

TYÖKORVAUKSEN JÄLKIKÄTEISEN SIVUUTTAMISEN VAIKUTUS
YRITYKSEN VEROTUKSEEN ERI YHTIÖMUODOISSA

Terhi Laurén
89568
Yritysverotus
Pro Gradu -tutkielma
Turun yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Ohjaaja Jaakko Ossa

TURUN YLIOPISTO
Oikeustieteellinen tiedekunta

TERHI LAURÉN: Työkorvauksen jälkikäteisen sivuuttamisen vaikutus yrityksen verotukseen eri yhtiömuodoissa

Pro gradu -tutkielma, 84 s.

Yritysverotus

Toukokuu 2017

Turun yliopiston laaturjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielman aiheena on tutkia miten yrittäjätöön tai toimeksiantosuhteessa tehdyn työn jälkikäteinen sivuuttaminen vaikuttaa työn ostajan ja työn myyjän tulokseen ja verotukseen sekä mitä ongelmia sivuuttaminen aiheuttaa muualla lainsäädännössä olevien määräaikojen vuoksi. Tutkimuksessa on vertailtu vero- ja työoikeuden eroja sekä tarkasteltu mihin sivuuttaminen vero-oikeudellisena ratkaisuna johtaa alun perin työoikeudellisessa asiassa. Lähdemateriaalina on perehdytty työ- ja vero-oikeudelliseen lainsäädäntöön, oikeuskirjallisuuteen, aihetta koskeviin syventäviin vero-ohjeisiin sekä eri oikeusasteiden ratkaisukäytäntöön.

Kun yrittäjätö tai toimeksiantosuhteessa tehtävä työ katsotaan jälkikäteisesti työsuhteessa tehdyksi työkse, voisi olettaa, että tästä seuraisi työnantajalle lakisääteisiä työoikeudellisia velvoitteita ja työntekijälle työoikeudellisia oikeuksia. Asiassa annetuissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa muodostetaan kuitenkin eräänlainen pelkästään vero-oikeudellinen työsuhde, jossa ennakonpidätyksen ja sairausvakuutusmaksun maksamalla välttyy muilta työoikeuden pakottaviksi säädetyiltä velvollisuuksilta. Veronsaajan kannalta ratkaisu on hyvä, koska toimeksiantosuhteessa tehdystä työstä kannetaan ensin arvonlisävero ja sivuuttamispäätöksen jälkeen samasta tehdystä työstä pannaan lisäksi maksuun ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut (nykyisin sairausvakuutusmaksu). Lakisääteiset maksut eläkevakuutusyhtiöille, työttömyysvakuutusrahastolle, tapaturmavakuutusyhtiöille ja työterveyshuoltoon jäävät ratkaisuissa huomioitta hallinto-oikeudellisen toimivallan rajoituksen vuoksi. Tästä syystä ratkaisu muodostuu edulliseksi myös työn teettäjälle.

Järjestely on kuitenkin voimassa oleva lainsäädäntö huomioiden kyseenalainen ja tarpeeton kaikkien toimijoiden kannalta. Ratkaisuissa on hajontaa, mikä ei ole selitettävissä esitetyillä perusteluilla. Lisääntynyt työkorvauksen myynti tulisi huomioida lainsäädännössä paremmin. Asia on jätetty selkiytymään tulevien prejudikaattien varaan. Tapauksia on kuitenkin harvakseltaan ja niidenkin perustelut jättävät kunnollisten johtopäätösten tekemisen mahdottomaksi.

Asiasanat: Yritysverotus - työoikeus – sivuuttaminen – työkorvaus – palkka

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkimusaihe oikeusjärjestelmän systematiikassa	3
1.3 Tutkimuskysymykset, metodi ja näkökulma	5
1.4 Työn rakenne	6
2 TYÖPANOKSEN OSTAMINEN JA MYYMINEN ERI MUODOISSA.....	8
2.1 Työsuhde	8
2.1.1 Työsuhteen määritelmiä keskeisissä laeissa	8
2.1.2 Työnantajan ja työntekijän velvollisuudet työsuhteessa	12
2.2 Vuokratyö	18
2.3 Yrittäjätyö	26
2.4 Työ- ja toimeksiantosuhteen edullisuusvertailua	28
2.4.1 Yleistä	28
2.4.2 Palkkatyön edut	30
2.4.3 Yrittäjätyön edut	31
2.4.4 Yrittäjyyden eduista yhtiömuodoittain	31
3 SIVUUTTAMINEN VERO-OIKEUDELLISENA ILMIÖNÄ.....	39
3.1 Sivuuuttamisen oikeudellinen perusta	40
3.1.1 Sivuuuttaminen veronkierron ehkäisemisenä	40
3.1.2 Yrityksen muodossa toimimisen sivuuuttaminen	41
3.1.3 Työkorvauksen sivuuuttamisen perusteet	43
3.1.4 Sivuuuttamisesta muussa lainsäädännössä	44
3.2 Sivuuuttamista koskevaa ratkaisukäytäntöä ja arviointia	44
3.3 Kokonaisarvioinnin kritiikkiä	54
4 SIVUUTTAMISEN KÄYTÄNNÖN SEURAUKSET SOPIMUSOSAPUOLTEN NÄKÖKULMASTA	57
4.1 Sivuuuttamisen vaikutukset ennakkoperinnässä, työnantajamaksuissa ja arvonlisäverotuksessa	58
4.2 Sivuuuttamisen seuraukset kirjanpidossa ja yhteisöverotuksessa	64
4.3 Sivuuuttamisen anomaliat	67

4.3.1 Inter partes	67
4.3.2 Valtiota vastaan	68
4.3.3 Työpanoksen myyjän hyötymismahdollisuudesta	69
5 KOKOAVAT PÄÄTELMÄT	72
5.1 Muuttuva työ- ja liike-elämä ja yhteiskunnan ohjailutarve	72
5.2 Luottamuksensuoja verotuksessa ja ennakoitavuus	76
5.3 Laillisuusperiaate ja vero-ohjeet	80
5.4 Epäjatkuvuuskohtat oikeudenalojen rajapinnassa	82
6 YHTEENVETO	83

LÄHTEET

Internetlähteet

Verohallinto, syventävät vero-ohjeet Palkka ja työkorvaus verotuksessa, antopäivät 21.6.2005, 10.10.2014, 4.4.2016, 16.1.2017

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2016/Veron_kiertamissaannoksen_soveltaminen\(40497\)#7%20Osakeyhti%C3%B6n%20tulojen%20kohdistaminen%20osakkaalle](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2016/Veron_kiertamissaannoksen_soveltaminen(40497)#7%20Osakeyhti%C3%B6n%20tulojen%20kohdistaminen%20osakkaalle)

Ilmarinen. Huolehdi työntekijöidesi eläketurvasta, luettu 8.4.2017

Ilmarinen. Kenelle YEL-vakuutus, luettu 22.3.2017

Varma. TyEL-vakuuttaminen, luettu 8.4.2017

Varma. Yrittäjä, tervetuloa YEL-asiakkaaksi, luettu 22.3.2017

Kirjallisuus

Airaksinen, Manne - Jauhiainen, Jyrki: Osakeyhtiölaki 2007

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki 2014

Andersson, Edward: Inledning till skatterätten. Helsinki 2006

Andersson, Edward - Linnakangas, Esko: Tuloverotus 2016

Arola, Matti: Työvoiman vuokrauksesta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. B. Yksityisoikeudellinen sarja. Turku 1990

Bruun, Niklas – von Koskull, Anders: Työoikeuden perusteet. Talentum Helsinki 2012

Elomaa, Nikolas: Ulkopuolisen työvoiman käyttö. Bookwell Oy Jyväskylä 2011

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

Engblom, Matleena: Työsuhteen ehdot. Määräytyminen, tulkinta ja muuttaminen Sanoma Pro Helsinki 2013

Hakulinen, Y. J.: Velvoiteoikeus 1 yleiset opit. 2. laajennettu painos. Kirjayhtymä 1965

Hannula, Antti – Kari, Matti: Osakassopimukset WSOYpro Juva 2007

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus. WSOYpro Elektroninen kirja, päivitetty viimeksi 3/2017.

Hietala, Harri – Kaivanto, Keijo: Työaikalaki käytännössä. Talentum Helsinki 2008

- Hietala, Harri – Kaivanto, Keijo – Schön, Esa*: Vuokratyö. Talentum Helsinki 2014
- Immonen, Raimo*: Yritysjärjestelyt. Talentum Helsinki 2011
- Immonen, Raimo – Villa, Seppo*: Osakeyhtiön varojen käyttö E-kirja 2015
- Juanto, Leila – Saukko, Petri*: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus Talentum Helsinki 2014
- Kaari, Päivi – Huolman-Lakari, Merja-Liisa*: Ennakonpidätys & ennakkoperintärekisteri Edita Prima Oy Helsinki 2006
- Kairinen, Martti*: Työoikeus perusteineen. Työelämän tietopalvelu Oy Raisio 2009.
- Kaisanlahti, Timo – Rätty, Päivi – Tikkanen, Reino – Tuominen, Jorma – Turja, Tom A.*: Kirjanpidon erityiskysymyksiä uuden kirjanpitolain mukaan WSOY 1998
- Kaisto, Janne – Kallio, Ilari*: Työsopimuksen tunnusmerkit Kariston Kustannus Oy Hämeenlinna 2011
- Karttunen, Seija – Pasanen, Virpi – Tannila, Eija*: Työmatkat ja verotus Talentum Helsinki 2014
- Kivioja, Päivi – Niiranen, Ville – Kontkanen, Erkki*: Verotus – vakuutukset, säästäminen ja sijoittaminen. Hansaprint Oy Vantaa 2011
- Knuutinen, Reijo*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa Helsinki Sanoma Pro 2012
- Koski, Pauli – af Schulten, Gerhard Seppo Villan avustuksella*: Osakeyhtiölaki selityksin II. Helsinki 2000
- Koskinen, Seppo – Mikkola, Hannu – Purola, Anu*: Työntekijä vai yrittäjä työoikeudessa, vero-oikeudessa ja toimeentuloturvassa. Lapin yliopistopaino Rovaniemi 1997
- Koskinen, Seppo*: Konsultti – työntekijä vai yrittäjä vai jotakin näiden väliltä – näkökohtia työn suorittamisen statuksen arvioinnin perusteista. Edilex asiantuntija-artikkeli, julkaistu 4.8.2016
- Koskinen, Seppo – Ullakonoja, Vesa*: Oikeudet ja velvollisuudet työsuhteessa Otavan Kirjapaino Oy Keuruu 2016
- Koskinen, Seppo – Nieminen, Kimmo – Valkonen, Mika*: Työhönotto ja työsopimuksen ehdot Talentum 2008
- Kuikko, Tapio*: Työturvallisuus ja sen valvonta Talentum Helsinki 2006
- Kröger, Tarja*: Sopimusvapaus työntekosopimuksissa Lakimiesliiton kustannus 1995
- Laitinen, Mirjami – Peltomäki, Tomi*: Ennakkoperintä. Päivittyvä julkaisu. Talentum Helsinki 2017.

Leppiniemi, Jarmo – Leppiniemi, Raili: Oikeat ja riittävät kirjaukset. Porvoo 2000/2005

Leppiniemi, Jarmo – Walden, Risto: Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Juva 2009

Lähteenmäki, Liisi: Keskusteluja vuokratyöstä Vuokratyön diskursiivinen rakentuminen Suomessa. Turun yliopiston julkaisuja Sarja c Osa 356 Turku 2013

Moilanen, Juha-Matti: Määräaikaiset ja osa-aikaiset työsopimukset 2013

Myrsky, Matti: Ennakkoperintäjärjestelmämme kysymyksiä Defensor Legis N:o 3/2012

Myrsky, Matti: Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksen suojaa? Defensor Legis 2011/5.

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne: Elinkeinotulon verotus E-kirja 2014

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Henkilökohtaisen tulon verotus E-kirja 2014

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku Talentum 2015

Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verotusjärjestelmään 2009 WSOYpro

Nuutila, Ari-Matti: Rikosoikeudellinen huolimattomuus Helsinki 1996

Ossa, Jaakko: Tuloverolaki käytännössä E-kirja 2013.

Ossa, Jaakko: Varallisuuden tuoton ja siirron verokohtelu Suomen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print 2016 (a).

Ossa, Jaakko: Taloushallinnon verolait, E-kirja 2016 (b).

Ossa, Jaakko: Yritystoiminnan verotus Kariston Kirjapaino Oy, Hämeenlinna 2011

Paanetoja, Jaana: Euroopan unionin oikeuden työntekijäkäsitteen laajeneva tulkinta. Lakimies 3–4/2015.

Paanetoja, Jaana: Työoikeus tutuksi Bookwell Oy Porvoo 2014

Penttilä, Seppo: Yrityksen omistajan tuloverotus Talentum Helsinki 2003

Rapakko, Timo: Osakeyhtiön johdon huolellisuusvelvoite kehittyneillä pääomamarkkinoilla. Jyväskylä 1990

Rautiainen, Hannu – Äimälä, Markus: Työaikalaki. WS Bookwell Oy Helsinki 2008

Rautiainen, Hannu – Äimälä, Markus: Työsopimuslaki. WS Bookwell Juva 2008

Ravi, Leena: Vuokratyöntekijän työsuhteen ehdot ja työsuhteturva. Acta Legis Turkuensia 2/2012

Saarnilehto, Ari: Sopimusoikeuden perusteet. Helsinki 2009

Saarnilehto, Ari: Työoikeus tänään. Teoksessa Juhlajulkaisu Martti Kairinen 1947–2007. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja A, Juhlajulkaisut n:o 19. Turku 2007.

Saloheimo, Jorma: Työehtosopimusoikeuden perusteet. Helsinki 2008

Saloheimo, Jorma: Työturvallisuus: perusteet, vastuu ja oikeusturva. Talentum 2016

- Ståhlberg, Pauli – Karhu, Juha*: Suomen vahingonkorvausoikeus Talentum 2013 6. painos
- Sädevirta, Markus*: Määräaikaiset työsuhteet ja työvoiman vuokraus. Helsinki 2002
- Tiitinen, Kari-Pekka – Kröger, Tarja*: Työsopimusoikeus. Helsinki 2012
- Tikka, Kari*: Veron minimoinnista. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö 1972
- Villa, Seppo*: Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Gummerus Kirjapaino Oy 2006
- Wilhelmsson, Thomas – Jääskinen, Niilo*: Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Jyväskylä 2001
- Wikström, Kauko*: Yleiset opit verotuksessa Vammalan Kirjapaino Oy 2008.

Virallislähteet

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

HE 129/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta

Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 21.2.2007 1582/345/2007

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2008/104/EY, annettu 19.11.2008 vuokratyöstä

Työolobarometri 2014, Tilastokeskus Työvoimatutkimus 2012

Työ- ja elinkeinoministeriö Opas Vuokratyö

Oikeustapaukset

KKO 1992: 142

KKO 2004:53

KKO 2005:135

KKO 2012:10

KHO 1997/2826

KHO 1998:61
KHO 1999 taltio 2430
KHO 2000 T 3033
KHO 27.8.2002 taltio 1962
KHO 2004:5
KHO 2005/1707
KHO 2012/477
KHO A167/200/2013
TT:2010-60
TT:2013-187
Helsingin HO S 07/592
Helsingin HO 14.8.2003 S 02/3444
Turun HO 4.4.2005/872
HelHaO 11.4.2014 14/0283/6
HelHaO 9.2.2009 09/0107/6
Turun HaO 14.6.2013 13/0391/3

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki
EPL	Ennakkoperintälaki
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KKO	Korkein oikeus
KPL	Kirjanpitolaki
KVL	Keskusverolautakunta
OikTL	Oikeustoimilaki
OYL	Osakeyhtiölaki
TN	Työneuvosto
TurHaO	Turun hallinto-oikeus
TSL	Työsopimuslaki
TT	Työtuomioistuin
TturvaL	Työturvallisuuslaki
TyEL	Työntekijän eläkelaki
VahL	Vahingonkorvauslaki
VahLE	Hallituksen esitys vahingonkorvauslain muuttamiseksi
VLL	Vuosilomalaki
VML	Laki verotusmenettelystä
YEL	Yrittäjän eläkelaki
Ään	Äänestysratkaisu

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Tutkimuksen aihe, työkorvauksen jälkikäteisen sivuuttamisen vaikutus työn ostajan ja myyjän oikeudelliseen asemaan, sisältää elementtejä sekä työ- että vero-oikeudesta. Tarkemmin työ sijoitetaan oikeudelliseen kenttään seuraavassa alaluvussa 1.2. Työn innoittajana on toiminut Turun hallinto-oikeuden alkukesällä 2013 antama kuljetusalaa koskeva ratkaisu 14/0391/3 (14.6.2013), jossa yrittäjän oman työpanoksen myynti työkorvauksena katsottiin jälkikäteen työsuhteeksi ja työ tehdyksi palkkatyönä. Ratkaisu oli koko jaoston tekemä äänestysratkaisu eikä KHO ei muuttanut ratkaisun lopputulosta tai perusteluita. Ratkaisun sisältö oli yllättävä, sillä vuokratyön tai toimeksiantosuhteessa tehdyn työn muuttaminen jälkikäteen työsuhteeksi vaikuttaa merkittävästi myös asianosaisten vastuisiin ja velvollisuuksiin, varsinkin kun jälkikäteinen vastuun kantaminen ei aina ole säädettyjen lakienkaan mukaan mahdollista. Korkein hallinto-oikeus on selkiyttänyt ratkaisukäytäntöään syksyllä 2013 antamassaan ratkaisussa KHO 16.9.2013/2932, joka koski vastaavanlaista verokohtelua.

Turun hallinto-oikeuden ratkaisu ja muut vastaavat hallinto-oikeudelliset ratkaisut alun perin työoikeudellisiin asioihin ovat kuitenkin itsessään kiinnostavia ja ilmiönä uusi. Sekä työ- että vero-oikeus ovat pitkälti pakottavaa oikeutta ja vaikei ratkaisulla olekaan varsinaista ennakkoratkaisustatusta, se on kiinnostava esimerkki siitä, mihin siviilioikeudellisen asian ratkaiseminen vero-oikeudellisilla perusteilla johtaa. Kirjoittaja on osaomistaja kuljetusyrietyksessä ja hallinto-oikeuden ratkaisu herätti kiinnostuksen myös siitä syystä, että työpanoksen myymistä yrittäjätöyönä on esiintynyt alalla jo jonkin aikaa ja eikä järjestelyn lopullista hyötyä tai laillisuutta ole pystytty ennakoimaan. Asiassa annetut päätöksetkään eivät varsinaisesti tuo selvyyttä asiaan. Kun alalla kuitenkin joudutaan toimimaan tässä ympäristössä, heräsi kirjoittajan mielenkiinto tutkia asiaa perusteellisemmin.

Ratkaisussa työsuhteen todettiin jälkikäteisesti olleen voimassa jo muutamia vuosia taannehtivasti. Samantyyppistä sivuuttamista on toki esiintynyt aiemminkin, 1980-luvulla, mutta silloin sivuutettiin verotuksessa miniosakeyhtiöitä, kun nyt sivuutetaan yhden miehen yhtiöitä (tai niille maksettuja suorituksia) yhtiömuodosta riippumatta. Vaikka sivuutukset on tehty pelkästään ennakkoperinnän näkökulmasta, on myös

aiheellista laajemmin tarkastella sopimusosapuolten häiriintynyttä dynamiikkaa sivuutuksen jälkeen. Ratkaisua arvioidaan tarkemmin luvussa 3. Yritysten mahdollisuutta ennakoida menettelyidensä ja ratkaisujensa seuraamuksia arvioidaan sekä nykyisen lainsäädännön perusteella että uusimman ratkaisukäytännön valossa.

Nyt taloustaantumana aikana vuokratyö ja työn myyminen toimeksiantosuhteessa ovat yleistyneet lähes kaikilla elinkeinoelämän sektoreilla. Vaikka kehityksessä on osin kyse siitä, että työntekijöitä vaaditaan perustamaan oma yritys tai laskuttamaan yrityksen kautta työlainsäädännön kiertämiseksi, kyseessä ei kuitenkaan ole pelkästään negatiivinen yhteiskunnallinen ilmiö työpanostaan myyvän henkilön kannalta. Nuoren työntekijän voi olla helpompi aluksi myydä työpanostaan tuntiveloituksella eri yrityksiin kuin yrittää saada vakituinen työpaikka. Jos vaihtoehtona on työttömyys, on työpanoksen myyminen vaikka pienemmissäkin määrin aina parempi vaihtoehto.

Yrittäjälle taas ensimmäisen työntekijän palkkaaminen saattaa aiheuttaa pelkoa työ- ja sosiaaliturvan järjestämisen vaikeudesta. Työsopimuksen solmiminen tilanteessa, jossa työn määrästä ja kestoajasta ei ole etukäteen tietoa, saattaa aiheuttaa myös epävarmuutta työnantajan mahdollisuudesta ylittää työllistää ketään ulkopuolista henkilöä. Tällöin toimeksiantosuhde on koettu paremmaksi vaihtoehdoksi. Toimeksiantosuhde voi myös johtaa vakituiseen työsuhteeseen myöhemmin tai täysipäiväiseen yrittäjyyteen.

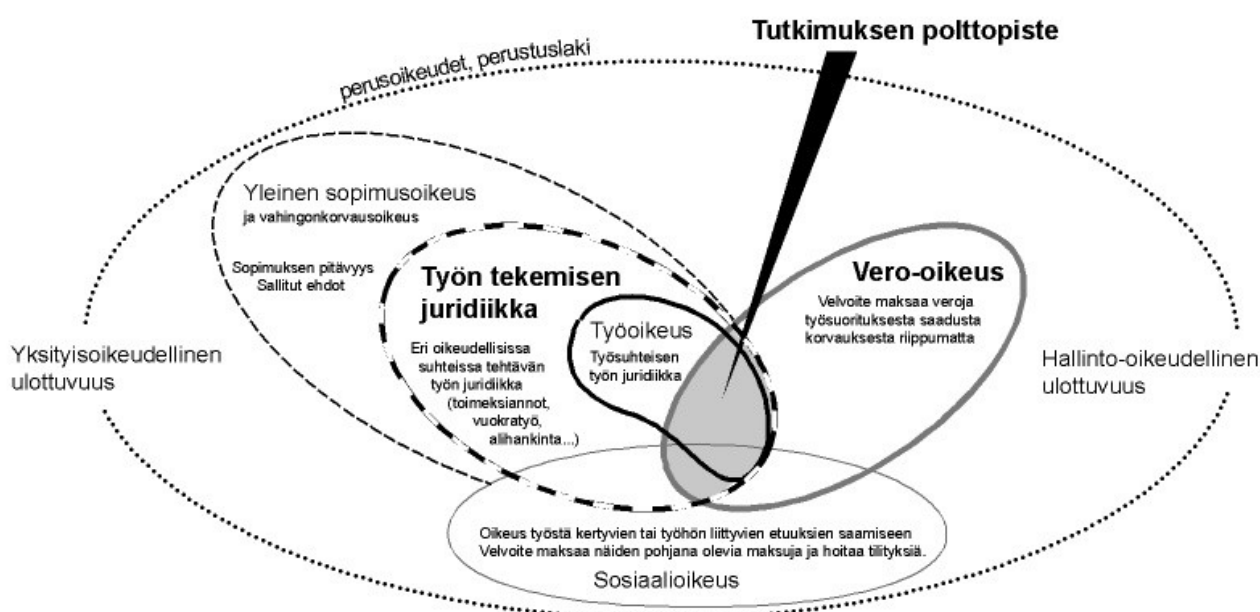
Taloudellisen taantumana aikana viranomaisetkin ovat suhtautuneet laueammin eri vaihtoehtoihin työllisyyden edistämiseksi. Negatiivisena on pidetty sitä, että tällaisella järjestelyllä on toisinaan kierretty työsuhdeturvaa ja siitä johtuvia työnantajan velvoitteita kuten esimerkiksi sairasajan palkkaa ja ylityökorvauksia. Toisaalta työpanoksen myyminen työkorvausta vastaan työsuhteisen työn sijaan on mahdollistanut suuremman jouston myös työn myyjälle, sillä lainsäädäntö määrittää tarkemmin työntekijän oikeuksia ja velvollisuuksia kuin yrittäjän.

Jäljempänä esitetyt tuomioistuinten ratkaisut kuitenkin näyttävät muodostavan riskin ainakin työnantajan mutta mahdollisesti myös työtään työkorvausta vastaan myyvän yrittäjän kannalta. Ainakin tilanne on varsin epäselvä, kun arviointi on tapauskohtaista ja hyvinkin samanlaiset tapaukset ratkaistaan toisinaan samalla tavalla, mutta toisinaan täysin eri tavalla. Oikeudellisen asiointilan erittelemisen onkin merkityksellistä sekä oikeusjärjestelmän itsensä kannalta että tosielämän toimijoiden tarpeiden kannalta. Tämän tutkielman luku 4 pyrkii samalla olemaan analyysi siitä, miten työn myyminen

ja ostaminen uusimman oikeuskäytännön perusteella kannattaisi hoitaa, jotta osapuolet välttyisivät yllättäviltä seurauksilta.

1.2 Tutkimusaihe oikeusjärjestelmän systematiikassa

Tutkimus sijoittuu oikeudellisen sääntelyn ja tosielämän kentässä alueelle, jossa vero-oikeus ja siihen osittain läheisesti kytkeytyvä sosiaalioikeus kohtaavat työn myyntiin ja vuokraukseen liittyvän, lähinnä yksityisoikeudellisen sektorin. Seuraava kaavio kuvaa tämän tutkimuksen polttopisteen sijoittumista oikeudellisen sääntelyn kenttään:



voi palvella yhtä hyvin työpanoksen myyjän kuin sen ostajan etua.

Työpanosta myytäessä kyse on pääasiassa yksityisoikeudellisesta sopimuksesta, joka voidaan otsikoida mm. vuokratyösopimukseksi, toimeksiantosopimukseksi tai aliurakointisopimukseksi. Yksityisoikeudessa vallitsee lähtökohtaisesti osapuolten välinen sopimusvapaus. Työ(sopimus)oikeus rakentuu kuitenkin monilta osin sille peruslähtökohdalle, että työntekijä on heikompi, erityistä suojaa nauttiva osapuoli. Työlainsäädännön lisäksi alakohtaiset työehtosopimukset rajoittavat myös jonkin verran osapuolten välistä sopimusvapautta. Palkkatyötäkin koskevissa työsuhteissa sopiminen on kuitenkin vielä varsin vapaata ja työnantajan direktio-oikeus on käytännön työtilanteissa kohtalaisen laaja. Vuokratyön sääntely koskee lähinnä vuokratyöntekijän työsuhdetta ja työnantajan roolin jakautumista työvoiman

vuokrausyrityksen ja käyttäjäyrityksen kesken. Yritysten välistä työn myyntiä tai varsinaista vuokrasopimusta ei sinällään säädelä juuri mitenkään, vaan sääntely jää yleisen sopimusoikeudellisen pohjan varaan¹. Työelämän murroksesta huolimatta sekä työ- että verolainsäädäntö rakentuvat edelleen vahvasti sille ajatukselle, että täysiaikainen toistaiseksi voimassa oleva työsuhde on kaiken perusta.

Julkisoikeus koostuu valtiosääntöoikeudesta, hallinto-oikeudesta ja finanssioikeudesta. Vero-oikeus sijoitetaan yleensä finanssioikeuteen ja se koostuu normeista, jotka koskevat tulojen hankkimista julkisoikeudelle. Vero-oikeus jaetaan yleensä vielä verolajikohtaisesti, mm. tuloverotukseen ja arvonlisäverotukseen.² Verotusmenettely on eräänlaista hallintomenettelyä. Aineellisella puolella erot ovat selvempiä. Finanssioikeudelle on ominaista kiinteä kytkeytyminen taloudellisiin ilmiöihin, joka taas on suureksi osaksi vierasta hallinto-oikeudelle.³ Verotusmenettelyssä on tarkoitus kantaa lain määräämiä veroja ja maksuja yhteiskunnan julkisen talouden rahoittamiseksi. Tavoitetta kutsutaan fiskaaliseksi tavoitteeksi⁴. Työntekijän pyrkimystä taas voitaisiin kutsua lähinnä päinvastaiseksi eli työntekijä yrittää mahdollisimman tehokkaasti välttää verorasitusta.

Työnantaja on velvoitettu suorittamaan fiskaalisia toimenpiteitä pidättämällä palkansaajalta ennakonpidätys kuten myös muita maksuja muun muassa työttömyysvakuutusrahaston ja työeläkeyhtiöiden tarpeisiin. Näitä tarkastellaan tämän tutkimuksen viitekehyksessä (työn myynti ja osto). Kun työpanosta myydään vuokratyönä, nämä hoitaa vuokrausyritys. Kun työpanosta myydään yritykseltä toiselle eli työpanoksen myymiseksi on perustettu yritys, velvollisuus hoitaa ennakonpidätys ja palkan sivukulut on tällä työtä myyvällä yrityksellä.

Sekä vero-oikeudessa että myös paikoin työoikeudessa on kuitenkin tilanteita, joissa yhteiskunta on katsonut tarpeelliseksi puuttua tällaiseen yksityiseen sopimiseen. Verotusmenettelylain yleinen veronkiertosäännös (28 §) antaa verottajalle mahdollisuuden tulkita verotuksessa erilaisia oikeussuhteita toisiksi, jos verottaja katsoo, että niiden oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Vastaavasti verotusmenettelylain 29 § ja 31 § ovat eräänlaisia erityistilanteissa sovellettavia veronkiertopykäläiä. Myös työn taustalla olevassa ratkaisussa sovellettu EPL 13 § on eräänlainen veronkiertosäännös, jossa esitetään

1 Hietala ym. 2014:61

2 Myrsky 2014: 4

3 Andersson 2006:6

4 Niskakangas 2009:15.

palkan määritelmä. Käytännössä verottajan näkemyksen mukaan lähes kaikki maksetut suoritukset voivat olla palkkaa riippumatta siitä, mitä osapuolet ovat keskenään sopineet⁵. Veronkiertosäännökset ovat sinällään hyödyllisiä, mutta kuten jo edellä todettiin, niiden soveltamisesta seuraava sivuuttaminen verotusmenettelyssä tai hallinto-oikeudessa (käytännössä aina jälkikäteen) aiheuttaa sopimusosapuolten välisen dynamiikan järkkymistä ja voi aiheuttaa molemmille sopijapuolille ei-toivottuja yllätyksiä, joihin ei ole aina mahdollistakaan varautua. Sivuttamista ilmiönä pohditaan laajemmin luvussa 3.

1.3 Tutkimuskysymykset, metodi ja näkökulma

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, miten viranomaisten jälkikäteisesti tekemät yritysten (tai maksettujen työkorvauksien) sivuuttamiset vaikuttavat näiden työpanoksen myyjä- ja ostajayritysten tulokseen ja verotukseen sekä muihin velvoitteisiin eri määräajat huomioon ottaen. Tässä yhteydessä selvitetään myös, mitä jälkikäteisiä oikaisu- ja korjausmahdollisuuksia kirjanpitoon ja verotukseen on mahdollista tehdä verottajan tekemän sivuuttamispäätöksen johdosta. Tämän päätutkimuskysymyksen lisäksi otetaan kantaa siihen, missä muodossa työtä kannattaa myydä ja millaisissa oikeussuhteissa riski sivuuttamiselle on pienin. Kun tutkimus kuuluu vero-oikeuden piiriin, ei varsinaisia syitä sille, miksi työpanosta on lähdetty myymään käsitellä vaan pääpaino on työpanoksen myynnin sivuuttamisen jälkeisillä verovaikutuksilla.

Tutkimus on periaatteessa menetelmiltään lainopillinen, koska tavoitteena on vallitsevan oikeustilan selvittäminen lainsäädännön, verottajan ohjeiden ja oikeuskäytännön perusteella. Tavoitteena on luvussa esittää kokonaiskuva siitä, mihin kaikkeen yllättävä sivuuttamispäätös voi johtaa kuten myös todeta, mihin kaikkeen sivuuttamispäätös ei johtanut, vaikka lainsäätäjät näin olisi tarkoittanutkin.

Tutkimusaihe kuuluu yritysverotuksen piiriin ja näkökulma on tästä syystä yrityksen verotusta ja muita lainsäädännöllisiä velvoitteita fokuoiva. Asiaa voitaisiin käsitellä myös työn suorittajan näkökulmasta, mutta tutkimus kuuluisi tällöin todennäköisesti työoikeuden piiriin. Useita osioita on käsitelty erityisesti kuljetusalan näkökulmasta paitsi Turun hallinto-oikeuden ratkaisun valossa myös kirjoittajan henkilökohtaisen intressin vuoksi. Kuljetusalalla työpanoksen myyminen vuokratyönä tai työkorvausta vastaan on otettu melko laajalti käyttöön ja myös sivuuttamisratkaisuja on tehty

⁵ Verohallinto, syventävät vero-ohjeet Palkkaa vai työkorvausta 10.10.2014 kohta 3.1.

kuljetusalalla. Kuljetusalaan liittyy toisaalta myös paljon erityissääntelyä (työ- ja lepoaikamääräykset, liikenneluvat, rahdinkuljettajan vastuu, ammattipätevyysmääräykset ym.), joka on voinut vaikuttaa uusien työmuotojen hakemiseen.

1.4 Työn rakenne

Johdannon jälkeen työn luvussa 2 käydään läpi työpanoksen ostamisen ja myymisen eri muotoja, sopimusosapuolten velvollisuuksia ja näihin liittyvää lainsäädäntöä. Aluksi tarkastellaan työsuhdetta eri lakien mukaisesti ja selvitetään, mitä velvoitteita työnantajalla ja työntekijällä on työsuhteessa. Tämän jälkeen vertaillaan, miten vuokratyö ja työpanoksen myyminen työkorvausta vastaan eroavat työsuhteesta. Lopuksi esitetään näkökohtia siitä, mitä etuja työpanoksen myymisen ja ostamisen muodoilla osapuolten kannalta on.

Luvussa 3 tarkastellaan sivuuttamista oikeudellisena ilmiönä ja analysoidaan tarkemmin tutkielman innoittajina toimineita tuomioistuinratkaisuja. Ratkaisukäytännön ollessa varsin vähäistä on huomioon otettu myös alempien oikeusasteiden ratkaisuja. Tutkielmassa analysoidaan sivuuttamisen yhteiskunnallista perustaa varsin lyhyesti, sillä tarkastelun fokus on verotuksellisissa ja muissa lakisäätöisissä seurauksissa.

Luvussa 4 analysoidaan sivuuttamisratkaisuja suhteessa voimassa olevaan lainsäädäntöön. Tarkastelussa on, miten ratkaisukäytännössä on otettu huomioon sekä työoikeuden että vero-oikeuden pakottava lainsäädäntö ja mitä ristiriitilanteita ratkaisut aiheuttavat käytännössä, kun asioita on ratkaistu vain ennakkoperinnän ja arvonnisäverotuksen näkökulmasta muut lakisäätöiset velvoitteet huomioimatta jättäen. Luvussa 4 näkökulma on pääasiassa työtä ostavan (käyttäjyrytyksen, toimeksiantajan) yrityksen näkökulma, mutta luvun lopuksi myös arvioidaan, missä muodossa yksittäisen henkilön työpanosta on kaikkein edullisinta ja turvallisinta myydä.

Luku 5 koostuu syventävistä katsauksista, joissa pohditaan sivuuttamisen menettelyn tarpeellisuutta ja hyväksyttävyyttä. Alaluvussa 5.2 pohditaan sivuuttamisen menettelyä luottamuksensuojan periaatteen kannalta. Alaluvussa pohditaan myös sitä, kenen intressissä sivuuttaminen on ja ketä järjestelyssä tosiasiallisesti rangaistaan kaksinkertaista verotusta muistuttavalla tilanteella (veron osuushan on tosiasiallisesti sisältynyt jo työstä maksettuun korvaukseen). Alaluvussa 5.3 tuodaan esiin myös verottajan ohjeistuksen kehittyminen ja viime vuosikymmeninä lisääntynyt yrittäjyyteen kannustaminen, jolle ei

kuitenkaan kaikilta osin löydy tukea vero-oikeudellisesta käytännöstä sekä kommentoidaan vero-ohjeita laillisuusperiaatteen näkökulmasta. Alaluvussa 5.4 pohditaan myös vero- ja työoikeuden suhdetta ja päädytään lopulta siihen, että jälkikäteisen sivuuttamisen seurauksena syntyy vero-oikeudellinen keinotekoinen työsuhde, jonka yhteiskunnallinen tarpeellisuus on veronsaajankin näkökulmasta kyseenalainen.

Lopuksi tutkimuksen sisältö kootaan lyhyesti päätäntöluvussa yhteen.

2 TYÖPANOKSEN OSTAMINEN JA MYYMINEN ERI MUODOISSA

Kuten edellä on todettu, työpanosta voidaan luovuttaa mm. työsuhteessa, vuokratyönä, aliurakointisuhteessa, agentti- tai konsulttisuhteessa tai yritysten välisillä muilla sopimuksilla, jossa myydään palvelua, jonka tosiasiallinen sisältö on työtä. Ennen eläke- ja sosiaaliturvajärjestelmän kehittymistä palkkatyön ja yrittäjätöiden (eli työ- ja toimeksiantosuhteen) rajanvedolla ei tosiasiallisesti ollut keskeistä merkitystään vahingonvastuukysymyksiä lukuun ottamatta. Nyt työelämän tarpeiden ja kulttuurien jälleen moninaistuessa ja työntarpeen pirstaloituessa työn myymisen tavat ja tarpeet ovat jälleen moninaistuneet. Lainsäädännössä lähdetään kuitenkin nykyisinkin vielä useissa kohdin siitä, että ensisijainen työpanoksen ostamisen ja myymisen muoto on työsuhde. Työlainsäädännön pakottavuus tulee esiin muun muassa siten, että kun työnantaja on tarjonnut työtä ja työntekijä on ilmoittanut tulevansa töihin, katsotaan työsopimus syntyneeksi, vaikka työntekoa ei olisi vielä edes aloitettu⁶. Kun työnteko aloitetaan, katsotaan työsopimus viimeistään syntyneeksi konkludenttisesti eli hiljaisella yhteisymmärryksellä.⁷

Seuraavissa luvuissa käydään läpi sitä, miten työsuhdetta, vuokratyötä ja työpanoksen myyntiä oman yrityksen kautta (tai työkorvauksena) nykyisin hahmotetaan eri säännöksissä. Koska työpanoksen eri myyntitavat määrittyvät usein suhteessa toisiinsa vastakohtina, seuraavissa luvuissa on jonkin verran toistoa. Työpanoksen ostajan ja myyjän velvollisuudet ja eri sopimustyyppien edut on välttämätöntä käydä läpi laajasti seuraavien sivuuttamista koskevien lukujen taustaksi. Kun esimerkiksi verottaja tai tuomioistuin muotoaa päätöksellään osapuolten välisen oikeussuhteen toisenlaiseksi kuin mitä osapuolet olivat alun perin tarkoittaneet, työpanoksen ostajan ja myyjän välinen dynamiikka häiriintyy. Laaja perehtyminen on välttämätöntä tämän dynamiikan ymmärtämiseksi.

2.1 Työsuhde

2.1.1 Työsuhteen määritelmiä keskeisissä laeissa

Vaikka työsuhde onkin työpanoksen myynnissä eräänlainen normi, työsuhteenkaan käsite ei ole aivan yksiselitteinen, vaan se on määritelty eri laeissa hieman eri tavalla.⁸

6 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:60.

7 Tiitinen – Kröger 2012:11.

8 Ks. myös Paanetoja 2015:369–370.

Joissakin laeissa ei ole lainkaan työsuhteen määritelmää, vaikka niissä säädeltäisiinkin työsuhdetta. Tällöin jää arvioitavaksi miten työsuhde tulisi määritellä kussakin tapauksessa ja mitä osviittaa oikeuskäytännöstä on saatavissa. Työsuhteen käsitettä on säädely muun muassa työsopimuslaissa, ennakonperintälaissa, vahingonkorvauslaissa ja työtaturma- ja ammattitautilaissa seuraavasti:

Työsopimuslaki TSL (55/2001) 1 luvun 1 § määrittelee työsopimukseksi sopimuksen, jossa on *sovittu työntekijän ja työnantajan kesken työn tekemisestä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan*. Mikäli työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät, tätä lakia sovelletaan. Jos siis työntöön katsotaan täyttävän työsuhteen tunnusmerkistön, sovelletaan työsuhteeseen myös kaikkea muuta työlainsäädäntöä.⁹ Työsuhteessa osapuolet ovat työnantaja ja työntekijä eivätkä osapuolet voi lain 7 §:n 1 momentin mukaan siirtää työsuhteesta johtuvia oikeuksiaan tai velvollisuuksiaan kolmannelle ainakaan ilman toisen osapuolen hyväksyntää. Työsopimuslain 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan ”*työntekijä sitoutuu henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun*”.

Työsopimuslaissa määritellään varsin tarkasti työsuhteen ehdoista kuten yleisissä ehdoissa 1 luvun 4 §:ssä esimerkiksi koeajasta. Työsopimuslain 2 luku käsittelee pääasiassa työnantajan velvollisuuksia palkan maksusta sairauspoissaoloihin ja työn tarjoamisvelvollisuuksiin. Saman lain 3 luvussa määritellään työntekijän velvollisuudet työsuhteessa. Työsuhde ja sen ehdot on siis määritelty varsin yksityiskohtaisesti ja selkeästi työsopimuslaissa. Työntekijä määritellään työsopimuslain 1 §:n 1 momentin lisäksi EU-oikeudessa. EU-oikeuden työntekijän käsite on laajempi, mutta sitä tulee käyttää esimerkiksi tulkitessa säännöksiä työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta sisämarkkinoilla eikä käsite siksi aiheuta ristiriitoja Suomen oikeuden ja EU:n säännösten välillä¹⁰.

Työsopimuslaissa säädellään myös työsopimuksen päättämisestä ja työnantajan sopimuksen päättämisen jälkeisistä velvoitteista kuten korvausvelvollisuudesta tai jopa vahingonkorvausvelvollisuudesta.¹¹

Ennakkoperintälain (EPL) mukaan maksajan tulee selvittää onko työstä maksettava suoritus palkkaa vai työkorvausta. Vaikka EPL:ssa määritellään maksajan velvollisuus selvittää onko työstä maksettava suoritus palkkaa vai työkorvausta, ei siinä lausuta

9 Engblom 2013:4.

10 Bruun – von Koskull 2012:33.

11 Tiitinen – Kröger 2012:74.

mitään siitä miten tällainen selvitys tulisi tehdä tai mikä instanssi siitä tekisi päätöksen. Arviointi tapahtuu maksajan riskillä¹². Vaikka maksaja selvittäisikin asiaa, ei tämä selvitys kuitenkaan välttämättä saa luottamuksensuojaa siitäkään huolimatta, että esimerkiksi työkorvauksen myyjä olisi rekisteröitynyt ennakkoperintärekisteriin ja hoitanut muutkin velvollisuutensa lain säädösten mukaan.¹³

Sekä palkkaan että työkorvaukseen voi sisältyä myös luontoisetuja. Vaikka ennakkoperintälaissa määrätään työsuhteen velvoitteista, ei siinä kuitenkaan määritellä työsuhdetta lainkaan. Kyseessä on itsenäinen vero-oikeudellinen käsite, joka ei ole sidottu työoikeudelliseen työsuhteeseen, vaikka käytännössä käsitettä usein kuitenkin tulkitaan työoikeudellisten tunnusmerkkien perusteella¹⁴. Osapuolet eivät varsinaisesti voi keskenään sopia siitä, että kyseessä ei olisi työsuhde vaan mikäli työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät, kyseessä on EPL:n ja mahdollisesti myös TSL:n mukainen työsuhde. Tällöin myös muun muassa työaika- ja vuosilomalait tulevat sovellettaviksi.

Kun ennakkoperintälakia 1990-luvun puolivälissä uudistettiin ja nykyinen ennakkoperintärekisteri otettiin käyttöön, oli tavoitteena ennustettavuuden lisääminen ja yhdenmukaisuuden parantaminen ennakkoperinnässä sekä työn teettäjän suojaaminen ennakoimattomilta seuraamuksilta¹⁵. EPL:n mukaan palkka on ensisijainen työkorvaukseen nähden. EPL:n 9 §:n 1 momentin mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen. Ennakonperintä on ensisijainen veronkantomuoto ja se takaa valtiolle säännölliset kuukausittaiset verotulot¹⁶. Se on arvonlisäveron ohella yksi nopeimmin valtion kassaan tuloja tuova verotusmuoto ja on todennäköistä, että sivuuttamisratkaisujenkin tarkoitus on juuri tuoda nopeasti verotuottoja valtiolle. Ennakonperinnän verorasitushan ajoittuu tulon saamisajankohtaan¹⁷.

Vahingonkorvauslaissa säädetään, että työnantaja on velvollinen korvaamaan työntekijän virheellään tai laiminlyönnillään työssään aiheuttaman vahingon (isännänvastuu). Työntekijä-käsitettä ei tässäkin laissa määritellä eikä terminologia viittaa työoikeuden työntekijä-käsitteeseen samaistamisen. Vahingonkorvausasioissa on työsuhteen tunnusmerkeiksi tulkittu

12 Engblom – Adamsson 2011:29.

13 Vrt. Myrsky 2009:679.

14 Engblom – Adamsson 2011:26.

15 Engblom – Adamsson 2011:23.

16 Andersson 2006:101.

17 Myrsky – Rabinä 2015:671.

- työn tekeminen toisen lukuun
- työn vastikkeellisuus
- työnteko työnantajan johdon ja valvonnan alaisena
- - työsuhteen alkaminen ja päättyminen.

Mikäli yksikin näistä tunnusmerkeistä ei ole toteutunut, ei kysymyksessä ole ollut työoikeudellinen työsuhte eikä myöskään vahingonkorvauslain mukainen työnantaja-työntekijä-suhte.¹⁸

Työtapaturma- ja ammattitautilain 1 § 1 momentissa lausutaan, että ”*tässä laissa säädetään työntekijän oikeudesta korvaukseen työtapaturman ja ammattitaudin johdosta sekä yrittäjän oikeudesta vakuuttaa itsensä työtapaturman ja ammattitaudin varalta*”. Tämä laki astui voimaan 1.1.2016. Työntekijän määritelmä on nyt entistä tapaturmavakuutuslakia selkeämmin määritelty laissa yhtäläiseksi työopimuslain kanssa, sillä uudessa laissa on suora viittaus työopimuslain 8 ja 9 §:iin. Työtapaturma- ja ammattitautilaissa työsuhteen kuitenkin katsotaan muodostuvan jo ensimmäisestä matkasta työpaikalle, vaikka työntekijä ei varsinaista työtä ole vielä aloittanutkaan¹⁹. Työtapaturmana korvataan mm. työssä, työntekopaikalla ja sen ulkopuolella sekä työmatkalla tapahtuneet työtapaturmat. Työtapaturma- ja ammattitautilain työsuhdekäsite on laajin muihin edellä mainittuihin lakeihin verrattuna.

Työtapaturma- ja ammattitautilain 1 luvun 1 §:n mukaan sillä, joka tekee sopimuksen perusteella, työntekijänä, vastikkeesta työtä työnantajalle tämän johdon ja valvonnan alaisena, on **oikeus saada korvausta työtapaturmasta**. Yrityksen on siis otettava lakisääteinen työtapaturma- ja ammattitautivakuutus kaikille työntekijöilleen lukuun ottamatta johtavassa asemassa olevia henkilöitä, jotka omistavat enemmän kuin puolet yhtiön osakekannasta tai muuten käyttävät vastaavaa määräysvaltaa. Mikäli yritys laiminlyö lakisääteisen tapaturmavakuutuksen ottamisen työntekijöilleen on tästä määritelty rangaistusseuraamukset työtapaturma- ja ammattitautilain 6 luvussa.

Yrityksen omistajan on mahdollista ottaa itselleen yrittäjän tapaturmavakuutus ja perheenjäsenilleen vapaaehtoinen tapaturmavakuutus. Kommandiittiyhtiön äänettömät yhtiömiehet sen sijaan eivät ole yrittäjiä työtapaturma- ja ammattitautilain mukaan²⁰.

¹⁸ Routamo ym. 2006:205.

¹⁹ Ståhlberg – Karhu 2013:204.

²⁰ Koskinen – Mikkola – Purola 1997:100.

Oikeuskirjallisuudessa esitetään, että tapaturmavakuutusten osalta oltaisiin oltu lievällä tulkintakannalla sen suhteen miten työsuhde ja siitä maksettava vastike määritellään²¹. Työtapaturmavakuutuksen ottaminen perustuu kuitenkin nimenomaan työntekijän työsuhteeseen ja siitä muodostuvaan palkan määrään sekä ammattiluokittain ilmoitettavaan työn laatuun. Tapaturmavakuutuksen korvauksen maksamista varten työnantajan on ilmoitettava palkkatiedot viimeiseltä kuukaudesta, lomakorvaukset ja viimeisen vuoden ajalta maksetut palkat.

Työnantajalla on velvollisuus vakuuttaa työntekijänsä järjestämällä näille lain edellyttämä turva (pakolliset henkilövakuutukset). Tämän lisäksi työnantaja voi myös ottaa vapaaehtoista lisäturvaa (vapaaehtoiset henkilövakuutukset) työntekijöidensä sitouttamiseksi tai toimintansa turvaamiseksi. Monet näistä vakuutuksista palvelevat selvästi molempien osapuolten etuja.²² Ajoneuvojen kaskovakuutusten ja toiminnan vastuuvakuutuksien tarkoitus taas on lähinnä yrityksen omien taloudellisten riskien minimointi.

Vaikka työsuhteella on perinteisesti katsottu olevan sama tunnusmerkistö kuin työsopimuksella, on näillä myös eroja. Työsuhde alkaa, kun työntekijä ensimmäisen kerran aloittaa työnteon ja päättyy vastaavasti kun työntekijä lopettaa työnteon. Työsopimussuhde sen sijaan syntyy jo ennen varsinaista työnsuhdetta, sillä työnteon aloittamisesta sovitaan yleensä ainakin muutamia päiviä ennen varsinaista työnteon aloittamista.²³

2.1.2 Työnantajan ja työntekijän velvollisuudet työsuhteessa

Työsopimus on velvoiteoikeudellinen sopimus työntekijän ja työnantajan²⁴ välillä ja se velvoittaa molempia osapuolia toimimaan sopimuksen tarkoituksen toteuttamiseksi. Se on ikään kuin kesto velkasuhde, jossa sopimussidonnaisuuden merkitys on korostunut. Työlainsäädännön pakottavuus rajoittaa työsopimuksen osalta sopimisoikeuden sisältövapautta, lisäksi työehtosopimuksissa on sovittu pakottavasti työnantajien velvollisuuksista työntekijöitä kohtaan.²⁵ Työsopimusta voidaan kuvata velvoitteiden osalta seuraavalla kaaviolla:

21 Ståhlberg – Karhu 2013:204 – 205.

22 Kivioja – Niiranen – Kontkanen 2011:144.

23 Paanetoja 2014:21.

24 Koskinen ym. 2008:296. Työntekijän sopimuskumppani on työnantaja, ei palkan maksaja.

25 Tiitinen – Kröger 2012:74.

Työnantajan velvollisuudet

palkanmaksuvelvollisuus
velvollisuus tiittää ennakot + sotu
eläkevakuutus + vapaaehtoiset vakuutukset
sairasvakuutusmaksu (sosiaaliturvamaksu)
työsuojelu
työterveyshuollon järjestäminen
isännänvastuu

Työntekijän velvollisuudet

velvollisuus tehdä työtä työnantajan määräämällä tavalla tämän
direktio-oikeuden puitteissa

Seuraavissa luvuissa tarkastellaan lähemmin työnantajan ja työntekijän velvoitteita. Työnantajan tärkein velvollisuus on maksaa **palkkaa tai muuta vastiketta** tehdystä työstä työntekijälle. Työsopimuslaissa määritellään palkkaperusteen vahvistaminen ja muun muassa palkan maksuaika ja -tapa. Työehtosopimuksessa voidaan sopia näistä eriaivasti.²⁶ Palkan käsite löytyy EPL 13 §:n 1 momentista, jossa määritellään palkalla tarkoitettavan *kaikenlaatuista palkkaa, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa*. Saman pykälän 2 kohdassa selvennetään palkalla tarkoitettavan myös *kokouspalkkioita, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta*. Myös luontoisedut kuten auto-, asunto- tai ravintoetu lasketaan palkaksi. Sen sijaan työntekijälle mahdolliset palkan yhteydessä maksettavat kulukorvaukset ovat verovapaita. Työnantaja on velvollinen toimittamaan **ennakonpidätyksen** työntekijälle maksetusta palkasta.

Palkan käsite on siis jokseenkin selvä, mutta tästä huolimatta usein esiintyy tilanteita, joissa ei voida tarkoin tietää tulisiko työstä suoritettava korvaus maksaa palkkana vai työkorvauksena²⁷. Työoikeudessa vallitsee nk. pakkosoveluuuusperiaate eli työlaainsäädäntöä on aina sovellettava sopimussuhteessa, joka täyttää työsopimuslaissa säädetyt työsuhteen tunnusmerkit. Maksettu korvaus on ennakonpidätyksenalaista palkkaa ainakin silloin, jos työsuhte maksajan ja saajan välille on muodostunut²⁸.

Palkanmaksun lisäksi yrityksellä on velvollisuus **järjestää** työntekijän eläkelain mukainen **eläketurva** työntekijöilleen. Palkan lisäksi yrityksen on siis maksettava jokaisesta työntekijästä *työeläkevakuutusmaksua* noin 25 %:ia eläkevakuutusyhtiölle. *Työeläkevakuutusmaksu* vuonna 2017 muodostuu työnantajan osuudesta eli noin 18,85 % ja työntekijältä veloitetusta osuudesta eli 6,15 %:sta (7,65 % yli 52-vuotiaiden

26 Bruun – von Koskull 2012:41.

27 Paanetoja 2014:20

28 Kaari – Huolman-Lakari 2006:9

työntekijöiden osalta). Työnantajalla on oikeus veloittaa työntekijän palkasta suoraan tämän ikään perustuva osuus 6,15 %:ia tai 7,65 % ja tilittää maksut kuukausittain tai neljännesvuosittain eläkevakuutusyhtiölle sopimusmuodosta riippuen.²⁹ Työnantajan maksama noin 18,85 %:n osuus työeläkevakuutusmaksusta on siis työntekijälle maksetun bruttopalkan päälle tuleva kulu, työntekijältä veloitettava osuus sen sijaan vähennetään sovitusta bruttopalkasta.

Työeläkemaksujen eli TyEL-maksujen ansion alaraja vuonna 2017 on 58,19 euroa. Mikäli työnantajan maksamat palkat vuodessa ovat tämän alle, ei työeläkemaksuja tarvitse maksaa eläkevakuutusyhtiölle. Mikäli työnantajalla on vain tilapäisiä työntekijöitä ja kokonaispalkkasumma jää alle 8 334 euroon vuodessa on työnantajalta perittävän maksun suuruus 25,1 %:ia. Maksu on samansuuruinen niin kutsutulle sopimustyönantajalle, jolla on pysyviä työntekijöitä ja vuotuinen kokonaispalkkasumma yli 8 334 euroa, mutta tällöin yritys saa asiakashyvitystä ja hoitokustannuslennusta perusmaksusta.³⁰ Maksu on siis jossain määrin pienempi sopimustyönantajille, mutta käytännössä erot ovat sadan euron luokkaa jokaista työntekijöille maksettua 100 000 euroa kohti.

Työnantajan **sairausvakuutusmaksusta**, jota aiemmin kutsuttiin sosiaaliturvamaksuksi, annetun lain (771/2016) 4 §:n 1 momentin mukaan työnantaja on velvollinen maksamaan työnantajan sairausvakuutusmaksun, *jos työntekijä on sairausvakuutuslain (1224/2014) mukaan Suomessa vakuutettu*. Saman lain 3 §:n 1 momentin 1) kohdan mukaan työnantajalla tarkoitetaan ennakkoperintälain (1118/1996) 14 §:ssä määriteltyä työnantajaa. Sosiaaliturvamaksua maksetaan vain 16-68 vuotiaiden työntekijöiden palkoista.

Myös **työsuojelu** on työnantajan vastuulla oleva käsite, sillä työnantaja vastaa kaikesta työpaikan työsuojelusta³¹. Tähän kuuluu myös työturvallisuus. Ei siis ole yhdentekevää, missä ominaisuudessa työpaikalla toimitaan, sillä vastuut jakautuvat eri tavoin sen perusteella on kyseessä työntekijä vai yrittäjä. Esimerkiksi rikosoikeudellinen vastuu perustuu tahalliseen tekoon perustuvaan rangaistusvastuuseen sekä seurausvastuuseen, jota kylläkin on ulotettu yhä laajemmaksi. Vastuu työturvallisuudesta jaetaan suojeluvastuuseen ja valvontavastuuseen. Rangaistavaan tuottamukseen voi kuitenkin tältä osin syyllistyä vain työnantajan asemassa oleva tai näiden edustaja³². Tällainen

29 Ilmarinen verkkosivut, luettu 22.3.2017.

30 Varma verkkosivut, luettu 22.3.2017.

31 Bruun – von Koskull 2012:50.

32 Nuutila 1996:38–39.

vastuu ei siis voi siirtyä työntekijälle milloinkaan. Työturvallisuuslain 1 luvun 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on parantaa työympäristöä ja työolosuhteita sekä ennaltaehkäistä ja torjua työtapaaturmia. Lakia sovelletaan työsuhteessa tehtävään työhön. Saman lain 3 §:ssä säädetään työturvallisuuslain soveltamisesta työvoiman vuokraustilanteessa. Näissä tilanteissa käyttäjäyritys katsotaan ensisijaiseksi vastuulliseksi ja käyttäjäyritys ja vuokrausyritys velvoitetaan yhteistyössä toteuttamaan lain säädöksiä.

Työturvallisuuslaissa lausutaan myös yhteisen työpaikan käsitteestä. Tällä tarkoitetaan sitä, että työpaikalla pääasiallista määräysvaltaa käyttävä työnantaja katsotaan pääurakoitsijaksi, jolla on vastuu koko työpaikan turvallisuudesta. Todennäköisesti käyttäjäyritys katsottaisiin tällaiseksi pääurakoitsijaksi ainakin suhteessa vuokrausyritykseen. Pääurakoitsijan velvollisuutena on tiedotusvelvollisuus ja työntekijöiden perehdyttämisvelvoite.

Pääurakoitsija on velvollinen kertomaan ulkopuolisille työnantajille työpaikan erityisriskeistä ja vaaratekijöistä, palontorjunnasta ja muista työturvallisuuteen liittyvistä seikoista. Yhteisellä työpaikalla saattaa olla myös muita työnantajia, joita laissa kutsutaan ulkopuolisiksi työnantajiksi erotuksena pääurakoitsijasta. Pääurakoitsijan työturvallisuusvastuu ei poista ulkopuolisten työnantajien vastuuta huolehtia työntekijöistään. Informaatiovelvoite on kaksisuuntainen eli myös ulkopuolisella työnantajalla on vastuu informoida pääurakoitsijaa oman työnsä työturvallisuusriskeistä.³³

Työturvallisuusmääräysten laiminlyönti on sanktioitu sekä työturvallisuuslaissa että rikoslaissa. Rikoslaissa määritellään 47 luvun 7 ja 8 §:ssä lievempi työturvallisuusrikkomus ja 47 luvun 1 §:ssä ankarampi työturvallisuusrikos, jonka tunnusmerkistöä säädetään laissa seuraavasti:

Työnantaja tai tämän edustaja, joka tahallaan tai huolimattomuudesta

- 1) rikkoo työturvallisuusmääräyksiä tai
- 2) aiheuttaa työturvallisuusmääräysten vastaisen puutteellisuuden tai epäkohdan taikka mahdollistaa työturvallisuusmääräysten vastaisen tilan jatkumisen laiminlyömällä valvoo työturvallisuusmääräysten noudattamista alaisessaan työssä tai jättämällä huolehtimatta taloudellisista, toiminnan järjestämistä koskevista tai muista työsuojelun edellytyksistä,

33 Elomaa 2011:164–165.

on tuomittava työturvallisuusrikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.

Rangaistus on yleensä määrätty sille taholle, joka todellisuudessa käyttää päätösvaltaa asiassa. Rikoslain kokonaisuudistuksessa rangaistavuuden perusteiden painotusta on siirretty vaarantamisvastuun suuntaan eli tarkastellaan henkilöiden toimintavelvollisuuksia ja -mahdollisuuksia ja selvitetään kenen vastuulla olisi ollut ehkäistä vahinko ja huolehtia turvallisuuden toteutumisesta³⁴.

Työterveyshuoltolain mukaan jokaisen työnantajan velvollisuus on **järjestää työterveyshuolto työntekijöilleen**. Tämä vastuu ei milloinkaan siirry esimerkiksi työn tilaajalle tai muulle ulkopuoliselle taholle eroten työturvallisuudesta huolehtimisesta.³⁵

Työterveyshuolto on mahdollista järjestää terveyskeskuksessa tai yksityisellä lääkäriasemalla. Jos työnantaja järjestää muita sairaanhoito- ja terveydenhoitopalveluita työntekijöilleen, on nämä palvelut järjestettävä kaikille työntekijäryhmille tasapuolisesti.³⁶ Asian lääketieteellinen valvonta kuuluu sosiaali- ja terveysministeriölle ja sosiaali- ja terveystalouden lupa- ja valvontavirastolle sekä aluehallintovirastolle. Työterveyspalvelujen sisältö voidaan räätälöidä yrityksen toimenkuvan mukaan. Työterveyshuollon järjestämisestä on tehtävä kirjallinen sopimus ja toimintasuunnitelma. Kansaneläkelaitos korvaa tällöin sairausvakuutuslain mukaisesti osasta kustannuksia 60 % ja osasta 50 % työnantajalle tämän hakemuksesta.

Viimeisimpänä muttei vähäisimpänä on työnantajan **isännänvastuu** työntekijöistään. Vahingonkorvausoikeudessa on pääsääntönä, että jokainen on velvollinen itse korvaamaan tahallaan tai tuottamuksellisesti aiheuttamansa vahingon. Tästä poikkeuksena on isännänvastuu, joka tarkoittaa *työnantajan velvollisuutta vastata työntekijänsä aiheuttamasta vahingosta*.³⁷ Isännänvastuu sijoittuu normaalin tuottamuvastuun ja ankaran vastuun välille siten, että tuottamuvastuu edellyttää omaa virhettä, isännänvastuu toisen henkilön virhettä ja ankara vastuu syntyy tahallisuudesta tai tuottamuksesta riippumatta.³⁸

34 Saloheimo 2016:71, myös Kuikko 2006:138

35 Elomaa 2011:175.

36 Bruun – von Koskull 2012:51.

37 Isännänvastuun tarkoituksena on taata, että vahingonkärsijä saa korvauksen taholta, jolla on maksukyky. Työnantajaa pidetään yleensä maksukykyisempänä kuin työntekijää. Sääntö suojaa myös työntekijää, jonka talouden vahingonkorvaus voisi romahduttaa. Tämä suojaa työntekijää tilanteilta, joissa työnantaja direktio-oikeutensa perusteella määrää työntekijän suorittamaan riskialtista tehtävää.

38 Ståhlberg – Karhu 2013:199–200

Yrityksen vahingonkorvausvastuista voidaan vielä erotella henkilösuhteiden mukaan

1. vahingon todellinen aiheuttaja ja korvausvelvollinen ovat faktuaalisesti sama henkilö eli yksityishenkilön vastuun perustilanne,
2. vahingon todellinen aiheuttaja samastetaan korvausvelvolliseen, joten korvausvelvollinen on oikeudellisesti myös sama taho kuin itse vahingon aiheuttaja eli nk. oikeushenkilön vastuu organin teosta,
3. vahingon aiheuttaja on korvausvelvollisen työntekijä,
4. vahingon aiheuttaja on korvausvelvollisen apuna käyttämä itsenäinen elinkeinonharjoittaja, jolloin erotellaan vielä työntekijään rinnastettavissa oleva yrittäjä tai muu yrittäjä,
5. vahingon aiheuttaja on korvausvelvolliseen nähden kokonaan ulkopuolinen taho (eli ei isännänvastuuta).³⁹

Yllä luetelluissa kohdissa 3 ja 4 on kyse isännänvastuusta. Kohdassa 5 taas on kyse tapauksista, joissa isännänvastuu nimenomaan on suljettu pois.

Vahingonkorvauslain säätäminen aikanaan merkitsi sekä sopimuksenulkoisen isännänvastuun selkiytymistä että sen ankaroitumista. Työnantaja on vahingonkorvauslain 3 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan vastuussa vahingosta, jonka työntekijä aiheuttaa työssä virheellään tai laiminlyönnillään. Vastuutilanteet voidaan jakaa kahteen ryhmään eli vastuuseen työntekijöistä ja vastuuseen pienyrittäjästä. Vastuun syntyminen edellyttää kolmea eri tunnusmerkkiä:

- isännän ja vahingonaiheuttajan välistä oikeussuhdetta
- työssä aiheutettua vahinkoa ja
- että vahingonaiheuttaja syyllistyy virheeseen tai laiminlyöntiin.⁴⁰

Vastuu on palkansaajan kohdalta selvä eli kaikki palkkatyönä tehty työ luo työnantajalle vahingonkorvausvastuun työntekijän virheellisestä menettelystä tai laiminlyönnistä johtuen. VahL:ssa ei kuitenkaan ole työntekijä-käsitettä määritelty eikä ole varmaa että sen sisältö on sama kuin työoikeudessa⁴¹.

Itsenäinen pienyrittäjä, huomioon ottaen toimeksiantosuhteen pysyvyys, työn laatu ja muut olosuhteet, rinnastetaan VahL 3 §:n 1 momentin mukaan työntekijään. Isännänvastuu ei edes kaikissa tapauksissa edellytä työoikeudellisten tunnusmerkkien täyttymistä, vaan vastuu tulee kyseeseen jos yllä mainitut VahL:n kriteerit täyttyvät.⁴²

39 Hemmo – Hoppu 2017:110–111.

40 Routamo ym. 2006:204–205.

41 Routamo ym. 2006:206.

42 KKO 1995 II 79, KKO 1992:142

Isäntä vastaa siis itsenäisestä yrittäjästä niissä tapauksissa kun itsenäinen yrittäjä voidaan rinnastaa työntekijään. Tällöinkin itsenäinen yrittäjä vastaa kuitenkin itse kolmannelle aiheutuneista vahingoista⁴³. Jos itsenäinen yrittäjä ei ole työntekijän johdon ja valvonnan alainen, ei häntä voida rinnastaa työntekijään, eikä kysymyksessä ole työsuhteessa tehty työ. Vahingonkorvauslain isännänvastuuta koskevat säännökset eivät tällöin tule sovellettaviksi.⁴⁴ VahLE:stä käy ilmi, että vastuu itsenäisestä yrittäjästä on jätetty säatelemättä ja se on jätetty kehittymään lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan. Itsenäisen yrittäjän statuksesta on lausuttu myöhemmin muun muassa korkeimman oikeuden ratkaisussa⁴⁵, jolloin on katsottu, ettei itsenäiseksi työntekijään rinnastettavaksi yrittäjäksi katsottu perhemuotoista osakeyhtiötä, jolla oli miljoonan euron liikevaihto ja yhdeksän ulkopuolista työntekijää. Toisaalta korkein oikeus on katsonut toisessa asiassa⁴⁶, että turvesuolla toiminut maansiirtoalan ay ei kuitenkaan ollut itsenäisesti vastuussa turvesuolla syttyneen tulipalon kolmannelle aiheuttamista vahingoista, vaan korvausvelvolliseksi katsottiin turvesuon varsinainen toiminnanharjoittaja Vapo Oy.

Sopimusperusteisissa suhteissa on omaksuttu periaate, että sopimuksen tekijä vastaa apulaistensa suorituksista. Työntekijä ei siten näyttäisi koskaan tulevan korvausvastuulliseksi työnantajansa sopimuskumppania kohtaan, ei edes niissä tapauksissa joissa työntekijän teon rangaistavuus olisi tuottamuksen ohella itsenäinen korvausperuste⁴⁷.

Työntekijällä on velvollisuus työsuhteessa tehdä työtä työnantajan määräämällä tavalla työnantajan direktio-oikeuden puitteissa. Työsopimuslain määritelmä on lyhyt mutta kattava.

2.2 Vuokratyö

Mikäli työtä ei tehdä työsuhteessa, tulee pohdittavaksi mikä työn myymisen muu muoto sopisi tapaukseen. Työtä voidaan myydä myös esimerkiksi työkorvauksena tai vuokratyönä. Tämän tutkielman päämielenkiinto kohdistuu yrittäjän oman työpanoksen myyntiin. Terminologian ollessa vielä kehittymätöntä, määritellään tällainen työ vuokratyöksi, vaikka tätä voitaisiin kutsua myös esimerkiksi yrittäjätyön myymiseksi

43Ståhlberg – Karhu 2013:208.

44 Ståhlberg – Karhu 2013:223.

45 KKO 2004:53.

46 KKO 1997:48.

47Hemmo – Hoppu 2017:125.

erotuksena varsinaisesta vuokratyöstä. Kun sivuuttamisten osalta on merkitystä sillä, onko kyseessä vuokratyö vai tällainen yrittäjätyön myyminen, tarkastellaan vuokratyötä kokonaisuutena, mutta termit eriytetään toisinaan sen asiantilan selvittämiseksi, milloin näitä käsitteitä on pidetty eriävinä toisistaan.

Uutena ilmiönä on pienen yhden henkilön yritysten perustaminen, joissa käyttäjäyrityksen usein entinen työntekijä perustaa vuokrausyrityksen ja myy omaa työpanostaan joko samalle käyttäjäyritykselle tai useammalle eri yritykselle työkorvauksen muodossa. Tyypillisimpiä työpanoksen myyjiä ovat muun muassa opettajat, lääkärit, kuljettajat ja erilaiset konsultit. Valtakunnallisen osakeyhtiön sijasta työtä myydään kaikkein useimmin toiminimellä, toisinaan kommandiittiyhtiönä tai avoimena yhtiönä ja harvemmin myös osakeyhtiön nimissä. Muualla Euroopassa tällaisesta järjestelystä käytetään myös termejä ”Employee Ownership” ja ”Self Employed Persons”⁴⁸. Tutkielman keskiössä on oikeastaan juuri tällaisen yrittäjätyön sivuuttaminen. Jostain syystä valtakunnallisia työvoimaa vuokraavia yrityksiä ei ole sivuutettu.

Oikeuskirjallisuudessa tällainen yrittäjän myymä työ on lisäksi jaettu työhön *henkilöyrittäjänä* tai *yhtiöyrittäjänä*. Jos osakas toimii yhtiön lukuun, käytetään myös termiä *osakastyö*.⁴⁹ Ongelmat syntyvät lähinnä siitä, että vaikka nämä yrittäjät työoikeudellisesti määritellään vuokrausyrittäjiksi, on verottaja kohdellut näitä yrittäjiä palkansaajina. Heidän myymänsä työ työkorvauksena on verotarkastuksissa toisinaan jälkikäteen sivuutettu ja arvioitu KHO:nkin ratkaisuisissa useassa tapauksessa työsuhteessa tehdyksi palkkatyöksi..

EU:ssa on valmisteltu direktiiviä vuokratyöstä ja sen ehtojen määräytymisestä. Vuokratyödirektiivi 2008/104/EY tuli implementoida Suomen lainsäädäntöön viimeistään 5.12.2011 ja sitä sovelletaan sekä yksityisen että julkisen sektorin vuokratyöntekijöihin. Vuokratyödirektiivin tarkoituksena oli poistaa esteitä vuokratyötoiminnalta⁵⁰. Tämä ei ole täysin toteutunut sillä keskusjärjestösopimukset ovat työnantajajärjestöjen mukaan vuokratyötä rajoittavia. Työntekijäjärjestöt taas katsovat, ettei yhdenvertaisuus vuokratyöntekijöiden ja käyttäjäyrityksen omien työntekijöiden välillä toteudu. Suomen toimivalta ei riitä puuttumaan asiaan eikä EU:n

48 Elomaa 2011:68.

49 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:7.

50 Koskinen – Ullakonoja 2016:44

direktiivistäkään tule mitätöntä näillä perustein.⁵¹ Asia jää siis vielä odottamaan selkiytymistään.

Yritykset myyvät työtään myös alihankintana. Alihankinnaksi on yleensä katsottu tietyn työn pilkkominen osiksi ja näiden kokonaisuuksien kilpailuttaminen ja myyminen eri toimialojen osaajien tehtäväksi. Tyypillistä alihankinta on rakennusalalla, jossa työt vaativat erikoistumista ja jopa luvanvaraisuutta kuten esimerkiksi sähkötyöiden tekeminen. Työsopimuslaissa määritellään vuokratyö, muttei alihankintaa tai aliurakointia, mitä termiä myös käytetään. Alihankintaa koskien puhutaan usein myös työn ulkoistamisesta. Vuokratyön ja alihankinnan eroja ei siis ole määritelty laissa, mutta esimerkiksi vuokratyön työsuhteen ehdot määräytyvät työsopimuslain 2 luvun 9 §:ssä käyttäjäyrityksen työehtosopimuksen mukaan, kun taas alihankintaa suorittava yritys on sidottu oman toimialansa työehtosopimukseen.

Alihankinta ei ole työn teettämismuotona uusi, mutta uutta on se, että kun sitä ennen käytettiin puuttuvan osaamisen tai tilapäisen työvoiman saamiseksi, siirretään sillä tämän lisäksi nyt systemaattisesti tuotannon riskiä alemmas tuotantoketjussa.⁵² Samaa tapahtuu myös vuokratyön ja yrittäjätyön osalta. Vaikka tässä luvussa keskitytään vuokratyön ja yrittäjätyön tutkimiseen, ei alihankintaa voida täysin erottaa tästä kontekstista, sillä verottaja on tehnyt ratkaisuja työoikeudellisista tulkinnoista eriaivasti. Esimerkiksi tilanteissa, joissa vuokratyöntekijöitä ketjutetaan alihankintaketjuun, verottaja on laajentanut vuokratyövoiman käsitettä näihinkin tapauksiin.⁵³ Sekä vuokratyössä että aliurakoinnissa esiintyneiden ongelmien välttämiseksi on nyt säädetty nk. tilaajavastuulaki, jonka tarkoituksena oli edistää tasavertaista kilpailua ja työehtojen noudattamista.⁵⁴

Vuokratyön varhaisempia vaiheita Suomessa olivat 1900-luvun alun yksityisten työntekijöiden, työnantajien ja raittiusseurojen harrastama liiketaloudellinen työnvälitystoiminta, johon jo silloin raportoitiin liittyvän lieveilmiönä kiskontaa, keinottelua ja suoranaista huijausta. 1920-luvulla kyse oli ehkä ennemminkin naapurivastusta, kun maataloustyössä isännät tarvittaessa vuokrasivat työkoneitaan, hevosiaan ja renkejään toisille talollisille. Tällöinkin saatettiin kuitenkin varsinkin

51 Elomaa 2011:43

52 Kröger 1995:27.

53 Elomaa 2011:50, vrt TT:2013:187

54 Bruun – von Koskull 2012:61.

työtaturman sattuessa käydä oikeutta jopa korkeinta oikeusastetta myöden korvausvastuusta ja laillisesta työnantajasta.⁵⁵

Vuonna 1933 Kansainvälinen työjärjestö esitteli ensimmäisen yksityisiä maksullisia, työnvälittäjiä koskevan sopimuksen (The Convention Concerning Fee-Charging Employment Agencies, Nro. 34), joka oli pohjana myöhemmälle kansainväliselle lainsäädännölle ja säätelymekanismeille. Sopimus oli kielteinen ja rajoittava työnvälitystoimintaa kohtaan ja sen ratifioi vain 11 jäsenvaltiota. Vuonna 1949 ILO esitteli uuden yleissopimuksen, jonka Suomikin monen muun maan ohella ratifioi. Sopimus mahdollisti työnvälitystoiminnan kieltämisen kokonaan, tosin Suomi ei kyllä tuolloin ratifioinut yleissopimuksen tätä artiklaa. Työvoiman vuokraustoiminta oli myös kaiken kaikkiaan varsin vähäistä tuohon aikaan. Ongelmat tulivat julki vasta 1970-luvulla, kun vuokratyö lisääntyi toimihenkilöpuolella ja terveydenhoitoalalla.⁵⁶

Vuonna 1985 säädettiin työvoimanvuokraus luvanvaraiseksi lailla työnvälityslain muuttamisesta 652/85 ja asetuksella työvoiman vuokraamisesta 1085/908. Lain tarkoituksena oli pyrkiä estämään palkka- ja työsuhdemääräysten kiertäminen edellyttämällä työvoimaa vuokraavilta yrityksiltä selvitystä muun muassa vakavaraisuudesta ja luotettavuudesta. Vuonna 1994 astui voimaan uusi työvoimapalvelulaki, jossa työvoiman välittämisen luvanvaraisuus kumottiin ja korvattiin ilmoitusmenettelyllä. Tilanne oli 1990-luvun laman jälkeisinä aikoina varsin sekava, sillä vasta vapaa kilpailu ja säätelystä vapaat työmarkkinat toivat parannuksen, kun asia jäi kehittymään työmarkkinajärjestöjen yhteistyön varaan.⁵⁷

Nykyisessä lainsäädännössä ei sinänsä ole rajoitettu yritysten oikeutta käyttää vuokratyövoimaa. Vuokratyövoiman käytölle ei myöskään tarvitse olla mitään erityistä syytä⁵⁸. Joissain työehtosopimuksissa tosin saattaa olla tällaisia rajoituksia vuokratyövoiman käytöstä, mutta yleensä ne ovat olleet EU-direktiivin vastaisia.⁵⁹

Keskeisin nykyisin vuokratyötä määrittelevä säännös tuli työsopimuslakiin vuonna 2001 (2 luku 9 §) ja se koski vuokrausta harjoittavan yrityksen velvollisuutta noudattaa joko vuokrausyritystä sitovaa normaalisitovaa työehtosopimusta tai vuokrausalan yleissitovaa työehtosopimusta. Mikäli työehtosopimusta ei ole, tulee sovellettavaksi käyttäjäyritystä koskeva normaalisitova työehtosopimus tai tämän alan yleissitova

55 Arola 1990:13–14.

56 Lähteenmäki 2013:31.

57 Lähteenmäki 2013:33–34.

58 Moilanen 2013:88

59 Koskinen 1997 s.

työehtosopimus. Edelleenkin työnantajan vakavaraisuudella on merkitystä, nyt tosin käyttäjäyrityksen selviytyminen työntekijän palkanmaksusta jätetään vuokrausyrityksen selvittäväksi.⁶⁰

Vuokrausyrityksen ja käyttäjäyrityksen välistä koskevaa erityislainsäädäntöä ei siis ole olemassa eli kyse on nk. lailla sääntelemättömästä sopimustyyppistä. Tällöin tulee kyseeseen OikTL:n soveltaminen esimerkiksi sopimuksen syntymisen, valtuutuksen, pätemättömyyden ja kohtuullisuuden osalta.⁶¹ Oikeastaan vain TSL 17 §:n määräys käyttäjäyrityksen velvollisuudesta antaa tietoja työntekijän työsuhteesta vuokrausyritykselle on säädelty lain tasoisesti. Kun sopimusoikeudessa sallitaan osapuolten keskenään määrittellä sopimusehtonsa varsin vapaasti, asiakasyritysten keskinäisen sopimuksen sisältö on tärkeä ja sen laatimiselle tulee asettaa erityisiä vaatimuksia.⁶² Sopimusoikeuden perusteena on, että sopimuskumppanin on pidettävä ne lupaukset, joihin hän on sopimuksessa sitoutunut. Mikäli hän ei täytä sopimuksen ehtoja, voi hän joutua vastuuseen ja olla velvollinen korvaamaan mahdollisen tästä aiheutuvan vahingon sopimuskumppanille.⁶³

Perinteisessä työvoiman vuokrauksessa on kolme osapuolta ja periaatteessa useita erilaisia oikeussuhteita näiden välillä. Työlainsäädäntöä sovelletaan työnantajan ja työntekijän väliseen oikeussuhteeseen, mutta ei yritysten välisiin oikeussuhteisiin vaikka niissä sisällöllisesti olisikin sovittu työn tekemisestä⁶⁴. Kun vuokratyötä lähdetään määrittelemään, löytyy oikeastaan ainoa pykälä kuitenkin työsopimuslaista, vaikka työsopimuslaki määritteleeekin ensisijaisesti työsuhdetta ja sen ehtoja. Sen sijaan muista työvoiman vuokraukseen liittyvistä oikeussuhteista ei säädellä erikseen. Työsopimuslain lain 1 luvun 7 §:n 3 momentin mukaan:

”työnantajan siirtäessä työntekijän tämän suostumuksen mukaisesti toisen työnantajan käyttöön, käyttäjäyritykselle siirtyvät oikeus johtaa ja valvoa työntekoa sekä ne työnantajalle säädetyt velvollisuudet, jotka liittyvät välittömästi työn tekemiseen ja sen järjestelyihin.”

Työsopimuslain mukaisesta henkilökohtaisuusvaatimuksesta voidaan poiketa siis sopimalla, että työnantaja työntekijän suostumuksella siirtää työntekijän toiselle

60 Hietala ym. 2014:113.

61 Hietala ym. 2014:25

62 Hietala ym. 2014:59.

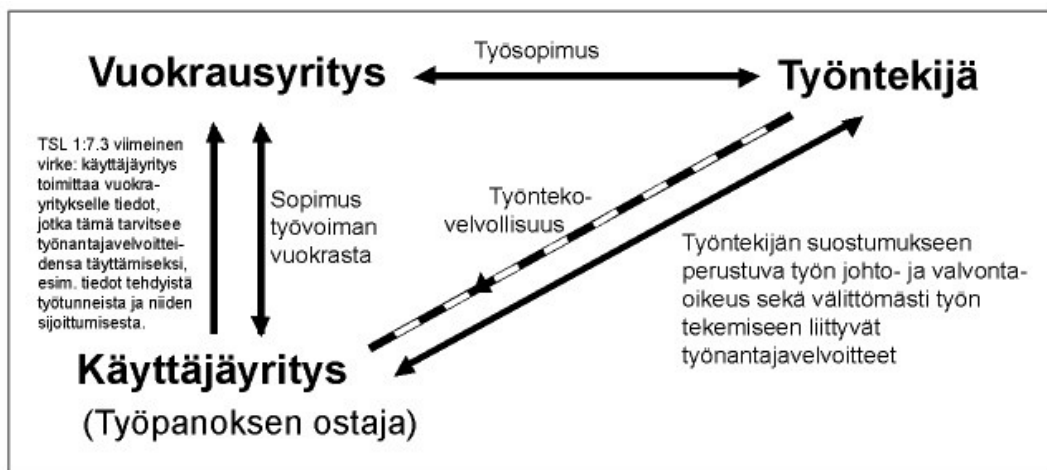
63 Ståhlberg – Karhu 2013:75

64 Hietala ym. 2014:82.

työnantajalle. Tämä pykälä on nimenomaan otettu lakiin vuokratyövoimaa varten⁶⁵. Muutoin vuokratyö määritellään yleisen työmarkkinakäytännön ja hallituksen esityksen perusteluiden mukaan toimintana, jossa työnantaja asettaa työntekijöitään ulkopuolisen tahon eli käyttäjäyrityksen käyttöön vastiketta vastaan.⁶⁶ Kun aiemmin perussuhdeteoria vastasi aikansa työn suorittamistapoja ja ideologioita, on painotus nykyisin toisin. Työn suorittamismuotojen lisääntyessä on aiemman jyrkän rajanvedon sijaan päädytty entistä vapaampaan sopimus pohjaiseen menettelyyn.⁶⁷

Vuokratyösuhteessa yritys vuokraa siis työntekijänsä työpanoksen toiselle työnantajalle. Oikeudet ja velvollisuudet jakautuvat työnantajan eli käyttäjäyrityksen, vuokrausyrityksen ja työntekijän kesken. Tässä yhteydessä käytetään myös termiä jaettu työnantajuus, jolla nimenomaan tarkoitetaan vuokratyötä. Työntekijä tekee työsopimuksen vuokrausyrityksen kanssa, mutta tekee käytännössä työtä käyttäjäyritykselle tekemättä kuitenkaan suoraan työsopimusta käyttäjäyrityksen kanssa. Työvoiman vuokraus perustuu aina työntekijän suostumukseen.⁶⁸ Huomionarvoista on, että työ- ja toimeksiantosopimukset eivät synny ja pääty samanaikaisesti eivätkä ne ole riippuvuussuhteessa⁶⁹. Vuokratyöntekijän työsuhde ei siis pääty vaikka hänen toimeksiantosopimuksensa päättyisikin.

Seuraava kaavio selventää oikeussuhteita vuokratyöntekijän, vuokrausyrityksen ja käyttäjäyrityksen välillä. Kaavio on mukailtu lähteestä Tiitinen–Kröger 2012 s. 383:



65 HE 157/2000 vp, s. 65.

66 Rautiainen – Äimälä 2007:53.

67 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:55.

68 Tiitinen – Kröger 2012:307.

69 Ravi 2012:82.

Vuokrausyritykset ovat yleensä valtakunnallisesti toimivia osakeyhtiöitä kuten esimerkiksi Adecco Finland Oy, Barona Group Oy ja ISS Henkilöstöpalvelut Oy. Nämä vuokraavat eri alojen osaajia laidasta laitaan. Tämä on ollut tyypillisin ja totutuin vuokratyön muoto.

Käytännössä vuokrausyritys toimii siis työntekijän työnantajana ja laskuttaa työntekijän tai yrittäjän tekemästä työstä käyttäjäyritystä. Käyttäjäyrityksestä ei tule työnantajaa, vaikka käyttäjäyrityksellä saattaa olla työn direktio- ja työnjohto-oikeus sekä muita tyypillisiä työnantajalle säädettyjä oikeuksia ja velvollisuuksia. Vuokrausyritys maksaa työntekijän palkan ja huolehtii muista palkan sivukuluista. Työkorvauksia ei sen sijaan kirjata palkkoihin, sillä vuokratyöntekijä ei ole työsuhteessa yritykseen vaan oma kirjanpitovelvollinen yksikkö.⁷⁰ Vuokrausyritys saa vastikkeena työntekijän työpanoksen luovuttamisesta käyttäjäyrityksen maksaman vuokraussopimuksessa määritellyn korvauksen.⁷¹

Muita työntekijän oman työnantajan eli vuokrausyrityksen velvoitteita ovat

- työterveyshuollon järjestäminen
- ammattitaitovaatimuksista ja työn luonteesta ilmoittaminen
- työntekijän ammattitaidon ja sopivuuden selvittäminen kyseiseen työhön
- työntekijän opastuksesta ja ohjauksesta huolehtiminen
- käyttäjäyrityksen vastuunkantokyvyn selvittäminen⁷²

Käyttäjäyritys saa työntekijän työpanoksen käyttöönsä, muttei täysiä työnantajavelvoitteita. Käyttäjäyritys on kuitenkin velvollinen mahdollistamaan samat palvelut vuokratyöntekijälle kuin muille omille työntekijöilleen. Mikäli työpaikalla on järjestetty esimerkiksi ruokailu tai kuljetus, on nämä palvelut järjestettävä myös vuokratyöntekijälle. Käyttäjäyritys ei ole kuitenkaan velvollinen osallistumaan tästä johtuviin rahallisiin kustannuksiin vuokratyöntekijän osalta.⁷³

Muita käyttäjäyritykselle määrättyjä velvollisuuksia ovat muun muassa

- työn ammattitaitovaatimusten ilmoittaminen vuokrausyritykselle
- työntekijän tiedottaminen haitta- ja vaaratekijöistä
- työntekijän tiedottaminen erityisistä vaaroista ja niihin liittyvät terveystarkastukset
- työntekijän perehdyttäminen työhön ja työsuojelutoimenpiteisiin⁷⁴

70 Leppiniemi – Leppiniemi 2005:102

71 Hietala – Kaivanto – Schön 2014:14

72 Tiitinen – Kröger 2012:384.

73 Engblom 2013:170.

74 Koskinen – Ullakonoja 2016:184–185.

Mikäli alaa sitovassa työehtosopimuksessa ei ole rajoitettu vuokratyön käyttöä, voidaan vuokratyöntekijöitä käyttää ilman mitään syytä eli esimerkiksi jos siitä arvioidaan syntyvän kustannussäästöjä tai jos ei haluta rekrytoida uutta työntekijää.⁷⁵ Monessa työehtosopimuksessa on kuitenkin määräyksiä koskien ulkopuolisen työvoiman käyttöä ja esimerkiksi kuljetusalalla työehtosopimuksessa on seuraava määräys:

II. Ulkopuolisen työvoiman käyttö

Edellä esitetyillä perusteilla allekirjoittaneet liitot ovat sopineet, että ulkopuolisen työvoiman käyttö on sallittua jäljempänä mainituin edellytyksin.

1 §

- 1. Yritysten on rajoitettava laina- eli komennustyöntekijäin käyttö vain työhuippujen tasaamiseen tai muutoin ajallisesti taikka laadullisesti rajoitettuihin sellaisiin tehtäviin, joita työn kiireellisyyden, rajoitetun kestoajan, ammattitaitovaatimusten, erikoisvälineiden tai muiden vastaavien syiden vuoksi ei voida suorittaa yrityksen omilla työntekijöillä. Epäterveenä työvoiman vuokrauksena on pidettävä toimintaa, jossa erityyppöä hankkivien yritysten toimittamat lainamiehet pidemmän aikaa työskentelevät yrityksen normaalissa työssä sen vakinaisten työntekijäin rinnalla ja saman työnjohdon alaisena.⁷⁶*

Työehtosopimus jättää sanamuodostaan huolimatta melko laajat mahdollisuudet vuokratyön käyttöön. Käsitteet työhuippujen tasaaminen, kiireelliset työt ja rajoitettu kesto aika antavat varsin laajat mahdollisuudet vuokratyövoiman käyttämiseen. Yritys voinee näillä perusteilla pitää pk-sektorilla yhtä tai kahta vuokratyöläistä lähes täysiaikaisesti. Keskikokoisessa yrityksessä kun melkein aina on 1–2 työntekijää lomalla, työajan lyhennysvapailta (nk. Pekkanen) tai sairaana.

Työturvallisuuslain 3 §:n mukaan vaikka vuokrausyritys määrittellään työntekijän varsinaiseksi työnantajaksi, määrittellään käyttäjäyritys kuitenkin vastuulliseksi työntekijän työturvallisuudesta. Vuokrausyrityksen vastuulla on vain selvittää, ettei se vuokraa työntekijää yritykselle, joka selkeästi rikkoo työturvallisuusmääräyksiä. Vastuu on siis osittain jaettu vuokrausyrityksen ja käyttäjäyrityksen kesken.⁷⁷ Tämä on ymmärrettävää, sillä tällaisissa tapauksissa vuokrausyrityksellä ei ole samoja käytännön mahdollisuutta huolehtia työturvallisuudesta kuin käyttäjäyrityksellä.

Nykyinen käytäntö myydä työtä työkorvauksena perustuu ajatukseen, että työkorvausta myyvä yritys on oma itsenäinen yritys riskeineen ja velvoitteineen. Isännänvastuu ulottuu vain työkorvausta myyvän yrityksen työntekijöihin ja jos työntekijä vuokratyössä aiheuttaa vahingon käsitellään tätä vuokrausyrityksen ja käyttäjäyrityksen

75 Moilanen 2013:107.

76 Kuorma-autoalan työehtosopimus. Yleiset liitteet. Sopimus ulkopuolisen työvoiman käytöstä

77 Elomaa 2011:168.

välillä sopimusrikkomuksena, esimerkiksi oikean täyttämistoimen puuttumisena⁷⁸. Hyvin tyypillistä on nykyään myös sopimuksen ketjuttaminen alihankintaketjuun, joka johtaa tiettyyn anonymiteettiin työn tilaajan ja lopullisen suorittajan välillä. Kun lainsäädäntö kuitenkin on pitkälti laadittu ajatellen perinteistä työsuhdetta, aiheuttaa nykyinen ketjuttaminen ongelmia vastuunjaossa.

2.3 Yrittäjätö

Itsenäisen yrittäjän asemaa sivutaan muun muassa seuraavissa laeissa:

Ennakkoperintälain 25 §:ssä määritellään työkorvauksena työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettua korvausta. Varsinaista itsenäistä yrittäjän määritelmää ei kuitenkaan löydy ennakkoperintälaiasta eikä muistakaan verolaeista vaan tulkintaa on haettu KHO:n päätöksistä.⁷⁹ Lain mukaan suorituksen maksajan on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin.

Vahingonkorvauslain 3 luvun 1 §:n 1 momentissa määritellään työnantajan vastuulle kuuluvan itsenäisen yrittäjän aiheuttamat vahingot silloin kun itsenäinen yrittäjä voidaan rinnastaa työntekijään. Yksityistä pienyrittäjää ei tässä laissa kuitenkaan määritellä ja epäselväksi jää laajennetaanko käsitteellä työntekijän käsitettä vai lisätäänkö sillä VahL:n mukaista vastuuta⁸⁰. Lakivaliokunta on mietinnössään tarkoittanut rinnastaa autoilijat ja erilaiset työkoneiden omistajat työntekijöihin, jopa tilanteissa, joissa ammatinharjoittaja on palkannut apulaisen itselleen⁸¹. Tätä menettelyä ovat tukeneet myös KKO:n ratkaisut ja oikeuskirjallisuus⁸².

Työtapaturma- ja ammattitautilaissa, joka astui voimaan 1.1.2016, määritellään yrittäjän mahdollisuus ottaa vapaaehtoisia vakuutuksia itselleen työ- ja vapaa-ajaksi. Tämän lain 188 §:n mukaan henkilöllä, jolla on yrittäjän eläkelain mukainen eläkevakuutus, on oikeus saada itsensä vakuutetuksi yrittäjätöissä tapahtuvien vahinkojen varalta. Vakuutus kattaa yrittäjän eläkelain mukaisen eläkevakuutuksen vakuuttaman yrittäjätöön.

Yrittäjien eläkelaisissa määritellään taasen yrittäjäksi henkilö, joka tekee ansiotyötä olematta työ- tai virkasuhteessa. YEL:n piiriin kuuluvat tavallisesti muun muassa lääkärit, itsenäiset arkkitehdit ja asianajajat, kirjailijat ja taidemaalarit. Jos nämä

78 Hemmo – Hoppu 2017:115.

79 Koskinen – Mikkola – Purola 1997: 65.

80 Ståhlberg – Karhu 2013:207.

81 Lakivaliokunnan mietintö 1974 vp. HE 187 s. 2–3.

82 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:2.

itsenäiset yrittäjät toimivat myös työ- tai virkasuhteessa, tulee eläkejärjestelyt hoitaa tätä vastaavasti eli työsuhde TyEL:n mukaan ja ammatin harjoittajana tehty työ YEL:n mukaan. Nykylainsäädännön mukaan on siis mahdollista ottaa rinnakkain sekä TyEL:n että YEL:n alainen eläkevakuutus.

Lainsäädännössä ei ole selkeästi määritelty itsenäistä yrittäjää. Laissa elinkeinotulon verottamisesta määritellään itsenäisen yrittäjän toiminta laaja-alaisesti ammatti- ja liiketoiminnaksi. Koska lainsäädännössä ei tarkoin säädellä yrittäjyyttä, merkitse tämä sitä että, ratkaisu työsuhteen ja yrittäjätoiminnan välillä tehdään tapauskohtaisesti.⁸³

Oikeuskirjallisuudessa yrittäjyys on määritelty tehtäväkohtaisten ja yleisten tunnusmerkkien perusteella. Näitä on myös kutsuttu aineellisiksi tunnusmerkeiksi ja niitä ovat esimerkiksi yrittäjän panostus toimintaan, pääoman menettämisen riski ja vaillinainen työsuhdeturva verrattuna työntekijän asemaan.⁸⁴ Yrittäjän aineelliset ja muodolliset tunnusmerkit ovat:

Aineelliset tunnusmerkit

1. Työn suorittamisen konkreettinen tapa

- yrittäjä hankkii laitteet, työvälineet ja materiaalit
- yrittäjällä on oma myyntivarasto
- työ tehdään yrittäjän omissa tiloissa
- yrittäjä voi palkata lisätyövoimaa halutessaan
- ei työaikamääräyksiä
- työ voi erota muiden työnantajan palveluksessa olevien työstä

2. Palkkaus

- perustuu työn tulokseen, usein laskutuksen mukaan
- kuluja ei korvata erikseen
- loma- tai ylityökorvauksia ei makseta
- korvaus on määrältään sellainen, että se kattaa eläke- ja tapaturmavakuutusmaksut

3. Toimeksiantojen määrä

- useita toimeksiantajia samanaikaisesti tai peräkkäisiä toimeksiantoja
- toimeksiantajien määrää ei rajoitettu

83 Rautiainen – Äimälä 2008:23

84 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:66

4. Työn teettäjän johto- ja valvontaoikeus

- johto- ja valvontaoikeutta ei ole
- yrittäjä päättää itse työn suoritustavoista ja vastaa lopputuloksesta

Muodolliset tunnusmerkit:

1. Elinkeinoluvan hankkiminen
2. Rekisteri- ja elinkeinoilmoitusten tekeminen
3. Ennakkoverolippu ja ennakkoperintärekisteriote
4. Aikaisempi verotuskäytäntö
5. Yrittäjävakuutukset
6. Yhtiömuoto⁸⁵

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että mitä suurempi osa luetelluista tunnusmerkeistä täyttyy, sitä selvemmin kyseessä on itsenäinen yrittäjä. Kaikkien tunnusmerkkien ei välttämättä tarvitse täytyä.⁸⁶ Syventävissä vero-ohjeissa näille ei ole annettu painoarvoa kaikilta osin.

Itsenäisen yrittäjän työ yhteisellä työpaikalla saattaa vaikuttaa työpaikan työntekijöiden turvallisuuteen. Tästä syystä työturvallisuuslain 53 §:n säädökset on otettu koskemaan myös itsenäisiä työnsuorittajia. Tämä kuitenkin vain silloin, kun yhteisen työpaikan kriteerit täyttyvät.⁸⁷

2.4 Työ- ja toimeksiantosuhteen edullisuusvertailua

Kun työnantajalla on tarve teettää työtä, tulee ensimmäiseksi mietittäväksi mahdollisimman edullinen tapa teettää työtä. Tällöin saattaa tuntua houkuttelevalta teettää työ esimerkiksi toiminimen lukuun, jotta välttyttäisiin työnantajavelvoitteilta. Työn verotuksesta ei kuitenkaan voida sopia työn teettäjän ja työn tekijän toimesta, vaan olosuhteet tulevat arvioitavaksi lakien ja verotuskäytännön pohjalta⁸⁸.

2.4.1 Yleistä

Työsopimuslain 1 §:ssä säädetään, että työsuhteen tunnusmerkkien täyttyminen erottaa epäitsenäisessä asemassa tehtävän palkkatyön itsenäisessä asemassa yrittäjänä tai ammatinharjoittajana tehtävästä työstä. Aina ei tästä huolimatta kuitenkaan ole selvää onko kyse työnteosta yrittäjänä vai työntekijänä. Perinteisesti työsopimuslain 1 §:ssä mainittuja kriteereitä on korostettu, mutta viime vuosina merkitystä on annettu myös tehdyille sopimuksille ja osapuolten tarkoitukselle⁸⁹.

85 Koskinen 2010:4, myös Tiitinen – Kröger 2012:25–26.

86 Rautiainen – Äimälä 2008:24.

87 Kuikko 2006:126.

88 Engblom – Adamsson 2011:21.

89 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:51.

Työmarkkinoiden säätelyllä on perinteisesti suojeltu heikompaa osapuolta eli työntekijää kollektiivisopimuksilla ja poliittisella toiminnalla. Tällä suojalla on tarkoitettu työntekijän ja työnantajan toistaiseksi tekemää työsopimusta työn teosta työnantajan tiloissa ja työnantajan työvälineillä 8 tuntia päivässä viitenä päivänä viikossa. Muunlainen menettely on perinteisesti katsottu työntekijän riistämiseksi.⁹⁰

Työehtosopimuslaki säädettiin jo vuonna 1924, vaikka tällöin työehtosopimuksia ei kuitenkaan juurikaan tehty⁹¹. Suurin osa työntekijöistä Suomessa on nykyään järjestäytyneitä eli he kuuluvat johonkin ammattiliittoon. Yritykset ovat myös laajalti järjestäytyneitä kuullen työnantajajärjestöihin. Näiden osapuolten tekemiä sopimuksia kutsutaan työehto- eli kollektiivisopimuksiksi ja ne ovat hyvin kattavia. Sopimus voi olla keskusjärjestöjen tekemä tulopoliittinen kokonaisratkaisu, jossa myös valtiovalta on mukana. Sopimus sisältää yleensä tällöin myös verotusta koskevia tai sosiaalipoliittisia toimenpiteitä. Myös palkkaratkaisuista riippumattomia asiakysymyssopimuksia laaditaan toisinaan, esimerkiksi ulkopuolisen työvoiman käytöstä. Toisinaan laaditaan lisäksi liittokohtaisia sopimuksia jonkin yksityiskohtaisemman tarpeen täyttämiseksi.⁹²

Työnantaja on sidottu työehtosopimukseen työnantajaliittoon kuullessaan työehtosopimuslain 4 § 1 momentin mukaisesti. Saman lain mukaan myös työntekijäyhdistykset ja niiden jäseninä olevat työntekijät ovat sidottuja työehtosopimukseen. Työehtosopimuksen tärkein sisältö ovat sen normimääräykset eli siinä sovitaan ehdoista, joita työsopimuksissa on noudatettava ja ne vaikuttavat osapuolten oikeusasemaan (esimerkiksi palkat, lomat, työajat ja muut edut). Työsopimuskumppanien kannalta normivaikutus on lisäksi pakottava.⁹³ Työehtosopimukset voivat olla joko yleissitovia tai normaalinormaalisitovia. Yleissitovuudella tarkoitetaan myös järjestäytymättömien työnantajien velvollisuutta noudattaa työehtosopimusta. Tällaista velvoitetta ei normaalisitova työehtosopimus aseta. Vuokratyössä on noudatettava vuokrausyritystä sitovaa normaalisitovaa työehtosopimusta tai vuokrausalan yleissitovaa työehtosopimusta ja mikäli tällaista työehtosopimusta ei ole, tulee sovellettavaksi käyttäjäyritystä koskeva normaalisitova työehtosopimus tai tämän alan yleissitova työehtosopimus.

Kun käytetään vuokratyöntekijää, on työehtosopimuksia siis noudatettava. Mikäli yrittäjä sen sijaan myy omaa työpanostaan, on hänkin sinänsä normaalisitovan tai

90 Lähteenmäki 2013:65.

91 Bruun – von Koskull 2012:3.

92 Saloheimo 2008:21–22.

93 Saloheimo 2008:80.

yleissitovan työehtosopimuksen piirissä, mutta valvonta ei tosiasiaassa ulotu yrittäjätyöhön. Tämä mahdollistaa yrittäjälle paremman kilpailukyvyyn. Vaikka työntekijöiden työaika valvotaankin, ei yrittäjän osalta tällaista valvontaa todellisuudessa suoriteta huolimatta lain säännöksestä⁹⁴. Esimerkiksi kuljetusalalla yleistynyt yrittäjähajainen vuokratyö lienee seurausta alalla olevan tarkan sääntelyn kiertämiseksi, tosin ajo- ja lepoaikasäännöksiä ei ole mahdollista yrittäjänkään kiertää. Yrittäjyyteen ja yrityksen perustamiseen liittyy kuitenkin ensisijaisesti riski siitä, että työtä ei ole lainkaan tarjolla tai että hinnoittelua ei saada kannattavaksi.

Työn ostaminen vuokratyönä tai työkorvausta vastaan saattaa siis tulla käyttäjäyritykselle edullisemmaksi, mikäli työtä on tarjolla vain vähän ja tilapäisesti. Työn vähentyessä käyttäjäyritys voi päättää tai irtisanoa sopimuksen vuokrausyrityksen kanssa, mutta se ei joudu irtisanomaan työntekijöitä tai käymään yhteistoimintaneuvotteluja. Käyttäjäyritystä ei myöskään voida tuomita suorittamaan työntekijälle TSL 12 luvun 2 §:n mukaista korvausta työsopimuksen perusteettomasta päättämisestä, koska työsuhdetta käyttäjäyrityksen ja työntekijän välille ei ole muodostunut. Asialla on merkitystä, sillä korvaus työsopimuksen perusteettomasta päättämisestä voi olla jopa 24 kuukauden palkka. Käytännössä korvaus jää kuitenkin useimmiten 5-8 kuukauden palkan määrän suuruiseksi.

2.4.2 Palkkatyön edut

Palkkatyötä on pidetty työntekijän kannalta edullisempänä ja varmimpana työnteon muotona. Työntekijä solmii toistaiseksi voimassa olevan tai määräaikaisen työsopimuksen ja tekee työtä, josta työntekijä ansaitsee elantonsa palkan muodossa. Työntekijä on oikeutettu työsopimuslain, työehtosopimuksen ja työsopimuksen mukaisiin etuihin. Palkansaajana hän on työsuhdeturvan piirissä. Palkka on useimmiten ainakin vähintään taulukkopalkan suuruinen ja edut määräytyvät vähintään työehtosopimuksen ja työsopimuksen minimietujen mukaan. Työsuhdeturva Suomessa on kaiken kaikkiaan vahva⁹⁵, mutta elantomahdollisuudet rajoittuvat usein taulukkopalkkaan ja työaikalakiin.

Mikäli työntekijä irtisanotaan tai hän muusta syystä jää työttömäksi, takaa työttömyysturvajärjestelmä työttömäksi joutuvalle henkilölle joko minimitoimeentulon eli peruspäivärahan ja työmarkkinatuen tai tulotason kohtuullisen säilymisen eli ansioon

94 Laki yrittäjäkuljettajan työajasta tieliikenteessä 349/2013, Vrt ajo- ja lepoaika-asetus (EY) N:o 561/2006.

95 Vrt. Italia, Ranska

suhteutetun päivärahan. Ansioon suhteutettua päivärahaan saadaksesen työntekijän on tullut kuulua 10 kuukautta työttömyyskassaan ja työssäoloehdon tulee täytyä.

2.4.3 Yrittäjätyön edut

Yrittäjätyö on sen sijaan varsin vapaata eikä sitä määritellä yhtä tiukasti kuin palkkatyötä. Yrittäjällä on vapaus myydä työtään markkinahintaan tai jopa sen ylikin ja mahdollisuus parempaan taloudelliseen tulokseen kuin työntekijällä. Vastaavasti yrittäjän työ voi vaatia suurta panostusta, mutta ansiotaso voi tästä huolimatta jäädä alle minimipalkan. Yrittäjälle ei siis taata minimituloa. Sopimusoikeudessa olevat ehdot sopimuksen täyttämistäkään eivät aina takaa yrittäjälle asiakkaita ja tuloa. Asiakas saa myös irtisanoa sopimuksen sopimuksessa olevin ehdoin. Sopimus päättyy tällöin irtisanomisajan kuluttua.

Yrittäjä ei ole toisaalta myöskään sidottu työaikalain soveltamiseen, vaan työaikalakia sovelletaan vain työsuhteessa olevaan työntekijän TAL 1 §:n mukaan. Tämä tuo kilpailuetua yrittäjälle.⁹⁶ Moottoriajoneuvon kuljettajat ovat tästä poikkeus, sillä heihin sovelletaan Euroopan yhteisöjen ajo- ja lepoaikoja koskevia asetuksia. TN on kuitenkin katsonut, ettei ajo- ja lepoaikoja sovelleta yrityksen osakkaisiin.⁹⁷

Yrittäjällä voi olla oikeus ansioon sidottuun päivärahaan kun hän on toiminut yrittäjänä kaksi vuotta edeltävän neljän vuoden aikana ja hän on ollut vakuutettuna työttömyyskassan jäsenenä vähintään kaksi vuotta⁹⁸. Yrittäjän tilanne on vuosien saatossa parantunut tältä osin. Mikäli aloittelevan yrittäjän yritys ei menesty, on yrittäjä kuitenkin varsin heikoilla. Hänellä ei välttämättä ole oikeutta työttömyysturvaan eikä edes toimeentulotukeen.

2.4.4 Yrittäjyyden eduista yhtiömuodoittain

Myös sillä on vaikutusta, missä yhtiömuodossa yrittäjä tekee työtä. Olennaisimmin yhtiömuoto vaikuttaa yrityksen verotukseen. Osakeyhtiön lisäksi yritystoimintaa voidaan harjoittaa toiminimenä, avoimena yhtiönä tai kommandiittiyhtiönä. On vaikea yksiselitteisesti sanoa mikä yritysmuoto on verotuksellisesti edullisin, sillä siihen vaikuttavat pääomasijoitukset ja osakkaiden tai omistajien tarve nostaa varoja yrityksestä.⁹⁹ Verokohtelu tulee huomioida myös, jos yritys tulevaisuudessa halutaan myydä tai yritysmuotoa halutaan myöhemmin muuttaa.¹⁰⁰

96 Rautiainen – Äimälä 2008a:22

97 Saarinen 2011:359

98 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:104.

99 Airaksinen – Jauhiainen 2007:81.

100 Wilhelmsson – Jääskinen 2001:6.

Mikäli vuokrausyrityksessä työskentelee vain omistajayrittäjä (self employee), riippuu pitkälti yrityksen yritysmuodosta miten omistajayrittäjän tienestiä verotetaan. Omistajayrittäjä voi myös paljon vaikuttaa siihen, miten suureksi hänen ansionsa nousevat ja miten paljon hän nostaa rahaa yrityksestään joko esimerkiksi yksityisnostoina, palkkana tai osinkona. Hänellä on mahdollisuus joustavasti suunnitella ja päättää tulojensa määrä, maksuajankohta sekä voitonjaon keskinäiset suhteet esimerkiksi veronäkökohdat optimoiden¹⁰¹.

Luonnollinen henkilö voi harjoittaa yritystoimintaa liikkeen- tai ammatinharjoittajana. Yksityinen liike ei ole oikeushenkilö, vaan oikeushenkilöitä ovat avoimet yhtiöt, kommandiittiyhtiöt, osakeyhtiöt ja osuuskunnat. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan veronalaisen voiton laskennassa noudatettavat periaatteet eroavat oikeushenkilön veronalaisen voiton laskennasta jossain määrin. Esimerkiksi liikkeen- tai ammatinharjoittajan mahdollisuudet tehdä vähennyksiä ovat oikeushenkilöitä suppeammat.¹⁰² Yksityisen toiminimen kohdalla elinkeinotoiminnan tulo jaetaan tuloverolain 38 §:n mukaisesti pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Pääomatulon määrä lasketaan elinkeinotoimintaan kuuluvan nettovarallisuuden perusteella ja tämän osan ylittävä osa luetaan ansiotuloksi. Ansiotuloilla ei ole ylärajaa. Pääomatuloa on 20 %:a vuotuista tuottoa vastaava määrä (tai yrittäjän pyynnöstä 10 %:a) nettovarallisuuden arvosta.¹⁰³

Mikäli työkorvaus muutetaan jälkikäteen palkaksi, tulisi henkilöyhtiön tai yksityisliikkeen nettovarallisuus laskea uudelleen niiltä vuosilta, joita muutos koskee. Henkilöyhtiöllä ja yksityisliikkeellä on oikeus lukea 30 %:a palkoistaan nettovarallisuuteen. Kun lopullisten palkkojen määrä kasvaa, kasvaa myös henkilöyhtiön tai yksityisliikkeen nettovarallisuus.

Liikkeenharjoittaja voi tehdä juoksevasti sijoituksia yritykseensä tai nostaa ulos jopa omaa pääomaa. Mikäli yksityisnostot ovat suuremmat kuin taseeseen merkitty pääoma, tulee pääomasta negatiivinen. Tällä on merkitystä muun muassa verojen ja korkojen vähennysoikeuden osalta, ei juurikaan muuten.¹⁰⁴ Tämä kuitenkin mahdollistaa liikkeenharjoittajalle mahdollisuuden nostaa yrityksestä varoja omiin tarpeisiinsa ilman että joudutaan mihinkään selvitysmenettelyyn, kuten on laita osakeyhtiön osalta.

101 Engblom – Adamsson 2011:36.

102 Leppiniemi – Walden 2009:148.

103 Ossa 2016 b, Andersson ym. 2009:63.

104 Leppiniemi – Leppiniemi 2005:293.

Yksityisliikkeen etuna on vähäisempi hallinnoimisen tarve, sillä dokumentointivaatimukset ja pääoman käyttöön liittyvät rajoitukset eivät ole yhtä tarkkoja kuin osakeyhtiön kohdalla. Liikkeenharjoittaja omistaa kaiken yksityisliikkeen varallisuuden ja voi melko vapaasti hallinnoida omaisuutta tekemällä yksityisottoja tai –sijoituksia ja muita toimia ilman pelkoa erityisveroseuraamuksista.¹⁰⁵ Kirjanpitolaissa yksityisliikkeille sallitaan suppeampi tilinpäätös ja liitetiedostovaatimuksetkin ovat rajoitetummat. Näistä syistä monet yksityisyrittäjät perustavat ensin toiminimen. Toimintamuoto ei ole muuteltavissa monta kertaa, mutta mikäli on päädytty osakeyhtiöön, on se ikään kuin viimeinen vaihtoehto, joka on purettavissa vain selvitysmenettelyssä¹⁰⁶.

Toiminimellä työskentelyä on pidetty verotuksellisesti kalliimpana esimerkiksi osakeyhtiöön verraten. Tämä ei kuitenkaan aina ole yksiselitteisesti totta, sillä pienet tulot ovat ansiotuloinakin verotettuina edullisempia kuin osinkotulot. Esimerkiksi jos puoliset harjoittavat yhdessä elinkeinotoimintaa, voidaan yritystulon ansiotulo-osuus jakaa TVL 14.2 § mukaan puolisoitten kesken heidän työpanostensa mukaisessa suhteessa. Tällöin otetaan huomioon työajan ohella myös työpanosten arvo, kuten puolisoitten ammattitaito ja työn vastuullisuus sekä merkitys yritykselle.¹⁰⁷ Lisäksi toiminimiyrittäjä voi nostaa yritystuloa nopeammassa aikataulussa verrattuna osakeyhtiöstä nostettaviin osinkoihin, jotka ovat nostettavissa vasta vahvistetun tilinpäätöksen jälkeen. Mikäli yrityksen nettovarallisuus on suuri, on yrittäjän nostamien tulojen verokohtelukin edullisempaa.

Tulojen verotuksesta säädetään tuloverolain (1535/1992, TVL) 29 §:n 1 momentissa, jossa määritellään, että veronalaista tuloa ovat säädetyin rajoituksen verovelvollisen rahana ja rahanarvoisena etuutena saamat tulot. Tulokäsitteen määrittelemisen voi kuitenkin käytännössä olla vaikeaa, sillä esimerkiksi tuloverolain, maatilatalouden tuloverolain ja elinkeinoverolain tulokäsitteet ovat eriävät¹⁰⁸. Nämä tulot jaetaan vielä ansiotuloihin ja pääomatuloihin, joiden verokohtelut eroavat toisistaan. Ansiotulojen verotus on progressiivista eli veroprosentti nousee tulojen mukaan. Pääomatuloista maksetaan veroa vain valtiolle suhteellisen verokannan mukaan (30% tai 34%) eli suurten tulojen ollessa kyseessä pääomatulojen verotus muodostuu ansiotulojen

105 Leppiniemi – Walden 2009:155.

106 Penttilä 2003:344

107 Ossa 2016 b:37.

108 Andersson – Linnakangas 2016:111.

verotusta edullisemmaksi. On siis jossain määrin tapauskohtaista, miten suureksi verojen osuus muodostuu. Mikäli toiminimen tulos on hyvä, on sen verotus myös korkein. Tulosta on kuitenkin mahdollista tasata esimerkiksi poistoilla ja varauksilla.

Yritystulon jakaminen pääoma- ja ansiotuloksi yrityksen nettovarallisuuden perusteella merkitsee yrityksen ja yrityksen omistajan verotuksen kytkentää¹⁰⁹. Jako ansio- ja pääomatuloihin on siinä mielessä ratkaiseva, että näitä verotetaan eri tavoin. Ansiotulo määritellään tuloverolain 61 §:ssä. Sen mukaan ansiotuloa ovat kaikki ne tulot, jotka eivät ole tämän lain 2 luvun mukaan pääomatuloa. Tällaisia tuloja ovat muun muassa palkat, eläkkeet ja näiden sijasta maksettavat etuudet tai korvaukset. Nettovarallisuusperusteisen verotuksen vaikutus voi olla kannustava tai sanktioiva yrityksen omistajaa kohtaan¹¹⁰. Luontoisedut verotetaan verohallinnon kulloinkin määrittämän käyvän arvon mukaan. Verosta vapaata sen sijaan ovat tuloverolain 69 §:n mukaiset tavanomaiset henkilökuntaetuudet kuten työnantajan järjestämä työterveyshuolto, henkilökunta-alennukset ja tavanomaiset merkkipäivälahjat.

Veronalaista pääomatuloa on lisäksi tuloverolain 32 § mukaan omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Tällaisia ovat esimerkiksi vuokratulot, henkivakuutuksen tuotto ja yrityksen myynnistä syntyneet luovutusvoitot. Pääomatuloja verotetaan 30 %:n suuruisella verokannalla 30 000 euroon saakka ja tämän ylittäviltä osin 34 %:a

Kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön perustaminen on myös helppoa ja edullista. Avoin yhtiö voidaan jopa perustaa ilman oman pääoman sijoittamista.¹¹¹ Nämä yritysmuodot soveltuvat erityisesti pienyritystoimintaan, tosin kommandiittiyhtiössä on oltava sekä vastuunalainen yhtiömies että hiljainen yhtiömies. Muissa yritysmuodoissa ei ole vaatimuksia henkilöiden lukumäärän osalta, vaan yrityksen perustamiseen riittää muissa yhtiömuodoissa yksi henkilö. Kommandiittiyhtiö ja avoin yhtiö eivät ole erillisiä verotussubjekteja vaan kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön tulo vahvistetaan ja jaetaan osakkaiden kesken TVL 16.1 § mukaan niiden osuuksien mukaan, mikä kullakin on yhtiön tulokseen.¹¹² Kommandiittiyhtiöitä ja avoimia yhtiöitä kutsutaan verotuksessa elinkeinoyhtymiksi. Näiden tulos verotetaan omistajiensa eli yhtiömiesten tulona.¹¹³

109 Penttilä 2003:6

110 Penttilä 2003:7

111 Wilhelmsson – Jääskinen 2001:7.

112 Andersson - Penttilä 2014:76

113 Leppiniemi – Walden 2009:147.

Samaistaminen näiden yhtiömuotojen osalta on mahdollista jo yleisen veronkiertämissäännöksen perusteella. Jos hallitseva yhtiömies tekee työn henkilökohtaisesti, voidaan yhtiön tulo verottaa hänen palkkatulonaan. Tästä on tällöin suoritettava ennakonpidätys. Osakasverotukseen siirtymisen jälkeen tällä ei juurikaan ole ollut merkitystä enää.¹¹⁴

Yritystulosta luetaan TVL:n 38 §:n mukaan pääomatuloksi elinkeinotoiminnan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettu 20 %:n tuotto. Nettovarallisuuden määrittäminen on jossain määrin vaikeaa, sillä siihen pitäisi lukea kaikki yritykseen kertyneet varat. Aikaisempien vuosien elinkeinotoiminnan tappiot tulee luonnollisesti vähentää ennen tuloksen vahvistamista. Nettovarallisuuden määrittäminen ei aina ole yksiselitteistä esimerkiksi rahasto-osuuksien tai osakkailta olevien saamisten osalta¹¹⁵. Nettovarallisuuteen otetaan TVL 41 § 6 momentin mukaan huomioon myös 30 %:a verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen palkkojen määrästä.

Sekä avoimen yhtiön yhtiömiehellä että kommandiittiyhtiön vastuunalaisella yhtiömiehellä on myös oikeus yksityisnostoihin yhtiöstään. Se osa avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilikauden voitosta, jota yhtiömiehet eivät nosta, lisätään heidän omien pääomiensa määriin. Sekä avoimen yhtiön yhtiömiehet että kommandiittiyhtiön vastuunalaiset yhtiömiehet voivat lisäksi yhtiöjärjestyksen suomin mahdollisuuksin tehdä juoksevia oman pääoman sijoituksia ja nostoja.¹¹⁶

Henkilöyhtiöissä palkat vaikuttavat aina nettovarallisuuden määrään. On täten selvittävää onko henkilöyhtiön lainkaan kannattavaa maksaa palkkoja vai onko avoimen yhtiön yhtiömiehen tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen edullisempaa nostaa vain pääomanpalautuksia huomioiden yhtiömiesten oikeudenmukainen kohtelu. Verotussyistä palkkaa ei tarvitse maksaa, mutta mikäli palkkaa maksetaan, on sitä maksettava samoin kuin samasta työstä olisi maksettu jollekin ulkopuoliselle henkilölle.¹¹⁷

114 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:72.

115 Andersson ym. 2009:51.

116 Leppiniemi–Leppiniemi 2005:288.

117 Leppiniemi – Walden 2009:158.

Osakeyhtiötä pidetään monesti verotuksellisesti edullisimpana yritysmuotona.¹¹⁸ Osakeyhtiölain OYL 1 luvun 5 §:n mukaan osakeyhtiön tarkoituksena onkin tuottaa voittoa sen osakkaille. Osakeyhtiön keskeinen etu on se, että sen osakkaat vastaavat yhtiön veloista OYL 1:1.2 §:n mukaan vain sijoittamallaan pääomalla, ei henkilökohtaisesti. Osakkaat eivät voi käyttää varoja kuten omiaan, vaan kaikista transaktioista on pidettävä kirjaa. Mikäli yhtiön oma pääoma vähenee alle puoleen osakepääomasta, on osakkaiden OYL 13: 2 §:n mukaisesti ryhdyttävä toimiin joko pääomarakenteen tervehdyttämiseksi tai vaihtoehtoisesti asettamalla yhtiö selvitystilaan.

Osakeyhtiö muodostaa erillisen varallisuuspiirin ja itsenäisen oikeussubjektin. Jos yhtiön varoja jaetaan osakkeenomistajille OYL:n vastaisesti, ei menettely saa suojaa. Tällä on tarkoitus suojella yhtiön velkojia ja edesauttaa osakkeenomistajien yhdenvertaista kohtelua¹¹⁹. Yhtiöjärjestyksellä on suuri merkitys siihen, miten suurta hyötyä osakkaat saavat osakeyhtiöstä¹²⁰. Huolellinen yhtiöjärjestyksen laatiminen on siksi tärkeää, mutta myös vaikeaa, koska perustavat osakkaat harvoin jaksavat tai osaavat ajatella mistä kaikesta yhtiöjärjestyksessä tulisi sopia ja miten, jotta he tulevaisuudessa saisivat mahdollisimman suuren hyödyn osakeyhtiöstä. Yhtiöjärjestyksen muuttaminen myöhemmin on vaikeaa, koska se vaatii määränemmistöä yhtiökokouksessa.

Eri osakelajit saattavat myös johtaa yllätyksiin varojen jaossa. Osakeyhtiölaki antaa mahdollisuudet erilajisten osakkeiden muodostamiseen ja huolimatta osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteesta, asia on dispositiivinen ja sovittavissa. Tuloverolakiin on otettu työperäistä osinkoa koskevat säännökset 33b.3 §:ään 1.1.2010 lukien. Osinko katsotaan siis koko määrältään ansiotuloksi eikä osinkotuloksi, jos se perustuu osingonsaajan tai hänen intressipiiriinsä kuuluvan henkilön työpanokseen. Tällainen osinko on palkkaa tai työkorvausta sen mukaan kuin ennakkoperintälaissa säädetään. Jos tämän lisäksi maksetaan omistussuhteeseen perustuvaa osinkoa, verotetaan se luonnollisesti osinkotulona.¹²¹ Se, että yritys voi myös päättää olla maksamatta osinkoja, vaikuttaa luonnollisesti verojen määrää vähentävästi¹²².

Merkittävä yhtiön talouteen vaikuttava seikka on myös osakassopimus, varsinkin niissä tilanteissa, jossa osakkaan henkilökohtainen työpanos vaikuttaa merkittävästi yhtiön

118 Vrt kuitenkin Myrsky - Malmgrén 2014:9–10 kaksinkertaisen verotuksen ongelmasta.

119 Koski – af Schulten 2000:286.

120 Airaksinen – Jauhiainen 2007:83.

121 Immonen 2011:129.

122 Penttilä 2003:8

tulokseen. Osakassopimuksessa on tärkeää sopia osakkaiden ansannaista yhtiössä sekä yhtiön tulevaisuudessa maksamasta osingosta¹²³. Asiantuntijuutta vaativissa tehtävissä saattaa tietyn osakkaan työpanos olla keskeinen ehto sille, että osakas säilyttää osakkuutensa (esimerkiksi goodwill-arvo).¹²⁴ Mikäli osakeyhtiön arvo perustuu yhden yksittäisen osakkaan tai työntekijän osaamiseen, tekee tämän osakkaan tai työntekijän lähtö yrityksen arvoon suuren loven.

Yhtiön hallitus esittää vuosittain yhtiökokoukselle yhtiön tilinpäätöksen ja yhtiökokous päättää jatkotoimista eli varojen jaosta. Mahdollista tappiota ei tarvitse heti kattaa esimerkiksi osakepääomaa alentamalla, vaan yhtiön on mahdollista käyttää edellisten vuosien voittoja tappion kattamiseen.¹²⁵ Mikäli yrittäjä itse on yrityksen ainut työntekijä, voi hän nostaa palkkaa tai osinkoja. Osakeyhtiössä on mahdollista tehdä sitouttamisjärjestelyitä, käyttämällä sellaisia kannustinjärjestelyitä, joissa säästö osakkeiden ostamiseksi on tosiasiallisesti kerrytettävissä myös sellaisesta työntekijän ansaitsemasta suorituksesta, josta ei vielä ole toimitettu ennakonpidätystä ja joka ei säästöajankohtana ole työntekijän verotettavaa tuloa¹²⁶.

Yrittäjän eläkelaki muuttui vuonna 2011 koskemaan myös sellaista osakeyhtiössä johtavassa asemassa työskentelevää henkilöä, joka yksin omistaa yli 30 %:ia osakeyhtiön osakkeista. Tällaisen henkilön perheenjäsenet ovat myös YEL-turvan piirissä, jos he työskentelevät osakeyhtiössä ja yhdessä johtavassa asemassa olevan henkilön kanssa omistavat yli 50 %:ia osakkeista. Mikäli tällainen omistaja tai edellä mainittu perheenjäsen työskentelee osakeyhtiössä ja saa palkkaa, katsotaan tämä kokonaan yritystuloksi verotuksessa.

OYL 12:1.1 §:n mukaan osakeyhtiö voi jakaa varoja osingon muodossa voitonjakokelpoisista varoistaan. OYL 13 luvun 5 §:n mukaan voitonjako ei kuitenkaan saa ylittää viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen osoittaman jaettavissa olevan oman pääoman määrää. Yhtiöjärjestyksessä voidaan OYL:n suomissa rajoissa määrätä osakkeiden tuottamista oikeuksista. Jos yhtiöjärjestyksestä ei muuta johdu, ovat kaikki osakkeet lähtökohtaisesti samanarvoisia ja tuottavat samat oikeudet ja velvollisuudet.¹²⁷ Yhtiön on ensin määriteltävä matemaattinen arvo osakkeelleen

123 Hannula – Kari 2007:141.

124 Hannula – Kari 2007:132.

125 Rapakko 1990:173.

126 Engblom-Adamsson 2011:258

127 Villa 2006:221.

nettovarallisuuden perusteella. Osakkeen matemaattinen arvo saadaan jakamalla yhtiön varojen ja velkojen välinen erotus osakkeiden lukumäärällä¹²⁸. Osinko on pääomatuloa osakkeiden matemaattiselle arvolle laskettua 8 %:n vuotuista tuottoa. Näin lasketun 8 %:n piirissä olevasta pääomatulo-osingosta 25% on veronalaista pääomatuloa ja 75% verovapaata tuloa. Jos verovelvollisen saamien tällaisten osinkojen määrä ylittää 150 000 euroa, on tästä veronalaista pääomatuloa 85%.¹²⁹ Osakeyhtiöstä on siis varsin edullista edelleen nostaa varoja osinkoina.

Mikäli osakeyhtiö sen sijaan jakaa varoja omistajilleen vastikkeetta, kutsutaan menettelyä peiteltyksi osingonjakoiksi. Peiteltyä osingonjakoa on esimerkiksi työpanokseen nähden ylisuuri palkka, alihintainen palvelu tai tavanomaista suurempi merkkipäivälahja¹³⁰. Omistajien ja perheenjäsenten palkkojen on siis oltava oikeassa suhteessa heidän työpanokseensa nähden yhtiössä, muussa tapauksessa ylisuuri palkka voidaan katsoa VML 28 §:n mukaisesti vähennyskelvottomaksi menoksi ja siten myös VML 29 §:n nojalla peiteltyksi osingonjakoiksi¹³¹.

Osakeyhtiön omistajalla ei siis ole mahdollisuutta nostaa varoja yrityksestä lukuun ottamatta palkkaa, osingonjakoa tai osakaslainaa. VML 29 §:n mukaan luvaton varojen nostaminen osakeyhtiöstä voi johtaa verotuksessa peiteltyä osingonjakoa koskevien säännösten soveltamiseen. Nämä veroseuraamukset ovat yleensä ankaria. Verorasitus sen sijaan on lievä, kun ei-pörssinoteerattu osakeyhtiö jakaa osinkona verovapaata tuloaan, koska osinko on saajalleen pääomatulona lähes kokonaan verovapaata.¹³²

Sopijapuolet voivat kuitenkin jossain määrin sopia osakeyhtiössä johtaja- ja työsopimuksista sekä mahdollisista osingonjakoa koskevista rajoituksista. Tämä ei ehkä ole tärkeää aivan pienissä osakeyhtiöissä, mutta jos vain osa osakkaista työskentelee osakeyhtiössä tai osakeyhtiössä on pelkkiä pääomasijoittajia, vähentävät tällaiset sopimukset mahdollisia myöhempiä riitatilanteita. Työnteosta johtuva kompensatio on hyvä erottaa yhtiön arvonnoususta ja tästä saadusta osingosta erikseen.¹³³ Muuten ongelmia voi aiheutua myöhemmässä vaiheessa.

128 Leppiniemi – Walden 2009:359.

129 Andersson – Penttilä 2014:79–80.

130 Koski – af Schulten 2000:330.

131 Engblom – Adamsson 2011:37.

132 Leppiniemi – Walden 2009:170.

133 Hannula – Kari 2007:142.

Pörssiyhtiöistä saadut osingot ja niiden verokohtelut on jätetty tässä tutkielmassa huomiotta, koska sivuuttamisratkaisuja ei ole tehty suurten yritysten osalta. Sinänsä on mahdollista, että sivuutetulla yrityksellä olisi tällaisia osinkotuloja.

3 SIVUUTTAMINEN VERO-OIKEUDELLISENA ILMIÖNÄ

Edellisissä kappaleissa on kuvattu lainsäädännössä ja oikeuskirjallisuudessa esitettyjä säännöksiä työsuhteesta ja työpanoksen myymisestä. Sääntely on hyvin yksityiskohtaista ja osittain pakottavaakin. Sinänsä voisi ajatella, että lain kirjaimen perusteella olisi helppoakin arvioida onko kyseessä työsuhde vai työpanoksen myynti. Näin ei kuitenkaan ole asian laita. Vaikka osapuolet ovat hyvinkin tarkkaan ilmaisseet tarkoituksensa ja tehneet sopimuksia, on verottaja nähnyt asian toisin. Tässä luvussa tutkitaan verohallinnon tekemiä sivuutuksia ja niiden lähtökohtia ja vaikutuksia.

Suoritusvelvollisuuksien monimuotoisuus vaikeuttaa jossain määrin systematisointia. Y. J. Hakulinen esitti jo vuonna 1965¹³⁴, että työsuoritukset tulisi jakaa kahteen ryhmään sen mukaan kohdistuuko suoritus välittömästi työn tekemiseen (operae) vai työn tulokseen (opus). ”Edellisessä tapauksessa nimitetään oikeussuhdetta työsuhteeksi, jälkimmäisessä tapauksessa kysymys on urakasta (työurakasta).” Tämän ajatustavan kehittyminen olisi selkiyttänyt tilannetta ja poistanut sivuuttamistarpeen. Eli jos olisi kyseessä työn tekeminen, maksettaisiin palkkaa ja jos vastaavasti olisi kyseessä työn tulokseen perustuva sopimus, maksettaisiin työkorvausta.

Saksassa, jossa lainsäädäntö on kehittynyt tähän suuntaan, on siviililakikirjassa erotettu työntulossopimukset (Werkvertrag) omaksi ryhmäkseen. Yrittäjällä on velvollisuus saada aikaan luvattu työ, jonka perusteella asiakkaalla on velvollisuus maksaa sovittu vastike. Tämä saksalainen lakipykälä GDG 631 § mahdollistaa sekä esineen valmistamisen tai muuttamisen tai jonkin muun työllä tai palvelulla saavutettavan lopputuloksen. Työsopimus taas kuuluu toiseen systemaattiseen yhteyteen, sillä se luetaan palvelusopimusten (Dienstvertrag) alalajiin. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on esitetty kantoja vastaavanlaisen järjestelyn toteuttamisesta Suomen lainsäädännössä.¹³⁵ Tämänkaltaisen lainsäädäntö ei kuitenkaan toteutunut tässä muodossaan Suomessa. Työtuomioistuimien on yhdessä ratkaisussa perustellut lopputulostaan sillä, että alihankinnasta on kyse silloin kun työn lopputulos ratkaisee. Muuten tällainen tulokseen perustuva työnteen arviointi ei ole Suomessa yleistynyt.¹³⁶

134 Hakulinen 1965:49

135 Kaisto ym. 2011:7–9, vrt Hietala – Kaivanto – Schön 2014:17.

136 TT:2010-60.

3.1 Sivuuttamisen oikeudellinen perusta

Kun verolakeja tulkitaan, on lähtökohtaisesti katsottu, että verovelvollisella on oikeus järjestää taloudelliset toimensa verotuksellisesti halvimman rehellisen vaihtoehdon mukaan. Jos on olemassa useita vaihtoehtoja hoitaa taloudellinen asia, ei pelkästään edullisimman lainmukaisen hyväksyttävän vaihtoehdon valitsemisella ole katsottu kierrettävän veroja. Veronsaajan tulisi olla sidottu tällaisen vapauden käyttöön, sillä lähtökohtaisesti siviili-oikeudelliset oikeustoimet sitovat sellaisenaan myös vero-oikeudessa.¹³⁷

3.1.1 Sivuuttaminen veronkierron ehkäisemisenä

Sivuuttamismahdollisuus on siis yksi verottajalle lainsäädännössä annetuista keinoista veronkierron estämiseksi, sillä veronkierto katsotaan laittomaksi veron torjunnaksi. *Veron torjunta* on yleistermi kaikenlaiselle sellaiselle toiminnalle, jonka tarkoituksena on vapautua jonkin veron maksamisesta¹³⁸. Se voi tapahtua laillisesti eli legaalisesti tai laittomasti eli illegaalisesti. Laillinen veron torjunta tapahtuu verotukia käyttämällä, veron aineellisella välttämällä tai veron muodollisella välttämällä¹³⁹. *Verosuunnittelussa* taasen on kyse oikeusjärjestyksen mahdollistamin keinoin veroseuraamusten ja kustannusten selvittämisestä sekä näiden perusteella taloudellisimman vaihtoehdon valinta. Verosuunnitteluksi on normaalisti katsottu tulon lykkääminen, mutta tämän on katsottu olevan mahdollista vain pääomatulojen osalta, ei ansiotulojen¹⁴⁰. Verosuunnittelua pidetään sallittuna ja täysin luonnollisena toimintana. Sivuuttamismahdollisuuden tulisi näin koskea veronkiertoa, muttei verosuunnittelua.

Sivuuttamisella tarkoitetaan vero-oikeudessa sitä, että verottaja sivuuttaa jollekin järjestelylle annetun oikeudellisen muodon ja toimittaa verotuksen rekonstruoimansa tosiasiallisen asiantilan mukaan. Yleinen veronkiertosäännöshän löytyy verotusmenettelylain 28 §:stä:

jos jollekin toimelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.

Sekä verolainsäädäntö että työlainsäädäntö ovat pakottavaa oikeutta, mikä tarkoittaa että ennakonkantovelvollisuus tai työsuhde voi myös syntyä silloinkin, kun osapuolet eivät ole siitä sopineet¹⁴¹. Tätä seikkaa ei ehkä ole huomioitu näissä tapauksissa.

137 Ossa 2016 a:3–4.

138 Tikka 1972:24.

139 Knuutinen 2012:8.

140 Knuutinen 2012:4.

141 Verohallinto 10.10.2014 3.1.

Tässä tutkielmassa tarkasteltavissa ratkaisuisissa työpanosta ostava yritys ja työpanosta myyvä yritys ovat tehneet keskenään sopimuksen työn suorittamisesta tietyin ehdoin ilman, että kyseessä olisi ollut työsopimus. Kyse on puhtaasti yksityisoikeudellisesta sopimuksesta, jota säätelee OikTL. Kyse ei ole aivan tyypillisestä vuokratyöstäkään, vaan sellaisesta työn myymisestä, jossa yrittäjä myy omaa työpanostaan. Verohallinto on verotarkastuksissa joissakin tilanteissa katsonut, ettei tällainen sopimus kuitenkaan ole vastannut asioiden todellista laatua ja sivuuttanut menettelyä. Näissä tapauksissa yritys on siis sivuutettu ja henkilö on jälkikäteisesti katsottu työsuhteiseksi työntekijäksi. Työtä myyneelle yritykselle työstä maksettu korvaus on katsottu työtä suorittaneen henkilön eli yrityksen omistajan palkaksi ja ansiotuloksi.

Toimeksiantosuhteen muuttaminen jälkikäteisesti työsuhteeksi on yleensä seuraus verotarkastuksessa havaitusta, verottajan näkemyksen mukaan tosiasioita vastaamattomasta tilasta. Vaikka Verohallinto ei suoraan ole lausunut tässä tutkielmassa tarkastelluissa ratkaisuisissa veronkierrosta mitään, on toimeksiantosuhteen sivuuttamisella kuitenkin määrätty ennakonpidätyksen ja sosiaaliturvamaksujen maksuunpano työkorvauksena laskutettujen erien osalta. Tämän ratkaisujen tueksi esitetyn perustelun johdosta voidaan katsoa, että verohallinto on katsonut jonkinasteista veronkiertoa tapahtuneen näissä asioissa, vaikkei suoraa viittausta tähän lakiin olekaan esitetty eikä suoraa sanamuotoista viittausta veronkiertoon ole ratkaisuisissa esitetty.

Kun työtä on tehty toimeksiantosuhteessa työsuhteen sijasta, on mahdollistettu tulon (kuten myös verojen) lykkääminen, sillä toimeksiantosuhteessa on mahdollista nostaa osa tuloista pääomatuloina tai osinkoina yritysmuodosta riippuen. Kokonaisarviointina kyse lienee tälläkin perusteella kielletystä veron kierrosta, jos asiaa ajatellaan vain vero-oikeudelliselta kannalta. Yhtiöoikeudellisestihan sekä pääomatulojen että osinkojen nostaminen sinänsä on täysin hyväksyttävää, kunhan yhtiön talous sen sallii.

3.1.2 Yrityksen muodossa toimimisen sivuuttaminen

Työpanostaan myyvä yrittäjä voi varsin vapaasti valita minkä yritysmuodon mukaan hän järjestää toimintansa (Oy, T:mi, Ky jne.). Yritysjärjestelyillä tulee kuitenkin yleensä olla jokin tavoite kuten toiminnan tukeminen tai kannattavuuden parantaminen. Järjestelyt tulee suorittaa siten, että niillä on liiketaloudellinen tarkoitus. Kannattavuutta on katsottu voitavan parantaa verosuunnittelulla, mutta ei veronkierroilla.¹⁴² Tyypillisiä

142 Immonen 2011:15, myös Ossa 2013:18.

varojenkäyttöpäätöksiä, jotka voivat olla laitonta varojenjako, ovat esimerkiksi lähipiirivelan ja vierasvelkavakuuksien antaminen ilman liiketoiminnallista perustetta, vastikkeeton palkan maksu tai sellaisen omaisuuden ostaminen yhtiölle, joka ei mitenkään liity yhtiön liiketoiminnan harjoittamiseen. Myös konserniavustuksen antamiseen liittyy osakeyhtiöoikeudellisia ongelmia.¹⁴³ Mikäli yhtiön muodossa tapahtuva toiminta ei vastaa toiminnan todellista luonnetta voidaan se siis sivuuttaa VML 28 § mukaisesti. Veronkiertosäännöksen tarkoituksena on ohjata asianosaisia toimimaan asian todellista luonnetta vastaavasti.

Arvioitaessa yritysjärjestelyitä, on huomiota kiinnitetty toiminnan itsenäisyyteen. Yrittäjällä on ollut joko taloudellinen panostus toimintaan tai sellaista osaamista ja ammattitaitoa, jolla on ollut vastaava merkitys. Ratkaisevana yrittäjätoiminnan osalta on pidetty muun muassa ansiotarkoitusta, taloudellista riskiä ja itsenäisyyttä. Muodollisesti myös ennakkoperintärekisterissä oleminen, ilmoituksen tekeminen kaupparekisteriin ja vakuutusten ottaminen on täyttänyt yrittäjätoiminnan tunnusmerkistön.¹⁴⁴ Ristiriitaista on toisaalta se, että samojen perusteluiden nojalla on tehty sivuutus toisissa tapauksissa.

Sivuuttamista on myös tehty tiettyjen toimialakohtaisten kriteerien mukaan, joista voidaan mainita erityyppiset konsulttityöt, edustus- ja myyntityöt sekä muunlaiset etätyöt. Sivuttamista sen sijaan ei ole yleensä tehty eläkeoikeudessa vaan yhtiölle ja toiminimellekin on annettu merkitystä.¹⁴⁵ Hiljattain julkaistussa artikkelissaan¹⁴⁶ Koskinen on pyrkinyt avaamaan konsulttien osalta elävän elämän monimuotoisuusproblematiikkaa työntekijän ja yrittäjän välisen rajanvedon osalta. Hän tulee siihen lopputulokseen, että konsultti voi tapauksesta riippuen olla joko yrittäjä tai työntekijä. Hän pohtii myös sitä tulisiko yrittäjän ja työntekijän välimuotokonstruktiota kehittää edelleen lainsäädännöllisesti ja soveltaa entistä useammin. Artikkelissa analysoidut ratkaisut ovat kuitenkin 80- ja 90-luvuilta, vaikka artikkeli on julkaistu vuonna 2016. Tämä kertoo myös osaltaan ratkaisukäytännön vähäisyydestä ja oikeuskäytännön hitaasta ohjausvaikutuksesta.

Verottaja on toisinaan sivuuttanut osakeyhtiön ja kohdistanut verotuksen yhtiön omistajaan tai läheistahoon. Näissä tapauksissa osakeyhtiön tulo on lähinnä

143 Immonen – Villa 2015:73.

144 Koskinen – Mikkola – Purola 1997: 9.

145 Koskinen – Mikkola – Purola 1997: 129.

146 Koskinen 2016:3.

muodostunut osakeyhtiön omistajan suorittamasta työstä ja siitä veloitetusta työkorvauksesta. Mukana ei ole ollut muita ulkopuolisia työntekijöitä eikä liikevaihtoa ole muodostunut muusta toiminnasta. Pääomakin on yleensä ollut pieni. Ratkaisuissa on tosin ollut vaihtelua sekä lääneittäin että veropiireittäin.¹⁴⁷ Suurten osakeyhtiöiden tai vuokrayritysten osalta ei sivuutuksia ole tehty. Tämä heikentää jossain määrin perusteluiden voimaa.

Verohallinto on tehnyt paljon ratkaisuja nk. *kokonaisarvioinnin* perusteella. Tätä termiä on käytetty varsinkin epäselvien asioiden ratkaisujen perusteluissa. Tällöin ei ole annettu painoarvoa esimerkiksi sopimuksille tai osapuolten tarkoitukselle.¹⁴⁸ Esimerkiksi toimeksiantojen määrä on aiemmin katsottu relevantiksi verrattaessa sitä onko kyse työkorvauksesta vai palkasta. Jos yritys heti sai useita asiakkaita, ei toimintaa niin helposti sivuutettu. Tässä on kuitenkin merkitystä tietyllä suhdannevaihtelulla ja nyttemmin on katsottu, että mahdollisuudella tehdä töitä usealla toimeksiantajalle on merkitystä, ei varsinaisella todellisella toimeksiantajien lukumäärällä.¹⁴⁹

3.1.3 Työkorvauksen sivuuttamisen perusteet

Verohallinnon verotarkastuksessa tekemä yritysmuodon sivuuttaminen perustuu ennakkoperintälain soveltamiseen, ei oikeustoimilakiin. Vaikeutta asiassa lisää se seikka, että vaikka EPL:ssä määritellään, että maksajan on selvitettävä onko työstä maksettava suoritus palkkaa vai työkorvausta, ei laissa kuitenkaan määritellä olemassa olevaa instanssia, joka tämän määritelmän tekisi sitovasti. Esimerkiksi hakeutumista ennakkoperintärekisteriin, siihen hyväksymistä tai muiden työnantajavelvoitteiden hoitamista ei katsottu KHO:n ratkaisuissa olevan relevanssia arvioitaessa työnantajan tunnusmerkkejä¹⁵⁰. Toisaalta samoja seikkoja on esitetty juuri perusteeksi sille miten yrittäjyyttä arvioidaan. Perustelut ovat olleet siinä määrin ristiriitaisia, ettei selviä johtopäätöksiä ratkaisuista voida vetää. Ongelmallista on myös se, että oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa on jouduttu ottamaan kantaa työsopimuksen tai työsuhteen olemassaoloon tilanteessa, jossa työtä on jo tehty.¹⁵¹ Mikäli tilanne tulisi arvioitavaksi ennen työnteon aloittamista, saattaisi etukäteen pyydetty ennakkoratkaisu antaa luottamuksensuojaa sille, määritetäänkö jokin suoritus palkaksi vai työkorvaukseksi.

147 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:70.

148 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:12.

149 Koskinen – Mikkola – Purola 1997:74.

150 TurHaO 14.6.2013 13/0391/3.

151 Kaisto – Kallio 2011:13.

3.1.4 Sivuuttamisesta muussa lainsäädännössä

Vaikka tutkielmassa onkin kyse vero-oikeudesta, on silti paikallaan lyhyesti huomauttaa myös vastaavista tulkintaongelmista muiden lakien suhteen. Esimerkiksi työttömyyskassa arvioi itsenäisesti ansiopäivärahaa myönnettäessä, voidaanko työssäoloehdon aikana saadut suoritukset arvioida työsuhteesta saaduksi palkaksi. Työttömyyskassa voi siis oma-aloitteisesti sivuuttaa työntekijäaseman ja jo maksetut työttömyysvakuutusmaksutkin, jos se katsoo, etteivät työsuhteen kriteerit ole täyttyneet. Esimerkiksi laskutuspalveluyritysten palkkana maksetut suoritukset on näissä tilanteissa saatettu tulkita yrittäjätyöstä saaduksi ansiotuloksi, jonka pohjalta ansiosidonnaista päivärahaa ei ole voitu maksaa.

3.2 Sivuuttamista koskevaa ratkaisukäytäntöä ja arviointia

Tässä luvussa esitellään ajankohtaista vero-oikeudellista ratkaisukäytäntöä. Ratkaisukäytäntöä on varsin vähän, jonka vuoksi on ollut välttämätöntä käsitellä myös muiden kuin ylimpien tuomioistuimien käytäntöä. Esiteltävissä ratkaisuissa on toisaalta käsitelty työsuhdetta veroasiassa ja toisaalta veroasiaa yleisen tuomioistuimen linjassa. Lisäksi mukana on kirjanpitolautakunnan ratkaisuja. Ratkaisukäytäntöä voidaan yleisellä tasolla luonnehtia vaihtelevaksi ja ajoittain häilyväksi. Usein vaikuttaa siltä, että varsin samantapaisin perusteluin voidaan päätyä jopa päinvastaiseen lopputulokseen. Tätä niin kutsuttua kokonaisarvostelua ja siihen liittyvää perustelutapaa kritisoidaan luvussa 3.3. Valitut ratkaisut kuvaavat osaltaan myös asteittaista linjanmuutosta oikeuskäytännössä.

Turun hallinto-oikeus (HAO 14.6.2013 13/0391/3) ratkaisi oikeuskysymyksen siitä olivatko kahdelle ennakkoperintärekisteriin merkitylle yrittäjälle kuljetusliikkeen autojen ajamisesta maksetut suoritukset palkkaa vai työkorvausta. Autonkuljettajista toinen oli ensin ollut työsuhteessa kuljetusliikkeeseen. Sitten hän on laskuttanut työkorvausta toiminimellä kahden vuoden ajalta ja jatkanut taas jonkin aikaa työsuhteisena tämän jälkeen. Toinen autonkuljettaja oli ensin laskuttanut työkorvausta viitisen vuotta kommandiittiyhtiön nimissä ja lopun aikaa osakeyhtiön nimissä olematta missään vaiheessa työsuhteessa kuljetusliikkeeseen.

Työt oli suoritettu *kuljetusliikkeen kalustolla* ja autonkuljettajat olivat olleet kuljetusliikkeen *johdon ja valvonnan alaisia*. Molempien autonkuljettajien yritykset oli merkitty sekä *ennakkoperintärekisteriin* että *arvonlisäverovelvollisuusrekisteriin* tarkasteltuina ajanjaksoina. Yritykset olivat lisäksi huolehtineet muista lakisäätteisistä

velvoitteistaan. Laskutus sisälsi työkustannuksen eli palkan sivukuluineen sekä lisäksi katteen ja arvonlisäveron. Riidatonta oli, että työsuoritus oli autonkuljettajan työpanos.

Verottaja oli tekemänsä verotarkastuksen perusteella katsonut, ettei autonkuljettajien toiminta ole poikennut työsuhteisten autonkuljettajien työtehtävistä ja katsonut maksetut suoritukset palkoiksi. Autonkuljettajat olivat esittäneet työkorvausta puoltavia seikkoja.

Hallinto-oikeus on katsonut verottajan kannan mukaisesti, että suoritettavat korvaukset ovat olleet palkkaa. Perusteluiden mukaan toiminta ei poikennut työsuhteessa olleiden autonkuljettajien työtehtävistä. Toisen kuljettajan osalta ei tosin ole maksuunpantu ennakonpidätystä eikä sosiaaliturvamaksua, koska ei ollut riittävästi näytetty, ettei kyse ollut(kaan) työvoimanvuokrauksesta.

Hallinto-oikeuden ratkaisun perusteluissa ilmoitetaan, että huomioita on kiinnitetty erityisesti muun muassa työnjohto- ja valvontaoikeuteen, työvälineiden omistamiseen, yrittäjäriskiin sekä sosiaaliturvan järjestämiseen. Lisäksi lausutaan, että ”*eri tekijät ovat painoarvoltaan erilaisia ja ratkaisu tehdään kokonaisarviointina.*” Viimeinen perustelu on, että osapuolten ilmaisema käsitys ei ole ratkaiseva, jos tosiasiat eivät tue sitä.

Työsuhteen käsitettä on etsitty ennakkoperintälaista, jossa sitä kuitenkin ei määritellä eikä viittausta muuhunkaan lainsäädäntöön löydy. Tällöin hallinto-oikeus on päätenyt soveltamaan muita työoikeuden tulkintoja työsuhteesta.

Ratkaisu on ollut koko jaoston tekemä äänestysratkaisu 6–2, jossa eri mieltä olleet jäsenet olisivat päätyneet työkorvauksen pysyttämiseen. He ovat perusteluinaan esittäneet, että autonkuljettajien yritykset ovat hoitaneet kaikki lakisääteiset velvollisuutensa. Vaikka autonkuljettajien toiminta ei ole poikennut muuten työsuhteisten autonkuljettajien työstä, on painoarvoa annettu työsuhdeturvan puuttumiselle ja yrittäjäriskille. Kuljetuskaluston omistamista ei eri mieltä olevien jäsenten mielestä taasen ole pidetty ratkaisevana tekijänä. Myös autonkuljettajien ja kuljetusliikkeen väliselle sopimukselle olisi annettu painoarvoa.

Hallinto-oikeuden ratkaisu on osittain linjassa aiemman ratkaisun KKO 1955 II 79 suhteen mitä tulee kuljetuskaluston omistamiseen. Myös oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että työvälineiden omistaminen eli tässä tapauksessa kuljetuskaluston omistaminen olisi sinänsä yrittäjyyden merkki, mutta monessa muussakaan työssä ei edellytetä omia välineitä, vaikka työtä tehdäänkin työkorvauksena, vrt. lääkärit ja

lääkäriasemat sekä kampaamoiden vuokratuoliryttäjät. Mikäli työvälineiden omistaminen olisi kriteerinä vahva, tulisi monta muutakin menettelyä sivuuttaa verotuksessa. Työvälineiden omistamisen lisäksi hallinto-oikeus antoi painoarvoa sille, että kummallakaan kuljettajan työpanosta myyneellä yrityksellä ei ollut liikennelupaa. Työntekijä ei kuitenkaan milloinkaan tarvitse liikennelupaa vaan se on yritys- ja ajoneuvokohtainen. Luvan myöntää ELY-keskus hakemuksesta ja se vaatii hyvämaineisuutta, vakavaraisuutta ja nimetyn, liikenteestä vastaavan johtajan. Liikenneluvan eli yhteisöluvan myöntämiskriteerinä ei ole yrityksen työntekijöiden työsuhteiden laatu. Luvan saa, vaikka ei olisi yhtään työntekijää. Vastaavasti ravintola-alan kiireapulaisten työkorvaukset tulisi sillä perusteella sivuuttaa, ettei heillä ole anniskelulupia. Tällaista sivuuttamista ei kuitenkaan ole tehty.

Hallinto-oikeuden perustelut ovat melko lyhyet ja lukijalle jää osittain epäselväksi millä perusteella enemmistö on päätenyt siihen kantaan, että työkorvaus jälkikäteen muutettiin palkaksi. Lainsäädännössähän ei lähtökohtaisesti ole rajoitettu mahdollisuutta käyttää vuokratyövoimaa. Verohallinnon syventävien vero-ohjeidenkin mukaan¹⁵² yrittäjänä voidaan nimenomaan pitää henkilöä, joka tarjoaa ammatitaitoonsa perustuvia palvelujaan vaikkakin ilman mainittavaa pääomasijoitusta eli henkilön työpanos on myytävä tuote. Tilaajavastuulaissa ja työehtosopimuksissa on tiettyjä velvoitteita, mutta näihinkään ei nyt ole vedottu.

Perusteluissa on lausuttu vain kuljetuskaluston ja liikenneluvan puuttumisesta sekä ajosuoritteesta työsuorituksena. Vaikka autonkuljettajat ovat esittäneet työkorvausta puoltavia seikkoja, on kokonaisarviointina päädytty palkkaan. Vaikka eri tekijöiden painoarvojen erosta on lausuttu, ei kuitenkaan täsmennetä miten paljon painoarvoa kullekin faktorille on annettu eikä sitä, miten painotuksia on punnittu loppuratkaisussa. Myös viittaus osapuolten omaan käsitykseen on epäselvä. Selkeämpi viittaus esimerkiksi todellisiin laiminlyönteihin tai puutteellisuuksiin olisi ollut tarpeen, kun kuitenkin on lausuttu siitä, että yrittäjät olivat kantaneet vastuunsa järjestämällä esimerkiksi sosiaaliturvan ja kun tällaisen järjestelyn aiemmin on katsottu nauttivan luottamuksensuojaa¹⁵³.

Varsinaisiin yritysten keskenään tekemiin sopimuksiin tai yleisiin sopimusoikeudellisiin pätemättömyys- tai mitättömyysperusteisiin ei ole otettu millään lailla kantaa

152 2118/31/2004.

153 KHO:1998:61.

enemmistön perusteluissa. Ulkopuolisella ei tällaista oikeutta edes ole¹⁵⁴, täten verohallintokaan ei ole voinut näihin vedota. Työsopimusoikeuden säädöstö on laadittu heikompaa osapuolta suojelevaksi. Hallinto-oikeus ei myöskään ole perusteluissaan esittänyt sopimuksen kohtuuttomuutta koskevaa punnintaa. Kun on kysymys kolmen yrityksen tekemistä sopimuksista, ei ketään näistä osapuolista voida katsoa varsinaisesti edes heikommaksi osapuoleksi. Ilmeisesti enemmistö ei ole nähnyt sopimusoikeudellista painoarvoa yritysten tekemille sopimuksille, sillä aiheesta ei ole lausuttu mitään puoleen eikä toiseen enemmistön perusteluissa. Eri mieltä olevat jäsenet sen sijaan ovat lausuneet siitä, että he olisivat antaneet painoarvoa yritysten väliselle sopimukselle.

Työnantajan työnjohto- ja valvontaoikeus on palkkatyötä tukeva kriteeri, mutta kuljetusalalla on tyypillistä, että ajojärjestely suoritetaan terminaalien tai asiakkaan toimesta. Kuljetusliikkeen omistaja ei siis välttämättä käytä päivittäistä työnjohto- ja valvontaoikeutta niissäkään tapauksissa, joissa kaikki työntekijät ovat palkollisia. Tämä johtuu lähinnä kuljetusalalla yleisesti käytössä olevasta mallista, jossa työnjohto- ja valvontaoikeus on sopimuksella siirretty ajovälittäjälle tai toimeksiantajalle. Asia perustuu lähinnä käytännöllisyyteen. Ei voida kuitenkaan katsoa, etteikö lopullinen työnjohto- ja valvontaoikeus tästä huolimatta sinänsä kuuluisi kuljetusliikkeelle, sillä kuljetusliike viime kädessä päättää missä määrin työnjohto- ja valvontaoikeus annetaan muulle toimijalle.

Työkorvausta tukevat hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan yrittäjäriski, vastuu ja sosiaaliturvan järjestäminen. Todellisuudessa yrittäjäriskillä lienee suurinta painoarvoa, koska jättäytymällä yrittäjäksi työntekijä luopuu muun muassa työsopimuslain mukaisesta palkasta, minimitunneista sekä vuosi- ja sairauslomista. Työntekijä ei myöskään ole oikeutettu työttömyysturvaan, mikäli työtä ei ole lainkaan tarjolla. Työsuhteturvan puuttumisella on siis suurin merkitys työntekijän elatuksen kannalta¹⁵⁵.

Koska toinen autonkuljettaja on ollut aiemmin työsuhteessa samaan yritykseen, on epäselvää, mitä todellisuudessa on tapahtunut. Asiassa ei selviä, onko esimerkiksi työnantaja halunnut kiertää ajo- ja lepoaikalainsäädäntöä tai onko vastaavasti työntekijä halunnut käyttää hyväkseen mahdollisuuden yrittäjänä tehdä pidempää työpäivää. Kun

154 Saarnilehto 2009:119.

155 Hallinto-oikeus lausuu perusteluissaan varsin usein yrittäjäriskistä, mutta yrittäjäriskillä tarkoitetaan eri asioita eri tapauksissa. Joillakin aloilla voi joutua tekemään suuria kalusto- tai laiteinvestointeja kuten juuri kuljetusalalla omalla pääomalla tai velkarahalla, kun taas palvelusektorilla ei suuria investointeja välttämättä vaadita, joten riskitaso on matalampi.

kuljetusliikkeessä edelleen perusteluiden mukaan on useita muita työntekijöitä, vaikuttaa siltä, että yritysten perustaminen näiden kahden autonkuljettajan osalta on perustunut henkilöiden haluun yrittäjänä menestyä paremmin työelämässä. Mikäli kuljetusliike olisi ehdottanut järjestelyä työsuhteen velvoitteiden kiertämiseksi, olisi todennäköisesti kaikki työntekijät ulkoistettu samalla tavoin. Ratkaisussa ei ole mitään mainintaa siitä, että kuljetusliike ylipäättään olisi antanut lausumaa asiassa vaan selostuksessa referoidaan ainoastaan autonkuljettajien vastausta. Tämä tukee sitä käsitystä, että kyseessä olisi ollut autonkuljettajien tarve saada paremmat ansiot työkorvausta laskuttamalla.

Vaikka ratkaisu perustuu ennakkoperintälain 9 ja 13 §:ien tulkintaan, ratkaisussa ei ole varsinaisesta veronkierrosta (VML 28 §) mainittu mitään. Kun asia perustuu verotarkastukseen ja verottajan tekemään sivuutukseen, täytyy verojen välttämällä tai jonkinlaisella ajatuksella veronkierrosta kuitenkin olla jokin liityntä asiaan. Liityntä voidaan ehkä johtaa siitä, että ratkaisussa on VML 28 §:n mukaisesti saatettu asia sellaiseen oikeudelliseen muotoon joka verohallinnon ja hallinto-oikeuden mielestä vastaa asian todellista luonnetta, vaikka lakipykälään ei ole suoraa viittausta.

Pienenä yksityiskohtana voidaan vielä tarkastella verohallinnon verotarkastuksen lopputulosta. Verohallinto on verotarkastuksessa katsonut ensin kummallekin autonkuljettajalle maksetut suoritukset palkaksi. Tästä huolimatta toisen autonkuljettajan suorituksen osalta verohallinto ei ole maksuunpannut ennakonpidätystä eikä sosiaaliturvamaksuja, koska *ei ole riittävän varmasti näytetty, ettei kyse ole työvoimanvuokrauksesta*. Nämä kaksi perättäistä lausetta Verohallinnon perusteluissa osoittavat pientä haparointia viranomaistenkin perusteluissa. Epäselvässä tilanteessa asia tulisi ratkaista heikomman osapuolen hyväksi eli autonkuljettajan näkemys olisi tullut hyväksyä, kun viranomainen ei ole pystynyt näyttämään kantaansa toteen. KHO ei kuitenkaan muuttanut ratkaisun lopputulosta tai perusteluita.

KHO on antanut useita ratkaisuja koskien arvonlisäveroa ja ennakonpidätystä, kun yrittäjäyys on sivuutettu.

Korkein hallinto-oikeus on **16.9.2013 taltio 2932** antamassaan ratkaisussa lausunut ennakonpidätyksen maksuunpanosta silloin kun suoritus katsotaan jälkikäteen palkaksi. Kyse oli varsinaisesti siitä, miten palkan määrä tulisi huomioida ja miten kertaalleen laskutetulle ja vähennetylle arvonlisäveron osuudelle tulisi tehdä. Ratkaisu koski toimitusjohtajan työtä, jossa vuokratyötä myytiin osakeyhtiön B nimissä toiselle osakeyhtiölle eli A:lle. Kumpikin yritys oli kirjanpidossaan käsitellyt laskua arvonlisäverollisena työkorvauksena. B Oy

oli lisännyt arvonlisäveron osuuden laskuunsa ja A Oy oli maksanut sen sekä vähentänyt sen osaltaan. Myöhemmin B Oy oli vähentänyt arvonlisäveron määrän kirjanpidostaan ja A Oy oli vastaavasti saanut hyvityksen tältä osin.

Ratkaisussa osakeyhtiölle maksettu suoritus katsottiin jälkikäteen työn tehneen luonnollisen henkilön palkkatuloksi. Verohallinto on tällöin oikaissut kummankin yrityksen osalta arvonlisäverot. Varsinainen sivuuttamisperuste on tässä ratkaisussa eri, sillä pääasiana ratkaistiin se voiko toimitusjohtajan työn laskuttaa työkorvauksena. Kun lainsäädännössä selkeästi määritellään toimitusjohtajan henkilökohtainen asema, on hallinto-oikeuden ratkaisu perustunut virheellisen lain tulkintaan.

RATKAISU KHO 2012/477 Vaikka käyttäjäyrityksestä ei tule työnantajaa, on työn tekopaikaksi kuitenkin katsottu käyttäjäyrityksen sijaintipaikka toisin kuin työsuhteessa olisi katsottu. Seuraavassa KHO:n linjaus asiassa:

KHO 2012/17 ennakkoratkaisussa on ollut kyse matka- ja yöpymiskorvausten maksamisesta, kun työntekijä on työskennellyt käyttäjäyrityksen sijaintipaikalla. Tässä ratkaisussa oli kyse tarjoilijan tekemästä vuokratyöstä käyttäjäyrityksen ravintolassa Nilsiässä. Vuokrausyritys sijaitsi Jyväskylässä, jossa tarjoilija myös asui. Matkaa Jyväskylästä Nilsiään kertyi yli 100 kilometriä. Vuokrausyrityksen sijaintipaikalla tai työntekijän asuinpaikalla ei katsottu olevan merkitystä. TVL 72.2 §:stä mukaan työmatkana pidetään matkaa työntekemispaikalle myös silloin, jos työntekemispaikka sijaitsee muualla kuin oman työnantajan tai tämän kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikka ja työpaikka sijaitsee yli 100 kilometrin päässä verovelvollisen asunnosta. Lain sanamuodon mukaan tässä tapauksessa matka työpaikalle olisi saattanut olla työmatkaa ja oikeuttaa verottomaan matkakorvaukseen kuten alemmat oikeusasteetkin olivat katsoneet, mutta KHO linjasi siis nyt toisin. KHO lausui jatkossa noudatettavana ennakkoratkaisunaan, että työntekopaikka oli Nilsiä eikä vuokrattu työntekijä ollut oikeutettu verottomiin matka- tai yöpymiskorvauksiin. Täten vuokrausyritys ei voi maksaa matkakulujen korvausta tai päivärahaa työntekijälle, joka työskentelee käyttäjäyrityksessä eri paikkakunnalla. Vaikka vuokrausyritys katsotaan työntekijän työnantajaksi, ei vuokrausyrityksen toimipaikkaa kuitenkaan katsota työntekijän työpaikaksi.

KHO:n ratkaisusta voisi olla eri mieltäkin, mutta ratkaisu selventää jaetun työnantajajuuden käsitettä työn tekopaikan osalta. Työntekijä on kuitenkin oikeutettu vähentämään matka- ja yöpymiskuluja verotuksessaan, vaikkei oikeutta työnantajan maksamiin verottomiin kulukorvauksiin olekaan.¹⁵⁶ Jos ratkaisukäytäntö on yhdenmukaista, voitaneen tämä katsoa hyväksyttäväksi.

Ratkaisukäytännössä on toisaalta tapahtunut linjamuutosta vuokrausyrityksen isännänvastuuta koskien. Vielä vuonna 2005 korkeimman oikeuden ratkaisun mukaan

¹⁵⁶ Karttunen – Pasanen – Tannila 2014:133.

vuokrausyritys ei ollut isännänvastuussa työntekijän teoista, mutta vuonna 2007 Helsingin hovioikeuden lainvoimaiseksi jääneessä ratkaisussa vuokrausyritys oli katsottu vahingonkorvauslain 3 luvun 1 §:n nojalla velvolliseksi korvaamaan työntekijöiden aiheuttamat vahingot, ei käyttäjäyritys¹⁵⁷. Ratkaisun perusteluissa katsottiin, etteivät työnantaja eli vuokrausyritys ja käyttäjäyritys voineet sopimuksella muuttaa lain mukaista vastuuta kolmatta osapuolta sitovasti. Jos kolmas osapuoli vaatii työnantajalta korvausta, on työnantajan vahingonkorvauslain sääntöjen mukaisesti ne maksettava.¹⁵⁸

Ratkaisussa KHO:2013:1 oli kysymys siitä, oliko toimitusjohtajalle maksettu palkka hänen luonnollisena henkilönä ansaitsemaa palkkaa vai hänen omistamalleen yhtiölle maksettua elinkeinotuloa.

Toimitusjohtaja oli tehnyt sopimuksen erään asianajotoimiston (osakeyhtiö) toimitusjohtajana toimimisesta vuokratyöntekijänä siten, että hänen omistamansa yhtiö laskutti työstä työkorvausta. Toimitusjohtajan tehtävänä oli ollut laatia uusi strategia asianajotoimistoon. Strategialla oli määrä keskittyä uusasiakashankintaan, kehittää nykyasiakkuuksia ja parantaa kustannustehokkuutta. Asianajotoimiston juristien ei katsottu omanneen tarvittavaa osaamista tällä saralla, vaan päädyttiin palvelun ostamiseen määräaikaisena projektina tulostavasti.

Asianajotoimisto oli pyytänyt verohallinnosta ennakkoratkaisua siitä, onko kyse konsulttisopimuksen perusteella maksettavasta palkasta vai työkorvauksesta. Uudenmaana yritysverotustoimisto oli ennakkoratkaisussaan katsonut, että kyseessä on ennakkoperintälain 25 §:ssä tarkoitettu työkorvauksesta, koska toimitusjohtaja toimi määräaikaisena toimitusjohtajana sen enempiä perusteluita esittämättä.

Veronsaajien valvontayksikkö valitti ratkaisusta hallinto-oikeuteen vaatien ennakkoratkaisun muuttamista siten, että toimitusjohtajalle maksettu palkkio on ennakkoperintälain 13 §:n mukaista palkkaa. Valvontayksikön perusteluiden mukaan osakeyhtiölain mukaan toimitusjohtajana ei voi toimia oikeushenkilö, vaan tehtävä edellyttää aina henkilökohtaista työpanosta. Vain saneeraustilanteessa on oikeuskäytännössä katsottu, että toimitusjohtajan palkkio ei ole palkkaa. Kun nyt ei ollut kyseessä lain mukainen saneeraus, ei kyse voinut olla työkorvauksesta.

157 KKO 2005:135, vrt HelHO 2007:4302.

158 Saarnilehto 2007:125.

Valvontayksikkö katsoi toimitusjohtajan tehtävien olleen tavanomaisia toimitusjohtajalle kuuluvia tehtäviä, jotka liittyivät yrityksen normaaliin taloushallintoon.

Hallinto-oikeus hylkäsi veronsaajien oikeudenvaltvontayksikön tekemän valituksen katsoen toimitusjohtajalle maksetun palkkion olevan työkorvausta myöskään sen enempiä perusteluita esittämättä.

Veronsaajien valvontayksikkö pyysi valituslupaa hallinto-oikeuden päätökseen pyytäen Uudenmaan yritysverotustoimiston ennakkoratkaisun ja Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista ja toimitusjohtajan palkkion määrittämistä palkaksi ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella.

Valvontayksikkö esitti lisäksi perusteinaan, että osakeyhtiölain 6 luvun 19 §:n 1 momentin mukaisesti toimitusjohtajana voi olla vain saman luvun 10 §:n 1 momentin säännöksessä asetetut edellytykset täyttävä luonnollinen henkilö. Kun toimitusjohtaja on toiminnastaan sekä yksityisoikeudellisessa että rikosoikeudellisessa vastuussa, ei tätä vastuuta voida siirtää millekään muulle taholle. Myös hallituksen esityksen HE 126/1994 tarkoituksena oli määrittää, että selvästi henkilökohtaiseen työsuoritukseen perustuvat korvaukset ovat palkkaa. Edelleen valvontayksikkö esitti, että verohallinnon syventävien vero-ohjeidenkin mukaan vain poikkeustilanteissa (osakeyhtiön saneeraus- tai selvitystilanteet) toimitusjohtajan tehtävästä maksettua palkkiota voidaan pitää työkorvauksena. Tästä ei nyt kuitenkaan ollut kysymys. Lisäksi valvontayksikkö esitti perusteinaan, ettei palkkion määräytymisen perusteella voida katsoa toimeksiantoa erilliseksi projektiksi vaan asiassa on kyse tavallisesta liiketoiminnan kehittämisestä.

Korkein hallinto-oikeus myönsi veronsaajien oikeudenvaltvontayksikölle valitusluvan ja ratkaisi asian kumoamalla hallinto-oikeuden päätöksen ja yritysverotustoimiston ennakkoratkaisun katsoen, että kyse oli toimitusjohtajan palkasta. Perusteluissaan KHO lausui, että TVL:n 61 §:n 2 momentin mukaan veronalaista tuloa on työsuhteen perusteella saatu palkka. Myös ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella toimitusjohtajan työstään saama korvaus on palkkaa ja vaikka vero-oikeudellisia ratkaisuja ei tehdä ennakkoperintää koskevien säännösten perusteella on toimitusjohtajan palkkiota koskeva lainkohta erityissäännöksenä asiassa merkityksellinen. Lisäksi KHO lausui, että osakeyhtiölain 6 luvun 19 §:n 1 momentin mukaan toimitusjohtajaan sovelletaan samoja säännöksiä kuin hallituksen jäsenen eli

säännöksessä asetetut edellytykset täyttävä henkilö on luonnollinen henkilö. Sen sijaan palkkion muodollinen maksaminen toimitusjohtajan omistamalle yritykselle jäi asiassa vaille merkitystä kuten myös toimeksiannon määräaikaisuus. Ratkaisu oli yksimielinen.

Ratkaisu on ensisijaisesti vero-oikeudellinen ratkaisu, jossa on ollut kyse ennakonpidätyksen toimittamisesta. Sitä tukemaan on otettu kohtia osakeyhtiölaista.

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja tuloverolain 61 §:n 2 momentissa säädetään yhdenmukaisesti, että tämäntapainen toimitusjohtajalle maksettu korvaus on työsuhteen perusteella maksettavaa palkkaa. Vaikuttaa siltä, että asianajotoimisto on ollut asiassa epätietoinen ja halunnut saada ennakkoratkaisupyynnönsä vastauksen ottamatta varsinaisesti kantaa siihen tulisiko maksetun palkkion olla työkorvausta vai palkkaa. Mikäli asianajotoimisto olisi ollut jommallakummalla kannalla, olisi ratkaisua varten todennäköisesti esitetty perusteita tämän näkemyksen puolesta. Näin ei nyt ole. Valvontayksikkö on sen sijaan ollut sillä kannalla, että maksetun palkkion tulisi olla palkkaa ja perustellut asian erittäin kattavasti useaan eri lakipykälään tukeutuen.

Uudenmaan yritysverotustoimisto ja Helsingin hallinto-oikeus ovat kumpikin tulleet samaan lopputulokseen eli siihen, että kyseessä on työkorvaus. Kun valvontayksikkö on ainakin hallinto-oikeudessa vedonnut ennakkoperintälain 13 §:än, olisi odottanut sekä yritysverotustoimiston että hallinto-oikeuden ottavan kantaa perusteluissaan siihen, miksi kyseessä ei ollut tämän lain mukaisesti palkka vaan työkorvaus. Molemmat instanssit ovat lähinnä referoineet tapahtumainkulkua ja lakipykälää, mutta varsinaiset perustelut ja niistä tehtävät johtopäätökset uupuivat kokonaan. Kun ratkaisu on EPL:n vastainen, olisi ehkä ollut tarpeen perustella miten arvioinnissa ei ole päädytty voimassa olevan lainsäädännön mukaiseen ratkaisuun.

KHO on kumonnut sekä ennakkoratkaisun että hallinto-oikeuden päätöksen ja tullut siihen lopputulokseen, että kyse on palkasta. KHO:n perustelut ovat selvät, johdonmukaiset ja loogiset. Asiassa esitetyt lainkohdat tukevat ratkaisua. Kun ratkaisu on voimassa olevan lainsäädännön mukainen, ei ole edes välttämättä tarpeen perustella ratkaisua niin laajasti kuin tilanteissa, joissa päädytään lain kirjaimesta eroavaan ratkaisuun. Ratkaisu kuitenkin selvittää miksi palkkaan on päädytty ja millä perusteilla sekä sen millä asioilla ei ole katsottu olevan merkitystä, kun on päädytty palkkaan työkorvauksen sijasta.

Kun asianajotoimisto on vain pyytänyt ennakkoratkaisua ennakonpidätyksestä, ei asiassa käy ilmi miksi sitä pyydetään. Oletettavasti kyseessä on toimitusjohtajan halu laskuttaa työkorvausta yritykselleen ja välttää veroilta. Toinen mahdollinen asia voi olla asianajotoimiston kiinnostus välttää toistaiseksi voimassa olevan työsuhteen solmiminen pyytämällä toimitusjohtajaa myymään työtä työkorvauksena. Kun ennakkoratkaisua on pyydetty ennakonpidätyksestä verohallinnolta, on ongelma katsottu enemmän verotukselliseksi kuin työoikeudelliseksi.

Vaikka asia ja sen ratkaisu ovatkin ensisijaisesti vero-oikeutta koskevia, olisi asiassa voitu maksaa työkorvausta tai palkkaa ja mahdollisen riidan jälkeen viedä asia käräjäoikeuteen tutkittavaksi jollakin työoikeudellisella perusteella.

Asiassa on nyt vedottu osakeyhtiölakiin vain verolakeja tukevana säännöksenä. Kyse ei siis ole varsinaisesta työoikeudellisesta ratkaisusta.

Jos ratkaisua arvioidaan työoikeudelliselta kannalta, olisi KKO:n asiassa antaman ratkaisun lopputulema varmasti sama kuin nyt KHO:n. Käräjäoikeus ei tosin voisi ottaa kantaa ennakonpidätyksen toimittamisen perusteella. Edellytyksenä on, että osapuolet ovat päätyneet esimerkiksi työkorvaukseen ja jompikumpi osapuoli vie asian käräjäoikeuteen ratkaistavaksi jollakin työoikeudellisella perusteella. Yrityksen toimitusjohtajan ei yleensä katsota olevan työsuhteessa yritykseen¹⁵⁹. Yleisimpiä tämäntapaisia riitoja ovat irtisanomistilanteet, joissa kiistaa tulee vasta työsuhteen päättämisen jälkeen siitä oliko kyseessä ylipäättään työsuhde vai ei. Myös vuosilomapalkkojen osalta ratkaistavaksi tulee asioita, joissa riidan aihe on työsuhteen olemassaolo. Tässä asiassa jää mietityttämään miksi henkilö on palkattu toimitusjohtajaksi, jos on haluttu välttää palkan maksu. Asia olisi ollut mahdollista hoitaa palkkaamalla henkilö konsultiksi. Tällöin työkorvaus olisi mitä todennäköisimmin hyväksytty. Kyse on tavallaan konsultaatiosta sen suhteen miten toiminta saadaan kannattavaksi, ei asianajotoimiston toimitusjohtajana toimimisesta ilman juridista koulutusta. Käytännössä vaikuttaa jossain määrin siltä, että lain tulkintakäytäntö vaihtelee osittain myös ammattikunnittain. Tätä ilmiötä kommentoidaan vielä luvussa 5.1.

Täysin toisenlaiseen lopputulokseen on sen sijaan päästy seuraavan ratkaisun osalta:

Ratkaisussa KILA 2005/1756 sähköasennustyötä yksin harjoittanut henkilö katsottiin kirjanpitovelvolliseksi, vaikka hänellä oli vain yksi toimeksiantaja.

159 Vrt. yhdistyksen toimitusjohtaja

Toiminimellä oli y-tunnus ja se oli merkitty ennakonperintärekisteriin. Toimintaa katsottiin harjoitettavan ansaintatarkoituksessa ja sille oli ominaista riski.

Ratkaisuja vertailtaessa ei ole selvää, miten näin samantyyppisten toimintojen osalta on päädytty täysin päinvastaisiin ratkaisuihin. Vaikka ratkaisu sinänsä koski kirjanpitovelvollisuutta, niin kun KILA kuitenkin on päätöksensä perustellut, ei liene todennäköistä, että tämä menettely myöhemmin voitaisiin esimerkiksi verottajan osalta sivuuttaa. Varmaa tämä ei kyllä ole. Tällainen häilyvyys tuo vielä enemmän epävarmuutta ratkaisukäytännön luottamuksensuojaan.

3.3 Kokonaisarvioinnin kritiikkiä

Arvioitaessa sitä onko yrityksen kautta tapahtuvassa työpanoksen myynissä kyseessä työsuhde vai työkorvauksen myynti toimeksiantosuhteessa, on päädytty siihen, että tapauksia on arvioitava kokonaisuuksina. Useissa käytännön elämän tapauksissa on kaikesta lainsäädännöstä ja oikeuskäytännöstäkin huolimatta kuitenkin epäselvää, onko kyseessä palkkatyö vai yrittäjyys. Tämä on seurausta siitä, että erityisesti hallinto-oikeuslinjassa perustelut eivät kaikilta osin ole niin laadukkaita kuin niiden pitäisi olla. Perusteluissa esitetään usein erilaisia asioita kertomatta kuitenkaan näistä vedettyjä johtopäätöksiä vaan todetaan ylimalkaisesti, että asiassa on päädytty kokonaisarviointina johonkin lopputulokseen. Tällaisesta lopputulemasta ei kuitenkaan riittävän hyvin selviä, mitä tekijöitä kokonaisarvioinnissa on toisaalta painotettu tai toisaalta pidetty vähämerkityksisinä. Näin ratkaisuista ei saa luontevasti osviittaa siihen, miten käytännön elämässä pitäisi toimia.

Kokonaisarvioinnissa on katsottu, että merkitystä tulee antaa muun muassa sosiaalisille ja yhteiskunnallisille arvoille sopimuksen oikeudellista luonnetta arvioitaessa. Toisaalta on esitetty kannanottoja sen puolesta täytyykö työn johto- ja valvontaoikeus, toisaalta merkitystä on annettu sille miten työntekijäasemaa arvioidaan. Myös sille on annettu merkitystä kohdistuuko välitön hyöty työnteosta työnantajalle vai työntekijälle. Eräs relevantti peruste on myös vastikkeenmääräytymisperuste. Jos on olemassa taloudellinen riski, on toiminta katsottu yrittämiseksi. Toisaalta, jos työnteko ei ole poikennut muiden työsuhteessa olevien työntekijöiden asemasta, on työnteko katsottu yleensä työsuhteiseksi, vaikka esimerkiksi työnjohto- ja valvontaoikeus ei suoranaisesti toteutuisikaan. Oikeusoppineidenkin kesken on kuitenkin eri näkökantoja siitä, mitkä asianhaarat ovat relevantteja kokonaisarviointia suoritettaessa.¹⁶⁰

160 Kröger 1995:40–41.

Oikeuskirjallisuudessa voidaan nähdä tiettyjä linjoja sen suhteen miten kantaa on otettu kokonaisarviointiin.

Koskinen on ottanut kantaa siihen, että työsopimuslaki ei tunne toimeksiantosopimusta, mutta kun verotuksessa on olemassa työkorvaus, on myös työsopimuslain puolelle ollut pakko synnyttää sitä vastaava sopimuskonstruktio. Koskinen on katsonut lisäksi relevanssia olevan työnjohto-oikeudella, palkanmaksuvelvollisuudella ja sosiaalisilla oikeuksilla. Hänen kantansa mukaan yrittäjyyttä arvioidaan muun muassa taloudellisen riskin olemassaololla ja muilla muodollisten yrittäjän tunnusmerkkien perusteella.

Engblom ja **Adamsson** ovat teoksessaan Työnantaja ja verosuunnittelu ottaneet kantaa työsuhteen ja yrittäjyyden väliseen kokonaisarvioinnin ongelmallisuuteen muun muassa toteamalla, että ensisijaisesti tulee pyytää ennakkotieto tai –ratkaisu. Edes tämä ei kuitenkaan aina poista ongelmaa, sillä työskentelytapojen muuttuessa, ei ennakkoratkaisu välttämättä sovellu kuin siihen tapaukseen, johon sitä on pyydetty.

Hietala ja **Kaivanto** päätyvät pitämään ennakkoperintärekisteriin kuulumista yrittäjyyden tärkeimpänä tunnusmerkkinä, mutta katsovat, että jos sopimussuhde tästä huolimatta täyttää työsopimuksen tunnusmerkistön, tulisi työaika- ja ennakonperintälakia soveltaa.¹⁶¹ Näkökanta on hieman ristiriitainen, mutta voitaneen tulkita, että työsopimuksen tunnusmerkistö on ratkaisevin kokonaisarvioinnissa.

Moilanen taas jakaa uusimmassa teoksessaan (2013) työ- ja toimeksiantosuhteessa toimimisen kolmeen eri tekijään: työntekijään, yrittäjämäisesti toimivaan henkilöön ja yrittäjään. Näistä yrittäjämäisesti toimivalla henkilöllä hän tarkoittaa yrittäjää, joka ei ole hankkinut muodollista yrittäjästatusta itselleen ja antaa esimerkiksi freelancerin. Toiminta on yleensä pienimuotoista ja sivutoimista. Jos toiminta laajenee, tällainen freelancer yleensä perustaa yrityksen, koska verovähennysoikeus on tällöin laajempi. Muuten hän esittää työntekijän ja yrittäjän kokonaisarvioinnin perustuvan samoihin teemoihin kuin Koskinenkin eli työnjohto-oikeuteen, palkanmaksuvelvollisuuteen ja sosiaalisiin oikeuksiin ja toisaalta yrittäjää koskien muun muassa taloudellisen riskin olemassaoloon ja muihin muodollisiin yrittäjän tunnusmerkkeihin. Moilanen esittää myös kantanaan, että ratkaisevaa on työn teettäjän vilpittömän mielen. Lopullinen arviointi tulee kuitenkin hänenkin kantansa mukaan tehdä tapauskohtaisesti.¹⁶²

161 Hietala – Kaivanto 2008:10.

162 Moilanen 2013:101.

Haasteellisuutta arviointiin tuo lisäksi se, että eri tahot ratkaisevat asioita pelkästään yhdestä näkökulmasta, vaikka ratkaisu tällöinkin perustuu kokonaisarviointiin. Ero esimerkiksi työoikeudellisen ja EPL:n mukaisen työsuhteen käsitteessä aiheuttaa sen, ettei yksittäisellä riita-asiassa annetulla ratkaisulla ole vaikutusta EPL:n soveltamiseen.¹⁶³ Täten KKO:n asiassa antama ratkaisu antaa oikeusohjeen vastaavanlaisten työoikeudellisten riitojen ratkaisuun alioikeuksissa, muttei se sido verohallintoa sen ratkaistessa ennakkoperintälain mukaista asiaa työsuhteesta. KHO:n ratkaisut taas koskevat yleensä vero-oikeudellisia työsuhteeseen liittyviä asioita (esim. ennakkoperintää) eli näistä ratkaisuista ei yleensä ole oikeusohjeeksi muissa työoikeudellisten asioiden soveltamisissa käräjä- tai hovioikeuksissa.

Työneuvosto antaa tuomioistuimen pyynnöstä lausuntoja muun muassa vuosilomalaista ja työaikalaista. Se ei suoraan voi antaa ratkaisusuosituksia tai määrätä miten asia tulee ratkaista, vaan se lausuu tapauskohtaisesti siitä voidaanko tai tuleeko jotain tiettyä lakia soveltaa kyseessä olevassa tapauksessa. Sen antamat lausunnot lain tulkinnasta eivät kuitenkaan ole tuomioistuinta sitovia.¹⁶⁴ Työneuvosto on antanut useita lausuntoja esimerkiksi koskien vuosilomalain soveltamista lääkärin osalta. Lopputulos kuitenkin tavallaan ottaa kantaa myös siihen onko lääkäri työsuhteessa vai yrittäjä.

Keskusverolautakunta voi antaa ennakkoratkaisun siltä osin onko suoritus palkkaa ja tulisiko siitä kantaa ennakonpidätys vai onko suoritus työkorvausta ja tulisiko siitä esimerkiksi periä lähdevero. Verohallinto arvioi yrittäjän ja työsuhteen välistä eroa omien normiensä mukaisesti. Sen arviot perustuvat verolakeihin, eivätkä ne ole yhtäläiset työlainsäädännön kriteereiden kanssa.¹⁶⁵ Tästä syystä työoikeudellisissa asioissa päädytään usein eri ratkaisuihin, kun tapauksia arvioidaan työlainsäädännön näkökulmasta.

Käytännön elämässä ei siis ole mahdollista saada mistään instanssista kokonaisratkaisua, jossa sekä vero-oikeudelliset että työoikeudelliset näkökulmat olisi otettu huomioon. Eri ratkaisijatahot väittävät kyllä suorittavansa kokonaisarvioiteja, mutta suorittavat tosiasiallisesti lähinnä omasta näkökulmastaan. Osittain tämä on toki perusteltuakin. Työpanostaan myyvän yrittäjän tms. oikeusturvan kannalta on kuitenkin hankalaa, ettei hän oikeastaan voi varmistua tilanteestaan. Sivuuttamismenettelyyn sisältyvä riski koskettaa myös työpanoksen ostajaa, koska

¹⁶³ Myrsky 2011:644. Hallinto-oikeuksien ratkaisulla on täten vain rajoitettua prejudikatiivista merkitystä.

¹⁶⁴ Hietala – Kaivanto 2008:36

¹⁶⁵ Elomaa 2011:72–75.

sivuuttamisen seurauksena hänet usein tulkitaan työnantajaksi. Kun yritystoiminta sivuutetaan, veronluonteisten ja lakisääteisten kustannusten kuuluisi pääsääntöisesti uuden tulla työnantajasubjektin maksettaviksi. Korkeimman hallinto-oikeuden kuljetusalaa koskevassa ratkaisussa¹⁶⁶ on lausuttu ennakonperinnän ja arvonlisäverojen maksuunpanosta, muttei muiden lakisääteisien velvollisuuksien hoitamisesta. Työnantajalla on kuitenkin useita muitakin velvollisuuksia, jotka kokonaan jäivät ratkaisussa huomioimatta. Seuraavassa luvussa tarkastellaan erikseen kaikkia niitä työnantajan maksettavaksi säädettyjä velvollisuuksia, joista säädellään eri laeissa ja analysoidaan edeltävien lukujen pohjalta, miten sivuuttaminen muuttaa työpanoksen myyjän ja työpanoksen ostajan tilannetta. Lisäksi viimeisessä alaluvussa 4.3 havainnoidaan sivuuttamisen seurauksena syntyviä anomaliaita.

4 SIVUUTTAMISEN KÄYTÄNNÖN SEURAUKSET

SOPIMUSOSAPUOLTEN NÄKÖKULMASTA

Lainsäädäntö määrittelee varsin tarkoin, mitä velvoitteita työpanoksen ostajalla ja myyjällä on eri sopimustyypeissä. Nämä on käyty läpi edellä luvussa 2. Erityisesti työnantajavelvoitteiden laiminlyönnit on sanktioitu, osittain varsin ankarastikin. Kun työpanoksen myynti yrityksen kautta sivuutetaan ja maksettu korvaus tulkitaan palkaksi ja maksaja työnantajaksi, työpanoksen ostaja muuttuu vero-oikeudellisessa mielessä työnantajaksi. Jos työpanoksen ostaja katsotaan sivuuttamisen seurauksena verotuksessa työnantajaksi, periaatteessa kaikkien työnantajarooliin liittyvien velvoitteiden tulisi johdonmukaisuuden nimissä aktualisoitua. Vastaavasti työpanostaan myyvän tulisi myös joka suhteessa päästä nauttimaan työntekijän rooliin liittyvistä eduista.

Sivuuttamista koskeneissa ratkaisuissa (luku 3.2) tyydyttiin kuitenkin ”oikaisemaan” tilanne vain osittain eikä kokonaisuudesta ole lausuttu mitään. Vero-oikeudelliset eri hallintotuomioistuinten ratkaisut eivät kuitenkaan todennäköisesti koskaan tule eläkeyhtiön, tapaturmavakuutusyhtiön tai työttömyysvakuutusrahaston tietoon eivätkä näihin liittyvät työnantajavelvoitteet siten koskaan aktualisoidu. Toisaalta taas työnantajaksi määrätyn työpanoksen ostajan ja työpanoksen myyjän kirjanpidon ja verotuksen perusteet muuttuvat ja osapuolille syntyy tarve oikaista näitä muuttuneen tilanteen mukaiseksi. Kokonaistilanteesta riippuen saattaa toisella olla suurempi intressi saada muutkin positiot oikaistuksi, esimerkiksi jos on sattunut joku suurempi vahinko.

166 Turun HAO 14.6.2013 13/0391/3.

Tällöin yrittäjällä, joka sivuuttamismenettelyn perusteella todetaan työntekijäksi, saattaa olla intressi saada tapahtuma isännänvastuun piiriin.

Kaikki oikaisut eivät kuitenkaan ole ylipäättään mahdollisia ja oikeusprosessit ovat yleensä myös niin pitkällisiä, että oikaisemiselle asetetut määräajat ylittyvät. Seuraavissa alaluvuissa lähdetään liikkeelle siitä, mitä muutoksia sivuuttamisesta seuraa ja päädytään siihen, mitä muutoksia eri lakien mukaan olisi syytä lisäksi tapahtua.

4.1 Sivuttamisen vaikutukset ennakkoperinnässä, työnantajamaksuissa ja arvonlisäverotuksessa

Kun sivuuttamisesta saadaan lainvoimainen ratkaisu hallinto-oikeudesta tai korkeimmasta hallinto-oikeudesta, on osapuolten yritysten meneteltävä tämän ratkaisun mukaisesti. Tässä tutkielmassa analysoiduissa sivuuttamisratkaisuissa Verohallinto on maksuunpannut **ennakonpidätyksen** ja/tai **sosiaaliturvamaksut** joko taannehtivasti tai ratkaisupäivästä lukien. Ensimmäisiä ratkaisuja on tehty siten, että ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut määrättiin ratkaisupäivästä lukien. Uusimmissa ratkaisuissa ennakonpidätykset on määrätty noin vuoden ajalta taannehtivasti. Sosiaaliturvamaksu veronluonteisena maksuna voidaan määrätä maksettavaksi takautuvasti veronkorotuksineen ja korkoineen. Ratkaisukäytäntö on siis ollut ohjaavaa.

Arvonlisävero on käsitelty sivuuttamisratkaisuissa loogisesti lukuun ottamatta Turun hallinto-oikeuden ratkaisua, jossa ei ole lausuttu arvonlisäveron osuudesta lainkaan. Arvonlisäveron luonteen vuoksi kyseeseen tulevat sekä palauttaminen että vastaavasti vähennettyjen arvonlisäverojen oikaisu. Arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaanhan arvonlisäveroä suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä.¹⁶⁷ Yritys saa vastaavasti vähentää veron ostamistaan hyödykkeistä ja erotus tilitetään kuukausittain verotilille. Yritys saa vastaavasti hyvitystä verotilille, mikäli ostot ovat suuremmat kuin myynti. Yrittäjä on laskuttanut työkorvausta työtä ostavalta yritykseltä arvonlisäveroinen. Kun sivuttaminen tehdään, on arvonlisäverot oikaistava vastaavalla tavalla. Arvonlisävero on toisaalta läpivirtaavaa rahaa, jonka yritys joutuu kyllä tilitämään, mutta saa vastaavasti vähentää ostoistaan. Verottaja on joissakin ratkaisuissa luopunut kuittaussitoumussääntelyyn perustuen korjausten vaatimisesta, jos ratkaisun osapuolet ovat tältä osin tyytyneet ratkaisuun eivätkä korjaukset ole olleet tarkoituksenmukaisia.¹⁶⁸ Korjaukset aiheuttaisivat paljon työtä, mutta eivät muuttaisi

167 Juanto – Saukko 2012:13.

168 Juanto – Saukko 2012:242.

kirjanpidossa olevaa lopputulosta veron luonteesta johtuen. Jos korjauksia sen sijaan olisi tarve tehdä hallinto-oikeuden tai KHO:n tekemän päätöksen perusteella, on aikaa yleensä kulunut niin paljon, ettei oikaisu enää ajallisesti liene mahdollinen arvonlisäverolain 191 §:n mukaisesti. Ilmeisesti arvonlisäverolain 192 §:n mukainen oikaisu sen sijaan tulisi tällöin vielä kyseeseen

AVL:ssä lausutaan, että mikäli verovelvollinen on tehnyt virheen omaksi tappiokseen eli ilmoittanut veron määrän liian suureksi tai vähennettävän veron liian pieneksi, saa hän vähentää sen seuraavan tai seuraavien kalenterikuukausien tilityksistä¹⁶⁹. Tämä tarkoittaa lähinnä laskuvirhettä tai vastaavan tyyppistä virhettä, joka siis on mahdollista korjata oikaisupyynnöllä tekemättä vähentämällä vastaava summa seuraavan mahdollisen kalenterikuukauden aikana. Mikäli virhe on veronsaajan vahingoksi, tulee verovelvollisen antaa uusi valvontailmoitus ja kohdistaa vero oikeaan kalenterikuukauteen. Arvonlisäverolain 191 a § mukaan verovelvollisella on velvollisuus tehdä oikaisu viimeistään kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jolloin oikea veron määrä olisi tullut ilmoittaa. Tällainen oikaisu tulee siis kyseeseen, kun halutaan tehdä muutoksia jo vahvistettuun tilinpäätökseen. Mikäli sivuuttamisratkaisu on tehty ennen kolmen vuoden määräajan kulumista, lienee verovelvollisen mahdollista tehdä tällainen korjaus arvonlisäveron osalta ilmoitusmenettelyllä.

Arvonlisäverolain 192 § mahdollistaa toisaalta sanamuotonsa mukaisesti oikaisut ja korjaukset hakemuksen tai valituksen lopputuloksen perusteella. Tästä voitaneen vetää sellaiset johtopäätökset, että tämä on mahdollista muualla lainsäädännössä olevista määräajoista huolimatta. Muutenhan tässä olisi lausuttu tietyistä määräajoista. Arvonlisäverolain 192 § kuuluu seuraavasti:

”Jos Verohallinto verovelvollisen hakemuksesta, valituksen johdosta tai muuten toteaa, että sen päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen, Verohallinnon on oikaistava päätöksessä oleva virhe, ja verovelvollisella on oikeus saada virheen johdosta liika maksettavaksi määrätty vero tai vero, joka oli päätetty jättää palauttamatta, palautuksena, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.”

Sivuuttamisratkaisuihin ei ole lausuttu kuin ennakonperinnästä, sosiaaliturvamaksuista ja toisinaan arvonlisäveroista. Työsuhde ei kuitenkaan muodostu vain näistä kolmesta tekijästä kuten aikaisemmassa luvussa on selvennetty. Kun työsuhde aktualisoituu, tulisi

169 Leppiniemi – Leppiniemi 2005:371.

myös kaikkien muiden työsuhteen tunnusmerkkien täytyä. Näitä tunnusmerkkejä ei ole lainkaan sisällytetty tehtyihin ratkaisuihin.

Sivuuttaminen saattaa aiheuttaa yllätyksiä myös **vakuutusten** osalta, sillä työntekijöille otettujen vakuutusten verotusta on käsitelty suppeasti oikeuskirjallisuudessa ja alan artikkeleissa. Tämä tulee kyseeseen lähinnä tapauksissa, joissa yrittäjä on ottanut itselleen vakuutuksia, mutta sivuttamisen jälkeen joutuu arvioimaan tilannetta uudestaan. Lainsäädäntö on jossain määrin epäselvää ja oikeuskäytäntöäkin on vähäisesti.¹⁷⁰ Yllätyksiä saattaa aiheuttaa se seikka, että yritys on *vakuutuksenottaja*. Sillä on määräysvalta tehdä muutoksia vakuutus sopimukseen, pantata vakuutus, siirtää tai lopettaa vakuutus. Jos säästöä sisältävästä vakuutuksesta kesken vakuutusajan halutaan nostaa säästöä ja vakuutusehdot tämän sallivat, maksetaan suoritus kuitenkin *takaisinostona* vakuutuksenottajalle eli sivuutetulle yritykselle.¹⁷¹

Pakollisten henkilövakuutusten vakuutusmaksuja ei ole säädetty veronalaiseksi etuudeksi vakuutetun verotuksessa miltei osin. Pakollisesta eläkevakuutuksesta maksettu eläke verotetaan aina ansiotulona. Koska tällainen vakuutus ei sisällä säästöosuutta, ei vakuutuksenottajalla ole merkitystä asiassa.¹⁷² Eläkkeen maksaminen aktualisoituu kuitenkin harvoin juuri samanaikaisesti sivuuttamisen kanssa.

Työntekijän **eläkevakuutuslain** 155 §:n mukaan mikäli lainsäädäntö tai oikeuskäytäntö muuttuu ja työnantaja joutuu järjestämään takautuvasti työeläkkeen työntekijälle, joka aiemmin ei ollut tämän lain alainen, voidaan työnantaja hakemuksesta osaksi tai kokonaan vapauttaa eläketurvan järjestämisestä ajalta ennen tällaisen syyn ilmenemistä. Tästä on vedettävissä sellainen johtopäätös, että työnantaja voisi vapautua eläkevakuutuslain mukaisesta eläkevakuutusmaksujen suorittamisesta hakemuksesta, mikäli työpanoksen myyjä samalta ajanjaksolta olisi maksanut YEL-eläkettä itselleen. Mahdollista on myös molempien eläkelajien samanaikainen maksujen maksaminen eläkevakuutusyhtiölle eli ne eivät ole keskenään toisiaan poissulkevia. Mikäli työpanoksen myyjä on samanaikaisesti huolehtinut YEL-eläketurvastaan, kirjoittaja arvioi, ettei TyEL-vakuutuksen ottamatta jättämistä sanktioitaisi samalta ajanjaksolta. Koska annetuissa ratkaisuissa ei ole lausuttu mitään eläkevakuutusten osalta, ei varmoja johtopäätöksiä voida kuitenkaan vetää.

170 Kivioja – Niiranen – Kontkanen 2011:145.

171 Kivioja – Niiranen – Kontkanen 2011:146–147.

172 Kivioja – Niiranen – Kontkanen 2011:156.

Vuokratyöalalla pystyttiin aiemmin ketjuttamaan määräaikaista työsopimuksia siten, että eläkemaksut pystyttiin kokonaan välttämään ptkimällä työsuhteet alle kuukauden mittaisiin jaksoihin tai vaihtamalla työnantajaa emoyhtiöstä tytäryhtiöksi. Tällainen eläkemaksujen kiertomahdollisuus loi laajan tytäryhtiöverkoston, jonka tarkoituksena oli vain eläkemaksujen välttäminen. Lakimuutos vuonna 1999 teki tästä lopun, sillä nyt kaikista työsuhteista on maksettava eläkemaksut riippumatta työsuhteen laadusta tai pituudesta.¹⁷³ Tarkasteltaessa prosenttiosuuksia asia jää hieman kaukaiseksi, mutta jos tarkastellaan toteutuvia euromääräisiä maksuja, on esimerkiksi 5 000 euron kuukausipalkasta työnantajan maksettava lisäksi 942,50 euroa kuukaudessa eläkevakuutusmaksua ja vastaavasti esimerkiksi 75 000 euron vuosipalkasta 14 137,50 euroa eläkevakuutuksen vuosimaksuna jo maksetun bruttopalkan lisäksi. Näiden konkreettisten laskelmien perusteella asia on paremmin ymmärrettävissä, varsinkin jos lisäksi arvioidaan millainen liikevaihto tarvitaan, jotta pelkästään bruttopalkka 75 000 euroa sekä vuotuinen eläkevakuutusmaksu 14 137,50 euroa eli yhteensä 89 137,50 euroa/työntekijä saadaan katettua yrityksen toiminnalla. Edellä mainittu laajahko tytäryhtiöverkostojen perustaminen oli siis varsin kannattavaa.

Koska eläkevakuutusmaksut ovat varsin suuria, vaikuttavat ne eniten yrityksen tulokseen ja sitä myötä verorasitukseen. YEL-vakuuttamista ei ole säädelty yhtä tarkasti kuin TyEL-vakuuttamista eli YEL-vakuutuksella voi myös keinotekoisesti vaikuttaa tulokseen ja verotukseen. Esimerkiksi vuonna 2017 YEL-tulon alaraja on 7 645,25 euroa vuodessa ja yläraja 173 625 euroa vuodessa. Yrittäjä voi tällä välillä vapaasti määritellä yrittäjäeläkkeen maksun perusteen ilmoittamalla summan vakuutusyhtiöön etukäteen. YEL-maksuprosentti vuonna 2017 on aloittavan yrittäjän osalta 18,798 %:ia tästä yrittäjän itse itselleen määrittelemästä ansiotasosta. Normaali YEL-maksun suuruus vuonna 2017 on 24,1 %:ia edelleen tästä itse määritellystä maksuperusteesta.¹⁷⁴

Kun yrittäjä voi vapaasti määritellä vuosityöansionsa riippumatta siitä, miten paljon hän todellisuudessa tienaa tai nostaa varoja yrityksestään, ei voida tarkoin laskea yrittäjäeläkkeen kustannuksia. Yrittäjäeläkejärjestelmä mahdollistaa kuitenkin yrityksen tuloksen muuttamisen keinotekoisesti mutta laillisesti riippuen siitä miten yrittäjä järjestee tulevaa eläketurvaansa. Yrittäjän on mahdollista määritellä vuosityöansio minimiin ja maksaa tämän mukaiset minimimaksut. Seuraava taulukko valottaa YEL-järjestelmän maksuvaihtoehtoja verrattuna TyEL-maksuun, jos palkka on esimerkiksi 50 000 euroa vuodessa.

¹⁷³ Elomaa 2011:26.

¹⁷⁴ Ilmarinen verkkosivut, luettu 21.3.2017.

Tyel-palkka	YEL-palkka	YEL-palkka
50 000 €	50 000 €	50 000 €
Tyel-maksu	YEL-minimimaksu	YEL-maksimimaksu
12 100 €	1 735,98 €	39 318,75 €

Yrityksen on siis maksettava työsuhteisen työntekijän 50 000 euron vuosituloista noin 12 100 euroa vuosittain eläkevakuutusyhtiölle Tyel-maksuna. Tämä lakisääteinen maksu perustuu palkan määrään, eikä siihen ole mahdollista tehdä mitään muutoksia. Maksun suuruus muuttuu palkan määrään mukaan eli jos työntekijä saa palkankorotuksen, maksu suurenee vastaavasti.

YEL-vakuutuksen ottanut yrittäjä voi sen sijaan, vaikka hän tienaisikin saman 50 000 euroa vuodessa, määritellä työtulokseen minimitulon 7 645,25 euroa vuodessa ja selvittää 1 735,98 euron vuotuisella maksulla¹⁷⁵. Verrattuna TyEL-vakuuttamiseen YEL-vakuutuksella on siis tässä esimerkkitapauksessa mahdollista selvittää 10 364,02 euroa edullisemmalla vuosimaksulla. Eläketurva tulee luonnollisesti olemaan hyvin paljon huonompi kuin TyEL-työsuhteessa. Yrittäjä voi vastaavasti määritellä YEL-palkkaseen maksimitulon 173 625 euroa ja maksaa 39 318,75 euroa YEL-maksua vakuutusyhtiöön vuodessa. Maksimimaksua tai ylisuurta YEL-maksua ei käytännössä ole mahdollista suorittaa, mikäli yhtiön tulos on vaatimaton. Teoriassa tai suuremmassa liiketoiminnassa tällainenkin järjestely on mahdollinen.

YEL-vakuutettu yrittäjä pystyy siis maksamalla minimieläketurvaa ikään kuin käyttämään tulevat eläkerahansa heti. Yrityksen tulos paranee, jos eläkemaksu on pieni. Verotettava tulo nousee vastaavasti, joten verorasitus kasvaa. Halutessaan yrittäjä voi itse investoida eläkerahansa esimerkiksi kiinteistö-, rahasto- tai muihin sijoituksiin niin, että hän tulevaisuudessa saa hyvän tuoton. Jos sijoitus tuottaa huonosti, hän saa hyvin pienen YEL-eläkkeen eikä siis juurikaan muuta huonoista sijoituksista johtuen. Jos sijoituksen tuotto sen sijaan on hyvä, hän saa pitää sen pois lukien mahdolliset veroseuraamukset. Omatoimisesti sijoitetut rahat ovat myös tarvittaessa yrittäjän nostettavissa hänen haluamanaan ajankohtana, jos hänen taloudellinen tilanteensa

¹⁷⁵ Varma verkkosivut luettu 22.3.2017

tällaista vaatisi. YEL-vakuutuksesta ei voi tarvittaessa nostaa varoja ennen laissa määriteltyä ajankohtaa. Menettely mahdollistaa siis tietynlaisen jouston yrittäjän osalta, työntekijöiden osalta yrityksen on hoidettava velvollisuutensa lakisääteisesti sekä määrällisesti että ajallisesti.

TyEL-vakuutuksen piiriin kuuluvat vakuutetaan todellisen ansaitun vuosipalkan mukaan ja eläkelaitos tekee sijoitukset siten, että tuotto tulevaisuudessa on mahdollisimman suuri. Eläkkeen määrä määräytyy työtulon eikä sijoituksen tuottojen mukaan, joten eläkevakuutusyhtiön tekemät huonot sijoitukset eivät vaikuta mitenkään tulevaan eläkkeen määrään. TyEL-vakuuttaminen on lainsäädäntöön perustuvaa ja mahdolliset muutokset siihen vaativat lain muutosta. On mahdotonta arvioida eläkkeen määrää ja tasoa monta vuosikymmentä eteenpäin. Tendenssi on kuitenkin ollut sellainen, että eläkkeen määrät ovat pienentyneet suhteessa työtuloon ja vapaaehtoisten vakuutusten ottaminen on tullut osaksi työntekijän omaehtoista eläkesäästämistä. Lisäksi eläkeikää on nostettu ja on mahdollista, että sitä edelleen nostetaan tulevaisuudessa. Lainsäädäntöön ja vakuuttamismenettelyyn voidaan tulevaisuudessa tehdä muutoksia, kuten on tehty aiemminkin, esimerkiksi muutokset vapaaehtoisten eläkevakuutusten verovähennyksiin laskivat näiden vakuutusten suosion minimiin. Sen arvioiminen, miten eläketurvaa tullaan tulevaisuudessa muuttamaan, on vaikeaa, lähes mahdotonta. Ei ole kuitenkaan odotettavissa, että eläkkeen määriin tulisi korotuksia vaan päinvastoin, on todennäköistä, että eläketurva entisestään heikkenee.

Työturvallisuusmääräysten laiminlyönti on sanktioitu rangaistuksin, mutta rangaistukset voidaan kohdistaa vain sille taholle, joka käyttää todellista päätösvaltaa asiassa. Mikäli yrittäjä jälkikäteen katsottaisiin pääurakoitsijan tai muun yhteisellä työpaikalla toimineen yrityksen työntekijäksi, ei asialla ole vaikutuksia verotuksen kannalta. Työvoiman vuokraustilanteissa vastuusta on säädetty erikseen, mutta vuokratyöntekijöitä ei ole ainakaan toistaiseksi sivuutettu.

Työterveyshuolto on verovapaa henkilökuntaetu työntekijöille. Siitä ei makseta edes arvonlisäveroa¹⁷⁶. Työterveyshuollon järjestämisen laiminlyönnistä ei ole määrätty huomautusta ankarampaa sanktiota vaan työterveyshuolto tulee järjestää asianmukaisesti. Yrittäjällä ei ole velvollisuutta järjestää työterveyshuoltoa itselleen. Sivuttamisratkaisu ei siis tuo muutosta tähän asiaan.

176 Andersson 2006:156

4.2 Sivuuttamisen seuraukset kirjanpidossa ja yhteisöverotuksessa

Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee sisältää oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja yrityksen taloudellisesta asemasta. Näistä voidaan poiketa vain Elinkeinoministeriön (ent. kauppa- ja teollisuusministeriön) asetuksella, jossa säädetään mahdollisuudesta ylipäätään poiketa kirjanpitolaista sekä siitä milloin ja miten siinä tapauksessa tulisi menetellä.

EVL 54 §:n keskeisin säännös on verotuksen ja kirjanpidon kytkentä. Vaatimus on, että tietyt kirjaukset on tehtävä, jotta ne voitaisiin hyväksyä verotuksessa. Edelleen on tarkoitus, että verovelvollinen ei voisi samanaikaisesti olla näyttämättä verotettavaa tuloa, mutta silti näyttää ja jakaa voittoa. Tilintarkastuslain mukaan yrityksen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan vuosittain. Verotus- ja oikeuskäytännössä on hyväksytty uusi tilinpäätös, mikäli se on jätetty viimeistään noin kuukautta ennen verotuksen valmistumista. Kirjanpitolaissa on erotettu oikaisu- ja siirtoerät sekä toisaalta korjausmerkinnät. Oikaisu- ja siirtoerissä tulo tai meno kirjataan lopulliseen määräänsä, mutta korjauserien osalta on kyse juuri tehtyjen virheiden tai väärän määräraisten merkintöjen korjaamisesta.¹⁷⁷ Mikäli uutta tilinpäätöstä yritetään esittää sen vuoksi, että ensiksi laaditussa tilinpäätöksessä on ollut Verohallinnon havaitsemia puutteita, on Verohallinnon kanta uuteen tilinpäätökseen ollut kielteisempi.¹⁷⁸

Koska sivuuttamisratkaisut yleensä viedään tuomioistuinkäsittelyyn, eivät korjaustoimenpiteet kirjanpitoon aktualisoidu ajoissa EVL:n mukaan. Sivuuttamisratkaisuissa on kuitenkin kyse sellaisesta tilanteesta, jossa kirjanpito ja verotus sinänsä on suoritettu oikein ja kirjaukset ovat yhtäläiset. Ongelmaksi muodostuu se, että kun sivuuttamispäätös on tehty, tulevat kaikki palkanmaksua, työnantajasuorituksia ja verotusta koskevat kirjaukset tavallaan virheellisiksi ja niitä tulisi oikaista niin, että ennakonpidätys ja muut työnantajavelvoitteet lisättäisiin kirjanpitoon ja vastaavasti arvonlisäveroa koskevat kirjaukset poistettaisiin. Toisaalta esimerkiksi yksityisnostoihin tai osinkoihin ei olisi aihetta lainkaan, joten nämä kirjaukset tulisi virheellisinä poistaa. EPL 40.2 §:n mukaan jos Verohallinnon maksuunpanoa koskeva päätös on ollut virheellinen, Verohallinto oikaisee päätöksen viran puolesta tai hakemuksesta maksajan eduksi viimeistään viiden vuoden kuluessa sitä seuraavan kalenterivuoden alusta, jona päätös on tehty. Kirjanpito vuoden aikana

177 Kaisanlahti ym. 1998:154.

178 Andersson ym. 2009:703.

verotus ja siihen tehtävät pienehköt korjaukset ovat sen sijaan oikaistavissa kirjanpitoluvun aikana tai jopa seuraavana verovuonna. Mikäli esimerkiksi verovelvollisen tekemää kulukirjausta ei ole hyväksytty, on hänellä oikeus vähentää se myöhemmin oikeana verovuotena¹⁷⁹.

Niissä tapauksissa, joissa korjaustarve tehdyn verotuksen osalta tulee tietoon vasta jälkikäteen, on mahdollista hakea poikkeuslupaa. Työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimii kirjanpitolautakunta, joka antaa lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta eri viranomaisille tai kirjanpitovelvollisille. Se voi myös myöntää poikkeuksia kirjanpitolain säännöksiin yksittäistapauksissa tai toimialoittain, jos poikkeukset eivät ole ristiriidassa Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säädösten kanssa. Kirjanpitolautakunnan tarkoituksena on hyvän kirjanpitotavan edistäminen. Sen toiminnasta säädetään kirjanpitolain 8 luvun 2 ja 3 §:issä sekä asetuksessa kirjanpitolautakunnasta. Viimeinen mahdollisuus lienee pyytää kirjanpitolautakunnalla oikeutta korjata kirjanpitoa sivuuttamisratkaisun mukaiseksi, jos se mitenkään muuten ajallisesti ei ole mahdollista. Sekä arvonlisäverolaissa että Verohallinnon ohjeissa mainitaan vain virheen korjaamismahdollisuus. On hieman epäselvää, tulkittaisiinko sivuuttaminen asiantilan korjaamiseksi. Asia ei liene aivan sama, joskin lopputulosta täytynee voida pitää tietyllä tavalla virheellisen menettelyn korjaamisena.

Työnantajan eli yrittäjän yritysmuodolla on merkitys vakuutusten verotukseen. Yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja ei voi EPL:n mukaan vähentää vapaaehtoisten henkilövakuutusten vakuutusmaksuja verotuksessaan yritystoiminnan menoina, jos vakuutettuna on yrittäjä itse tai hänen puolisonsa. Tästä poikkeuksena on tapaturma- ja ammattitautilain mukaiset vakuutukset. Muiden yhtiömuotojen omistajat voivat sen sijaan vähentää sekä pakolliset että vapaaehtoiset vakuutusmaksut yritystoiminnan menoina. Vaikka yrittäjä kokisi houkuttelevana vakuuttaa itsensä tai puolisonsa työntekijöitään paremmin, on vakuutusturva kuitenkin järjestettävä samantasoisesta sekä yrittäjälle että hänen lähipiirilleen kuten henkilöstölle, muuten menettely on verottajan toimesta katsottu peiteltyksi osingonjaoksi tai vähennyskelvottomiksi menoiksi.¹⁸⁰ Osakkaiden palkkojen tulee myös määrältään perustua todelliseen työpanokseen, muuten voi olla kyse peitelystä osingonjaosta¹⁸¹. Oikeushenkilön kohdalla saattaa kuitenkin tulla tutkittavaksi ovatko tällaiset suoritukset

179 Andersson ym. 2009:703, Ks. myös KHO 1980 II 546

180 Kivioja – Niiranen – Kontkanen 2011:152–153.

181 Koski – af Schulten: 2000:331.

aitoa ja oikein mitoitettua palkkaa vai onko kyse joiltain osin peitelystä osingonjaosta. Lähinnä ylipalkka voi muodostua verotuksessa ongelmaksi, ei alipalkka.¹⁸²

Työkorvaukset kirjataan yrityksen kirjanpidossa Materiaaleihin ja palveluihin ja niissä alaryhmään Ulkopuoliset palvelut. Tähän kategoriaan voidaan kirjata sekä työpitoiset alihankinnat että työvoiman vuokrauskulut¹⁸³. Kirjanpitolautakunnan KILA:n ratkaisu 1999/1573 vahvistaa tätä näkemystä, vaikka ratkaisussa varsin selkeästi lausutaan myös siitä, että asia tulee ratkaista tapauskohtaisesti toimialoittain. Työkorvaukset lienee mahdollista kirjata myös Ostot tilikauden aikana -kohtaan¹⁸⁴.

Kun työkorvausta laskutetaan osakeyhtiöön, voi omistajatyöntekijä nostaa vastaavasti palkkaa tästä omistamastaan yrityksestä. Peiteltyä osingonjakoa ei voine muodostua, niin kauan palkkaa ei nosteta suhteessa enemmän kuin mitä on laskutettu työkorvauksena. Toisaalta peiteltyä osingonjakoa voi muodostua tällaisessa yrityksessä siten, että palkka ei kuitenkaan perustu todelliseen työpanokseen. Tämä lienee mahdollista vain tapauksissa, jossa liikevaihtoa muodostuu paljon eli useamman työntekijän kohdalta tai muustakin myynnistä, ei yhden miehen yrityksissä. Pienessä yrityksessä liikevaihtoa harvoin muodostuu niin paljon, että peiteltyä osinkoa olisi mahdollista nostaa suuressa määrin. Muutenkin asiaan voi olla vaikea puuttua, sillä osakkaan työpanoksen suuruutta voi olla ulkopuolisen vaikea määrittellä, jos palkka on kohtuuden rajoissa.

Sivuuttamisratkaisun sisällön ollessa sellainen, että yrittäjän yritys sivuutetaan ja hänen tekemänsä työ katsotaan työsuhteessa tehdyksi työksi, tulee tarkasteluun miten tähän liittyvät positiot voidaan muuttaa kummankin osapuolen kirjanpitoon ja mitä muita velvoitteita sivuuttamisesta seuraa. VML 28 §:ssä, jonka perusteella sivuuttamiset on tehty, ei lausuta mitään määräajoista. Täten voitaneen asiassa ajatella, että kaikki mahdolliset muutokset voitaisiin tehdä muissa laeissa esiintyvistä mahdollisista määräajoista huolimatta.

182 Leppiniemi – Walden 2009:149.

183 Leppiniemi – Leppiniemi 2005:100.

184 Leppiniemi – Leppiniemi 2005:102.

4.3 Sivuuttamisen anomaliat

4.3.1 Inter partes

Kun verottaja sivuuttamisella muuttaa esimerkiksi työpanoksen myynnin toimeksiantosuhteessa tapahtuvasta myynnistä työsuhteeksi, osapuolten velvollisuudet ja vastuut yhteiskuntaa ja ulkopuolisia kohtaan muuttuvat. Tämä rikkoo osapuolten välisen sopimuksen ja voimatasapainon.

Sopimusoikeudessa lähtökohtana on ajatus, että sopimus sitoo sopimuksen osapuolia sen sisältöisenä kun se on tehty ja sovittelu tulee kyseeseen vain poikkeustapauksissa¹⁸⁵. Oikeuskirjallisuudessa esiintyy latinankielinen termi ”pacta sunt servanda”, joka tarkoittaa vapaasti käännettynä ”sopimus sitoo”. Sopimuksen sitovuuden lisäksi yhteiskunnassamme vallitsee myös sopimusvapaus. Se on aiemmin tarkoittanut valinnan vapautta sopimisessa ja oikeudellisen tahdon vapaata muodostamista, mutta sitä voidaan nykyisin tarkastella myös riskinjaon kannalta¹⁸⁶. Sopimusoikeudessa on perinteisesti ollut sekä sisältö-, muoto- että tyyppivapaus. Sitä, että joku ulkopuolinen kolmas taho ylipäätään voisi esittää vaatimuksia kahden tai useamman sopimuskumppanin tekemään sopimukseen, on pidetty mahdollisena vain lainsäätäjän taholta¹⁸⁷. Sopimuksen tarkoituksena on osapuolten välisen oikeussuhteen säänteleminen ja siinä voidaan sopia myös mahdollisista sanktioista sopimusrikkomusten osalta tai siitä, miten ja missä riidat ratkaistaan. Sopimus sitoo osapuolia ja sopimuksen rikkomisesta voi seurata, että sopimuksen rikkojaa vaaditaan täyttämään sopimus omalta osaltaan.¹⁸⁸ Sopimusvapaus tarkoittaa myös toisaalta oikeutta purkaa sopimus ilman rajoituksia¹⁸⁹.

Kun kahden tahon välisiin sopimuksiin ei ole katsottu ulkopuolisella taholla olevan puuttumismahdollisuuksia, on asia jäänyt tältä osin myös sopijapuolilta käsittelemättä¹⁹⁰. Näkökulma on myös sillä tavalla uusi, ettei tällaisesta menettelystä ole

185 Hemmo – Hoppu 2017, 7 luku.

186 Saarnilehto 2009:37.

187 Saarnilehto 2009:167, vrt Hietala ym. 2014:81.

188 Saarnilehto 2009:37.

189 Kröger 1995:76.

190 Esimerkiksi kiinteistön kaupan virhesäännökset (Maakaari I:19) tunnistavat oikeudellisen virheen mahdollisuuden. Kiinteistön oikeudellisen virheen kohdalla kiinteistöä rasittaa kolmannen osapuolen oikeus, josta ostaja ei ole ollut tietoinen. Oikeudellinen virhe voi johtaa kaupan purkuun tai muuhun sanktioon sopimussuhteessa. Kiinteistön kaupan sääntelyssä on siis varauduttu tilanteeseen, jossa kolmannen osapuolen vaatimuksen vuoksi osapuolten alkuperäinen voimatasapaino muuttuu, joskus jopa niin dramaattisesti, että sopimus puretaan. Työpanoksen myyntiä koskevissa sopimustyypeissä vastaavaa tarvetta ei sitä vastoin ole tunnistettu.

kokemuksia. On vaikea ajatella miten yritykset voisivat käytännössä varautua sivuuttamisen varalta. Kirjoittaja pitää hieman utopistisena ajatusta kaikenkattavasta varautumisesta kaikkiin mahdollisiin uhkiin. Sopimuksia laadittaessa tulee kyllä kiinnittää huomiota erilaisiin mahdollisiin riskitilanteisiin ja suoritushäiriöihin, mutta tämän tyyppinen yhteiskunnan väliintulo ei välttämättä ole ennakoitavissa oleva tilanne eikä se oikeastaan ole edes sellainen riski, johon sopimuksissa olisi kohtuullista olettaa varauduttavan.

4.3.2 Valtiota vastaan

Mikäli verottaja myöhemmin sivuuttaa työkorvauksen ja katsoo työntekijän olleenkin työsuhteessa ja saaneen palkkaa, kirjanpidon jälkikäteinen muuttaminen tätä vastaavaksi tulisi olla oikeutettua. Käytännössä asia ei liene kuitenkaan näin yksinkertainen. Oikeuskäytännössä tapauksissa, joissa työkorvaus on sivuutettu, ei ole lausuttu lainkaan kirjanpidon muuttamisesta tai verotuksen muuttumisesta lukuun ottamatta ennakonpidätyksen maksuunpanoa. Koska suurin osa tapauksista käsitellään hallinto-oikeudessa verottajan aloitteesta verottajan pyytäessä kirjauksen muuttamista, olisi loogista että koko kirjausketju muutettaisiin näissä tapauksissa. Näin ei nyt kuitenkaan ole tehty. Sivuttamisratkaisun lopputulema on useimmissa ratkaisuisissa ollut ennakonpidätyksen toimittaminen ja sosiaaliturvamaksun (nyk. sairausvakuutusmaksun) maksaminen. Olisi loogista, että hallintotuomioistuimet paremmin tunnistaisivat ja ottaisivat huomioon sivuttamisratkaisun kaikki vaikutukset.

Palkan maksaminen alentaa nettovarallisuutta, mutta hitaammin kuin esimerkiksi pääomanpalautukset. Palkan maksu velvoittaa hoitamaan myös muut työnantajasuoritukset kuten sosiaaliturvamaksut. Palkkojen määrä on aiemmin vaikuttanut myös sosiaaliturvamaksuluokan määrittämiseen.¹⁹¹

Jos vuokratyö tai toimeksiantosuhteessa tehty työ muutetaan jälkikäteen työsuhteeksi, tulee isännänvastuukin yhtä lailla sovellettavaksi. Kun sivuuttamista koskevat ratkaisut on pääasiassa tehty verovalituksen perusteella hallinto-oikeuksissa ja KHO:ssa, ei ratkaisun sisältö ole koskenut kuin verotuksellisia positioita eli ennakonpidätystä, arvonlisäveroa ja sosiaaliturvamaksuja. Ei kuitenkaan voitane ajatella, että yritysmuodon sivuuttaminen voisi olla vain osittaista ja vain verotuksellisia positioita koskeva päätös. Täten isännänvastuukin tulisi sovellettavaksi. Kun itsenäinen yrittäjä on joutunut vakuuttamaan toimintansa ja suorittamaan korvaukset mahdollisista virheistään ja näistä syntyvistä vahingoista, lienee hänellä nyt oikeus saada mahdolliset

191 Leppiniemi – Walden 2009:158.

maksamansa vahingonkorvaukset tai muut vastaavat kulut ”uudelta” työnantajaltaan soveltuvissa määrin. Toisaalta, jos vuokratyö muutetaan jälkikäteen työsuhteeksi, tulevat myös työkorvauslaskut korjattavaksi kirjanpidossa ja muutettaviksi palkkakustannuksiksi liitännäiskuluineen. Ei siis voida laskea suoraan euromääräisesti, että tietty kustannus muuttaisi tulosta ja verotusta samalla summalla, vaan kuittaus- ja korjausmenettelyllä muutokset tehtäisiin molemminsuuntaisesti.

Koska vahingonkorvaukset ovat arvonlisäverottomia, ei verojen vaikutusta tältä osin tarvitse muuttaa kirjanpitoon, mutta vahingon määrä tai omavastuuosuus poistuu kirjanpidosta ja kasvattaa yrityksen nettotulosta. Vakuutusyhtiön maksama korvaus ei myöskään ole veronalaista tuloa yritykselle vaan se kirjataan vakuutuskorvaukseksi ja sen kustannusvaikutus riippuu vahingon laadusta. On kuitenkin epävarmaa, korvaisiko vakuutusyhtiö sivuuttamisratkaisun perusteella vanhoja vahinkoja, koska vakuutusyhtiö korvaa vahingon vain vakuutuksenottajalle. Regressi ei myöskään liene mahdollinen tällaisissa tapauksissa.

4.3.3 Työpanoksen myyjän hyötymismahdollisuudesta

Edellä esitettyjen ratkaisujen perusteella vaikuttaa siltä, että henkilö, joka myy työpanostaan työkorvausta vastaan, voittaa asiassa. Jos työkorvaus hyväksytään, hän saa taulukon mukaisen tuntipalkan ja lisäksi katteen. Jos hän harjoittaa toimintaa toiminimellä, voi hän jopa nostaa koko summan yksityisnostona heti käyttöönsä. Riippumatta siitä, mitkä ovat hänen lopulliset vuositulonsa, hän voi määritellä eläketyötulonsa minimiin ja maksaa vain minimieläkettä itselleen. Jos toimintaa harjoitetaan osakeyhtiönä, on hän velvollinen suorittamaan työnantajasuoritukset, siltä osin kun hän ei nosta osinkoja, palkastaan (ennakonpidätys, työttömyysvakuutusmaksu, työeläkemaksu, eläkemaksu ja sosiaaliturvamaksu).

Jos työkorvaus jälkikäteen muutetaankin palkaksi, hän saa edelleen taulukon mukaisen tuntipalkan sekä lisäksi katteen, josta hänen ei tarvitsekaan suorittaa YEL-maksuja tai vakuutusmaksuja. Verohallinto ja vakuutusyhtiöt palauttanevat perimänsä maksut ja veloittanevat ne jälkikäteen uudeksi työnantajaksi määritellyltä taholta. Verohallinto veloittaa ennakonpidätyksen ja sosiaaliturvamaksun viivästyskorkoineen sekä mahdollisine veronkorotuksineen uudelta työnantajasubjektilta.

Kun eläkettä voi kerryttää sekä työeläkevakuutuksen että yrittäjäeläkkeen kautta ei tämän osalta vaikuttaisi tulevan ongelmaa eläkkeen kertymisen kannalta. Jälkikäteisen muutoksen osalta ei liene tarvetta edes muuttaa eläkekertymää, vaan mikäli työkorvaus

muutetaan työsuhteeksi, suoritetaan maksut siitä lähtien työeläkevakuutuksen kautta. Yrittäjäeläkkeenä suoritettu määrä jää tulevaisuudessa eli eläköityessä saatavaksi eläketuloksi. Kun työeläkevakuutuksen ottamisen laiminlyönnistä seuraa kehoitus korjata laiminlyönti ja suorittaa hyvikkeenä kaksinkertainen maksu, on epäselvää määrättäisiinkö tällainen maksu jos sivuuttaminen tehdään jälkikäteenä. Kun yrittäjäeläkettä on suoritettu eivätkä nämä ole toisiaan poissulkevia, voisi tästä vetää sellaisen johtopäätöksen, ettei hyvikettä määrättäisi kaksinkertaisena. Mitään vilpillistä menettelyä ei voitane nähdä siinä, että ei ole maksettu TyEL-eläkettä vaan YEL:in mukaista eläkettä. Mihinkään sanktioperusteiseen maksun korotukseen ei ilmeisesti ryhdyttäisi, varmaa tämä kuitenkin ei ole. Kun maksuperusteet toisaalta ovat eriävät, on mahdollista, että alhainen YEL-maksu ikään kuin katsottaisiin liian alhaiseksi verrattuna TYEL-maksun määrään.

Jos syntyy epäselvyyttä siitä onko vakuutus otettava työntekijän eläkelain vai yrittäjän eläkelain mukaan, asian ratkaisee eläkelaitos tai eläketurvakeskus.¹⁹² Eläketurvan kannalta on tosin mahdollista myös kuulua molempien eläkejärjestelmien piiriin. Eläkettä kertyy tällöin molempien järjestelmien mukaisesti. Toisaalta yrittäjäeläkkeen ja työeläkevakuutuksen maksuperusteiden ero vaikuttaa siihen, että ongelmia saattaa syntyä eri tilanteissa. Näiden maksuperusteiden yhdenmukaistaminen vähentäisi ongelmia ja poistaisi osaltaan sivuuttamistarvetta, toisaalta yhtenäistäminen olisi yrittäjän vapauden rajoittamista.

Riippuu täysin siitä millaisen yritysmuodon kautta yrittäjä myy työtään sen suhteen miten eläkemaksujen käy, jos työkorvaus jälkikäteen muutetaan palkaksi. Jos työkorvaus muutetaan palkaksi, on työntekijä TyEL-vakuutettava. Yrittäjänä työkorvausta myydessään hän on todennäköisesti ollut YEL-turvan piirissä. Koska YEL-turva on mahdollista määritellä huomattavan matalaksi tai huomattavan korkeaksi, on tällä suuri vaikutus lopulliseen yrityksen tulokseen ja siitä muodostuvaan veroon. TyEL-vakuutuksen maksun määrä sen sijaan on vakio ja se perustuu todelliseen vuosituloon. TyEL-vakuutuksella ei siis voi keinotekoisesti muuttaa yrityksen tulosta tai tulevaa eläketurvaa, mikä taas YEL-vakuutuksen avulla on mahdollista.

192 Koskinen – Mikkola – Purola 1997: 121.

Työttömyysturvan osalta sillä on merkitystä, mihin työttömyyskassaan henkilö on liittynyt. Pääsääntöisesti yrittäjä ei voi liittyä palkansaajan työttömyyskassaan, mutta valinta tulee tehdä pääasiallisen toimeentulon mukaan. Nykyisin kun yrittäjä, aiemmasta poiketen, voi liittyä työttömyyskassan jäseneksi, sillä ei ole työttömyysturvan kannalta niin suurta merkitystä, toimiiko henkilö yrittäjänä vai palkansaajana. Suurempi merkitys on sillä työllistyykö henkilö ylipäättään yritystoiminnallaan.

Koska yrittäjä ei ole velvollinen järjestämään työterveyshuoltoa itselleen, voi yrittäjä säästää kustannuksissa tältä osin. Esimerkiksi yksityinen lääkäriasema velvoittaa yleis- ja hallintokuluja sopimuksen voimassa ollessa, vaikka varsinaisia lääkärikäyntejä ei olisikaan. Kansaneläkelaitos ei korvaa näitä kuluja täysimääräisesti, osittain ei lainkaan. Nämä jäävät siis yrittäjän maksettavaksi. Toisaalta yrittäjä voi järjestää itselleen varsin laajan työterveyshuollon erikoislääkäritasoisine palveluineen ja maksattaa nämä työterveyshuollon kustannuksina saaden Kansaneläkelaitokselta palautuksena 50-60 %:a osasta kustannuksia.

Mikäli työkorvaus jälkikäteen katsotaan työsuhteeksi ja palkaksi, tulisi työnantajaksi määritellyn tahon vastata näistä kustannuksista. On epäselvää suostuisiko Kansaneläkelaitos muuttamaan jälkikäteen korvauspäätöksiä, sillä korvauksia on haettava kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yrittäjä joutuisi siis palauttamaan saamansa korvauksen Kansaneläkelaitokselle, joka muuttaisi kustannukset työnantajaksi määritellylle taholle ja korvaisi tälle saman summan jälkikäteen. Lääkäriasemat ovat olleet haluttomia tekemään mitään korjauksia maksuihin jälkikäteen, varsinkin silloin kun maksu on jo saatu. Muutos tarkoittaisi, että saatu maksu olisi palautettava ja laskutettava uudestaan työnantajaksi määritellyltä taholta. Tästä aiheutuu ylimääräisiä kustannuksia, vaikka saatavan määrä pysyy samana. Lisäksi lääkäriaseman saatava saattaa muuttua epävarmaksi. Kun jokainen yritys voi vapaasti valita työterveyshuollon palvelun tuottajan, on epätodennäköistä, että molemmille osapuolilla olisi sama työterveysasema. Jos työkorvaus jälkikäteen muutetaan palkaksi, ei laskuttavalla työterveysasemalla välttämättä ole sopimusta tämän uudeksi työnantajaksi määritellyn yrityksen kanssa. Koska työterveyshuollon järjestäminen perustuu lain mukaan voimassa olevaan kirjalliseen sopimukseen ja toimintasuunnitelmaan, ei laskutusoikeutta edes välttämättä synny.

Työterveyshuollon järjestämättä jättämisellä yrittäjä saa pienennettyä kulujaan, mutta parempi tulos korottaa yrittäjän veronalaista tuloa eli hän joutuu maksamaan progressiivista veroa paremmasta tuloksesta. Mikäli yrittäjällä on paljon sairaskuluja,

muttei järjestettyä työterveyshuoltoa, saattavat yksityisellä puolella tehdyt lääkärikäynnit muodostua erittäin kalliiksi. Nämä yrittäjä joutuu maksamaan jo kertaalleen verotetuista henkilökohtaisista ansio- tai pääomatuloistaan. Jos yrittäjä hakeutuu julkiselle puolelle, ovat kustannukset halvemmat, mutta toiminta hitaampaa. Tämä saattaa aiheuttaa kuluja pitempiaikaisen sairausloman tai työkyvyttömyyden muodossa hoitoon pääsyä odotellessa. Tämä luonnollisesti heikentää yrityksen verotettavaa tulosta.

On mahdollista, että työtapaturma- ja ammattitautivakuutus sivuuttamistapauksissa myönnettäisiin jälkikäteenkin. Tässä kuitenkin vaikuttavana asiana lienee mahdollisten tapahtuneiden tapaturmien johdosta maksetut kustannukset ja niistä suoritettujen korvausten määrä. Mikäli mitään korvauksia ei vakuutusyhtiöstä ole maksettu, toisinaan taannehtiva työtapaturma- ja ammattitautivakuutus pelkää tuloa uuteen vakuutusyhtiöön. Jos taas tapaturmavakuutuksesta on maksettu korvauksia, on erittäin epävarmaa että uusi vakuutusyhtiö myöntäisi työtapaturma- ja ammattitautivakuutuksen taannehtivasti ja ottaisi vastatakseen korvausten maksamisesta. Tällaisesta vakuutuksesta maksettavat korvaukset saattavat olla varsin suuria esimerkiksi vammautumisen tai pysyvän haitan johdosta. Korvauksen määrää on varsinkin pysyvän haitan tai vammautumisen johdosta etukäteen vaikeaa arvioida. Ei ole uskottavaa, että tilanteissa joissa yrittäjä on aiheuttanut vahinkoa, vakuutusyhtiö olisi kiinnostunut jälkikäteisesti ryhtymään maksumieheksi sivuuttamisen johdosta syntyneen työsuhteen perusteella. Kun työsuhde kuitenkin KHO:n ratkaisun perusteella katsotaan syntyneeksi, ei vakuutusyhtiö toisaalta voine ilman oikeudenkäyntiä kieltäytyä maksamasta kyseisiä korvauksia.

5 KOKOAVAT PÄÄTELMÄT

5.1 Muuttuva työ- ja liike-elämä ja yhteiskunnan ohjailutarve

Suomen yhteiskuntajärjestelmä on pitkään perustunut työ- ja virkaehtosopimusten osalta kolmikantajärjestelmään, jonka keskeiset toimijat ovat työmarkkinajärjestöt, julkisen sektorin työmarkkinaviranomaiset ja valtio. Tulopoliittisilla sopimuksilla on pyritty sopimaan kaikista tulolajeista, laajimmillaan palkankorotuksista, verotuksesta ja suhdannepidätyksistä. Tässä sopimisessa keskiössä ovat olleet työsuhde ja työsuopimus. Työsuhteessa työntekijä on katsottu heikommaksi osapuoleksi ja häntä on suojattu määräyksiin työsuopimuksen ehdoista sekä työehtosopimuksiin. Globalisaation ja yhteiskunnan muun muutoksen myötä tilanne on kuitenkin alkanut muuttua. Pääosaa

töistä ei enää tehdä suurissa tehtaissa, vaan palvelualojen ja pienyritysten merkitys on kasvanut. Työpanoksen ostaja ei enää välttämättä olekaan vahvempi ja myyjä heikompi osapuoli. Esimerkiksi kuljetusalalla pätevyysvaatimuksia on nostettu siten, että pätevän henkilön löytäminen työhön on vaikeutunut. Tällaisissa tilanteissa työpanostaan myyvä henkilö on etulyöntiasemassa sen määrittämisessä, millaisella sopimuksella hän haluaa työpanostaan myydä. Samaan aikaan yhteiskunnan rytmi on muuttunut sillä tavoin nopeammaksi (lyhyet hankintasopimukset, kilpailuttaminen, just-on-time), että perinteisestä työsuhteeseen rekrytoinnista on tullut monissa tilanteissa yrityksille korkeariskistä ja kannattamatonta ja näin ollen erilaisia ihmistyöhön pohjautuvia palveluja ja jopa varsinaista vuokra- tai muuta työtä ostetaan entistä enemmän ulkoa. Kuljetusalan yritykset joutuvat tänä päivänä kilpailemaan myös halpamaista tulevien kuljettajien ja kuljetusyrittäjien kanssa, joiden työehdot ja muut vaatimukset ovat kaukana suomalaisista vaatimuksista.

Työkulttuurissa on tapahtunut muutoksia, jonka syyt ovat arvailtavissa. Osa nykyisestä sukupolvesta tulee perimään varallisuutta huomattavasti enemmän kuin vanhempansa ja isovanhempansa. Tämä saattaa olla yksi syy työkulttuurin monipuolistumiseen. Työtä ei ehkä haluta tehdä joka päivä tai ainakaan täysipäiväisesti, kun työn tekemisen tärkeimpänä motivaationa ei enää olekaan toimeentulon hankkiminen. Yleinen yhteiskunnallinen vaurastuminen vaikuttaa myös tilanteeseen. Kun perheillä ei 60-luvulla ollut varaa ruokkia edes kaikkia lapsiaan, on nykyisin paljon 30-vuotiaita nuoria, jotka edelleen asuvat vanhempiensa luona täysihoidossa nauttien yhteiskunnalta saatua toimeentulotukea tai työttömyyskorvausta.

Työn ostamista ja myymistä koskeva lainsäädäntö on keskittynyt suojaamaan työntekijää. Vastaavasti pääosa erilaisista velvollisuuksista on edellä luvussa 2 kuvatulla tavalla asetettu työnantaja-asemassa olevalle taholle. Kun työpanoksen myynti yrityksen kautta sivuutetaan ja menettely muutetaan jälkikäteisesti työsuhteen kaltaiseksi järjestelyksi, tehdään päätös, jonka pitäisi olla yhteiskunnallisesti mielekäs ja perusteltu joko verotuksen tai työelämän näkökulmasta.

Jos yrittäjätyön myymisen verotusta tarkastellaan puhtaasti verotuksen kannalta, tulisi sivuuttamisen puolustajan pystyä osoittamaan, että sivuuttamiselle olisi fiskaaliset perusteet. Tämä tarkoittaa käytännössä joko sitä, että työsuhteessa tehtyä työtä pystyttäisiin verottamaan tehokkaammin (enemmän) kuin yrityksen kautta työpanosta myytäessä. Verotettavan määrän lisäksi arvioinnissa tulee huomioida myös verottamisen helppous ja verotusjärjestelmän johdonmukaisuus. Sivuuttaminen on aina

poikkeuksellinen päätös ja sen tekeminen aiheuttaa Verohallinnolle ylimääräisiä asian selvittelykustannuksia. Sen vuoksi sitä ei tulisi käyttää kevein perustein. Verotusjärjestelmän yksinkertaisuudella ja johdonmukaisuudella työpanoksen myynnin muuntamista palkkatyöksi ei voi perustella, sillä pienyrittäminen on edelleen muilta osin täysin sallittua.

Jos taas sivuuttamisen funktiona nähdään myös työpanoksen myynnin ohjaaminen yhteiskunnan kannalta suotaviin tapoihin myydä työtä, tulee kysyä, mihin yhteiskunnallisiin tavoitteisiin tällä sivuuttamisella tähdätään ja miten hyvin niihin päästään. Jos tavoitteena on sivuuttamisen myötä järjestää työpanostaan myyvälle henkilölle parempi sosiaalinen asema, saatetaan päätyä tosiasiasa ojasta allikkoon. Edellä luvuissa 2.4.3 ja 2.4.4 esitetyin perustein työpanoksen myyminen yrityksen kautta voi olla työpanoksen myyjän tietoisesti valitsema ja hänelle edullinenkin ratkaisu. Toimivan työn vaihdannan ja liike-elämän kannalta sivuuttamismenettely aiheuttaa erinäisiä, edellä luvussa 4.3 kuvattuja anomaliaita. Tällöin työpanoksen myyjän suoja ei kuitenkaan yksittäistapauksessa toteudu täysimääräisesti. Sivuttamispäätöksellä voi korkeintaan olla tulevaa käyttäytymistä muuttava vaikutus eli sillä voidaan teoriassa ohjata työpanoksen ostaja ostamaan työpanosta työsuhteessa. Käytännössä sivuuttamisratkaisulla ohjattaneen työpanoksen ostaja ostamaan työpanosta vuokratyöyrityksiltä tai palveluja suuremmilta yrityksiltä, joiden kohdalla sivuuttamisriskiä ei ole, sillä työntekijän palkkaaminen ei aina ole aidosti vaihtoehto. Voitaneen pitää todennäköisenä, että edellä mainitut anomaliat aiheuttavat enemmän haittaa kuin mitä sivuuttamisella tosiasiasa saavutetaan hyötyinä yhteiskunnan kehittämisen kannalta. Epäselvän oikeudellisen toimintakentän luominen ei ole kenenkään etu. Työpanoksen ostajan aseman kannalta tulee huomioida myös se anomalioiden yhteydessä mainittu seikka, että sivuuttamisen kaikkia seurauksia ei pystytä asianmukaisesti korjaamaan kirjanpidossa ja ostajayrityksen verotuksessa. Työpanoksen ostajan rankaiseminen tällä tavoin ei ole asiallista ja toisaalta työpanosta myyvän yrityksenkin maksamista maksuista osa jää tavallaan hyödyttömiksi.

Jos työnantaja on edellyttänyt työntekijöidensä perustavan oman yrityksen ja jatkossa laskuttavan työsuoritustaan työkorvauksena, on kyseessä todennäköisesti työsuhteen ehtojen kiertäminen, eikä työnantaja liene kiinnostunut seuraamusten laadusta tai vastuun kantamisesta. Mikäli työnantaja kuitenkin on toiminut vilpittömässä mielessä ja ostanut työsuoritusta työkorvauksena tämän uuden mahdollisuuden myötä, aiheuttaa jälkikäteinen sivuuttaminen erityisiä ongelmia monessakin suhteessa. Yrittäjyydellä ei

kuitenkaan välttämättä pyritä työ- tai vero-oikeudellisten sääntöjen kiertämiseen, eikä aina tavoitella sopimatonta etuakaan. Yrittäjäksi ryhtyminen voi olla myös taloudellisesti ja/tai henkisesti kannattavampaa, vaikka lopputulosta ei voi etukäteen tietää. Yrittäjyyteen voi kuitenkin olla syynä myös halu kokeilla toisenlaista elämäntyyliä ja toteuttaa kauan haaveena ollut unelma. Tällöin päätavoitteena saattaa olla mielenrauha tai muut vastaavat arvot, joille ei voi laskea suoraa euromääräistä taloudellista arvoa. Erityisesti tällaisissa tilanteissa sivuuttamisen yhteiskunnalliset perustelut ontuvat.

Vaikka ratkaisujen (ks. lukua 3.2) yhteydessä ei yleensä ole kiinnitetty huomiota sosiaalisiin seikkoihin eikä ole esitetty poliittisia kannanottoja siitä, milloin yrityksen kautta toimimisen sivuuttaminen on sopivaa, ratkaisukäytännöstä ilmenee kuitenkin merkittäviä ammattikuntakohtaisia eroja siinä, milloin sivuuttamista on tehty ja milloin ei. Tarkasteltaessa ratkaisukäytäntöä ammattikunnittain huomataan, että lääkärien osalta on useita ratkaisuja, jotka ovat päätyneet toisinaan yrittäjyyteen ja toisinaan palkkatyöhön. Verrattaessa näitä ratkaisuja toisiinsa voidaan kuitenkin huomata tiettyä logiikkaa siltä osin, että kyse on ollut työsuhteesta kun lääkäri on tehnyt työtä lääkäriaseman välineillä ja sen johdon ja valvonnan alaisena¹⁹³. Vastaavasti yrittäjyyteen on päädytty niissä tapauksissa, jossa lääkäriellä on ollut yksityisvastaanottosopimus ja selvä taloudellinen riski¹⁹⁴, esimerkiksi KHO 1981 I 51. Myös keskusverolautakunta on ollut samoilla linjoilla lääkärien yrittäjäriskin suhteen.¹⁹⁵

Opettajien kohdalla työsuhteeksi on katsottu oppilaitoksen perusopetukseen kuuluvien kurssien opettaminen tai luennointi tällaisiksi verrattavilla luennoilla¹⁹⁶. Mikäli kyse on ollut oppilaitoksen opetussuunnitelman ulkopuolisesta luennoinnista, on katsottu mahdolliseksi suorittaa työkorvausta¹⁹⁷. Myös vakuutusosoikeuden eläkeasioita koskeva ratkaisu on perusteltu samoin argumentein.¹⁹⁸ Ratkaisut on tehty korkeimmissa oikeusasteissa loogisesti ja perustelut tukevat ratkaisujen lopputuloksia. Ratkaisut ovat näillä aloilla myös linjassa keskenään.

Erilaiset lääkärit, lakimiehet ja konsultit voivat siis tarjota työpanostaan vapaasti myös omistamansa yrityksen kautta. Sitä vastoin autonkuljettajalla ei tällaista mahdollisuutta

193 TN 1182-85, TN 1360-1361/99 ja TN 1408-05 Kts. myös TN 1411-06

194 TN 1148-83, TN 1414-06 ja TN 984-75

195 KVL 192/1995

196 KHO 1999 taltio 2430, KHO 2004:5

197 HelHaO 9.2.2009 09/0107/6, KHO 27.8.2002 taltio 1962

198 VakO eläkepääätös

ole. Tällaiselle jaottelulle ei välttämättä ole perusteita¹⁹⁹. Asiassa käyty yhteiskunnallinen keskustelu sallii esimerkiksi lääkärien, asianajajien tai konsulttien yrittäjiksi ryhtymisen ilman moitetta siitä, että he syyllistyisivät lainsäädännön kiertämiseen työnantajansa armoilla tai tällaiseen yrittäjyyteen pakotettuina kiertäisivät työsuhteen ehtoja. Keskustelua käydään verosuunnittelusta ja tulon määrän optimoinnista, vaikka keskustelua voitaisiin yhtä hyvin käydä veronkierrosta tai veron välttelystä. Sen sijaan teollisuuden piirissä ja käsityöammateissa katsotaan esiintyvän ehkä enemmän työnantajan aloitteesta tehtävää työn tehostamisesta johtuvaa työn ulkoistamista.

Kairinen²⁰⁰ on todennut, että pakottavien työoikeudellisten säännösten kiertäminen on toimintaa, jossa jollekin järjestelylle annetaan tarkoituksellisesti sellainen muoto tai sisältö, joka ei vastaa asian tosiasiallista luonnetta tai tarkoitusta ja todennut, että tällaisen järjestelyn osalta voidaan vedota yleiseen lain kiertämisen ja oikeuden väärinkäytön kieltoon. Edellä perustellulla tavalla monet eri vaihtoehdot myydä työpanosta – niin työkorvausta kuin palkkaakin vastaan – ovat kuitenkin mahdollisia ja laillisia. Näin ollen tällaista järjestelyä ei nähdäkseen voida pitää oikeuden väärinkäyttönä. Kairinen on myös siteerannut vanhaa tuomarinohjetta²⁰¹ ”Hyödyn saaja kärsiköön vaaran ja vaaran kärsijä saakoon hyödyn” arvioidessaan todellisen työnantajan määrittämistä. Käytännössä on kuitenkin niin, että hyöty jakaantuu eri toimijoille niin aliurakointiketjuissa kuin työnantajan ja työntekijän välisessä suhteessa. Niin työnantaja, toimeksiantaja, työntekijä kuin työkorvauksen saaja haluavat osansa tai muuten työtä ei tehdä.

5.2 Luottamuksensuoja verotuksessa ja ennakoitavuus

Kun lainsäädäntö ja nykyinen taloustilanne kaikin puolin pyrkii tukemaan työpaikkojen luomista, ei monellakaan yrittäjällä käy mielessä, että selvitettyään paperisodan ja perustettuaan yrityksen verottaja jälkikäteen voisi todeta yrittäjän olevankin jonkun toisen yrityksen työntekijä. Vastaavasti työpanosta yritykseltä ostavalta yrityksellä ei välttämättä käy mielessä, että hänet voidaan jälkikäteisesti todeta työnantajaksi ja että

199 Laitinen ja Peltomäki (2017, 4.luku) ovat todenneet, että rajanveto sen suhteen, minkä muotoisesta palkkiosta on kyse, on vaikeinta toimialoilla, joissa tulos syntyy yksittäisen henkilön määrättyä ammattitaitoa vaativasta työpanoksesta. He mainitsevat esimerkkeinä esiintyvät taiteilijat, rakentamisen ja konsultoinnin. Tähän voitaneen huomauttaa, että niin kuorma-auton kuljettamisessa kuin esimerkiksi leikkaussalilyöskentelyssä työvälaineet ovat arvottomia ilman asiantuntevaa käyttäjää ja yksittäisen myytävän palveluyksikön hinnassa työvälaineet ovat todennäköisesti henkilön työstä aiheutuvaa kustannusta pienempi osa.

200 Kairinen 2009:108.

201 Kairinen 2009:107.

häneen voidaan kohdistaa velvoitteita luvussa 4.1 esitetyllä tavalla. Sivuuttaminen heikentää verotuksen ennakoitavuutta ja loukkaa työpanoksen myyjän ja ostajan luottamuksensuojaa²⁰². Kaiken kaikkiaan linja siinä, millaiset järjestelyt sivuutetaan, on jäänyt epäselväksi, mikä heikentää oikeusvarmuutta.

Valtion tuloverotusta on viime vuosina kevennetty, mutta kokonaisverotus ei ole kuitenkaan alentunut vastaavissa määrin, sillä muita veroja ja maksuja on samaan aikaan kiristetty.²⁰³

Epäilyttäväksi tilanne arvioitu silloin, kun tarkoituksena on ollut verojen välttely. Mikäli verojen välttely pystytään osoittamaan, voidaan sivuuttaminen katsoa oikeutetuksi. Oikeuskäytännössä on katsottu, että sivuuttamistulkinnat tulee tehdä johdonmukaisesti. Menettelyä ei tule sivuuttaa, jos olosuhteet tai lainsäädäntö eivät ole muuttuneet.²⁰⁴ Tämä ei ole täysin toteutunut. Jos yritys on huolehtinut lakisääteisten rekisteröitymis- ja vakuuttamistoimien suorittamisesta ja Verohallinto on tämän hyväksynyt, niin silloin jälkikäteisiä muutoksia ei tulisi tehdä. Kanta vaikuttaa oikeudenmukaiselta, ts. uuden yrittäjän kohdalla toiminta arvioitaisiin verottajan puolelta etukäteen ja myöhemmin tälle lainvoimaiselle päätökselle annettaisiin luottamuksensuojaa. Jälkikäteiset muutokset ovatkin erittäin hankalia, kun yhden suorituksen muuttaminen muuttaa usean eri toimijan (Verohallinto, toimeksiantaja, vakuutusyhtiö, työterveyshuolto, jne) kirjanpitoa ja yleensä vasta silloin kun korjaukset kirjanpitolain mukaan eivät ole enää mahdollisia.

Sen arvioiminen, onko kussakin tapauksessa kyseessä keinotekoinen järjestely, vaikuttaa suuresti ratkaisun lopputulokseen. Ratkaisujen perusteluissa ei ole kuitenkaan lainkaan lausuttu siitä, mitkä asianhaarat ovat vaikuttaneet siihen, että kokonaisarvioissa on päädytty joiltain osin ratkaisun keinotekoisuuteen. Tältä osin yritysten on kovin vaikea etukäteen arvioida, katsotaanko menettely keinotekoiseksi vai ei. KHO:n ratkaisun osalta²⁰⁵ ei ole esimerkiksi lausuttu toimitusjohtajan omistussuudesta tai lähipiirisidonnaisuudesta yhtiöön, jonka toimitusjohtajana hän toimi. Asialla saattaa olla vaikutusta kokonaisarvioinnin kannalta. Myös sillä voi olla vaikutusta onko toimitusjohtaja aiemmin toiminut yrityksen toimitusjohtajana johtajasopimuksella. Oikeuskäytännöstä ei ole voinut vetää tarkkoja johtopäätöksiä senkään vuoksi, että

202 Ks. myös Ossa 2013:16 taannehtivasta verolainsäädännöstä ja perusteltujen odotusten suojasta.

203 Myrsky – Rabinä 2014a:621.

204 Leppiniemi – Walden 2009:167.

205 KHO 16.9.2013/2932

korkeimman hallinto-oikeuden suhtautuminen työkorvaukseen ja yrittämiseen on vaihdellut vuosien varrella.

Tuomioistuintenkin tulisi nimenomaan perustella, mikä kokonaisarvioinnissa on johtanut siihen, että tietty tapaus on katsottu palkkatyöksi ja joku toinen tapaus työkorvaukseksi. Nyt kun tätä ei ole ratkaisuisa avattu lainkaan, on yrittäjän mahdotonta KKO:n ja KHO:n ennakkopäätöksiä tutkimalla vetää johtopäätöksiä siitä miten tulisi toimia missäkin tilanteissa tai mihin suuntaan ratkaisukäytäntöä ollaan kehittämässä. Tämä kuitenkin on sekä KKO:n että KHO:n ennakkopäätösten tarkoitus. Pelkästään sen toteaminen, että näin on katsottu, ei ole riittävä perusteluiksi. Jää siis täysin arvailujen varaan, milloin järjestely voidaan katsoa keinotekoiseksi ja milloin ei. Verohallinnon syventävissä vero-ohjeissakin lausutaan kokonaisarvioinnista ja todetaan, että hyvinkin samantapaisia tilanteita arvioidaan toisinaan työsuhteiksi ja toisinaan yrittäjyydeksi. Ainut selkiyttävä kanta on ollut verohallinnon syventävien vero-ohjeiden kanta, että yrittäjyyttä sinänsä tuetaan nykyisin enemmän kuin aiemmin.

Turun hallinto-oikeuden ratkaisussa työkorvausta myyneet yritykset olivat järjestäneet lakisääteiset velvollisuutensa. Verohallinnon syventävien vero-ohjeiden mukaan tällainen menettely saa aina tukea eikä sitä ole sivuutettu. Nyt järjestely kuitenkin on sivuutettu, muttei ratkaisun perusteluista pysty vetämään johtopäätöksiä siitä miksi näin on menetelty.

Tosiseikasto on Verohallinnon mukaan muuttunut yrittäjyyttä tukevaan suuntaan viime vuosien varrella. Kun syventävät vero-ohjeet A32/200/2014 vuonna 2014 julkaistiin, Verohallinto samalla lausui, ettei ennen uutta ohjeistusta annetuilla ennakkopäätöksillä ole enää samaa merkitystä kuin uusimmilla ratkaisuilla. Tätä voidaan tulkita siten, ettei siis ennen vuotta 2014 annettuja palkkaa ja työkorvausta koskevista prejudikaattiratkaisuista enää tule vetää johtopäätöksiä tai oikeusohjeita. Uudempaa oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan ole kertynyt riittävästi sen arvioimiseksi, miten tilanne on muuttunut.

Lainsäädännöllisesti sivuuttaminen on myös vastoin perustuslain 2 luvun 18 §:n 1 momenttia, jossa säädetään elinkeinovapaudesta. Elinkeinonvapaus on tullut perusoikeuksiimme jo vuonna 1879²⁰⁶. Sen mukaan jokaisella on oikeus hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla. Vaikka työn tekemistä määritellään muissakin laeissa, ei voitane katsoa, ettei perustuslain takaamalle

206 Bruun – von Koskull 2012:3.

elinkeinovapaudelle tarvitsisi antaa mitään arvoa vaan se vahvistaa yrittämisen vapauden periaatteen.²⁰⁷ Suomi on ILO:n konventioon liittyneenä, YK:n kp- ja tss-sopimuksiin sekä Euroopan neuvostossa sosiaaliseen peruskirjaan sitoutunut täyttämään nämä velvollisuutensa ja niissä määritellyt ihmisoikeudet. Kun perustuslaki on hierarkiajärjestyksessä ensimmäisenä ja takaa elinkeinovapauden, olisi tämän tyyppinen sivuuttamisratkaisu mahdollista viedä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimeen (EIT) perustuslain vastaisena ratkaisuna. EIT on viime aikoina lausunut useista perustuslain vastaisista ratkaisuista ja Suomikin on joutunut muuttanut lainsäädäntöään.

Ratkaisussa **KKO 2012:11** lapsi nosti kanteen isyysasiassa sen perusteella, ettei perustuslain takaama yksityiselämän suoja toteutunut ja ratkaisu loukkasi yhdenvertaisuusperiaatetta. Kansalliseen lainsäädäntöön perustuva määräaika eli isyyslain mukainen kanneaika oli tässä tapauksessa riidattomasti ylitetty. EIT perusti kantansa lähinnä siihen, että tällainen kanneaika oli perustuslain mukaista yksityiselämän suojaa loukkaava ja ylipäättään se oli yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen.

Suomi on nyttemmin muuttanut isyyslain kanneaikaa koskevaa perustuslain vastaista lakiaan juuri tämän EIT:n ratkaisun pohjalta. Uusi isyyslaki tuli voimaan 1.1.2016. Uudessa laissa kanneaika palautetaan takautuvasti niille kaikille, jotka ovat syntyneet avioliiton ulkopuolella ennen nykyisen isyyslain voimaantuloa. Merkityksellistä on tämän ratkaisun seuraus eli se, että Suomi katsoi aiemmin säädetyn lain olevan perustuslain ja yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen ja isyyslakiin tehtiin muutos. Yhtä lailla VML 29 § ja EPL 13 § voidaan ajatella olevan perustuslain 2 luvun 18 §:n vastaisia kuten myös yhdenvertaisuusperiaatteen. Ratkaisuissa ja menettelyissä, joissa verottaja on sivuuttanut yritystoiminnan ja katsonut työkorvauksen jälkikäteen palkaksi, on kyse perustuslain mukaisesta elinkeinovapauden rajoittamisesta ja yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaamisesta. Yksilölle ei taata oikeutta hankkia toimeentuloaan valitsemallaan elinkeinolla vaan hänet pakotetaan toimimaan työntekijänä. Perustuslain mukainen elinkeinovapaus on katsottava jokaisen yksilön oikeudeksi ja kaikki tätä rajoittavat ratkaisut voitaisiin täten nähdä perustuslain vastaisina. Nähtäväksi jää viedäänkö tällainen vero-oikeudellinen ratkaisu työoikeudelliseen asiaan joskus EIT:n ratkaistavaksi sillä perusteella, että se on perustuslain vastainen ja loukkaa yhdenvertaisuusperiaatetta. Kirjoittajan henkilökohtaisen käsityksen mukaan olisi erittäin mahdollista, että sivuuttamispäätöstä ei katsottaisi perustuslain mukaiseksi eikä yhdenvertaisuusperiaatetta kunnioittavaksi.

²⁰⁷ HE 309/1993 vp, s. 67.

5.3 Laillisuusperiaate ja vero-ohjeet

Vaikuttaa käytännössä siltä, että keskeisessä asemassa sivuuttamisessa ovat verottajan laatimat syventävät vero-ohjeet palkan ja työkorvauksen eroista. Tässä alaluvussa perehdytään lyhyesti palkkaa ja työkorvausta koskevien vero-ohjeiden kehitykseen ja arvioidaan niitä perustuslaista ilmenevän laillisuusperiaatteen kannalta.

Verohallinto on antanut tästä aiheesta ensimmäiset syventävät vero-ohjeet (Dnro 2118/31/2004, 21.6.2005 Palkkaa vai työkorvausta), jonka mukaan palkka on ensisijainen työkorvaukseen nähden. Ohjeiden mukaan työn teettäjän on selvitettävä onko suoritus palkkaa. Jos suoritus on palkkaa, on siitä suoritettava ennakonkanto EPL 9 §:n 1 momentin mukaan ja maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Jos suoritus ei ole palkkaa, on kysymyksessä työkorvaus. Vero-ohjeen tarkoituksena ei ole ollut ottaa kantaa siihen, miten rajanveto tulee tehdä, vaan siinä on selvitetty miten palkka ja työkorvaus eroavat toisistaan. Verohallinto totesi erikseen, että ”usein suorituksen laatu on ongelmaton” mikä saattoi hyvinkin kuvastaa tilannetta vuonna 2005.

Verohallinto on vuonna 2005 julkaistuissa syventävissä vero-ohjeissa kohdan 1. pääotsikossa Palkkaa vai työkorvausta lausunut, että ”yrittäjänä voidaan pitää myös omaan ammattitaitoon perustuvia palveluja yleisesti tarjoavaa henkilöä, vaikka toiminta ei edellyttäisi mainittavaa pääomansijoitusta.” Tämä ikään kuin antaa ymmärtää, että esimerkiksi kuljettajan työn myynti työkorvauksena olisi hyväksyttävä menettely. Toisaalta Verohallinto on samoissa syventävissä vero-ohjeissa ottanut kantaa työpanoksen myymiseen numeroimattomassa kohdassa väliotsikolla Työvoiman vuokraus siten, että ”yhden miehen toiminta, joka myy vain omistajansa työvoimaa, ei täytä aidon vuokraustoiminnan tunnusmerkkejä”. Tästä jouduttaneen samoihin ohjeisiin nojaten vetämään sellainen päinvastainen johtopäätös, että kuljettajan tekemää työtä ei voisikaan myydä työkorvauksena vaan teettää vain työsuhteisena palkkatyönä. Tämä jossain määrin ristiriitainen ohjeistus on saattanut johtaa siihen, että toimeksiantosuhteessa tapahtuva työkorvauksen myynti näitä syventäviä vero-ohjeita tulkiten myös yhden miehen pienissä yrityksissä on jatkunut (vrt. lääkärit ja asianajajat)

Verohallinnon seuraavaksi julkaisemien syventävien vero-ohjeiden (A32/200/2014, 10.10.2014) mukaan työkorvauksen myyntiä on edelleen helpotettu siten, että suoritusta yhä useammin voitaisiin pitää työkorvauksena. Ohje korvaa 2004 annetun ohjeen ja sitä on edelleen laajennettu ilmeisesti työkorvauksen myynnin yleistymisen ja tästä aiheutuneiden ongelmien vuoksi. Kantaa on tällä kertaa varsin selkeästi otettu tiettyihin

yksittäisiin kysymyksiin kuten esimerkiksi työkoneiden omistamiseen katsoen ettei kyse voi olla toimeksiantosuhteesta, ”jos henkilö ei hallitse työssään käyttämäänsä kuormatai linja-autoa, taksia, kaivinkonetta tai muuta ajoneuvoa taikka työkonetta.” Tämä näkökanta viittaa vahvasti siihen, että kaikenlainen vuokratyö kuljetusalalla on katsottava työsuhteessa tehdyksi työksi eikä vuokratyötä ole mahdollista hyväksyä. Tästä huolimatta valtakunnallisen työvoimanvuokrausyrityksen kautta tehtyä työpanoksen myyntiä ei ole sivuutettu.

Verohallinnon 4.4.2016 julkaisemissa syventävissä vero-ohjeissa on ilmeisesti todettu ongelmia esiintyneen työkorvauksen ja palkan määrittämisessä ja päädytty määräämään osapuolia jo sopimusta solmiessaan huomioimaan syventävät vero-ohjeet. Näiden ohjeiden tarkoitus on ollut yhä useammin hyväksyä osapuolten tekemä sopimus työkorvauksesta, mutta ilmeisesti sivuuttamisia edelleen tehdään tästä huolimatta. Kaikkein uusimmat syventävät vero-ohjeet aiheesta on julkaistu 16.1.2017. Edelleen Verohallinnon on ilmoittamansa mukaan tarkoitus yhä useammin hyväksyä työkorvaus. Uusimmissa KHO:n ratkaisuisa mielenkiintoista on se, että merkitystä on annettu sille, että työntekijä on irtisanoutunut, perustanut oman yrityksen ja myynyt edelleen samaa palvelua samalle työnantajalle ja että tämä olisi Verohallinnon mukaan hyväksyttävä työkorvaukseksi.

Verohallinnon sivuuttamisratkaisujen perusteluissa ei ole vedottu esimerkiksi työlainsäädäntöön lainkaan. Ratkaisut perustuvat ennakkoperintälakiin, arvonnisäverolakiin ja Verohallinnon itse laatimiin syventäviin vero-ohjeisiin. Kiinnostavaa on, etteivät syventävät vero-ohjeet suoraan perustu lakiin vaan Verohallinto laatii omat ohjeensa ja tekee sitten niiden perusteella päätöksensä. Osittain syventävien vero-ohjeiden tarkoitus on ollut toimia ohjeena verotuksen oikeaan, tasapuoliseen ja yhdenmukaiseen toimittamiseen sekä selventää verotusmenettelyä käytännössä. Niistä on kuitenkin tullut ikään kuin oma tuomioistuin, minkä kannanotot ovat yksipuolisia huomioden vain ennakkoperintälaki ja arvonnisäverolaki. Syventävien vero-ohjeiden lopullinen tulkinta jää ylempien oikeusasteiden tulevien ratkaisujen varaan. KHO on toisinaan antanut sellaisia ennakkoratkaisuja, että Verohallinto on ratkaisukäytännön perusteella muuttanut syventäviä vero-ohjeitaan.

5.4 Epäjatkuvuuskohtat oikeudenalojen rajapinnassa

Kuten johdannon luvussa 1.2 kuvattiin, tutkimusaihe on eri oikeudenalojen kohtaamispaikissa. Käytännössä edellä olevissa luvuissa on osoitettu, että työpanoksen myyntiä koskeva lainsäädäntö on työlainsäädäntöä lukuun ottamatta kovin vähäistä ja että eri järjestelyjen verotuksellinen asema on oikeudellisesti epäselvä ja arvostelulle altis. Käytännössä tilanteen sekavuuteen vaikuttaa se kansallinen perinne, että työ- ja sopimusoikeutta koskevat asiat käsitellään yleisessä tuomioistuimessa, mutta verotukselliset asiat hallintotuomioistuimissa. Yleinen osapuoli keskittyy tutkimaan osapuolten vaatimuksia ja hallintotuomioistuin taas lähinnä sitä, onko hallinto toiminut lainmukaisesti. Tämä aiheuttaa osaltaan myös aiemmin mainittua perustelujen heikkoutta. Kun kokonaisnäkemyksiä ei varsinaisesti synny kenellekään, samalla myös lainsäädäntö jää tältä osin kehittymättä, kun ratkaisukäytäntö ei anna aihetta sen kehittämiseen.

Kun työoikeudellisia ratkaisuja tehdään sekä hallinto-oikeuksissa että käräjäoikeuksissa voidaan päätyä täysin erilaisiin ratkaisuihin. Ongelmia aiheuttaa esimerkiksi pienyritysten sivuuttaminen, sillä ratkaisu tehdään vero-oikeudellisin perustein, mutta kun työlainsäädäntö on pakottavaa oikeutta, aiheuttaa työsuhteen työoikeudellinen puoli ongelmia (esimerkiksi työnantajan velvoitteet, vakuutukset). Hallinto-oikeuden ratkaisut ovat vain vero-oikeutta koskevia, mutta käytännössä asioita on mahdotonta ratkaista vain vero-oikeudellisilta osin työoikeudesta eriyvästi. Esimerkiksi pienyritysten sivuuttamistapauksissa ei voitane lähteä siitä että vain arvonnisäverot ja ennakonpidätykset maksuunpannaan, mutta muut lakisääteiset vastuut jätetään hoitamatta.

Työoikeuden ratkaisukäytäntö keskittyy nyt lähinnä irtisanomistapauksiin ja siitä maksettaviin korvauksiin, mutta vuokratyön ja yrittäjätöiden yleistessä asiasta saadaan varmasti useampia laajempialaisia ratkaisuja tulevina vuosina. Hallinto-oikeudessa puolestaan ei esimerkiksi juurikaan ole otettu kantaa sivuuttamisesta aiheutuviin työoikeudellisiin tilanteisiin vaan tilanteet on jätetty täysin huomioimatta. Ilmeisesti ratkaisukäytäntö kehittyy vasta, kun tapahtuu joku tarpeeksi suuri vahinko, jonka ratkaisu etenee korkeimpaan oikeusasteeseen ja jossa tulee tarvetta ottaa kantaa laajemmin oikeuskysymykseen.

Kun oikeustila nyt on se, että sama henkilö voi olla työttömyysturvassa, eläkejärjestelmässä, työsopimusoikeudessa, vahingonkorvausasiassa ja verotuksessa

toisinaan työntekijä ja toisinaan yrittäjä, voidaan perustellusti sanoa, että kyse on oikeusjärjestelmässä olevasta epäjatkuvuuskohdasta, joka aiheuttaa sekä epäselvyyttä että erilaisia väliinputoamisia.

Luvussa 5.1 esitetyin perustein voidaan myös todeta, että luvussa 4.3 kuvattu, pelkästään vero-oikeudellinen työsuhde ei sinällään tarjoa yhteiskunnalle sellaisia sosiaalisia tai fiskaalisia etuja, jotka tekisivät sivuuttamisesta perusteltua.

6 YHTEENVETO

Suomessa työoikeutta on pidetty yksityisoikeudellisena sopimusoikeutena. Sopimuksen osapuolina ovat työnantaja ja työntekijä. Lähtökohtaisesti työtä tehdään kokoaikaisesti toistaiseksi voimassa olevassa työsuhhteessa. Lainsäädäntökin lähtee tästä perusajatuksesta. Työoikeudellisia asioita on ratkaistu verotarkastuksissa havaittuihin epäselvyyksiin liittyen Verohallinnossa, hallinto-oikeuksissa ja korkeimmissa hallinto-oikeuksissa. Kun työntekoon on tullut uusia muotoja, ei lainsäädäntöä ole muutettu vaan ongelmat on jätetty oikeuskäytännön ratkaistavaksi. Kun Suomen kokoisessa valtiossa ei ole paljon oikeuskäytäntöäkään kaikenlaisten kysymysten osalta, on tapausten soveltaminenkin vaikeaa.²⁰⁸

Vaikuttaa siltä, että aina kun on laskusuhdanne ja työtilanne on erittäin huono, ollaan valmiita hyväksymään viranomaistenkin toimesta vapaammin erilaisia, jopa hieman kyseenalaisempiakin vaihtoehtoja työn tekemisen suhteen. Työsuhhteisella työllä ja velvoiteoikeudellisella sopimukseen perustuvalla työllä ei välttämättä faktisesti ole mitään eroa: molemmat voivat tuoda tekijälleen toimeentulon ja edistää yhteiskunnan hyvinvointia. Yhteiskunnassa tapahtuva murros kuitenkin edellyttää sekä yritysten että yksilöiden tarpeeseen perustuvaa suurempaa itsemääräämisoikeutta työntekoon suhteen niin, että työn teettävä ja tekijä voivat itse päättää miten työtä halutaan teettää ja miten sitä halutaan tehdä.

Kun arviot siitä, onko työtä myyty työsuhhteessa vai toimeksiantosuhteessa tulevat tehtäväksi eri viranomaisten toimesta on lopputuloksissakin hajontaa. Vaikuttaa siltä, että **vaikka yksi viranomainen arvioisikin työtä tehdyn työsuhhteessa, ei tämä sido muita viranomaisia**. Tässä tutkielmassa analysoiduissa ratkaisuisissa on käsitelty työkorvauksen sivuuttamista työsuhhteessa tehdyksi työksi. Lopputulokset ovat

208 Sädevirta 2002:18.

mielenkiintoisia, sillä ylemmätkin oikeusasteet ovat lausuneet vain ennakonperinnän toimittamisesta, sosiaaliturvamaksujen maksuunpanosta ja arvonlisäverojen mahdollisesta korjaamisesta. Työsuhteessa tehty työ asettaa kuitenkin useita eri lakisääteisiä velvollisuuksia työnantajalle, joita käytiin läpi 2 luvun 3 kohdassa. Ratkaisujen perusteella toimeksiantosuhteen sivuuttamisen seurauksena syntyy eräänlainen **vero-oikeudellinen työsuhde**, joka perustuu vain ennakonpidätyksen ja sosiaaliturvamaksun maksuunpanoon, muttei varsinaisesti mihinkään muuhun voimassaolevaan lainsäädäntöön. Työnantaja välttyy kuitenkin ottamasta työterveydenhuoltoa, maksamasta eläkemaksuja ja muita lakisääteisiä maksuja. KHO:n sivuuttaessa työkorvauksen, arvonlisäverot oikaistaan ja ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksut veloitetaan, mutta tilanne näyttää jäävän tapaturmavakuutusmaksujen ja muiden lakisääteisten maksujen osalta kuitenkin ennalleen. Tämä johtuu eroista vero- ja siviilioikeudessa sekä siitä, että Verohallinto osapuolena ajaa vain verotuksellisia vaatimuksiaan. Täten muut lakisääteiset maksut eivät ole valituksen kohteena. Lopulta jää myös epäselväksi, pystyykö syntynyttä kokonaistilannetta enää edes oikaisemaan kirjanpidossa ja muussa verotuksessa. Asia jää selkiytymään mahdollisten tulevien ennakkoratkaisujen varaan.