



**TURUN
YLIOPISTO**
Oikeustieteellinen
tiedekunta

Yksilöurheilua harjoittavan osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa

Moderni urheilu oikeus
OTM-tutkielma

Laatija:
Juho Vuorela

3.9.2025

Turun yliopiston laatu järjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu
Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Tutkielma

Oppiaine: Oikeustiede

Tekijä: Juho Iisakki Vuorela

Otsikko: Yksilöurheilua harjoittavan osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa

Ohjaaja: Antti Aine

Sivumäärä: 69 sivua

Päivämäärä: 3.9.2025

Urheilutoimintaa ei ole aina vero-oikeudellisesti kohdeltu samalla tavalla kuin tavanomaista liiketoimintaa. Urheilun lisääntyvä kaupallistuminen ja ammattimaistuminen ovat luoneet tarvetta arvioida, missä määrin urheilutoimintaa voidaan käsitellä tavanomaisen elinkeinotoiminnan tavoin verotusta toteutettaessa. Tutkielman tavoitteena on selvittää, miten urheilusta saadut tulot tulisi verotuksessa kohdistaa, kun urheilua harjoitetaan osakeyhtiön välityksellä.

Tutkimusmetodinä käytetään lainoppia, jota täydennetään asiantuntijahaastattelulla. Teoreettinen viitekehys rakentuu vero-oikeuden yleisten oppien varaan, ottaen huomioon myös perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteen. Tutkielmassa analysoidaan ainoaa aihetta käsittelevää ennakkopäätöstä, jonka kautta arvioidaan oikeuskäytännön nykytilaa ja sen johdonmukaisuutta. Tutkielma sisältää myös de lege ferenda -kannanottoja.

Tutkimustuloksena havaitaan, että urheilun kohtelu tavanomaiseen liiketoimintaan verrattuna eri tavalla ei ole perusteltavissa urheilun erityispiirteillä. Erilaista kohtelua vastaan puhuvat myös legaliteettiperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate. Tarkkarajaisten tuomioistuinratkaisujen puutteen vuoksi oikeustilaa ei voida pitää selkeänä tai systematisoituna, ja asian selkeyttäminen olisikin toivottavaa. Tutkielmassa todetaan, että urheilusta saatujen tulojen kohdistamista tulisi arvioida lähtökohtaisesti samoilla periaatteilla kuin muustakin elinkeinotoiminnasta saatujen tulojen.

Avainsanat: verotus, urheiluoikeus, legaliteettiperiaate, osakeyhtiön sivuuttaminen, verosuunnittelu

Sisällys

Yksilöurheilua harjoittavan osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa	I
Lähteet	VII
Lyhenteet	XII
1 Taustaa	1
1.1 Johdatus aihepiiriin	1
1.2 Tutkielman aihepiirin rajausta ja metodi	2
1.2.1 Aihepiiri ja rakenne	2
1.2.2 Metodin kuvaus.....	4
2 Urheilun verotus Suomessa	7
2.1 Urheilun verotuksen lähtökohtia	7
2.2 Tulolajijako	9
2.3 Yksilö- ja joukkueurheilijat	10
3 Elinkeinotoiminta ja osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö	12
3.1 Urheilutoiminnan yhtiöittäminen käytännössä	12
3.2 VML 28 § ja osakeyhtiön sivuuttaminen	13
3.2.1 Säätely	13
3.2.2 Katsaus historiaan	14
3.2.3 Muutos suhtautumisessa	16
3.3 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit urheilussa	22
4 Mikko Ilonen – kivijalkatapaus	26
4.1 Tausta	26
4.2 Asian käsittely	27
4.2.1 Keskusverolautakunta	27
4.2.2 VOVA.....	27
4.2.3 KHO	28
5 Aiheen oikeudellinen arviointi	31
5.1 Verojen minimoinnista ja oikeudesta yhtiömuodon valintaan	31
5.1.1 Verosuunnittelua ja veron kiertämistä	31
5.1.2 Perustuslaki ja verovelvollisen valinnanvapaus	34
5.2 Urheilun erityispiirteet	36

5.2.1	Urheilun erityispiirteet ja verotus	36
5.2.2	Lajikohtaiset eroavaisuudet – erityistapauksena myös elektroninen urheilu.....	40
5.3	Legaliteettiperiaate	43
5.4	Perustuslaki ja yhdenvertaisuusperiaate	47
5.5	Asian arviointia ja muutostarpeita	49
5.5.1	Haastattelussa Janne Juusela ja Mikko Alakare	49
5.5.2	De lege ferenda	51
6	Johtopäätöksiä.....	54

Lähteet

Kirjallisuus

Aer, Janne: Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. Oikeustiede–Jurisprudentia LI:2018 s. 5–82.

Aine, Antti: Urheiluoikeuden kantavat periaatteet ja oikeuskäytännön kehitys. Urheilu ja oikeus 2023 s. 38–54.

Ala-Lahti, Anette: Tulon kohdistaminen verovelvolliselle: Tuloverojärjestelmän unohdettu peruskysymys. 2025.

Eskelinen, Antti: Urheilu ja verotus. Suomen urheiluliiton julkaisut 1995.

Halila, Heikki – Norros, Olli: Urheiluoikeus. Alma Talent 2017.

Halila, Heikki: Joukkueurheilun yhtiöityminen. Urheilu ja oikeus 1999 s. 6–22.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum 2010.

Juusela, Janne – Alakare, Mikko: Yksilöurheilua yhtiömuodossa – case Mikko Ilonen. Urheilu ja Oikeus 2010 s. 72–80.

Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme. Iura nova 2000.

Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyiden verotus. WSOYpro 2007.

Kari S. Tikka – Olli Nykänen – Janne Juusela – Tomi Viitala: Yritysverotus I-II. Alma Insights 2025.

Knuutinen Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent 2020.

Knuutinen, Reijo: Eriytetty tuloverojärjestelmä: ansio- ja pääomatulon välistä rajanvetoa 25 vuotta. Verotus 4/2017 s. 376–392.

Knuutinen, Reijo: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015 s. 811–833.

Knuutinen, Reijo: Verotuksen minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Verotus 2/2013 s. 177–191, Asiantuntija-artikkeli.

Engblom, Ari – Fagervik, Johanna – Grüssner, Kaj – Holla, Jyrki – Järvinen, Jussi – Kokko, Aki – Lepistö, Markku – Sandelin, Eric – Tuomi, Jouko – Äimä, Kristiina: Elinkeinoverotus. Edilex Lakitieto 2023.

Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1997. Lakimiesliiton kustannus 1997.

Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1998. Lakimiesliiton kustannus 1998.

Lönblad, Siru: Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 1/2019 s. 62–74.

Mattila, Pauli K: Työpanososinko – Uusia tulkintoja. Verotus 5/201 s. 538–551.

Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko: Verotuksen perusteet. Talentum 2008.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum Media 2011.

Nuotio, Vesa-Pekka: Välittömän verotuksen ajankohtaista oikeuskäytäntöä. Vero-opintopäivät 2023 s. 173–198.

Nykänen, Pekka: PERUSTUSLAIN YHDENVERTAISUUDEN VAATIMUS JA VÄLITÖN VEROTUS. Oikeus 2017;2: s. 224–249.

Ossa, Jaakko: Tuloverolaki käytännössä. Alma Insights 2020.

Ossa, Jaakko: Yritystoiminnan verotus. Alma Insights 2020.

Tunturi, Markku: Miniosakeyhtiön sivuuttamisen veroseuraamukset. Verotus 1993 s. 433-439.

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari 2015.

Virallislähteet

HE 142/2020: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2021 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä tulotietojärjestelmästä annetun lain 13 §:n muuttamisesta.

HE 131/1995 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 47/2009: Hallituksen esitys Eduskunnalle työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta.

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

HE 1/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

VM 17/1997: Oikeusturvatyöryhmän välimuistio.

PeVL 52/2016 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi.

Verohallinnon ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Antopäivä 4.1.2019, Diaarinumero VH/3003/00.01.00/2018.

Verohallinnon ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Antopäivä 21.6.2005, Diaarinumero 2118/31/2004

Verohallinnon ohje: Urheilusta saatujen tulojen verotus. Antopäivä 6.5.2025, Diaarinumero VH/714/00.01.00/2025.

Verohallinnon ohje: Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. Antopäivä 23.8.2022, Diaarinumero VH/822/00.01.00/2022.

Verohallinnon ohje: Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa. Antopäivä 18.12.2024, Diaarinumero VH/8236/00.01.00/2024.

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten.
Antopäivä 21.12.2007, Diaarinumero 1809/32/2007

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2011 toimitettavaa verotusta varten.
Antopäivä 5.1.2012, Diaarinumero 654/32/2011.

Verotulojen kehitys vuonna 2023. Verohallinnon verkkosivut,
<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/aiemmat-vuodet/vuosi-2023/>, vierailtu 29.6.2025.

Verohallinnon asiantuntijalausunto 2020 – Urheilijan tulonhankinnan yhtiöittämisestä
tuloverotuksen kannalta.

<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020 AK-329020.pdf>, vierailtu 4.8.2025.

Verohallinto, Ansiotulot; Valtion tuloveroasteikko 2025.

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/tulot/ansiotulot/>,
vierailtu 2.9.2025.

Oikeustapaukset

KHO 1969/6611

KHO 28.1.1981 t. 431

KHO 8.5.1985 t. 1764

KHO 1987 B 597

KHO 1987 B 600

KHO 1987 B 601

KHO 1989 B 547

KHO 1990/2530

KHO 8.11.1991 t.4096

KHO 1995/225

KHO 1997:73

KHO 1998:61

KHO 2008:6

KHO 22.1.2010 Taltionumero 103

KHO 2023:42

KVL 21/2009

HeHao 1.2.2021 H289/2021

HeHao 11.10.2023 5763/2023

HeHao 11.10.2023 5764/2023

Medialähteet

CNBC: Cashing in on the dream: How Olympic athletes make money.

<https://www.cnbc.com/video/2024/08/09/how-olympic-athletes-make-money.html#:~:text=The%20International%20Olympic%20Committee%20will%20hand%20out,Ben%20Bloom%2C%20a%20sports%20journalist%20who%20has,> vierailtu 5.8.2025.

Georg Rosbäck: E-urheilijoita tulokärjessä, pelaajien verotuksessa vielä avoimia kysymyksiä. Taloustaito 17.12.2020. taloustaito.fi/Vero/e-urheilijoita-tulokarjessa-pelaajien-verotuksessa-viela-avoimia-kysymyksia/#13ffe7f3, vierailtu 3.8.2025.

Metro News: Snooker stars face being 'fined, banned or thrown out' over Macau event, says Barry Hearn. <https://metro.co.uk/2023/10/11/snooker-stars-face-being-fined-banned-or-thrown-out-over-macau-event-says-barry-hearn-19643651/>, vierailtu 3.7.2025.

Lyhenteet

Dnro	Diaarinumero
EPL	Ennakkoperintälaki (1118/1996)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Ks.	Katso
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
KVL	Keskusverolautakunta
esim.	Esimerkiksi
HeHao	Helsingin hallinto-oikeus

1 Taustaa

1.1 Johdatus aihepiiriin

Antti Eskelinen kirjoitti teoksensa *Urheilu ja verot* alkusanoissa vuonna 1995, ettei urheilun verotuksesta tuolloin ollut Suomessa juuri kirjoitettu yli kymmeneen vuoteen ja totesi, että sinä aikana urheilu oli muuttunut yhä kaupallisemmaksi. Ennen Eskelisen teosta urheilun verotusta oli tutkinut kattavasti Esko Linnakangas vuonna 1984 julkaistussa väitöstutkimuksessaan *Urheilu ja verotus*. Urheilutoiminnan varainhankinta näytti nyt perustuvan entistä enemmän muun yleisemmän liike-elämän kanssa tehtävään yhteistyöhön, ja urheilijat joutuivat keskittymään puhtaasti urheilun lisäksi enenevässä määrin myös edustamiseen ja sponsoritoimintaan.

Ei liene liioiteltua todeta, että urheilun kaupallistuminen on Eskelisen kirjan alkusanoista vuoteen 2025 tultaessa ollut vieläkin nopeampaa kuin Eskelisen mainitsema ajanjaksolla. Tähän ovat vaikuttaneet näkemykseni mukaan ainakin uusien urheilulajien syntyminen ja valokeilaan nouseminen, urheilussa liikkuvien rahamäärien kasvaminen sekä erityisesti esimerkiksi sosiaalisen median urheilijoille ja urheilun toimijoille tuomat entistä laajemmat mahdollisuudet toimintansa markkinoinnissa.

Tällä kaupallistumiskehityksellä on suora vaikutus urheilun vero-oikeudelliseen ulottuvuuteen ja sen kiinnostavuuden kasvuun; mitä enemmän alalla liikkuu rahaa, sitä merkittävämmäksi vero-oikeudelliset kysymykset nousevat. Sitä enemmän myös urheilun toimijoilla on intressiä pohtia toimintansa verotuksellista tehokkuutta. Palkintosummien kasvaessa myös vanhat lainsäädäntöömme jo ennestään rakennetut keinot suunnitella taloudellista toimintaansa ja sen jaksotusta muuttuvat vähemmän tehokkaiksi. Merkittävä tekijä minkä tahansa taloudellisen toiminnan suunnittelussa on valinta siitä, missä toimintamuodossa kyseistä toimintaa ryhdytään harjoittamaan.

Urheilun palkintosummien kasvu ja Suomen vero-oikeuden yleinen kehityskulku ovat johtaneet siihen, että olemme nähneet enenevässä määrin urheilijoiden suunnittelevan toimintansa verotuksellista tehokkuutta, ja yhtenä merkittävimmistä keinoista tässä suunnittelemisessa voidaan pitää harjoitetun toiminnan yhtiöittämistä. Huolimatta urheilun kaupallistumisesta ja siirtymisestä luonteeltaan kohti yleisempää liiketoimintaa, on urheilutoiminnan harjoittaminen osakeyhtiömuodossa kuitenkin vero-oikeudellisesti

monimutkaisempi ja hankalampi prosessi kuin jonkin yleisen ammatinharjoittamisen yhtiöittäminen. Urheiluun on nimittäin suhtauduttu ja suhtaudutaan kenties edelleen verotuksessa eri tavoin kuin perinteiseen ammatinharjoittamiseen.

Urheilun vero-oikeudellinen ympäristö ja sääntely ovat vuosikymmenten aikana muuttuneet merkittävästi. Esimerkkeinä tästä voitaneen mainita esimerkiksi täyskäännös suhtautumisessa joukkueurheilijoiden työoikeudellisen aseman arviointiin¹ tai muutos urheilijoiden verosuunnittelussa, jota ennen toteutettiin lähinnä muuttamalla ulkomaille, kun taas nykyään toiminnan yhtiöittäminen voi olla yksilöurheilijalle varteenotettavampi vaihtoehto². Tämä muutos sekä aiheeseen liittyvät urheilulliset erityispiirteet tekevät nähdäkseni aiheesta erittäin mielenkiintoisen tutkimuksen kohteen.

1.2 Tutkielman aihepiirin rajausta ja metodi

1.2.1 Aihepiiri ja rakenne

Urheilun kaupallistumisen toteutamisesta urheilu-oikeudellisen kirjoituksen alussa on hankala välttää. Urheilun kaupallistuminen on toiminut suurimpana katalyyttinä urheiluun liittyvälle oikeudelliselle murrokselle³, ja tämä pätee luonnollisesti myös vero- ja yhtiöoikeudellisiin aspekteihin, jotka urheilutoimintaan ja urheilun liiketoimintaan liittyvät.

Toiminnan yhtiöittämisellä tarkoitetaan tässä tutkielmassa sitä, että urheilija perustaa osakeyhtiölaissa tarkoitetun yksityisen osakeyhtiön, jonka kautta hän ryhtyy toimintaansa harjoittamaan. Vaikka myös muiden yhtiömuotojen, kuten avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustaminen ja sen kautta toimiminen voi olla urheilijalle mahdollista ja tilanteesta riippuen kenties kannattavaakin, keskitytään tässä tutkielmassa kuitenkin ainoastaan osakeyhtiömuotoiseen toimintaan. Muihin yhtiömuotoihin liittyvät omat tilanteensa ja oikeudelliset kysymyksensä, jotka yhtiö- ja vero-oikeudellisesti poikkeavat merkittävästi osakeyhtiöitä koskevista kysymyksistä.

1 Halila – Norros 2020 s.183

2 Juusela – Alakare 2010 s.72

3 ks. esim. Halila – Norros 2020 s. 27

Suhtautuminen urheilun harjoittamiseen osakeyhtiön kautta on muuttunut merkittävästi viimeisen 30 vuoden aikana. Joukkueurheilussa asia on 90-luvun lopulla tapahtuneen työoikeudellisen aseman muutoksen ansiosta selkeä, ja sen suhteen oikeustila on pitkään ollut melko haastamaton.⁴ Jäljempänä tutkielmassa tarkemmin avatuista syistä joukkueurheilijan mahdollisuudet toimintansa yhtiöittämiselle onkin pitkälti rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle.

Yksilöurheilussa tulkinta on kuitenkin vähemmän selkeää, ja teema on jäänyt melko vähäiselle huomiolle oikeustieteellisessä tutkimuksessa. Yksilöurheilijoiden vapaudessa valita yhtiömuotonsa on jonkin verran avoimia kysymyksiä, ja käytäntö on muovautunut pitkälti yleisen yhteiskunnallisen muutoksen ja vero-oikeudellisen tulkintakäytännön mukana, ei niinkään suoranaisen urheilua koskevan lainsäädännön. Tämä on melko yleistä vero-oikeudelle, jonka kehitykselle muilla oikeudenaloilla on usein enemmän merkitystä kuin muilla oikeudenaloilla.⁵

Tämä viitekehys tarjoaa nähdäkseni mielenkiintoisen aiheen oikeustieteelliselle tutkimukselle. Käsittelen tässä työssä osakeyhtiömuotoista urheilun harjoittamista keskittyen yksilöurheilijan näkökulmaan vero- ja yhtiöoikeudellisessa kontekstissa; kuka voi yhtiöittää toimintansa, millaisen toiminnan voi yhtiöittää, ja miten tämä yhtiöittäminen otetaan huomioon urheilijan verotuksessa. Peilaan urheiluoikeudellisia näkökulmia yleiseen yhteiskunnalliseen ja vero-oikeudelliseen kehitykseen ja pohdin myös sitä, onko urheilun verotuksen tämänhetkinen oikeustila perusteltu ja johdonmukainen.

Vielä tarkemmin eroteltuna tärkeimmät tarkastelemani tutkimuskysymykset tässä työssä ovat seuraavat:

1. Mikä osakeyhtiön sivuuttamiskäytännön tämänhetkinen tila on yleisesti ja erityisesti urheilutoiminnan osalta?
2. Mikäli osakeyhtiön toiminta koostuu kokonaisuudessaan urheilukilpailutoiminnasta, tulisiko tällaisesta toiminnasta saadut tulot verotuksessa kohdistaa yhtiön sijaan osakkaan tuloksi?

4 Halila – Norros 2020 s.183

5 Myrsky – Ossa 2008 s.16

3. Liittykö urheiluun joitain sellaisia erityispiirteitä, joilla voitaisiin perustella urheilun verotuksen erilaista kohtelua tavanomaiseen liiketoimintaan verrattuna?

Tutkielman luvussa 2 tarkastellaan lähtökohtia sekä urheilun että kaiken muunkin toiminnan verotukselle Suomen oikeusjärjestelmässä ja avataan vielä tarkemmin syitä sille, miksi tutkielma keskittyy nimenomaan *yksilöurheilijoiden* toiminnan verotukseen, siihen liittyvien vero-oikeudellisten tulkintakysymysten erotessa merkittävästi joukkueurheilijoiden vastaavista. Tutkielman luvussa 3 tarkastellaan elinkeinotoiminnan vakiintuneita tunnusmerkkejä ja sitä, miten yksilöurheilun ominaispiirteet niihin suhtautuvat. Lisäksi luvussa avataan tutkielman kannalta olennaisin sääntelypohja ja se, miten sen tulkintakäytäntö on viimeisen 40-50 vuoden aikana olennaisesti muuttunut. Luvussa 4 käsitellään yksilöurheilun yhtiöittämisen pioneeritapausta ja toistaiseksi ainoaa ennakkopäätöstasoista tuomioistuinratkaisua, jossa yksilöurheilijan perustaman osakeyhtiön verotuksellista kohtelua on käsitelty; golfari Mikko Ilosen tapausta.

Luvussa 5 siirrytään tutkielman ydinalueeseen. Luvussa tehdään oikeudellista arviointia siitä, miten tutkielman aihetta tulisi eri näkökannoilta tulkita. Luvussa käsitellään verovelvollisen oikeutta verosuunnitteluun ja verovelvollisen valinnanvapautta sekä perustuslain, yhdenvertaisuusperiaatteen, legaliteettiperiaatteen ja urheiluun liittyvien erityispiirteiden ja lajikohtaisten erojen merkitystä aiheen tulkinnalle. Alaluvussa 5.2.2 tarkastellaan erityistapauksena myös elektronisen urheilun parissa kilpailevien, osittain joukkue- ja yksilöurheilijan välimaastossa sijaitsevien toimijoiden yhtiöittämismahdollisuuteen liittyviä erityiskysymyksiä. Koska nämä kysymykset liittyvät kuitenkin työoikeudelliseen rajanvetoon, joka ei kuulu tutkimuksen ydinalueeseen, ei e-urheilijoiden tapauksia käsitellä tutkielmassa syvällisemmin. Tutkimusta varten on myös haastateltu Mikko Ilosen asiamiehenä toimineita Janne Juuselaa ja Mikko Alakareta, joiden ajatuksia esitellään alaluvussa 5.5.1. Luvun lopuksi esitetään de lege ferenda kannanottoja, ja luvussa 6 tutkimuksen johtopäätöksiä.

1.2.2 Metodien kuvaus

Tutkielma on urheiluoikeudellinen. Antti Aine on jaotellut urheiluoikeudellisen tutkimuksen kahteen eri tyyppitapaukseen. Urheiluoikeudellisessa tutkimuksessa voidaan ensinnäkin pureutua johonkin konkreettiseen käytännön ongelmaan, jolloin tutkimus voi tyydyttää urheilun käytännössä syntyneen tiedonintressin. Tällaisessa tutkimuksessa voidaan ammentaa urheiluoikeuden ulkopuolisista, vakiintuneemmista oikeudenaloista sekä niiden yleisistä

opeista. Tällaisessa tutkimuksessa urheilua käsitellään erityisympäristönä, johon muiden oikeudenalojen yleisiä oppeja sovelletaan jonkin ongelman ratkaisemiseksi, ja jonka erityispiirteet otetaan huomioon muiden oikeudenalojen yleisten oppien soveltamiskäytännössä.⁶

Urheiluoikeudellinen tutkimus voi Aineen mukaan toisaalta olla myös puhtaamman urheiluoikeudellista. Tällainen tutkimus keskittyy urheiluoikeuden omien yleisten oppien jäsentämiseen ja systematisointiin. Urheiluoikeutta voidaan toisin sanoen tarkastella siis sekä sisäisesti että suhteessaan oikeusjärjestyksemme muihin osa-alueisiin.⁷

Vaikka Aine toteaa, ettei näiden kahden tutkimustyylin eroja tule ylikorostaa⁸, mainittakoon, että tämä tutkimus on pitkälti ensin mainitun kehittämissuunnan edustaja. Tutkimus keskittyy yksilöurheilun osakeyhtiömuotoiseen harjoittamiseen ja sen veroliitännäisiin ulottuvuuksiin ja ongelmiin. Urheilu toimii tutkimuksessa sellaisena Aineen tarkoittamana erityisympäristönä, jolle ominaiset piirteet otetaan huomioon muiden oikeudenalojen oppeja sovellettaessa. Tässä tutkimuksessa kyse on nimenomaan vero-oikeuden yleisistä opeista.

Siinä missä urheiluoikeudellinen tutkimus tämän tutkielman edustamassa tyyppitapauksessa ammentaa voimakkaasti muista oikeudenaloista, vahvistaa tutkielman liitännäisyys vero-oikeuteen tätä efektiä entisestään. Myös vero-oikeus hyödyntää merkittävästi muita oikeudenaloja, ja tutkimukset harvemmin ovat vain vero-oikeudellisia.⁹ Tästäkin syystä tutkielma sisältää viitteitä myös esimerkiksi työoikeuteen, yhtiöoikeuteen ja hallinto-oikeuteen.

Yleisemmälle tasolle siirryttäessä voidaan oikeustieteellisen tutkimuksen puolestaan sanoa hyödyntävän useimmiten tutkimusmenetelmään lainoppia, oikeushistoriaa, oikeussosiologiaa, oikeusfilosofiaa ja vertailevaa oikeustiedettä¹⁰, joista tämä tutkielma

6 Aine 2023 s. 53 - 54

7 ibid.

8 ibid.

9 Myrsky – Ossa 2008 s. 16

10 Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010 s.19

keskittyy pääasiallisesti ensimmäisenä mainittuun lainoppiin. Lainopillista tutkimusta kutsutaan myös oikeusdogmaattiseksi tutkimukseksi, ja kyseistä metodologia hyödynnetään tässä työssä voimassa olevan oikeuden sisällön selvittämiseksi ja perusteltujen kannanottojen muodostamiseksi siitä, miten voimassa olevaa oikeutta tulisi tulkita. Tutkielma sisältää myös de lege ferenda -tutkimusta, jonka tavoitteena on esittää perusteltuja kannanottoja siitä, miten lainsäädäntöä ja sen tulkintaa tulisi kehittää.

Tutkielmaa varten on myös haastateltu kahta tutkielman aiheen parissa läheisesti työskennellyttä asiantuntijaa, ja tutkielmassa hyödynnetäänkin siis myös empiiristä aineistoa haastattelun muodossa. Haastattelu ja sen välityksellä saadut tiedot toimivat tutkielmassa ensisijaisesti lainopillista tarkastelua tukevassa roolissa. Haastattelu toteutettiin Helsingissä Asianajotoimisto Castrén & Snellman Oy:n toimistolla kesäkuun 12. päivänä 2025.

2 Urheilun verotus Suomessa

2.1 Urheilun verotuksen lähtökohtia

Aihepiiriä ymmärtääkseen on hyvä lähteä liikkeelle siitä, että ymmärtää urheilun eroavan muusta yhteiskunnallisesta taloudellisesta toiminnasta merkittävästi; urheilu liiketoimintana ei ole tavanomaista liiketoimintaa.¹¹ Tämän ansiosta ylipäättään onkin merkityksellistä puhua urheiluoikeudesta omana oikeudenalanaan. Tästä johtuen on jokseenkin luonnollista ajatella, että urheilua ei välttämättä aina tarkastella tavanomaisena liiketoimintana vero-oikeudellisessa mielessä, eikä urheilun verotusjärjestelmä noudata kaikkia samoja periaatteita kuin perinteisempi liiketoiminta.

Urheilun verotusjärjestelmän perustana voidaan pitää sitä, että lähes kaikki urheilun kautta suoraan tai välillisesti saadut tulot ovat urheilijan veronalaista ansiotuloa. Tämä pätee sekä urheilijan työsuhteessa saamaan palkkaan että urheilijan palkkioon. Urheilijan palkkiolla tarkoitetaan Verohallinnon ohjeen *Urheilusta saatujen tulojen verotus*¹² mukaan kaikkea ”välittömästi tai välillisesti urheilusuorituksen perusteella maksettua korvausta, joka ei ole palkkaa”. Tämä sisältää ohjeen mukaan muun muassa kilpailupalkinnot, mainos- ja sponsorisopimuksiin perustuvat palkkiot, osallistumispalkkiot ja muut urheilijastatukseen perustuvat palkkiot. Myös esimerkiksi urheilijan urheilustatukseensa perustuvasta haastattelusta tai tuote-esittelystä saama korvaus on hänen ansiotuloaan.

Koska urheiluun liittyy tiettyjä erityispiirteitä ja urheilijat nauttivat yhteiskunnassa ainakin jonkinlaista erityistä arvostusta, ovat urheilijat saaneet verotuksessaan jonkin verran positiivista erityiskohtelua.¹³ Tätä ilmentää urheilijoiden käytettävissä oleva keino tulon jaksottamiseen; tuloverolain 116 b ja 116 c §:ssä säädellyt valmennus- ja urheilijarahastot:

116 b §:

Valmennusrahastoon voidaan maksaa muita urheilutuloja kuin palkkaa.

Valmennusrahastoon maksettua urheilutuloa voidaan käyttää urheilemisesta ja

11 Ks. esim. Halila – Norros 2020 s.42

12 Diaarinumero VH/5421/00.01.00/2021, antopäivä 1.12.2021

13 Halila – Norros 2020 s. 613-614

valmentautumisesta verovuoden aikana aiheutuvien tositteisiin perustuvien menojen kattamiseen. Rahastossa verovuoden päättyessä oleva määrä katsotaan verovuoden veronalaiseksi ansiotuloksi siltä osin kuin sitä ei ole siirretty urheilijarahastoon. Valmennusrahastoon voidaan kuitenkin vuosittain jättää verovapaasti tulevaa valmentautumista varten enintään 20 000 euroa (valmennuskate).

116 c §:

Urheilijalla, jonka verovuoden urheilutulo on ennen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneiden menojen vähentämistä vähintään 9 600 euroa, on oikeus siirtää urheilutulostaan verovapaasti urheilurahastoon enintään 50 prosenttia urheilutulon bruttomäärästä laskettuna ja samalla enintään 200 000 euroa vuodessa.

Urheilijarahastoon siirretyt varat tuloutuvat urheilijauran päättymistä seuraavien vähintään kahden ja enintään 15 vuoden aikana siten, että kunakin verovuonna tuloutuu tuloutumisvuosien lukumäärää vastaava osuus rahastossa urheilu-uran päättyessä olleesta määrästä. Erityisestä syystä, kuten työkyvyttömyyden tai vähintään vuoden kestäneen työttömyyden vuoksi, varat voidaan tulouttaa myös nopeammin ja tasaeristä poiketen. Rahastoon tuloutumisaikana kertynyt tuotto katsotaan viimeistä tuloutumisvuotta seuraavan verovuoden tuloksi.

Tulon jaksottamista rahastojen avulla säätelee tuloverolain 116 a §, jonka mukaan urheilijan verovuoden tulona ei pidetä sitä osaa hänen välittömästi urheilemisesta saamistaan tuloista (*urheilutulo*), joka on 116 b ja 116 c §:ssä säädettyin edellytyksin maksettu valtiovarainministeriön nimeämän säätiön yhteydessä olevaan valtakunnalliseen valmennusrahastoon tai urheilijarahastoon. Rahastointijärjestelmä on poikkeus yleisestä verotuksen jaksottamista koskevasta sääntelystä, jota on perusteltu urheilu-uran lyhyellä kestolla.¹⁴

Enimmäismäärä, jonka urheilija saa 116 c §:n mukaisesti urheilurahastoon vuodessa siirtää, oli vielä vuonna 2020 100 000 euroa. Enimmäismäärää kuitenkin korotettiin 200 000 euroon alkaen vuodesta 2021. Hallituksen esityksessä korotusta perusteltiin muun muassa sillä, että 100 000 euron enimmäismäärä oli osoittautunut joissain tapauksissa alhaiseksi, huippu-

14 ks. esim. HE 142/2020 s. 14

urheilun tukemisella sekä pyrkimyksellä tukea hyvin menestyvien urheilijoiden pysymistä Suomessa.¹⁵ Hyvin menestyvien huippu-urheilijoiden tulot voivat kuitenkin nousta kilpauran huippuvuosina niin suuriksi, että 200 000 euron enimmäismääräkin jää liian alhaiseksi tavoitteiden toteutumisen kannalta.

Urheilurahaston riittämättömyys urheilijan tulojen ja niiden verotuksen jaksottamiseksi johtaa väistämättä parempien ja tehokkaampien keinojen etsimiseen urheilijan verosuunnittelussa, jolloin yhdeksi hyödynnettäväksi keinoksi ainakin yksilöurheilijan tapauksessa nousee toimintansa harjoittaminen osakeyhtiön kautta.

2.2 Tulolajijako

Vaikkakin toiminnan yhtiöittämisen taustalla on usein monia muitakin syitä, liittyy se toimenpiteenä monesti ainakin osittain toiminnan verotuksellisen suunnitteluun. Tällaisen suunnittelun vero-oikeudellisella tasolla mahdollistaa Suomessa vuonna 1993 käyttöön otettu eriytetty tuloverojärjestelmä, jossa henkilöiden tulot jaotellaan ansiotuloihin ja pääomatuloihin.¹⁶ Laissa tämä ilmenee tuloverolain 29 §:stä, jonka 2 momentin mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän tulo jaetaan kahteen tulolajiin, joita ovat pääomatulo ja ansiotulo.

Tässä järjestelmässä sekä ansio- että pääomatulolajiin luetaan vain omat tulonsa, ja niitä verotetaan toisistaan erillisinä erillisten säännösten ja verokantojen mukaisesti. Ansiotulojen verokanta on Suomessa progressiivinen, pääomatulojen puolestaan suhteellinen hyödyntäen kahta verokantaa.¹⁷ Tuloverolain 124 §:n mukaan:

Pääomatulosta suoritetaan tuloveroa 30 prosenttia (pääomatulon tuloveroprosentti). Siltä osin kuin verovelvollisen verotettavan pääomatulon määrä ylittää 30 000 euroa, pääomatulosta suoritetaan veroa 34 prosenttia (pääomatulon korotettu tuloveroprosentti). Yhteisön tuloveroprosentti on 20.

15 ibid.

16 Mattila 2018 s. 1

17 Knuutinen 2017 s. 2

Progressiivisesti verotetun ansiotulon verokanta puolestaan on korkeimmillaan 44,25 prosenttia.¹⁸

Tämä ero ansiotulojen ja pääomatulojen verokannoissa luontaisesti tekee tulojen siirtämisen ansiotulolajista pääomatulolajiin verotuksellisesti houkuttelevammaksi. Tuloverolain 33 b §:ssä määritellään listaamattomasta yhtiöstä saatujen osinkojen verotus seuraavasti:

”Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saadusta osingosta 25 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata tuloa siihen määrään saakka, joka vastaa varojen arvostamisesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitettulle osakkeen verovuoden matemaattiselle arvolle laskettua kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa. Siltä osin kuin verovelvollisen saamien tällaisten osinkojen määrä ylittää 150 000 euroa, osingoista 85 prosenttia on pääomatuloa ja 15 prosenttia verovapaata tuloa.”

Kun osinkoverotus ja yhteisön tuloveroprosentti (20 %) lasketaan yhteen, on kokonaisverorasitus osakeyhtiöstä osinkona ulos jaetulle tulolle alimmillaan yhteensä noin 26 prosenttia¹⁹. Tämä verosuunnitelmallinen näkökohta on usein taustalla toiminnan yhtiöittämisessä ja siten tulon muuttamisessa ansiotulon tulolajista pääomatuloksi. Kun urheilijankin tulojen verotus perustuu ansiotuloverotukseen, on tämä heitäkin merkittävästi koskeva ilmiö.

2.3 Yksilö- ja joukkueurheilijat

Joukkueurheilijoiden ja yksilöurheilijoiden välillä on tässä työssä käsittelemieni aiheiden kontekstissa merkittäviä eroja. Joukkueurheilijoiden osalta tilanne on pääsääntöisesti melko lailla yksilöurheilijoita selkeämpi. Näin ei kuitenkaan aina ole ollut, vaan muutama vuosikymmen sitten molempia ryhmiä kohdeltiin verotuksessa käytännössä samalla tavalla.

Vuoden 1995 teoksessa *Urheilu ja verot* Antti Eskelinen mainitsee, että joukkueurheilijankaan ei vielä tuolloin yleensä oltu katsottu olevan työsuhteessa palkkionsa

¹⁸ Verohallinto, Ansiotulot; Valtion tuloveroasteikko 2025

¹⁹ Vuodesta 2027 alkaen yhteisön tuloveroprosentti on 18 %, mikä tekee tulolajin muuntamisesta entistä houkuttelevampaa.

maksajaan, ei työoikeuden, tapaturma- ja eläkevakuuttamisen eikä ennakkoperinnän kannalta. Syitä tälle Eskelinen mainitsee olleen ainakin seuraavat:

1. Seuran ja urheilijan suhteesta katsottiin puuttuneen työnantajan johto ja valvonta
2. Sovittu korvaus oli perustunut merkittävästi työn tulokseen ja huonosta lopputuloksesta johtuen tulo oli voinut jäädä kokonaan saamatta. Tämä oli ristiriidassa työsuhteen edellytyksenä olevasta työntekijän oikeudesta vastikkeeseen tehdystä työstä.
3. Korvauksen määrä oli perustunut myös muiden henkilöiden (joukkueen muiden jäsenten) työpanokseen
4. Urheilun erikoisluonne.

1990-luvun lopussa joukkueurheilussa tapahtui hyvin nopeasti suuri yhtiöityminen. Olli Rausteen teoksessa *Urheiluoikeus* vuodelta 1997 yhtiöitymisestä ei vielä puhuta, mutta vuoden 1999 Heikki Halilan joukkueurheilun yhtiöitymistä koskevassa artikkelissa kerrotaan prosessin olleen jo etenemässä nopealla vauhdilla.²⁰ Tämän yhtiöitymisprosessin kanssa samoihin aikoihin on tapahtunut myös merkittävä muutos suhtautumisessa joukkueurheilijan työoikeudelliseen asemaan. Tuoreehkossa urheiluoikeuden kokoelmateoksessaan *Urheiluoikeus* Heikki Halila ja Olli Norros toteavat joukkueurheilijan työoikeudellisen aseman pohdinnan menettäneen ajankohtaisuutensa. Vastaus siihen, voiko joukkueurheilija olla työsopimuksessa, on yksinkertaisesti ”kyllä”.²¹ Tällä on suurta merkitystä urheilijan yhtiöttämismahdollisuuksilla, joita käsittelemme myöhemmin tutkielmassa luvussa kolme. Poikkeuksen tähän pääsääntöön muodostavat kuitenkin e-urheilijat, joita käsitellään lyhyesti myöhemmin tutkielmassa.

20 Halila 1999 s. 10

21 Halila – Norros 2020 s. 183

3 Elinkeinotoiminta ja osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö

3.1 Urheilutoiminnan yhtiöittäminen käytännössä

Kuten sanottua, tarkoitetaan toiminnan yhtiöittämisellä tässä tutkielmassa sitä, että urheilija perustaa osakeyhtiön, jonka kautta hän alkaa toimintaansa harjoittaa. Tällöin tulot, jotka aiemmin olivat suoraan urheilijalle maksettavaa vastiketta, kanavoituvatkin osakeyhtiölle ja ovat tällöin tietyin edellytyksin yhtiön elinkeinotoiminnan tuloa. Urheilijan verotuksessa tämä muodostaa tilanteen, jossa urheilusta saadusta tulosta ei makseta ansiotuloveroa, vaan 20 prosentin yhteisöveroa osakeyhtiön tuloksesta. Itselleen urheilija voi sitten kanavoida varoja osakeyhtiöstään joko ansiotulona verotettavana palkkana tai pääomatulona verotettavana osinkotulona.

Muusta kuin noteeratusta yhtiöstä saatu osinko jaetaan yhtiön nettovarallisuuden perusteella ansiotulo- ja pääomatulo-osuuksiin. 150 000 euron osakaskohtaiseen osinkotuloon asti vuodessa pääomatulona verotettavasta osingosta 25 % on veronalaista pääomatuloa siltä osin kuin osingon määrä vastaa osakkeen matemaattiselle arvolle kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa. Yli 150 000 euron vuotuisesta osakaskohtaisesta osingosta 85 % on veronalaista pääomatuloa ja 15 % verovapaata tuloa. Kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa vastaavan määrän ylittävästä osingosta taas on 75 % veronalaista ansiotuloa ja 25 % verovapaata tuloa.²²

Pelkän kokonaisveroasteen tarkastelun lisäksi urheilijan kannattaa kuitenkin tarkastella myös muita vaikutuksia, joita toiminnan yhtiöittämisellä on. Huomioitavaksi tulee lisäksi ainakin yhtiöittämisen vaikutus urheilijoille normaalisti käytettävissä olevien rahastojen käyttömahdollisuuksiin. Kun urheilusta saatu tulo on urheilijan yhtiön elinkeinotoiminnan tuloa, ei hän voi enää siirtää näitä tulojaan valmennus- tai urheilijarahastoon. Sama pätee myös toiminnasta syntyviin kustannuksiin; kun kulut ovat yhtiön elinkeinotoiminnan kuluja, ei urheilija voi käyttää valmennusrahastoon siirtämiään varoja kattaakseen urheilusta tai valmennuksesta syntyviä kustannuksia yhtiöittämisen jälkeen. Valmennusrahastossa jäljellä olevat varat voi kuitenkin urheilijan onneksi vielä yhtiöittämisvuonna siirtää

22 TVL 33 b §

urheilijarahastoon TVL 116 b §:n 1 momentin mukaisesti ilman, että varojen siirrosta aiheutuu urheilijalle välittömiä veroseuraamuksia.²³

Asia ei kuitenkaan kokonaisuutena, erityisesti kun toiminnassa on kyse urheilusta, ole aivan näin yksinkertainen. Ongelmaksi tällöin muodostuu se, mitä pidetään elinkeinotoimintana ja mitä ei, ja mitä lopulta verotuksessa voidaan pitää yhtiön tulona ja mitä ei. Osakeyhtiörakenne on mahdollista verotuksessa myös sivuuttaa kokonaan.

3.2 VML 28 § ja osakeyhtiön sivuuttaminen

3.2.1 Sääntely

Osakeyhtiön verotuksessa lähtökohtana on, että osakeyhtiötä pidetään erillisenä verovelvollisena, ja tätä itsenäistä verosubjektiutta pidetään verojärjestelmässämme lähtökohtaisesti hyvin vahvana. Osakeyhtiötä ei ole välttämättä rinnastettu osakkaisiin silloinkaan, kun yhtiö on perustettu veroedun saamiseksi, tai vaikka verovelvollinen olisi sitä vaatinut.²⁴ Osakeyhtiön itsenäisyyttä on oikeuskäytännössä käsitelty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1969/6611.

Kuitenkin verotusmenettelystä annetun lain²⁵ 28 §:n mukaan:

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

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä

23 Verohallinnon ohje: Urheilusta saatujen tulojen verotus

24 ks. Ossa 2020 s. 340 ja Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala 2025 luku 25

25 Laki verotusmenettelystä, 1558/1995

selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.”

Kyseistä pykälää soveltamalla voidaan verotuksessa muun muassa toteuttaa siis osakeyhtiön sivuuttaminen, joka käytännössä tarkoittaa sitä, että verotuksessa menetellään siten kuin osakeyhtiötä ei olisi koskaan ollut olemassakaan, ja kaikki osakeyhtiölle kanavoidut tulot verotetaan siten, kuin ne olisi maksettu suoraan osakkaalle. Sivuttaminen voi vaikuttaa myös esimerkiksi kulujen vähennyskelpoisuuteen. Kyseinen toimenpide on nykyään kuitenkin melko harvinainen²⁶.

3.2.2 Katsaus historiaan

Tarkastellakseen aihetta urheilun erityisympäristössä, on tarpeellista ymmärtää aihetta kokonaisuudessaan ja sen historiaa. Veron kiertämistä varten perustettuja henkilöyhtiöitä, jotka ennen pääomaverotuksen uudistusta olivat vielä itsenäisiä verovelvollisia, on verotuksessa sivuutettu²⁷ jo paljon osakeyhtiöitä pidempään. Osakeyhtiön sivuuttamisen suhtauduttiin kuitenkin 80-luvulle asti penseästi, ja vallitseva käsitys oli, ettei osakeyhtiön itsenäistä verosubjektiutta voitu henkilöyhtiön tavoin evätä. Tultaessa 80-luvulle käsitys kuitenkin muuttui, ja myös osakeyhtiöitä alettiin verotuksessa sivuuttamaan. Vuonna 1993 Markku Tunturi katsoikin jo kyseessä olevan sama ilmiö.²⁸

Pääomaverotuksen uudistuksen jälkeen aihe ei enää kommandiittiyhtiöiden ja avointen yhtiöiden osalta ole ajankohtainen, kun ne eivät enää ole erillisiä verovelvollisia lainkaan. Osakeyhtiöiden osalta aihe on kuitenkin edelleen merkityksellinen, ja vaikka sekin on yleisemmässä liiketoiminnassa menettänyt merkitystään hiljalleen, on aihe tiettyjen toimialojen kohdalla tärkeä ja keskustelua vaativa. Yksi näistä toimialoista onkin juuri urheilu.

26 Ossa 2020 s.340

27 Henkilöyhtiöiden kohdalla puhuttiin aikanaan yhtiön ”purkamisesta verotuksessa” sivuuttamisen sijaan, mutta 90-luvulle tultaessa alettiin käyttää termiä sivuuttaminen myös henkilöyhtiöistä puhuttaessa. Tunturi 1993 s. 433

28 Tunturi 1993 s. 433

Sellaista osakeyhtiötä, joka perustetaan tarkoituksena kanavoida sille osakkaan henkilökohtaisia tuloja verotuksellisista syistä, on kutsuttu ja kutsutaan toisinaan edelleen miniosakeyhtiöiksi. Kyseistä termiä näkee kuitenkin modernissa kirjallisuudessa käytettävän huomattavasti vähemmän kuin vanhemmissa teksteissä. Tämä saattaa johtua osittain kenties myös osakeyhtiön sivuuttamisen soveltamisalassa vuosien varrella tapahtuneessa muutoksessa, jota käydään seuraavaksi läpi.

Kuten yllä jo todettiin, oli käsitys 80-luvulle tultaessa sellainen, ettei osakeyhtiötä voida veronkiertosäännöstä²⁹ soveltamalla Suomessa sivuuttaa. Yllä todettiin myös, ettei osakeyhtiön sivuuttaminen ole nykyään yleinen toimenpide. Mitä näiden kahden tilanteen välillä sitten tapahtui?

Osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö lähti liikkeelle 80-luvun alussa ennakonpidätysvelvollisuutta käsitelleistä tapauksista, joissa osakeyhtiölle maksettu korvaus oli katsottu osakeyhtiön hallitsevan osakkaan ennakkoperintälain mukaiseksi palkaksi. Kun tulo katsottiin oikeuskäytännössä osakkaan palkaksi, oli sinänsä verotuksessakin johdonmukaista vastaavasti katsoa kyseinen tulo suoraan osakkaan palkaksi sivuuttaen osakeyhtiö silloisen veronkiertosäännöksen nojalla. Ensimmäiset huomiota herättäneet tapaukset koskivat esiintyviä taiteilijoita, jonka jälkeen sivuuttamiskäytännöstä pääsivät nauttimaan ihmiset edustaen laajaa ammattikuntien kirjoja. Seuraavan kymmenen vuoden aikana korkeimmassa hallinto-oikeudessa asiaa käsiteltiin muun muassa jääkiekkovalmentajan³⁰, tilintarkastajan³¹, lakiasianhoitajan³², lentokapteenin³³, ja hammashoitajan³⁴ osalta.³⁵ Aivan kaikissa tapauksissa ei kuitenkaan tällöinkään päädytty osakeyhtiön sivuuttamiseen.³⁶

29 Nykyistä veronkiertopykälää (VML 28 §) vastasi tuolloin VerL 56 §

30 KHO 8.5.1985 t. 1764

31 KHO 1987 B 600

32 KHO 1987 B 601

33 KHO 1989 B 547

34 KHO 8.11.1991 t. 4096

35 Tunturi 1993 s. 434

36 Ks. esim. KHO 28.1.1981 t. 431 ja KHO 1987 B 597

3.2.3 Muutos suhtautumisessa

Oikeuskirjallisuudessa³⁷ on katsottu, että raskauttavia seikkoja, joita on pidetty osoituksena osakeyhtiön kuulumisesta veronkiertosäännöksen soveltamisalaan, ovat olleet ainakin seuraavat:

- päätoimijalle/osakkaalle ei makseta työn arvoa vastaavaa palkkaa yhtiöstä
- sivutoimisuus
- osakaspiiri rajoittuu toimivaan osakkaaseen ja hänen perheenjäseniinsä
- ei ulkopuolisia palkattuja henkilöitä
- toiminnassa hyödynnetään hallitsevan osakkaan henkilökohtaista ammattitaitoa (toimialana palvelut eikä tavarakauppa)
- vähäinen pääomatarve
- toiminta suhteellisen pientä
- toimeksiantajia vähän (erityisen raskauttavaa, jos entinen työnantaja on ainoa toimeksiantaja)
- ei omia toimitiloja.

Oikeuskäytännöstä on nähtävissä tulkintalinjan jatkuva kiristyminen 80-luvulla³⁸. Ehkä kaikkein räikeintä ja kenties jopa mielivaltaiseksi luonnehdittavissa olevaa tulkintalinjaa edustaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu vuodelta 1990:

KHO 1990/2530:

Rakennusinsinööri perusti osakeyhtiön jatkamaan aiemmin omissa nimissään harjoittamaansa rakennussuunnittelutoimintaa. Osakeyhtiöllä oli vuonna 1987 ollut 262 000 markan liikevaihto, joka oli kertynyt 24 erilliselle toimeksiantajalle suoritetusta työstä. Kyseessä oli osakkaan päätoimi, josta hänelle oli maksettu palkkaa

37 Tunturi 1993 s. 435 Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala 2025

38 ks. Tunturi 1993 s- 433 - 439

ensimmäisen tilikauden aikana 75 000 markkaa, ja toisen tilikauden aikana 111 000 markkaa. Tulot katsottiin VerL 56 §:n nojalla hallitsevan osakkaan asemassa olleen rakennusinsinöörin ammattituloksi.

Vuotta myöhemmin annetussa ratkaisussa korkein hallinto-oikeus sivuutti vielä myös hammaslääkäriosakeyhtiön, jolla oli 360 000 markan liikevaihto, ja 1,5 ulkopuolista työntekijääkin.³⁹ Tunturi totesi artikkelissaan vuonna 1993, että silloin sivuutettavan ja hyväksyttävän osakeyhtiön välinen raja ei ollut kunnolla määritettävissä liikevaihdon tai toimeksiantajien määrällä. Tunturi totesi kuitenkin osakeyhtiön hyväksyttävyyden rajan olevan varsin korkealla, mikä myös kahdesta yllä kuvatusta KHO:n ratkaisusta on selvästi nähtävissä.

Kuitenkin nyky maailman yritysmaailmaa, liiketoimintaympäristöä ja verotuskäytäntöä tuntevalle on melko selvää, ettei veronkiertosäännöstä nykyään tulkita enää vastaavalla kireydellä, eikä yllä mainittuja raskauttavia seikkoja enää voida, ainakaan kaikkia niistä, luonnehtia samassa määrin raskauttaviksi. Verohallinto itsekin toteaa ohjeessaan⁴⁰, että osakeyhtiön sivuuttaminen on nykyään harvinaista ja poikkeuksellista.

Verohallinnon ohjeessa *Palkka ja työkorvaus verotuksessa*⁴¹ on käsitelty ennakkoperintälain mukaisen palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa, millä on suurta merkitystä sekä suorituksen saajan että maksajan kannalta. Kun palkka on palkansaajan verotuksessa aina hänen veronalaista ansiotuloaan, voi työkorvaus puolestaan olla joko suorituksensaajan elinkeinotoiminnan tuloa, muuta ansiotuloa tai hänen omistamansa yhtiön, jolle suoritus maksetaan, tuloa.

Se, että suoritus katsotaan työkorvaukseksi ei automaattisesti tai poissulkevasti tarkoita, ettei kyseistä suoritusta voitaisi VML 28 §:n nojalla kohdistaa osakeyhtiön sijasta osakkaalle osakeyhtiön sivuuttaen. Lisäksi on huomioitava, että urheilijan palkkio on terminä erillinen työkorvauksesta. Tästä huolimatta verottajan ohjeesta on löydettävissä tärkeitä huomioita aiheeseen liittyen, erityisesti pitäen mielessä ylempänä listatut seikat, joita on pidetty

39 KHO 8.11.1991 t.4096

40 Veron kiertämissäännöksen soveltaminen, Antopäivä 23.8.2022, Diaarinumero VH/822/00.01.00/2022

41 Antopäivä 4.1.2019, Diaarinumero VH/3003/00.01.00/2018

raskauttavina ja herkästi yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen johtavina tosiseikkoina.

Verohallinnon ohjeen johdannossa todetaan muun muassa seuraavaa:

”Yhteiskunnassa tapahtuvat muutokset vaikuttavat jatkuvasti työn tekemisen ja yrittäjänä toimimisen muotoihin. Yritykset ulkoistavat ydintoimintaansa kuulumattomia tai erityistä osaamista vaativia tehtäviä niihin erikoistuneille pienyrityksille. Yleisenä kehityssuuntana on työnteon ja yrittämisen mallien ja tapojen jatkuva monipuolistuminen. Nykyään yhä useammin aikaisemmin yleisesti palkkatyönä tehtyä työtä tehdään ja voidaan tehdä yrittäjänä.

Palkan ja työkorvauksen rajanvedossa tosiasiat voivat tukea yhtä lailla yrittäjän kuin työntekijän roolia. Ero näiden roolien välillä on usein hyvin pieni. Asian arvioinnissa huomioon otettavien tosiasioiden merkitys on edelleen muuttunut yrittäjyyttä tukevaan suuntaan. Esimerkiksi aloittavalla yrityksellä ei tarvitse olla kuin yksi toimeksiantaja, jos hän on muutoin järjestänyt toimintansa asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamiseksi.

Yrityksen muodossa harjoitetun toiminnan luonne vaikuttaa asian arviointiin yksittäistapauksissa. Lisäksi esimerkiksi aloittavan yrityksen toiminnan vakiinnuttaminen saattaa viedä vuosia. Toiminnan alkuvaiheessa yrityksen toiminnan luonnetta osoittavat tosiasiat voivat olla lähellä työsuhteen tunnusmerkkejä. Kyse on tästä huolimatta yritystoiminnasta, jos toiminta on muutoin järjestetty asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamista varten. Verotuskäytännössä yksittäisistä toimeksiannoista maksettavia suorituksia voidaan pitää yhä useammin työkorvauksena.”

Vaikka yllä mainitut kohdat koskevatkin palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa, eivätkä siis täysin suoraan osakeyhtiön sivuuttamista, ovat nämä aiheet kuitenkin linkittyneet selvästi keskenään. Lähtihän koko osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö alun perin liikkeelle nimenomaan ennakoperintää ja vastaavaa rajanvetoa koskevista kysymyksistä⁴². Lisäksi puhuttaessa työkorvauksen ja palkan rajanvedosta, on käytännössä useimmiten varmastikin

42 Tunturi 1993 s. 434

kyse nimenomaan työsuhteen ja yritystoiminnan välisestä erosta. Tämä yhteiskunnallista muutosta kuvaava pätkä Verohallinnon ohjeesta antaakin osviittaa myös siitä, miksi myös osakeyhtiön sivuuttaminen on jäänyt hyvin harvinaiseksi toimenpiteeksi, vaikka linja 90-luvulle tultaessa oli merkittävän kireä.

Esimerkkeinä löyhentyneestä tulkintakäytännöstä voidaan mainita kaksi 90-luvun loppupuoliskolla annettua ratkaisua: KHO 1997:73 ja KHO 1998:61. Ensin mainitussa tapauksessa oli kyse yksityisenä elinkeinoharjoittajana kuljetusliiketoimintaa harjoittaneesta henkilöstä, joka perusti osakeyhtiön jatkamaan tätä toimintaa. Osakeyhtiötä ei sivuutettu, kun otettiin huomioon, että liikennelupa ja käyttöomaisuus olivat yhtiön nimissä. Yhtiön toiminta perustui kuitenkin merkittävästi ainoan osakkaan henkilökohtaiseen työpanokseen ja ammattitaitoon, mitä oli aiemmin pidetty raskauttavana VML 28 §:n soveltamiseen johtavana seikkana. Saman voi lausua myös siitä, että yhtiön liikevaihto koostui ensimmäisellä tilikaudella vain kahdelta toimeksiantajalta saaduista suorituksista. ⁴³

Tapaus KHO 1998:61 puolestaan on osoitus siitä, ettei sivutoimisuuteen suhtauduttu enää samalla tavalla kuin aiemmin. Tapauksessa suunnittelu- ja piirtämistyöstä saatu korvaus katsottiin osakeyhtiö B Oy:n tuloksi, vaikka työn suoritti B Oy:n ainoa osakas, joka teki kyseistä työtä sivutoimenaan.

Viimeistään 2000-luvun lopulla myös viranomaisen kanta asiaan oli selkeä; Verohallinnon yhtenäistämishojeissa vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten⁴⁴ todetaan yksiselitteisesti, ettei elinkeinotoimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä pääsääntöisesti sivuuteta. Sama todetaan myös yhtenäistämishojeissa vuodelta 2011 toimitettavaa verotusta varten⁴⁵, jonka kohdassa 3.10.3 lausutaan lisäksi muun muassa seuraavaa:

”Elinkeinotoimintaa harjoittava yhtiö voi myydä yksinomaan osakkaan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan suoritteen ostajalle. Tällöin osakkaan omistama yhtiö hankkii osakkaan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan suoritteen ja myy sen edelleen ulkopuoliselle ostajalle. Vaikka yhtiö hankkii työsuorituksen

43 Ks. kyseisestä tapauksesta myös Järvenoja 2007 s. 519 - 520

44 Verohallinnon yhtenäistämishojeet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten, Diaarinumero 1809/32/2007

45 Verohallinnon yhtenäistämishojeet vuodelta 2011 toimitettavaa verotusta varten, Antopäivä 5.1.2012, Diaarinumero 654/32/2011

vastikkeetta tai vähäisellä palkan maksulla osakkaaltaan, osakeyhtiön osakkaan voidaan kuitenkin katsoa toimineen omistamansa osakeyhtiön lukuun. Tällöin osakeyhtiön saama tulo verotetaan osakkaalla osingonjaon yhteydessä joko ansio- tai pääomatulona.”

Tästäkin on nähtävissä selkeä muutos yhteen aiemmin mainituista raskauttavista seikoista; toisin kuin aiemmin, nykyään sitä, että päätoimijalle ei makseta suorituksesta käypää palkkaa ei katsota sellaiseksi seikaksi, jonka perusteella osakeyhtiö sivuutettaisiin. Lisäksi samassa kohdassa puhutaan nimenomaan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan suoritteen myynnistä, ei tavara kaupasta. Myös tämä on listattu raskauttavana seikkana aiemmassa käytännössä. Tämä on erityisen olennaista, sillä juuri henkilökohtaisesta suorituksesta on luonnollisesti kyse myös urheilussa. Ohjeessa kuitenkin todetaan toki myös, että pelkästään veronkiertotarkoituksessa yhtiöön ohjattu elinkeinotulokin voidaan verottaa osakkaalla. Tällöinkin kyse on kuitenkin ohjeenkin mukaan poikkeustilanteesta.

Jonkinlaista tukea uudistuneelle tulkintakäytännölle on löydettävissä myös lainsäätäjän toimista, joskaan ei välttämättä aivan suorasti. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 2008:6 aiheutti aikanaan lainsäätäjässä suuren huolen veropohjan rapautumisesta ja verotulojen menettämisestä, kun tuomioistuin mahdollisti tulkinnallaan merkittävän ansiotulon muuttamisen pääomatuloksi.

Tapauksessa oli kyse yhtiöstä, joka olisi jakanut osinkoa siten, että kunkin osakkaan saaman osingon määrä olisi perustunut tosiasiallisesti kunkin osakkaan tekemän työn määrään. Kun korkein hallinto-oikeus linjasi, ettei tapaukseen voitu soveltaa VML 28 §:ää, vaan asian toisenlainen käsittely vaatisi lainsäädännön muutoksen, ryhtyi lainsäätäjä tällaisiin toimiin välittömästi, ja jo vuonna 2010 tuli voimaan työpanokseen perustuvan osingon verotusta koskeva tuloverolain 33 b §:n 3 momentti.

Tapaus on mielenkiintoinen tässä tutkielmassa käsiteltävän aiheen kannalta paitsi sen vuoksi, että korkein hallinto-oikeus asetti VML 28 §:n soveltamisen riman hyvin korkealle, myös siksi, että tapausta seuranneessa lainsäädäntöprosessissa otettiin kantaa osakeyhtiön sivuuttamisen kanssa linkittyneeseen tematiikkaan. Työpanosinkoa koskevan lainsäädännön esitöissä todettiin seuraavaa:

”Osingon verokohtelua on ollut tarkoitus muuttaa vain sellaisissa tapauksissa, joissa pyritään jakamaan osinkoa työpanosten suhteessa. Uuden säädöksen ei kuitenkaan

olisi tarkoitus koskea sellaisia tyypillisiä tilanteita, joissa yksi tai useampi omistajayrittäjä nostaa yhtiöstä osinkoa käyttäen jakoperusteena osakeomistuksen määrää. Asiaan ei vaikuttaisi se, että osakeyhtiön tulos saattaa perustua yksittäisen osakkaan työpanokseen. Esimerkiksi yhden omistajan yhtiössä yhtiön tulos ja osakkaan nostaman osingon määrä monessa tapauksessa perustuu osakkaan työpanokseen.”

Vuoden 2010 lakimuutoksessa siis tunnustettiin se, että osakeyhtiö voi toimia siten, että tulos perustuu kokonaisuudessaankin pääosakkaan työpanokseen. Esitöistä voidaan päätellä, että lainsäätäjät onkin nimenomaan vahvistanut oikeuskäytännön kautta nykytilaansa muovautuneen yhdenmiehenyhtiöiden verokohtelun hyväksyttävyyden, eikä ole sitä halunnut muuttaa.⁴⁶

Osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö kävi siis läpi melko nopean kiristymisen ja sitten löystymisen syklin, ja tapaus KHO 1990/2530 kuulostaakin nykyhetkestä tarkasteltuna hyvin mielenkiintoiselta. Huomionarvoista on, että vaikka itse lainsäädäntö ei käytännössä ole muuttunut, on mahdotonta nähdä, että lakia voitaisiin nykypäivänä soveltaa samalla tavalla. Vaikkei lain sanamuoto olekaan identtinen, VML 28 § kuitenkin vastaa verotuslain 56 §:ää, mikä on todettu myös hallituksen esityksessä⁴⁷. VML 28 § puolestaan on säilyttänyt sanamuotonsa tähän päivään asti. Oikeuskirjallisuudessa on myös todettu, että VerL 56 §:n soveltamiskäytännöllä on merkitystä tulkittaessa VML 28 §:ää⁴⁸. Veronkiertopykälän tulkinnan muovautuminen on tapahtunut siis lähinnä oikeuskäytännössä muodostettujen tulkintalinjojen välityksellä.

Muutos suhtautumisessa oli seurausta yhteiskunnallisesta ja oikeuskulttuurin kehityksestä, jotka voidaan tiivistää pääasiassa kahteen seikkaan; oikeusturvakysymysten nousuun keskustelunaiheeksi sekä legaliteettiperiaatteen aseman vahvistumiseen vero-oikeudellisessa tulkinnassa. Kansalaisten oikeusturvakysymyksiin alettiin kiinnittää enemmän huomioita 1990-luvulla, mikä johti siihen, että toisin kuin aiemmin, korkeimmalta hallinto-oikeudelta vaaditaan nykyään, että he perustelevat ratkaisunsa perusteellisesti ja oikeudellisella

46 Juusela & Alakare 2010 s. 79

47 HE 131/1995 vp s. 31

48 Ks. Myrsky – Rabinä 2011 s. 203

päätelyllä. Kansalaiset ovat nykyään tietoisempia oikeuksistaan ja vaativat myös niiden toteutumista aktiivisemmin. Myös oikeustieteen tieteenharjoittajien keskuudessa mielenkiinto on siirtynyt ratkaisujen lopputuloksista niiden perusteluihin, joilla ratkaisun legitimiys osoitetaan. Veronkiertosäännöksen laaja soveltamisala ja avoimet soveltamisedellytykset koettiin ongelmallisiksi, sillä niiden katsottiin heikentävän verotuksen ennustettavuutta ja kansalaisten oikeusturvaa. Velvollisuus perustella lain soveltamistapa on johtanut veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täsmentymiseen ja samalla soveltamisalan kaventumiseen.⁴⁹

Myöskään legaliteettiperiaatteen asema ei verolainsäädäntöä tulkittaessa ollut nykyisellä tavalla korostunut osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytännön ensimmäisinä vuosikymmeninä. Tuloverotuksen sidonnaisuuden taloudellisiin tapahtumiin katsottiin merkitsevän, että asioita tuli tarkastella tapahtumien taloudellista luonnetta mukaillen. Siten korkeimman hallinto-oikeuden tehtävänä katsottiinkin olevan yhdenveroisen verotuksen toteuttaminen, ei niinkään verotuksen suoranainen sitominen lain sanaan legaliteettiperiaatteen velvoittamalla tavalla.⁵⁰ Legaliteettiperiaatetta ja sen merkitystä käsitellään vielä tarkemmin myöhemmin tutkielmassa.

Kun tulkinta VML 28 §:n soveltamisesta osakeyhtiön sivuuttamiseksi on jo jonkin aikaa ollut hyvin selkeä, saattaa asian lainopillinen tutkiminen vaikuttaa nykypäivänä jokseenkin turhalta. Asiaan liittyy kuitenkin urheilun kontekstissa sellaisia seikkoja, jotka tekevät asiasta tulkinnanvaraisen vielä nykyhetkenäkin.

3.3 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit urheilussa

Elinkeinotoimintaa harjoittavaa yhtiötä ei siis pääsääntöisesti enää sivuuteta. Mikä sitten on elinkeinotoimintaa, ja voidaanko urheilua pitää sellaisena? Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen vuoden 2020 alusta lukien johti siihen, että elinkeinoverolain 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähde muodostuu kaikesta sen harjoittamasta toiminnasta maataloutta lukuun ottamatta. Se, että yhtiön toiminta verotetaan kokonaisuudessaan nykyään EVL:n mukaan ei kuitenkaan muuta toiminnan luonteen

49 Ala-Lahti 2025 s. 210

50 Ala-Lahti 2025 s. 200. Ks. aiheesta tarkemmin myös Kilven kirjoitukset Kilpi, Lassi: Tuloverolainsäädännön kompastuskivet. Verotus 3/1992 s. 222; Kilpi, Lassi: Verosuunnittelun sudenkuopista. Verotus 5/1989 s. 377–379 ja 381; Kilpi 1988 s. 112 sekä Kilpi 1987 s. 9–12.

verotuksellista arviointia. Yhtiön toimintaa ei siis pidetä elinkeinotoimintana vain sen perusteella, että toiminta verotetaan elinkeinoverolain säännösten mukaan ja siitä saadut tulot kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jos yhtiön toiminta ei tosiasiallisesti täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.⁵¹

Elinkeinotoiminnan yleisinä tunnusmerkkeinä on pidetty ainakin seuraavia: voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellisen riskin olemassaolo sekä suuntautuminen ulospäin.⁵²

Voiton tavoittelu voi esiintyä lyhyellä tai pitkällä aikavälillä⁵³, ja sitä pidetään kenties olennaisimpana elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä. Tämän edellytyksen voidaan katsoa kilpaurheilusta löytyvän yksiselitteisesti, kun urheilija ansaitsee elantonsa urheilusta tai vähintäänkin pyrkii siihen.

Itsenäisyys tunnusmerkkinä erottaa elinkeinotoiminnan esimerkiksi palkkatyöstä. Itsenäistä elinkeinotoimintaa harjoitetaan toiminnanharjoittajan omaan lukuun ja omalla vastuulla, eikä esimerkiksi palkkatyön tavoin jonkin toisen tahon ohjauksessa ja valvonnan alaisena. Yksilöurheilu on yleensä selkeästi näin tarkoitettua itsenäistä toimintaa. Poikkeuksen tähän muodostavat esimerkiksi moottoriurheilukilpailijat tai kilpapyöräilijät, joissa yksilöurheilijat kilpailevat jonkin tallin nimissä ja sen johdon ja valvonnan alaisuudessa. Tällaisten urheilijoiden katsotaankin olevan usein työsuhteessa talliinsa.

Elinkeinotoiminnan suunnitelmallisuus voi viitata esimerkiksi toiminnan kehityksellisiin pyrkimyksiin tai yrityksen strategiaan.⁵⁴ Urheilijalle tämä voisi esimerkiksi olla suunnitelma toiminnan laajentamisesta pelkän kilpailutoiminnan ulkopuolelle⁵⁵. Mikäli kilpailutoiminta itsessään katsottaisiin elinkeinotoiminnaksi, voisi suunnitelmallisuutta kuvastaa mahdollisesti myös urheilijan suunnitelmat kilpailutoimintansa kehittämiseksi, esimerkiksi valmennuksen hankkimisella ja kehittämisellä.

51 Ossa: Yritystoiminnan verotus 2020 s. 33

52 Engblom et al. 2023 s. 8

53 Verohallinnon ohje: Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa

54 ibid.

55 ks. seuraavassa luvussa käsiteltävä Mikko Ilosen tapaus

Jatkuvuus tunnusmerkkinä viittaa siihen, ettei jokin yksittäinen tai satunnainen toimenpide yleensä täytä elinkeinotoiminnan tunnuspiirteitä.⁵⁶ Vaikka huippu-urheilijan ura yleensä onkin lyhyt verrattuna perinteisempiin ammatteihin, ei kilpaurheilijan toimintaa kuitenkaan voida yleisesti ottaen kuvailla yksittäiseksi tai satunnaiseksi toiminnaksi. Toiminnan kuvaileminen jatkuvaksi on siten nähdäkseni perusteltua. Tietyissä lajeissa ura voi myös jatkua merkittävänkin pitkään⁵⁷.

Taloudellisella riskillä viitataan usein esimerkiksi pääoman tarpeeseen ja pääomien sitomiseen toimintaan. Verohallinnon ohjeen mukaan taloudellinen riski tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että toiminnalla on mahdollisuus tuottaa joko voittoa tai tappiota.⁵⁸ Kilpailutoiminta ei usein vaadi merkittävien pääomien sitomista yhtiön toimintaan. Toisaalta yhtiömuodossa voidaan harjoittaa laaja-alaisesti erilaista konsulttitoimintaa ja muuta vastaavaa liiketoimintaa, joka ei myöskään vaadi pääomien suurta sitomista. Kuten ylläkin on mainittu, on Verohallinnon ohjeessa vuoden 2011 verotuksen yhtenäistämistä varten todettu, että ”elinkeinotoimintaa harjoittava yhtiö voi myydä yksinomaan osakkaan henkilökohtaiseen toimintaan perustuvan suoritteen ostajalle”. Urheilun tapauksessa tämä tarkoittaa urheilijan omien taitojensa, esiintymisensä ja yleisövetovoimansa myymistä tapahtumanjärjestäjälle, joka hyödyntää urheilijan paikalle tulemista myydessään lippuja tapahtumaan ja kerryttääkseen täten voittoa tapahtumasta. Useissa lajeissa urheilijoiden mahdollisuus tuloihin perustuu pääasiallisesti puhtaisiin suorituspalkkioihin, ja kilpailuihin pääseminen saattaa edellyttää esimerkiksi merkittävää matkustamista, jolloin muodostuu myös riski toiminnan tappiollisuudelle. Tällaisista lajeista voidaan mainita esimerkkeinä snooker tai useat e-urheilulajit.

Elinkeinotoiminnan tulee myös olla laajaa ja suuntautua ulospäin. Verohallinnon ohjeen mukaan tämä tarkoittaa, että toiminnan tulee kohdistua rajoittamattomaan tai vähintäänkin laajahkoon rajoitettuun henkilökuntaan.⁵⁹ Monissa lajeissa urheilijat kilpailevat vain yhdessä liigassa tai sarjassa, jolloin tämä edellytys ei välttämättä täyty. Toisissa lajeissa, esimerkiksi

56 Verohallinnon ohje: Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa

57 Mainittakoon esimerkkinä Mark Williams, joka selviytyi snookerin MM-kilpailujen 2025 finaaliin 50-vuotiaana. Williams on ollut ammattilaissnookeripelaaja vuodesta 1992. Snookerin ja vastaavien lajien katsomisesta urheiluksi ks. esim. Verohallinnon ohje: Urheilusta saatujen tulojen verotus

58 Verohallinnon ohje: Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa

59 *ibid.*

tietyissä e-urheilun lajeissa kilpailemisen järjestäminen taas on vapaamuotoisempaa, eikä kilpaileminen tapahdu vain yhden organisaation alaisessa sarjassa. Verohallinnon ohjeessa todetaan kuitenkin, että ”jos muut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät, toimintaa voidaan pitää kuitenkin elinkeinotoimintana, vaikka kohdejoukko on jo etukäteen osoitettu tai tiedossa ja kohdejoukko on pieni”.⁶⁰ Osallistuminen vain yhden organisoijan järjestämiin kilpailuihin ei siten yksinään voi olla osoitus siitä, että kilpailutoiminta ei voisi täyttää elinkeinotoiminnan vaatimuksia.

Laajuuden osalta ohjeessa todetaan, että toimintaa on pidettävä riittävän laajana ainakin silloin, kun henkilö saa toiminnasta pääasiallisen toimeentulonsa. Lisäksi sivutoimisuutta ei muutenkaan enää pidetä samankaltaisena osoituksena siitä, ettei toiminta olisi elinkeinotoimintaa, kuten esimerkiksi aiemminkin mainitusta ratkaisusta KHO 1998:61 käy ilmi.

Pelkästään elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä tarkastelemalla ei nähdäkseni voida siis ainakaan yksiselitteisesti todeta, että urheilukilpailutoiminta ei voisi olla elinkeinotoimintaa. Verohallinnon ohjeessa toki todetaankin, että ”myös urheilijan harjoittama toiminta voi olla luonteeltaan sellaista, että se täyttää edellä mainitut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Urheilijan yritystoimintaa ja sen tuottamaa tuloa verotetaan tällöin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti”.⁶¹ Tämä viitannee kuitenkin toimintaan, joka on laajempaa kuin pelkkää puhdasta kilpailutoimintaa. Seuraavassa luvussa käsiteltävästä Mikko Ilosen tapauksesta on pääteltävissä, ettei pelkkä kilpailutoiminta yksinään välttämättä täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Myös esimerkiksi Veronmaksajain keskusliiton verojuristi Georg Rosbäck on vuonna 2020 kirjoittanut uutisartikkelissa, että ”yksilöurheilu yhtiön lukuun ei voi olla pelkkää urheilemista ollakseen elinkeinotoimintaa”.⁶² Näkemys ei kuitenkaan nähdäkseni ole täysin perusteltu.

60 Verohallinnon ohje: Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa

61 Verohallinnon ohje: Urheilusta saatujen tulojen verotus

62 Rosbäck 2020

4 Mikko Ilonen – kivijalkatapaus

4.1 Tausta

Ylempänä kuvatusta osakeyhtiön sivuuttamiskäytännössä tapahtuneesta siirtymästä huolimatta yksilöurheilun harjoittamiseen osakeyhtiön välityksellä suhtauduttiin edelleen hyvin pidättäytyväisesti. Vaikka joukkueurheilua onkin jo harjoitettu osakeyhtiömuodossa pitkään⁶³, ei yksilöurheilua Suomessa ole perinteisesti pidetty sellaisena toimintana, joka voitaisiin katsoa elinkeinotoiminnaksi, eikä täten myöskään siitä saatua tuloa osakeyhtiön tuloksi.⁶⁴

Yksilöurheilutoiminnan yhtiöittämistä tutkittaessa on mahdotonta olla tarkastelematta Mikko Ilosen tapausta vuodelta 2010. Kyseessä on tietynlainen kivijalkatapaus, josta saatiin merkittävä yhtiöittämistä koskeva oikeusohje yksilöurheilun, joka oikeuskäytännössä ensi kertaa linjattiin tässä tapauksessa. Mikko Ilonen on suomalainen, vuonna 2019 uransa lopettanut ammattilaisgolfpelaaja, joka lähti selvittämään verottajalta, voisiko hän perustaa osakeyhtiön, jonka kautta hän ryhtyisi kilpailutoimintaansa harjoittamaan. Ilosen kotikunnan veroviranomaiset olivat todenneet nopeasti, ettei urheilijan suorituksiin perustuvia tuloja voitaisi missään tilanteessa verottaa yhtiön tuloina.⁶⁵

Ilonen päätyi kuitenkin tekemään keskusverolautakunnalle ennakkoratkaisuhakemuksen siitä, pidettäisiinkö mahdollisen perustettavan osakeyhtiön tuloja Ilosen henkilökohtaisina tuloina, ja verotettaisiinko hakemuksessa kuvattuja golftoimintaan liittyviä tuloja kaikilta osin perustettavan yhtiön tulona. Hakemuksessa annettujen tietojen mukaan Ilonen perustaisi osakeyhtiön, jonka koko osakekannan hän merkitsisi yksin. Tarkoituksena oli hyödyntää yhtiön toiminnassa Ilosen markkina-arvoa ja varautua kilpauran päättymisen jälkeiseen aikaan laajentamalla toimintaa muun muassa tuotemyyntiin sekä opetus- ja sijoitustoimintaan. Yhtiön liikevaihto olisi kuitenkin ainakin alkuvaiheessa kertynyt lähinnä Ilosen saamista pelipalkkioista sekä yhteistyökumppaneilta saaduista korvauksista. Pelitulot maksaisi European Tour, jonka nimisellä kiertueella Ilonen kilpaili. Rahallisesti merkittäviä

63 Osakeyhtiöiden kautta joukkueurheilussa toimintaansa pyörittävät siis urheiluliigat ja joukkueet, eivät urheilijat itse. Ks. Halila 1999

64 Juusela – Alakare 2010 s. 72 - 73

65 *ibid.*

yhteistyökumppaneita Ilosella oli vuoden 2007 aikana ollut 5–6 kappaletta. Yhtiön hyväksi työsuhteessa työskenteleviä henkilöitä olisivat ainakin Ilosen caddie, golfvalmentaja sekä fysiikkavalmentaja, minkä lisäksi Ilonen hankki erinäisiä asiantuntijapalveluita muun muassa manageritoimistoilta. Yhtiön kuluista suurin osa olisi koostunut palkkakuluista, asiantuntijapalveluista sekä matkakuluista ja pelimaksuista.⁶⁶

4.2 Asian käsittely

4.2.1 Keskusverolautakunta

Keskusverolautakunta ratkaisi asian verovelvolliselle myönteisesti. KVL:n ennakkoratkaisussa⁶⁷ todettiin seuraavaa:

”Kun otetaan huomioon perustettavan osakeyhtiön toiminnan laajuus ja luonne sekä toimintaan liittyvä taloudellinen riski, toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa katsottiin vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.”

Täten VML 28 §:ää ei tullut KVL:n näkemyksen mukaan soveltaa tilanteeseen. Tulot olisivat osakeyhtiön tuloa, eikä tuloja tulisi kohdistaa Iloselle henkilökohtaisesti. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö teki kuitenkin ratkaisusta valituksen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

4.2.2 VOVA

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vaati KHO:lle tekemässään valituksessa, että Ilosen henkilökohtaiseen suoritukseen perustuvat pelipalkkiot sekä Ilosen yhteistyökumppaneiden hänen henkilökohtaisesta toiminnastaan maksamat sponsoritulot ja muut korvaukset tulisi VML 28 §:n nojalla kohdistaa suoraan osakkaalle osakeyhtiön sivuuttaen, ja kyseiset tulot olisi siten verotettava Ilosen henkilökohtaisena ansiotulona.

VOVA perusteli kantaansa muun muassa urheilutulon käsitteellä, taiteilijoiden saamien tulojen verokohtelulla sekä urheilijan mahdollisuuksilla jaksottaa urheilusta saamia tulojaan urheilurahastoilla. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vaati osakeyhtiön sivuutettavaksi

66 KHO 22.1.2010 Taltionumero 103

67 KVL 21/2009

kaikilta sellaisilta osin, kun yhtiön tulot perustuisivat Ilosen henkilökohtaiseen asemaan urheilijana, ei pelkästään puhtaiden kilpailupalkkioiden osalta.⁶⁸ Ratkaisusta ilmenee VOVAn lausuneen asiassa tiivistetysti seuraavaa:

”Vaikka A:n perustettavan yhtiön muutoin katsottaisiin harjoittavan elinkeinotoimintaa, verotetaan hakemuksessa tarkoitettua A:n henkilökohtaiseen suoritukseen perustuvat pelipalkkiot ja yhteistyökumppaneiden hänen henkilökohtaisesta toiminnastaan maksamat sponsoritulot ja muut korvaukset kuitenkin A:n henkilökohtaisena tulona verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n nojalla. Urheilijan urheilemisesta saama palkkio tai hänen toimintaansa urheilijana liittyvä muu palkkio voi perustua vain urheilijan henkilökohtaiseen toimintaan. Urheilijan henkilökohtaista toimintaa ei voi hänen puolestaan suorittaa hänen omistamansa osakeyhtiö. A:n perustettavan yhtiön tulot muodostuisivat hakemuksen mukaan A:n henkilökohtaisista urheilijan palkkioista ja muista yhteistyökumppaneiden A:n henkilökohtaisista suorituksista maksamista palkkioista. Kyseisten palkkioiden perustana olevaa urheilijan henkilökohtaista toimintaa ei voida milteään osin pitää yhtiön harjoittamana liiketoimintana, vaikka perustettavan yhtiön muutoin katsottaisiin harjoittavan elinkeinotoimintaa.”

4.2.3 KHO

Ilonen antoi korkeimmalle hallinto-oikeudelle vastineen asiassa. Vastineessa korostettiin muun muassa perustettavan yhtiön harjoittaman liiketoiminnan laajuutta ja sitä, että yhtiöittämisen taustalla ei ollut tarkoitus välttää veroja, vaan aidosti liiketaloudelliset perusteet. Vastineessa todettiin myös, että Ilosen tapauksessa veronsaajien oikeudenvallontayksikön esittämät vaihtoehdot tulon jaksottamiselle ja rahastoinnille eivät olleet varteenotettavia keinoja, ja että Ilosen taloudellinen menestys vaatii osaavan henkilökunnan palkkaamista ja yhteistyökumppaneita.⁶⁹

Vastineessa viitattiin aiempaan oikeuskäytäntöön osakeyhtiön sivuuttamisen osalta ja todettiin, että seikat, joita oli pidetty raskauttavina VML 28 §:n soveltamisen kannalta osakeyhtiön sivuuttamistapauksissa, kuten toiminnan pienimuotoisuus, sivutoimisuus,

68 Juusela – Alakare 2010 s. 78

69 Juusela – Alakare 2010 s. 78–80

ulkopuolisten palkattujen henkilöiden vähäisyys tai puuttuminen, toimeksiantajien vähäisyys ja vähäinen tarpeellisen pääoman määrä eivät Ilosen tapauksessa soveltuneet. Vastineessa todettiin myös se tosiasia, että sivuuttamiskäytäntö oli tuolloin jo selkeästi muuttunut pidättyväisemmäksi. Vastineessa viitattiin tapaukseen KHO 1995/225⁷⁰, jossa yhtiötä ei sivuutettu muun muassa riittävän liikevaihdon perusteella, vaikka liikevaihto oli huomattavasti pienempi kuin Ilosen tapauksessa olisi tullut olemaan. Samaa jatkaen vastineessa kiinnitettiin huomiota siihen, että verotuskäytännössä oli jo tuolloin laajasti hyväksytty yhtiöt, jotka perustuivat vain yhden henkilön osaamisen hyödyntämiseen. Tämä oikeuskäytännössä syntynyt linjaus oli vahvistettu myös lainsäätäjän toimesta työpanokseen perustuvan osingon verotusta käsittelevän säännöksen⁷¹ esitöissä⁷².

Korkein hallinto-oikeus päätyi lopulta siihen, että kun otettiin huomioon keskusverolautakunnan päätöksen perustelut ja perusteluissa mainitut oikeusohjeet sekä korkeimmassa hallinto-oikeudessa esitetyt vaatimukset ja asiassa saatu selvitys, keskusverolautakunnan päätöksen muuttamiseen ei ollut aihetta.

Anette Ala-Lahti on sivunnut tuoreessa väitöstutkielmassaan myös Ilosen tapausta ja todennut aiempaan oikeuskäytäntöön viitaten, että Ilosen tapauksen kaltaisissa olosuhteissa yhtiölle maksettuja tuloja ei tulisi voida kohdistaa osakkeenomistajalle VML 28 §:n nojalla, vaikka yhtiön harjoittama toiminta olisi ratkaisussa kuvattua pienimuotoisempaa.⁷³ Tähän näkemykseen on helppo yhtyä.

Ilosen avustajina hakemusprosessissa toimineet Juusela ja Alakare kirjoittivat tapauksen jälkeen, että urheilun kaupallistuminen ja kansainvälisesti muodostuneet käytännöt olivat asettaneet kyseenalaiseksi ajatuksen siitä, ettei yksilöurheilua voisi harjoittaa

70 Tapauksessa Oy harjoitti omistamallaan kaivinkoneella kaivinkoneurakointia. Yhtiön liikevaihto oli verovuonna 285.192 markkaa ja käyttöomaisuuden poistamaton hankintameno 174.923 markkaa. Palkkoja oli maksettu 77.605 markkaa, josta 70.800 markkaa oli maksettu yhtiön koko osakekannan omistavan A:n puolisolalle. Liikevaihdon ja käyttöomaisuuden määrä sekä yhtiön osakkuussuhteet huomioon ottaen korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja ja menoja tullut verotuslain 56 §:n nojalla verottaa A:n puolison tuloina ja menoina

71 TVL 33 b § 3 momentti

72 HE 47/2009 s. 3

73 Ala-Lahti 2025 s. 205

osakeyhtiömuotoisesti.⁷⁴ Tämä johti varmasti osaltaan siihen, että Ilosen tapaus ratkaistiin verovelvolliselle myönteisesti.

Ratkaisussa ei kuitenkaan anneta tarkkoja linjoja sille, milloin urheilijan toimintaa voidaan pitää sillä tavalla laajana, että urheilusta saatuja tuloja ei kohdistettaisi osakkaalle. Ratkaisun perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että pelkkää kilpailutoimintaa ei korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan pidetä tällä tavalla riittävän laajana toimintana, tai ainakaan ei kyseisen ratkaisun antamisen aikana olisi pidetty.

Olellainen kysymys on, ovatko nämä Juuselan ja Alakareen mainitsemat verovelvolliselle myönteiseen lopputulokseen johtaneet seikat vaikuttaneet, tai olisiko niiden pitänyt vaikuttaa, hiljalleen tapauksen jälkeen siten, että edellytykset yhtiömuotoiselle yksilöurheilun harjoittamiselle olisivat voineet viimeisen 15 vuoden aikana muuttua entisestään, vai suhtaudutaanko toiminnan laajuuden vaatimukseen edelleen samalla tavalla.

74 Juusela – Alakare 2010 s. 80

5 Aiheen oikeudellinen arviointi

5.1 Verojen minimoinnista ja oikeudesta yhtiömuodon valintaan

5.1.1 Verosuunnittelua ja veron kiertämistä

Yksilöurheilijan oman urheilutoimintansa yhtiöittämisessä on ainakin osittain kyse verosuunnittelusta. Järjestelyllä voidaan saavuttaa toki runsaasti muitakin hyötyjä, erityisesti tilanteessa, jossa liiketoimintaa on tarkoitus laajentaa myös muille toimialoille, mutta verosuunnittelullisen näkökulman merkitystä asiaa arvioitaessa ei tule vähätellä.

Verosuunnittelulla terminä voidaan tarkoittaa eri tilanteissa monia eri asioita, mutta kapeasti määriteltynä se voidaan määritellä esimerkiksi varallisuuden kasvattamiseksi maksamalla mahdollisimman vähän veroja ansaitusta tulosta.⁷⁵

Verosuunnittelu kohdistuu pääasiassa tuloverotukseen, johtuen tulon käsitteen epämääräisyydestä ja tulkinnanvaraisuudesta erilaisissa tilanteissa. Arvonlisäverotuksessa ja muussa välillisessä verotuksessa verovelvollisella ei juuri ole mahdollisuuksia suunnitella omaa verotustaan. Tarkemmalla tasolla verosuunnittelulliset toimenpiteet kohdistuvat useimmiten juurikin tulon määritelmän distinktioihin liitännäisiin seikkoihin, kuten tulon eri lajeja koskeviin luokitteluihin. Tästä kiteytettynä on kyse myös toiminnan yhtiöittämisessä; ansiotulon muuntamisesta pääomatuloksi. Verosuunnittelua ja sen mahdollisuuksia rajoittavat luonnollisesti ainakin lainsäädännölliset verosuunnittelua koskevat normit sekä yhteiskunnalliset seikat.⁷⁶

Lainsäädännölliset rajoitukset verosuunnittelulle muodostuvat muun muassa yleisestä aineellisesta verolainsäädännöstä sekä erityisesti veron kiertämistä koskevasta lainsäädännöstä, ennen kaikkea yleiseksi veronkiertosäännökseksi kutsutusta verotusmenettelylain 28 pykälästä. Lainsäädännön lisäksi rajoja verosuunnittelulle luovat yhteiskunnalliset elementit. Viimeisen vuosikymmenen aikana entisestään yleistynyt termi *aggressiivinen verosuunnittelu*, jolla usein viitataan eri valtioiden välisten verojärjestelmällisten erojen merkittävää hyödyntämistä, viittaa sellaiseen toimintaan, joka on

⁷⁵ Knuutinen 2020 s. 17 - 20

⁷⁶ *ibid.*

lainsäädännöllisesti asetettuja rajoja noudattaen tehtyä, mutta ei kuitenkaan yhteiskunnallisesti yleisesti hyväksyttyä verosuunnittelua.⁷⁷

Yhteiskunnalliset muutokset myös ajavat lopulta muutoksia lainsäädännöllisiin verosuunnittelun rajoihin. Tästä voidaan verotuksen alalla mainita tuoreena esimerkkinä elinkeinoverolain 52 f §:n mukainen osakevaihto, jota koskien linjattiin valtioneuvoston puoliväliriihessä huhtikuussa 2025 tulevan lainsäädännöllisiä muutoksia liittyen apportiomaisuuden arvostamiseen osakevaihtoa toteutettaessa. Tämä lainsäädäntöprosessi lähti liikkeelle pitkälti osakevaihtojen ja osakevaihdon toteutuksella saavutettavan yhtiön nettovarallisuuden kasvattamisen avulla saavutettavissa olevan osinkoverohyödyn saaman merkittävän julkisuuden ja mediahuomion vuoksi.⁷⁸

Knuutinen on todennut, että veron kiertäminen ja sitä koskevat tulkinnat ”elävät suhteessa aikaansa”. Knuutinen viittaa tällä siihen, että talous- ja verotusjärjestelmät sekä niihin liittyvät tosiasialliset ilmiöt kehittyvät ja vaihtuvat jatkuvasti. Tässä muutoksessa myös veron kiertäminen saa jatkuvasti uusia muotoja, vaikka veron kiertämisen määrittelyä ja rajanvetoa koskevat peruskysymykset säilyvätkin ennallaan.⁷⁹ Tällainen muutos on nähtävissä esimerkiksi luvussa 3 käsitellyn osakeyhtiön sivuuttamiskäytännön tulkinnassa.

Veron kiertäminen on luonteeltaan sellaista, ettei sitä ole mahdollista ennalta määritellä täsmällisesti. Lainsäädännöllisissä määritelmässä on jouduttu turvautumaan abstrakteihin ja epätäsmällisiin yleismääritelmiin ja avoimiin muotoiluihin, kuten ”lain tarkoituksen vastainen veroetu” tai ”oikeustoimelle annetun muodon vastaamattomuus sen sisältöön nähden”. Knuutinen on todennut, että vaikka veron kiertämiseen onkin mahdollista pyrkiä puuttumaan myös yleislausekkeita täsmällisempien erityisnormien avulla, olisi tällainen erityislainsäädännön säätäminen taloudellisten ilmiöiden kehityksestä johtuen loputon tie, joka viime kädessä johtaisi lainsäädännön liialliseen paisumiseen ja verotuksen monimutkaistumiseen. Tällainen epätäsmällisyys onkin asian luonteen vuoksi valitettavasti lähes pakollista, vaikka se väistämättä heikentääkin verotusjärjestelmämme oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta. Yleislausekemallinen normisto onkin saanut jalansijaa viime vuosina

⁷⁷ Knuutinen 2020 s. 17 - 20

⁷⁸ Asia nousi otsikoihin ensin Finnwatchin vuonna 2023 julkaiseman raportin ansiosta, minkä jälkeen asiasta on uutisoitunut useita kertoja muun muassa Helsingin Sanomat.

⁷⁹ Knuutinen 2020 s. 19 - 20

myös monissa muissa valtioissa, kuin myös kansainvälisessä lainsäädännössä kuten Euroopan unionin oikeudessa ja kansainvälisessä verosopimusoikeudessa.⁸⁰

Oikeuskirjallisuudessa on tietyissä yhteyksissä eroteltu ainakin kolme tasoa veron minimointiin, jotka ovat verosuunnittelu, veron kiertäminen ja verovilppi. Verosuunnittelu viittaa lailliseen ja hyväksyttävään toimintaan, jossa verovelvollinen pyrkii keventämään omaa verorasitettaan keinoilla, jotka eivät johda tuloverolain tarkoituksiin nähden ei-hyväksyttäviin lopputuloksiin. Mikäli lopputulos katsotaan tuloverolain tarkoituksen vastaiseksi, mutta asiassa ei ole toimittu rikoslaisella määritellyllä tavalla lainvastaisesti, on kyse veron kiertämisestä. Verovilpistä on kyse toiminnassa, joka on rikoslain 29 luvun 1 – 4 pykälien mukaisesti rangaistavaa verorikkomuksena tai lievänä, normimuotoisena tai törkeänä veropetoksena.⁸¹ Tutkielman aiheena olevassa toiminnassa ei selvästi ole kyse veropetoksen tunnusmerkistön täyttävästä toiminnasta, vaan kyse on verosuunnittelun ja veron kiertämisen välisestä rajanvedosta.⁸² Veron kiertämisen ja verovilpin välinen käsitteellinen rajanveto on melko yksinkertaista, mutta verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä asia ei ole yhtä helppoa.

Verolakien pääasiallisena tarkoituksena voidaan pitää yhteiskunnan julkisen sektorin toiminnan tarvitseman rahoituksen jakamista sellaisella tavalla, joka kussakin järjestelmässä tietynä aikana katsotaan oikeudenmukaiseksi. Tuloverojärjestelmät syntyvät ajan kanssa hiljalleen muovautuen erilaisten, osin toisiinsa nähden vastakkaisten poliittisten tavoitteiden ja keinojen kompromisseina. Tämä johtaa siihen, että järjestelmät eivät välttämättä ole aina sisäisesti täysin johdonmukaisia, vaan ne sisältävät useita erilaisia distinktioita, joille ei välttämättä löydy talouden reaali maailmasta edes vastineita. Knuutisen mukaan etenkin erilaisiin verojärjestelmän rajakohtiin muodostuu sellaisia jännitteitä, joita verosuunnittelussa ja veron kiertämisessä on mahdollista hyödyntää.⁸³

80 *ibid.*, aggressiivisesta verosuunnittelusta ja verosuunnittelun, veronkierron ja verorikosten välisistä rajapinnoista ks. myös Itälä, Hannu: Erityiset veronkiertonormit Suomessa: Tarkastelussa rajat ylittävän sijoitustoiminnan ja varallisuudenhallinnan tuloverotusta koskevat erityiset veronkiertonormit ja EU-oikeuden asettamat rajoitukset. Helsingin Kamari Oy ja Hannu Itälä 2025

81 Knuutinen 2013 s. 180

82 Osakeyhtiön sivuuttamista yksinään koskeva käsittely ei ole johtanut rikosprosesseihin.

83 *ibid.*

Mainittakoon, että verosuunnittelu, etenkin tutkielman aiheena olevalla tavalla, jossa luonnollisena henkilönä harjoitettavaa toimintaa aletaan harjoittamaan osakeyhtiön välityksellä mahdollistaen ansiotulojen muuntamisen pääomatuloiksi eriytetyssä tuloverojärjestelmässämme, on omalla tavallaan myös ongelmallista. Erityisesti nykymallisessa yhteiskuntajärjestelmässämme, jossa suurin osa Suomen verokertymästä muodostuu henkilöasiakkaiden tuloveroista, joista suurin osa kerätään nimenomaan ansiotulosta tehtävinä ennakonpidätyksinä⁸⁴, on ansiotulojen veropohjan rapautuminen haaste verojärjestelmällemme. Anette Ala-Lahti on tuoreessa väitöstutkimuksessaan⁸⁵ esittänyt kattavasti, miten ansiotulojen muuntaminen pääomatuloiksi toiminnan yhtiöittämillä on ongelmallista verojärjestelmämme legitimitietin kannalta. Tutkimuksessa esitetään myös erilaisia vaihtoehtoja legitimitietiongelman korjaamiselle. Näiden kannanottojen perusteltavuudesta huolimatta on verosuunnittelu myös ansiotuloja pääomatuloiksi muuntamalla kuitenkin järjestelmämme nykyisessä muodossa täysin laillinen keino verovelvollisen tulon jaksottamiseksi ja verorasitteen laskemiseksi. Tällainen suunnittelu lienee yhteiskunnallisestikin hyväksyttyä toimintaa.

5.1.2 Perustuslaki ja verovelvollisen valinnanvapaus

Verovelvollisen oikeudelle valita itselleen sopivin keino ja valita kevyemmän verorasitteen tie löytyy tukea aina Suomen perustuslain tasolta asti. Ensinnäkin perustuslain 15.1 §:n mukaan ”Jokaisen omaisuus on turvattu”. Omistusoikeus perusoikeutena antaa varallisuuserän omistajalle oikeuden luovuttaa (*luovutuskompetenssi*) ja vapauden käyttää (*käyttövapaus*) omaa omaisuuttaan. Lisäksi perustuslaki suojaa *omistajan valinnanvapautta*. Perustuslain 18.1 §:n mukaan ”Jokaisella on oikeus lain mukaan hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla”. Lain esitöissä on todettu kyseisestä säännöksestä seuraavasti: ”Lisäksi siinä vahvistettaisiin *yrittämisen vapauden periaate*, kun ammatti ja elinkeino on nimenomaan mainittu toimeentulon hankkimisen keinona”.⁸⁶ Jokaisella on siis oikeus hankkia elantonsa valitsemallaan ammatti- tai elinkeinotoiminnalla. Näitä normatiiviselta luonteeltaan vapausoikeuksia olevia omistajan valinnanvapautta ja yrittämisen

84 ks. Verohallinto 2023

85 Ala-Lahti 2025

86 ks. myös Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme Iura nova 2000 s. 308–310

vapautta suojaavia perusoikeuksia vastaavat myös ulkopuolisten sidonnaisuudet; ulkopuoliset ovat sidottuja vapausoikeuksien haltijoiden disponointeihin – vaikkakaan eivät rajattomasti.⁸⁷

Perustuslaki turvaa siis verovelvolliselle vapauden valita ja vapaasti määrätä omistamistaan varoista ja valintansa mukaisesti harjoittaa yritystoimintaa. Omistusoikeuden suojalla ja yrittämisen vapauden periaatteella on vaikutusta myös vero-oikeudessa. Tämän valinnanvapauden suojan vero-oikeuteen soveltuva tulkinta on oikeuskirjallisuudessa muotoiltu siten, että ”verovelvollisella on vapaus valita sellainen vaihtoehto, joka on hänelle itselleen taloudellisesti edullisin”. Veronsaaja on tällöin sidottu tällaiseen vapauden käyttämiseen, eikä verovelvollisen valinnanvapauteen tule puuttua. Veronsaajan sidonnaisuus on siis korrelaattina verovelvollisen valinnanvapaudelle. Veronsaajan sidonnaisuudesta poikkeaminen edellyttää nimenomaista oikeuttamisperustetta.⁸⁸

Sama periaate on muotoiltavissa myös yksityisoikeuden ja vero-oikeuden välisen suhteen kautta. Vero-oikeutta sovellettaessa ja esimerkiksi siis verotusta toimitettaessa yksityisoikeudelliset toimet tulee lähtökohtaisesti ottaa annettuina, eikä niistä voi perusteetta poiketa. Siviilioikeudelliset oikeustoimet siis lähtökohtaisesti sitovat myös vero-oikeudessa, ja mikäli niistä halutaan poiketa, tulee poikkeamiselle silloin kyetä löytämään jokin erityinen oikeuttamisperuste. Tämä lähtökohtainen sitovuus edellyttää kuitenkin, että verovelvollisen tekemät toimet ovat siviilioikeudellisesti moitteettomia. Mikäli näin ei ole, tulee toimien vaikutus vero-oikeuteen ratkaista erikseen kussakin tapauksessa.⁸⁹

Oikeuskirjallisuudessa on myös eroteltu veron minimoinnin ja verosuunnittelun käsitteet siten, että verosuunnittelussa verokustannukset ovat vain yksi tekijä muiden joukossa, kun veron minimoinnissa taas ne ovat toimenpiteiden keskeisessä osassa. Verosuunnittelun sisältyminen verovelvollisen valinnanvapauteen on selkeä tosiasia, joka on oikeuskirjallisuudessa todettu yksiselitteisesti. Tilanne on selkeä erityisesti ns. normaalin verosuunnittelun tapauksessa. Wikström, Ossa ja Urpilainen ovat muotoilleet asian jopa niin, että ”verosuunnittelua harrastetaan ja *tarvitaan* yrityksen elinkaaren kaikissa vaiheissa”. Kyse on siis kaikkeen yritystoimintaan itseensä kuuluvasta asiasta. Hyvin tavanomainen kysymys

87 Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 87- 88

88 Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 87- 88

89 *ibid.*

verosuunnittelussa on valinta siitä, missä yritysmuodossa toimintaa aletaan harjoittamaan. Samoin verosuunnittelu näyttelee merkittävää roolia erilaisissa yritysrakenteen kehitys- ja muutosprosesseissa.⁹⁰

Oleennaista on siis huomioida, että verosuunnittelu ja veron minimointi itsessään eivät siis automaattisesti ole veron kiertämistä, vaan verovelvollisella on käytettävissään myös lukuisia eri vaihtoehtoja oman toimintansa järjestämiselle, joista verovelvollinen voi valita itselleen sopivimman. Tähän sisältyy myös oikeus valita kevyemmän verorasitteen tie, kunhan lopputulos ei ole lain tarkoituksen vastainen. Kun ns. yhden miehen yhtiöt on verotusjärjestelmässämme jo hyväksytty ja niiden hyväksyttävyyys vahvistettu myös lainsäätäjän toimesta, ei luonnollisena henkilönä harjoitettavan toiminnan yhtiöittämisestä syntyvien etujen voida lähtökohtaisesti katsoa olevan lain tarkoituksen vastaisia lopputuloksia. Pohdittavaksi asiaksi muodostuukin se, onko olemassa jotain sellaisia seikkoja, joiden perusteella asiaa tulisi arvioida toisin vain siitä syystä, että yhtiöitettävässä toiminnassa on kyse pelkästä urheilusta.

5.2 Urheilun erityispiirteet

5.2.1 Urheilun erityispiirteet ja verotus

Se, että oikeus ylipäättään vaikuttaa urheiluun, on nykyään yksiselitteisesti hyväksytty fakta. Kun urheilu on kaupallistunut ja ammattimaistunut, ei esimerkiksi työ- tai vero-oikeuden voida katsoa olevan vaikuttamatta siihen. Urheilun erityispiirteistä puhuttaessa viitataan siihen, onko urheilutoiminnassa jotain sellaisia urheilulle ominaisia erityispiirteitä, joiden vuoksi oikeusjärjestelmä vaikuttaa siihen eri tavalla kuin johonkin toiseen toimintaan. Mikäli mitään tällaisia erityispiirteitä ei olisi, ei urheilu-oikeudesta omana oikeudenalanaan olisi ylipäättään mielekäästä puhua.⁹¹ Tämän tutkielman kannalta oleellinen kysymys on, vaikuttaako urheilussa joitain sellaisia erityispiirteitä, joiden johdosta urheilutuloa tulisi kohdella verotuksessa ja tulon kohdistamisessa eri tavalla kuin tavanomaisesta liiketoiminnasta kerrytettyä tuloa.

90 Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 89 - 91

91 Halila, Norros 2020 s.5

Urheilun erityispiirteiden olemassaolo on lainsäätäjän toimesta tunnustettu myös verolainsäädännössä. Tämä näkyy urheilijoiden verotuksessa saamassa positiivisessa erityiskohtelussa, joka konkretisoituu ennen kaikkea tuloverolain 116 b ja 116 c §:ssä määriteltyjen valmennus- ja urheilijarahastojen muodossa. Tavanomaista liiketoimintaa harjoittavilla ammatinharjoittajillahan ei vastaavan kaltaista mahdollisuutta oman tulonsa jaksottamiseen ole olemassa.

Ajatus urheilijarahastoista on alun perin syntynyt Kansainvälisen yleisurheiluliiton piirissä, kun keskustelu urheilun kaupallistumisesta alkoi kunnolla käynnistyä. Alun perin rahastojen tarkoitus ei ollut niinkään antaa urheilijoille verotuksellisia hyötyjä, vaan ennemminkin pyrkiä lieventämään kuvaa ja julkista näkemystä siitä, että urheilu oli ammattimaistumassa ja kaupallistumassa.⁹²

Suomessa urheilijoiden rahoitusjärjestelmät ovat pyrkineet kuitenkin taloudellisiin käytännön lopputuloksiin. Hallituksen esityksessä on todettu, että valmennus- ja urheilijarahastojen keskeinen tavoite on ”varmistaa varojen joustava nostaminen valmentautumista varten ja tasoittaa kulujen epätasaisesta kertymisestä aiheutuvia ongelmia”. Esityksessä tunnustetaan myös se, että rahastojärjestelmiä hyödyntämällä urheilijan on mahdollista saavuttaa selkeitä verohyötyjä. Veroetu syntyy urheilijan mahdollisuudesta ja vapaudesta tiettyjen rajojen puitteissa päättää varojen nostamisen aikataulu ja ajankohta, jolloin varoja voi nostaa siten, että siitä aiheutuu mahdollisimman pieni verorasite. Rahastoidut varat kasvavat samalla myös verottomasti korkoa.⁹³

Hallituksen esityksen mukaan tällaista tietylle ja hyvin rajatulle ammattikunnalle tarjottavaa verotuksellista erityiskohtelua voidaan perustella useilla syillä, joista painavimmat ovat ammattilaisurheilu-uran lyhyt kesto ja urheilijan pakollisen sosiaaliturvan rajallisuus muihin ammatteihin verrattuna.⁹⁴ Esityksessä todetaan, ettei ”missään muussa ammatissa ole niin itsestään selvää kuin ammattiurheilussa, että aktiivinen, tuloa tuottava työvaihe kestää korkeintaan kymmenisen vuotta, harvoin niinkään pitkään”. Tämän lisäksi urheilijalle ei makseta urheilu-uran päättymisen jälkeen eläkettä, eikä sellaiselle ole perustetta, koska

92 HE 278/1998 s. 3

93 HE 278/1998 s. 4

94 Urheilijoiden sosiaaliturvasta ks. esim. Halila & Norros 2020 s.263 - 292

urheilu-ura päätetään yleensä täysin työkykyisessä iässä. Esityksessä kuitenkin tunnustetaan myös se, että huippu-urheilijan on hyvin vaikeaa opiskella itselleen ammattia urheilu-uran aikana, eikä urheilijoilla usein ole tästä syystä uran päättymisen jälkeen siviiliammattia, jolla hän voisi tulonsa hankkia.

Esityksessä perustellaan rahastointia myös talouspoliittiselta näkökannalta: Rahastointi nähdään esityksessä keinona edistää urheilu-uransa päättäneen urheilijan siirtymistä normaaliin työelämään tai opiskeluun. Rahastoinnissa pohjimmiltaan on esityksen mukaan kyse ”urheilijan omien varojen säästämisestä”.⁹⁵

Urheilun ja siihen liittyvien seikkojen erityispiirteet on lainsäätäjän toimesta tunnustettu siis myös verolainsäädännössä, ja urheilijoiden tarpeet on pyritty ottamaan huomioon. Koen tärkeäksi painottaa sitä, että urheilun erityispiirteiden huomiointi on siis johtanut siihen, että urheilijat saavat nimenomaan *positiivista* erityiskohtelua. Mikäli urheilua pidettäisiin sellaisena toimintana, että siitä saatavat tulot tulisi kohdistaa urheilijalle itselleen tilanteessa, jossa urheilua harjoitetaan osakeyhtiömuodossa ilman muuta liiketoimintaa, olisi tämä verovelvollisen valinnanvapauden rajoittamista muihin ammatinharjoittajiin nähden, mitä voitaisiin pitää nimenomaisesti *negatiivisena* erityiskohteluna. Valinnanvapauden rajoittamisen lisäksi yhtiöittämismahdollisuuden rajaaminen johtaa myös absoluuttisesti negatiiviseen erityiskohteluun, sillä urheilijarahastot ovat rajoitustensa vuoksi yhtiöittämistä tehottomampi keino verovelvollisen tulon jaksottamiseen. Tätä taustaa vasten näkökanta siitä, että urheiluun liittyisi joitain sellaisia erityispiirteitä, joiden perusteella urheilusta saatuja tuloja ei tulisi voida katsoa osakeyhtiön tuloiksi, on nähdäkseni vaikeasti perusteltavissa.

Urheiluun on kuitenkin joidenkin tahojen toimesta katsottu liittyvän sellaisia erityispiirteitä, joiden johdosta mahdollisuus katsoa urheilusta saadut tulot osakeyhtiön tuloksi olisi tullut kirjoittaa lain sanamuotoonkin asti. Valtiovarainministeriö perusti vuonna 1997 Verotuksen oikeusturvatyöryhmä -hankkeen, jonka tavoitteesta kerrottiin seuraavasti:

”Tehtävänä on selvittää yritysten verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyvät ongelmat ja epäkohdat. Työryhmän on hankittava työtään varten selvityksiä käytännön verotustilanteista, joissa ongelmia on katsottu ilmenneen. Selvityksen perusteella työryhmän on tehtävä ehdotuksensa sellaisiksi käytännön toimenpiteiksi ja tarvittaessa

⁹⁵ HE 278/1998 s. 4

säädösmuutoksiksi, jotka ovat tarpeen verotuksen toimittamiseen liittyvien velvoitteiden selkeyttämiseksi, verovelvollisten oikeusturvan parantamiseksi sekä verotuskäytännön yhdenmukaistamiseksi. Työryhmän on ehdotuksissaan otettava huomioon verojen oikean ja oikea-aikaisen kertymisen turvaaminen.”

Oikeusturvatyöryhmä kiinnitti huomiotaan veronkiertosäännöstä soveltamalla tehtävään osakeyhtiön sivuuttamiseen liittyviin oikeusturvaongelmiin, jotka kumpusivat tuohon aikaan osakeyhtiön sivuuttamiskäytännön epämääräisyydestä. Tämän ratkaistakseen työryhmä käytännössä ehdotti osakeyhtiön sivuuttamisen yksiselitteistä kieltämistä määrittelemällä ne ainoastaan ne tulolajit, joita ei voitaisi verotuksessa katsoa yhtiön tuloksi.⁹⁶ Työryhmä antoi heinäkuussa 1997 välimuistion⁹⁷, jossa tämän saavuttamiseksi esitettiin lisättäväksi tuloverolakiin seuraavaa säännöstä:

”Yhteisön verotus

Yhteisö on erillinen verovelvollinen. Yhteisön saamaa tuloa verotetaan yhteisön tulona. Palkkatuloa ja muuta siihen rinnastettavaa henkilökohtaista tuloa, kuten palkkatulon sijaan saatua vakuutus- ja vahingonkorvausta, eläketuloa, urheilijan palkkiota, apurahaa tai sosiaalietuutta ei veroteta yhteisön tulona.”

Säännöksessä siis esitettiin, että kaikki muu kuin palkkatulo olisi ohjattavissa yhtiön verotuksen piiriin. Palkkatuloon olisi ollut tarkoitus rinnastaa myös muu henkilökohtainen tulo, johon olisi sisältynyt muun muassa *urheilijan palkkio*. Välimuistiossa todettiin säännökseen liittyneen kuitenkin myös omia oikeudenmukaisuusongelmiaan, koska kaikki muu tulo kuin palkkatulo olisi ollut ohjattavissa osakeyhtiön tuloksi korkeimpien tuloluokkien tapauksessa huomattavasti matalamman kokonaisveroasteen piiriin. Ongelma olisi työryhmän mukaan voitu korjata keventämällä ansiotulojen verotusta siten, että ero yhtiön tulojen ja palkkatulojen verotuksessa ei olisi niin suuri.⁹⁸ Säännöstä ei kuitenkaan koskaan päädytty lisäämään lakiin.

⁹⁶ Ala-Lahti 2025 s. 83

⁹⁷ VM 17/1997

⁹⁸ *ibid.*

5.2.2 Lajikohtaiset eroavaisuudet – erityistapauksena myös elektroninen urheilu

Urheiluun liittyy myös sellaisia lajikohtaisia piirteitä, jotka voivat vaikuttaa arviointiin siitä, voidaanko urheilusta saatu tulo katsoa osakeyhtiön tuloksi. Luvussa 3.2.3 listatuista veronkiertämissäännöksen soveltamisen kannalta raskauttavista seikoista erityisesti pääoman tarve sekä toimeksiantajien vähäisyys saattaa eri urheilulajien välillä vaihdella hyvinkin merkittävästi.

Verohallinnon palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevassa ohjeessa todetaan toimeksiantajien vähäisyydestä, että toiminnan vakiinnuttaminen saattaa kestää, ja erityisesti alkuvaiheessa yrityksellä voi olla vain yksi toimeksiantaja.⁹⁹ Ohjeen keskittyminen nimenomaan yritystoiminnan alkuvaiheeseen viitanee siihen, että suhtautuminen voisi ainakin teoriassa olla toinen, mikäli voitaisiin osoittaa, että yrityksellä ei tule koskaan olemaan useampia toimeksiantajia eikä sellaisia ole tarkoitus hankkia. Tässä tietyn urheilulajin lajikohtaiset ominaispiirteet voisivat olla yhtenä perusteena tulon kohdistamiseksi osakkaalle.

Joissain urheilulajeissa huippu-urheilu toimii käytännössä yksittäisen liigan sisällä, eivätkä urheilijat satunnaisia arvokisoja lukuun ottamatta kilpaile lajin pääsarjan ulkopuolella.¹⁰⁰ Joissain lajeissa on pyritty jopa kieltämään urheilijoiden osallistuminen muiden kilpailunjärjestäjien tapahtumiin, mikä voi tilanteesta riippuen olla ongelmallista kilpailuoikeudellisesta näkökulmasta.¹⁰¹ Toisaalta esimerkiksi tietyissä e-urheilulajeissa¹⁰² kilpailu tapahtuu useiden kilpailunjärjestäjien tapahtumissa, ja urheilijat sekä joukkueet harvemmin sitoutuvat kilpailemaan jossain yksittäisessä liigassa, johon kuuluisi koko kauden mittainen kisakalenteri. Mikäli urheilijan tarkoituksena tai jopa ainoana mahdollisuutena on kilpailla koko uransa ainoastaan yhden organisaation järjestämässä kilpasarjassa, eikä tarkoituksena ole harjoittaa yhtiön kautta kilpailemisen lisäksi muuta toimintaa, voi tämä

99 Verohallinnon ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa

100 Arvokisoista ei myöskään usein makseta suoriutumispalkkioita urheilijoille, vaikkakin hyvä suoriutuminen niissä voi kanavoida urheilijalle tuloja muita väyliä pitkin. Ks. esim. CNBC:n uutinen ”Cashing in on the dream: How Olympic athletes make money”.

101 ks. esim. brittilehti Metron uutinen snookerpelaajien ja snookerin kattojärjestö World Snooker Tourin välisestä kiistasta – ”Snooker stars face being 'fined, banned or thrown out' over Macau event, says Barry Hearn”.

102 Ks. e-urheilun pitämisestä urheiluna esim. Verohallinnon ohje: Urheilusta saatujen tulojen verotus

osittain murentaa tällaisen urheilutoiminnan asemaa elinkeinotoimintana, josta saatavat tulot katsottaisiin yhtiön tuloiksi.

Sama voidaan sanoa myös pääomien sitomisen tarpeesta ja taloudellisesta riskistä. Tietyissä lajeissa urheilijalla on jonkinlaiset turvatut kiinteät tulot, kun taas toisissa urheilijan toimeentulo saattaa riippua sataprosenttisesti hänen kilpailumenestyksestään. Tietyt lajit saattavat vaatia myös merkittävää omakustanteista matkustamista tai pääomien toimintaan sitomista verrattuna muihin lajeihin. Tällaiset seikat voivat entisestään joko vahvistaa tai heikentää urheilutoiminnan asemaa elinkeinotoimintana. Myös Verohallinnon johtava veroasiantuntija Sami Varonen on asiantuntijalausunnossaan todennut, että elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisessä tulee ottaa huomioon muun muassa toiminnan laajuus ja ”tavanomaista lajiliittojohtoista urheilijan kilpailutoimintaa suurempi taloudellinen riski”¹⁰³.

Todettakoon, että lajikohtaiset kysymykset voivat vaikuttaa myös tulon kohdistamisen kannalta merkittävään rajanvetoon myös siitä, mitä pidetään työsuhteessa saatuna tulona ja mitä ei. Esimerkkinä tästä mainittakoon elektroninen urheilu, joka eroaa perinteisistä urheilulajeista monin eri tavoin. Perinteisten joukkueurheilulajien kohdalla verotuskäytäntö on melko vakiintunutta; Joukkueurheilija on lähtökohtaisesti työsuhteessa joukkueeseensa, jolloin siitä saatu tulo on urheilijan henkilökohtaista palkkatuloa, jonka kanavointia urheilijan omistaman yhtiön tuloksi ei ole hyväksytty verotuskäytännössä. Tästä johtuen perinteisen urheilutoiminnan verotuksessa asiaa koskien vaatimuksia ei viime vuosina ole juurikaan Verohallinnolle esitetty¹⁰⁴.

Elektronisen urheilun ominaispiirteet saattavat kuitenkin vaikuttaa siihen, katsotaanko e-urheilija vaikkapa jääkiekkopelaajan tavoin olevan työsuhteessa joukkueeseensa, vaikka kyse olisikin joukkueena kilpailtavasta lajista. Tietyissä lajeissa ja niiden organisointitavoissa voi olla sellaisia elementtejä, joiden johdosta joukkueessakin kilpaileva e-urheilija saattaisi tulla kohdelluksi yksilöurheilijana. Perinteisistä lajeista poiketen joukkueurheilijan urheilutoiminnan yhtiöittämiseen liittyviä kysymyksiä onkin noussut esiin nimenomaan e-urheilun kontekstissa. Tapauksissa on arvioitu sitä, voisiko joukkuepelaajan urheilutoiminta

103 Verohallinnon asiantuntijalausunto 2020

104 ibid.

täyttää elinkeinotoiminnan kriteerit.¹⁰⁵ Toistaiseksi vastaus on ollut kieltävä, ja e-urheilijoiden yhtiöitä on verotuskäytännössä sivuutettu sillä perusteella, että urheilijoiden on katsottu olleen työsuhteissa joukkueisiinsa, mutta tapauksia ei tähän mennessä ole käsitelty korkeimmassa hallinto-oikeudessa lainkaan. Oikeustilan tarkentamiseksi asian käsittely korkeammassa ratkaisuelimessä voisi olla toivottavaa.

Teemaa on käsitelty ainakin Helsingin hallinto-oikeudessa kolmessa eri tapauksessa. Tapauksessa 5764/2023 verovelvollisen antamassa vastineessa on todettu, että vaikka verovelvollisen käsityksen mukaan kyse on ollut yksilöurheilusta, tulisi toimintaa tarkastella enemmänkin asiantuntijapalvelun tarjoamisena. Tapauksissa on kuitenkin ilmennyt sellaisia seikkoja, joiden johdosta hallinto-oikeus on katsonut tapausten olevan lähempänä työsuhdetta kuin toimeksiantosuhdetta.¹⁰⁶

Elektroninen urheilija usein kantaa toiminnassaan huomattavaa taloudellista riskiä, jota ei pysty vertaamaan perinteisen lajin joukkueurheilijaan¹⁰⁷. E-urheilijoille, erityisesti uudemmissa pelilajeissa, joissa toiminta ja organisoitumien ei ole vielä täysin vakiintunutta, on perinteisten joukkuelajien urheilijoihin verrattuna tavanomaisempaa, että tulot perustuvat kokonaisuudessaan turnauspalkintoihin, eli käytännössä oman henkilökohtaisen suorituksen tasoon. Erityisesti uusissa ja kokemattomissa joukkueissa, jotka toimivat itsenäisesti ilman suuremman organisaation taloudellista tukea, ei pelaajille usein makseta palkkaa minkään tahon toimesta. Taloudellisen riskin läsnäolo voi vaikuttaa arviointiin siitä, katsotaanko urheilijan olevan työsuhteessa vai ei, mikä puolestaan vaikuttaa siihen, voidaanko urheilusta saadut tulot kanavoida osakeyhtiön tuloksi.

Samoin arvioinnissa tulisi ottaa huomioon myös e-urheilujoukkueille ominainen, perinteisistä lajeista poikkeava tapa järjestäytyä. Elektronisessa urheilussa on tavanomaista, että pelaajat toimivat perinteisiä joukkueita vähemmän kiinteänä yksikkönä, ja enemmänkin tietynlaisena ”yksilöiden yhteenliittymänä”. Tämän yhteenliittymän organisointi ja johtaminen ei tapahdu minkään erillisen katto-organisaation kautta, vaan pelaajat johtavat toimintaansa itse ja

105 ibid.

106 Näihin seikkoihin kuuluivat ainakin pelaajasopimukseen sisällytetyt kilpailukiellot sekä emo-organisaation lopullinen päätösvalta siitä, mihin turnauksiin joukkue osallistuu. Ks. tarkemmin HeHao 1.2.2021 H289/2021, HeHao 11.10.2023 5764/2023 sekä HeHao 11.10.2023 5763/2023

107 Ala-Lahti 2025 s. 239

tekevät itsenäisesti päätökset muun muassa siitä, mihin turnauksiin joukkue osallistuu. Tällainen organisoituminen voi tapahtua myös yhtiömuodossa, jolloin pelaajat voivat olla myös yhtiössä osakkeenomistajina. Tällaisille yhteenliittymille on ominaista myös se, että kaikki yksilöt eivät osallistu kaikkiin turnauksiin, ja täydennystä joukkueeseen usein haetaan myös ydintiimin ulkopuolelta. Tästä johtuen Laapas ja Keskitalo ovat kuvailleet e-urheilun toimivan perinteisiä lajijoukkueita ketterämmällä ja joustavammalla mallilla, jossa yksittäisellä urheilijalla on perinteisten joukkuelajien urheilijoihin verrattuna laaja vapaus toimia yksilönä ja järjestää omaa toimintaansa.¹⁰⁸ Mainittakoon lisäksi, että tällaisille yhteenliittymille erittäin ominaista on myös niiden täysi hajoaminen ja uudelleenrakentaminen uusilla jäsenillä hyvin lyhyissä sykleissä, esimerkiksi vain yhden epäonnistuneen turnauksen johdosta.

Kaikkea urheilua ei siten tulisi käsitellä monoliittina, vaan urheiluun ja yksittäisiin lajeihin liittyvät piirteet tulisi arvioinnissa ottaa huomioon, ja jokainen tapaus ratkaista tapauskohtaisesti. Toteamus, että pelkkä kilpaileminen ei voi olla elinkeinotoimintaa eikä siitä saatava tulo yhtiön tuloa edustaa nähdäkseni hyvin mustavalkoista käsitystä nykypäivän urheilusta.

5.3 Legaliteettiperiaate

Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate, jota toisinaan kutsutaan myös vero-oikeudelliseksi laillisuusperiaatteeksi, korostetun laillisuuden tai lakisidonnaisuuden periaatteeksi sekä vero-oikeudelliseksi legalismiksi, tai termillä *nullum tributum sine lege*, perustuu kansalaisten itseverotusoikeuteen, joka on vahvasti kytköksissä myös vallan kolmijako-oppiin. Kansan itseverotusoikeus juontaa juurensa jo Ruotsin vallan aikaan, ja sillä tarkoitetaan yksinkertaisesti ilmaistuna sitä, että veroista päättäminen kuuluu lainsäätäjälle, Suomessa siis kansanedustuslaitokselle. Ensimmäisenä selkeänä vahvistuksena itseverotusoikeudelle pidetään vuoden 1772 hallitusmuodon 45 §:ää, jonka mukaan uutta veroa ei voitu määrätä maksettavaksi ilman säätyjen suostumusta.¹⁰⁹

Legaliteettiperiaatteelle on vero-oikeudessa suurta tarvetta; verotuksella siirretään yli 40 prosenttia kansalaisten tuloista julkisen sektorin käytettäväksi. Veronmaksajalle tämä

¹⁰⁸ Laapas & Alalahti 2021

¹⁰⁹ Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 34-35

merkitsee luonnollisesti hänen omaisuutensa vähentymistä ja vapauspiiriin kajoamista. Tästä yksityisen ja julkisen sektorin välisestä asetelmasta johtuen vero-oikeudessa vaikuttaa korostetun laillisuuden periaatteeksi kutsuttu erityispiirre, joka vaatii, että verosta on säädettävä lailla. Erityispiirre näkyy oikeudenalan joka osa-alueella; normien säätämisessä, soveltamisessa sekä tulkinnassa. Legaliteettiperiaate on Suomessa kirjattu lakiin perustuslain 81 §:ään sekä kunnallisverotuksen osalta 121.3 §:ään. Lainkohdissa vaaditaan, että verosta on säädettävä lailla. Perustuslain mukaan lailla säätäminen merkitsee, että lakiin on sisällytettävä säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.¹¹⁰ Legaliteettiperiaatetta pidetäänkin vero-oikeuden tärkeimpänä oikeusperiaatteena, niin Suomessa kuin monessa muussakin valtiossa.¹¹¹

Lain soveltamisessa legaliteettiperiaate tarkoittaa, että veron jokaiselle olennaiselle osalle on löydettävä *välitön tuki* verolaista. Soveltamistoiminnassa ei siten voida konstituoida veroa tai sen olennaista elementtiä.¹¹² Konkreettisena tilanteena tämä on nähty esimerkiksi työpanoksen perusteella jaettujen osinkojen verotusta koskevassa ratkaisussa KHO 2008:6, jonka lopputuloksena korkein hallinto-oikeus totesi, että mikäli asia haluttiin verottaa toisin, tulee siitä säätää lailla.

Tulkintaoppiin sovellettuna legaliteettiperiaate puolestaan tarkoittaa, että verolain tulkinnassa lakiteksti on keskeisessä roolissa. Tietyllä varauksella voitaneen puhua myös sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Jännitteitä syntyy esimerkiksi tilanteessa, jossa lain sanamuoto ja esityöt ovatkin keskenään ristiriidassa. Lähtökohtaisesti lain sanamuodon tulisi voittaa, mutta aina näin ei kuitenkaan ole käynyt, vaan historiasta löytyy tulkintatilanteita, joissa asia on tulkittu esitöiden mukaisesti, vaikka lain sanamuoto olisikin sanonut muuta.¹¹³

Tulkintatyylissä löytyy eroa myös eri verolakien väliltä; Knuutinen on todennut, että

110 Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 34-35

111 Knuutinen 2015 s. 813

112 Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 36-37

113 *ibid.*, ks. myös Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta (Edita 2014) s. 161

tuloverolainsäädäntöä tulkittaessa ei olla yhtä sanamuotoon sidottuja kuin esimerkiksi varainsiirtoverolain tulkinnassa.¹¹⁴

Legaliteettiperiaate ja sen yllä kuvatusti asettamat vaatimukset verolain soveltamisessa ja tulkinnassa johtavat siihen, että verovelvollisen organisoidessa toimintansa tietyssä oikeudellisessa muodossa, tulee verotuksen perustua tähän verovelvollisen valitsemaan oikeudelliseen organisointimalliin sekä siihen lain sanamuotoon, joka tällaista mallia ja sen verotusta sääntelee. Veronkiertosäännös muodostaa tähän pääsääntöön poikkeuksen, ja mahdollistaa lain soveltajalle verotuksen määräämisen poiketen siitä, mikä asian oikeudellinen muoto on, vaikka aineellinen verolainsäädäntö sanamuodossaan ei tällaista mahdollistaisikaan. Oikeudellisesta muodosta poikkeaminen edellyttää kuitenkin, että verotuksen määräämisen pelkästään oikeudellisen muodon perusteella osoitetaan johtavan sellaiseen lopputulokseen, joka olisi lain sanamuodon taustalla olevan tarkoituksen vastainen.¹¹⁵

Tämän lisäksi lakisidonnaisuus on kytköksissä perustuslain 2 §:n 3 momentissa säänneltyyn oikeusvaltioperiaatteeseen. Viranomaisella on verotusta toimittaessaan ainoastaan sidottua harkintaa, ja tehtyjen ratkaisujen on perustuttava lakiin. Nämä vaatimukset varmistavat verovelvollisen oikeusturvaa ja mahdollistavat toimenpiteistä syntyvien veroseuraamusten ennakoitavuuden.¹¹⁶ Tämän ennakoitavuuden voidaan katsoa myös muodostavan jonkinlaisen pohjan verosuunnittelulle. Mikäli verotus ei olisi ennakoitavissa, ei verosuunnittelukaan olisi mahdollista.

Verotuksen oikeusturvatyöryhmän aikanaan tuloverolakiin lisättäväksi ehdottaman säännöksen mukaan osakeyhtiölle ei olisi voitu kohdistaa palkkatuloa tai siihen rinnastettavaa henkilökohtaista tuloa, johon oli sisällytetty erillisenä mainintana myös urheilijan palkkio.¹¹⁷ Ala-Lahti on huomauttanut, että verovelvollisen mahdollisuudet ohjata tulojaan osakeyhtiölle ovat nykyään laajemmat, kuin mitä oikeusturvatyöryhmän välimuistiossa esittämä säännös olisi sallinut. Hänen mukaansa tulon ohjaamista verotettavaksi osakeyhtiön tulona rajoittaa

114 Knuutinen 2020 s.18. Knuutisen mukaan tämä saattaa johtua tulon käsitteeseen liittyvistä monimutkaisuuksista.

115 Lönnblad 2019 s. 65

116 Nykänen 2017 s. 229

117 VM 17/1997

nykyään ennakkoperintälain 13 §:n palkkakäsite, jolloin ainoat tulolajit, joita ei osakeyhtiön tuloksi voisi verotuksessa ohjata, ovat työ- tai virkasuhteessa saadun palkkatulon lisäksi pykälässä erikseen mainitut palkkiotyypit: kokouspalkkio, henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio, hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio, toimitusjohtajan palkkio, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostama palkka sekä luottamustoimesta saatu korvaus. Ala-Lahden mukaan lainsäädäntö ei siis nykyisellään rajoitakaan henkilökohtaisten tulojen, kuten urheilusta saadun tulon kohdistamista osakeyhtiölle.¹¹⁸

Osakeyhtiöiden sivuuttamisesta ja lain tarkoituksen vastaisista lopputuloksista Ala-Lahti on todennut, että VML 28 §:n nykyisessä tulkintaympäristössä ammatin harjoittamista osakeyhtiön nimissä ei voida pitää varsinaisen tarkoituksen vastaisena, vaikkei yhtiön toiminnalla olisikaan perinteiselle liiketoiminnalle tavanomaiseksi katsottuja ominaisuuksia. Samoin tarkoituksen vastaiseksi ei voida katsoa tulon verotuksen lykkäämistä tai jaksottamista jakamalla yhtiöstä varoja siten, että tulot tulevat kokonaisuudessaan verotettavaksi osakkaan pääomatulona.¹¹⁹ Kun lisäksi otetaan huomioon luvussa 5.2. kuvaamani urheilijoiden rahastointimahdollisuuksien kautta verotuksessa saama positiivinen erityiskohtelu ja se, että rahastoinnin tarkoitus on nimenomaisesti jaksottaa urheilijan tulokertymää ja verorasitetta, ei osakeyhtiömuodossa toimimisella saavutettavia verotuksellisia etuja voida näkemykseni mukaan pitää VML 28 §:n tarkoittamalla tavalla lain tarkoituksen vastaisena etuna.

Kun otetaan vielä huomioon, että osakeyhtiön sivuuttamisen soveltamisala luvussa 3.2 avaamalla tavalla on kaventunut nimenomaan oikeusturvan, mikä Nuotion mukaan yksittäisten verolajien kontekstissa tarkoittaa yhtenäistä verotus- ja oikeuskäytäntöä¹²⁰, sekä legaliteettiperiaatteen roolin korostumisen myötä, tuntuisi legaliteettiperiaatteen ja oikeuskäytännön jatkuvuuden kannalta ongelmalliselta, mikäli urheilusta saatuja tuloja kohdistettaisiin osakkaalle. Erityisen ongelmalliselta tämä vaikuttaa legaliteettiperiaatteen näkökulmasta, kun otetaan huomioon, miten legaliteettiperiaate painottaa sanamuodonmukaista tulkintaa sekä se, ettei EPL 13 §:ssä mainita urheilijan palkkiota.

118 Ala-Lahti 2025 s. 86

119 Ala-Lahti 2025 s. 211

120 Nuotio 2023 s. 173–176

5.4 Perustuslaki ja yhdenvertaisuusperiaate

Asiaa arvioitaessa tulisi huomioida myös perustuslaissa säädetty yhdenvertaisuusperiaate. Perustuslain 6 §:n 1 momentissa säädetyn yhdenvertaisuutta koskevan yleislausekkeen mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perustuslaissa säädetyt yhdenvertaisuussäännökset koskevat kaikkien muiden perusoikeuksien tavalla kaikkea julkisen vallan käyttöä, eikä vero-oikeus ole tässä minkäänlaisessa erityisasemassa. Perustuslakivaliokunta on todennut, että ”verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettaviksi”¹²¹.

Säädettävien verolakien tulee siis täyttää perustuslain ja perusoikeussäännösten asettamat vaatimukset, erityisesti legaliteettiperiaatteen. Perustuslailliset kysymykset voivat siis tulla arvioitaviksi myös verolakeja tulkittaessa. Perustuslain yhdenvertaisuusvaatimus, jota oikeuskirjallisuudessa on kutsuttu *yleiseksi oikeudenmukaisuusperiaatteeksi*, vaatii erityisesti muodollista yhdenvertaisuutta. Tämä tarkoittaa, että samankaltaisia tapauksia tulee kohdella samalla tavalla.¹²²

Perustuslaillinen yhdenvertaisuusvaatimus koskee lain esitöiden mukaan paitsi kaikkia Suomen oikeusjärjestyksen piiriin kuuluvia ihmisiä, myös oikeushenkilöitä, koska perusoikeudet vaikuttavat välillisesti oikeushenkilöiden taustalla vaikuttaviin ihmisiin, eikä oikeushenkilöiden rajaaminen perusoikeussuojan ulkopuolelle olisi monissa tapauksissa tarkoituksenmukaistakaan.¹²³ Oikeushenkilöiden perusoikeussuoja ei kuitenkaan yhdenvertaisuuden osalta ole vastaavalla tasolla luonnollisten henkilöiden kanssa. Merkitys kuitenkin korostuu sellaisissa tapauksissa, joissa erilainen kohtelu välillisesti johtaa oikeushenkilön taustalla olevien ihmisten erilaiseen kohteluun.¹²⁴

Vaikka perusoikeudet ja perustuslailliset näkökohdat ovat vero-oikeuden alalla jääneet vähemmälle huomiolle muihin oikeudenaloihin nähden, on yhdenvertaisuudella kuitenkin

121 PeVL 52/2016 vp s.5

122 Nykänen 2017 s. 228

123 HE 309/1993 s. 23

124 Nykänen 2017 s. 226- 228

verotuksessa katsottu olevan korotus merkitys moneen muuhun oikeudenalaan verrattuna. Tämä johtuu aiemminkin mainitsemistani verotuksen perusluonteeseen liittyvistä seikoista; verorasituksen jakamisesta verovelvollisten kesken siirtämällä suuria varallisuuseriä ja kajoamalla verovelvollisten yksityisomaisuuteen. Yhdenvertaisuudella varmistetaan verorasituksen tasainen jakautuminen verovelvollisten välillä, erityisesti taloudellisesti samassa asemassa olevien henkilöiden samanlaiseen kohteluun pyrkivällä horisontaalisella oikeudenmukaisuudella.¹²⁵

Perusoikeudet ovat usein luonteeltaan hyvin periaatteellisia, mikä tarkoittaa korkeaa abstraktiotasoa. Tämä pätee myös yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Korkea abstraktiotaso tarkoittaa, että säännöksen soveltaminen edellyttää kaikissa soveltamistilanteissa merkittävää tulkintaa. Hyväksyttävälle yhdenvertaisuudelle ei ole johdettavissa myöskään tarkkoja oikeudellisia vaatimuksia, joten tulkinta heijastaa kulloinkin voimassa olevia yhteiskunnallisia ja poliittisia näkökulmia ja ilmapiirejä. Tämän vuoksi välittömien oikeusvaikutusten johtaminen perustuslain 6.1 §:stä yksittäistapauksissa on hyvin harvinaista.¹²⁶

Mikäli yhdenvertaisuudesta halutaan poiketa, tulee tästä säätää lailla jo legaliteettiperiaatteenkin asettamien vaatimusten vuoksi. Lainsäätäjällä on kuitenkin hyvin laajat oikeudet verovelvollisen asettamiseksi eriarvoiseen asemaan toteuttaakseen yhteiskuntapoliittisia tavoitteitaan. Lainsäätäjän suuresta harkintavallasta johtuen myös perustuslain 106 §:n soveltaminen PL 6.1 §:n nojalla välittömän verotuksen alalla ei käytännössä tule kyseeseen lainkaan. Perustuslain yhdenvertaisuusvaatimuksilla ei olekaan suurta merkitystä verolakien tulkinnassa erityisesti silloin, kun tästä erilaisesta kohtelusta on yksiselitteisesti laissa säädetty.¹²⁷

Huolimatta siitä, että verovelvollisen perusoikeussuoja verotuksen perusluonteesta johtuen ei ole vähäinen¹²⁸, ja vaikka oikeuskirjallisuudessa yhdenvertaisuudella onkin katsottu vero-oikeudessa olevan korostunut asema muihin oikeudenaloihin verrattuna, voidaan kuitenkin

125 *ibid.*

126 Nykänen 2017 s. 226–228

127 Nykänen 2017 s. 234–235

128 Verotuksen katsotaan myös kuuluvan julkisen vallankäytön ydinalueelle. Ks. HE 1/1998 s.74.

todeta, etteivät perusoikeusliittännäiset kysymykset ole ainakaan näkyvästi vaikuttaneet vero-oikeudellisen sääntelyjärjestelmän muovautumiseen tai verovelvollisen oikeusturvan rakentumiseen.¹²⁹ Yhdenvertaisuusperiaate kuitenkin asettaa tietynlaisia vaatimuksia verolakien säätämislle edellyttämällä, että yhdenvertaisuudesta poikkeamisesta tulee säätää tarkasti lailla. Verovelvollisten erilaiselle kohtelulle tulee olla lisäksi hyväksyttävä tavoite, ja valittujen keinojen tulee olla myös suhteellisuusperiaatteen mukaisia.¹³⁰

Perustuslaista ja yhdenvertaisuusperiaatteesta on siis toisinaan hankalaa johtaa suoria päätelmiä välittömän verotuksen alalla. Erityisesti silloin, kun verovelvollisten erilaiselle kohtelulle on löydettävissä oikeutus yksiselitteisesti verolain sanamuodosta, on yhdenvertaisuuteen tai muihinkaan perusoikeudellisiin seikkoihin vaikeaa vedota. Mikäli aiemmin käsitelty oikeusturvatyöryhmän välimuistiossaan ehdottama säännös olisi aikanaan lisätty tuloverolakiin, olisi asian käsittely yksinkertaista, sillä urheilusta saadun tulon verokohtelu perustuisi lain yksiselitteiseen sanamuotoon. Tällaista säännöstä ei kuitenkaan koskaan lisätty lakiin, eikä oikeutusta ole suoraan löydettävissä minkään muunkaan pykälän sanamuodosta. Myös perustuslaista ja yhdenvertaisuusperiaatteesta on siis nähdäkseni johdettavissa argumentteja, joiden mukaan urheilusta saadun tulon erilainen kohtelu ei ole ainakaan yksiselitteisesti oikeutettavissa. Yhdenvertaisuusperiaatteeseen vetosi osittain myös Mikko Ilonen hänen osakeyhtiönsä tulon kohdistamista koskeneessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa.

5.5 Asian arviointia ja muutostarpeita

5.5.1 Haastattelussa Janne Juusela ja Mikko Alakare

Tutkielmaa varten on haastateltu Mikko Ilosen asiamiehinä ennakkoratkaisuprosessissa toimineita Janne Juusela (OTT, asianajaja) sekä Mikko Alakareta (asianajaja). Haastattelussa esille tullut ydinajatus on, että urheilun kaupallistuminen on johtanut tilanteeseen, jossa urheilutoimintaa tulisi pääasiallisesti verotuksessa kohdella samojen periaatteiden mukaisesti kuin tavanomaistakin liiketoimintaa, ottaen erityisesti huomioon myös yhdenvertaisuusperiaate. Sikäli kun elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit täyttyvät,

¹²⁹ Nykänen 2017 s. 225

¹³⁰ Nykänen 2017 s. 230. Perusoikeuksien rajoitusedellytyksistä tarkemmin ks. myös Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeuksien soveltamisala. Teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. Toinen, uudistettu painos. WSOYpro 2011 s. 89–137

ei urheilijan palkkion kohdistamiselle osakkaalle yleensä ole perusteita. Tunnuksmerkkien täyttymistä tulisi arvioida samoin kuin tavanomaisenkin liiketoiminnan kontekstissa. Juusela ja Alakare katsovatkin, että urheilijan tulisi esimerkiksi tavanomaisen liiketoiminnan harjoittajan tavoin ainakin pitkällä aikavälillä tavoitella useampaa toimeksiantajaa. Tämä voi vaikeuttaa tilannetta sellaisissa urheilulajeissa, joissa voi olla käytännössä mahdotonta kilpailla useamman kuin yhden organisaation järjestämissä kilpailuissa. Juusela ja Alakare toteavatkin, että lajikohtaiset elementit tulee huomioida ja jokaista tapausta tarkastella erikseen, mutta vakiintuneina pidetyt elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ovat kuitenkin pääsääntöisesti läsnä heidän mukaansa yksilöurheilussakin.

Haastateltavat korostivat myös sitä, että yhtiöittämisessä ei ole kyse ainoastaan verosuunnittelullisesta keinosta, vaan toiminnan yhtiöittäminen ja osakeyhtiön kautta toimiminen usein vastaa rakenteen tosiasiallista tarkoitusta, ja osakeyhtiön perustaminen voi useissa tilanteissa olla järkevä ratkaisu toiminnan hallinnoinnille myös puhtaasti liiketoiminnallista syistä.

Haastattelussa Juusela ja Alakare toteavat, että Ilosen tapaus oli olosuhteiltaan pioneeritapaukseksi täydellinen, sillä kyseessä oli suomalaisen urheilun kontekstissa hyvin poikkeuksellinen tapaus mitä tulee elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeihin. Kumpikaan ei kuitenkaan missään nimessä ole sitä mieltä, että verotehokkaalta yhtiöittämiseltä tulisi enää edellyttää tällaisia poikkeusolosuhteita. Edellytyksenä ei heidän mukaansa tulisi voida ainakaan yksiselitteisesti pitää myöskään sitä, että urheilija harjoittaa puhtaan kilpailemisen lisäksi myös muuta elinkeinotoimintaa, vaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkit voivat erityisesti tietyissä lajeissa heidän mukaansa täytyä myös pelkän kilpailutoiminnan perusteella.

Ilosen tapauksen jälkeen Juusela ja Alakare kirjoittivat artikkelissaan vuonna 2010, että kun ratkaisua perusteltiin ennen kaikkea Ilosen toiminnan laajuudella ja poikkeuksellisuudella, ei ratkaisu tarkoittaisi sitä, että kaikenlaista urheilutoimintaa voitaisiin yhtiöittää. Artikkelissa kirjoittajat vaikuttavat sinänsä hyväksyneen asetetun vaatimuksen poikkeuksellisen laajasta toiminnasta, eivätkä juurikaan kritisoi sitä.¹³¹ Nyt viisitoista vuotta myöhemmin käydystä keskustelusta kuitenkin ilmenee, että asiaa tulisi heidän näkemyksensä mukaan tarkastella

131 Juusela – Alakare 2010 s. 80

toisinpäin; kun yhden miehen osakeyhtiöt on verotuksessa hyväksytty ja urheilu voi täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkistön, poikkeuksellisia olosuhteita ja perusteluita tarvittaisiinkin tulon kohdistamiseksi osakkaalle, ei osakeyhtiölle.

Tätä jonkinasteista oikeustilan epäselvyyttä Juusela ja Alakare pitävät ongelmallisena ja katsovatkin, että tarkemmat edellytykset määrittelevän ennakkopäätöstopoisen oikeuskäytännön saaminen asiassa olisi toivottavaa. Todennäköisenä syynä tälle prejudikaatin puutteelle he pitävät sitä, että suomalaisessa urheilussa liikkuvat rahat ovat kuitenkin edelleen suhteellisen pieniä, eikä ammattiuurheilijoita ylipäätään ole määrällisesti paljoa.

Lain sanamuodon muuttamista he eivät kuitenkaan pidä tarpeellisena, vaan katsovat, että verovelvolliselle myönteiseen lopputulokseen, eli kilpaurheilun katsomiseen osakeyhtiön elinkeinotoiminnaksi pienemmästäkin liikevaihdosta ja muun toiminnan puuttumisesta huolimatta, olisi mahdollista päästä nykyistä lakia soveltamalla.

Yhdenvertaisuusperiaatteeseen viitaten Juusela toteaa, että mikäli korkein hallinto-oikeus päätyisi asian arvioinnissa verovelvolliselle kielteiseen ratkaisuun, voisi tällä olla verovelvollisille kielteisiä vaikutuksia yhden miehen osakeyhtiöiden verotuskäytännön arviointiin myös yleisellä tasolla.

5.5.2 De lege ferenda

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö perusteli aikanaan vaatimustaan Mikko Ilosen urheilusta saamien tulojen kohdistamiseksi Iloselle itselleen toteamalla, että osakeyhtiö ei voi tosiasiallisesti suorittaa urheilijan henkilökohtaista toimintaa hänen puolestaan, minkä vuoksi tätä toimintaa ei tulisi pitää yhtiön harjoittamana liiketoimintana.¹³² Rakenteelle annettu oikeudellinen muoto ei siis veroasiamiehen näkemyksen mukaan vastannut asian tosiasiallista tarkoitusta. Toisaalta kuten Ala-Lahti on huomauttanut, ei jonkinlaisen työsuorituksen perusteella saatu tulo voi ikinä olla ”osakeyhtiön hankkimaa” ilmaisun varsinaisessa kielellisessä merkityksessä. Urheilijoiden omistamat osakeyhtiöt eivät tässä poikkea mitenkään asiantuntijatyötä tekevien henkilöiden kuten lääkäreiden tai asianajajien

132 KHO 22.1.2010 Taltionumero 103

omistamista osakeyhtiöistä. Tästä huolimatta tuloverolaissa on kuitenkin säädetty, että osakeyhtiöt ovat erillisiä verovelvollisia.¹³³

Urheilijan palkkiota on ylempänä kuvastusti aikanaan ehdotettu sisällytettäväksi lakiin siten, että kyseistä tuloa ei lain mukaan voitaisi pitää osakeyhtiön tulona. Vaikka kyseinen säännösehdotus hylättiinkin aiemmin urheiluun ja urheilijan tuloon liittymättömistä seikoista johtuen¹³⁴, ei urheilijan palkkiota ole sisällytetty myöskään ennakkoperintälain 13 §:n listaukseen, toisin kuin esimerkiksi kokouspalkkio, toimitusjohtajan palkkio ja henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio.

Tästä huolimatta on kuitenkin selvää, että urheilijan palkkioon on suhtauduttu verotuksessa eri tavalla kuin tavanomaisesta liiketoiminnasta saatuun tuloon. Ilosen tapaus ratkaistiin korkeimmassa hallinto-oikeudessa vuonna 2010, jolloin osakeyhtiön sivuuttamisen kriteerit olivat tutkielman aiemmissa osissa kuvaillulla tavalla jo muuttuneet ja soveltamisala kaventunut merkittävästi. Lienee selvää, että mikäli kyse ei olisi ollut urheilutoiminnasta, ei Ilosen tapaus olisi edes päätyntä tuomioistuimen arvioitaviksi; niin selkeä tilanne olisi silloin jo ollut. Ilosella oli muun muassa ulkopuolisia palkattuja työntekijöitä ja hänen yhtiönsä liikevaihto oli mittavaa. Tästä huolimatta juuri näihin seikkoihin sekä korkein hallinto-oikeus että tapauksesta myöhemmin kirjoittaneet asiantuntijat ovat huomiotaan kiinnittäneet.

KHO:n ratkaisun perusteluista jää sellainen kuva, että Ilosen tapaus ratkaistiin verovelvolliselle myönteisesti juuri siitä syystä, että kyseessä oli urheilun kontekstissa erittäin poikkeuksellinen tapaus liikevaihdon, palkattujen työntekijöiden ja liiketoiminnan laajuuden kannalta. Nämä seikat myös mainitaan käytännössä aina Ilosen tapauksesta kirjoitettaessa. Tällaiset elementit eivät nähdäkseni kuitenkaan voi olla edellytys urheilun katsomiselle yhtiön harjoittamaksi elinkeinotoiminnaksi, mistä myös Juusela ja Alakare olivat haastattelussa samaa mieltä.

Ala-Lahti on väitöskirjassaan todennut, että tuloverotukseen keskeisesti ja erottamattomasti kuuluvien tulojen kohdistamisen periaatteiden olisi perusteltua ilmetä yksiselitteisesti tuloverolainsäädännön sanamuodosta, eikä ennakkoperintälain 13 §:n sisältämän palkan määritelmän huomioiminen tulojen kohdistamisessa vaikuta asian arviointiin. Ala-Lahti

133 Ala-Lahti 2025 s.25

134 ks. Ala-Lahti 2025 s. 83–84

ehdottaakin oikeuskäytännössä muovautuneen tulkintakäytännön sisällyttämistä lain sanamuotoon lisäämällä esimerkiksi tuloverolain 61 §:ään uuden momentin, jossa todettaisiin, että ”jos työstä saatu vastike on ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa, on vastike sen luonnollisen henkilön ansiotuloa, jonka työsuorituksesta vastike maksetaan”.¹³⁵

Tällaisen säännöksen lisääminen lakiin selventäisi tilannetta huomattavasti myös urheilusta saatujen tulojen osalta. Laista ilmenisi tällöin selkeästi, ettei urheilusta saatua palkkiota pidettäisi sellaisena EPL 13 §:n mukaisena tulona, joka lain sanamuodonkin mukaan tulisi kohdistaa osakkaalle. Sama voidaan toisaalta ilmaista myös toisinpäin; mikäli lainsäätäjän tavoite on, että urheilusta saatu palkkio tulisi verotuksessa kohdistaa urheilijan omistaman osakeyhtiön sijaan urheilijalle itselleen, tulisi urheilijan palkkio lisätä EPL 13 §:n palkan määritelmään.

Koska EPL 13 §:n palkan määritelmällä on merkitystä tulon kohdistamisessa, on jälkimmäinen ajatus nähdäkseni perusteltu joka tapauksessa, lisättäisiin tuloverolakiin Ala-Lahden ehdottama säännös tai ei. Tilanne olisi tällöin ongelmattomampi myös legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Tällainen tulkinta ja lainsäädäntö olisivat kuitenkin nähdäkseni hyvin ongelmallisia muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta.

Kuten tutkielmassa olen aiemmin esittänyt, ja kuten Juusela ja Alakarekin haastattelussa totesivat, voitaisiin oikeustilaan saada selvyyttä myös puhtaalla tulkintakäytännöllä. Samoinhan koko nykyinen osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntö on muutoinkin rakentunut; tulkinnan, ei lain sanamuodon muuttamisella. Nuotio on ratkaisua KHO 2023:42 kommentoidessaan todennut, että yhtenä hyvän verojärjestelmän kriteerinä tulee pitää verotusta koskevien ratkaisujen ennakoitavuutta. Yksittäisiltä verolajeilta tulisi siten edellyttää yhtenäistä verotus- ja oikeuskäytäntöä.¹³⁶ Aer puolestaan on todennut, että ennakkopäätösten antaminen toimii mekanismina, joka päivittää verotusjärjestelmää vastaamaan esimerkiksi yhteiskunnallista ja taloudellista kehitystä.¹³⁷ Tuoreen ja tarkemman tulkintakäytännön saaminen olisikin toivottavaa sekä oikeustilan selventämiseksi että myös verovelvollisten oikeusturvan kannalta.

135 Ala-Lahti 2025 s. 85

136 Nuotio 2023 s. 173 - 176

137 Aer 2018 s. 21

6 Johtopäätöksiä

Suomen eriytetyn tuloverojärjestelmän luoma mahdollisuus ansiotulojen muuntamiseksi pääomatuloiksi aiheuttaa epäilemättä omia ongelmiaan, ja voi liian pitkälle vietyinä aiheuttaa ongelmallista ansiotuloveropohjan rapautumista. Tästä huolimatta yhden miehen osakeyhtiöt on kuitenkin Suomen verotuksessa hyväksytty, joskin tilanteeseen päätyminen vaati aikaa ja asian runsasta käsittelyä tuomioistuimissa.

Osakeyhtiön itsenäistä verosubjektiutta pidetään Suomen verojärjestelmässämme lähtökohtaisesti hyvin vahvana pääperiaatteena, ja vielä 1970-luvulla oikeustieteessä olikin katsottu, että osakeyhtiön sivuuttaminen ei ollut verotusjärjestelmässämme mahdollista, toisin kuin henkilöyhtiöiden, joita oli verotuksessa sivuutettu jo pidempään. Suhtautuminen alkoi kuitenkin muuttua 1980-luvulla, ja noin kymmenen vuoden ajan osakeyhtiöiden sivuuttamiskäytäntö kävi läpi voimakkaan kiristymisen syklin. Ratkaisuja annettiin runsaasti, ja ratkaisut koskivat laajaa ammattikuntien kirjoa. Annettujen ratkaisujen suuresta määrästä huolimatta sivuuttamisen kriteerit eivät olleet selkeitä, ja oikeustilaa kritisoiinkin sen aiheuttamien oikeusturvaongelmien vuoksi.

Hiljalleen ratkaisukäytäntö alkoi kuitenkin muuttumaan toiseen suuntaan. Sellaisiin tosiseikkoihin, joita aiemmin pidettiin raskauttavina ja osakeyhtiön sivuuttamiseen johtavina soveltamisperusteina, ei suhtauduttukaan enää samalla tavalla kuin ennen. Lopulta tämä kehitys päättyi tilanteeseen, jossa osakeyhtiön sivuuttamiseen suhtauduttiin jälleen hyvin pidättyväisesti. Urheilun osalta asia ei kuitenkaan ollut vielä täysin selkeä.

Mikko Ilosen tiedustellessa mahdollisuutta urheilutoimintansa yhtiöittämiselle, hänelle todettiin veroviranomaisten toimesta aluksi, ettei urheilijan suorituksiin perustuvia tuloja voitaisi missään tilanteessa verottaa yhtiön tuloina. Keskusverolautakunta päätyi ratkaisemaan asian kuitenkin verovelvolliselle myönteisesti vedoten Ilosen toiminnan laajuuteen ja poikkeuksellisuuteen. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ei ollut KVL:n kanssa samoilla linjoilla, vaan valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen vaatien, että Ilosen urheilusta ja urheilijan asemansa perusteella saamat tulot tulisi verotuksessa kohdistaa Ilosen henkilökohtaiseksi ansiotuloksi. Kantaansa veroasiamies perusteli muun muassa urheilutulon käsitteellä, taiteilijoiden saamien tulojen verokohtelulla sekä urheilijan mahdollisuuksilla jaksottaa urheilusta saamiaan tulojaan urheilurahastoilla. Taiteilijan saamien tulojen verokohteluun vetoaminen oli sinänsä yllättävää, sillä Verohallinnon ohjeessa ”Palkkaa vai

työkorvausta vuodelta 2004 esiintyvien taiteilijoiden verokohtelua koskevassa kohdassa todettiin jo tuolloin seuraavaa:

”Sopimus voidaan tehdä myös esiintyjän oman yhtiön kanssa. Jos tällä yhtiöllä on palkansaajia, esim. taiteilijan taustaorkesteri, toimintaan on sijoitettu pääomaa vaikkapa hankkimalla instrumentteja ja keikkabussi, yhtiön verotuksellisesta asemasta ei syntyne epäselvyyttä. Yhtiö voi maksaa palkkoja ja saada käyttökorvauksia hankkimiansa tekijänoikeuksien perusteella. Verotuksessa hyväksytään yhtiö erilliseksi verovelvolliseksi, jos sillä on muutakin toimintaa kuin taiteilijan esiintymispalkkioiden laskuttaminen”.¹³⁸

Juuselan ja Alakareen mukaan Ilosen tapaus oli täydellinen ensimmäiseksi asiaa käsitteleväksi tapaukseksi, ja varsinkin asiamiehen näkökulmasta asia varmasti näin olikin. Olihan Ilosen näkökulmaa huomattavasti helpompi perustella kuin sellaisen urheilijan, jonka olosuhteet olisivat olleet urheilun mittakaavassa vähemmän poikkeukselliset. Erityisesti kun Ilosen tapaus on jäänyt ainoaksi laatuaan, on hänen tapauksensa poikkeuksellisuus kuitenkin oikeustilan arviointimahdollisuuksiin negatiivisesti vaikuttava asia. Koska elinkeinotoiminnan tunnusmerkit olivat niin laajasti läsnä Ilosen toiminnassa, ei korkein hallinto-oikeus joutunut tekemään asiassa kovin merkittävää punnintaa. Emme voi varmuudella tietää, miten tuomioistuin olisi asiaa arvioinut, mikäli Ilosen liikevaihto olisi koostunut ainoastaan pelipalkkioista, mikäli työntekijöitä ei olisi ollut tai mikäli yhtiön liikevaihto olisi ollut pienempää. Koska asiasta ei ole säädetty lailla, eikä tematiikka ole ollut tuomioistuimen punnittavana, ei oikeustilaa voida pitää täysin selvänä. Urheilijoiden osakeyhtiön sivuuttamiskäytäntöä on hallintotuomioistuimissa arvioitu kyllä e-urheilijoiden osalta, mutta niissä arviointi on keskittynyt ainoastaan työoikeudelliseen arviointiin ja rajanvetoon siitä, onko urheilija ollut työsuhteessa vai ei. Vaikka työoikeudellinen rajanveto ei olekaan ollut tutkielman ydinaiheena niin todettakoon kuitenkin, että erityisesti e-urheilijoiden osalta oikeustila kaipaisi ennakkopäätöstasoista tulkintakäytäntöä urheilijoiden oikeusturvan turvaamiseksi.

138 Verohallinnon ohje: Palkka ja työkorvaus verotuksessa, 2118/31/2004. Mainittakoon, että yllä siteerattu osio on sittemmin poistettu kyseisestä ohjeesta, eikä asiaa mainita muissakaan Verohallinnon ohjeissa. Oletettavaa onkin, että monet tässä tutkielmassa esitetyistä yleisempään yhteiskunnalliseen tasoon liittyvistä argumenteista ovatkin jossain määrin sovellettavissa urheilijoiden lisäksi myös esiintyvien taiteilijoiden omistamien osakeyhtiöiden verokohteluun.

Tutkielmassa on pyritty esittämään kattavasti erilaisia näkökulmia asian tulkintaan. Urheiluun itseensä ei nähdäkseni liity sellaisia erityispiirteitä, joiden johdosta osakeyhtiön sivuuttamisedellytyksiä tulisi arvioida eri tavalla kuin tavanomaista liiketoimintaa. Tiettyihin lajeihin voi liittyä sellaisia piirteitä, jotka voivat murentaa niissä kilpailemisen elinkeinotoiminnallista luonnetta, mutta näissä ei ole kyse suoranaisesti urheiluun liittyvistä erityispiirteistä, vaan vastaavat olosuhteet voisivat tulla arvioitaviksi minkä tahansa liiketoiminnan kohdalla. Kaikkea urheilua ei tulisikaan käsitellä monoliittina, vaan yksittäistapauksia arvioida erikseen. Tällaisessa arvioinnissa tulisi huomioida erityisesti vero-oikeudessa oleellisesti vaikuttava legaliteettiperiaate ja perustuslaissa säädetty yhdenvertaisuusperiaate, jotka nähdäkseni tutkielmassa esitetyillä tavoilla tukevat väitettä siitä, ettei urheilijan osakeyhtiön sivuuttaminen pääsääntöisesti ole perusteltavissa, vaikka yhtiön koko liikevaihto koostuisi kilpailupalkkioista, ja vaikka kyseiset palkkiot eivät olisi Ilosen tavoin merkittävän suuria.

Todettakoon, että mikäli urheilua päädyttäisiin arvioimaan eri tavoin kuin tavanomaista liiketoimintaa, voisivat ongelmalliseksi muodostua monet muutkin kysymykset kuin vain tulon kohdistaminen. Tällaisia voisivat olla ainakin kysymykset yritysjärjestelydirektiivin alaisten yritysjärjestelyiden soveltamisedellytyksistä sekä siitä, mitä ylipäätään oikeudellisesti pidetään urheiluna. Kysymys siitä, mikä on urheilua, vaikeutuu myös jatkuvasti entisestään, kun uusia lajeja syntyy ja leviää nopealla vauhdilla vuosittain.

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, ettei ansiotoiminnan harjoittamista osakeyhtiön nimissä voida pitää asian varsinaisen tarkoituksen vastaisena. Kun lisäksi otetaan huomioon, että osakeyhtiön kautta toimimalla saavutettavat edut pohjimmiltaan perustuvat samoihin periaatteisiin kuin rahastoinnin tarkoituserät, joita ovat muun muassa urheilijan tulon ja verorasituksen jaksottaminen sekä urheilijan oman varallisuuden säästäminen, on vaikea nähdä, että urheilutoiminnan yhtiöittämisestä voisi syntyä veronkiertosäännöksen tarkoittamalla tavalla järjestelmälle vierasta veroetua. Urheilijarahastoon vuosittain siirrettävissä olevan enimmäismäärän korottamista perusteltiin aikanaan huippu-urheilun tukemisella sekä pyrkimyksellä tukea hyvin menestyvien urheilijoiden pysymistä Suomessa. Samoilla perusteilla voidaan perustella myös yhtiöittämisen laajempaa hyväksymistä.

Urheilua toimintana arvioitiin Ilosen tapauksessa nähdäkseni perusteetta eri tavoin kuin tavanomaista liiketoimintaa, eikä asian erityyppistä arviointia ole vahvistettu tuomioistuimen tai lainsäätäjän toimesta. Olemassa olevasta oikeuskäytännöstä ei siis ole nähtävissä urheilun kaupallistumisen ja ammattimaistumisen riittävää huomiointia. Lisäksi vaikka ammattuurheilijat eivät Suomessa määrällisesti olekaan kovin suuri joukko, lisäävät urheilijoiden tulojen ja erityisesti huipputasolla jaossa olevien palkintosummien jatkuva kasvu verovelvollisten oikeusturvan tarvetta. Asian tarkkarajaisempi arviointi ennakkopäätöstasoisessa ratkaisussa tai tulkinnan nimenomainen vahvistaminen lainsäätäjän toimesta olisi siten toivottavaa.