakeyhtiölle maksetusta työsuhhteesta saadusta tai ennakkoperintälaissa erikseen palkaksi säädetystä suorituksesta voida uudelleen verottaa osakkeenomistajan yhtiöltä saamana tulona, jos kyseinen suoritus on jo verotettu osakkeenomistajan palkkatulona. Osakeyhtiön jakaessa varoja, jotka ovat jo osakkeenomistajalta verotettu palkkatulona ei näin ollen sovelleta osinkojakoa, peiteltyä osingonjakoa, osakaslainaa tai yhtiön purkautuessa saadun jako-osan verotusta koskevia säännöksiä. Jos osakeyhtiö on sivuutettu verotuksessa kokonaan, jolloin yhtiön tulot ja menot on huomioitu osakkeenomistajan henkilökohtaisina tuloina ja menoina, on verosubjektius siirtynyt yhtiöltä osakkeenomistajalle. Myöskään tällaisessa tapauksessa ei voida soveltaa jo edellä mainittuja varojen jako säännöksiä. Osakkeenomistajalla on kuitenkin selvitysvelvollisuus edellä selostetuissa tilanteissa siitä, että jaetut varat on jo verotettu hänen tulonaan. (Verohallinto 2015, viitattu 2.11.2015.)

Verohallinnon kannanotto osakeyhtiön varojenjako on ei kuitenkaan ole uusi asia, koska tämä perustuu vanhaan oikeuskäytäntöön kuten seuraava tapaus tuo ilmi vuodelta 1992:

KVL:1992/392

Diaarinumero: 7986/11/98/92

Antopäivä: 17.12.1992

A:n kokonaan omistaman B Oy:n tulot oli verovuosina 1990 ja 1991 verotuslain 56 §:n nojalla verotettu A:n tuloina. Jos A nostaa B Oy:stä varoja, nostettavia varoja ei pidetty A:n veronalaisena tulona siltä osin, kuin kyseessä ovat B Oy:n verovuosien 1990 ja 1991 tulot, jotka oli verotettu A:n kyseisten vuosien tuloina. Verovuosi_1992 ja verovuosi_1993.

Verotuslaki_56_§, Verotuslaki_57_§

Viime vuosina osakeyhtiöiden kokonaan sivuuttamisia verotuksessa on ollut vähemmän entä aikaisemmassa verotuskäytännössä. Nykyvuosina sivuuttamiset ovat enemmän liittyneet yhtiöön kanavoidun tulon uudelleen kohdistamiseen osakkeenomistajan henkilökohtaiseksi palkkatuloksi. Verohallinnon tuore jo edellä mainittu kannanotto osakeyhtiön varojenjako voi olla merkki siitä, että Verohallinnossa ollaan ryhtymässä aktiivisemmin puuttumaan sivuuttamisongelmiin. Kannanotolla on voinut olla tarkoitus herätellä osakeyhtiön osakkeenomistajia kiinnittämään tarkemmin huomiota siihen, kuka on tosiasiallisesti ollut saadun suorituksen tulonhankkija, osakeyhtiö vai osakkeenomistaja.

3.3.1 Verotusmenettelylain veron kiertämissäännöksen soveltaminen

Tulon kohdistamisongelmassa on kysymys siitä, kuka on toiminut todellisena tulonhankkijana. Jos osakeyhtiö sivuutetaan verotuksessa, niin osakas on ohjannut omia tulojaan osakeyhtiön tuloksi vain verosta välttymisen vuoksi. VML 28 pykälän nojalla verotuksessa on meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, jos olosuhteelle on annettu sellainen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta. (Kukkonen 2010, 90.)

28 §

Veron kiertäminen

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla. (30.7.2014/721). (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 4:28 §.)

Lähtökohta on kuitenkin se, että pienenkin osakeyhtiön verotus on aina erillinen omistajan henkilökohtaisesta verotuksesta. Henkilöyhtiöissä sivuuttaminen on ollut erittäin yleistä, mutta se on käytännössä lakannut kokonaan, koska vuoden 1993 alusta henkilöyhtiöiden erillinen verotus lakkasi kokonaan. Kuten aikaisemmin on mainittu osakeyhtiöiden sivuuttaminen on nykyvuosina ollut harvinaista, mutta kokonaan sitä ei ole unohdettu. Poikkeuksellisesti osakeyhtiöitä sivuutetaan vielä kokonaisuudessaan verotuksessa, jolloin voidaan soveltaa verotusmenettelylain veron kiertämissäännöstä. (Kukkonen 2010, 90.)

3.3.2 Palkan ja työkorvauksen rajanveto

Osakeyhtiöitä voidaan myös sivuuttaa Ennakkoperintälain (myöhemmin EPL) 13 pykälän mukaan. Jos vastikkeellista, sopimukseen perustuvaa työtä tehdään toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena syntyy EPL 13 pykälän mukainen työsuhde, josta maksettu korvaus on

palkka. TVL 61 pykälän mukaan ”Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus”, joten palkkatulo verotetaan aina työn suorittaneen luonnollisen henkilön ansiotulona. (Verohallinto 2014 a, viitattu 2.2.2015.)

Verotus- ja oikeuskäytännössä vakiintuneiden tunnusmerkkien mukaan määritellään työsuhteen muodostuminen verotuksessa. Työsuhteen tunnusmerkkejä ovat:

- kirjallinen tai suullinen sopimus
- työntekijä sitoutuu tekemään työnantajalle työtä henkilökohtaisesti
- työntekijä työskentelee työnantajan lukuun
- työnantajan direktio-oikeus eli työnantajalla on oikeus työn johtoon ja valvontaan
- työ tehdään pääasiassa työnantajan työntekijöilleen tarjoamilla työvälineillä
- työnantajalla on oikeus määrätä työntekopaikka
- työntekijä saa tekemästään työstä vastiketta.

Vero-oikeus on pakottavaa oikeutta, joten työnantaja ja työntekijä eivät voi vapaasti sopia siitä, muodostuuko heidän välilleen vero-oikeudellinen työsuhde vai ei. Jos työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät, niin muodostuu työntekijän ja työnantajan välille vero-oikeudellinen työsuhde. Tällaisessa tilanteessa työstä saatu vastike on aina luonnollisen henkilön veronalaista ansiotuloa. Vaikka vastike maksettaisiin osakeyhtiölle, jonka osakkeenomistaja työn suorittanut henkilö on, niin tämä ei muuta tilannetta, vaan vastike on osakkeenomistajan veronalaista tuloa. (Verohallinto 2014 a, viitattu 2.2.2015; Verohallinto 2014b, viitattu 2.2.2015.)

Veroviranomaisen tarkastellessa työsuhdetta ja yritysten välistä sopimusta on tärkeää huomioida, että EPL 13 pykälässä tarkoitettu työsuhde on itsenäinen vero-oikeudellinen käsite. Kun työntekijälle kohdistetaan työsuhteeseen perustuvaa suoritusta hänen ansiotuloksi, niin siinä ei ole kysymyksessä työoikeudellisen tai muun oikeudellisen muodon sivuuttaminen, vaan pelkästään verolain säännösten tulkitseminen. Jos yritysten välinen sopimus tulkitaankin työsopimukseksi, niin vastikkeen verottaminen työntekijän ansiotulona ei edellytä verotusmenettelylain veron kiertämissäpykälän (28 §) tai muun vastaavan säännöksen soveltamista. (Verohallinto 2014 a, viitattu 3.2.2015.)

Ennakkoperintälain 13 pykälän ensimmäisessä momentin toisessa kohdassa on säädetty myös eräät henkilökohtaiset palkkiot palkaksi. Henkilökohtaiset palkkiot ovat aina kyseisen tehtävään

valitun luonnollisen henkilön veronalaista ansiotuloa, vaikka hän ei olisikaan työsuhteessa suorituksen maksajaan. Jos osakeyhtiölle maksettu vastike verotetaan osakkeenomistajan palkkatulona, niin tuloon kohdistuvat menot on otettava huomioon hänen henkilökohtaisen verotuksensa vähennyksinä. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen täytyy antaa selvitys menoistaan veronviranomaiselle. (Verohallinto 2014a, viitattu 2.2.2015.)

13 §

Palkka

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.

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 tuloverolaisissa säädettyllä tavalla. Palkaksi katsotaan myös tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitetut edut sekä 69 §:ssä tarkoitetut edut siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia. (Ennakkoperintälaki 1118/1996 2:13§.)

Edellä mainituin perustein osakkeenomistajan työsuhteiksi katsotuista sopimuksista saatu palkkatulo on aina verotettava hänen henkilökohtaisena ansiotulonaan. On tärkeää ottaa kuitenkin huomioon, että jokaista sopimusta katsotaan erillisenä eli yhden suorituksen palkanluonteisuus ei välttämättä tarkoita, että kaikki muutkin sopimukset ovat työsuhteita. Suorituksen palkanluonteisuutta on siis arvioitava aina erikseen jokaisen suorituksen maksajan ja saajan välisessä suhteessa. Osakkeenomistaja voi olla työsuhteessa yhteen tai useampaan suorituksen maksajaan sekä samaan aikaan hänen omistamallaan yhtiöllä voi olla yritysten välisiä sopimuksia ja näin hän tekee työtä myös omistamansa yhtiön lukuun. Tällöin työsuhteesta saatu vastike on osakkeenomistajan palkkatuloa ja yhtiöön lukuun tehdystä työstä saatu vastike on osakeyhtiön tuloa, mikä verotetaan erillisenä osakkeenomistajan henkilökohtaisesta verotuksesta. (Verohallinto 2014a, viitattu 3.2.2015.)

Verohallinto on antanut erillisen ohjeen hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotuksesta 17.6.2013 ja se on voimassa toistaiseksi. Ohjeessa käsitellään hallintoelimen jäsenyydestä ja toimitusjohtajan tehtävästä maksetun palkkion ja eräiden muiden

henkilökohtaisten palkkioiden verokohtelua. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO:2011:31 oli kysymys siitä, oliko hallituksen jäseneksi nimetyn luonnollisen henkilön palkkio hänen palkkaa vai hänen työnantajansa elinkeinotuloa, kun palkkio maksettiin työnantajalle. Ratkaisussa hallituksen jäsenyydestä maksettu palkkio katsottiin hallituksen jäseneksi nimetyn luonnollisen henkilön palkkatuloksi äänin 4-1. Lopputuloksen kannalta ratkaisevia perusteluja oli ennakkoperintälain 13 pykälän 1 momentin 2 kohdan säännös palkan määrittelystä sekä osakeyhtiölain 6 luvun 10 pykälän 1 momentin mukainen säännös osakeyhtiön hallituksen jäsenen kelpoisuudesta eli jäsenenä voi toimia vain luonnollinen henkilö eikä näin ollen toinen osakeyhtiö. Ratkaisussa oli kyse tulon kohdistamisesta sekä tulon luokittelusta palkaksi. Sillä seikalla kenelle korvaus maksetaan, ei ole merkitystä tulon kohdistamisen ja luonteen kannalta. Hallituksen jäsenyydestä maksettua palkkiota ei ollut ennen ratkaisua pidetty verotuskäytännössä poikkeuksetta hallituksen jäsenen palkkana. Palkkiota oli voitu katsoa hallituksen jäsenenä toimineen henkilön työnantajan tulona esimerkiksi, jos hallitustyöskentely oli liittynyt konsultti toimeksiantoon ja hallitustyöskentelystä maksettu korvaus oli osa toimeksiannosta maksettua kokonaiskorvausta. Ratkaisun KHO:2011:31 vaikutukset verotuskäytäntöön ovat siten, että hallituksen jäsenen tehtävästä maksettu korvaus katsotaan aina kokonaisuudessaan hallituksen jäseneksi nimetyn luonnollisen henkilön palkaksi riippumatta siitä, kenelle korvaus maksetaan. Sillä ei enää ole merkitystä, vaikka hallituksen jäsenyys olisi osa lyhytaikaista konsultti toimeksiantoa ja hallituksen jäsenyydestä maksettu palkkio olisi osa toimeksiannosta maksettua korvausta. (Verohallinto 2013d, viitattu 31.10.2015.)

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 2013:1 oli kyse siitä, oliko toimitusjohtajan tehtävästä maksettu palkkio toimitusjohtajaksi nimetyn luonnollisen henkilön palkkaa vai hänen omistamansa yhtiön elinkeinotuloa, kun palkkio maksettiin hänen omistamalleen yhtiölle. Ratkaisussa toimitusjohtajan tehtävästä maksettu palkkio katsottiin toimitusjohtajaksi nimetyn luonnollisen henkilön palkaksi. Korkein hallinto-oikeus käytti samoja perusteluja toimitusjohtajan palkkiota koskevassa vuosikirjaratkaisussa, kuin edellisessä kappaleessa mainitussa hallituksen jäsenen palkkiota koskevassa vuosikirjaratkaisussa. Aikaisemmassa verotuskäytännössä toimitusjohtajan tehtävästä maksettu palkkio on voitu katsoa toimitusjohtajan omistaman yhtiön elinkeinotuloksi poikkeuksellisesti, jos kyseessä on ollut tilapäinen järjestely, mille on ollut joku erityinen syy. Lisäksi on edellytetty, että toimitusjohtajan tehtävät ovat poikenneet sinä aikana niistä tehtävistä, mitkä toimitusjohtajalle yleensä kuulu sekä järjestely on ollut lyhytaikaista. Esimerkiksi yrityksen saneeraustilanteessa toimitusjohtajan tehtävästä maksettu korvaus on voinut olla ulkopuolisen konsulttiyhtiön elinkeinotoiminnan tuloa.

Ratkaisun KHO:2013:1 vaikutukset verotuskäytännössä näkyvät siten, että toimitusjohtajan tehtävästä maksettu korvaus on aina kokonaisuudessaan toimitusjohtajaksi nimetyn luonnollisen henkilön veronalaista palkkatuloa riippumatta siitä, kenelle korvaus maksetaan. Lyhytaikaisella konsultti toimeksiannolla ei enää ole merkitystä toimitusjohtajan tehtävästä maksetun korvauksen luonteeseen ja tulon kohdistamiseen. Lisäksi toimitusjohtajan palkkion verokohtelua sovelletaan kaikissa yhtiömuodoissa. (Verohallinto 2013d, viitattu 31.10.2015.)

Työsuhteesta saatu vastike on luonnollisen henkilön palkkatuloa ja yritysten välisistä toimeksiantosuhteista saatu vastike on työkorvausta. On siis tärkeä tietää millä perusteilla työkorvaus eroaa palkkatulosta. Työnantajan on toimitettava palkasta ennakonpidätys ja maksettava sosiaaliturvamaksu, kun taas työkorvauksesta ei toimiteta ennakonpidätystä, jos sen saaja on enakkoperintärekisterissä. Työkorvaus voi olla työn suorittajan elinkeinotoiminnan tuloa tai hänen omistamansa yhtiön tuloa. Palkan ja työkorvauksen arvioinnissa huomioon otettavien tosiasioiden merkitys on muuttunut edelleen yrittäjyyttä tukevaan suuntaan. Tästä esimerkiksi vaikka aloittavalla yrityksellä ei olisi kuin yksi toimeksiantaja, mutta hän on muuten järjestänyt toimintansa asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamista varten, niin yrityksen ja toimeksiantajan välistä sopimusta ei katsota työsuhteeksi. Lisäksi aloittavan yrityksen toiminnan vakiinnuttaminen voi viedä vuosia ja toiminnan alkuvaiheessa yrityksen toiminnan luonne voi olla lähellä työsuhteen tunnusmerkkejä. Tästä huolimatta voi kyse olla yritystoiminnasta kunhan toiminta on muutoin järjestetty asianmukaiseksi yritystoiminnaksi. (Verohallinto 2014b, viitattu 3.2.2015.)

Työkorvauksen määritelmä on EPL 25 pykälästä. Työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettava korvaus on työkorvausta. Ensin on selvitettävä, onko työstä maksettava suoritus palkkaa. Jos suoritus ei ole palkkaa, niin silloin se on työkorvausta. Pääsääntöisesti työkorvaus verotetaan sen saajan elinkeinotoiminnan tulona. Yksittäiset ja satunnaiset työkorvaukset ovat yleensä työkorvauksen saajan henkilökohtaista ansiotuloa. Tällöin saajan ansiotoiminta on hyvin pienimuotoista tai hän ei harjoita lainkaan yritystoimintaa, mutta ei myöskään ole työsuhteessa suorituksen maksajaan. (Verohallinto 2014b, viitattu 3.2.2015.)

Yritysten välisiä toimia kutsutaan toimeksiantosuhteiksi. Toimeksiantosuhteesta on kyse silloin, kun osapuolet ovat tehneet toimeksiantosopimuksen, toimeksiantosuhteen tunnusmerkit täyttyvät ja kun osapuolten tosiasiallinen toiminta tukee toimeksiantosuhteen syntymistä.

Toimeksiantosuhteen tarkastelussa edellä mainittujen seikkojen kokonaisarvio ratkaisee.

Toimeksiantosuhteen muodollisia tunnusmerkkejä ovat:

- toiminimellä tai yhtiömuodossa toimiminen
- pakollisten sosiaalivakuutusten ottaminen
- ennakkoperintärekisteriin kuuluminen
- muihin rekistereihin kuuluminen
- lakisääteisten ilmoitusten tekeminen sekä toimilupa.

Muodolliset tunnusmerkit liittyvät yrittäjänä toimimisen velvoitteiden täyttämiseen.

Toimeksiantosuhteen **tosiasialliset** tunnusmerkit liittyvät maksajan ja saajan välisen sopimussuhteen mukaisten velvoitteiden sisältöön sekä todellisiin työskentelyolosuhteisiin ja – ehtoihin:

- toimeksiantosopimuksen sisältö
- työn suorittamisen itsenäisyys tai henkilökohtaisuus
- työskentely toisen tai omaan lukuun
- työn johto- ja valvontaoikeus
- työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit
- työskentelyn ajankohta sekä työskentelypaikka
- vastikkeen määräytyminen
- työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten korvaaminen
- vastuut, takuut ja vakuutukset
- irtisanomisen ehdot sekä toimeksiantojen rajoittaminen
- kilpailukiello ja salassapito.

Muodollisten ja tosiasiallisten tunnusmerkkien kokonaisarviointi ratkaisee, kun arvioidaan onko osapuolten välisessä suhteessa kyse työsopimuksesta vai toimeksiantosopimuksesta. Veroviranomaisen on myös kokonaisarviointia tehdessä harkittava kukin tapaus erikseen ja arvioida millaisesta toimeksiannosta on kyse. (Verohallinto 2014b, viitattu 3.2.2015.)

Jos yksittäisiä osakeyhtiölle maksettuja tuloeriä kohdennetaan osakkaan veronalaiseksi palkkatuloksi, niin tämä ei tarkoita osakeyhtiön sivuuttamista kokonaan. Tällaisessa tilanteessa ainoastaan työsuhteeseen perustuvat tai muutoin lain nojalla palkaksi katsotut suoritukset verotetaan osakkeenomistajan ansiotulona. Tulkinnanvaraisessa toimeksiannossa ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista kohdistaa yksittäistä osakeyhtiölle maksettua korvausta osakkaalle, jos

toimeksiannon taloudellinen merkitys on vähäinen sekä työn suorittaja toimii yleensä yrittäjänä. Tulkinnanvaraisen suorituksen uudelleen kohdistaminen ei myöskään ole tarkoituksenmukaista silloin, kun osakeyhtiö on maksanut kaikki veronsa (ennakot, lopullisen veron, arvonlisäveron) ja yhtiötä on jo verotettu sen saamasta tulosta. (Verohallinto 2014 c, viitattu 16.2.2015.)

3.4 Hallituksen esitys 53/1998 ja kannanotosta osakeyhtiöiden sivuuttamisiin

Hallituksen esityksessä 53/1998 "Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 pykälän muuttamisesta" arvioidaan myös osakeyhtiön sivuuttamiseen liittyviä kysymyksiä. Osakeyhtiön sivuuttaminen tulee esiin, kun esityksessä puhutaan luottamuksen suojasta. "Verotuksen oikeusturvatyöryhmä on käsitellyt välimuistiossaan osakeyhtiön sivuuttamista. Työryhmä ehdotti ratkaisumallia, jossa lainsäädännöllä osakeyhtiön sivuuttamista rajoitettaisiin, paitsi silloin kun sen nimissä saatu tulo on palkkatuloa tai siihen rinnastettavissa olevaa tuloa." Malliin liittyy kuitenkin myös ongelma, kuten ansiotulon luonteisen tulon muuntamismahdollisuus yhteisön tuloksi ja epäneutraalisuus palkkatulojen ja henkilökohtaisten sivutulujen verokohtelun välillä. Työryhmän käsittelemän ratkaisumallin mukaan elinkeinotoiminnasta saatu tulo verotettaisiin yhteisön tulona. (Hallituksen esitys 53/1998.)

Hallituksen esityksessä mainitaan osakeyhtiöiden sivuuttamisesta verotuksessa silloin, kun yhtiön ainoa toimeksiantaja on ollut entinen työnantaja tai toimeksiantajien lukumäärä on ollut alhainen sekä yhtiön toiminta on ollut sivutoimista. Lisäksi yhtiön liikevaihto on ollut pieni, yhtiö ei ole maksanut palkkoja, yhtiöllä ei ole ollut omia toimitiloja eikä osakkaan lisäksi muita työntekijöitä sekä yhtiön käyttöomaisuuden määrä on ollut pieni. Kun sivuuttaminen on tapahtunut, on tulon katsottu syntyneen osakkaan henkilökohtaisesta työpanoksesta. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä on syntynyt useita osakeyhtiön sivuuttamisratkaisuja, mutta hallituksen esityksen mukaan viimeaikaisissa ratkaisuissa sivuuttamista ei ole hyväksytty. (Hallituksen esitys 53/1998.)

Hallituksen arvioidessa verotusmenettelyn nykytilaa vuonna 1998, niin

Erityisesti jälkiverotuksin tapahtuva sivuuttaminen heikentää verovelvollisen oikeusturvaa silloin, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ilmoittaessaan tulon yhtiön tulona eikä henkilökohtaisena tulonaan ja verovelvollisella on ollut perusteltu syy uskoa,

että veroviranomainen on aikaisempien verovuosien osalta hyväksynyt toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa. (Hallituksen esitys 53/1998.)

Myös verohallitus on koulutuksessaan ohjeistanut Verohallintoa suhtautumaan pidättäytyväisesti osakeyhtiöiden sivuuttamiseen oikeusturvaongelmien välttämiseksi. Osakeyhtiöiden sivuuttamisten kieltäminen kokonaan lainsäädäntöä muuttamalla ei kuitenkaan ole perusteltua, koska tällöin verosuunnittelu ansiotulojen muuttamisesta pääomatuloksi kasvaisi, mikä johtaisi ansiotulojen veropohjan rapautumiseen. Hallituksen viimeaikaisilla toimilla on pyritty rajoittamaan pääomatulojen ja ansiotulojen verotukseen liittyviä ongelmia, joten osakeyhtiöiden sivuuttamisten kieltäminen korostaisi myös entisestään kyseistä ongelmaa. Oikeusturvaongelmaa voidaan pyrkiä vähentämään määrittämällä yhtiöiden verotuksellista asemaa jo säännönmukaisessa verotuksessa sekä lisäämällä verovelvolliselle annettavaa luottamuksen suojaa. (Hallituksen esitys 53/1998.)

3.5 Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä osakeyhtiöiden sivuuttamistapauksissa

Tässä kappaleessa esitetään kuusi Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua liittyen osakeyhtiöiden sivuuttamisiin. Yksi ratkaisu on vuodelta 1982, kaksi ratkaisua on vuodelta 1989 ja kolme ratkaisua vuodelta 1997. Ratkaisuihin on pohdittu mahdollisia perusteluja miksi Korkein hallinto-oikeus on sivuuttanut osakeyhtiön tai miksi osakeyhtiö on jätetty sivuuttamatta. Ensin on esitetty omia pohdintoja ja jäljempänä on esitetty kyseinen Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Osakeyhtiöiden sivuuttamiset ovat lähtöisin taitelijoihin liittyvistä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista. Niissä osakeyhtiön tuloksi merkityt osakkaan henkilökohtaiseksi tuloksi katsottavat tuloerät kohdistettiin taitelijalle verotettavaksi palkkatuloksi. Myöhemmin sivuuttamiset ovat laajenneet muihin ammatteihin kuten tilintarkastajiin ja hammaslääkäreihin. (Defensor Legis 1998 N:o 3–4, 189).

KHO 28.9.1982/4277

Verovelvollisuus - Henkilökohtaisen tulon verotus - Verotuksen kiertäminen - Osakeyhtiö -
Taitelijayhtiö - Esiintyvä taiteilija - Oikea verovelvollinen - Kenen tuloa

Diaarinumeri 5764/12/

o: 81

Antopäivä: 28.9.198

2

Taltio: 4277

Julkaisupäivä: 82/7

Esiintyvä taiteilija oli perustanut yhdessä vaimonsa ja kahden muun henkilön kanssa osakeyhtiön, jonka yhtiöjärjestyksen mukainen toimiala oli erilaisten viihdeohjelmien valmistus, levytys ja niiden myynti. Yhtiön taiteilijan henkilökohtaisesta esiintymisestä erilaisilta yhteisöiltä laskuttamat ja kirjanpitoonsa sisällyttämät palkkiot katsottiin asiassa saatuun selvitykseen nähden taiteilijan itsensä tuloksi. Verovuosi_1977 Verovuosi_1978
Samoin D:5765/12/81
VerotusL 56 §

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1989/4667 osakeyhtiö sivuutettiin verotuksessa. Osakeyhtiön sivuuttamiseen vaikuttivat seuraavat tekijät: osakas harjoitti sivutoimisesti tilintarkastusta, konsultointia, mainospalveluja ja vakuutusasioita, yhtiöllä ei ollut ulkopuolisia palkattuja työntekijöitä eikä yhtiö ollut maksanut ollenkaan palkkaa tai osinkoa omistajalleen verovuonna 1986 ja 1987. KHO ratkaisi yhtiön tulojen olevan aikaisemman veronkierto pykälän 56 pykälän nojalla osakkaan omia henkilökohtaisessa verotuksessa olevia tuloja. Kun yritystoimintaa harjoitetaan sivutoimisena, on osakeyhtiön sivuuttamisessa suurempi riski. Palkanmaksun puuttuminen lisää myös sivuuttamisriskiä.

KHO 15.12.1989/4667

Verovelvollisuus - Osakeyhtiön vai osakkaan tuloa - Tulon kohdistaminen

Diaarinumeri 2865/3/

o: 89

Antopäivä: 15.12.1

989

Taltio: 4667

Osakeyhtiön tulot olivat muodostuneet yhtiön ainoan osakkaan ja työntekijän sivutoimenaan harjoittamista tilintarkastustehtävistä ja konsultointitehtävistä sekä mainospalveluista ja vakuutusasiainnista. Yhtiön liikevaihto oli verovuonna 1986 ollut 103.990 markkaa ja verovuonna 1987 112.261 markkaa eikä se ollut maksanut palkkaa eikä osinkoja osakkaalleen. Yhtiön tulot oli verotuslain 56 §:n nojalla verotettava osakkaan tuloina. Verovuosi_1986 Verovuosi_1987

VerotusL 56 §

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1997/155 osakeyhtiötä ei sivuutettu verotuksessa. Yhtiön pääosakas työskenteli päätoimisesti yhtiössä sekä yhtiöllä oli ulkopuolista palkattua työvoimaa. Yhtiöllä oli toiminta-aikana useita eri toimeksiantoja, vuosittain 30-40 kappaletta ja koko aikana noin 200 kappaletta. Lisäksi yhtiö markkinoi omia palvelujaan ja liikevaihto oli kohtuullista. Edellä mainitut seikat puolsivat sitä, että KHO katsoi yhtiön toiminnan vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tulot voitiin näin ollen katsoa yhtiön verotettavaksi tuloiksi.

KHO 28.1.1997/155

Elinkeinotulon verotus - Verovelvollisuus - Osakeyhtiö - Tulon kohdistaminen - Osakeyhtiön vai osakkaan tuloa

Diaarinumeri 1731/3

o: /96

Antopäivä: 28.1.1

997

Taltio: 155

Yhtiön, joka oli perustettu vuonna 1989, toimialaan kuului muun muassa liikkeenjohdon, hallinnon ja markkinoinnin konsultointi. Yhtiön pääosakas oli työskennellyt päätoimisesti yhtiössä, minkä lisäksi yhtiö oli käyttänyt ulkopuolista työvoimaa. Yhtiöllä oli useita toimeksiantajia. Toimeksiantajia yhtiö ilmoitti olleen vuosittain 30-40 kappaletta ja koko toiminta-aikana noin 200 kappaletta. Yhtiö oli markkinoinut palveluksiaan. Yhtiön liikevaihto oli ollut vuonna 1990 441.029 markkaa, vuonna 1991 365.598 markkaa, vuonna 1992 143.223 markkaa, vuonna 1993 251.061 markkaa ja vuonna 1994 251.197 markkaa. Yhtiön toimiala sekä toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen tulojen kohdistaminen yhtiölle vastasi asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Verovuosi_1993

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1997/2826 KHO kumosi säännönmukaisessa verotuksessa vuosina 1992 ja 1994 sivuutetun osakeyhtiön. Lakiasian palvelutoimintaa harjoittavassa osakeyhtiössä oli kaksi osakasta ja yksi palkattu työntekijä. Yhtiöllä oli myös vuokrattu toimitila ja yhtiön koko toiminta-aikana liikevaihto koostui samanlaatuisista toimeksiannoista ja tehtävistä. Vuosina 1992 ja 1994 säännönmukaisessa verotuksessa yhtiön tulot verotettiin kuitenkin osakkaan A:n henkilökohtaisina tuloina, vaikka vuosina 1986-1991 sekä vuonna 1993 tulot verotettiin osakeyhtiön tuloina. KHO kuitenkin kumosi verotuslain 56 pykälän nojalla sivuutetun osakeyhtiön, koska toiminnan laajuudessa ja laadussa ei ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia yhtiön koko toiminta-aikana. Näin ollen ei ollut perusteltua sivuuttaa yhtiötä säännönmukaisessa verotuksessa vuosina 1992 ja 1994 verotuslain 56 pykälässä säädettyjen edellytysten mukaan.

KHO 6.11.1997/2826

Elinkeinotulon verotus - Oikea verovelvollinen - Osakeyhtiö - Tulon kohdistaminen - Verotuksen kiertäminen - Aikaisemmat toimitetut verotukset - Luottamuksen suoja

Diaarinumeri 265/2

o: /97

Antopäivä: 6.11.

1997

Taltio: 2826

Lakiasian palvelutoimintaa harjoittava osakeyhtiö oli perustettu vuonna 1986 ja merkitty kaupparekisteriin 4.11.1987. Yhtiön osakkaina oli eläkkeellä oleva varatuomari A, joka toimi päätoimisesti yhtiössä, sekä haastemiehen toimensa ohella avustanut B, joka opiskeli oikeustiedettä. Lisäksi yhtiön toimistotehtäviä hoiti B:n puoliso. Yhtiöllä oli vuokrattu,

yleisölle avoin toimisto. Yhtiön liikevaihto, joka koostui koko toiminta-aikana samanlaatuisista toimeksiannoista ja tehtävistä, oli vaihdellut vuoden 1988 34.390 markasta vuoden 1993 229.284 markkaan. Yhtiötä oli verotettu ilmoittamistaan tuloista vuosien 1986-1991 ja 1993 verotuksissa, mutta vuosien 1992 ja 1994 säännönmukaisissa verotuksissa yhtiön tulot verotettiin A:n ammattitoiminnasta saatuina tuloina. Kun otettiin huomioon yhtiön verovuosien 1992 ja 1994 toiminta sekä vuosilta 1987-1991 ja 1993 toimitetut yhtiön verotukset, joihin verrattuna yhtiön toiminnan laajuudessa tai laadussa ei ollut tapahtunut muutoksia, vuosien 1992 ja 1994 verotuksissa ei ollut verotuslain 56 §:ssä säädettyjä edellytyksiä verottaa yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja osakas A:n tuloina. ja verovuosi_1994 Verovuosi_1992 VerotusL 56 §

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1997/1820 osakeyhtiötä ei sivuutettu. Yksityisenä liikkeenharjoittajana toiminut A muutti kuljetusliikkeen osakeyhtiöksi ja A omisti koko osakekannan. Yhtiön toiminta tapahtui ulkomailla ja ensimmäisellä tilikaudella toimeksiantajia oli ollut kaksi. Yhtiö oli maksanut A:lle palkkaa ja ulkomaanpäivärahoja. Liikevaihto oli kohtuullista ja kuorma-auto sekä liikennelupa olivat osakeyhtiön nimissä. KHO ratkaisi äänestämällä 7-1, ettei yhtiön nimissä ilmoitettua tuloa voitu verottaa verotuslain 56 pykälän nojalla A:n ammattitulona. Päätöstä puolsivat lisäksi liikevaihdon määrä, käyttöomaisuuden arvo ja toiminnan laatu, jossa yhtiölle syntyi tuloa sekä kuljettajasta että kuorma-autosta.

KHO 13.8.1997/1820

Diaarinumer	583/3
o:	/96
Antopäivä:	13.8.1997
Taltio:	1820

Osakeyhtiö oli jatkanut osakeyhtiön koko osakekannan omistavan A:n yksityisenä liikkeenharjoittajana harjoittamaa kuljetusliikettä. Toiminta tapahtui ulkomailla yhdellä kuorma-autolla yhden ulkomaantavaratilausliikenneluvan nojalla, joka mahdollisti jatkuvan ulkomailla oleskelun. Yhtiöllä ei ollut toimipaikkaa enempää Suomessa kuin ulkomaillakaan. Yhtiöllä oli ensimmäisellä tilikaudella ollut kaksi toimeksiantajaa, joilta oli saatu liikennöitsijäsopimusten mukaisina kuljetuspalkkioina yhteensä 713.005 markkaa. Käyttöomaisuuteen sisältyneen kaluston arvo taseen mukaan oli ollut 189.954 markkaa. Palkkoja oli maksettu 128.998 markkaa, josta 100.000 markkaa oli maksettu A:lle. Yhtiö oli lisäksi maksanut ulkomaanpäivärahoja 90.386 markkaa, joista 79.725 markkaa oli maksettu A:lle. A:n palkkatulon yhtiö on ulkomaantyötulona katsonut olevan verovapaata tuloa. Yhtiön elinkeinotoiminnan tulokseksi ennen verojen suorittamista ilmoitettiin 22.414 markkaa. Kun liikennelupa ja kuorma-auto olivat olleet osakeyhtiön nimissä ja kun otettiin huomioon osakeyhtiön liikevaihdon määrä ja käyttöomaisuuden arvo sekä harjoitetun toiminnan laatu, jossa tulon syntymiseen vaikutti sekä kuljettajan että auton osuus, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiön nimissä ilmoitettua tuloa tullut verottaa verotuslain 56 §:n nojalla A:n ammattitulona. Merkitystä asiassa ei ollut sillä, että A:n yhtiöltä saama palkkatulo ei tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 54 §:n mukaan ollut A:n veronalaista tuloa. Verovuosi_1992. Äänestys 7-1.

VerotusL 56 §

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1989/4579 osakeyhtiö sivuutettiin verotuksessa. Osakeyhtiön osakkaina olivat henkilö A ja tämän puoliso. Yhtiön toimintaan kuului lennonopetus sekä lentosuoritukset. Yhtiön liikevaihto oli pieni ja käyttöomaisuutena oli vain auto. Lennonopetuksessa ja lentosuorituksissa ei siis käytetty yhtiön omia ilma-aluksia. Osakkaalle A ei maksettu ollenkaan palkkaa, eikä yhtiöllä ollut ulkopuolista palkattua työvoimaa. Osakeyhtiö sivuutettiin verotuslain 56 pykälän nojalla, kun KHO katsoi yhtiön nimissä ilmoitettujen tulojen olevan A:n ammattitoiminnasta syntyneitä henkilökohtaisia verotettavia tuloja.

KHO 12.12.1989/4579

Elinkeinotulon verotus - Verovelvollisuus - Osakeyhtiö - Tulon kohdistaminen

Diaarinumer 1536/3/

o: 89

Antopäivä: 12.12.1

989

Taltio: 4579

Eläkkeellä oleva lentokapteeni A oli perustanut osakeyhtiö X:n, jonka toimiala oli lennonopetus ja lentosuoritukset. Yhtiön osakkaina olivat A ja tämän puoliso. Osakeyhtiön liikevaihto oli tilikaudella 1.2.1985 - 31.1.1986 ollut 50.432 markkaa. Käyttöomaisuutena yhtiöllä oli auto. Ulkopuolisia työntekijöitä ei käytetty, yhtiön lentotoiminnan hoiti palkatta A. Yhtiön kulut koostuivat pääosin A:lle maksetuista kulukorvauksista. Katsottiin, että osakeyhtiön toiminnassa oli kysymys A:n ammattitoiminnasta ja että yhtiön nimissä ilmoitetut tulot oli verotuslain 56 §:n nojalla verotettava A:n tuloina. Verovuosi_1986

VerotusL 56 §

4 OSAKEYHTIÖN SIVUUTTAMISEN NYKYTILANNE JA TULEVAISUUS

Opinnäytetyön empiirinen osuus muodostuu haastatteluista. Haastattelut olivat avoimia haastatteluja ja kysymykset liittyivät opinnäytetyön aihepiiriin eli osakeyhtiöiden sivuuttamisiin. Haastattelukysymykset (LIITE 1) pohdittiin yhdessä toimeksiantajan kanssa, että saatiin mahdollisimman selkeät ja kohdennetut kysymykset. Samaa kysymyslomaketta käytettiin kaikissa haastatteluissa. Haastattelumuodoksi valikoitui avoin haastattelu, koska haluttiin saada uutta näkemystä tiettyyn aihepiiriin sekä haastateltavien kokemukset ja mielipiteet aiheeseen todennäköisesti vaihtelevat. Osakeyhtiön sivuuttaminen tutkimuksen aiheena ei ole yksiselitteinen ja helppo, koska sitä ei ole mitenkään tarkasti määritelty ja tuoretta faktatietoa siitä ei ole helposti saatavilla. Haastatteluja ei nauhoitettu vaan haastattelija kirjoitti vastaukset kysymyslomakkeelle kuulemansa perusteella. Haastateltavia oli neljä joista kaksi haastattelua suoritettiin yksilöhaastatteluna ja kolmas haastattelutilanne oli parihaastattelu. Kaksi haastattelua tapahtui haastateltavien työpaikoilla Oulussa ja yksi haastattelu pidettiin Oululaisessa Cafe Bisketissä. Haastattelun tavoitteena oli saada vastauksia siihen, mikä tilanne on tällä hetkellä osakeyhtiöiden sivuuttamisissa sekä mihin suuntaan sivuuttamiskäytäntö on tulevaisuudessa mahdollisesti muuttumassa.

Haastateltavien henkilöllisyys ei tule ilmi opinnäytetyössä, koska opinnäytetyötä aloitettaessa ajatuksena oli haastatteluiden olevan luontevampia ja avoimempia kun haastateltavat pysyvät nimettöminä. Lisäksi haastatteluiden luotettavuus vaikutti myös päätökseen pitää haastateltavat salassa. Kun haastatteluiden vastaukset on vain kirjoitettu ylös kuulemien vastauksien perusteella, niin ei ole tarkoituksenmukaista nimetä haastateltavaa ja hänen vastausta kysymykseen, koska kirjoitettu vastaus voi poiketa haastateltavan tarkoittamasta vastauksesta. Haastateltavia oli neljä verotuksen asiantuntijaa ja kokemusta erilaisista verotukseen liittyvistä työstä heillä on yksilöittäin noin 10-30 vuotta. Useammalla haastateltavalla on työhistoriassa työkokemusta Verohallinnon puolelta sekä he ovat toimineet veroasiantuntijoina ja verojuristeina suurissakin yrityksissä. Koulutustaustaa haastateltavilla on joko KTM – kauppatieteiden maisteri tai OTK – oikeustieteen kandidaatti sekä yhdellä haastateltavista on myös varatuomarin arvonimi. Haastattelun tulokset pyritään avaamaan ja analysoimaan kootusti aihealueittain.

Ensimmäisenä haastateltavilta kysyttiin yksiselitteiset kysymykset: Sivuutetaanko osakeyhtiöitä verotuksessa, puretaanko osakeyhtiöitä verotuksessa sekä mikä on lainsäädännöllinen tausta sivuuttamiselle. Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että osakeyhtiöitä voidaan edelleenkin sivuuttaa tai purkaa verotuksessa. Nykyään sivuuttamisia tapahtuu kuitenkin vähemmän, mutta kenelläkään ei ollut ajatusta, että sivuuttamisista olisi kokonaan luovuttu. Osakeyhtiöitä sivuutetaan veron kiertämissäännöksen nojalla eli VML 28 pykälän perusteella ja/tai sitten osakeyhtiön nimissä tehty työ katsotaan työsuhteeksi EPL 13 pykälään vedoten. Osakeyhtiöiden sivuuttaminen elää ajan mukana ja jos osakeyhtiön verotus kevenee toiminimen verotukseen verrattuna, niin sivuuttamisia voidaan taas jatkaa aktiivisemmin. Jos osakeyhtiömuoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta voidaan vedota veron kiertämissäännökseen, mutta nykyään sitä tapahtuu harvemmin. Lisä kommenttina lainsäädännölliseen taustaan tuli maininta luottamuksensuojasta. Verovelvolliselle pitää ilmoittaa, jos tulevaisuudessa osakeyhtiö tullaan sivuuttamaan verotuksessa yrityksen toiminnan pysyessä muuttumattomana. Jatkokysymyksenä esitettiin kysymys kummalla edellä mainitulla perusteella sivuuttamista tapahtuu enemmän (EPL 13 § vai VML 28 §). Maininta tuli, että aikaisemmin sivuuttamista tapahtui enemmän veronkierto säännökseen perustuen, mutta nykyään sivuuttamistapauksissa lainsäädännöllinen tausta on useimmin EPL 13 pykälä eli onko kyse palkasta vai työkorvauksesta. Yksi haastateltavista mainitsi verohallinnon sivuilta löytyvän ohjeen vuodelta 2013, missä määritellään ettei toimitusjohtajan palkka voi olla yhtiön tuloa. Kyseinen ohje Verohallinnolta on käsitelty aikaisemmin opinnäytetyön tietoperustassa ja se liittyy juurikin ongelmaan palkan ja työkorvauksen rajanvedossa. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Seuraavaksi esitettiin kysymykset: millä perusteilla osakeyhtiön yritys sopimuksia katotaan työsopimukseksi sekä mikä on toimeksiantajien lukumäärän merkitys. Verohallinto arvioi yleisten työsopimusten tunnusmerkkien valossa onko kyse työsuhteesta vai toimeksiantosuhteesta. Vaikka siviilioikeudellinen sopimus olisi osakeyhtiölle, niin Verohallinnossa voidaan tulkita sopimus työsopimukseksi jos työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät. Toimeksiantosopimus voidaan katsoa työsopimukseksi, jos siinä on työntekijöiden työsopimukseen verrattavia ehtoja eli työskentelyolosuhteet vastaavat työntekijöiden olosuhteita esimerkiksi ei ole minkäänlaista työvälineiden korvausvaatimuksia. Lisäksi työsopimukseksi tulkitsemiseen voi vaikuttaa, jos on ollut aikaisemmin kyseisen sopimusosapuolen työntekijänä, eikä yrityksellä ole muita toimeksiantajia. Haastateltavat korostivat, että sopimuksista riippumatta **tosiasialliset**

olosuhteet ratkaisevat eikä sopimuksen nimellä ole merkitystä. Se mikä tosiasiallisesti on työsuhde niin se myös katsotaan työsuhteeksi. Erään haastateltavan henkilökohtainen mielipide oli, että toimeksiantajien lukumäärällä on merkitystä, jos on yksi selkeä työsuhde niin se voidaan toki sivuuttaa, mutta kokonaisarvio ratkaisee. Yksi haastateltavista sanoi ettei tarvitse katsoa muita toimeksiantoja vaan yksi sopimus katsotaan kerrallaan. Voi kuitenkin yrittää vedota siihen, että muut sopimukset ovat samanlaisia ja niitä ei ole sivuutettu. Yksikin sopimus voidaan katsoa työsuhteeksi, vaikka muut olisivat toimeksiantosopimuksia. Ne sopimukset missä työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät voidaan sivuuttaa. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Millä perusteella osakeyhtiö "puretaan" verotuksessa kokonaan ja onko työperäisen osingon verotusta koskevan säännöksen (TVL 33b § 3 mom.) säätäminen korvannut osakeyhtiön sivuuttamisen, olivat seuraavat kysymykset. Osakeyhtiö puretaan verotuksessa, jos toiminta on suppeaa, panostukset ovat suppeat, toiminnan ympärille ei tarvita osakeyhtiötä eikä sitä toimintaa perinteisesti harjoiteta osakeyhtiömuodossa. Tästä esimerkkinä yksi kirvesmies harjoittaa toimintaa osakeyhtiönä. Osakeyhtiön nimissä tulon ilmoittamiseen on ryhdytty vain veronkierto mielessä eli ei ole liiketoiminnallisia perusteita pitää osakeyhtiötä sekä olosuhteille on voitu luoda erilaiset puitteet mitä ne todellisuudessa vastaavat, nämä asiat voivat olla peruste osakeyhtiön purkamiselle. Nykyisin osakeyhtiöitä puretaan vähemmän ja se on harvinaista, mutta aikaisemmin osakeyhtiöitä purettiin enemmän. Oikeuskäytäntö on muuttunut 30 vuoden aikana, verotus oli ennen erilaista ja silloin sivuutettiin koko osakeyhtiöitä. Haastateltavien mielestä työperäisen osingon verotusta koskevan säännöksen säätäminen ei ole korvannut osakeyhtiön sivuuttamista. On olemassa edelleen veron kiertämisen pykälä. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Seuraavat kysymykset liittyivät alueellisuuteen ja määrään: onko alueellisia eroja osakeyhtiöiden sivuuttamisissa, jos on niin millaisia sekä Verohallinnon työjärjestykseen liittyvä asia, verotus voidaan hoitaa ihan missä vaan, tuleeko muuttamaan osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytäntö verotuksessa. Haastateltavat olivat sitä mieltä, että alueellisia eroja sivuuttamisissa on esimerkiksi lääkärit kokevat ettei Helsingissä tunneta koko asiaa. Kokemusta on, että pohjoisessa ja itäsuomessa sivuuttaminen on herkempää, kuin pääkaupunkiseudulla. Pääkaupunkiseudulla sivuuttaminen on harvinaisempaa, kuin edellä mainituilla alueilla. Yhden haastateltavan mielestä

kuitenkin tätä nykyään alueellisia eroja ei ole sivuuttamisissa. On tehty tutkimus 90-luvulla ja silloin alueellisia eroja on ollut, mutta nykyään alueellisia eroja ei enää ole. Verohallinnon työjärjestyksen muututtua verotus voidaan toimittaa missä vain ja tällä voidaan päässä yhtenäiseen käytäntöön ja löytää yhtenäinen linja verotukseen. On väitetty, että Oulussa olisi ollut kovempaa verotusta ja vaihdettu sen takia yrityksen paikkakuntaa 90-luvulla. Työjärjestyksen muututtua väitetyt alueelliset erot poistuvat. Kun Verohallinto toimii valtakunnallisesti, niin verotus yhdenmukaistuu, kun asia voidaan hoitaa missä vain. Verotus perustuu tulkinnanvaraiseen materiaaliin, vaikka Verohallinnon ohjeet ovat yhdenmukaisia, niin ihminen kuitenkin tekee lopulta ne tulkinnanvaraiset ratkaisut. Erään haastateltavan mielestä verotusta ei saada koskaan yhdenvertaiseksi, koska asiat ovat tulkinnanvaraisia. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Seuraava kysymys oli kuinka monta osakeyhtiön sivuuttamistapausta tiedät viimeiseltä parilta vuodelta. Määrällisesti haastateltavien tiedossa olevat sivuuttamistapaukset viime vuosilta vaihtelivat haastattelu hetkellä. Yhdellä haastateltavalla oli tiedossa kaksi sivuuttamistapausta. Toisella haastateltavalla oli kaksi sivuuttamistapausta Korkeimmassa hallinto-oikeudessa ja yksi työn alla. Kolmannella haastateltavalla oli tiedossa kolme sivuuttamistapausta, yksi hallinto-oikeudessa, yksi ennakkoratkaisuna ja yksi tullut ilmi verotarkastuksessa. Neljännellä haastateltavalla oli tiedossa alle viisi sivuuttamistapausta. Yksi haastateltavista antoi sivuuttamistapauksista mielenkiintoisia ja tarkempia yksityiskohtia, vuoden 2015 lokakuun saldo:

1. Lääkäriyhtiön sivuuttamisesitys verotarkastuksessa
2. Holdingyhtiön osakkaan sivuuttaminen ja yhtiöiden välisen laskutuksen katsominen emoyhtiön osakkaan palkaksi muunkin kuin toimitusjohtajan palkkion ja hallituksen jäsenen palkkion oalta
3. Ammatinharjoittajan laskutus osakeyhtiön nimissä palkaksi.

Yhdessä haastattelussa tuli jatkokeskustelussa esille, että kokonaisharkinnan perusteella on voitettu useampi osakeyhtiön sivuuttamistapaus. Haastateltavan mielestä jälkiverotuksessa on vaikeampi sivuttaa, kuin säännönmukaisessa verotuksessa. Lisäksi jälkiverotuksen ollessa tulkinnanvaraista, niin sitä ei saisi jälki verottaa. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Haastattelussa kysyttiin millaisia kokemuksia asiantuntijoilla oli siitä, kuinka usein Verohallinnon sivuuttamispäätöksiin haetaan muutosta ja kuinka usein päätökset muuttuvat. Yksi kokemus on sellainen, että Hallinto-oikeudet ei kovin useasti muuta veroviraston päätöksiä ja on lähes mahdotonta päässä Korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Jos Hallinto-oikeus ei kumoa veroviraston päätöstä, niin harvoin Korkein hallinto-oikeus kumoo päätöstä tai ottaa asian tutkittavakseen. Toinen kokemus on, että tulkinnanvaraisissa tilanteissa verovelvollisen on helpompi pärjätä. Haastateltavilta kysyttiin myös fisikaalisen intressin vaikutusta eli kun osakeyhtiön sivuuttamista harkitaan, miten asiassa arvioidaan verotuksellinen/fiskaalinen intressi esimerkiksi jos osakeyhtiö on maksanut paljon tuloveroja ja ennakonpidätyksiä. Verotarkastuskertomuksessa fisikaalista intressiä arvioidaan erittäin harvoin, koska verotarkastukseen ei tehdä laskelmia mikä on fisikaalinen intressi. Toinen näkemys oli, että fisikaalisella intressillä ei ole merkitystä, koska sillä on merkitystä ja painoarvoa täyttykö työsuhteen tunnusmerkit ja onko kysymys ennakkoperintälain mukaisesta palkasta. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Seuraavaksi kysyttiin millainen merkitys on 80-90 luvun KHO:n osakeyhtiöiden sivuuttamispäätöksissä nykypäivän sivuuttamistapauksiin. Haastateltavien mielipiteet vaihtelivat liittyen vanhoihin KHO:n tapauksien käyttöön. Yksi mielipide oli että, vanhoilla KHO:n sivuuttamispäätöksillä ei ole merkitystä, jos on kyse koko osakeyhtiön sivuuttamisesta. Toinen mielipide oli taas, että vanhoille KHO:n sivuuttamispäätöksille annetaan edelleen merkitystä. Perusteluna, että niitä pitää noudattaa verotuskäytännön oikeusohjeena kunnes tulee toisenlaisia KHO:n päätöksiä sekä päätökset ovat julkaistuja ja niitä täytyy siksi noudattaa. Sitten vasta vanhojen päätösten merkitys katoaa, kun KHO antaa toisenlaisia tuoreempia päätöksiä. Kolmas mielipide oli, että vanhoihin KHO:n päätöksiin yritetään vedota, mutta vanhat päätökset eivät kuitenkaan enää ole niin vahvoja. Tarkoituksenmukaista on hakea enemmän uudempia tapauksia. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Seuraava kysymys oli onko luottamuksensuojalla merkitystä, jos osakeyhtiö on toiminut useamman vuoden ja sitä aletaan useamman vuoden toiminnan jälkeen sivuuttamaan verotuksessa Luottamuksensuojasta keskustellessa tuli kaikissa haastatteluissa ilmi tutkimusvelvollisuus eli jos verotuksessa asiaa ei ole tutkittu, niin luottamuksensuojalla ei ole merkitystä. Jos taas Verohallinto on ottanut asiaan kantaa aikaisemmin, niin sitten

luottamuksensuojalla on merkitystä. Tutkimusvelvollisuuden käytäntö muuttui noin 10 vuotta sitten ja sen jälkeen ei ole enää ollut tutkimusvelvollisuutta. Ennen muutosta Verohallinnolla oli velvollisuus tutkia kaikki verotarkastuksen materiaali. Luottamuksensuojalla voi sillä tavalla olla merkitystä, ettei pitäisi tulla taannehtivia muutoksia, jos ne on aikaisemmin tutkittu. Jos olosuhteet eivät ole muuttuneet mihinkään toiminnan aikana, niin luottamuksensuoja voi vaikuttaa myös tulevaisuuteen. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

Haastattelun viimeinen kysymys liittyi tulevaisuuteen eli mikä käsitys haastateltavilla on siitä mihin suuntaan osakeyhtiöiden sivuuttaminen on mahdollisesti tulevaisuudessa muuttumassa. Yksi mielipide oli, että tässä taloudellisessa tilanteessa tulkinat kiristyvät. Toisessa mielipiteessä osakeyhtiöiden sivuuttaminen riippuu siitä miten edulliseksi osakeyhtiön verotus menee. Jos osakeyhtiöiden verotus vielä kevenee voi kuvitella, että kiinnostus osakeyhtiöiden tosiasialliseen toimintaan kasvaa. Toisaalta osinkoverotus on kiristynyt, niin se taas voi vähentää asian kiinnostavuutta. Kolmas mielipide oli, ettei osakeyhtiöiden sivuuttaminen ole ainakaan poistumassa, koska veronkiertosäännös on edelleen olemassa. Haastateltavan henkilökohtainen näkemys on, ettei painopiste ole enää pienissä osakeyhtiöissä. Verohallinnon kapasiteetti ei riitä pieniin osakeyhtiöihin, koska suurimmat intressit ovat kansainvälisissä yrityksissä. Verohallinto hakee palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa ja viimeisen viiden vuoden aikana tulkinta on kiristynyt. Sivuttamisia on tullut esille pistokokeilla, mutta nykyään enemmän niitä tulee esille verontarkastuksissa. Verohallinnon pitemmän aikavälin tähtäin on kuitenkin veronkierron estäminen eli osakeyhtiön sivuuttamiset eivät ole kokonaan poistumassa. (Veroasiantuntija A, haastattelu 19.2.2015; Veroasiantuntija B, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija C, haastattelu 19.3.2015; Veroasiantuntija D, haastattelu 13.10.2015.)

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää mikä on nykyinen verotuskäytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa ja mihin suuntaan osakeyhtiöiden sivuuttamiset ovat mahdollisesti tulevaisuudessa muuttumassa. Opinnäytetyö toteutettiin kehittämistehtävänä laadullisin tutkimusmenetelmin. Ennen syventymistä osakeyhtiöiden sivuuttamisten verotuskäytäntöihin oli tärkeä hahmottaa verosuunnittelun ja veron kiertämisen häilyvää rajanvetoa. Verosuunnittelu liittyy läheisesti yritysten toiminnan suunnitteluun, joten yksi johdannossa esitetty tutkimuskysymys olikin ”Missä menee rajanveto verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä?”. Kun oli tutkittu verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajanvetoa, niin oli aika syventyä opinnäytetyön aiheeseen. Toinen tutkimuskysymys oli ”Milloin osakeyhtiö voidaan sivuuttaa?”. Opinnäytetyön tietoperustan toinen osa koostuikin aiheesta mikä on lainsäädännöllinen perusta osakeyhtiön sivuuttamiselle ja tästä esimerkkeinä perehdyttiin Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin osakeyhtiöiden sivuuttamisissa. Opinnäytetyön empiirinen osa muodostui verotuksen asiantuntijoiden haastatteluista ja siitä mikä on heidän näkemys osakeyhtiöiden sivuuttamisista ja mahdollisesti tulevaisuuden suunnasta. Päättökysymyksesi johdannossa esitettiin ”Mikä on nykyinen verotuskäytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa?”.

Oma lyhytkin kokemus työelämästä taloushallinnon puolella on tuonut ajatuksia, että verotuskäytännössä mikään ei ole usein itsestään selvää. Nämä ajatukset vahvistui edelleen tämän opinnäytetyön prosessin aikana. Hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen välistä tarkkaa rajanvetoa on sitäkin hyvin vaikea etukäteen määritellä. Päällimmäinen ajatus mikä jäi aiheen tietoperustasta sekä siihen liittyvästä lainsäädännöstä mieleen on, että verosuunnittelussa pitää valita sellaiset toimintatavat, joiden veroseuraamukset ovat verotuksessa ja oikeuskäytännössä hyväksytyjä. Jotta voi valita sellaiset toimenpiteet joiden lopputuloksena on alhaisin verorasitus, on verovelvollisen oikeustoimien taustalla oltava aidot liiketoiminnalliset perusteet. Verotusmenettelylain 28 pykälästä löytyy yleislauseke veron kiertäminen. ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimittaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.” Yleislausekkeen sisältö on väljä, joten se antaa verotuksen toimittajalle normaalia lain soveltamista pidemmälle menevät mahdollisuudet ehkäistä veronkiertoa. Tietoperustassa selvitettiin verosuunnittelun ja veron kiertämisen eri muotoja.

Osakeyhtiö voidaan sivuuttaa verotuksessa, jos yhtiön kanavoitu tulo katsotaan osakkaan tai muun henkilön palkkatuloksi tai siihen rinnastettavaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Kaikille verovelvollisen toimenpiteille pitää olla liiketoiminnalliset perusteet myös osakeyhtiömuodossa toimimiselle. Työn tietoperusta osakeyhtiön sivuuttamisesta oli linjassa empiirisen osuuden verotuksen asiantuntijoiden haastatteluihin. Tietoperustassa selvitettiin mitkä ovat tyypillisiä syitä osakeyhtiön sivuuttamiselle ja näistä esimerkkinä liikevaihdon suhteellinen pienuus, yhtiön omistuspohja on ollut erittäin suppea, toiminnassa on ollut kyse henkilökohtaisesta palvelusta sekä toimeksiantosopimus on katsottu työsopimukseksi. Kaikki haastateltavat korostivat, että verotuksessa tosiasialliset olosuhteet ratkaisevat ja sopimusten muodolla sekä nimellä ei ole merkitystä. Lainsäädännölliset taustat sivuuttamiselle löytyvät verotusmenettelylaista sekä ennakkoperintälaista. Onko verovelvollinen valinnut oikeudelliset toimenpiteet vain veronkierto mielessä vai onko tulojen kohdistamisessa kyse palkasta vai työkorvauksesta. Tietoperustaan ja haastatteluihin perustuen jäi ajatus, että osakeyhtiöitä on historiassa sivuutettu enemmän päällimmäisenä veronkierto mielessä, mutta nykyään sivuuttamisia tapahtuu enemmän kun toimeksiantosopimuksia katsotaan työsopimukseksi. Verohallinto arvioi yleisten työsopimusten tunnusmerkeistä onko kyse työsuhteesta vai toimeksiantosuhteesta. Toimeksiantosopimus voidaan katsoa työsopimukseksi jos työskentely olosuhteet vastaavat työntekijöiden olosuhteita, työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät, sopimusosapuolilla on aikaisemmin ollut työsuhde sekä yrityksellä ei ole muita toimeksiantajia. Sopimuksista riippumatta edelleen tosiasialliset olosuhteet ratkaisevat.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja osakeyhtiöiden sivuuttamisista löytyy enemmän 1980–1990 luvuilta, mutta nykyvuosina uudempia Korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapauksia ei ole paljon ilmestynyt. Haastatteluiden yksi päätarkoitus oli selvittää mitä mieltä verotuksen asiantuntijat ovat nykypäivän sivuuttamiskäytännöstä ja mihin suuntaan se mahdollisesti on muuttumassa. Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että osakeyhtiöitä voidaan edelleen sivuuttaa verotuksessa, ongelma ei ole mihinkään poistunut, mutta nykyään se on harvinaisempaa entä vuosikymmeniä sitten. Enemmistö sivuuttamisista liittyy nykyään toimeksiantosuhteen tulkitseminen työsuhteeksi ja näissäkin tapauksissa jokainen sopimus katsotaan erikseen. Jos on yksi selkeä työsuhde se riittää kyseisen sopimuksen sivuuttamiseen, vaikka yrityksen muut sopimukset katsottaisiin toimeksiantosuhteiksi. Sopimusten tulkitsemisessa kokonaisarvio ratkaisee, eikä pelkästään yksi asia. Tulevaisuudessakaan haastateltavien mielestä osakeyhtiöiden sivuuttamiset eivät ole poistumassa, koska veronkiertosäännös on edelleen voimassa. Osakeyhtiöiden sivuuttamisten määrään voivat tulla vaikuttamaan

taloudellisen tilanteen kiristyminen, poliittiset linjat osakeyhtiön verotuksen keventämiseen sekä verohallinnon kapasiteetin riittävyys kansainvälisistä yritysistä pieniin osakeyhtiöihin.

Opinnäytetyön prosessin aikana syntynyt oma mielikuva sivuuttamisista on se, että nykyään enemmistö sivuuttamisista tapahtuu ennakkoperintälain 13 pykälän mukaan eli toimeksiantosuhde tulkitaan työsuhteeksi ja siitä saatu korvaus on palkkaa. Työsopimuslain 1 pykälässä määritellään työsuhteen tunnusmerkit: 1) työntekijä sitoutuu henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun, 2) johdon ja valvonnan alaisuus sekä 3) vastikkeellisuus eli työ tehdään palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Keskeisin tunnusmerkki työsuhteelle on direktio-oikeus eli työnantajan oikeus työn johtoon ja valvontaa. Verohallinto korostaa sitä myös 10.10.2014 annetussa ohjeessa ”Palkka ja työkorvaus verotuksessa”. Kyseisessä ohjeessa sanotaan työsopimuslain sekä myös verotuksen työsuhteen keskeiseksi tunnusmerkiksi työn johto- ja valvontaoikeuden olemassaolo. Työn johto- ja valvontaoikeus tarkoittaa sitä, että työnantaja voi määrätä mitä työtä työntekijä tekee, missä, milloin ja miten työ tehdään sekä työnantajalla on oikeus valvoa, että työ tehdään annettujen ohjeiden mukaisesti. Pelkkä oikeus työn johtoon ja valvontaan riittää, eikä työnantajan tosiasiallisesti tarvitse käyttää kumpaakaan oikeutta. (Verohallinto 2014 b, viitattu 3.11.2015).

Kun mietitään yrityksen perustamista, niin ensimmäisenä tulee eteen pohtia missä yritysmuodossa yritystoimintaa aletaan harjoittamaan. Osakeyhtiön perustamiseen pitää olla liiketoiminnalliset syyt eli ainoastaan osakeyhtiön perustaminen veronkierto mielessä ei ole suotavaa. Osakkaan täytyy pitää mielessä osakeyhtiön ja osakkaan erillisverotus eli kokonaisveroaste voi kasvaa suuremmaksi kuin esimerkiksi toiminimellä toimiminen. Aina ei siis ole järkevää perustaa osakeyhtiötä verotuksenkaan kannalta. Osakeyhtiön hyviä puolia on vastuun jääminen osakeyhtiölle eli osakkeenomistaja ei ole henkilökohtaisesti vastuussa osakeyhtiön veloista, kuin siltä osin mitä hän on henkilökohtaisesti ollut takaamassa. Imagon merkitys tulee myös esille yritysmuotoa valittaessa. Yritysmailmassa osakeyhtiönä toimiminen tuo uskottavuutta pankkien, sijoittajien, yhteistyökumppaneiden ja asiakkaiden keskuudessa. Jos kyseessä on perheyrittäjä tai osakkaita on useita osakeyhtiön valitseminen on hyvä ratkaisu, koska siinä osakkaat eivät ole vastuussa toistensa päätöksistä. Mikään laki ei kiellä yhden hengen osakeyhtiön perustamista, mutta miniosakeyhtiöillä on kuitenkin suurempi riski tulla sivuutetuksi verotuksessa, kuin suuremmilla osakeyhtiöillä. Kun on perustamassa yhden hengen osakeyhtiötä, niin on tärkeää pohtia syitä ja perusteluja, miksi toimii osakeyhtiönä eikä

esimerkiksi toiminimellä tai olisi suoraan työsuhteessa. Nämä asiat tulee varmasti eteen, jos Verohallinto kyseenalaista osakeyhtiönä toimimisen tai osakeyhtiölle tulee eteen verotarkastus.

Oikeuskäytäntö osakeyhtiöiden sivuuttamisissa on muuttunut ajan mukana. Ensimmäiset osakeyhtiöiden sivuuttamiset kohdistui taitelijoihin. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1982/4277 katsottiin osakeyhtiöön kanavoidut henkilökohtaisesta esiintymisestä saadut tulot taitelijan omaksi palkkatuloksi. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1982/3410 verotuksessa kuitenkin hyväksyttiin yhtiönä toiminen, kun toiminta sisälsi musiikin ja viihdealan, kuten konserttien sekä televisio-ohjelmien tuottamista ja markkinointia. Näistä kahdesta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta voi päätellä, että oikeuskäytännössä ei ole ollut hyväksyttävää osakeyhtiönä laulaminen ja näyttelemine. Kehitystä on tapahtunut ajan saatossa. Korkein hallinto-oikeus hyväksyi 2010/103 päätöksellään golfin pelaamisen osakeyhtiönä. Verotuksessa hyväksyttiin Mikko Ilosen kilpagolfin pelaaminen osakeyhtiömuodossa. Nähtäväksi jää tuleeko Mikko Ilosen KHO:n ratkaisu muuttamaan oikeuskäytäntöä siltä osin, kun aikaisemmin tiukalla linjalla katsotut henkilökohtaiset tulot voidaan tietyillä perusteilla yhtiöittää. Onko tulevaisuudessa helpommin verotuksellisesti hyväksyttävää osakeyhtiönä laulaminen, näyttelemine, urheileminen tai muun perinteisesti henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan ammatinharjoittaminen osakeyhtiömuodossa.

6 POHDINTA

Opinnäytetyön aihe oli mielenkiintoinen sekä haastava. Mielenkiinto aiheeseen pysyi koko opinnäytetyön prosessin ajan ja vielä edelleen, koska se liittyy hyvin läheisesti myös omaan työelämäni. Haastetta minulle toi opinnäytetyön laajuus, koska aikaisemmin en ole tehnyt näin laajaa projektia. Lisäksi haastetta toi aiheen valinta, koska osakeyhtiön sivuuttaminen ei ole kovin monelle tuttu käsite ja se oli myös minulle täysin uusi asia ennen siihen perehtymistä opinnäytetyön muodossa. Sain mahdollisuuden keskustella aiheesta useamman erittäin ammattitaitoisen verotuksen asiantuntijan kanssa ja niistä mahdollisuuksista olen hyvin kiitollinen kaikille heille. Vaikka haastattelutilanteet olivat minulle uusia ja hieman jännittäviä, niin jokaisesta haastattelusta jäi positiivinen tunne sekä jokainen asiantuntija toi jotain uutta näkökulmaa opinnäytetyön aiheeseeni. Oli hienoa päässä tutustumaan tässä opinnäytetyön prosessissa verotuksen huipputaajiin ja saada aikaan mielenkiintoisia keskusteluja heidän kanssa.

Opinnäytetyön luotettavuuteen liittyy haastatteluiden luotettavuus ja siihen voi vaikuttaa haastatteluiden suoritusstapa. Kaikille haastateltaville esitettiin liitteenä (LIITE 1) olevat kysymykset avoimena haastattelutilanteena. Haastatteluja ei nauhoitettu vaan haastateltavien vastaukset kysymyksiin kirjoitettiin haastattelulomakkeelle. Alkuperäinen suunnitelma oli käydä myös haastattelemassa Verohallinnon työntekijöitä ja sen vuoksi päädyttiin siihen, ettei haastatteluja nauhoiteta. Haastateltavien määrä kuitenkin väheni alkuperäisestä suunnitelmasta ja Verohallinnon työntekijöiden haastattelut jäivät kokonaan pois. Haastatteluihin olisi tullut lisää luotettavuutta, jos alkuperäisestä suunnitelmasta poiketen olisi haastattelut nauhoitettu ja litteroitu. Haastateltavien vastaukset voivat poiketa siitä syystä, että kirjoitettu vastaus kyselylomakkeelle voi poiketa äänensävyltään sekä muodoltaan haastateltavan sanomasta vastauksesta. Vastauksien luotettavuuteen pyrin vaikuttamaan kysymyksiä muotoiluilla. Kysymykset on pyritty kohdentamaan hyvin, ettei tulisi liian laajoja vastauksia. Lisäksi haastateltavilta varmistettiin pidemmän vastauksen yhteydessä lukemalla ääneen kirjoitettu vastaus ja varmistettiin näin oliko kyseinen vastaus ymmärretty ja kirjoitettu oikein.

Opinnäytetyöprosessi kesti kokonaisuudessaan kaksi vuotta. Aloitin sen marraskuussa 2013 ja alkuperäinen suunnitelma oli saada se valmiiksi ja valmistua 2014 vuoden kesänä. Alkuperäinen aikataulutavoite oli näin jälkeenpäin ajateltuna liian tiukka, koska aihe oli haastava sekä laaja ja

halusin perehtyä siihen mahdollisimman hyvin. Aihe kiinnostaa hyvin paljon minua ja myös opinnäytetyön toimeksiantajaa. Elämässä asiat ei mene aina suunnitelmien mukaan, vaikka opinnäytetyön fyysinen valmistuminen viivästyi 2015 vuoden loppuun, niin olen kuitenkin tyytyväinen siihen matkaan minkä olen käynyt tämän opinnäytetyön aikana. Olen keskustellut aiheesta usein toimeksiantajani kanssa sekä myös monen muun oman alansa asiantuntijan kanssa myös haastattelujen ulkopuolella. Toimeksiantaja ja yksi haastateltavista ovat olleet erittäin tärkeä tuki tässä pitkässä opinnäytetyön prosessissa, he ovat jaksaneet kannustaa opinnäytetyön valmistumisesta ja heidän kanssaan käydyt keskustelut ovat vahvistaneet omaa osaamistani ja tietämystäni osakeyhtiöiden sivuuttamisiin. Aiheen valintaan vaikutti oma kiinnostukseni verotukseen ja vaikka verotuskäytännöt ovat Suomessa erittäin haastavia, niin tämä opinnäytetyöprosessi kuitenkin lisäsi kiinnostusta verotuskäytäntöihin ja tulevaisuudessa olisi hienoa päässä opiskelemaan vero-oikeutta.

Alkuperäinen opinnäytetyön aikataulutavoite petti ja en käynyt haastattelemassa niin useaa asiantuntijaa kuin kunniahimoinen tavoitteeni oli. Tämä prosessi opetti, että laajemmat projektit tarvitsevat realistisen aikataulusuunnitelman ja pitkäjänteisen asenteen. Jatkokehittämisen aiheena voisi olla perehtyä syvällisemmin työkorvauksen ja palkan rajanvetoon, koska siihen Verohallinto on nykypäivinä enemmän kiinnittänyt huomiota. Lisäksi voisi selvittää mitä osakeyhtiön sivuuttaminen tarkoittaa Verohallinnon sekä verovelvollisen näkökulmasta, mitä asioista siinä tulee ottaa huomioon ja millainen prosessi osakeyhtiön sivuuttaminen käytännössä on. Osakeyhtiö pysyy yhtiöoikeudellisesti tulojen saajana, vaikka osakeyhtiö sivuutetaan verotuksessa. Jatkotutkimuksessa voitaisiin selvittää mistä osakas, jolle verot määräytyvät yhtiön tuloista, saa rahat verojen maksuun. Lähtökohtaisesti kaikki osakeyhtiön voitonjakotavat ovat verollisia, joten pitääkö/joutuuko osakas maksamaan veronsa kahteen kertaan.

LÄHTEET

Andersson, E. & Penttilä, S. 2014. Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki: Talentum.

Defensor Legis 1998 N:o 3-4. 1998. Hämeen Sanomat Oy.

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta 53/1998.

Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2012. Osakeyhtiöoikeuden perusteet. Helsinki: Talentum.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Knuutinen, R. 2012. Verosuunnittelua vai veronkiertämistä. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Koponen, J. 2013. Yrittäjän verokäsikirja. Helsinki: Veritieto Oy.

Korkein hallinto-oikeus 15.12.1989/4667

Korkein hallinto-oikeus 28.1.1997/155

Korkein hallinto-oikeus 6.11.1997/2826

Korkein hallinto-oikeus 13.8.1997/1820

Korkein hallinto-oikeus 12.12.1989/4579

Kukkonen, M. & Walden, R. 2014. Pk-yrityksen verosuunnittelu. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kukkonen, M. 2010. Pienosakeyhtiön ja sen osakkaan tuloverotus. Helsinki: Talentum Media Oy.

- Myrsky, M. & Råbinä, T. 2011. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum.
- Sainio, N. 2011. Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna: Kariston kirjapaino Oy.
- Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.
- Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.
- Raunio, M., Romppainen, L., Ukkola, O. & Kotiranta, K. 2010. Varojen jakaminen ja verotus osakeyhtiössä. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Tomperi, S 2010. Yritysverotus ja tilinpäätös suunnittelu. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.
- Tuloverolaki 30.12.1992/1535.
- Veroasiantuntija A. Haastattelu 19.2.2015. Tekijän hallussa.
- Veroasiantuntija B. Haastattelu 19.3.2015. Tekijän hallussa.
- Veroasiantuntija C. Haastattelu 19.3.2015. Tekijän hallussa.
- Veroasiantuntija D. Haastattelu 13.10.2015. Tekijän hallussa.
- Verohallinto 2009. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Viitattu 2.2.2015.
[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa\(9968\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa(9968)).

Verohallinto 2010. Työpanokseen perustuvan osingon verotus. Viitattu 2.2.2015.
<https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Työpanokseen_perustuvan_osingon_verotus\(9931\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Työpanokseen_perustuvan_osingon_verotus(9931))).

Verohallinto 2012. Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemus – osakeyhtiö ja osuuskunta.
Viitattu 2.11.2015. <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Ennakkoratkaisu_tai_poikkeuslupa](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Ennakkoratkaisu_tai_poikkeuslupa).

Verohallinto 2013 a. Muutoksia osinkojen verotukseen ja ennakonpidätykseen vuoden 2014
alusta. Viitattu 2.2.2015. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_osinkojen_verotukseen_ja_ennak\(30722\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_osinkojen_verotukseen_ja_ennak(30722))).

Verohallinto 2013 b. Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Viitattu 13.1.2015,
<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verosuunnittelua_vai_veron_kiertamista\(25771\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verosuunnittelua_vai_veron_kiertamista(25771))).

Verohallinto 2013 c. Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2012 toimitettavaa verotusta
varten. Viitattu 2.2.2015, <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel\(25909\)#3.10Osakeyhtinsivuuttaminen_](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel(25909)#3.10Osakeyhtinsivuuttaminen_).

Verohallinto 2013 d. Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus. Viitattu
31.10.2015, <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Ennakkoperinta/Hallintoelimen_jasenen_ja_toimitusjohtaj\(27594\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Ennakkoperinta/Hallintoelimen_jasenen_ja_toimitusjohtaj(27594))).

Verohallinto 2014 a. Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta
varten. Viitattu 2.2.2015, <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel\(30837\)#3.10Osakeyhtijatulonkohdistaminen_x](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel(30837)#3.10Osakeyhtijatulonkohdistaminen_x).

Verohallinto 2014 b. Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Viitattu 3.2.2015. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Palkka_ja_tyokorvaus_verotuksessa\(34425\)#5%20Työ-%20ja%20toimeksiantosuhteen%20tosiasialliset%20tunnusmerkit_](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Palkka_ja_tyokorvaus_verotuksessa(34425)#5%20Työ-%20ja%20toimeksiantosuhteen%20tosiasialliset%20tunnusmerkit_).

Verohallinto 2014 c. Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. Viitattu 16.2.2015. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Veron_kiertamissaannoksen_soveltaminen\(34717\)#7%20Osakeyhtiön%20tulojen%20kohdistaminen%20osakkaalle_](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Veron_kiertamissaannoksen_soveltaminen(34717)#7%20Osakeyhtiön%20tulojen%20kohdistaminen%20osakkaalle_).

Verohallinto 2014 d. Verosta vapautuminen (verohuojennus). Viitattu 2.11.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Maksuvaikeudet/Verosta_vapauttaminen_veronhuojennus\(9148\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Maksuvaikeudet/Verosta_vapauttaminen_veronhuojennus(9148)).

Verohallinto 2015. Osakeyhtiön varojenjako, kun sama tulo on verotettu osakkeenomistajalla. Viitattu 2.11.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_kannanottoja/Osakeyhtion_varojenjako_kun_sama_tulo_on\(36575\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_kannanottoja/Osakeyhtion_varojenjako_kun_sama_tulo_on(36575))

Villa, S., Ossa, J. & Saarnilehto A. 2007. Yritysmuodot - toiminta, rahoitus ja verotus. Helsinki: WSOYpro.

LIITTEET

Haastattelu kysymyksiä – Osakeyhtiön sivuuttaminen

- Sivuutetaanko osakeyhtiöitä? Kyllä Ei En osaa sanoa
- Puretaanko osakeyhtiöitä verotuksessa? Kyllä Ei En osaa sanoa
- Mikä on lainsäädännöllinen tausta sivuuttamiselle? (EPL 13 §, VML 28 §)
- Kummalla edellä mainitulla perusteella tapahtuu sivuuttamista enemmän? EPL 13 §
 VML 28 §
- Millä perusteilla osakeyhtiön yrityssopimuksia katsotaan työsopimukseksi?
- Mikä on toimeksiantajien lukumäärän merkitys? (Jos esim. Yksi sopimus näyttää työsuhteelta ja loput yrityssuhteilta.)
- Millä perusteella osakeyhtiö "puretaan" verotuksessa kokonaan?
- Onko työperäisen osingon verotusta koskevan säännöksen (TVL 33b § 3 mom.) säätäminen korvannut osakeyhtiön sivuuttamisen?
- Onko alueellisia eroja osakeyhtiöiden sivuuttamisissa, jos on niin millaisia?
- Verohallinnon työjärjestykseen liittyvä asia, verotus voidaan hoitaa missä vain, tuleeko muuttamaan osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytäntöä verotuksessa (alueellisesti)?
- Kuinka monta osakeyhtiön sivuuttamistapausta tiedät viimeiseltä parilta vuodelta?
- Kuinka usein Verohallinnon sivuuttamispäätöksiin haetaan muutosta ja kuinka usein päätökset muuttuvat?
- Kun osakeyhtiön sivuuttamista harkitaan, miten asiassa arvioidaan verotuksellinen/fiskaalinen intressi? (Jos osakeyhtiö on maksanut paljon tuloveroja ja ennakonpidätyksiä.)
- Millainen merkitys on 80-90 luvun KHO:n osakeyhtiöiden sivuuttamis-päätöksissä nykypäivän sivuuttamistapauksissa?
- Onko luottamuksensuojalla merkitystä, jos osakeyhtiö on toiminut useamman vuoden ja sitä aletaan useamman vuoden toiminnan jälkeen sivuuttamaan verotuksessa?
- Mihin suuntaan osakeyhtiöiden sivuuttaminen on tulevaisuudessa muuttumassa?