



# Osakeyhtiön sivuuttaminen veronkiertosäännöstä soveltamalla - tulkintaympäristön kehitys

## 1. Johdanto

### 1.1 Artikkelin kysymyksenasettelu

1980–90-luvuilla korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä päädyttiin useassa tapauksessa kohdistamaan osakeyhtiölle siviilioikeudellisesti kuuluva tulo yhtiön tuloksenmuodostumisen kannalta keskeisen luonnollisen henkilön tulona verotettavaksi. Tämä yhtiön sivuuttaminen perustui yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen. Esillä olleissa ratkaisuissa yhtiön toiminnassa katsottiin olleen kyse yhtiön osakkeenomistajan ammattitoiminnasta, kuten lääkäri- tai konsultointitoiminnasta. Kun toiminta ei täyttänyt liiketoiminnalle ominaisina pidettyjä kriteerejä, kuten investointeja käyttöomaisuuteen, tai ollut liikevaihdolla mitattuna erityisen laajaa, tällaisen ammattitoiminnan harjoittamisen yhtiön nimissä ei katsottu vastaavan asian varsinaista tarkoitusta.

Nykyisin vallitseva näkemys kuitenkin on, että palkkatuloja lukuun ottamatta kynnys osakeyhtiön nimissä saadun tulon kohdistamiseen

osakkeenomistajalle on korkealla<sup>1</sup>. Esimerkiksi lääkäri voi harjoittaa toimintaa omistamansa osakeyhtiön nimissä ja yhtiön laskuttamat palkkiot verotetaan yhtiön tulona, vaikka tulo olisi seurausta vain lääkärin henkilökohtaisesta työpanoksesta. Jos lääkäri sen sijaan on työsuhhteessa esimerkiksi lääkärikeskukseen, ei tämän työsuhteen perusteella maksettua palkkaa voida verottaa yhtiön tulona, vaan kyse on lääkärin veronalaisesta ansiotulosta. Vakiintuneen tulkinnan mukaan palkkatuloa ei voida kohdistaa osakeyhtiölle, eikä yhtiön nimissä saadun palkaksi katsottavan tulon kohdistaminen työn suorittajalle vaadi veronkiertosäännöksen so-

---

<sup>1</sup> Esim. *Mattila, Pauli K.*: Työpanososinko – uusia tulkintoja. Verotus 5/2018, s. 540; Verohallinnon ohje: Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. Dnro A126/200/2014, antopäivä 2.8.2016, kohta 7 Osakeyhtiön tulojen kohdistaminen osakkaalle sekä *Knuutinen, Reijo*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Alma Talent 2012, s. 147.

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

Osakeyhtiön tuloon kohdistuu 20 prosentin yhteisövero. Osakeyhtiön omistajalle aiheutuu yhtiön nimissä harjoitetusta toiminnasta veroseuraamuksia vain, mikäli hän saa yhtiöstä esimerkiksi osinkoa tai palkkaa. Luonnollisen henkilön pääomatuloja verotetaan 30/34 prosentin verokannalla ja ansiotulojen korkeimmat marginaaliveroprosentit ovat yli 50. Harjoitettaessa toimintaa osakeyhtiön nimissä voidaan palkanmaksun ja varojenjaon suunnittelulla lykätä tuloon osakkeenomistajan tasolla kohdistuvaa verotusta ja tasata verotuksen progressiota. Ilman yhtiömuodon käyttämistä toiminnan verovuoden tulos verotettaisiin kokonaisuudessaan toimintaa harjoittavan luonnollisen henkilön tulona.

Verokannat sekä osakeyhtiön ja osakkeenomistajan verotuksen yksityiskohdat ovat vaihdelleet 1980-luvun ja nykyhetken välillä, mutta verotuksellinen kannustin harjoittaa toimintaa osakeyhtiön muodossa ei ole olennaisesti muuttunut tänä aikana. Nykyisin osakeyhtiön tarjoamien verosuunnittelumahdollisuuksien rajoittamista yhtiö sivuuttamalla ei siis kuitenkaan pidetä samalla tavalla mahdollisena kuin muutama vuosikymmen sitten. Muutos ei ole yhdistettävissä lainsäädännön kehitykseen, sillä tuloverolainsäädännön yleinen tuloon kohdistamista koskeva sääntely ja yleinen veronkiertosäännös ovat pysyneet ennallaan. Osakeyhtiö on ollut tuloverojärjestelmässämme erillinen tuloverovelvollinen pysyvästi yleisen

valtiollisen tuloverotuksen säätäneestä vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolaista lähtien. Yhdenkin henkilön omistuksessa olevat osakeyhtiöt on verojärjestelmässämme katsottu erillisiksi verovelvollisiksi<sup>3</sup>.

1990-luvulla verolainsäädäntöön lisättiin luottamuksensuojasäännös, joka rajoitti mahdollisuutta tuloon kohdistamisen jälkikäteiseen oikaisemiseen. Säännös ei kuitenkaan yleisesti estä yhtiön sivuuttamista. Korkein hallinto-oikeus ei myöskään ole antanut ratkaisua, jolla se olisi suoranaisesti muuttanut vanhemmassa oikeuskäytännössä omaksuttua tulkintaa yhtiön tuloon kohdistamisesta osakkeenomistajalle yleisen veronkiertosäännöksen nojalla. Vaikka viimeisimmät aihepiiriin liittyvät ratkaisut edustavat tapauksia, joissa osakeyhtiön tuloon kohdistamista osakkeenomistajalle ei ole katsottu mahdolliseksi, on kyseiset ratkaisutkin perustelu lähinnä liiketoiminnan kriteerien täyttymisen näkökulmasta<sup>4</sup>. Aikaisemmasta oikeuskäytännöstä poikkeavaan tulkintaan osakeyhtiön sivuuttamismahdollisuudesta on siis hiljaisesti siirrytty.

Uudemmassakin oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin yhä esitetty, että osakeyhtiön sivuuttaminen muidenkin kuin palkkatulojen osalta voi poikkeuksellisesti olla mahdollista esimerkiksi silloin, kun osakeyhtiön muodossa harjoitetaan sivutoimista ammattitoimintaa<sup>5</sup>. Tulkintaa ei kuitenkaan ole tarkemmin perusteltu. Myös Verohallinnon voimassa olevassa ohjeistuksessa koskien osakeyhtiön tuloon kohdistamista on yhä viitattu sellaiseen korkeimman hallinto-oikeuden vanhempaan oikeuskäytäntöön, jossa sivutoimisesti osakeyhtiön nimissä harjoitetusta ammattitoiminnasta saatu tulo on veronkiertosäännöksen nojalla katsottu yhtiön osakkeenomistajan tuloksi<sup>6</sup>.

Tässä artikkelissa tavoitteena on esittää

<sup>3</sup> Ks. *Huttunen, Allan*: Yhdenmiehen osakeyhtiöstä. WSOY 1963, s. 185–186.

<sup>4</sup> Ks. esim. KHO 28.1.1997 T 155; KHO 1997:73 ja KHO 22.1.2010 T 103.

<sup>5</sup> *Kukkonen, Matti – Walden, Risto*: Elinkeinoverolaki käytännössä. Alma Talent 2020, 4., uud. painos, s. 78–79. Ks. myös *Isotalo, Kalle*: Joustava osakeyhtiö verojärjestelmässä. Edilex 2016/28, s. 17–18. Saatavilla osoitteesta <http://www.edilex.fi/artikkelit/16837>.

<sup>6</sup> Verohallinnon ohje: Veron kiertämissäännöksen soveltaminen, kohta 7.2 Osakeyhtiön sivuuttaminen.

<sup>2</sup> Vanhemmasta oikeuskäytännöstä ks. esim. *Vest, Tage*: Näringsverksamhet och självständigt företagande. Svenska handelshögskolan 1991, s. 186–188. Uudemmassa oikeuskäytännöstä ks. esim. ratkaisut KHO 2004:5; KHO 2011:31; KHO 2013:1 ja KHO 2016:154. Ks. myös Verohallinnon ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Dnro VH/3003/00.01.00/2018, antopäivä 4.1.2019, kohta 1 Johdanto.

syvällisemmin perusteltu tulkinta voimassa olevasta osakeyhtiön sivuuttamisnormista tarkastelemalla, miten yhtiön sivuuttamismahdollisuuden tulkinta nykyisin eroaa 1980–1990-luvuilla annettujen ratkaisujen aikaisesta. Artikkelissa havainnoidaan, miten osakeyhtiön sivuuttamista koskeva tulkintaympäristö on kehittynyt. Koska sivuuttamisratkaisut perustuvat veronkiertosäännöksen soveltamiseen, on tarkaste-lukohteenä erityisesti veronkiertosäännöksen tulkinnan kehittyminen. Niitä tilanteita, joissa tulon kohdistamisratkaisu perustuu EPL 13 §:n palkkakäsitteen tulkintaan, ei käsitellä. Näihin liittyy omia erityisiä kysymyksiä, joiden arvioiminen ei tämän julkaisun puitteissa ole mahdollista.

## 1.2 Artikkelin metodologinen lähestymistapa ja rakenne

Vallitsevassa lainopillisessa, ns. pohjoismaiseen oikeuslähteoppiin pohjautuvassa vero-oikeudellisessa tutkimussuuntauksessa tarkoituksena on relevantteihin oikeuslähteisiin nojautuen esittää tulkinta voimassa olevan vero-oikeudellisen normin sisällöstä. Oikeuslähteopin perustana on lainkäytön ennustettavuus, jonka varaan demokraattisen oikeusvaltion ytimessä oleva kansalaisten oikeusturvan takaaminen rakentuu. Tätä ennustettavuutta tukee tulkinnassa sovellettava oikeuslähteiden lähtökohtainen hierarkiajärjestys, jossa oikeuslähteet on jaettu vahvasti velvoittaviin (esim. laki), heikosti velvoittaviin (esim. oikeuskäytäntö) sekä sallituihin oikeuslähteisiin (esim. seuraamusargumentit). Myös oikeuslähteiden lähtökohtaisesta etusijajärjestyksestä poikkeavan tulkinnan esittäminen on mahdollista. Tällöin on kuitenkin voitava osoittaa, että esitetty tulkinta toteuttaa kansalaisten oikeusturvaa paremmin, kuin oikeuslähteiden hierarkiaa noudattava tulkinta.<sup>7</sup>

Sovellettava oikeuslähteoppi on osa oikeusnormien tulkintaan vaikuttavaa oikeuskulttuuria. Vallitseva oikeuskulttuuri edustaa niitä oikeudellisia ”pelisääntöjä”, joita noudattamalla

<sup>7</sup> Ks. *Peczenik, Aleksander*: On law and reason. Springer 2009, s. 257–303 sekä *Aarnio, Aulis*: Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Alma Talent 2006, s. 253–308.

esitetty tulkinta voimassa olevasta oikeudesta voi saavuttaa oikeusyhteisön hyväksynnän.<sup>8</sup> Esimerkiksi lainkäytön ennakoitavuudelle annettava merkitys voimassa olevan oikeuden tulkinnassa riippuu siten siitä, miten tärkeäsi tämä periaate mielletään oikeusyhteisössä vallitsevan näkemyksen mukaan.<sup>9</sup> Oikeuskulttuurin lisäksi oikeusnormien tulkintaan vaikuttaa väistämättä myös se yhteiskunnallinen ympäristö, jossa tulkinta tapahtuu. Oikeus ei elä tyhjiössä, vaan on kiinteästi yhteydessä muuhun yhteiskuntaan<sup>10</sup>. Oikeusjärjestelmä myös kuvastaa sitä yhteiskuntaa, jonka osana se toimii, ja yhteiskunnallisen todellisuuden ja oikeuden ristiriita johtaa lopulta väistämättä oikeuden muuttumiseen<sup>11</sup>.

Myös verolainsäädäntö on jatkuvassa murroksessa yhteiskunnallisen ja taloudellisen sekä muun oikeudellisen ympäristön kehityksen

<sup>8</sup> Ks. *Tuori, Kaarlo*: Critical legal positivism. Routledge 2016, s. 154–183 ja 290–291.

<sup>9</sup> Suomessa esimerkiksi eurooppaoikeudellisen normiston tunnustamisen myötä lain tulkinnassa on EU-oikeuden vaikutuspiiriin kuuluvien kysymysten osalta jouduttu oikeusturvaperiaatteen ohella huomioimaan EU-oikeuden itseisarvoisuutta korostava suveriniteettiperiaate, joka ei samalla tavalla perustele lainkäytön ennakoitavuuteen perustuvaa oikeuslähteiden hierarkiaa. Esimerkiksi EU-tuomioistuimen tai Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuista ilmenevien yleisten oikeusohjeiden merkitys voi vaihdella käytännön ratkaisutoiminnassa. Ks. *Siltala, Raimo*: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys 2003, s. 228; 309 ja 771–772. Oikeusnormeja on tällöin tulkittava pikemminkin oikeuslähteiden muodostaman kokonaisuuden valossa punniten tulkintavaihtoehtoja sekä yhteisöoikeudellista suveriniteettiperiaatetta, että kansallista oikeusturvaperiaatetta vasten. Ks. myös *Määttä, Kalle*: Verolakien tulkinta. Edita 2014, s. 19–21; 184–190 ja 321.

<sup>10</sup> *Järvenoja, Markku*: Epävarmuuden hallinta verosuunnittelussa. Oikeustiede–Jurisprudencia XLVIII:2015 s. 130.

<sup>11</sup> Ks. *Barkan, Steven E.*: Law and society: an introduction. Routledge 2018, 2., uud. painos, s. 7 sekä *Kekkonen, Jukka*: Mitä on kontekstuaalinen oikeushistoria? Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2013, s. 10.

vuoksi<sup>12</sup>. Vero-oikeudellisen normin tulkinta voi tämän ulkoisen kehityksen seurauksena muuttua myös, vaikka kirjoitettu lainsäädäntö ei ole muuttunut.<sup>13</sup> Esimerkki tällaisesta tilanteesta on nähtävissä vahtimestareiden palvelupalkkion verotusta koskeneessa ratkaisussa KHO 2007:60.

Tapauksessa A Oy harjoitti ravintolatoimintaa ja sen tarkoituksena oli ottaa määräaikaiseen työsuhteeseen eteisvahtimestareita, jotka saivat palkkansa asiakkailta saaminaan palvelurahoina. Verotuskäytännössä palvelurahoja oli useiden vuosikymmenien ajan vakiintuneesti käsitelty vahtimestarin ennakonkannonalaisena ansiotulona, eikä ravintolayrityksen elinkeinotulona. KHO kuitenkin totesi, että palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden asema on merkittävästi muuttunut 1970-luvulla muodostuneeseen verotuskäytäntöön verrattuna. Nykyisin myös palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden katsotaan olevan työsuhteessa ravintolayritykseen ja palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden määrä on palvelujen ulkoistamisen myötä myös merkittävästi vähentynyt aikaisempaan verrattuna. Olosuhteiden muuttumisen vuoksi palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden saamien palvelurahojen verotus oli KHO:n mukaan syytä arvioida uudelleen ja palveluraha katsottiin A

<sup>12</sup> Tuore esimerkki verolainsäädännön muuttumisesta vastauksena yhteiskunnan tarpeisiin on arvonlisäverolain väliaikainen muuttaminen siten, että covid-19-epidemian torjumisessa käytettävien tavaroiden kotimaiset myynnit ja muista EU-maista tapahtuvat yhteisöhankeinnat on säädetty arvonlisäverottomiksi (laki 486/2020). Tuloverotuksen puolelta vastaavanlaisena esimerkkinä voidaan mainita laki koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden korotetuista poistoista verovuosina 2020–2023 (1572/2019), jolla pyritään lisäämään yksityisiä investointeja ja sitä kautta kasvua ja työllisyyttä.

<sup>13</sup> Ks. esim. *Järvenoja* 2015 s. 130–134 sekä *Myrsky, Matti*: Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa. *Defensor Legis* 6/2007, s. 854. Ks. myös *Loth, Marc A.*: Limits of private law: Enriching legal dogmatics. *Hofstra Law Review* 2007, vol. 35, no. 4, s. 1726: “rules, precedents or whatever standard of behavior will always, in the end, prove to be indeterminate, as a result of the general nature of the language used and the unpredictability of the social reality in which they are applied” sekä *Charnock, Ross*: Lexical Indeterminacy: Contextualism and Rule-Following in Common Law Adjudication. Teoksessa Wagner, Anne – Werner, Wouter – Cao, Deborah (toim.) *Interpretation, Law and the Construction of Meaning*. Springer 2007, s. 21 ja 46.

Oy:n veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

Tässä artikkelissa ollaan perinteiseen lainopilliseen tutkimukseen kuuluvan oikeusnormin tulkinnan ohella kiinnostuneita tulkintaa määrittävien tekijöiden tunnistamisesta. Tarkastelukohteena on muun muassa oikeuskulttuuriin ja yhteiskunnalliseen tilanteeseen liittyvien tekijöiden vaikutus siihen, miten veronkiertosäännöksen soveltamis- ja osakeyhtiön sivuuttamismahdollisuutta aikaisemmin tulkittiin ja miten tulkintaa määrittävä tulkintaympäristö on sittemmin muuttunut. Tämän ulottuvuuden huomioimiseksi perinteistä lainopillista menetelmää täydennetään artikkelissa kontekstuaalisella lähestymistavalla, jolloin voidaan puhua kontekstuaalisesta lainopista.

Vaikka artikkelissa tarkastellaan oikeutta nykyhetken lisäksi menneessä ajassa, kyse ei kuitenkaan ole oikeushistoriallisesta tutkimuksesta. Kontekstuaalisessa oikeushistoriallisessa tutkimuksessa tarkastelukohteena on, miten oikeus on muuttunut ja millainen yhteiskunnallinen ja kulttuurinen kehitys selittää tätä oikeudellista muutosta.<sup>14</sup> Tässä artikkelissa ei pyritä selittämään, miksi oikeus on muuttunut, esimerkiksi miksi oikeusturvakysymykset nousivat 1990-luvulla aikaisempaa vahvemmin pinnalle vero-oikeudessa. Tarkastelukohteena on sen sijaan, miten tämä muutos vaikuttaa konkreettisesti osakeyhtiön sivuuttamisnormin tulkinnassa.<sup>15</sup>

Kuten kontekstuaalisessa oikeushistoriassa tunnistetaan välttämättömäksi tarkastella oikeutta oman aikansa kontekstissa<sup>16</sup>, kontekstuaalinen lainoppi mahdollistaa tässä artikkelissa omaksutulla tavalla oikeudellisen tulkinnan tarkastelun oman aikansa kontekstissa. Ymmärrys siitä, miten aiempi

<sup>14</sup> *Kekkonen* 2013, s. 6–22 ja 161. Perinteisessä valtaviiran mukaisessa oikeushistorian tutkimuksessa painopiste on ollut muutosten selittämisen sijaan niiden yksityiskohtaisessa rekonstruoinnissa, *Kekkonen* 2013, s. 18.

<sup>15</sup> ”Oikeushistoria --- voi vain suhteellisen rajoitetussa mitassa antaa apuaan lainopin tutkijalle, tämän hakiessa vastauksia tutkimuskysymyksiinsä.” *Kekkonen* 2013, s. 16.

<sup>16</sup> *Kekkonen* 2013, s. 14. Oikeushistorian kontekstuaalisen tarkastelun tarpeellisuudesta ks. myös *den Hollander, Maurits*: On the relations between law and history. *Forum Historiae Iuris*. Saatavilla osoitteesta <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/on-the-relations-between-law-and-history>, julkaistu 17.4.2019.

tulkintaympäristö on vaikuttanut osakeyhtiön sivuuttamismahdollisuuden oikeudelliseen tulkintaan ja miten nykyinen tulkintakonteksti eroaa tästä, auttaa hahmottamaan selkeämmin sivuuttamismahdollisuuden rajat nykypäivänä. Osakeyhtiön sivuuttamisnormin kannalta relevantin tulkintaympäristön kehittyminen on tässä tutkimuksessa hahmotettu yhdistämällä aikaisemman tutkimuksen tuottamaa tietoa. Puhtaasti oikeustieteellisen tutkimustiedon ohella on hyödynnetty myös muiden tieteenalojen tuottamaa tietoa erityisesti tulkintaympäristöön vaikuttavien yhteiskunnallisten tekijöiden havainnoimiseksi<sup>17</sup>.

Artikkelissa omaksuttu kontekstuaalinen lähestymistapa lain tulkintaan on esimerkiksi *Lothin* esittämää ”law in context” lähestymistapaa vastaava. Voimassa olevan oikeuden tulkinta tapahtuu vallitsevan oikeudellisen diskurssin rajoissa, mutta tulkinnan kontekstuaalisuus havainnoimalla pyritään löytämään perinteisessä lainopillisessa tulkinnassa mahdollisesti huomaamatta jääneitä näkökulmia.<sup>18</sup> Kontekstuaalisuudella ei tässä yhteydessä sen sijaan viitata esimerkiksi sellaiseen tilanne- tai tapauskohtaiseen oikeudelliseen harkintaan, jota on nähtävissä eurooppaoikeudessa sekä

<sup>17</sup> Ks. myös *Ervasti, Kaijus*: Empiirinen oikeustutkimus. Teoksessa Heidi Lindfors (toim.) Empiirinen tutkimus oikeustieteessä. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja (64) 2004, s. 15.

<sup>18</sup> *Loth* 2007, s. 1725–1752. Samankaltainen lähestymistapa on nähtävissä myös esimerkiksi Kotirannan tutkimuksessa sisäpiirintiedon syntymisestä, jossa tutkimuksen teoreettista perustaa kuvataan muun muassa seuraavasti: ”-- Tutkimuksessa siirrytään oikeuden pintatason normaatiivisen ilmiön selittämisestä ilmiön tarkasteluun erityisesti syvemmällä oikeuskulttuurin tasolla. Toisaalta syvempien rakenteiden elementtejä liu’utetaan oikeuden pintatasolle arviointi- ja tulkintatyössä käytettäviksi. On havaittavissa, että arvopaperimarkkinaoikeuden perinteisempi tutkimuskenttä sijoittuu kattavammin oikeuden pintatasolle kuvaamalla pääasiassa voimassa olevan normiston sisältöä. Tällöin syvempien tasojen oikeusideologiat voivat kuitenkin jäädä vaillinaisesti huomioituiksi eikä tarkastelun kohteena olevasta ilmiöstä voida muodostaa oikeudellisesti kattavaa kokonaiskuvaa.” *Kotiranta, Kai*: Sisäpiirintiedon syntyminen – Kontekstuaalinen tulkinta. Suomalainen lakimiesyhdistys 2014, s. 19–27. Ks. myös *Tuori* 2016, s. 155.

perus- ja ihmisoikeuksien tulkinnassa<sup>19</sup>.

Seuraavissa kappaleissa artikkelin tutkimuskysymyksiä tarkastellaan tässä kappaleessa kuvatus lähestymistavan mukaisesti. Johdannon jälkeen artikkelin toisessa ja kolmannessa pääluvussa tarkastellaan aikaisempaa yhtiön sivuuttamiskäytäntöä. Koska artikkelin aikana on laaja, pyrkimyksenä ei ole ollut kuvata jokaista asiaa koskenutta yksittäistapausta, vaan pysytellä yleisemmän linjan kuvaamisessa. Artikkelin kirjoittamisvaiheessa esimerkiksi vanha oikeuskäytäntö on kuitenkin käyty varsin yksityiskohtaisesti läpi ja otteita siitä nostetaan esimerkinomaisesti esille.

Artikkelin neljännessä luvussa tarkastellaan yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnan kehittymistä. Luvuissa 5 ja 6 arvioidaan veronkiertosäännöksen soveltamismahdollisuutta nykypäivänä niissä tilanteissa, joissa tulonhankkimistoimintaa harjoitetaan osakeyhtiön nimissä. Luvussa 7 vedetään yhteen aikaisempien lukujen perusteella tehdyt havainnot.

### 1.3 Tuloverolain yleinen sääntely ja työhön perustuvan tulon kohdistaminen

Ennen artikkelin varsinaisiin tutkimuskysymyksiin siirtymistä on kuitenkin syytä vielä käsitellä työsuorituksen perustuvan tulon kohdistamisen yleisiä lähtökohtia verojärjestelmässämme. Tuloverolainsäädännöstä ei muutamia erityistilanteita koskevia säännöksiä lukuun ottamatta löydy säännöstä, jossa nimenomaisesti määritettäisiin, mihin tulon kohdistaminen tuloverotuksessa perustuu<sup>20</sup>. Tällaista säännöstä ei myöskään muissa voimassa olevaa

<sup>19</sup> Erilaisista kontekstuaalisen lähestymistavan käyttöyhetyksistä oikeustieteessä ks. *Raitio, Juha*: Kontekstuaalisuus, Klamin finalismi ja EU-oikeus. *Lakimies* 4/2014, s. 519–541. Esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen tulkinnan kontekstuaalisuudella voidaan viitata sopimusosapuolena olevan valtion erityisolosuhteiden huomioimiseen ihmisoikeusrajoituksen olemassaoloa ja hyväksyttävyyttä arvioitaessa, *Pekkarinen, Elina*: Kontekstuaalinen lähestymistapa Euroopan ihmisoikeussopimuksen tulkintaan ja ihmisoikeustuomioistuimen tulkintaetiikkaan. *Lakimies* 1/2018, s. 29–51.

<sup>20</sup> Tämä on tyypillistä myös muiden valtioiden tuloverojärjestelmille. Ks. *Wheeler, Joanna C.*: Conflicts in the attribution of income to a person: General report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 92b 2007, s. 20.

tuloverolakia edeltäneissä tuloverosäädöksissä ole esiintynyt. TVL 9 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on kuitenkin verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta *saamastaan* tulosta sekä henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa tai ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta.<sup>21</sup> Toteamus tulon saamisesta verovelvollisuuden osatekijänä sisältyi jo vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolakiin, jolla Suomessa otettiin pysyvästi käyttöön yleinen valtiollinen tuloverotus<sup>22</sup>.

Viittausta tulon saamiseen voidaan siten pitää lähimpänä osoituksena oikean verovelvollisen määrittämisen perusteesta. Tämä ei vielä indikoi, miten tulon ”saaja” määritetään käytännön tilanteita ajatellen.<sup>23</sup> Oikeuskäytännössä ei juuri ole ollut esillä tapauksia, joissa vain tuloverolain yleisen sääntelyn perusteella olisi ratkaistu, kuka on oikea verovelvollinen tulosta. Vanha ratkaisu KHO 1939 II 2255 edustaa kuitenkin tällaista päätöstä.

Tapauksessa kanslian vahtimestarina työkennellyt A oli ilmoittanut hänellä olleen tästä työstä palkkatuloja 24 450 markkaa vuonna 1936. Tämän lisäksi hän oli kyseisenä vuonna kuitannut palkkauslistaan 6 450 markkaa kansliahuoneiston siivouksesta. Siivouksen oli

kuitenkin tosiasiaa suorittanut A:n vaimo, jolle A oli ilmoituksensa mukaan kyseisen palkkion kokonaisuudessaan luovuttanut ja joka oli ilmoittanut palkkion omalla veroilmoituksellaan. KHO:n enemmistö katsoi tästä huolimatta, että palkkio kansliahuoneiston siivouksesta oli verotettava A:n tulona. Vaimoa ei verotettu. Sen sijaan KHO:n vähemmistö olisi katsonut palkkion A:n vaimon verotettavaksi tuloksi. Lausunnossaan vähemmistö totesi, että vaikka A oli kuitannut siivouspalkkion palkkauslistaan, hän ei kuitenkaan ollut itse suorittanut kyseistä siivoustyötä. Tämän työn oli suorittanut hänen vaimonsa, eikä A:n ilmoituksen, jonka mukaan hän oli vaimolleen myös luovuttanut siivouksesta kuitaamansa palkkion, oikeudellisuutta ollut kiistetty.<sup>24</sup>

KHO:n jäsenistön jakautuminen ratkaisun lopputuloksen suhteen osoittaa hyvin ne kaksi erilaista näkökulmaa, joista tulon kohdistamista voitiin tapauksessa tarkastella. Enemmistön kannan mukaan verotuksessa tulon kohdistamisen kannalta oli ratkaisevaa se, kuka siviilioikeudellisesti oli tuloon oikeutettu. Tämä oikeus oli A:lla, joka oli palkkauslistaan kuitannut siivouspalkkion.<sup>25</sup>

Sen sijaan vähemmistö piti tulon kohdistamisen kannalta ratkaisevana sitä, kuka tuloa synnyttävän työn oli suorittanut. Kun erilaisista työsuorituksiin perustuvista tuloista perittävät verot koskettavat kuitenkin hyvin laajaa verovelvollisjoukkoa, olisi käytännössä mahdotonta

<sup>21</sup> Vastaavasti TVL 29 §:n 1 momentin mukaan veronalaisia tuloa ovat verovelvollisen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot. Myös elinkeinoverolain 4 §:n 1 momentin mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Samankaltainen säännös sisältyy myös maatilatalouden tuloverolain 4 §:n 1 momenttiin.

<sup>22</sup> Lain 4 §:n mukaan 1 momentin mukaan velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella olivat Suomen kansalaiset sekä kotimaiset yhteisöt, laitokset ja säätiöt niin täältä kuin muualtakin saamastaan tulosta sekä ulkomaalaiset ynnä ulkomaiset yhteisöt, laitokset ja säätiöt täältä saadusta tulosta.

<sup>23</sup> Hultqvist on vastaavasti käsitellessään tulon kohdistamista Ruotsin näkökulmasta nostanut esille Ruotsin tuloverolain-säädäntöön sisältyvän säännöksen, jonka mukaan yleisesti verovelvollinen on verovelvollinen kaikista tuloistaan Ruotsissa ja ulkomailta: ”Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet” (Inkomstskattelag 1999:1229, 3 kap. 8 §). Ks. *Hultqvist, Anders: Till frågan om rätt skattesubjekt*. Svensk skattetidning 2015, s. 3. Ks. myös *Kleist, David: Inkomstallokering mellan ägare och bolag*. Skattenytt Akademisk Årsskrift 2016, s. 10–11.

<sup>24</sup> Ratkaisu koski kunnallisverotusta, jossa sovellettiin suhteellista verokantaa kuten nykyisinkin. Tästä huolimatta tulon jakautumisella puolisoitten kesken saattoi olla vaikutusta heidän tosiasialliseen verorasitukseensa johtuen kummallekin puolisolle tämän omien tulojen perusteella verotuksessa myönnettävistä vähennyksistä.

<sup>25</sup> Nykyisen työsopimuslain 1 luvun 8 §:n mukaan, jos työntekijä on työnantajan suostumuksella ottanut avustajan työsopimuksesta johtuvien velvoitteidensa täyttämiseksi, on myös avustajaksi otettu henkilö työsuhteessa suostumuksen antaneeseen työnantajaan. Ratkaisun KHO 1939 II 2255 kaltaisessa tilanteessa tulisi siten nykyisin katsoa, että vaimolle on muodostunut työsuhteen perusteella oikeus palkkaan ja hän on siitä verovelvollinen, jos työnantaja on ollut tietoinen hänen työskentelystään. Jos työtehtävien delegoiminen ei sen sijaan ole perustunut työnantajan suostumukseen, ei työsuhteessa oleva työntekijä voi välttyä hänelle työsopimuksen mukaan kuuluvan palkan verottamiselta hänen tulonaan esittämällä, että joku toinen on suorittanut osan palkan perusteena olevista työtehtävistä.

yleisenä normina edellyttää tuloverotuksen toimittamiseksi sen selvittämistä, kuka tulon perusteena olevan työn on konkreettisesti tehnyt<sup>26</sup>. Vallitsevan käsityksen mukaan yksityisoikeudellinen tosiseikasto muodostaa lähtökohdan veroseuraamusten määrittämiselle, ellei verolaissa ole säädetty asiasta yksityisoikeudesta poiketen<sup>27</sup>. Myös oikean tuloverovelvollisen määrittämisen tulee lähteä siitä, kuka siviilioikeudellisesti on tulon oikeutettu, ellei erityissäännöksistä muuta johdu.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Ajatus työsuorituksen seurauksena muodostuneen tulon kohdistamisesta työn suorittajalle esiintyy esimerkiksi Yhdysvalloissa muotoutuneen puu ja hedelmät -opin (jossa se on sittemmin kehittynyt assignment of income -doktriinina tunnetuksi tulon kohdistamisen ratkaisuperiaatteeksi) yhteydessä, joka on myös Suomen oikeuskirjallisuudessa nostettu esille. Tällä ”opilla” ei kuitenkaan Suomen vero-oikeudessa voida katsoa olevan muuta kuin vertauskuvallista arvoa kuvattaessa tulon kohdistamista tyypillisissä tilanteissa. Ks. *Ala-Lahti-Kataja, Anette: Lähtökohtaisista osakeoikeuksista poikkeavasti sekä muulle kuin osakkeenomistajalle jaetun osingon kohdistaminen verotuksessa*. Verotus-lehti Väitöskirja-artikkelit 2020, s. 7–9. Saatavilla osoitteessa <https://www.verotus-lehti.fi/vaitoskirja-artikkelit>.

<sup>27</sup> Esim. *Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Talentum Media 2015, 7., uud. painos, s. 343–344. Ks. myös *Aer, Janne: Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen*. Oikeustiede–Jurisprudentia LI:2018, s. 9–10 ja 72.

<sup>28</sup> Samanlainen näkemys tulon kohdistamisesta on nähtävissä myös muissa valtioissa, joissa siviilioikeudella on tyypillisesti suuri merkitys verolain tulkinnassa. Näin esim. Sveitsin osalta *Salom, Jessica: The Attribution of Income in Swiss and International Tax Law*. Bulletin for International Taxation, 2011 (Volume 65), No. 7, s. 2. Ruotsin osalta ks. esim. *Kleist 2016*, s. 20–22 sekä *Gustafsson Myslinski, Ulrika: Conflicts in the attribution of income to a person: Sweden branch report*. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 92b 2007, s. 605. Myös Hultqvist toteaa seuraavasti: ”Det finns ingen ”fri inkomstallokering”, grundad på hur man tycker att förhållandena borde sett ut, utan det är de civilrättsliga förhållandena som styr detta, om inte skattelagstiftningen begränsar valmöjligheten, t.ex. genom fämans-företagslagstiftningen eller socialavgiftslagstiftningen.” *Hultqvist, Anders: Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt*. Teoksessa *Stenman, Olle – Urwitz, Gabriel – Nord, Gunnar – Melz, Peter & al. (toim.) Blandade fång: en vänbok till Magnus Carlsson*. Jure 2014 mm. s. 218 ja 224.

## 2. Yhtiön sivuuttamiskäytännön kehittyminen

### 2.1 Henkilöyhtiöiden sivuuttaminen

Kun osakeyhtiö toimii sopimuksen mukaan palveluntarjoajana ja on oikeutettu korvaukseen tästä suorituksesta, yhtiö on siten pääsäännön mukaan oikea verovelvollinen tulosta, vaikka käytännössä palvelun suorittaisi yhtiön omistaja nostamatta yhtiöstä palkkaa itselleen. Huolimatta tulon verotuksellisen kohdistamisen kytkytymisestä siviilioikeudellisiin tosiseikkoihin, verovelvollisen käyttämä yksityisoikeudellinen muoto voidaan sivuuttaa, jos käsillä olevassa tapauksessa täyttyvät veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisedellytykset. VML 28 §:stä ilmenevä yleinen veronkiertosäännös kuuluu seuraavasti:

*”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 suoritusajankohta on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.”*

Olenmaisilta osin samanlainen säännös sisältyi ensimmäisen kerran vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momenttiin, josta se vuonna 1958 voimaan tulleen verotuslain 56 §:n kautta on päätynyt nykyiselle paikalleen<sup>29</sup>. Ennen kuin veronkiertosäännöksen nojalla päädyttiin ensimmäisiä kertoja kohdistamaan osakeyhtiön nimissä saatu tulo osakkeenomistajalle hänellä yhtiön tuloksenmuodostumisesta olevan keskeisen roolin vuoksi, oli KHO 1960-luvulta alkaen antanut vastaavanlaisia henkilöyhtiöitä koskevia ratkaisuja. Vaikka nykyisin kaikki henkilöyhtiöt ovat TVL 16 §:n mukaan ainoastaan laskentasubjekteja yhtiön tulon verotuksen kohdistuessa yhtiömieheen, olivat henkilöyh-

<sup>29</sup> Veronkiertosäännöksen säädöshistoriasta ks. *Aer 2018*, s. 13–15.

tiöt tuohon aikaan erillisiä verovelvollisia<sup>30</sup>. Tästä huolimatta useassa KHO:n ratkaisussa katsottiin kommandiitti- tai avoimen yhtiön yhtiömies henkilöyhtiön tulosta verovelvolliseksi veronkiertosäännökseen viitaten.

Ratkaisuissa nostettiin esille esimerkiksi muiden kuin yhden yhtiömiehen työ- tai omaisuuspanosten vähäisyys tai merkityksettömyys henkilöyhtiön toiminnan kannalta; yhtiön tulonmuodostuksen riippuvuus yhtiömiehen henkilökohtaisesta työpanoksesta sekä yhtiön pieni liikevaihto. Näihin seikkoihin viitaten toiminnan harjoittamisen henkilöyhtiön muodossa ei katsottu vastaavan asian varsinaista tarkoitusta, jolloin yhtiö voitiin sivuuttaa.<sup>31</sup>

Toiminnan harjoittaminen henkilöyhtiömuodossa tarjosi ilmeisiä verosuunnittelumahdollisuuksia verotuksen progression lieventämiseksi. Yhtiömies saattoi nostaa avoimesta- tai kommandiittiyhtiöstä optimaalisen määrän palkkaa, joka oli yhtiön verotuksessa vähennyskelpoista. Kun yhtiömiestä verotettiin vain palkasta tulon jäädessä muuten yhtiön tulona verotettavaksi, saatiin progressiivisen verotuksen kohteena oleva tulo jaettua verotettavaksi osin yhtiön ja osin yhtiömiehen tulona. Yhtiömiehen henkilöyhtiöstä saamaa voitto-osuutta ei verotettu.<sup>32</sup>

Erilaisia ehdotuksia henkilöyhtiöiden erillisestä verovelvollisuudesta luopumiseksi olikin tehty jo 1950-luvulta alkaen. Kuitenkin vasta vuonna 1975 voimaan tullessa tulo- ja varallisuusverolaissa (1043/1974) otettiin ensimmäinen askel tähän suuntaan.<sup>33</sup> Lain 18 §:n 4 momentin mukaan vain kaupparekisteriin merkityt liiketoimintaa harjoittavat avoimet- ja

kommandiittiyhtiöt olivat erillisiä verovelvollisia. Mikäli nämä edellytykset eivät täyttyneet, henkilöyhtiön tulo jaettiin yhtiömiesten tulona verotettavaksi (EETVL 15 §).

Sitä, milloin henkilöyhtiön oli katsottava harjoittavan liiketoimintaa, ei ollut laissa määritelty. Yleisesti liiketoiminnalla viitataan voittoa tavoittelevaan, itsenäiseen, suunnitelmalliseen ja jatkuvaan toimintaan. Liiketoiminnasta voidaan erottaa ammattitoiminta, jota on tavallisesti kuvailtu siten, että siinä toiminnan harjoittajan henkilökohtainen ammattitaito on ratkaisevaa toiminnan kannalta; toimintaa harjoitetaan liiketoimintaa suppeammassa puitteissa eikä se vaadi juuri pääomapanostuksia, eli toimintaan liittyvä riski koostuu lähinnä saamatta jäävistä tuloista.<sup>34</sup> Jos henkilöyhtiön katsottiin harjoittavan liiketoiminnan sijasta ammattitoimintaa, ei se muuttuneen sääntelyn mukaan ollut erillinen verovelvollinen.

Sen määrittäminen, harjoitetaanko yksittäisessä tapauksessa liike- vai ammattitoimintaa, on hyvin tulkinvaraista, mikä näkyy myös henkilöyhtiön toiminnan luonteen määrittämisestä syntyneestä laajahkosta oikeuskäytännöstä. Tapauksissa, joissa henkilöyhtiön ei katsottu harjoittavan liiketoimintaa eikä siten olleen erillinen verovelvollinen, viitattiin esimerkiksi liikevaihdon pienuuteen, palkatun henkilökunnan vähäisyyteen ja käyttöomaisuuden vähäiseen arvoon. Toiminnan laatu tai luonne oli myös yksi tapauksissa esiintynyt ratkaisuperuste.<sup>35</sup>

<sup>30</sup> Henkilöyhtiöiden verosubjektuutta koskevien normien kehityksestä ks. *Järvenoja, Markku*: Henkilöyhtiön oikeus- asema tuloverotuksessa. Kauppakamari 2013, s. 216–237.

<sup>31</sup> Yhtiömies katsottiin verovelvolliseksi henkilöyhtiön tulosta esimerkiksi seuraavissa ratkaisuisa: KHO 1960 II 421, KHO 1961 II 413, KHO 1969 II 528, KHO 22.5.1971 T 2601, KHO 10.1.1973 T 51, KHO 19.2.1973 T 665, KHO 5.11.1973 T 4395, KHO 21.1.1974 T 256, KHO 19.2.1975 T 764, KHO 9.6.1976 T 2358 ja KHO 1980 B II 511. Ks. myös *Järvenoja, Markku*: Henkilöyhtiöt verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus 1992a, s. 78–86 ja 91–99.

<sup>32</sup> Ks. myös *Rehbinder, Maria*: Personbolag i beskattningen. Juristförbundet förlag 1995, s. 57–58. Mikäli henkilö harjoitti monenlaista tulonhankkimistoimintaa, oli verotusta keventävä vaikutus mahdollista saavuttaa harjoittamalla osaa toiminnasta yhtiön kautta palkkaa nostamatta.

<sup>33</sup> Ks. *Järvenoja* 2013, s. 224–229.

<sup>34</sup> Esim. *Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti*: Elinkeino- tulon verotus. Alma Talent 2020, 5., uud. painos, s. 86 sekä *Andersson, Edward – Penttilä, Seppo*: Elinkeino- verolain kommentaari. Alma Talent 2014, 14., uud. painos, s. 19–20.

<sup>35</sup> Ks. *Lehtonen, Markku*: Henkilöyhtiöiden ja osakeyhtiöiden verovelvollisuudesta. Verotus 3/1991, s. 302–303. Ammattitoiminnaksi katsomista vaikutti puoltavan myös se, että henkilöyhtiö oli perustettu jatkamaan aikaisemmin yksityisliikkeenä harjoitettua toimintaa. Henkilöyhtiön erillisen verovelvollisuuden edellytyksenä olleen liiketoimintakriteerin täyttymisen arvioimista koskevasta oikeuskäytännöstä voidaan mainita esimerkiksi ratkaisut KHO 1976 B I 51, KHO 1978 B II 613, KHO 23.10.1980 T 5194, KHO 1986 II 504, KHO 1987 B 507, KHO 1987 B 508, KHO 16.3.1989 T 779 ja KHO 1990 B 526.



## 2.2 Liike- ja ammattitoiminnan välisen rajanvedon merkitys osakeyhtiön erillisen verovelvollisuuden hyväksymisessä

Sen lisäksi, että henkilöyhtiön erillisen verovelvollisuuden edellytyksenä oleva liiketoiminnan harjoittamisen kriteeri oli häilyvä, saatettiin yhtiön sivuuttamista yhä esittää veronkiertösäännöksen nojalla, vaikka henkilöyhtiö olisi täyttänyt aineellisen lainsäädännön asettamat kriteerit erilliselle verovelvollisuudelle<sup>36</sup>. Eri-tyisesti jos yhden henkilön työpanoksella oli olennainen merkitys toiminnassa, oli toiminnan harjoittamisesta henkilöyhtiön nimissä aiheutuvat tuloveroseuraamukset epävarmoja.

1980-luvulla oikeuskäytännössä alkoikin esiintyä tapauksia, joissa tämäntyyppistä toimintaa harjoitettiin sen sijaan osakeyhtiön nimissä. Toimintaa käytännössä harjoittava luonnollinen henkilö oli yhtiön osakkeenomistaja yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa. Toisin kuin henkilöyhtiöt, osakeyhtiö oli aineellisen lainsäädännön mukaan erillinen tuloverovelvollinen riippumatta siitä, harjoitettiin sen nimissä liike- vai ammattitoimintaa. Osakeyhtiön saattoi myös silloisenkin yhtiölainsäädännön mukaan perustaa vain yksi henkilö, kun taas henkilöyhtiöiden luonteeseen kuuluu, että toimintaa harjoittaa vähintään kaksi yhtiömiestä yhteisen taloudellisen tarkoituksen saavuttamiseksi. Tästä huolimatta henkilöyhtiöiden tulon kohdistamisesta verotuksessa omaksutut periaatteet siirtyivät hyvin suoraviivaisesti myös osakeyhtiömuodossa harjoitettuun toimintaan<sup>37</sup>, kuten seuraavat esimerkit osoittavat.

Ratkaisussa KHO 1987 B 600 A oli perustanut osakeyhtiön jatkamaan hänen sivutoimisesti harjoittamaansa tilintarkastustoimintaa. Yhtiön osakekannan omistivat puoliksi A ja hänen vaimonsa. Yhtiön noin 30 000 markan

<sup>36</sup> Ks. esim. KHO 23.10.1980 T 5201, KHO 9.8.1982 T 3410, KHO 1984 II 508.

<sup>37</sup> Samoin *Lehtonen* 1991, s. 302. Esimerkiksi Kilven mukaan henkilökohtaisiin työsuorituksiin perustuvasta toiminnasta, kuten tilintarkastus- tai asianajotoiminnasta saatavien tulojen verottaminen osakeyhtiön tulona edellytti, että toimintaa harjoitettiin ”liikemäisesti, eli jonkinlaisena useamman henkilön yhteistoimintana”, *Kilpi, Lassi*: Kolme KHO:n huomiota herättänyttä ratkaisua: miniosakeyhtiöt ja henkilöstöanti. Verotus 2/1988, s. 111–112.

liikevaihto perustui käytännössä kokonaan A:n työpanokseen. Veronsaajapuoli oli vaatinut osakeyhtiön nimissä saadun tulon verottamista osakkeenomistajan tulona sillä perusteella, että osakeyhtiömuotoa ei ole tarkoitettu ammatin harjoittamisen muodoksi. KHO katsoi, ettei tilintarkastustoiminnan harjoittaminen osakeyhtiön nimissä vastannut tuossa tapauksessa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, minkä vuoksi yhtiön nimissä ilmoitetut tulot tuli verottaa A:n tulona.

Ratkaisussa KHO 1989 B 548 osakeyhtiön nimissä harjoitettiin suutaritoimintaa. Yhtiön osake-enemmistön omistavaa A:ta oli verotettu toiminnasta sitä aiemmin henkilöyhtiön nimissä harjoitettaessa. Osakeyhtiön liikevaihto ratkaisun kohteena olleelta verovuodelta oli noin 350 000 markkaa. Veronsaajat olivat valituksissaan lausuneet, että yhtiön toiminta oli luonteeltaan tyypillistä ammattitoimintaa eikä liiketoimintaa ja vaatineet, että osakeyhtiön nimissä ilmoitettu tulo verotetaan A:n ammatitulona. KHO kuitenkin kiinnitti huomiota siihen, että toimintaa oli harjoitettu erillisessä liiketoimipaikassa, missä palveluita oli tarjottu yleisölle; toiminnassa oli käytetty koneita, laitteita ja tarvikkeita; eikä yhtiön toimintaa ollut liikevaihdon perusteella pidettävä vähäisenä. KHO:n mukaan yhtiö harjoitti liiketoimintaa, eikä yhtiön nimissä saadusta tulosta voitu verottaa A:ta, vaikka toiminta olikin perustunut hänen henkilökohtaiseen työpanokseensa.

Ratkaisussa KHO 1989 B 546 veronsaajat olivat esittäneet, että X Oy:n tulosta tulisi verottaa yhtiön ainoata osakkeenomistajaa A:ta, jonka suorittamista yhdeksän asunto-osakeyhtiön isännöintitehtävistä yhtiön noin 170 000 markan liikevaihto oli muodostunut. KHO:n mukaan yhtiön harjoittamaa toimintaa oli kuitenkin pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettuna liiketoimintana, eikä yhtiön perustamiseen ja sen toimintaan voitu soveltaa verotuslain 56 §:n säännöstä.

Ratkaisussa KHO 1990 B 556 insinööritoimisto X Oy oli perustettu jatkamaan aikaisemmin A:n nimellä harjoitettua insinööritoimintaa. Yhtiön osakkeet olivat A:n sekä hänen vaimonsa ja kahden alaikäisen lapsen omistuksessa. Yhtiön liikevaihto oli ratkaisun kohteena olleina verovuosina ollut keskimäärin noin 235 000 markkaa,

joka oli koostunut yhtiön ainoan suunnittelijan rakennusinsinööri A:n suunnittelutoimista. Lääninoikeus katsoi, että huomioon ottaen X Oy:n harjoittama rakennesuunnittelutoiminta, yhtiön liikevaihto, sen osakkeiden omistussuhteet, osakkaille maksetut palkat ja A:n työpanos yhtiössä, yhtiön tuloina ilmoitetut suunnittelutulot ovat tosiasiaa olleet A:n ammattituloja ja yhtiön menot A:n ammattitoiminnan menoja. KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä.

Ratkaisussa KHO 8.11.1991 T 4096 hammaslääkäri A oli ainoana osakkeenomistajana osakeyhtiössä, jonka toimiala oli hampaanhoito. Yhtiön liikevaihto oli ratkaisun kohteena olleina verovuosina kasvanut 212.375 markasta 358.497 markkaan. KHO katsoi, että osakeyhtiön toiminnassa oli kysymys A:n ammattitoiminnasta ja että yhtiön nimissä ilmoitetut tulot oli verotuslain 56 §:n nojalla verotettava A:n tuloina.

Edellä mainituissa ratkaisussa KHO siis vahvisti sen, että henkilöyhtiöiden lisäksi myös osakeyhtiölle siviilioikeudellisesti kuuluvien tulojen kohdistamista osakkeenomistajalle voitiin arvioida sen perusteella, täyttyivätkö toiminnassa liiketoiminnan kriteerit. Liike- ja ammattitoiminnan välisen rajanvedon epämääräisyys näkyy myös osakeyhtiöitä koskeneissa ratkaisussa. Esimerkiksi vaikka yhtiöiden liikevaihto oli kahdessa eri tapauksessa yhtä suuri, saatettiin vain toisessa ratkaisussa päätyä yhtiön sivuuttamiseen, kun taas toisessa yhtiön erillinen verovelvollisuus pysytettiin.

Osakeyhtiö yhtiömuotona ei erillisestä verovelvollisuudestaan huolimatta tarjonnut samanlaista mahdollisuutta verotuksen progression lieventämiseksi kuin henkilöyhtiö. Osakeyhtiön osakkeenomistajalleen jakama voitto ei ollut saajalleen verovapaata kuten avoimen- tai kommandiitti-yhtiön yhtiömiehen osuus yhtiön voitosta. Sen lisäksi että osakeyhtiö oli verovelvollinen sen nimissä harjoitetun toiminnan tuottamasta tulosta, yhtiön osakkeenomistaja oli verovelvollinen yhtiön samasta tulosta hänelle jakamasta osingosta progressiivisen veroasteikon mukaisesti.

Osakeyhtiönkin nimissä toimiminen tarjosi kuitenkin verosuunnittelumahdollisuuksia verrattuna siihen, että toimintaa olisi harjoittanut suoraan luonnollinen henkilö. Osakeyhtiön omistajalle aiheutui veroseuraamuksia yhtiön

nimissä harjoitetusta toiminnasta vain siinä tapauksessa, että hän sai yhtiöstä tuloa, kuten palkkaa tai osinkoa. Osakeyhtiön verokanta oli 1980-luvun alussa 43 prosenttia, josta se vuonna 1986 laski 33 prosenttiin. Samaan aikaan luonnollisen henkilön verotuksessa korkein marginaaliveroprosentti oli valtion tuloverotuksessa 51. Hyvätuottoisen toiminnan tai osakkeenomistajan päätoimensa ohella harjoittaman tulonhankkimistoiminnan harjoittaminen osakeyhtiön nimissä tarjosi siten mahdollisuuden progression tasaamiseen ja verotuksen lykkäämiseen, jos tuloa jätettiin yhtiöön ja realisoitiin osakkeenomistajalle vasta myöhemmin verovuosina.

Erityisesti 1960-luvun lopulta alkaen osakeyhtiön ja osakkeenomistajan kahdenkertaista verotusta oli myös lievennetty soveltamalla osinkovähennysjärjestelmää, jossa jaettu osinko oli yhtiön verotuksessa vähennyskelpoista tiettyin edellytyksin joko kokonaan tai osittain<sup>38</sup>. Osakkeenomistajan oli lisäksi mahdollista tehdä saamastaan osinkotulosta omassa verotuksessaan omaisuustulovähennys, joka oli 1980-luvun lopulla maksimissaan 10 000 markkaa. Jos yhtiön osakeomistus oli hajautettu toiminnan pääasiallisen harjoittajan lisäksi esimerkiksi puolisolalle ja alaikäisille lapsille, oli vähennys mahdollinen heidän kunkin saamista osinkotuloista.<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Ks. osinkovähennysjärjestelmän käyttöönotosta *Myrsky, Matti*: Osakeyhtiön ja sen osakkeenomistajan kahdenkertaista verotuksesta. Lakimiesliiton kustannus 1988, s. 2 ja 216–258.

<sup>39</sup> Lisäksi vielä 1980-luvun alussa osakeyhtiön osakkeiden luovutuksesta saatu voitto oli viiden vuoden omistajan jälkeen verovapaata tuloa. Jos tulot oli jätetty yhtiöön ja osakkeet myytiin tai yhtiö purettiin verovapauteen vaadittavan vähimmäisomistajan jälkeen, realisoitui tulo osakkeenomistajalle pelkällä yhteisöverokannalla. Tämä veroetu poistui 1980-luvun lopulla toteutettujen lainsäädäntöuudistusten myötä. Ks. tästä ja muista osakeyhtiöön liittyvistä verosuunnittelumahdollisuuksista *Myrsky, Matti*: Tulonhankkimistoiminnasta osakeyhtiömuodossa harjoitettuna. Eräiden KHO:n miniosakeyhtiöitä koskevien ratkaisujen arviointia. Lakimies 4/1989, s. 424–428.

### 2.3 Henkilöyhtiön ”purkaminen” vs. osakeyhtiön sivuuttaminen

Tapaukset, joissa henkilöyhtiön sijasta verotettiin yhtiömiestä ja tapaukset, joissa osakeyhtiön sijasta verotettiin osakkeenomistajaa, näyttäytyvät siis hyvin samankaltaisina. Niiden ratkaisuperusteet pyrittiin kuitenkin aluksi erottamaan toisistaan. Henkilöyhtiöitä koskeviin tapauksiin viitattiin yhtiön purkamisena, kun taas osakeyhtiöitä koskevissa tapauksissa katsottiin olevan kyse puhtaasti verotuksen kohdistamisongelman ratkaisemisesta<sup>40</sup>. Useissa henkilöyhtiöratkaisuisa KHO käyttikin muun muassa ilmaisuja: ”erillisenä verovelvollisena ei veroteta” tai ”yhtiötä ei pidetty erikseen verotettavana verovelvollisena”. Osakeyhtiöitä koskevassa oikeuskäytännössä KHO:n ratkaisu oli sen sijaan muotoiltu siten, että niissä arvioitiin nimenomaisesti tulon kohdistamista, esimerkiksi ”A Oy:lle maksetut korvaukset katsottiin B:n tuloksi” tai ”yhtiön tulo katsottiin A:n tuloksi”. Siviilioikeudellisestakin näkökulmasta yhtiömuotoihin liittyy toki keskeisiä eroja, kuten henkilöyhtiöiden osalta vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtainen vastuu yhtiön velvoitteista verrattuna osakkeenomistajan osakeyhtiöön sijoittamaan pääomaan rajoittuvaan vastuuseen. Rajoitetun vastuun vastapainona osakkeenomistajan mahdollisuus nostaa varoja yhtiöstä on toisaalta selkeästi rajatumpaa kuin henkilöyhtiön yhtiömiehellä.

Sekä avoin- tai kommandiittiyhtiö, että osakeyhtiö olivat kuitenkin yhtiöoikeudellisesti yhtä lailla olemassa, vaikka yhtiön tulo olisi verotuksessa kohdistettu yhtiömiehen tai osakkeenomistajan verotettavaksi. Tässä mielessä henkilöyhtiöitä ei siis ”purettu” sen enempää kuin osakeyhtiöitäkään.<sup>41</sup> Lisäksi myös henkilöyhtiön nimissä saadusta tulosta saatiin kohdistaa ainoastaan osa yhtiömiehelle ja verottaa yhtiötä muista tuloista<sup>42</sup>. Toisaalta useissa osakeyhtiöitä koskevissa KHO:n päätöksissä on vain yleisesti todettu yhtiön tulot

osakkeenomistajan tai muun yhtiössä määräysvaltaa käyttävän tulona verotettavaksi, eikä ratkaistu tietyn tulon kohdistamista<sup>43, 44</sup>.

Henkilö- ja osakeyhtiöratkaisujen erilaisen kategorioinnin oli ilmeisesti pannut alulle *Kilpi*, joka oli itse KHO:n kokoonpanossa mukana antamassa ensimmäisiä ratkaisuja, joissa osakeyhtiölle siviilioikeudellisesti kuuluva tulo kohdistettiin osakkeenomistajalle veronkierrosäännöksen nojalla. Osakeyhtiötapaukset haluttiin erottaa henkilöyhtiöratkaisuista todennäköisesti siksi, että osakeyhtiön erillisestä verovelvollisuudesta poikkeaminen oli tuolloiselle verojärjestelmälle varsin vieras ilmiö<sup>45</sup>, kun taas henkilöyhtiöiden erillistä verovelvollisuutta oli jo lainsäädännölläkin rajoitettu. Kilven mukaan jo vanha ratkaisu KHO 1949 II 587 osoitti, että verojärjestelmässämme vahvasti tunnustetusta osakeyhtiön erillisestä verovelvollisuudesta huolimatta estettä ei ole ollut katsoa muodollisesti osakeyhtiön tuloksi siirrettyä erää osakkeenomistajan henkilökohtaiseksi tuloksi osakeyhtiötä sinänsä purkamatta.<sup>46</sup>

Kyseisissä ratkaisuisa luonnollinen henkilö A oli tehnyt X:n kanssa sopimuksen, jolla hän oli sitoutunut hoitamaan kyseisen yhtiön myynnin organisoinnin sekä osan tuotteiden myynnistä. Muutaman kuukauden kuluttua A oli siirtänyt tämän sopimuksen A Oy:lle, joka oli nostanut sopimuksen mukaiset provisiot n. 1 100 250 mk. KHO kuitenkin katsoi TOL 95 § 2 momentin nojalla, että provisio oli A:n verotettavaa tuloa. Ratkaisun perustelujen mukaan

<sup>43</sup> Edellä mainittujen ratkaisujen lisäksi ks. esim. KHO 1990 B 555 ja KHO 1990 B 556.

<sup>44</sup> Henkilö- ja osakeyhtiöitä koskevien kohdistamisratkaisujen samankaltaisuudesta ks. myös *Tikka, Kari*: The disregard of a legal entity for tax purposes: Finland branch report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. LXXIV 1989, s. 264.

<sup>45</sup> Esimerkiksi vasta 1990-luvulla säädettiin laki ulkomaisen välilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta, jonka nojalla Suomessa yleisesti verovelvollista osakkeenomistajaa voidaan laissa säädetyin edellytyksin verottaa kotimaista osakeyhtiötä vastaavan osakkaiden rajoitettuun vastuuseen perustuvan ulkomaisen yhtiön tulosta.

<sup>46</sup> *Kilpi* 1988, s. 110–111. Kilpi viittasi myös muun muassa taiteilijoita ja konsultteja koskevaan aikaisempaan oikeuskäytäntöön, joissa osakeyhtiön nimissä saatu tulo oli kohdistettu työn suorittajalle, mutta näissä tapauksissa oli kyse sen arvioimisesta, oliko työn tilaajan ja suorittajan välille muodostunut työsuhde. Ks. *Vest* 1991, s. 186–189.

<sup>40</sup> Ks. esim. *Myrsky* 1989, s. 439. Ks. myös *Kilpi* 1988, s. 110–112.

<sup>41</sup> Ks. myös *Järvenoja* 1992a, s. 147.

<sup>42</sup> *Järvenoja, Markku*: Verotuslain 56 §:n nojalla sivuutettuun henkilöyhtiöön liittyviä vero-ongelmia. *Verotus* 2/1992b, s. 147.

A oli siirtänyt sopimuksen A Oy:lle ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

Ratkaisu KHO 1949 II 587 eroaa kuitenkin olennaisen seikan osalta 1980-1990-luvuilla annetuista osakeyhtiön sivuuttamisratkaisuista. Näissä tapauksissa osakeyhtiö oli se osapuoli, jonka nimissä toimintaa harjoitettiin ja joka siis oli esimerkiksi tilintarkastuspalvelujen tarjoamista koskevan sopimuksen osapuolena. Kyse ei ollut siitä, että osakkeenomistaja olisi siirtänyt yhtiölle saamisoikeuden tiettyyn tuloon, kuten oli tilanne vuoden 1949 ratkaisussa. Kun sopimuksen mukainen tulonsaaja on osakeyhtiö, ei osakkeenomistajalle ole yhteisölainsäädännön mukaan muodostunut oikeutta tuloon, eikä hän myöskään voi sitä kenellekään siirtää.<sup>47</sup>

Ratkaisu KHO 1949 II 587 ei siten perustele myöhempää osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntöä, joka on paljon selvemmin liitoksissa niihin lukuisiin ratkaisuihin, joissa henkilöyhtiölle siviilioikeudellisesti kuuluva tulo kohdistettiin veronkiertosäännöksen nojalla yhtiömiehelle.<sup>48</sup> 1990-luvulta eteenpäin onkin tyypillisesti nimetty yhtiön *sivuuttamiseksi* sekä tilanteita, joissa tulo on kohdistettu osakeyhtiön sijasta osakkeenomistajalle, että tilanteita, joissa henkilöyhtiön sijasta tulon saajaksi on katsottu yhtiömies yleisen veronkiertosäännöksen nojalla.<sup>49</sup>

<sup>47</sup> Ks. myös *Kleist* 2016, s. 21–22, jossa on käsitelty ratkaisun KHO 1949 II 587 kanssa hyvin samankaltaista Ruotsin oikeuskäytännössä esillä ollutta tapausta RÅ 1969 ref. 19. Ratkaisussa yhtiön omistaja todettiin verovelvolliseksi tulosta, jonka hänen katsottiin yksityisoikeudellisesti ansainneen ja tämän jälkeen siirtäneen osakeyhtiölle. Ratkaisun perusteluista käy kuitenkin ilmi, että jos tuloa tuottanutta toimintaa olisi harjoitettu osakeyhtiön nimissä, ei vero-oikeudellisesti olisi ollut estettä kohdistaa tuloa yhtiölle.

<sup>48</sup> Myös Kilven mukaan henkilöyhtiöitä koskevasta oikeuskäytännöstä oli jossain määrin saatavissa johtoa osakeyhtiön ja osakkeenomistajan välistä tulon kohdistamista koskeviin kysymyksiin. *Kilpi* 1988, s. 112.

<sup>49</sup> Ks. esim. *Järvenoja, Markku*: Itsenäisestä verovelvollisuudesta osakasverotukseen, mutta pelastaisiko aitamalli henkilöyhtiöt? Teoksessa Penttilä, Seppo – Nykänen, Pekka – Nieminen, Martti (toim.) Parempaan yritysverotukseen. Edita 2019, s. 158–181 sekä *Tunturi, Markku O*: Miniosakeyhtiön sivuuttamisen veroseuraamukset. Verotus 4/1993, s. 433.

### 3. Lainsäädäntömuutokset ja yhtiön sivuuttamiseen liittyvät oikeusturvakysymykset

#### 3.1 Yritysverouudistus

Vuoden 1990 alusta osakeyhtiön ja osakkeenomistajan verotusta uudistettiin lailla yhtiöveron hyvityksestä (1232/1988). Yhtiön verotuksessa sovellettu osinkovähennysjärjestelmä ja osingonsaajan verotuksessa osinkotulosta myönnetty omaisuustulovähennys korvattiin yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä, jossa yhtiön osinkona jaetusta voitosta maksama vero vähennettiin osingonsaajan osinkotuloon kohdistuvasta verosta. Yhtiöveron hyvitys oli osingonsaajan veronalaista tuloa yhdessä tämän saaman osingon kanssa.<sup>50</sup>

Pian yhtiöveron hyvitysjärjestelmään siirtymisen jälkeen toteutettiin lisäksi merkittävä tuloverojärjestelmän rakenteellinen muutos. Pohjoismaista käytäntöä seuraten Suomessa siirryttiin eriytettyyn tuloverojärjestelmään ja vuoden 1993 alusta voimassa olleessa tuloverolaissa (1535/1992) luonnollisen henkilön verotuksessa pääoma- ja ansiotulot muodostavat kumpikin oman tulolajinsa, joihin sovelletaan omia nimellisiä verokantoja. Pääomatuloksi on tuloverolaissa määritelty omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja omaisuuden tuotto sekä muu varallisuuden kerryttämä tulo, kuten korko-, osinko- ja vuokratulot. Koska työvoima ei ole kansainvälisesti niin liikkuvaa kuin pääoma, pidettiin perusteltuna, että ansio-, kuten palkkatuloja, verotetaan korkeampien nimellisten veroprosenttien mukaisesti kuin pääomatuloja. Verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyyn ohella tätä perusteltiin myös inflaation erilaisella vaikutuksella tulolajeihin, sillä toisin kuin ansiotulon kohdalla, pääomatulon nimellinen ja reaalin arvo tavallisesti poikkeavat toisistaan.<sup>51</sup>

Huolimatta siitä, että osinkotulot luokitel-

<sup>50</sup> HE 112/1988 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi yhtiöveron hyvityksestä sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi, s. 4–5.

<sup>51</sup> HE 200/1992 Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta, s. 4–8.

tiin lähtökohtaisesti pääomatuloiksi, samalla tunnistettiin, että osakeyhtiön jakamiin osinkoihin vaikuttaa usein myös osakkeenomistajan työpanos. Näin osingot voivat olla taloudelliselta luonteeltaan osin ansiotuloa.<sup>52</sup> Muusta kuin pörssiyhtiöstä saatu osinko säädettiin pääomatuloksi siltä osin kuin osingon määrä vastasi enintään 15 % yhtiön nettovarallisuuden perusteella laskettavasta osingonsaajan omistamien osakkeiden matemaattisesta arvosta. Tämän ylittävä osinko verotettiin ansiotulona.

Koska osinkojen verotuksessa sovellettiin yhtiöveron hyvitysjärjestelmää, kohdistui osinkoihin yhtiöllä ja osakkeenomistajalla yhteensä osakkeenomistajan verokannan mukainen vero. Kun osakeyhtiön tulos oli riittävän suuri, oli uudessa verojärjestelmässä keskeinen verosuunnittelun kohde yhtiön tulon realisoiminen osakkeenomistajalle siten, että se tuli verotetuksi pääoma-, eikä ansiotulona. Ansiotuloon kohdistui kunnallisverotus suhteellisella verokannalla ja valtionverotus progressiivisen veroasteikon mukaisesti. Keskimääräinen kunnallisveroprosentti vuonna 1993 oli 17,20<sup>53</sup>. Vuoden 1993 veroasteikkolain (1538/1992) mukaan esimerkiksi 200.000 markan<sup>54</sup> ansiotulosta perittiin valtionverotuksessa noin 20 % vero. Yhteensä keskimääräinen kunnallisvero ja valtionvero oli kyseisellä tulosolla siten noin 37 %. Pääomatulot olivat vain valtionverotuksen kohteena 25 % suhteellisella verokannalla. Osakeyhtiön osingonjako voitiin optimoida siten, että jaettu määrä oli alle 15 % osakkeen matemaattisesta arvosta, jolloin osinkoa verotettiin pääomatulona. Jakamatta jätetty voitto jäi yhtiöön kerryttämään nettovarallisuutta tulevien verovuosien pääomatulo-osingon laskentapohjaksi.

Eriytettyyn tuloverojärjestelmään siirtymisen yhteydessä luovuttiin liiketoimintaa harjoittavienkin henkilöyhtiöiden erillisestä

<sup>52</sup> HE 200/1992, s. 12–13.

<sup>53</sup> Veronmaksajain Keskusliitto Ry:n verkkosivut > Tilastot > Kunnat > Kunnallisvero, <https://www.veronmaksajat.fi/>. Viitattu 26.10.2020.

<sup>54</sup> Vuonna 1993 kokopäiväisten palkansaajien keskimääräinen vuosipalkka oli 131.000 mk. Johtotehtävissä toimivien ylempien toimihenkilöiden keskimääräinen vuosipalkka oli 234.000 mk. Tulonjaon ennakkotilasto 1993. Tilastokeskus 1994, s. 7.

verovelvollisuudesta ja voimassa olevassa tuloverolaissa kaikki henkilöyhtiöt on säädetty laskentasubjekteiksi, joiden tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona<sup>55</sup>. Kuten osakeyhtiöllä, myös avoimen- ja kommandiittiyhtiön yhtiömiesten yhtiöstä saama veronalainen tulo-osuus säädettiin jakautuvaksi ansio- ja pääomatulona verotettavaksi nettovarallisuuden perusteella. Samoin menetellään yksityisen elinkeinonharjoittajan verotuksessa. Koska yksityisten elinkeinonharjoittajien ja henkilöyhtiöiden koko verovuoden tulos verotetaan elinkeinonharjoittajan tai yhtiömiesten tulona, ei voittoa ole mahdollista lipastoida ja siten kasvattaa nettovarallisuutta, kuten osakeyhtiössä. Henkilöyhtiön muodossa tai yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimittaessa suurin osa tulosta tulee siten yleensä ansiotulona verotettavaksi.<sup>56</sup>

### 3.2 Osakeyhtiön sivuuttaminen ja luottamuksensuoja

Tarve henkilöyhtiön tulon kohdistamiseen yhtiömiehelle veronkiertosäännöksen nojalla siis poistui verolainsäädäntöuudistusten myötä. Sen sijaan mahdollisuus osakeyhtiön tulon kohdistamiseen osakkeenomistajalle veronkiertosäännöstä soveltamalla näyttäytyi edelleen ajankohtaisena.

Vuonna 1997 valtiovarainministeriö asetti työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää yritysten verotusmenettelyssä esiintyviä ongelmia ja epäkohtia sekä antaa ehdotuksia verovelvollisten oikeusturvaa parantavista toimenpiteistä. Tämän Verotuksen oikeusturvatyöryhmäksi nimetyn työryhmän välimuistiossa todettiin verovelvollisten oikeusturvan näkökulmasta kestävämmäksi se epävarmuus ja vaihtelevuus, joka osakeyhtiön sivuuttamiskriteerien

<sup>55</sup> Ennen lopullista luopumista henkilöyhtiöiden erillisestä verovelvollisuudesta oli liiketoimintaakin harjoittava henkilöyhtiö säädetty vuonna 1989 voimaan tullessa tulo- ja varallisuusverolaissa (1240/1988) ainoastaan ns. puolitettavaksi yhtiöksi, jolle vahvistetusta tulosta puolet jaettiin verotettavaksi yhtiömiesten tulona ja toisesta puolikkaasta yhtiö oli itse verovelvollinen. Ks. tästä sääntelystä esim. *Rehbinder* 1995, s. 60 sekä HE 109/1988, s. 10–11.

<sup>56</sup> Ks. *Penttilä, Seppo*: Yrityksen omistajan tuloverotus. Talentum 2003, s. 344–346.

osalta vallitsi. Erityisen ongelmallisena näytetty jälkiverotuksessa usealta vuodelta tehty osakeyhtiön sivuuttaminen, jonka seurauksena määrätyt erilaiset viiveseuraamukset saattoivat johtaa siihen, että verovelvollisen maksukyky ei riittänyt verojen suorittamiseen.<sup>57</sup>

Osakeyhtiön tulon kohdistamiseen liittyvät oikeusvarmuusongelmat nousivat myös KHO:ssa esille. Ratkaisussa KHO 6.11.1997 T 2826 lakiasiajn palvelutoimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä oli verotettu ilmoittamistaan tuloista vuosien 1986-1991 ja 1993 verotuksissa. Sen sijaan vuosien 1992 ja 1994 säännönmukaisissa verotuksissa yhtiön tulot oli verotettu yhtiössä päätoimisesti toimineen osakkeenomistajan, eläkkeellä olevan varatuomari A:n ammatti-toiminnasta saatuina tuloina. KHO kuitenkin totesi, että ottaen 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.

Ratkaisun hakusanana mainittiin ”luottamuksen suoja” ja ”aikaisemmin toimitetut verotukset”. Ne kuvastavat verovelvollisella olleen oikeus luottaa siihen, että yhtiön tulon verottaminen seuraa useamman vuoden samanlaisena jatkunutta verokohtelua, kun verotuksen toimittamisen perusteissa tai yhtiön toiminnassa ei ollut tapahtunut asiallisia muutoksia.<sup>58</sup> Ratkaisun antamisen jälkeen verotuksen oikeusturvatyöryhmä sai toimeksiantonsa lopullisesti valmiiksi, ja ehdotti tällaisen verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta parantavan luottamuksensuojaperiaatteen (tai luottamusperiaatteen) lisäämistä lakiin.<sup>59</sup>

Työryhmän ehdotuksen seurauksena verotusmenettelylain 26 §:n toiseen momenttiin lisättiin luottamuksensuojaperiaatetta ilmentävä säännös. Säännöksen mukaan, 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 asia ratkaistaan verovelvollisen vahingoksi, voidaan veroon liittyvät viivästysseuraamukset jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos perintä olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi.<sup>60</sup>

Säännöksen esitöissä viranomaisen noudattaman käytännön on kuvattu tarkoittavan viranomaisten tiettyyn kysymykseen omaksuttavaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavanlaisissa tilanteissa joko verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa. Luottamuksensuojaa synnyttäisi tavallisesti viranomaisen nimenomaiset ratkaisut ja lähinnä kirjalliset ohjeet. Viranomaisten noudattamaa käytäntöä voisi kuitenkin osoittaa myös jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen edellyttää kuitenkin aina, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, eli periaatteen soveltaminen ei voi johtaa suoranaisesti lainvastaisiin verotuspäätöksiin. Periaate ei myöskään estä vakiintuneen tulkintakäytännön kiristymistä esimerkiksi KHO:n uuden oikeuskäytännön johdosta, mutta suojaa verovelvollisia tulkinnan takautuvalta kiristymiseltä.<sup>61</sup>

Nimenomaisesti osakeyhtiöiden sivuuttamiseen liittyvän oikeusturvaongelman ratkaisemiseksi verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistiossa oli esitetty tuloverolakiin lisättäväksi säännös, jonka mukaan kaikki tulot voitaisiin ohjata osakeyhtiön tulona verotettavaksi lukuun ottamatta palkkatuloa ja siihen rinnastettavaa henkilökohtaista tuloa, kuten palkkatulon sijaan saatua vakuutus- ja vahingonkorvausta, eläketuloa, urheilijan palkkiota, apurahaa tai sosiaalietuutta<sup>62</sup>. Luottamuksensuojasäännöksen esitöissä käsiteltiin myös tätä ehdotusta.

<sup>57</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio. VM 17/1997, s. 30 ja 37.

<sup>58</sup> *Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti*: Verotuskäytäntö 1997. Lakimiesliiton kustannus 1998, s. 297–298.

<sup>59</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. VM 36/1997, s. 18–29.

<sup>60</sup> HE 53/1998, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta, s. 7.

<sup>61</sup> HE 53/1998, s. 11.

<sup>62</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio 1997, s. 32–33.

Tällaisen säännöksen nähtiin kuitenkin kannustavan sellaisiin järjestelyihin, joilla ansiotuloa muutetaan pääomatuloksi. Säännöksen lisäämistä lakiin ei siten pidetty perusteltuna. Sivuuttamiseen liittyviä oikeusturvaongelmia katsottiin sen sijaan voitavan vähentää antamalla verovelvollisille luottamuksen suojaa esimerkiksi arvioitaessa sivuuttamismahdollisuutta jälkiverotuksessa.<sup>63</sup>

Lainsäätäjä jätti siis avoimeksi mahdollisuuden kohdistaa osakeyhtiön nimissä saatu tulo osakkeenomistajalle veronkiertosäännöstä soveltamalla. Verohallinnossa alkoi kuitenkin ennen vuosituhannen vaihdetta näkyä sallivampi suhtautuminen ainakin sellaisiin yhden henkilön yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa omistamiin osakeyhtiöihin, joissa osakkeenomistaja työskentelee päätoimisesti ja saa elantonsa yhtiöstä<sup>64</sup>. Julkaistussa oikeuskäytännössä ei enää 1990-luvun jälkeen ole esiintynyt tapauksia, joissa osakeyhtiö olisi sivuutettu veronkiertosäännöstä soveltamalla sillä perusteella, että toiminnassa katsottaisiin olleen kyse osakkeenomistajan oman ammattitoiminnan harjoittamisesta<sup>65</sup>. Esillä ei kuitenkaan myöskään ole ollut tapauksia, joissa KHO olisi suoraanaisesti kumonnut aikaisemmassa oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan.

Viimeisimmissä KHO:n oikeuskäytännössä 1990-luvulla esiintyneissä aihetta koskevissa tapauksissa KHO 28.1.1997 T 155 ja KHO 1997:73 osakeyhtiöitä ei sivuutettu. Ratkaisuissa on kuitenkin aikaisempaa oikeuskäytäntöä vastaavalla tavalla viitattu muun muassa toiminnan laajuuteen sekä liikevaihdon ja käyttöomaisuuden arvoon perusteluna sille, että toiminta yhtiön muodossa vastaa asian varsinaista tarkoitusta. Ratkaisujen perustelutyylillä ei siten osoita mitään uutta tulkintatapaa.

Ratkaisussa KHO 28.1.1997 T 155 liikkeen-

<sup>63</sup> HE 53/1998, s. 2–3 ja 11.

<sup>64</sup> Ks. Verotuksen oikeusturvayöryhmän välimuistio 1997, s. 40.

<sup>65</sup> Ratkaisussa KHO 2000:1 sivuutettiin kuitenkin maataloutta harjoittava osakeyhtiö ja yhtiön tulosta verotettiin toimintaa aikaisemmin omista nimissään harjoittanutta A:ta. Erityispiirteenä ratkaisussa oli toisaalta se, että osaa maatalouden harjoittamisen kannalta keskeisestä omaisuudesta ei ollut siirretty yhtiölle, vaan toiminnassa käytetty 100 hehtaarin maatalousmaa oli jäänyt A:n omistukseen.

johdon, hallinnon ja markkinoinnin konsultointia harjoittavaa yhtiötä ei sivuutettu. KHO:n mukaan yhtiön toimiala sekä toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen tulojen kohdistaminen yhtiölle vastasi asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Yhtiön pääosakkeenomistaja oli työskennellyt päätoimisesti yhtiössä, minkä lisäksi yhtiö oli käyttänyt ulkopuolista työvoimaa. Yhtiöllä oli useita toimeksiantajia. Yhtiön liikevaihto oli ollut keskimäärin noin 290.000 markkaa.

Ratkaisussa KHO 1997:73 osakeyhtiö oli jatkanut yhtiön koko osakekannan omistavan A:n yksityisenä liikkeenharjoittajana harjoittamaa kuljetusliikettä. Toiminta tapahtui ulkomailla yhdellä kuorma-autolla. Yhtiö oli saanut liikennöitsijäsopimusten mukaisina kuljetuspalkkioina yhteensä 713 005 markkaa. Yhtiön käyttöomaisuuteen sisältyneen kaluston arvo oli ollut 189 954 markkaa. Säännönmukaisessa verotuksessa yhtiön tulo verotettiin A:n ammattitulona. KHO kuitenkin katsoi, että 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, ei yhtiön nimissä ilmoitettua tuloa tullut verottaa verotuslain 56 §:n nojalla A:n ammattitulona.

#### **4. Veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täsmentyminen**

##### **4.1 Veronkiertosäännöksen tulkinnan avoimuus**

Vielä noin 1960-luvulle asti oikeuskirjallisuudessa esiintyi vahvana näkemys, jonka mukaan yleinen veronkiertosäännös antoi mahdollisuuden puuttua vain vale- tai peiteltyihin oikeustoimiin. Yksityisoikeudellisesti päteviä, ei-näennäisiä oikeustoimia, oli tämän näkemyksen mukaan myös verotuksessa käsiteltävä niiden oikeudellisen muodon mukaisesti, vaikka ne olisivatkin

toteutettu veroedun saavuttamiseksi.<sup>66</sup> Kun korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä alkoi kuitenkin esiintyä useampia veronkiertosäännöksen soveltamiseen perustuvia päätöksiä, jotka eivät olleet selitettävissä siviilioikeudellisen pätemättömyysopin valossa, jäi tämä näkemys vähitellen historiaan<sup>67</sup>. Henkilöyhtiöiden sivuuttamisratkaisut olivat yksi esimerkki näennäisoikeustoimiin kiinnittyvän veronkiertosäännöksen tulkintatavan rajojen ulkopuolelle ulottuvista päätöksistä.

Muuttunut näkemys veronkiertosäännöksen soveltamismahdollisuuksista ei kuitenkaan merkinnyt sitä, että säännöksen soveltamisedellytyksistä olisi muodostunut uusi yhtenäinen ”oppi” vanhan näkemyksen tilalle. Varsin epämääräinen oli esimerkiksi oikeudellisen muodon ja asian varsinaisen tarkoituksen välistä ristiriitaa edellyttävän veronkiertosäännöksen ensimmäisen lauseen ja verosta vapautumisen tarkoituksen esille nostavan toisen lauseen välinen suhde. Ratkaisusta KHO 1989 B 555 ilmenee, että henkilöyhtiö saatettiin verotuskäytännössä sivuuttaa, vaikka verorasitus juuri käsillä olevassa tapauksessa ei muodostunut kevyemmäksi verrattuna toiminnan harjoittamiseen ilman yhtiötä.

Tapauksessa puolisoiden perustama kangaskauppaa harjoittava avoin yhtiö oli verotusta toimittaessa sivuutettu verotuslain 56 §:n nojalla. Puolisoiden vaatimuksen johdosta verolautakunta oikaisi toimitettua verotusta ja verotti yhtiötä erillisenä verovelvollisena. Oikaisun seurauksena yhtiön ja puolisoiden verojen kokonaisuus kuitenkin lisääntyi. KHO:n ratkaisussa oli kyse siitä, voitiinko korkeampaan verorasitukseen johtaneet veronkaisu päätökset kumota. Päätökset jätettiin

kuitenkin voimaan.<sup>68</sup>

Henkilöyhtiömuodossa toimimisen verotukselliset syyt oli vain harvoin nostettu esille ratkaisuisissa, joissa henkilöyhtiön tulosta verotettiin yhtiömiestä veronkiertosäännöksen nojalla<sup>69</sup>. Myöskään niissä ratkaisuisissa, joissa osakeyhtiö sivuutettiin veronkiertosäännöstä soveltamalla, KHO ei ottanut kantaa siihen, oliko toiminnan harjoittaminen osakeyhtiön nimissä tarjonnut veroedun verrattuna siihen, että toimintaa olisi harjoittanut suoraan luonnollinen henkilö.

*Voipio* totesi vuonna 1968 julkaistussa väitöskirjassaan ”Verotuksen kiertämisestä”, että veronkiertosäännöksen toisen lauseen merkitys on vähäinen, ellei suorastaan olematon. Säännöksen soveltamisessa tuli siten kiinnittää huomio siihen, oliko verovelvollisen käyttämä oikeudellinen muoto ”tosi”, eikä verosta vapautumisella ollut merkitystä.<sup>70</sup> *Tikan* veron minimointia käsittelevässä väitöskirjassa vuodelta 1972 puolestaan esitettiin, että sekä veronkiertosäännöksen ensimmäinen että toinen lause mahdollistavat verolain säännönmukaisesta tulkintatavasta poikkeavan ratkaisun. Vaikka *Tikan* kuvauksen perusteella kummankin lauseen voitiin katsoa ilmaisevan itsenäistä normia, hän myös totesi, että käytännössä saattaisi esiintyä tapauksia, joissa tuolloin verotuslain 56 §:stä ilmenevään säännökseen olisi tarkoituksenmukaista viitata yhtenä kokonaisuutena.<sup>71</sup>

Sekä *Voipion* että *Tikan* väitöskirjatutkimuksissa tarkastellaan veronkiertosäännöksen tulkintaa lähinnä KHO:n ratkaisujen valossa.

<sup>66</sup> Veronkiertosäännöksen tulkinnan historiaa on tarkastellut *Aer* 2018, s. 16–18. Yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisen liittämisestä näennäisoikeustoimiin ks. esim. *Rekola, Aarne*: Tulo- ja omaisuusverolaki. WSOY 1947, s. 485–486.

<sup>67</sup> Ks. *Aer* 2018, s. 23–32 ja 73–74.

<sup>68</sup> Verotusta toimittaessa henkilöyhtiön tulo oli kohdistettu puolisoille yksityisiä elinkeinonharjoittajia koskevan sääntelyn mukaisella tavalla. Koska he molemmat olivat osallistuneet yhtiön toimintaan, tulo jaettiin puolisoiden kesken verotettavaksi. Kun yhtiön sivuuttamisen seurauksena tulo jakautui kahdelle henkilölle, verotus keveni verrattuna siihen, että koko tulo olisi verotettu luonnollisten henkilöiden kanssa samanlaisella progressiivisella veroasteikolla verotettavan henkilöyhtiön tulona. Jos puoliset olisivat nostaneet yhtiöstä verovuonna palkkaa ja verotettava tulo olisi näin jakautunut kolmen verosubjektin kesken, olisi verorasitus yhtiön erillisen verovelvollisen epäämisen seurauksena sen sijaan todennäköisesti lisääntynyt.

<sup>69</sup> Ks. myös *Tikka, Kari S.*: Veron minimoinnista. *Judex* 1972, s. 262.

<sup>70</sup> *Voipio, Jaakko*: Verotuksen kiertämisestä. WSOY 1968, s. 99–100.

<sup>71</sup> *Tikka* 1972, s. 309–311.



Tarkastelussa ei niinkään kiinnitetä huomiota siihen, miten veronkiertosäännöksen soveltaminen tulisi perustella, eli millä edellytyksin tuomioistuin voi soveltaa säännöstä. Tämä kuvastaa yleisemminkin aikakauden vero-oikeudellisen tutkimuksen teoreettista lähestymistapaa.<sup>72</sup> Se myös heijastaa tuolloin vallinnutta näkemystä tuomioistuinten ja oikeusprosessin roolista. Tikka toteaa, että ”verovelvollisen ja veronsaajan intressi kohdistuu ennen kaikkea aineelliseen lopputulokseen, eikä sen taustalla olevaan ratkaisuprosessiin” sekä ”jos päätöksentekijät ovat jossakin ratkaisutilanteessa yksimielisiä siitä aineellisesta lopputuloksesta, johon VerL 56 §:n nojalla on päädyttävä, on sen jälkeen toissijainen merkitys kysymyksellä, kuinka perustelut formuloidaan”<sup>73</sup>.

Riittävää siis oli, että ratkaisun lopputuloksen katsottiin olevan lainmukainen ja lähinnä tuomioistuimen muodollinen arvovalta takasi päätöksen hyväksyttävyyden. Se, millainen oikeudellinen ajattelu oli ratkaisun taustalla, ei ollut keskeisessä asemassa, kunhan toiseikat, sovellettu normi ja niistä johdettava oikeusseuraamus ilmenivät ratkaisusta.<sup>74</sup> KHO:n ratkaisujen perustelut noin 2000-luvulle asti olivat yleisesti varsin suppeat<sup>75</sup>.

Kun veronkiertosäännöksen tulkintalinjan laajeneminen kuitenkin perustui KHO:n niukasti perustelemiin, tai varsinaisen lain tulkinnan osalta perustelemattomiin yksittäistapauksissa annettuihin ratkaisuihin, on ymmärrettävää, että säännöksen soveltamiskriteerit jäivät täsmentymättömiksi. Kun veronkiertosäännöksen soveltaminen ei edellyttänyt tuomioistuimelta sen perustelemista, miksi säännöstä oli tulkittu tietyllä tavalla<sup>76</sup>, korkein hallinto-oikeuskin saattoi antaa ratkaisunsa kiinnittämättä tähän huomiota. KHO:n jäsenenä 1960-luvulta vuoteen 1990 asti ja toistakymmentä vuotta

<sup>72</sup> Ks. *Aer* 2018, s. 56–57.

<sup>73</sup> *Tikka* 1972, s. 309–310.

<sup>74</sup> Ks. *Aer* 2018, s. 56; *Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri*: Tuomion perustelevuus. Alma Talent 2010, s. 564 ja 578 sekä *Aarnio* 2006, s. 250–251.

<sup>75</sup> *Myrsky, Matti*: Piirteitä KHO:n verotusta koskevien päätösten perusteluista. *Verotus* 4/2016, s. 351.

<sup>76</sup> Ratkaisun fakta- ja normipremissien perusteluja voidaan nimittää ns. toisen asteen perusteluiksi, *Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri*: Pro & contra: tuomion perustelevuuden keskeisiä kysymyksiä. *Talentum* 2003, s. 293–294.

tuomioistuimen verojaoston puheenjohtajana toiminut Kilpi kirjoitti 1980-luvun lopulla kuvaavasti, ettei hänelle ”teoreettisesti ole vielääkään yleispätevästi auennut veronkierron käsittelytapa” ja kuinka veronkiertosäännös on hänestä ”yksityistapauksellista kuhunkin tapaukseen liittyvää käytännöllistä askartelua”. Kilpi ei katsonut pystyvänsä esittämään edes omaa linjaansa säännöksen soveltamiskysymyksistä konkreettisesti muodossa<sup>77</sup>.

Veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täsmentymättömyys lienee syynä siihen, että säännöstä alettiin tarkastella oikeuskäytännön perusteella muodostettujen tapausryhmien kautta<sup>78</sup>. Tämä tarjosi tukea veronkiertosäännöksen soveltamismahdollisuuksien ennakoimiseksi. Säännöksen soveltamisedellytysten säilyessä varsin avoimina oli tällainen ryhmittely toisaalta omiaan johtamaan siihen, että säännöstä esitettiin veronsaajien puolelta sovellettavaksi varsin laajasti sillä perusteella, että kulloinkin esillä oleva tapaus oli joiltain tosiseikoiltaan lähellä tiettyä veronkiertosäännöksen tapausryhmää.

## 4.2 Päätösten perustelevuus

Ennen viime vuosikymmenen loppua näkemys tuomioistuimelle ratkaisutoiminnassa asetettavista vaatimuksista alkoi kuitenkin muuttua. 1990-luvulla toteutetun perusoikeusuudistuksen myötä jokaiselle kuuluva oikeus saada perusteltu päätös asiassa nousi merkittäväksi perusoikeudeksi<sup>79</sup>. Vuonna 1996 voimaan tulleessa hallintolainkäyttölaissa (586/1996) yleisille hallintotuomioistuimille asetettiin lakiin perustuva velvollisuus päätösten perustelevuudelle. Lain 53 §:n mukaan päätökset oli perusteltava ja perusteluista oli ilmentävä, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty. Säännöksen esitöiden mukaan valitusviranomaisen olisi esimerkiksi selostettava, mistä syystä se on tulkinnut

<sup>77</sup> *Kilpi, Lassi*: Verotuslain 56 §:n soveltaminen. *Verotus* 1/1987, s. 7 ja 10–11.

<sup>78</sup> Ryhmittelyistä ks. esim. *Tikka* 1972, s. 228–285.

<sup>79</sup> *Virolainen – Martikainen* 2010, s. 149–151.

lainkohtaa päätöksestä ilmenevällä tavalla.<sup>80</sup> Myös voimassa olevan lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 87 §:n 1 momentin mukaan yleisen hallintotuomioistuimen perusteluista on tosiseikkojen ja sovellettujen lainkohtien lisäksi ilmeistä se, mihin oikeudelliseen päättelyyn ratkaisu perustuu<sup>81</sup>.

2000-luvun yhteiskunnallinen ilmapiiri ja oikeuskulttuuri asettaa lain soveltajalle erilaisia vaatimuksia ratkaisutoiminnassa kuin aikaisemmalla vuosituhanalla. Modernissa demokraattisessa oikeusvaltiossa kansalaiset vaativat ja valvovat oikeuksiensa toteuttamista ja oikeudelliset ratkaisut joutuvat kriittisen arvioinnin kohteeksi. Nykyään verovelvolliset ovat nimenomaisesti kiinnostuneita siitä ratkaisuprosessista, jonka seurauksena tuomioistuimen antama aineellinen ratkaisu muodostuu. On luonnollista, että kaikki eivät ole samaa mieltä siitä lopputuloksesta, johon esimerkiksi KHO yksittäisessä veroasiaa koskevassa ratkaisussa päätyy. Tuomioistuimen on kuitenkin vakuutettava oikeusyhteisö vallan käyttönsä legitimiudesta. Tämä edellyttää sen avointa kuvaamista, miten ratkaisuun on päädytty, eli *miksi* tiettyä säännöstä on sovellettu käsillä oleviin tosiseikkoihin.<sup>82</sup> Perustelut auttavat hahmottamaan säännöksen soveltamismahdollisuuksia muissa tapauksissa.

Myös veronkiertosäännöksen soveltaminen edellyttää sitä, että tuomioistuin ottaa kantaa säännöksen soveltamisedellytyksiin ja niiden

täyttymiseen käsillä olevassa tapauksessa<sup>83</sup>. Tällöin soveltamisedellytykset täsmentyvät oikeuskäytännössä<sup>84</sup>. Myös oikeustieteilijät pyrkivät nykyisin esittämään tulkintoja veronkiertosäännöksen soveltamisesta muutenkin kuin puhtaasti KHO:n oikeuskäytännön perusteella.

Nykyisin veronkiertosäännöksen soveltamisen on oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa katsottu edellyttävän, että verovelvollisen suorittaman toimenpiteen tai järjestelyn seurauksena syntyy verolain tarkoituksen vastainen ilmeinen veroetu. Veronkiertosäännöstä sovellettaessa verovelvollisen toimenpiteen taloudellisen ja oikeudellisen luonteen välillä on oltava jännite, eli toimenpiteen taustalle ei ole siitä saavutettavan veroedun ohella tunnistettavissa juuri muita liiketaloudellisia perusteita. Verovelvollisen on voitava objektiivisesti tarkasteltavissa olevien seikkojen valossa osoittaa ryhtyneen toimenpiteeseen tai järjestelyyn veronkiertotarkoituksessa. VML 28 §:n 1 momenttia tulkitaan siis yhtenä kokonaisuutena ja verovelvollisen käyttämän oikeudellisen muodon sivuuttaminen edellyttää sekä ristiriitaa oikeudellisen muodon ja asian varsinaisen tarkoituksen välillä, että pyrkimystä verosta vapautumiseen.<sup>85</sup>

Ratkaisussa KHO 2017:20 yleishyödyllinen yhteisö A sr oli antanut pääomarahasto B Ky:lle voitonjakolainan, jonka ehtojen vuoksi A sr:n asema lainanantajana rinnastui kommandiittihtiön yhtiömiehen asemaan. Mikäli A sr olisi tullut suoraan B Ky:n yhtiömieheksi, olisi sen yhtymästä saama tulo-osuus katsottu lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnan tuloksi

<sup>80</sup> HE 217/1995 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi, s. 82.

<sup>81</sup> Ks. HE 29/2018 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, s. 156–157.

<sup>82</sup> Ks. *Myrsky* 2016, s. 357–358; *Weckström, Jouni*: Veron kiertämisen tunnistaminen, osa 1. Verotus 4/2015, s. 399; *Aarnio, Aulis*: Luentoja lainoillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2011, s. 50–53 ja 117; *Virolainen – Martikainen* 2010, s. 563–565 ja 578 sekä *Aarnio* 2006, s. 250 – 252.

<sup>83</sup> Ks. myös *Weckström* 2015, s. 386, jossa varmistuminen veronkiertosäännöksen kaikkien soveltamisedellytysten täyttymisestä kuvataan oikeusturvasyistä ensiarvoisen tärkeäksi sekä *Torkkel, Timo*: Johdon holdingyhtiö – päätöksen KHO 2014:66 arviointia. Verotus 4/2014, s. 382, jossa kuvataan KHO:n katsooneen artikkelissa tarkastellun järjestelyn täyttäneen veronkiertosäännöksen soveltamisedellytykset käytyään läpi VML 28.1 §:n edellyttämän tarkkarajaisen oikeudellisen prosessin.

<sup>84</sup> Ks. myös *Lönnblad, Siru*: Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 1/2019, s. 69.

<sup>85</sup> Esim. *Lönnblad* 2019, s. 65; *Weckström* 2015, s. 394–398; *Knuutinen* 2012, s. 5–6 ja 43–44 sekä Verohallinnon ohje: Veron kiertämissäännöksen soveltaminen, kohta 1. Johdanto ja 2.3 Veron kiertämissäännöksen soveltamisesta.

ja siten veronalaiseksi<sup>86</sup>. Yleishyödyllisen yhteisön saamat korkotulot katsotaan sen sijaan pääsääntöisesti yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi ja siten tuloverolain 23 §:n 1 momentin mukaan verovapaiksi. Tapauksessa käytettyä voitonjakolainajärjestelyä pidettiin epätavanomaisena, mutta koska A sr oli jo ennestään harjoittanut henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi katsottua sijoitustoimintaa, josta saadut tulot olivat olleet sille verovapaita, verovelvollisen ei katsottu ryhtyneen järjestelyyn veronkiertotarkoituksessa. Voitonjakolainajärjestelyn myötä sijoitustoiminta vain organisoitaisiin eri tavalla. Veronkiertosäännöksen soveltaminen ei siten ollut mahdollista.

Ratkaisussa KHO 2017:5 kuntayhtymä Y:n omistama osakeyhtiö X Oy aikoi jakaa kaikki voiton- ja varojenjakokelpoiset varansa sidottua osakepääomaa lukuun ottamatta Y:lle siten, että jaettu määrä jätettäisiin velaksi, josta X Oy maksaisi markkinaehtoista korkoa. Elinkeinoverolain 18 §:n 2 momentin sanamuodon perusteella elinkeinotoiminnan korkokulut ovat X Oy:lle vähennyskelpoisia EVL 18 a §:ssä säädetyin rajoituksin, vaikka korkotulot eivät olisi TVL 21 §:n perusteella kuntayhtymän veronalaista tuloa. Järjestelystä seuraavasta verotuksellisesti edullisesta pääomarakenteesta huolimatta veronkiertosäännöksen soveltamisedellytykset eivät KHO:n mukaan täyttyneet, koska liiketoiminnasta kertyneiden voittovarojen jakamista osakkeenomistajille osinkona tai muuna varojenjakona on pidettävä osakeyhtiölle tunnusomaisena, eli jännitettä järjestelyn taloudellisen ja oikeudellisen luonteen välillä ei tunnistettu.<sup>87</sup>

Uudemmassa oikeuskäytännöstä on myös nähtävissä se, että veronkiertosäännöstä ei voida soveltaa vain sillä perusteella, että käsillä oleva tapaus on samantyyppinen, kuin KHO:n

<sup>86</sup> Ks. elinkeinoyhtymästä saadun tulo-osuuden tulolähteen määrääytymisestä tarkemmin *Nykänen, Pekka*: Yhtymästä saadun tulo-osuuden verotuksen tulolähde- ja tulolajijaon ongelmia. Verotus 5/2007, s. 518–524.

<sup>87</sup> Ks. ratkaisusta *Penttilä, Seppo*: Osingonjaosta ja muusta varojenjaosta aiheutuneen velan koron vähennyskelpoisuus, veron kiertäminen ja kuntayhtiö – KHO 2017:5. Edilex oikeustapauskomentti. Saatavilla osoitteesta <http://www.edilex.fi/artikkelit/18300>, julkaistu 25.1.2017.

aiemmin veronkiertosäännöksen kunkin soveltamisedellytyksen täyttymistä on tarkasteltava jokaisessa tapauksessa erikseen. Ratkaisussa KHO 2014:66 johdon holdingyhtiöjärjestelyn seurauksena järjestelyyn osallistuneille henkilöille katsottiin VML 28 §:n nojalla syntyneen työsuhteeseen perustuva ansiotulona verotettava etu. Myös ratkaisussa KHO 2019:26 johdolle oli järjestetty kannustinjärjestelmä holdingyhtiötä hyödyntämällä. Tapauksen tosiseikat erosivat aiemmasta ratkaisusta kuitenkin siltä osin, ettei KHO katsonut järjestelyn seurauksena muodostuvan verolain tarkoituksen vastaista veroetua<sup>88</sup>. VML 28 §:ää ei siten voitu soveltaa.

### 4.3 Tuomioistuimen muuttunut rooli

Nykyisin yleisen veronkiertosäännöksen käsittelyn yhteydessä nousee tyypillisesti esille sen suhde vero-oikeuden legaliteettiperiaatteeseen. Jo vuoden 1919 Suomen hallitusmuodossa edellytettiin, että verosta säädetään lailla. Ilmaisia tulkittiin vakiintuneesti siten, että sen katsottiin edellyttävän verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteiden ilmenevän laista niin tarkasti, että lakia soveltaville viranomaisille jää vain sidottua harkintavaltaa<sup>89</sup>. Nykyään tätä vero-oikeuden legaliteettiperiaatetta ilmentää lainsäädännössä perustuslain 81 §.

Nykypäivän vero-oikeudellisissa esityksissä legaliteettiperiaatetta on kuvattu kaikkein tärkeimmäksi periaatteeksi myös verolainsäädä-

<sup>88</sup> Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli esittänyt tapauksessa KHO 2019:26 seuraavaa: ”Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt olennaisilta osiltaan vastaavanlaista kysymystä vuosikirjaratkaisussaan KHO 2014:66. Sillä seikalla, että nyt esillä oleva järjestely on toteutettu teknisesti eri tavalla kuin vuosikirjaratkaisussa KHO 2014:66 tarkoitettussa tapauksessa, ei ole merkitystä.” Ratkaisussa KHO 2014:66 tuomioistuin oli kuitenkin nostonut keskeiseksi veronkiertosäännöksen soveltamista puoltavaksi tekijäksi sen, että järjestely tarjosi siihen osallistuneelle henkilölle mahdollisuuden saada haltuunsa työnantaja-yhtiön osakkeita käypää arvoa alemmaa hintaan. Tällaista etua ei ollut näytetty syntyneen ratkaisun KHO 2019:26 kohteena olleessa järjestelyssä.

<sup>89</sup> Ks. perustuslakivaliokunnan lausunto 3/1988.

dännön tulkinnessa<sup>90</sup>. Kun verovelvollinen on organisoitunut toimintansa tiettyyn oikeudelliseen muotoon, tulee toiminnan verotuksen perustua siihen, millaisia veroseuraamuksia verolain sanamuoto tähän oikeudelliseen rakenteeseen liittyy. Veronkiertosäännös antaa kuitenkin tietyissä tilanteissa lain soveltajalle nimenomaisen valtuuden määrittää veroseuraamukset verovelvollisen valitsemasta oikeudellisesta muodosta poikkeavasti, vaikka aineellisten verosäännösten sanamuoto ei tätä mahdollistaisi. Tämä kuitenkin edellyttää sen osoittamista, että veroseuraamusten määrittäminen toiminnalle annetun siviilioikeudellisen muodon mukaisesti johtaisi verolain sanamuodon taustalla olevan tarkoituksen vastaiseen verokohteluun<sup>91</sup>.

Legaliteettiperiaatteen asema verolain tulkinnessa ei ollut nykyisellä tavalla esillä 1960–1980-luvulla, jolloin henkilö- ja osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytäntö sai alkunsa. Esimerkiksi Tikka kuvasi 1970-luvulla, kuinka legaliteettiperiaate muotoiltiin aikanaan tuomioistuinten ja muiden viranomaisten mielivallan rajoittamiseksi, eikä sen voimakas korostaminen enää modernin oikeusvaltion verotusoloissa ole tarpeen. Legaliteettiperiaatteen taustalla vaikuttavat arvot, kuten ratkaisujen ennustettavuus, voitiin hänen mukaansa ottaa lain tulkinnessa reaalisina argumentteina huomioon. Näitä oli kuitenkin punnittava yhdessä muiden näkökohtien kanssa, joista verotuksen yhdenmukaisuus näyttäytyi Tikan esityksessä keskeisenä. Hänen mukaansa verolain soveltamiseen kohdistui erityisen voimakkaasti odotus taloudellisesti samankaltaisten tapausten samanlaisesta kohtelusta, sillä vero-oikeudelliset normit olivat miellettäviissä verorasituksen jakaantumismormeiksi. Jotta verotuksen yhdenmukaisuuteen liittyvät näkökohdat tulivat huomioiduksi, oli tietty joustavuus lain tulkinnessa sallittua.<sup>92</sup>

Samanlainen ajattelutapa näkyi Kilven kirjoituksissa 1980- ja 1990-luvun taitteessa. Kilpi

ei nähnyt rikosoikeudessa esiintyvän legaliteettiperiaatteen kaltaisella periaatteella olevan merkitystä verolain tulkinnessa. Myös Kilpi luonnehti verolain jakaantumismormiksi, jolla yhteiskunnan aiheuttama taloudellinen rasitus jaetaan kansalaisten kannettavaksi. Verolain luonteesta jakaantumismormina johtui, että yhden vapautuessa normin mukaisesta suorituksesta toisen suoritusvelvollisuus lisääntyi, kun taas rikosoikeudellinen oikeusseuraamus oli erilainen. Tuloverotuksen kytkeytyminen taloudellisiin tapahtumiin merkitsi Kilven mukaan sitä, että tapahtumia oli arvosteltava niiden taloudellisen luonteen mukaisesti, vaikka ne olikin laissa puettu oikeudelliseen muotoon. Samanlaisia taloudellisia tapahtumia oli verotuksessa käsiteltävä samalla tavalla. Kilpi piti verotuslain 56 §:ää erityisenä osoituksena tästä periaatteesta ja näki säännöksen soveltamisen tärkeänä tasa-puolisen verotuksen toteuttamiseksi. Esimerkiksi käsitellessään henkilöyhtiöiden sivuuttamista koskevaa oikeuskäytäntöä, Kilpi totesi, että ”KHO on päätynyt kannalleen yhdenveroisen verotuksen toteuttamiseksi”.<sup>93</sup>

1990-luvun lopulla legaliteettiperiaate alkoi kuitenkin saada suuremman painoarvon myös lain tulkinnessa<sup>94</sup>. Verotukseen liittyvistä oikeusturvaongelmista käytiin aktiivista keskustelua ja veronkiertosäännöksen laajan soveltamisen tunnistettiin heikentävän verotuksen ennustettavuutta<sup>95</sup>. Uudemmasta oikeuskäytännöstä on nähtävissä, että KHO ei miellä rooliaan samalla tavalla ”yhdenveroisen verotuksen” toteuttajaksi verotuksen oikeusvarmuuden kustannuksella, kuten esimerkiksi vielä Kilven esityksissä on kuvailtu.

Ratkaisussa KHO 2008:6 lääkitöimintää harjoittavan osakeyhtiön voitonjako oli yhtiöjärjestyksessä määritelty siten, että kunkin yhtiössä työskentelevän ja yhtiön osakkeenomistajana olevan lääkärin tai hänen holdingyhtiönsä yhtiöstä saama osinko määräytyi lääkärin työpanoksen perusteella. Tällainen työpanoksenkin perus-

<sup>90</sup> Ks. esim. *Malmgrén, Marianne*: Legaliteettiperiaate verolain tulkinnessa. Verotus 3/2018, s. 291. Legaliteettiperiaatteesta ks. myös *Knuutinen, Reijo*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015, s. 811–833 sekä *Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti*: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari 2015, s. 34–40.

<sup>91</sup> Ks. esim. *Lönnblad* 2019, s. 73.

<sup>92</sup> *Tikka* 1972, s. 83–86 ja 135–146.

<sup>93</sup> *Kilpi, Lassi*: Tuloverolainsäädännön kompastuskivet. Verotus 3/1992, s. 222; *Kilpi, Lassi*: Verosuunnittelun sudenkuopista. Verotus 5/1989, s. 377–379 ja 381; *Kilpi* 1988, s. 112 sekä *Kilpi* 1987, s. 9–12.

<sup>94</sup> Ks. *Aer* 2018, s. 59.

<sup>95</sup> Ks. esim. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio 1997, s. 1–2.

teella maksettu osinko verotettiin tuolloisen verolainsäädännön sanamuodon perusteella normaalien osinkoverosäännösten mukaisesti. Osinko kertyi siis holdingyhtiön verovapaasti ja oli lääkärin saamana osinkoa jakavan yhtiön nettovarallisuudesta riippuen joko lääkärin pääoma- tai ansiotuloa. Mikäli lääkäri olisi saanut korvauksen työpanoksestaan palkkana, olisi se verotettu kokonaisuudessaan hänen ansiotulonaan ja verorasitus olisi siten ollut mahdollisesti selvästi osinkona verottamista raskaampi. Verosiamies oli esittänyt osingon verottamista lääkärin palkkatulona VML 28 §:ään viitaten. KHO kuitenkin totesi, että lainsäädännön nykytila huomioon ottaen työpanoksen perusteellakin jaettu osinko tuli verottaa tulo- ja elinkeinovelain osinkoverosäännösten perusteella.

Lain soveltajalla ei siten nykyisin voi olla mahdollisuutta luoda ”parempaa” lainsäädäntöä, kuin mihin lainsäätäjät on tyytynyt. Ratkaisussa KHO 2008:6 ei veronkiertosäännöksenkään nojalla voitu katsoa, että lääkärin työstään osinkona saamaa korvausta tulisi verottaa ansiotulona yhdenmukaisesti sellaisten verovelvollisten kanssa, jotka saavat korvauksen työstään palkkana, kun aineellinen verolainsäädäntö ei antanut tukea tällaiselle tulokannalle<sup>96</sup>. Verojärjestelmän perusrakenteet ovat lainsäätäjän luomuksia ja niiden muuttaminen vaatii lainsäätäjän aktiivisuutta.<sup>97</sup>

## 5. Osakeyhtiön sivuuttamisarviointi nykypäivänä

### 5.1 Yritystoiminnan yhteiskunnallinen kehitys

1900-luvun jälkipuolella Suomen elinkeinorakenne oli murroksessa. Siirtymä maatalousvaltaisesta yhteiskunnasta teollisuusyhteiskunnaksi vaikutti Suomen kehittymiseen

<sup>96</sup> Myöskään perustuslain 6 §:stä ilmenevällä yhdenvertaisuusvaatimuksella ei ole katsottava olevan sanottavaa merkitystä verolain tulkinnassa, kun mahdollinen verovelvollisten erilainen kohtelu on seurausta verolain yksiselitteisestä sanamuodosta. Ks. *Nykänen, Pekka*: Perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimus ja välitön verotus. *Oikeus* 2/2017, s. 245.

<sup>97</sup> Ratkaisun KHO 2008:6 antamisen jälkeen tuloverolain 33 b §:n 3 momenttiin lisättiin työpanososinkosäännös ja nykyisin tapauksen kaltaisissa tilanteissa lääkärin tai tämän holdingyhtiön lääkärin työpanoksen perusteella saama osinko verotettaisiin lääkärin ansiotulona.

korkean elintason maaksi, jossa kansalaisten kohonnut kulutusmahdollisuus on johtanut palveluelinkeinojen lisääntymiseen. 2000-luvulla yritystoimintaa on edelleen muuttanut teknologian nopea kehitys. Yritysten toiminta perustuu entistä enemmän digitaalisten menetelmien ja laitteiden hyödyntämiseen ja myös digitaalisten palvelujen tuottamiseen. Kun aikaisemmin liiketoiminnassa tehdyt investoinnit kohdistuivat lähinnä koneisiin, laitteisiin ja rakennuksiin, on liiketoiminnassa nykyisin yhä merkittävämmässä asemassa yrityksen aineeton pääoma, kuten yrityksen kehittämä teknologia tai sen toiminnassa kertynyt data, erilaiset immateriaalioikeudet ja yrityksen henkilöstön erityisosaaminen (ts. inhimillinen pääoma).<sup>98</sup>

Palveluyhteiskunnassa tarvitaan yhä enemmän yrittäjiä tuottamaan ihmisten tarvitsemia palveluja. Palvelualoista voimakkaimmin on viime vuosina kasvanut ohjelmistoala, johon lukeutuu muun muassa ohjelmistojen suunnittelu ja valmistus sekä atk-laitteisto- ja ohjelmistokonsultointi. Suurin osa ohjelmistotalan yrityksistä on 0–9 henkilöä työllistäviä mikroyrityksiä.<sup>99</sup> Yrittäjyyden edistämistä yhteiskunnan eri sektoreilla pidetään tärkeänä ja pk-yrityksiin kohdistuu entistä suuremmat odotukset talouskasvun luojana.<sup>100</sup> Viimeaikaisilla lainsäädännön muutoksilla on esimerkiksi pyritty helpottamaan osakeyhtiömuodossa tapahtuvan yritystoiminnan aloittamista, kuten poistamalla yksityisen osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimus. Hallituksen esityksessä kyseistä sääntelymuutosta koskien on nimenomaisesti todettu, että ehdotuksen tavoitteena

<sup>98</sup> Ks. esim. *Haskel, Jonathan – Westlake, Stian*: Capitalism without capital: the rise of the intangible economy. Princeton University Press 2018, 2. painos, s. 15–35 sekä *Möttönen, Tuomas*: Yrittäjyyden vaiheet Suomessa sekä Yrittäjät yhteiskunnallisina toimijoina. Teoksessa *Möttönen, Tuomas (toim.) Yrittäjät Suomessa: elinkeinovapaudesta yrittäjyysyhteiskuntaan*. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 2019, s. 88–93, 101–102 ja 134.

<sup>99</sup> Ohjelmistotalan toimialaraportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 2020:6, s. 12 ja 17.

<sup>100</sup> *Möttönen* 2019, s. 108–109, 114 ja 127–132 sekä *Möttönen, Tuomas – Tunkkari-Eskelinen, Minna*: Yrittäjien koulutustautumisesta yrittäjäkasvatukseen. Teoksessa *Möttönen, Tuomas (toim.) Yrittäjät Suomessa: elinkeinovapaudesta yrittäjyysyhteiskuntaan*. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 2019, s. 163–169.

on helpottaa ammatin harjoittamista ja muuta mikro- ja pienyritystoimintaa osakeyhtiömuodossa<sup>101</sup>. Vielä 1990-luvun alussa osakeyhtiöiden lukumäärä Suomessa säännönmukaisesti alitti toiminimien määrän<sup>102</sup>. Nykyään osakeyhtiö on kaupparekisteritietojen mukaan Suomen yleisin yritysmuoto.

Nyky-yhteiskunnassa näyttäytyy vanhentuneena 1980–90-luvun oikeuskäytäntö, jossa osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa perustui siihen, ettei yhtiön nimissä harjoitettu toiminta täyttänyt liiketoiminnalle perinteisesti ominaisina pidettyjä kriteereitä. Nykyisin ei voida pitää epätavanomaisena sitä, että osakeyhtiö työllistää vain yhden tai muutaman henkilön ja että osakeyhtiön nimissä harjoitetaan toimintaa, johon ei tarvita lähes lainkaan fyysisiä investointeja; joka ei keskity jonkin konkreettisen suorituksen luovuttamiseen asiakkaalle ja jossa yrittäjän henkilökohtaisella osaamisella on olennainen merkitys.

Osakeyhtiön nimissä voidaan kuitenkin harjoittaa myös muuta kuin päätoimista yritystoimintaa. Esimerkiksi asiantuntija voi päätoimisen palkkatyönsä ohella tehdä hyvin satunnaisesti konsultointitoimeksiantoja ilman että hän markkinoi näitä palvelujaan tai pyrkii toiminnan suunnitelmalliseen kehittämiseen. Tällaisen sivutoimisen tulonhankkimistoiminnan harjoittaminen osakeyhtiön nimissä voi herättää kysymyksen siitä, vastaako toiminnan oikeudellinen muoto asian varsinaista tarkoitusta. Veronkiertosäännöksen soveltamista ei kuitenkaan nykyisin voida ratkaista yksinomaan tällä perusteella, vaan tarkasteluun on otettava seuraavassa kappaleessa kuvatulla tavalla myös se, saavutetaanko toimintamuodolla verolain tarkoituksen vastainen veroetu.

## 5.2 Lain tarkoituksen vastaisen veroedun syntyminen VML 28 §:n soveltamisedellytyksenä

Nykyään osakeyhtiön ja osakkeenomistajan verotuksessa on luovuttu yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä ja siirrytty kahdenkertaiseen verotukseen. Kahdenkertaista verotusta on kuitenkin lievennetty säätämällä osa osakeyhtiöstä saadusta osingosta verovapaaksi. Osakkeenomistajan yksityisestä osakeyhtiöstä nostamia veronalaisia osinkoja voidaan nykyäänkin verottaa joko pääoma- tai ansiotuloina. TVL 33 b §:n 1 ja 2 momentin mukaan osingosta 25 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata siihen asti, kun osingon määrä ei ylitä osakkeen verovuoden matemaattiselle arvolle laskettua 8 prosentin vuotuista tuottoa. Jos 8 prosentin rajan sisällä saadut osingot ylittävät 150.000 euroa, osingoista 85 prosenttia on pääomatuloa ja 15 prosenttia verovapaata tuloa. 8 prosentin vuotuisen tuoton ylittävistä osingoista 75 prosenttia on veronalaista ansiotuloa ja loput verovapaata.

Ansiotoiminnan harjoittaminen osakeyhtiön nimissä tarjoaa yhä mahdollisuuksia verosuunnitteluun verrattuna siihen, että tulosta verotettaisiin suoraan luonnollista henkilöä. Vuonna 2020 keskimääräinen kunnallisveroprosentti 19,97<sup>103</sup> että valtion tuloveroasteikko huomioiden esimerkiksi 44 800–78 500 euron vuositulotasolla luonnollisen henkilön ansiotulojen marginaaliveroprosentti on yli 40 ja 78 500 euron ylittävien tulojen osalta se nousee yli 50 prosenttiin. Pääomatulot ovat edelleen vain valtionverotuksen kohteena. Pääomatulojen verokanta on 30.000 euroon asti 30 % ja tämän ylittävien pääomatulojen osalta verokanta on 34 %. Tyypillinen osakeyhtiömuodossa toimittaessa käytettävä verosuunnittelukeino on jakaa yhtiöstä osinkoa vain sen verran, että se alittaa osakkeiden matemaattiselle arvolle lasketun 8 prosentin vuotuisen tuoton, jolloin osinkoon ei kohdistu ansiotulon verotusta. Kun osakeyhtiöstä jaetaan osinkoa osakkeiden matemaattiselle arvolle lasketun 8 % vuotuisen

<sup>101</sup> HE 238/2018 Hallituksen esitys eduskunnalle yksityisen osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimuksen poistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

<sup>102</sup> Suomen yritykset 1996. Tilastokeskus 1998, s. 20.

<sup>103</sup> Veronmaksajain Keskusliitto Ry:n verkkosivut > Tilastot > Kunnat > Kunnallisvero, <https://www.veronmaksajat.fi/>. Viitattu 26.10.2020.

tuoton ja 150.000 euron rajan sisällä, jaetusta osingosta menee veroihin sekä osakeyhtiön 20 % yhteisöverokanta, että osingosta menevä vero huomioiden yhteensä noin 27 %. Osakeyhtiön jakamattomat voittovarajat jäävät kasvattamaan nettovarallisuutta ja siten parantavat mahdollisuutta nostaa pääomatulona verotettavaa ja 150.000 euron asti suurelta osin verovapaata osinkoa.<sup>104</sup>

Tuoreen oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että KHO on pitänyt mahdollisena puuttua veronkiertosäännöksen nojalla järjestelyihin, joissa yleensä ansiotulona verotettava tulo olisi lain sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella tullut pääomatulona verotettavaksi<sup>105</sup>.

Ratkaisussa KHO 2014:66 N oli yhdessä muun A Oyj:n johtoon kuuluvien henkilöiden kanssa perustanut B Oy:n (johdon holdingyhtiö), joka oli hankkinut A Oyj:n osakkeita. Suurin osa osakkeiden hankinnasta oli rahoitettu A Oyj:n antamalla lainalla. A Oyj:n ja B Oy:n osakkeenomistajien välillä oli laadittu osakassopimus, jossa oli muun ohessa sovittu, että holdingyhtiöjärjestely puretaan tietyn ajankohdan jälkeen ja järjestelyn mahdollinen tuotto maksetaan B Oy:n osakkeenomistajille A Oyj:n osakkeina ensisijaisesti siten, että B Oy sulautuu A Oyj:öön osakeyhtiölain mukaisesti. Järjestely voitiin purkaa myös siten, että B Oy myy omistamiaan A Oyj:n osakkeita joko A Oyj:lle tai kolmannelle ja maksaa näin saamallaan varoilla A Oyj:ltä saamansa lainan takaisin, minkä jälkeen B Oy puretaan siten, että sen osakkeenomistajat saavat jako-osuutena A Oyj:n osakkeita.

TVL 61 §:n yleissäännöksen mukaan veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus. Tuloverolain 66 §:n 3 momentin mukaan veronalaista ansiotuloa on myös etu

<sup>104</sup> Ks. myös *Knuutinen, Reijo*: Eriytetty tuloverojärjestelmä: ansio- ja pääomatulojen välistä rajanvetoa 25 vuotta. Verotus 4/2017, s. 386.

<sup>105</sup> Ks. myös *Penttilä, Seppo*: Holdingyhtiön käyttäminen yritysjohdon kannustinjärjestelmässä oli veron kiertämistä – KHO 2014:66. Edilex oikeustapauskommentti. Saatavilla osoitteesta <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/15828>, julkaistu 21.5.2014, s. 5.

työsuhteeseen perustuvasta oikeudesta saada tai hankkia yhteisön osakkeita tai osuuksia käypää alempaan hintaan vaihtovelkakirjalainan, optiolainan, optio-oikeuden tai muun näihin rinnastettavan sopimuksen tai sitoumuksen perusteella (työsuhdeoptio). KHO katsoi, että holdingyhtiöjärjestelyn tarkoituksena oli ensisijaisesti, että johtohenkilöt saavat A Oyj:n osakkeita omistukseensa siten, että he ovat maksaneet osakkeista niiden käypää arvoa alemman määrän. Tässä kokonaisuudessa N:n ja muiden A Oyj:n johtohenkilöiden oli KHO:n mukaan VML 28 §:n nojalla katsottava saavan kussakin järjestelyn vaihtoehdossa työsuhteeseen perustuvan etuuden, joka on heidän tuloverolain 61 §:ssä tarkoitettua ansiotuloa.

Ratkaisussa KHO 2018:40 lääkärin pääsääntöisesti itse omistamat osakeyhtiöt olivat toimineet B Ky:n vastuunalaisina yhtiömiehinä. Kullekin vastuunalaiselle yhtiömiehelle oli B Ky:ssä perustettu oma tulosityksikkönsä, jonka liikevaihto oli muodostunut kunkin lääkäriosakkeenomistajan suorittaman työn perusteella.

Jos osakeyhtiön jakaman osingon jakoperusteena on osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos, verotetaan osinko TVL 33 b § 3 momentin mukaan sen henkilön ansiotulona, jonka työpanoksesta on kysymys. Koska käsillä olevassa tapauksessa työpanosten perusteella määräytyi kuitenkin lääkäreiden omistamille osakeyhtiöille kommandiittiyhtiön tuloksesta kuuluva voitto-osuus, olisi lääkäreiden osuus B Ky:n tulosta kertynyt heille ilman työpanososinkoihin liittyviä veroseuraamuksia, mikäli ratkaisussa esillä ollutta järjestelyä olisi verotettu sen yksityisoikeudelliseen muotoon verolain sanamuodon mukaan liittyvien veroseuraamusten mukaisesti. KHO:n mukaan tällainen lopputulos oli kuitenkin katsottava lain tarkoituksen vastaiseksi. Kommandiittiyhtiön käyttöön perustuvan toimintamallin liiketaloudelliset perusteet todettiin ohuiksi. VML 28 §:ää soveltaen KHO katsoi, että B Ky:n vastuunalaisena yhtiömiehenä toimineen lääkärin omistaman osakeyhtiön osuus kommandiittiyhtiön voitosta voitiin verottaa lääkärin työpanokseen perustuvana TVL 33 b § 3 momentissa tarkoitettuna ansiotulona.

Tapauksissa KHO 2014:66 ja KHO 2018:40

käytetyillä oikeudellisilla rakenteilla tavoiteltiin siis sellaista lopputulosta, jossa taloudelliselta luonteeltaan tuloverolain TVL 33 b §:n 3 momentissa TVL 66 §:n 3 momentissa ja TVL 61 §:ssä ansiotuloksi säädetty tulo olisi tullut verotetuksi pääomatulona. Tulo, jonka syntyy luonnollisen henkilön työpanoksen voidaan katsoa vaikuttaneen, tulee tuloverojärjestelmässämme yleensä verotetuksi ansiotulona. TVL 61 §:n yleissäännöksen mukaan ansiotulona verotettavia tuloja ovat kuitenkin vain työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus sekä muut kuin pääomatulot. Säännös ei siis yleisesti luokittele työsuoritukseen perustuvia tuloja ansiotuloiksi. Kun henkilö saa tuloa, joka on tuloverolaissa määritelty pääomatuloksi, ei tulon pääomatulona verottaminen merkitse verojärjestelmälle vieraan veroedun syntymistä vain siitä syystä, että myös henkilön työpanoksella voidaan katsoa olleen vaikutusta tulon muodostumiseen. Jos myöskään erityissääntelyllä, kuten työpanososinkosäännöksellä, ei voida katsoa tarkoitetun saattaa tuloa ansiotuloverotuksen piiriin, ei sitä voida VML 28 §:ää soveltamalla katsoa ansiotuloksi. Tällainen tilanne oli esillä ratkaisussa KHO 2019:26.

Tapauksessa A:n työnantajayhtiön osakkeiden luovutuksesta saamaa luovutusvoittoa ei voitu katsoa hänen ansiotulokseen VML 28 §:n nojalla. Ratkaisun perusteluissa KHO totesi, että osakkeiden luovutuksesta saatu voitto on TVL 45 §:n 1 momentissa säädetty pääomatuloksi, eikä tuloverolaissa ei ole erityissäännöstä, jonka nojalla tästä pääsäännöstä voitaisiin poiketa tilanteessa, jossa työntekijä luovuttaa kannustinjärjestelmän nojalla hankkimiaan tai saamiaan osakkeita työnantajayhtiönsä lähipiiriin kuuluvalla taholle kauppahinnasta, joka ei ylitä osakkeiden käypää arvoa.<sup>106</sup>

<sup>106</sup> Myös esimerkiksi pääomasijoitustoiminnassa esiintyvän, tuloverolainsäädännössä erikseen säätelemättömän carried interest -tuoton osalta oikeuskäytännössä on katsottu, ettei tuottoa voida VML 28 §:n nojalla verottaa vastoin sen yksityisoikeudellista muotoa pääomarahaston neuvonantajien ansiotulona, vaikka heidän työpanoksensa voidaan katsoa vaikuttaneen tuoton muodostumiseen. Ks. tästä *Ohtonen, Mika – Peni, Laura*: Carried interest -tuoton verotus viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Verotus 3/2017, s. 328–337.

Muu kuin nimenomaisesti työpanoksen perusteella jaettu osinko on tuloverolaissa säädetty verotettavaksi pääoma- tai ansiotulona sen perusteella, mikä on osinkoa jakavan yhtiön osakkeen matemaattinen arvo. Hallituksen esityksessä koskien työpanososinkosäännöstä tuotiin nimenomaisesti esille lainsäätäjän tietoisuus siitä, että yhden omistajan yhtiössä yhtiön tuloksen ja osakkaan nostaman osingon määrä monessa tapauksessa perustuu osakkaan työpanokseen. Työpanososinkosääntelyä ei kuitenkaan ulotettu tällaisiin tilanteisiin.<sup>107</sup>

Kun osakeyhtiön nimissä harjoitetaan osakkeenomistajan henkilökohtaiseen työpanokseen perustuvaa toimintaa, perustuu tästä saavutettava verohyöty olennaisesti siihen, miten yhtiö jakaa varoja tai maksaa palkkaa osakkeenomistajalle. Ratkaisussa KHO 2016:219 tuomioistuin totesi, että osakeyhtiön yhtiökokous voi valita, jaetaanko osinkoa vai ei, eikä voittovarojen jakamatta jättämistä ole pidettävä epätavallisena menettelynä<sup>108</sup>.

Ellei tulo ole vero-oikeudellisen tulokinnan mukaan palkkaa, ei tuloverolainsäädännöstä löydy sääntelyä, jonka tarkoituksen vastaista olisi verottaa osakkeenomistajan työpanokseen perustuva osakeyhtiön siviilioikeudellisesti saama tulo yhtiön tulona. Osakeyhtiön sivuuttamisen ei siten tulisi nykyään olla mahdollista silläkään perusteella, että yhtiön nimissä harjoitetaan sivutoimista ammattitoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa.<sup>109</sup> Myöskään mikään toiminnan ”erityisen henkilökohtainen luonne” ei ole peruste yhtiön sivuuttamiselle veronkiertosäännöksen nojalla, kuten seuraavassa tarkemmin kuvataan.

<sup>107</sup> HE 47/2009 Hallituksen esitys eduskunnalle työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta, s. 3.

<sup>108</sup> Ks. myös KHO 2017:5.

<sup>109</sup> Myös Ruotsissa on käytössä eriytetty tuloverojärjestelmä ja yhtiön kautta toimimalla on mahdollista vaikuttaa siihen, kertyykö tulo ansio- vai pääomatulona. Pienosakeyhtiömuodossa toimiminen tarjoaa myös muita mahdollisuuksia suunnitella varojenjakoa verotuksellisesti edullisella tavalla. Ruotsissakin on korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä kuitenkin vakiintunut näkemys, jonka mukaan olennaisesti osakkeenomistajan henkilökohtaiseen työpanokseenkin perustuvasta toiminnasta verotetaan laissa erilliseksi verovelvolliseksi säädettyä osakeyhtiötä, kun sopimukset on tehty yhtiön nimissä, ellei jokin erityissääntely tätä estä tai osakeyhtiön nimiin ole ohjattu palkkatuloa. Ks. esim. *Kleist* 2016, s. 20–28 ja 44–47.



### 5.3 Henkilökohtaiseen suoritukseen perustuvien tulojen kohdistaminen

Julkaisemattomassa ratkaisussa KHO 22.1.2010 T 103 korkein hallinto-oikeus pysytti keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun KVL 21/2009, jossa kansainvälisellä tasolla yksilölajia harjoittava ammattiurheilija aikoi perustaa osakeyhtiön kilpailutoiminnan harjoittamista varten. Varsinaisen kilpailutoiminnan ohella yhtiö harjoittaisi markkinointitoimintaa. Perustettavan yhtiön palveluksessa tulisi olemaan kaikkiaan kolme palkattua urheilutoimintaa avustavaa henkilöä. Yhtiön tulojen voitiin arvioida nousevan toiminnan alkuvaiheessa runsaaseen miljoonaan euroon vuodessa. Valtaosa tuloista kertyisi palkintorahoina. Yhtiön toimintaa oli tarkoitus myöhemmin laajentaa muun ohessa urheilulajin opetukseen, tuotemyyntiin ja sijoitustoimintaan. Ottaen huomioon perustettavan osakeyhtiön toiminnan laajuus ja luonne sekä toimintaan liittyvä taloudellinen riski, KVL katsoi toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Osakeyhtiö katsottiin verovelvolliseksi ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuista tuloista.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö oli vaatinut KVL:n päätöksen kumoamista siten, että vaikka perustettavan yhtiön muutoin katsottaisiin harjoittavan elinkeinotoimintaa, verotettaisiin hakemuksessa tarkoitettua A:n henkilökohtaiseen suoritukseen perustuvat pelipalkkiot ja yhteistyökumppaneiden hänen henkilökohtaisesta toiminnastaan maksamat sponsoritulot ja muut korvaukset kuitenkin VML 28 §:n nojalla A:n henkilökohtaisena tulona. Oikeudenvallontayksikkö perusteli vaatimustaan sillä, että urheilijan henkilökohtaista toimintaa ei voi hänen puolestaan suorittaa hänen omistamansa osakeyhtiö, eikä tällaista toimintaa voida pitää yhtiön harjoittamana liiketoimintana. KHO ei kuitenkaan hyväksynyt oikeudenvallontayksikön valitusta.<sup>110</sup>

Ratkaisu on perusteltu 1980- ja 1990-luvun osakeyhtiön sivuuttamista koskenutta oikeuskäytäntöä vastaavalla tavalla, eli kuvaamalla ettei tulon kohdistaminen osakkeenomista-

jalle ollut mahdollista toiminnan laajuuden, luonteen ja siihen liittyvän taloudellisen riskin vuoksi. Yhtiön nimissä saatuja tuloja ei tapausten kaltaisissa tilanteissa tulisi kuitenkaan voida kohdistaa osakkeenomistajalle VML 28 §:n nojalla silloinkaan, jos yhtiön harjoittama toiminta olisi esimerkiksi pienimuotoisempaa kuin kyseissä ratkaisussa.<sup>111</sup>

Mikään tulo, joka pohjautuu jonkinlaiseen työsuoritukseen, ei voi koskaan olla varsinaisesti osakeyhtiön ”hankkimaa”. Tämä pätee esimerkiksi niin urheilijoiden, taiteilijoiden tai muusikoiden omistamiin osakeyhtiöihin kuin myös vaikkapa lääkäreiden, asianajajien ja konsulttien yhtiöihin. Silti osakeyhtiöt on tuloverolaissa säädetty erillisiksi verovelvollisiksi. Vaikka edellä kuvatuksi verotuksen oikeusturvatyöryhmä aikanaan esitti tuloverolakiin lisättäväksi säännöstä, jossa urheilijan palkkio olisi rinnastettu sellaiseen palkkatuloon, jota ei voi kohdistaa osakeyhtiön tulona verotettavaksi, ei tällaista säännöstä ole saatettu voimaan. Urheilijan palkkiota ei myöskään ole mainittu palkkatulon määritelmän sisältävässä EPL 13 §:ssä, toisin kuin esimerkiksi henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio tai toimitusjohtajan palkkio. Jos urheilijan saama palkkio perustuu EPL 13 §:n tarkoittamalla tavalla työsuhteeseen, kuten yleensä esimerkiksi joukkueurheilijoilla, on palkkio urheilijan ansiotulona verotettavaa palkkaa<sup>112</sup>.

Vaikka EPL 13 § säätelee ensisijaisesti maksun suorittajan ennakonpidätysvelvollisuutta, on säännöstä kuitenkin oikeuskäytännössä pidetty merkityksellisenä myös lopullisen verotuksen näkökulmasta. Tuloverojärjestelmän johdonmukaisuuden toteuttamiseksi säännöksessä mainitut tulot verotetaan työn suorittaneen

<sup>111</sup> Myös kansainvälisissä tilanteissa on tunnustettu, että urheilijan palkkio voi olla yhtiön tuloa. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 3 §:n 8 momentin mukaan jos urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan perustuva korvaus maksetaan ulkomaiselle yhteisölle, joka ei asu Suomessa, verovelvollisena pidetään lähdeveroa perittäessä ainoastaan tätä yhteisöä.

<sup>112</sup> TVL 116 c §:n mukaan urheilijalla on kuitenkin mahdollisuus siirtää urheilu-uransa aikana saamiaan urheilutuloja verovapaasti urheilijarahastoon säännöksessä määritellyin ehdoin. Tämä koskee myös palkkana saatua urheilutuloa. Urheilu-uran jälkeen tulon nostaminen urheilijarahastosta on urheilijan veronalaista ansiotuloa.

<sup>110</sup> Ratkaisua on käsitelty *Knuutinen* 2012, s. 139–141.

luonnollisen henkilön tulona, vaikka ne yksityisoikeudellisesti kuuluisivat toiselle verosubjektille.<sup>113</sup> Niin lopullista verotusta koskevasta, kuin muustakaan verolainsäädännöstä tai oikeuskäytännöstä ei sen sijaan löydy tukeaa sille, että vielä EPL 13 §:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä tuloista osa olisi luonteensa perusteella sellaisia, että niiden verottaminen osakeyhtiön tulona olisi verolain tarkoituksen vastaista.<sup>114</sup>

Niin urheilijoiden, kuin muihinkin ammattiryhmiin kuuluvien henkilöiden toiminnasta saadun tulon verottaminen osakeyhtiön tulona edellyttää kuitenkin sitä, että osakeyhtiöllä on siviilioikeudellisesti oikeus tuloon. Tämäkin voi olla tulkinnanvaraista, jos palkkion maksaminen ei perustu varsinaiseen sopimukseen palkkion maksajan ja saajan välillä. Esimerkiksi urheilijoiden tapauksessa osakeyhtiön on laskutettava urheilijan palkkio, jotta kyse on yhtiön tulosta. Ainoastaan osakeyhtiön tulona verotetut tulot eivät voi olla osakkeenomistajan henkilökohtaisessa käytössä<sup>115</sup>. Tulon kohdistamisen osakeyhtiölle voidaan myös niin urheilu- kuin muussakin toiminnassa edellyttää olevan johdonmukaista, eli samasta toiminnasta ei voida laskuttaa osittain osakkeenomistajan ja osin osakeyhtiön nimissä.<sup>116</sup>

## **6. Muita VML 28 §:n soveltamiseen sekä osakeyhtiön ja osakkeenomistajan väliseen tulon kohdistamiseen liittyviä kysymyksiä**

### **6.1 Oikeuksien vastikkeeton siirto yhtiölle**

Vaikka osakkeenomistajan henkilökohtaisen työpanoksen olennaisen merkityksen osakeyhtiön toiminnassa ei enää tulisi johtaa yhtiön tulon kohdistamiseen osakkeenomistajalle yleisen veronkiertosäännöksen nojalla, tulon kohdistamiseen yhtiön ja omistajan välillä liittyy kuitenkin edelleen tilanteita, joissa VML 28 § voi aktualisoitua.

Ratkaisussa KHO 24.11.2000 T 3033 yritysten talouden ja verotuksen konsultointia ja koulutusta sekä sijoitustoimintaa toimialanaan harjoittanut osakeyhtiö oli ilmoittanut verovuoden tuloinaan tekijänoikeuspalkkioita. Palkkiot oli maksettu jatkuvatyöntekijästä, jonka tekijä ja ajantasaisista oli yhtiön pääosakkeenomistaja A.

KHO totesi, että tekijänoikeus on kirjallisen teoksen luojalle kuuluva oikeus ja perustuu siten tekijän henkilökohtaiseen osaamiseen ja pätevyyteen. Yhtiön tuloon luettujen tekijänoikeuspalkkioiden perusteena olevan teoksen tekijänoikeus kuului A:lle eikä tekijänoikeuteen liittyviä taloudellisia oikeuksia ollut selvitetty siirretyn yhtiölle. Kysymyksessä olevien tekijänoikeuspalkkioiden hankinnassa osakeyhtiömuoto ei ollut tarpeen eikä yhtiön toiminnan harjoittaminen tekijänoikeuspalkkioiden osalta ollut muutenkaan tapahtunut toiminnan laajuuden ja julkisuuden osalta sellaisessa muodossa, että tekijänoikeuspalkkioiden kohdistamiseen yhtiölle olisi ollut perusteita. Viitaten veronkiertosäännökseen KHO katsoi, että tekijänoikeuteen perustuvien palkkioiden ilmoittaminen yhtiön tulona ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta ja A oli ollut tekijänoikeuspalkkioiden oikea tulonsaaja.

Tekijänoikeus syntyy tekijänoikeuslain 1 §:n mukaan sille, joka on luonut kirjallisen tai

<sup>113</sup> Ks. esim. KHO 2011:31 ja KHO 2013:1.

<sup>114</sup> Oma seikkansa on se, että tulon kuuluminen EPL 13 §:n määritelmän alaan voi olla tulkinnanvaraista.

<sup>115</sup> Isotalo on kuitenkin esittänyt, että osakkeenomistajalla on useita mahdollisuuksia hyötyä yhtiöön lipastoidusta tulosta ilman häneen kohdistuvia veroseuraamuksia tai varsin edullisin veroseuraamuksin mainiten muun muassa mahdollisuuden hankkia yhtiön nimiin osakkeenomistajaa hyödyttävää omaisuutta, ks. *Isotalo* 2016, s. 16. Yhtiö voikin antaa yhtiössä työskentelevän osakkeenomistajan käyttöönsä esimerkiksi autoedun, jolloin osakkeenomistajan ei tarvitse nostaa yhtiöstä verotuksen kohteena olevaa tuloa hankkiakseen auton käyttöönsä. Tällainen luontoisetukin on kuitenkin osakkeenomistajan veronalaista ansiotuloa. Jos yhtiö esimerkiksi suorittaa osakkeenomistajan puolesta tämän elantomenoja ilman että nämä ilmoitetaan osakkeenomistajan yhtiöstä saamana palkkana, VML 29 §:n peiteltyä osinkoa koskeva sääntely antaa selkeän valtuuden puuttua tällaisiin tilanteisiin.

<sup>116</sup> Ks. myös *Kleist* 2016, s. 24.

taiteellisen teoksen<sup>117</sup>. TekOikL 2 §:n mukaan tekijänoikeus tuottaa laissa säädetyin rajoituksin yksinomaisen oikeuden määrätä teoksesta valmistamalla siitä kappaleita ja saattamalla se yleisön saataviin. Tekijänoikeus on kuitenkin TekOikL 27 §:n mukaan mahdollista luovuttaa kokonaan tai osittain.

Ratkaisussa KHO 24.11.2000 T 3033 yhtiön pääosakas oli ilmeisesti kustannussopimuksella luovuttanut kustantajalle oikeuden kirjoittamansa tietoteoksen painamiseen sekä julkaisemiseen, mistä vastikkeena kustantaja maksoi tekijänoikeuspalkkiota. Kun luonnollinen henkilö on kustannussopimuksen osapuolena, tulisi tämän nähdäkseni jo tuloverolain normaalitulkinnan perusteella merkitä sitä, että hän on itse verovelvollinen sopimuksen perusteella maksetusta tekijänoikeuspalkkiosta. Osakeyhtiö voisi olla sopimuksen osapuolena siinä tapauksessa, että tekijänoikeus olisi siirretty sille, mutta käsillä olevassa ratkaisussa selvitystä tällaisesta oikeuden siirrosta ei ollut esitetty. KHO:n perustelut ratkaisussa vaikuttavat kuitenkin kiinnittävän pääasiallisesti siihen, että yhtiön roolia tekijänoikeuspalkkioiden hankinnassa ei pidetty riittävän merkityksellisenä eikä yhtiömuodon muutenkaan katsottu olevan tässä tarpeen. Perustelutapaan on todennäköisesti vaikuttanut tuolloin vielä melko tuoreet yhtiöiden sivuuttamisratkaisut.

Toisaalta jos osakkeenomistaja katsottaisiin yksityisoikeudellisiin seikkoihin nojautuen jo tuloverolain normaalitulkinnan perusteella tulonsaajaksi, tällainen lain tulkintapa ei oikeuttaisi sivuuttamaan sitä, että tulo on kuitenkin siirretty osakeyhtiölle. Tulon luonne tulisi tällöin ratkaista myös osakeyhtiön verotuksessa. Lähtökohtaisesti on katsottu, että mikäli yhtiön pääosakas luovuttaa omistaansa yhtiöön vastikkeetta varallisuutta, kyse on pääomansijoituksesta yhtiöön. Erityisen monimutkainen tilanne on, jos yhtiössä on useita osakkeenomistajia, jolloin kysymyksenalaiseksi

<sup>117</sup> Tekijänoikeuslain 3 luvun 40 b §:n 1 momentin mukaan kuitenkin, jos tietokoneohjelma ja siihen välittömästi liittyvä teos on luotu täytettäessä työsuhteesta johtuvia työtehtäviä, tekijänoikeus tietokoneohjelmaan ja teokseen siirtyy työnantajalle. Sama koskee vastaavasti myös virka-suhteessa luotua tietokoneohjelmaa ja siihen välittömästi liittyvää teosta.

tulee, onko heidän katsottava saavan lahjan vastikkeettoman luovutuksen tehneeltä osakkeenomistajalta.<sup>118</sup>

Käytännössä VML 28 §:n soveltaminen vaikuttaa siten perustellulta tapauksen KHO 24.11.2000 T 3033 kaltaisissa tilanteissa, vaikka se ei lainopillisesta näkökulmasta olisikaan ”oikea” lain soveltamistapa, sillä säännös oikeuttaa määrittämään veroseuraamukset yksityisoikeudellisesta muodosta poikkeavasti. Sekä tuloverolain normaalitulkintaan, että veronkiertosäännöksen soveltamiseen pohjautuvassa vaihtoehdossa keskeistä on joka tapauksessa se, että osakkeenomistajaa verotetaan tulosta. Verotuksessa ei tämän lisäksi ole tarpeen katsoa osakeyhtiönkin saavan tuloa tai edes vastaanottavan pääomansijoitusta<sup>119</sup>. Tämä on osakkeenomistajankin näkökulmasta edullisin vaihtoehto, sillä hänen tulonaan verotetun määrän katsotaan tällöin verotuksessa myös olevan hänen käytössään ilman että siihen kohdistuisi esimerkiksi peitellyn osingon verotusta<sup>120</sup>.

VML 28 §:n soveltamismahdollisuus voi kuitenkin nousta esille myös silloin, kun teki-

<sup>118</sup> Ks. *Puronen, Pertti*: Perintö- ja lahjaverotus. Alma Talent 2015, 11., uud. painos, s. 322–328.

<sup>119</sup> Ks. KHO 1988 B 512, jossa osakeyhtiön nimissä saatu tulo oli jälkiverotuksessa katsottu yhtiön pääosakkeenomistaja B:n palkaksi ja verotettu hänen tulonaan. Lääninoikeus totesi, ettei ollut väitettykään, ettei yhtiö kuitenkaan olisi saanut puheena olevia palkkioita, eikä siten katsonut tarpeelliseksi oikaista yhtiön verotusta vähentämällä sen tulosta B:n tulona verotettu tulo. KHO kuitenkin hyväksyi verovelvollisen valituksen todeten, että kun tulo oli katsottu B:n tuloksi, oli sen lukeminen yhtiön tuloksi perusteetonta.

<sup>120</sup> Näin on katsottu tapauksissa, joissa osakeyhtiön tulo oli kohdistettu osakkeenomistajalle veronkiertosäännöksen nojalla. Ks. esim. KVL 392/1992: ”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.” Yhtiöoikeuden näkökulmasta tämä vero-oikeudellinen tulkintatapa voi kuitenkin aiheuttaa ongelmia, sillä osakeyhtiölle siviilioikeudellisesti kuuluvan tulon suorittamisessa osakkeenomistajalle tulisi noudattaa osakeyhtiölain varojenjakosäännöksiä. Kyseisten säännösten mukaan varojen jakaminen ei esimerkiksi saa vaarantaa yhtiön maksukykyä ja jos yhtiössä on useampi osakkeenomistaja, tulisi varojen jakamiseen omistussuoksista poikkeavasti saada kaikkien osakkeenomistajien suostumus.

jänoikeuksien siirtymisestä yhtiölle on sovittu. Julkaisemattomassa ratkaisussa KHO 14.2.2003 T 342 B oli osakkeenomistajana A Oy:ssä, jonka toimialana oli muun muassa sovittaa, sanoittaa ja säveltää musiikkia, tuottaa äänitteitä sekä harjoittaa levy-yhtiötoimintaa. B oli allekirjoittanut työsopimuksen A Oy:n kanssa 22.11.2001. Työsopimuksen mukaan kaikki työntekijän työn tuloksena tai sen sivutuotteena syntyvät tekijänoikeudet siirtyivät automaattisesti ja ilman eri korvausta työnantajalle. Tapauksessa Teosto ja BMG olivat aiemmin maksaneet tekijänoikeuskorvauksia B:lle. Tekijänoikeudesta saatu korvaus on TVL 52 §:n mukaan ansiotuloa, kun korvaus maksetaan tekijänoikeuden kohteena olevan teoksen luojalle. B:n työsuhteen alkamisesta lähtien hänelle syntyvät tekijänoikeudet siirtyivät A Oy:n näkemyksen mukaan siviilioikeudellisesti pätevällä tavalla yhtiölle. Yhtiön kirjanpidossa ei ollut erikseen kirjattu tekijänoikeuksien luovutustointa. Luovutuksesta ei ollut myöskään maksettu B:lle mitään erillistä korvausta.

KHO:n ratkaistavana oli, voitiinko työsopimuksen ehtoista huolimatta tekijänoikeustulosta verottaa B:tä VML 28 §:n nojalla. KHO:n mukaan ensinnäkin oli tarkasteltava, vastaavatko B:n ja hänen kokonaan omistamansa yhtiön välisen sopimuksen ehdot toisistaan riippumattomien tahojen yleensä keskenään vastaavanlaisessa tilanteessa sopimia ehtoja. KHO totesi, että B:n säveltämät musiikkikapaleet olivat tuottaneet huomattavan suuria tekijänoikeuskorvauksia. Hän oli nostanut yhtiöstä vain vaatimatonta rahapalkkaa, jonka määrässä ei ollut otettu huomioon hänen tuotantonsa tulosta eikä ilman erillistä korvausta tapahtunutta luopumistaan tekijänoikeuksista. Palkan määrä ei ollut sillä tasolla, mitä hän ilmeisesti olisi vaatinut vastaavanlaisen sävellystyön tekemisestä ulkopuoliselle työnantajalle. B:n ja yhtiön välisen sopimuksen ehdot olivat siten olleet tavanomaisesta poikkeavat. KHO:n näkemyksen mukaan liiketaloudellisia perusteita siirtää tekijänoikeudet hakemuksessa selostetulla työsopimuksella yhtiölle ei ollut olemassa. Näin ollen tekijänoikeustulot voitiin verottaa B:n tulona.<sup>121</sup>

Tekijänoikeustulo on TVL 52 §:ssä säädetty tekijänoikeuden kohteena olevan teoksen luojan ansiotuloksi. Jos tekijänoikeudet ovat siirtyneet teoksen luojan omistamalle yhtiölle ilman erillistä korvausta, voidaan tulon verottamista yhtiön tulona pitää TVL 52 §:n tarkoituksen vastaisena veroetuna. Veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten ei voida katsoa täyttyvän siinä tapauksessa, että tekijänoikeuden kohteena olevan teoksen luoja luovuttaa tekijänoikeutensa omistamalleen yhtiölle käypää korvausta vastaan.<sup>122</sup> Tällöin tekijänoikeuden luovuttavan luonnollisen henkilön saama korvaus verotetaan TVL 52 §:n mukaisesti hänen ansiotulonaan. Osakeyhtiö on verovelvollinen tekijänoikeuden perusteella saamistaan palkkioista, mutta voi myös vähentää tekijänoikeudesta maksamansa korvauksen tulonhankkimismenonaan.<sup>123</sup>

## 6.2 Tulon jakaminen lähipiirin kesken

VML 28 §:n soveltaminen voi tulla esille myös silloin, jos yhtiötä hyödyntämällä pyritään jakamaan tuloa perhepiirin sisällä. Ratkaisussa KHO 1990 B 555 notariaatti- yms. toimintaa harjoittavan X Oy:n osakkeet oli A:n kolmen

<sup>122</sup> Mitään lähtökohtaista estettä ei ole sille, että osakkeenomistaja antaa yhtiön käyttää omaisuuttaan vastikkeetta. Kyse ei tällöin ole tulon siirtämisestä yhtiölle. Jos osakeyhtiö kuitenkin esimerkiksi vuokraa omaisuutta edelleen vastikkeellisesti, voi olla mahdollista verottaa osakkeenomistajaa yhtiön nimissä saadusta tulosta veronkiertosäännöksen nojalla. Esim. ratkaisusta KHO 27.9.1991 T 3372 ilmenee KHO:n katsoneen veronkiertosäännöksen nojalla puolisojen tuloksi heidän omistamansa yhtiön nimissä saadut vuokratulot, kun tulot olivat kertyneet puolisojen yhtiölle vuokraamista kiinteistöistä ja osakehuoneistosta, jotka yhtiö oli vuokrannut edelleen huomattavasti korkeammasta hinnasta.

<sup>123</sup> Ks. myös Verohallinnon ohjeet: Aineettomista oikeuksista saatavien tulojen verotus. Dnro A213/200/2015, antopäivä 23.12.2015, kohta 2.2.1 Itse luotuun oikeuteen perustuvat tulot sekä Tekijänoikeuksien yksinomaisen käyttöoikeuden luovuttaminen määräajaksi musiikintekijän yhtiölle. Dnro A120/200/2018, antopäivä 28.9.2018, kohta 1.2 Yleistä tekijänoikeuksien verotuksesta. Myös osakkeenomistajan omistamalleen yhtiölle veronkiertotarkoituksessa tekemään alihintaiseen luovutukseen on oikeuskäytännössä puututtu veronkiertosäännöksen nojalla, näin esim. KHO 1993 B 525. Ks. *Ossa, Jaakko*: Varojen siirto osakeyhtiölle ja verotus. Teoksessa Saarnilehto, Ari (toim.): Yhtiöoikeudellisia kirjoituksia VI. Turun yliopisto oikeustieteellinen tiedekunta 2007, s. 56–60.

<sup>121</sup> Ratkaisua on käsitelty *Knuutinen* 2012, s. 159–161.

lapsen C, D ja E:n sekä A:n puolison omistuksessa. D ja E olivat alaikäisiä ja A toimi heidän edustajanaan X Oy:ssä, mikä antoi hänelle tosiasiallisen määräysvallan yhtiössä. Yhtiö oli jakanut osinkoa osakkeenomistajille vuosittain. A ei ollut yhtiön osakkeenomistaja, mutta oli kuitenkin perheestä ainoa, jolla oli yhtiön toimialaan kuuluvien tehtävien edellyttämä lakimiehen koulutus. Yhtiön oman selvityksen mukaan A oli konsultoinut yhtiön toimintaa.

Yhtiö oli verovuonna maksanut palkkaa vain A:n puolisolalle sekä C:lle. A oli kuitenkin nostanut yhtiöstä lainan, joka ylitti yhtiön vapaan oman pääoman. Ratkaisu koski verovuotta 1986, jolloin osakkeenomistajan tai tämän perheenjäsenen osakeyhtiöstä saamaan lainaan ei kohdistunut sellaista erityistä verosääntelyä kuin nykyisin, eli lainasta ei lähtökohtaisesti aiheutunut saajalleen veroseuraamuksia. A:n tulot hänen päätoimestaan ja sivutoimistaan olivat verovuonna olleet n. 157 000 markkaa. A:n puolison tulot tämän päätoimesta olivat olleet n. 63 000 markkaa. C:n tulot työskentelystä X Oy:n ulkopuolella olivat verovuonna olleet n. 19 000 markkaa. X Oy:n toiminta katsottiin A:n sivutoimenaan harjoittamaksi toiminnaksi ja yhtiön nimissä ilmoitetut tulot verotettiin veronkiertosäännöksen nojalla hänen tulonaan.<sup>124</sup>

Tapauksessa A oli selvästi perheen suurituloisin jäsen, joten hänen ammattitaitoonsa perustuvan tulon kertyminen yhtiön kautta muille perheenjäsenille olisi lieventänyt tulojen progressiivista verotusta. Koska varallisuutta ei suoraan siirretä luonnollisten henkilöiden välillä, ei siihen myöskään kohdistu lahjaverotusta.

Riippumattomien osapuolten väliltä tuskin löytyy järjestelyä, jossa yhtiössä tosiasiallisen määräysvallan omaavalla ja tuloksen tekemisestä vastaavalla luonnollisella henkilöllä ei itsellään ole muodollista osakeomistusta yhtiössä ja oikeutta yhtiön varojenjako, eikä hän saa yhtiöltä korvausta työpanoksestaan. Jos järjestelyssä ilmeisesti saadaan tasattua

<sup>124</sup> Ks. myös KHO 1987 B 601, jossa puolisoitten katsottiin kummankin harjoittaneen omaa, toisistaan poikkeavaa ammattitoimintaa heidän yhdessä omistamansa osakeyhtiön nimissä. Osakeyhtiötä esitettiin käytetyn tulon jakamiseksi puolisoitten kesken ja osakeyhtiön nimissä ilmoitetut tulot verotettiin puolisoitten tulona veronkiertosäännöksen nojalla.

tuloa lähipiirin kesken ja siten lievennettyä verotuksen progressiota, on tätä pidettävä verojärjestelmälle vieraana veroetuna. Luonnollisten henkilöiden tuloverotus perustuu siihen lähtökohtaan, että verotus rasittaa kutakin verovelvollista hänen oman nettotulonsa eli ts. tuloikäyttö-/kulutusmahdollisuuksien mukaan. Tämä tavoite ei toteudu, jos verovelvollinen pystyy ohjaamaan lähipiirilleen hänen työpanoksensa ansiosta muodostuneen tulon, josta häntä itseään ei ole verotettu. VML 28 § voisi siten edelleen soveltua tapauksen KHO 1990 B 555 kaltaisiin tilanteisiin.<sup>125</sup>

Jos se henkilö, jonka osaamiseen tai työskentelyyn osakeyhtiön toiminta käytännössä perustuu, on kuitenkin itse yhtiön osakkeenomistajana, vaikka ei edes osake-enemmistöllä, on veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täyttymisen osoittaminen huomattavasti hankalampaa. Siinä, että osakkeenomistajina on perheenjäseniä, ei itsessään ole mitään epätavanomaista. Esimerkiksi lapset saatetaan haluta kiinnittää yhtiön toimintaan jo nuorella iällä tulevaisuudessa mahdollisesti toteuttavan sukupolvenvaihdon vuoksi. Vaikka yhtiön tuloksen muodostumisen kannalta olennainen perheenjäsen ei itse olisi yhtiön osakkeenomistajana lainkaan, mutta hänelle maksetaan käypää palkkaa, ei veroetua voi katsoa muodostuneen.

Esimerkiksi ratkaisussa KHO 25.1.1995 T 225 kaivinkoneurakointia harjoittavan osakeyhtiön koko osakekannan omisti A. Yhtiön yhteensä 77 605 markan edestä maksamista palkoista 70 800 oli maksettu A:n puolisolalle, joka ilmeisesti vastasi kaivinkoneurakoinnista. KHO katsoi, ettei yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja ja menoja voinut verottaa A:n puolison tuloina ja menoina veronkiertosäännöksen nojalla.

Vaikka henkilöyhtiön tulo verotetaan nykyisin aina sen yhtiömiesten tulona, tarjoaa henkilöyhtiömuodossa toimiminen osakeyhtiötä vastaavalla tavalla edelleen mahdollisuuden tulon hajauttamiseen lähipiirin kesken. Yhtiömiehelle määriteltävä veronalainen tulo-osuus perustuu henkilöyhtiön yhtiömiesten yhtiösopimukses-

<sup>125</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje: Osinkotulojen verotus. Dnro VH/3244/00.01.00/2020, antopäivä 27.5.2020, kohta 2.2 Julkisesti noteeraamattomasta yhtiöstä saatu osinko.

sa määrittelemään yhtiömiehelle kuuluvaan voitto-osuuteen. Varsinaisen yritystoiminnan harjoittajan lisäksi yhtiömieheksi voidaan ottaa hänen kanssaan samaan talouteen kuuluvia henkilöitä, jotka eivät välttämättä millään lailla osallistu yhtiön toimintaan. Mikään ei silti estä sopimasta heille suurtakin voitto-osuutta.<sup>126</sup> Vanhemmasta oikeuskäytännöstä löytyy tapauksia, joissa henkilöyhtiön yhtiömiehinä toimivat muodollisesti varsinaisen toiminnan harjoittajan perheenjäsenet, mutta veronkiertosäännöksen nojalla toiminnasta verotettiin siitä tosiasiaa vastaavaa perheenjäsentä<sup>127</sup>. Osakeyhtiön ohella myös henkilöyhtiön kautta tavoiteltuun tulon tasaamiseen voi yhä olla mahdollista puuttua veronkiertosäännöksen nojalla<sup>128</sup>. Kuten osakeyhtiöiden kohdalla tämä kuitenkin edellyttää, että yhtiömiesten muodolliset roolit on selvästi epätavanomaisesti järjestetty ja verorasituksen keventyminen ilmeistä.

## 7. Johtopäätökset

1980–1990-luvulla KHO:n oikeuskäytännössä omaksuttiin tulkinta, jonka mukaan veronkiertosäännöstä soveltaen voidaan sivuuttaa sellainen osakeyhtiö, jonka toiminta perustuu olennaisesti yhtiön osakkeenomistajan työpanokseen, ja yhtiön nimissä saadusta tulosta verotetaan osakkeenomistajaa. Nykyisin vallitseva näkemys kuitenkin on, että yhtiön nimissä saatu tulo voidaan kohdistaa osakkeenomistajan tulona verotettavaksi lähinnä vain silloin, jos kyse on palkkatulosta. Osakeyhtiön sivuuttamisen on esitetty olevan vain poikkeuksellisesti mahdollista esimerkiksi silloin, jos yhtiön nimissä harjoitetaan sivutoimista ammattitoimintaa. Näkemystä ei kuitenkaan ole tarkemmin

<sup>126</sup> *Rehbinder* 1995, s. 62–63 ja *Järvenoja* 1992a, s. 39–43.

<sup>127</sup> KHO 24.6.1975 T 2605 ja KHO 8.11.1985 T 5157. Siviilioikeudellisestikin tosiasiallinen osallistuminen henkilöyhtiön toimintaan voi korkeimman oikeuden oikeuskäytännön perusteella tietyissä olosuhteissa johtaa yhtiömiehen aseman syntymiseen, vaikka muodollisesti henkilöä ei olisi nimetty yhtiömieheksi, ks. *Siivonen, Ville*: Vastoin tahtoa vastuunalaiseksi yhtiömieheksi – Ratkaisun KKO 2012:41 yhtiöoikeudellista arviointia. *Lakimies* 2/2013, s. 324–330. Ks. myös *Järvenoja* 1992b, s. 150.

<sup>128</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje: Veron kiertämissäännöksen soveltaminen, kohta 6 Henkilöyhtiön tulojen kohdentaminen.

perusteltu.

Tulkinnan muutoksen taustalla ei ole tulon kohdistamista koskevan verolainsäädännön muuttuminen. Osakeyhtiö on ollut tuloverojärjestelmässämme erillinen tuloverovelvollinen pysyvästi yleisen valtiollisen tuloverotuksen säätäneestä vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolaista lähtien. Myös yleinen veronkiertosäännös on verolainsäädännössä esiintynyt käytännössä samanlaisena 1940-luvulta alkaen. Osakeyhtiön tarjoamat verosuunnittelumahdollisuudetkaan eivät ole olennaisesti ainakaan vähentyneet sitten ensimmäisten 1980-luvulla annettujen sivuuttamisratkaisujen, kun nykyisin yhteisöverokanta on laskenut 20 prosenttiin korkeimpien ansiotulojen marginaaliveroprosenttien ollessa yli 50.

Osakeyhtiön sivuuttamisnormin tulkintaympäristö on kuitenkin muuttunut 1980-luvulta tähän päivään muun muassa oikeuskulttuurin ja yhteiskunnallisen kehityksen vuoksi. 1990-luvun lopulla kansalaisten oikeusturvakysymyksiin alettiin kiinnittää aikaisempaa suurempaa huomiota. Toisin kun vielä yhtiöiden sivuuttamisratkaisujen antamisen aikaan, KHO:n on nykyisin tuotava ratkaisuisaan esille, mihin oikeudelliseen päättelyyn ratkaisu perustuu. Nyky-yhteiskunnassa kansalaiset ovat hyvin tietoisia oikeuksistaan ja vaativat aktiivisesti niiden toteuttamista. Kun aikaisemmin huomio kiinnitettiin lähinnä KHO:n ratkaisun lopputulokseen, on nykyisin oikeusyhteisön keskeisen mielenkiinnon kohteena ratkaisun perustelut, joilla tuomioistuimen on osoitettava ratkaisunsa legitimiys.

Velvollisuus veronkiertosäännöksen soveltamisen perustelemiseen on täsmentänyt säännöksen soveltamedellytyksiä, jotka osakeyhtiön sivuuttamisratkaisuja annettaessa näyttäytyivät varsin avoimina. Veronkiertosäännöksen soveltaminen perustui ratkaisuisa siihen, ettei toiminnan harjoittamisen osakeyhtiön nimissä katsottu vastaavan asian varsinaista tarkoitusta. Jos osakeyhtiön toiminta ei täyttänyt liiketoiminnalle ominaisina pidettyjä kriteereitä, katsottiin perusteiden veronkiertosäännöksen soveltamiseen ja yhtiön sivuuttamiseen olevan käsillä. Ratkaisuisa ei arvioitu, oliko toimintamuodon valinnan taustalla verotukselliset syyt. Uudemman oikeuskäytännön perusteella VML

28 §:n 1 momenttia tulkitaan yhtenä kokonaisuutena, eli säännöksen soveltaminen edellyttää oikeudellisen muodon ja toimenpiteen tai olosuhteen varsinaisen tarkoituksen välisen ristiriidan lisäksi sitä, että toimenpiteellä on pyrittävä minimoimaan verotusta.

Oikeusturvakysymysten aikaisempaa vahvempi esille tulo vuosituhaten vaihteessa näkyy myös legaliteettiperiaatteen korostumisessa verolain tulkinnassa. Veronkiertosäännöksen soveltamisessa tämä ilmenee siten, että verovelvollisen toimenpiteellä saavutettavan veroedun on voitava osoittaa olevan lainsäätäjän asettaman verolainsäädännön tarkoituksen vastainen. KHO:n ei nykyisin katsota veronkiertosäännöstä soveltamallakaan voivan tehdä verotusta esimerkiksi yhdenvertaisemmaksi kuin mitä lainsäätäjän asettamista verosäännöksistä ilmenee.

Aikaisempaa osakeyhtiön sivuuttamista koskevaa oikeuskäytäntöä on siten tarkasteltava oman aikansa tulkintakontekstissa, ja sivuuttamisnormin tulkinta nykypäivänä edellyttää erilaista lähestymistapaa. Kun VML 28 §:ää tulkitaan nykyisessä yhteiskunnallisessa ympäristössä, päädytään siihen, ettei elannon hankkimista osakeyhtiön nimissä voida pitää asian varsinaisen tarkoituksen vastaisena, vaikka yhtiön toiminta ei täyttäisi perinteiselle

liiketoiminnalle ominaisina pidettyjä kriteereitä. Nykyään on esimerkiksi täysin tyypillistä, että osakeyhtiömuodossa harjoitetaan mikro- ja pienyritystoimintaa, joka ei edellytä fyysisiä investointeja ja jossa lopputuotteena asiakkaalle luovutetaan muu kuin konkreettinen suorite, esimerkiksi digitaalinen palvelu.

Verolainsäädännön tarkoituksen vastaista ei toisaalta ole lykätä osakeyhtiön saaman tulon verotusta osakkeenomistajan tasolla jättämällä voittovaroja yhtiöön tai osingon jakaminen siten, että se tulee verotetuksi osakkeenomistajan pääomatulona, eikä ansiotulona. Osakeyhtiön tuloa ei siten nykyisin tulisi voida kohdistaa osakkeenomistajalle VML 28 §:n nojalla sillä perusteella, että yhtiön nimissä saadut tulot perustuvat osakkeenomistajan henkilökohtaiseen toimintaan, riippumatta siitä, harjoitetaanko yhtiön nimissä pää- vai sivutoimista toimintaa. Vaikka osakeyhtiön nimissä harjoitettu toiminta perustuisi erityisesti yhden henkilön suorituksiin, ei yhtiön erillisen verovelvollisuuden edellytykseksi voida veronkiertosäännöksen nojalla asettaa aineellisesta verolainsäädännöstä ilmenemättömiä edellytyksiä, kuten että toiminnan olisi henkilökohtaisuuden ”kompensoimiseksi” oltava erityisen laajaa liikevaihdolla mitattuna.

