



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Miia Lahti

## **Palkka ja työkorvaus verotuksessa**

Ennakoitavuuden toteutuminen oikeuskäytännössä

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö  
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma  
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2022

---

**VAASAN YLIOPISTO**
**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Miia Lahti
<b>Tutkielman nimi:</b>	Palkka ja työkorvaus verotuksessa : Ennakoitavuuden toteutuminen oikeuskäytännössä
<b>Tutkinto:</b>	Kauppätieteiden maisteri
<b>Oppiaine:</b>	Talousoikeus
<b>Työn ohjaaja:</b>	Juha Lindgren
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2022
<b>Sivumäärä:</b>	96

---

**TIIVISTELMÄ:**

Työympäristön muuttuessa ja työnteon tapojen monipuolistuessa erilaiset perinteisestä työsuhteesta poikkeavat työnteon tavat ovat lisääntyneet. Verotus tunnistaa kuitenkin ainoastaan kaksi työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua korvauksen muotoa: palkan ja työkorvauksen. Palkaksi on nimenomaisesti säädetty tietyt henkilökohtaisuuteen perustuvat suoritukset, kuten toimitusjohtajan palkkio sekä hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio. Tämän lisäksi palkasta on kyse työsuhteen perusteella maksetussa korvauksessa, kun taas työkorvaus saadaan muun kuin työsuhteen (toimeksiantosuhteen) perusteella.

Käytännön tasolla rajanveto näiden kahden suorituslajin välillä ei kuitenkaan ole erityisen selkeä. Aina nimenomaista sopimusta sen koommin työ- kuin toimeksiantosuhteestakaan ei ole tehty, ja toisinaan tosiasialliset olosuhteet eivät vastaa solmitun sopimuksen sisältöä. Tällöin päätös suorituslajista tehdään erilaisten muodollisten ja aineellisten tunnusmerkkien avulla suoritettavan kokonaisarviointin perusteella. Sekä suorituksen maksajalle että suorituksen saajalle on tärkeää, että suorituksen laji on etukäteen selvitettävissä. Palkan ja työkorvauksen maksajan velvollisuudet poikkeavat toisistaan. Suorituksen saajan näkökulmasta taas merkityksellisin ero on, että työkorvaus on mahdollista kanavoida työn suorittajan yritykselle. Palkka sen sijaan on aina saajan henkilökohtaista ansiotuloa.

Verovelvollisten tulisi voida luotettavasti tehdä rajanveto näiden kahden tulolajin välillä voimassa olevan ohjeistuksen sekä verotus- ja oikeuskäytännön perusteella, mikä korostaa verotuksen johdonmukaisuuden ja ennakoitavuuden merkitystä. Ennakoitavuuden toteutuminen luo verovelvolliselle edellytykset arvioida toimiensa verokohtelua etukäteen. Tutkimuksen tavoitteena olikin selvittää, minkä tunnusmerkkien pohjalta rajanveto palkan ja työkorvauksen välillä tehdään ja toisaalta tutkia, onko ennakoitavuus toteutunut palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevassa oikeuskäytännössä.

Tutkielma toteutettiin lainopillisille tutkielmalle tyypilliseen tapaan analysoimalla ja systematisoimalla voimassa olevia oikeuslähteitä ja -tapauksia. Ennakoitavuuden näkökulmasta analysoitaviksi oikeustapauksiksi valittiin Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja niiden ennakoitavuutta ja verotuksen yhtenäisyyttä turvaavan tavoitteen vuoksi. Ratkaisuja tutkimalla havaittiin, että ennakoitavuuden voidaan lähtökohtaisesti katsoa toteutuneen Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä. Ratkaisua KHO 2015:161 on mahdollista kyseenalaistaa, jos suurin painoarvo annetaan tilanteen muodollisille olosuhteille. Aineellisten olosuhteiden valossa taas ratkaisu voidaan nähdä perusteltuna ja ennakoitavuuden mukaisena. Erilainen tulkintamahdollisuus korostaa palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon monimuotoisuutta: rajanveto tehdään aina yksittäisen tilanteen kokonaisarviointin perusteella, ja eri seikoille on mahdollista antaa ainakin jossain määrin toisistaan poikkeavia painoarvoja. Yhtä absoluuttista totuutta palkan ja työkorvauksen välillä on siten vaikea saavuttaa.

---

**AVAINSANAT:** Palkka, työkorvaus, työsuhteen, toimeksiantosuhteeseen, ennakoitavuus

## Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimuskysymykset	8
1.2	Tutkimusmetodi ja käytetty aineisto	10
1.3	Tutkimuksen rakenne ja rajaus	11
2	Ennakoitavuus osana hyvää verojärjestelmää	14
2.1	Yleistä verotuksen ennakoitavuudesta	15
2.2	Palkan ja työkorvauksen määritelmät ennakoitavuuden näkökulmasta	18
3	Palkan ja työkorvauksen vero-oikeudellinen käsittely	20
3.1	Palkan ja työkorvauksen tuloverotus	22
3.1.1	Yleistä tuloverotuksesta	22
3.1.2	Palkka tuloverotuksessa	24
3.1.3	Työkorvauksen mahdollisuudet tuloverotuksessa	25
3.2	Palkka ja työkorvaus ennakkoperinnässä	29
3.2.1	Yleistä ennakkoperinnästä	29
3.2.2	Palkanmaksu työnantajan näkökulmasta	31
3.2.3	Työkorvauksen ennakkoperintä	35
4	Työ- vai toimeksiantosuhte?	38
4.1	Työsuhteen syntyminen	41
4.1.1	Työsopimuksen määritelmä työlainsäädännössä	41
4.1.2	Työsuhteen tunnusmerkit vero-oikeudessa	46
4.2	Toimeksiantosuhteen syntyminen	54
4.2.1	Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit	55
4.2.2	Toimeksiantosuhteen aineelliset tunnusmerkit	58
5	Ennakoitavuus oikeuskäytännön valossa	65
5.1	Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä	65
5.2	Ennakoitavuuden toteutuminen KHO:n ratkaisuisissa	70
5.2.1	Tunnusmerkkien kokonaisarviointi	70
5.2.2	Henkilökohtaisuuteen perustuvat suoritukset	80

6 Johtopäätökset	86
Lähteet	91
Oikeustapaussuettelo	96

## **Kuviot**

Kuvio 1. Palkan ja työkorvauksen määritelmät.	20
Kuvio 2. Keskimääräiset työnantajan pakolliset palkanmaksusta aiheutuvat kustannukset vuonna 2022.	34
Kuvio 3. Työsopimuslain mukaiset työsopimuksen tunnusmerkit.	42
Kuvio 4. Verotuksellisen työsuhteen tunnusmerkkejä.	53
Kuvio 5. Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit.	57
Kuvio 6. Toimeksiantosuhteen puolesta puhuvia aineellisia tunnusmerkkejä.	59
Kuvio 7. Tunnusmerkit, joiden avulla palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa arvioidaan.	87

## **Taulukot**

Taulukko 1. Tulolähteet ja niissä ensisijaisesti sovellettavat verolait.	23
Taulukko 2. Korkeimman hallinto-oikeuden palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevia ratkaisuja.	66

## Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EPA	Ennakkoperintäasetus 20.12.1996/1124
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
SVL	Sairausvakuutuslaki 21.12.2004/1224
TaSavaL	Laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta 9.9.2016/771
TSL	Työsopimuslaki 26.1.2001/55
TTL	Työturvallisuuslaki 23.8.2002/738
TureL	Laki tulotietojärjestelmästä 12.1.2018/53
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
TyEL	Työntekijän eläkelaki 19.5.2006/395
TyTAL	Työtapaturma- ja ammattitautilaki 24.4.2015/459
VahL	Vahingonkorvauslaki 31.5.1974/412
VKL	Veronkantolaki 12.1.2018/11
VLL	Vuosilomalaki 18.3.2005/162
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
vp	Valtiopäivät
YEL	Yrittäjän eläkelaki 22.12.2006/1272

## 1 Johdanto

Yhteiskunnassa tapahtuu jatkuvasti merkittäviä muutoksia, joilla on vaikutusta sekä työnteon tapoihin että olosuhteisiin. Vaikka työn tekemisen tavat ovat jatkuvassa murroksessa, käsitellään työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettu vastike verotuksessa aina joko palkkana tai työkorvauksena.<sup>1</sup> Verotukselliset vaihtoehdot eivät siten ole laajentuneet työnteon tapojen mukana, vaan valinta suoritetaan edelleen näiden kahden tulolajin välillä. Ennakkoperintälain (1118/1996, EPL) 13 §:n 1 momentti määrittelee palkan "*kaikenlaatuiseksi palkaksi, palkkioksi, etuudeksi ja korvaukseksi, joka saadaan työtä tai virkasuhteessa*". Tämän lisäksi palkaksi on nimenomaisesti säädetty kokouspalkkio, henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio, hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio, toimitusjohtajan palkkio, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostama palkka sekä luottamustoimesta saatu korvaus<sup>2</sup>. Palkka on aina saajansa veronalaista ansiotuloa<sup>3</sup>. Työkorvauksesta taas on EPL 25 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti kyse "*työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavasta korvauksesta*". Työkorvaus on usein saajansa elinkeinotoiminnan tuloa, jolloin osa työkorvauksesta saatetaan verottaa pääomatulona tuloverolain (1535/1992, TVL) 38 §:n mukaisesti. Työkorvaus voidaan myös maksaa työn suorittajan yhtiölle, jolloin tulo verotetaan tämän yhtiön tulona elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) säännösten mukaan.<sup>4</sup> Yhtiöstään työn suorittaja taas voi maksaa itselleen korvausta parhaaksi näkemällään tavalla, esimerkiksi osinkona tai luontoisetuna.

Tulonsaajan näkökulmasta työkorvaus mahdollistaa erilaisen tuloverokäsittelyn johdosta palkkaa laajemmän verosuunnittelun, kun maksettu korvaus voidaan edellä kerrotun mukaisesti kanavoida esimerkiksi työn suorittajan omistamalle yhtiölle. Verovelvollisella onkin lähtökohtaisesti oikeus järjestää toimintansa verotuksellisesti halvimman

---

<sup>1</sup> Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto.

<sup>2</sup> EPL 13.1 § 2 kohta.

<sup>3</sup> TVL 61.2 §.

<sup>4</sup> Rabinä ja muut, 2019, s. 71 ja 743.

rehellisen vaihtoehdon mukaisesti<sup>5</sup>. Tulonsaajan lisäksi maksettavalla tulolajilla on merkitystä myös suorituksen maksajalle, sillä palkan ja työkorvauksen ennakoperintäkäsittelyt poikkeavat toisistaan. Ennakoperintä tarkoittaa verovuoden aikana tapahtuvaa verojen etukäteisperintää. Menettely on luotu sekä verovelvollisen että veronsaajan eduksi. Verovelvollisen näkökulmasta ennakoperintä mahdollistaa verorasituksen ajoittumisen tulon saamisen kanssa samaan ajankohtaan<sup>6</sup>, mikä helpottaa myös verovelvollisen omaa talouden suunnittelua<sup>7</sup>. Veronsaajan näkökulmasta ennakoperintä sen sijaan paitsi aikaistaa myös varmentaa verotulojen kertymistä<sup>8</sup>. Veron säännöllinen kertyminen on veronsaajalle tärkeää, sillä verovaroin rahoitetaan monia julkisen sektorin toimintoja<sup>9</sup>.

Vaikka ennakoperinnän hyödyt kohdistuvat tulonsaajiin eli verovelvollisiin sekä veronsaajiin, on ennakoperinnän suurin vastuu kohdistettu suorituksen maksajalle. Ennakoperintä toimitetaan joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona, joista ennakonpidätys on ennakoperinnän ensisijainen muoto<sup>10</sup>. Ennakonpidätyksen toimittaminen on suorituksen maksajan lakiin perustuva velvollisuus. Ennakonkannossa veron suorittamisesta taas vastaa suorituksen saaja.<sup>11</sup> Suorituksen maksajan on siten tärkeää selvittää, kummasta ennakoperinnän alaisesta suorituksesta on kyse, jotta maksaja voi hoitaa mahdolliset lakisääteiset velvoitteensa. Jos maksaja jättää säädetyt velvoitteensa hoitamatta voi edessä olla erilaisia rangaistusluontoisia seuraamuksia. Vaikka ennakoperinnässä peritään tulonsaajan veroja, kohdistuvat ennakonpidätysvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamukset kuitenkin suorituksen maksajaan. Esimerkiksi toimittamatta jäänyt ennakonpidätys voidaan määrätä maksettavaksi, jonka lisäksi suorituksen maksaja voi joutua vastaamaan maksettavaksi määrättävästä työnantajan sairausvakuutusmaksusta sekä näiden maksujen viivästyskoroista ja veronkorotuksista. Huomionarvoista on, että verot määrätään samoin perustein riippumatta siitä, onko laiminlyönti ollut tahaton

---

<sup>5</sup> Ossa, 2020, s. 63-64.

<sup>6</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus; Rabinä ja muut, 2019, s. 63.

<sup>7</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 101.

<sup>8</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus; Rabinä ja muut, 2019, s. 63.

<sup>9</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 15 ja s. 101.

<sup>10</sup> EPL 2 §.

<sup>11</sup> Myrsky, 2012, s. 359.

vai ei.<sup>12</sup> Suorituksen maksaja ei voi siis välttyä seurauksilta vedoten esimerkiksi siihen, että luuli maksettavassa suorituksessa olevan kyse työkorvauksesta eikä palkasta. Tietämättömyys ei lähtökohtaisesti ole peruste veronmääräämisestä poikkeamiselle.

Miten suorituksen maksaja tai tulonsaaja voi sitten erottaa palkan ja työkorvauksen toisistaan? Osa näkee tämän rajanvedon yhdeksi verotuksen vaikeimmista kysymyksistä<sup>13</sup>. Palkkatuloa on edellä kerrotun mukaisesti tiettyjen henkilökohtaiseksi määriteltyjen palkkioiden lisäksi kaikenlaatuinen työ- tai virkasuhteessa saatu palkka, palkkio, etuus ja korvaus<sup>14</sup>. Työkorvauksessa taas on kyse työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavasta korvauksesta<sup>15</sup>. Määrittelyn ongelmaksi muodostuu kuitenkin työsuhteen käsite, jota ei ole vero-oikeudessa erikseen määritelty. Lisäksi verotuksellinen palkan ja työsuhteen käsite ei ole täysin yhteneväinen esimerkiksi työlainsäädännön vastaavien käsitteiden kanssa<sup>16</sup>. Verotuksellinen työsuhde on itsenäinen - mutta määrittelemätön - käsite. Käsitteen monitulkintaisuus aiheuttaa edellä kerrotulla tavalla ongelmia niin tulonsaajan kuin suorituksen maksajankin näkökulmasta - on siis erityisen tärkeää molempien oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden kannalta, että suorituksen laji on etukäteen selvitettävissä muun muassa yhteneväisen verotus- ja oikeuskäytännön sekä johdonmukaisten ohjeiden avulla.

## 1.1 Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimuskysymykset

Palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon ongelmallisuus on ollut esillä jo pitkään. Vuoden 1995 ennakkoperintälain muutoksen tavoitteena oli ratkaista palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon ongelmallisuus supistamalla ennakonpidätyksen alaisen palkan

---

<sup>12</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 18 Seuraamukset laiminlyönneistä, kappale Toimittamaton ennakonpidätys, alakappale Laiminlyönnin syy.

<sup>13</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 103.

<sup>14</sup> EPL 13 §.

<sup>15</sup> EPL 25.1 § 1 kohta.

<sup>16</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde.



käsitettä sekä ottamalla käyttöön ennakoperintärekisteri. Ennakoperintärekisterin käyttöönotolla pyrittiin parantamaan verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennustettavuutta ennakoperinnässä.<sup>17</sup> Kunnianhimoisesta tavoitteestaan huolimatta ennakoperintälain muutoksella ei saavutettu haluttua tavoitetta, sillä edelleen, lähes 30 vuotta ennakoperintälain muutoksen jälkeen, rajanveto näiden suoritusten välillä on hankala ja keskeisessä asemassa edelleen<sup>18</sup>.

Ennakoperintää koskevaan lainsäädäntöön liittyy varsin paljon tulkinnallisia aineellisoikeudellisia kysymyksiä, joita ratkotaan usein oikeuskäytännössä. Palkan ja työkorvauksen välinen tulkinta on yksi tällainen melko säännöllisesti oikeuskäytännössä toistuvista aiheista.<sup>19</sup> Verovelvollisten oikeusturvan kannalta on äärimmäisen tärkeää, että oikeuskäytäntö, samoin kuin verotuskäytäntö yleensäkin, on johdonmukaista ja ennakoitavaa. Verovelvollisella tulisi olla mahdollisuus ennakoida taloudellisen käyttäytymisensä veroseuraamukset<sup>20</sup> ja toisaalta suorituksen maksajien tulisi pystyä etukäteen selvittämään tulon luonne oikean ennakoperintäkäsittelyn valitsemiseksi<sup>21</sup>. Verotuksessa ennakoitavuudella onkin lähtökohtaisesti suurempi merkitys kuin muilla hallinnon aloilla, sillä verotus kohdistuu taloudelliseen toimintaan, jonka verokohtelusta on usein tärkeää varmistua etukäteen<sup>22</sup>. Ennakoitavuus onkin yksi hyvän verojärjestelmän perusominaisuuksista<sup>23</sup>.

Tutkimuksen tavoitteena on ensin selvittää tunnusmerkit, joiden pohjalta rajanveto palkan ja työkorvauksen välillä tehdään, ja tämän jälkeen oikeustapauksiin perehtymällä tutkia, onko ennakoitavuus toteutunut palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevassa oikeuskäytännössä. Näitä kysymyksiä lähdetään tutkimaan kolmen tutkimuskysymyksen avulla:

---

<sup>17</sup> Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ennakoperintälain ja arvonlisäverolain 1 §:n muuttamisesta 126/1994 vp, s. 4-5.

<sup>18</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 159-160.

<sup>19</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku Saatteeksi ja luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset.

<sup>20</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 27; Niskakangas ja muut, 2020, s. 18.

<sup>21</sup> Myrsky, 2012, s. 363; Peltomäki, 2020, s. 36.

<sup>22</sup> Myrsky & Rabinä, 2015, s. 59.

<sup>23</sup> Rabinä ja muut, 2017, s. 86.

- i. Minkä tunnusmerkkien avulla palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto verotus- ja oikeuskäytännössä tehdään?
- ii. Onko ennakoitavuus toteutunut palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevilla oikeusratkaisuissa?
- iii. Jos ei, onko poikkeamiselle ollut perusteltu syy?

Verotuksen ennakoitavuuteen liittyy vahvasti päätösten johdonmukaisuus. Johdonmukaisuudesta tulisi olla ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden puitteissa mahdollista poiketa vain perustellusta syystä. Toisaalta myös jo tehtyä ratkaisulinjaa tulee johdonmukaisuuden estämättä pystyä tarvittaessa muuttamaan. Ratkaisevaa on se, että tällaiselle ratkaisulinjan muutokselle tai muulle johdonmukaisuudesta poikkeamiselle on ollut hyväksyttävä syy ja toisaalta että mahdollista uutta ratkaisulinjaa on myöhemmässä verotus- ja oikeuskäytännössä noudatettu johdonmukaisesti.<sup>24</sup>

## 1.2 Tutkimusmetodi ja käytetty aineisto

Kyseessä on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus, jonka tarkoituksena on selvittää oikeudellinen kanta tutkimuskysymyksiin<sup>25</sup>. Oikeusdogmaattiselle tutkimukselle tyypilliseen tapaan tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus<sup>26</sup>, ja tutkimus toteutetaan oikeuslähteisiin perehtymisen lisäksi tutkimalla korkeimman hallinto-oikeuden palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevia ratkaisuja. Lainopilliselle tutkimukselle ominaiseen tapaan tutkimus ei siis sisällä empiriaa, vaan tutkimuksessa keskitytään oikeuslähteiden ja -tapausten analysointiin ja systematisointiin<sup>27</sup>. Oikeuden tulkinta ja systematisointi onkin perinteisesti nähty lainopin tehtäväksi. Tätä tehtävää lainoppi toteuttaa selvittämällä voimassa olevien oikeusnormien sisältöä ja tutkimalla, mikä on

---

<sup>24</sup> Mäenpää, 2018/2021, kohta III Hallintomenettely ja hyvän hallinnon perusteet, luku 8 Päätösvallan käyttö ja hallintopäätös, kohta Hallintopäätöksen lainvoima, oikeusvoima ja pätevyys, alakohta Hallintopäätöksen oikeusvoima.

<sup>25</sup> Keinänen & Väättänen, 2016, s. 252.

<sup>26</sup> Hirvonen, 2011, s. 22 ja s. 24.

<sup>27</sup> Keinänen & Väättänen, 2016, s. 253.

voimassa olevaa oikeutta.<sup>28</sup> Tutkimuksessa tätä tehtävää toteutetaan perehtymällä palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevaan oikeuskäytäntöön ja -ohjeisiin voimassa olevan oikeudellisen kannan selvittämiseksi.

Voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen onkin vahva osa oikeusdogmatiikkaa. Sen avulla voimassa olevasta oikeudesta pyritään tuottamaan tietoa tarkasteltavaan kysymykseen ja selvittämään, miten voimassa olevan oikeuden mukaan kyseisessä tilanteessa tulisi toimia.<sup>29</sup> Sen lisäksi että tutkimuksessa tarkastellaan oikeuskäytännössä ja -ohjeissa tehtyjä painotuksia palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa pohdittaessa tutkimuksessa kiinnitetään myös huomiota siihen, ovatko tuomioistuinratkaisuisia painotetut seikat ennakoitavuuden näkökulmasta johdonmukaisia keskenään ja jos eivät, onko erilaiselle käsittelylle oikeudellinen peruste. Kyseessä on siis teoreettinen tutkimus, jossa aineistona on tarkoin rajattu ja valittu kirjallinen aineisto<sup>30</sup>, tässä tapauksessa tietyn aihepiirin mukaan valitut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Aineistoksi on valittu juuri korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja niiden yhtenäisyyttä ja ennakoitavuutta tukevan tavoitteen vuoksi<sup>31</sup>. Koska oikeuskäytännön muodostumisen kannalta merkittävimmät tapaukset annetaan usein melko pian lain voimaantulon jälkeen, on aineistoon valittu myös vanhempaa, 1990-luvun loppupuolen oikeustapauksia. Lisäksi tuoreimmista tapauksista on pyritty valitsemaan KHO:n vuosikirjaratkaisuja sekä mahdollisia muita ratkaisuja, joihin viitataan usein kirjallisuudessa tai Verohallinnon ohjeissa.

### 1.3 Tutkimuksen rakenne ja rajaus

Tutkimusongelmaa lähestytään esittelemällä ensin teoreettiset viitekehykset palkan ja työkorvauksen eroille sekä tuloverotuksessa että ennakoperinnässä. Tulon luonne ratkaisee merkittävässä määrin sen verotuskohtelun ja ennakoperintämenettelyn - näiden

---

<sup>28</sup> Hirvonen, 2011, s. 23.

<sup>29</sup> Husa ja muut, 2008, s. 19-28.

<sup>30</sup> Hakala, 2017, kohta Tutkimusaineiston hankinta, alakohta Teoreettinen tutkimus.

<sup>31</sup> Rabinä ja muut, 2017, s. 249.

erojen ymmärtäminen on siten tärkeää tutkimuksen tavoitteen ymmärtämiseksi. Tämän katsauksen jälkeen siirrytään tarkastelemaan tunnusmerkkejä, joiden kautta palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa lähtökohtaisesti tarkastellaan. Avainasemassa on sen tutkiminen, muodostuuko käsiteltävässä tilanteessa työ- vai toimeksiantosopimus. Tätä tutkitaan tiettyjen tunnusmerkkien avulla, jotka puoltavat joko työ- tai toimeksiantosopimuksen muodostumista. Koska verotuksellisen työsuhteen käsitteen pohjana on työ- sopimuslain mukainen työsuhteen käsite<sup>32</sup>, tullaan myös työ- sopimuslain mukaiselle työ- suhteelle luomaan lainsäädännöllinen ja teoreettinen perusta. Tämän jälkeen siirrytään käsittelemään muita verotuksellisen työsuhteen tunnusmerkkejä sekä siirrytään toimeksiantosuhtetta tukevien muodollisten ja aineellisten tunnusmerkkien tarkasteluun. Käsiteltävien tunnusmerkkien pohjana ovat hallituksen esityksessä esitetyt perusteet sekä oikeuskirjallisuudessa ja Verohallinnon ohjeissa painotetut tunnusmerkit, jotka ovat muovautuneet ajan kuluessa verotus- ja oikeuskäytännön perusteella.

Lopulta tutkimuksessa siirrytään tarkastelemaan palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa ja eri tunnusmerkkien painotusta oikeuskäytännön valossa. Verotuksen ennakoitavuuden mukaisesti ratkaisujen tulisi olla johdonmukaisia keskenään ja lopputuloksen ennakoitu<sup>33</sup>. Jos ratkaisu poikkeaa siitä, mitä oikeus- ja verotuskäytännön pohjalta on voitu olettaa, on tälle oltava löydettävissä perusteltu syy<sup>34</sup>. Verotuksen ennustettavuuden merkityksen ymmärtäminen on tärkeä osa tutkimusta, joten myös tämän periaatteen merkitystä tullaan teoriaosuuden alussa avaamaan. Ennakoitavuus on osa hyvää ja toimivaa verojärjestelmää ja nivoutuu tiiviisti yhteen muiden verotusjärjestelmämme menettelyperiaatteiden kanssa, joten tätä periaatetta ei voi käsitellä täysin irrallisena vaan on luotava nopea kokonaiskatsaus myös verotusperiaatteisiin yleisesti.

---

<sup>32</sup> Peltomäki, 2020, s. 38; Verohallinto, 2019, kohta 2 Keskeisiä käsitteitä, alakohta 2.1 Palkan määritelmä.

<sup>33</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 18; Råbinä ja muut, 2017, s. 86.

<sup>34</sup> Mäenpää, 2018/2021, kohta III Hallintomenettely ja hyvän hallinnon perusteet, luku 8 Päätösvallan käyttö ja hallintopäätös, kohta Hallintopäätöksen lainvoima, oikeusvoima ja pätevyys, alakohta Hallintopäätöksen oikeusvoima.

Tutkimuksessa perehdytään palkan ja työkorvauksen verotukseen kotimaisten tilanteiden näkökulmasta. Tutkimuksessa ei siis avata tarkemmin palkan tai työkorvauksen lähdeverotusta eikä perehdytä näiden tulojen verottamiseen kansainvälisissä tilanteissa. Vaikka suoritusten lajit ovat lähtökohtaisesti samoja sekä kotimaisissa että ulkomaisissa tilanteissa, tuo kansainvälinen ulottuvuus verotukseen mukaan monia lisätekijöitä, kun huomioon joudutaan ottamaan Suomen sisäisen lainsäädännön lisäksi mahdolliset verosopimukset ja EU-oikeuden säännökset<sup>35</sup>. Tämän vuoksi kansainväliset tilanteet on syytä rajata tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä työvoiman vuokraustilanteita eikä alustatalouden kautta työskentelyä.

---

<sup>35</sup> Helminen, 2016/2022, kohta Saatteeksi.

## 2 Ennakoitavuus osana hyvää verojärjestelmää

Verotuksessa on kyse julkisen vallan käytöstä, jossa viranomainen yksipuolisesti velvoittaa verovelvolliset suorittamaan veroa rahasuorituksina lain ja muiden säädösten nojalla<sup>36</sup>. Vaikka verovarojen avulla tarjotaan verovelvollisille merkittäviä palveluita - niin koulutusta, terveydenhoitoa kuin erilaisia sosiaaliturvaan perustuvia tukiakin - on veronmaksussa loppupeleissä kyse vastikkeettomasta pakkoperinnästä. Verojen maksuun ei liity välitöntä vastasuoritusta veronmaksajan eduksi eivätkä verovaroin tarjotut palvelut ole sidoksissa yksilön verojen maksuun.<sup>37</sup> Verotus onkin yksi välittömimmin tuntuvista hallintoalamaisten velvollisuuksista<sup>38</sup>, ja tämän vuoksi verotus herättää usein verovelvollisissa vahvoja tunteita. Yhteiskunnallisen asenteen sekä ylipäätään julkisen vallan käytön näkökulmasta on siis äärimmäisen tärkeää, että verotus perustuu oikeudenmukaiseen ja tasapuoliseen verotusjärjestelmään.

Yksi tärkeimmistä verojärjestelmän oikeudenmukaisuutta suojaavista tekijöistä on verotuksen vahva lainsäädännöllinen perusta. Perustuslain (731/1999, PL) 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta on säädettävä lailla, jonka on lisäksi sisällettävä säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Veronmaksajien oikeusturva on siis taattu perustuslain tasolla. Käytännössä verovelvollisille tarjotaan oikeussuojaa esimerkiksi julkisoikeudellista hallintotoimintaa koskevien oikeussuoja- ja menettelyperiaatteiden avulla<sup>39</sup>. Näistä periaatteista säädetään muun muassa hallintolain (434/2003, HL) 6 §:ssä. Nämä hallintotoimintaa säätelevät yleisperiaatteet koskevat lähtökohtaisesti myös veroviranomaista<sup>40</sup> ja luovat siten perustan tasapuoliselle ja toimivalle verojärjestelmälle. Myös verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 26 §:ään on lisätty säännökset verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista, joilla tarjotaan verovelvollisille oikeussuojaa määräysvaltaa käyttävää

---

<sup>36</sup> Andersson, 2006, s. 1-2; Niskakangas ja muut, 2020, s. 13-19; Wikström ja muut, 2015, s. 31.

<sup>37</sup> Andersson, 2006, s. 1-2; Niskakangas ja muut, 2020, s. 13-19.

<sup>38</sup> Andersson, 2006, s. 1.

<sup>39</sup> Wikström ja muut, 2015, s. 131 ja s. 139.

<sup>40</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 51-52; Wikström ja muut, 2015, s. 131 ja s. 139.

viranomaista vastaan. Tällaisia periaatteita ovat muun muassa verotuksen tasapuolisuus sekä luottamuksensuojaperiaate<sup>41</sup>. Verotuksessa noudatettavista oikeussuoja- ja menettelyperiaatteista erityisesti luottamuksensuojaperiaate on vahvasti kytköksissä verotuksen ennakoitavuuteen sekä oikeusvarmuuteen, sillä periaatteen tavoitteena on lisätä näitä verotuksen ominaisuuksia<sup>42</sup>. Ennakoitavuus ja oikeusvarmuus ovatkin verovelvollisen näkökulmasta mahdollisesti tärkeimpiä oikeussuojaa tarjoavia verojärjestelmän ja verotuksen ominaisuuksia<sup>43</sup>.

## 2.1 Yleistä verotuksen ennakoitavuudesta

Ennakoitavuus on kiistatta tärkeä osa toimivaa verojärjestelmää<sup>44</sup>, ja edellä kerrotun mukaisesti erityisesti verovelvollisen näkökulmasta kyse on yhdestä hyvän verojärjestelmän tärkeimmistä ominaisuuksista<sup>45</sup>. Verotuksen ennakoitavuus luo verovelvolliselle edellytykset arvioida toimiensa verokohtelua etukäteen ja sillä on siten vaikutusta verovelvollisen päätöksentekoon<sup>46</sup>. Verovelvollisen tulisi voida kohtuullisella varmuudella varmistua suunnittelemansa toimen verokohtelusta. Verotuksen ennustettavuutta pyritään turvaamaan jo perustuslain tasolla muun muassa legaliteetti- eli laillisuusperiaatteen sekä lainsäädännön taannehtivuuskiellon avulla. Myös normien täsmällisyys, tarkkarajaisuus sekä lainsäädännön teknillinen laadukkuus edesauttavat ennakoitavuuden toteutumista.<sup>47</sup> Parhaiten verotuksen ennustettavuutta voidaankin edistää huolellisella verosäädösten laatimisella<sup>48</sup>, jolloin tulkinnallisia ongelmatilanteita ei pääse muodostumaan.

---

<sup>41</sup> VML 26.1 § ja 26.2 §.

<sup>42</sup> Verohallinto, 2021a, kohta 2 Luottamuksensuojaperiaate, alakohta 2.1 Säännöstausta.

<sup>43</sup> Mattila, 2017, s. 2; Myrsky & Svensk, 2016, s. 27.

<sup>44</sup> Urpilainen, 2017, s. 2.

<sup>45</sup> Mattila, 2017, s. 2; Myrsky & Svensk, 2016, s. 27.

<sup>46</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 27.

<sup>47</sup> Urpilainen, 2017, s. 3-4.

<sup>48</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 18 ja s. 108; Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen taustaperiaatteet, alakohta Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus; Äimä, 2017, s. 165.

Erityisesti lainsäädännön selkeys ja yksinkertaisuus edesauttavat ennakoitavuuden toteutumista<sup>49</sup>.

Hyvään lainsäädäntöön kuuluu pyrkimys verotuksen ennakoitavuuteen sekä siihen liittyvään oikeusvarmuuteen<sup>50</sup>. Olennaista ei ole se, miltä ennakoitavuus vaikuttaa lain säännösten perusteella vaan se, mikä on lain tosiasiallinen ennakoitavuus oikeuskäytännön perusteella<sup>51</sup>. Lainsäädännön ollessa aukollista oikeuskäytäntö joudutaan usein perustamaan prejudikaateille eli ennakkopäätöksille<sup>52</sup>. Prejudikaatit ovat korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemia ratkaisupäätöksiä, joilla pyritään turvaamaan verotuksen yhtenäisyyttä, ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta<sup>53</sup>. Tällaiset ratkaisut ovat kuitenkin haastavia monesta näkökulmasta: päätöksiä voidaan ensinnäkin joutua odottamaan useita vuosia<sup>54</sup>, ja sen tultua voi olla epäselvää, mistä hetkestä alkaen ennakkopäätöstä aletaan soveltaa<sup>55</sup>.

Ensisijainen tapa turvata verotuksen ennakoitavuutta on siten huolellinen verosäädösten laatiminen. Tämän lisäksi ennakoitavuuden toteutumiseen voidaan vaikuttaa lain soveltamisen tasolla<sup>56</sup>, jossa on käytännössä kyse siitä, että hallintolainkäytössä lakeja tulkitaan oikein ja johdonmukaisesti<sup>57</sup>. Tällaisessa verolakien tulkinnassa on kyse verotuksen oikeusvarmuudesta. Oikeusvarmuusperiaate onkin hyvin lähellä verotuksen ennakoitavuutta<sup>58</sup>, sillä lainkäytön ennakoitavuus edellyttää oikeusvarmuuden toteutumista<sup>59</sup>. Kun ennustettavuusperiaatteessa on kyse ratkaisujen lopputulosten luotettavasta

---

<sup>49</sup> Valtiovarainministeriö, 2002, s. 20.

<sup>50</sup> Haapaniemi, 2013, s. 25; Äimä, 2017, s. 165.

<sup>51</sup> Knuutinen, 2020, s. 165.

<sup>52</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen taustaperiaatteet, alakappale Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus.

<sup>53</sup> Räbinä ja muut, 2017, s. 249.

<sup>54</sup> Haapaniemi, 2013, s. 25; Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen taustaperiaatteet, alakappale Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus.

<sup>55</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen taustaperiaatteet, alakappale Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus.

<sup>56</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen taustaperiaatteet, alakappale Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus.

<sup>57</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 18.

<sup>58</sup> Mäenpää, 2016, s. 87.

<sup>59</sup> Raitio, 2017, s. 83-84.



ennakoinnista, on oikeusvarmuusperiaatteessa kyse siitä, että verolakien tulkinta hallintolainkäytössä on oikeaa ja johdonmukaista<sup>60</sup>. Oikeusvarmuuteen kuuluva johdonmukaisuus päätöksissä ei kuitenkaan tarkoita kaavamaista päätöksentekoa, vaan myös jokaista asiaa arvioitaessa asian erityispiirteet tulee ottaa huomioon. Johdonmukaisuus ja päätösten ennakoitavuus eivät myöskään ole itsetarkoituksia eivätkä estä jo tehdyn ratkaisulinjan tai menettelykäytännön muuttamista - tähän on vain oltava perusteltu syy, ja tätä uutta ratkaisulinjaa tai käytäntöä on muutoksen jälkeen noudatettava johdonmukaisesti.<sup>61</sup> Tällaiset uudet ratkaisulinjat ja -käytännöt päivitetään usein Verohallinnon julkisiin ohjeisiin. Verohallinto pyrkiikin omalta osaltaan toteuttamaan ennustettavuusperiaatetta antamalla verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta edistäviä tulkintasuosituksia ja soveltamisohjeita<sup>62</sup>.

Vaikka verotuksen ennakoitavuutta pyritään turvaamaan niin lainsäädännön, laintulkinnan kuin prejudikaattien keinoin, ovat tulkintaepävarmuus ja siihen liittyvät riskit siitä huolimatta vahvasti läsnä verotuksessa. Verovelvollisten oikeusturvan kannalta edellytetään, että verovelvollisella on mahdollisuus saada etukäteen sitova kanta suunnittelemansa toimen veroseuraamuksista. Tätä tavoitetta toteutetaan ennakkoratkaisumenettelyllä.<sup>63</sup> Ennakkoratkaisun avulla verovelvollinen voi varmistua siitä, kuinka Verohallinto tulee käsittelemään kysytyn asian verotuksessa<sup>64</sup>. Ennakkoratkaisun tekemisestä ja siihen haettavasta muutoksesta säädetään tarkemmin muun muassa VML:n 8 luvussa. Ennakoitavuutta verotukseen tuo tietyissä tilanteissa myös verotuksessa yleisesti noudatettava luottamuksensuojaperiaate. Periaatteeseen vetoaminen kuitenkin edellyttää asian tulkinnanvaraisuutta tai muuta epäselvyyttä sekä verovelvollisen toimimista vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaan.<sup>65</sup>

---

<sup>60</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 18.

<sup>61</sup> Mäenpää, 2018/2021, kohta III Hallintomenettely ja hyvän hallinnon perusteet, luku 8 Päätösvallan käyttö ja hallintopäätös, kohta Hallintopäätöksen lainvoima, oikeusvoima ja pätevyys, alakohta Hallintopäätöksen oikeusvoima.

<sup>62</sup> Rabinä ja muut, 2017, s. 50.

<sup>63</sup> Myrsky & Rabinä, 2015, s. 59.

<sup>64</sup> Peltomäki, 2020, s. 227; Verohallinto, 2021b, kohta 1 Johdanto, alakohta 1.2 Ennakkoratkaisuhakemus.

<sup>65</sup> VML 26.2 §.

## 2.2 Palkan ja työkorvauksen määritelmät ennakoitavuuden näkökulmasta

Ennakkoperintälakia uudistettiin vuoden 1995 alussa palkan ja työkorvauksen määritelmien osalta merkittävästi. Tätä aiemmin työkorvausta ei ollut lain tasolla määritelty. Sen lisäksi että uudistuksella sisällytettiin työkorvauksen määritelmä lakiin, uudistuksella myös supistettiin ennakonpidätyksen ja nykyisen työnantajan sairausvakuutusmaksun alaista palkan käsitettä. Näiden uudistusten ensisijaisena tavoitteena oli nimenomaan ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden parantaminen.<sup>66</sup> On kuitenkin kyseenalaista, onko ennustettavuutta edistävä huolellinen lainsäädännön laatiminen toteutunut palkkaa ja työkorvausta määriteltäessä. Sekä palkan että työkorvauksen määritelmät ovat varsin ympäröityjä, ja määritelmien tulkinnallisuudesta kertoo myös näiden tulolajien rajanvetokysymysten jatkuva ratkominen oikeuskäytännössä. Oikeusvarmuuden ja siten ennustettavuuden näkökulmasta tällaisia varsin yleisiä lausekkeita ja avoimia säädösten muotoiluja - mitä palkan ja työkorvauksenkin määritelmät ovat - kritisoidaan varsin usein. Toisaalta monesti ajatellaan, että yksityiskohtaisemmilla lainsäädännöksillä saataisiin lisätä ennustettavuutta sekä oikeusvarmuutta.<sup>67</sup> Vastoin yleistä luuloa tällaiset liian yksityiskohtaiset säädökset voisivat kuitenkin heikentää lainsäädännön hallittavuutta ja siten myös oikeusvarmuutta sekä sen seurauksena ennustettavuutta.<sup>68</sup>

Ei ole siis varmaa, olisiko yksityiskohtaisemmalla lainsäätämällä voitu päästä parempaan lopputulokseen palkan ja työkorvauksen määritelmien osalta. Loppupeleissä on kuitenkin kyse käsitteistä, joiden tuleekin olla jossain määrin joustavia yhteiskunnan ja työnteon tapojen muutosten edessä. Suurpiirteisen lainsäädännön avulla mahdollistetaan tilanteiden joustava tulkitseminen ilman lainsäädännön muuttamista, kun yhteiskunnan muutokset jatkuvasti muokkaavat työn tekemistemme tapoja sekä yrittäjänä

---

<sup>66</sup> HE 126/1994 vp, s. 4-5.

<sup>67</sup> Haapaniemi, 2013, s. 25; Knuutinen, 2020, s. 61.

<sup>68</sup> Knuutinen, 2020, s. 61.

toimimisen muotoja<sup>69</sup>. Tämä kuitenkin heikentää verotuksen ennustettavuuden toteutumista rajanvedon osalta. Ei ole myöskään tarkoituksenmukaista, että verovelvolliset turvautuisivat tulkintaepäselvyyksissä aina ennakkoratkaisumenettelyyn. Sen lisäksi että ennakkoratkaisumenettely lisää hallinnollista taakkaa niin hakemuksen tehneen kuin ratkaisun antajankin osalta, ennakkoratkaisun antamiseen kuluu myös aikaa keskimäärin 4-8 viikkoa<sup>70</sup>, mikä on itsessään jo riski oikeustoimen tekemisen kannalta<sup>71</sup>. Erityisesti ennakkoperinnän osalta harvalla on aikaa odottaa vastausta useita viikkoja, kun maksu täytyisi saada suoritettua työn tekijälle.

Palkan ja työkorvauksen väliset rajanvetotilanteet ovat käytännössä varsin yleisesti esiintyviä tulkintatilanteita<sup>72</sup>. Suorituslajien monitulkintaisuus sekä tulkintoja varjostavat epäselvyydet ovat ongelmallisia niin suorituksen saajan kuin maksajankin näkökulmasta tulolajien erilaisen ennakkoperintä- ja tuloverokäsittelyn vuoksi. Näihin verotuksellisiin eroavaisuuksiin tullaan perehtymään tarkemmin seuraavassa luvussa. Lopulta ratkaisu näiden kahden tulolajin perusteella tehdään paitsi sopimusta tarkastelemalla myös arvioimalla työskentelyn olosuhteita tiettyjen tunnusmerkkien avulla. Näitä tunnusmerkkejä ja niiden painotuksia kokonaisarvioinnissa käydään läpi luvussa 4. Luvussa 5 perehdytään korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöön ja ennustettavuuden toteutumiseen lainsäädännön ja luvussa 4 esitettyjen tunnusmerkkien pohjalta. Jos ennustettavuus ei ole ratkaisussa toteutunut, pyritään löytämään perusteltuja syitä sille, miksi verotusjärjestelmän kannalta keskeisestä ennustettavuudenperiaatteesta on voitu tapauksen osalta poiketa - jos tällainen syy on edes löydettävissä.

---

<sup>69</sup> Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto.

<sup>70</sup> Verohallinto, 2022a, kohta Käsittelyaikaennuste, alakohta Hakemusasiat.

<sup>71</sup> Myrsky & Rabinä, 2017, s. 61.

<sup>72</sup> Myrsky & Rabinä, 2017, s. 304; Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 159-160.

### 3 Palkan ja työkorvauksen vero-oikeudellinen käsittely



**Kuvio 1.** Palkan ja työkorvauksen määritelmät<sup>73</sup>.

Ennakkoperintälaki määrittelee palkan ja työkorvauksen kuviossa 1 esitetyllä tavalla. Jos kyse ei ole jostain nimenomaisesti palkaksi määritellystä suorituksesta, jotka on esitetty kuvion vasemmalla puolella, on kyse työkorvauksesta. Palkka verotetaan aina TVL 61 §:n 2 momentin mukaisesti saajansa henkilökohtaisena veronalaisena ansiotulona, kun taas työkorvaus voi edellä johdannossa kerrotun mukaisesti olla myös työn suorittajan yhtiön tuloa. Vaikka työkorvaus tarjoaa saajalleen laajemmat mahdollisuudet tuloverotuksen suunnittelulle, luo se tulonsaajalle myös velvollisuuksia, jotka on toimintaa suunnitella syytä ottaa huomioon. Elinkeinotoimintaa harjoittava on esimerkiksi toiminnastaan kirjanpitovelvollinen<sup>74</sup>. Tämän lisäksi saatujen työkorvausten määrän ylittäessä 15 000

<sup>73</sup> EPL 13 § ja EPL 25.1 § 1 kohta.

<sup>74</sup> Kirjanpitolaki (1336/1997, KPL) 1 § ja 1 a §.

euroa kalenterivuoden tai tilikauden (12 kuukautta) aikana on työsuorituksen myyjä arvonlisäverovelvollinen<sup>75</sup> ellei toimintaa ole erikseen säädetty arvonlisäverottomaksi<sup>76</sup>. Suorituksen myynnin perusteella on tällöin tilitettävä arvonlisävero palvelun verokannan mukaan<sup>77</sup> ja tämä on osattava huomioida korvauksesta sovittaessa. Arvonlisäverovelvollisuuden säännöt ja liikevaihtorajat eivät koske palkkatulon saajaa<sup>78</sup>, joten suorituslajien erottaminen toisistaan on tästäkin syystä merkityksellistä.

Palkan ja työkorvauksen rajanvedolla on merkitystä myös suorituksen maksajalle, sillä palkan ja työkorvauksen erottaminen toisistaan on välttämätöntä ennakoperinnän kannalta<sup>79</sup>. Palkasta työnantaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen sekä maksamaan työnantajan sairausvakuutusmaksun, kun taas työkorvauksesta ennakonpidätystä ei toimiteta, jos suorituksen saaja on ennakoperintärekisterissä<sup>80</sup>. Suorituksen maksajalle aiheutuu palkanmaksusta huomattavasti työkorvauksen maksua enemmän kustannuksia muun muassa erilaisten vakuutusmaksujen muodossa<sup>81</sup>. Suorituslajin selvittäminen etukäteen on siten myös maksajan intressissä jo kustannusten ennakoinnin näkökulmasta. Vähemmän merkityksellinen syy etukäteiselvittelylle ei suinkaan ole se, että laiminlyödessään työnantaja- ja ennakonpidätysveloitteensa suorituksen maksaja voi joutua vastaamaan erilaisista seuraamuksista<sup>82</sup>. Seuraamusmaksujen määräytymisessä ei useinkaan ole merkitystä sillä, onko maksaja laiminlyönyt veloitteensa tahallisesti vai tahattomasti, vaan seuraukset ovat samansuuruiset tilanteesta riippumatta<sup>83</sup>. Toisaalta painoarvoa annetaan kuitenkin sille, mitä maksajan on voinut olettaa tietävän maksutilanteessa: EPL 13 §:n 2 momentin mukaan "*harkittaessa sitä, onko korvaus saatu*

---

<sup>75</sup> Arvonlisäverolaki (1501/1993, AVL) 3 §.

<sup>76</sup> AVL 4 luku.

<sup>77</sup> AVL 8 luku.

<sup>78</sup> AVL 1:1.2 §.

<sup>79</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 162; Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 9 Ansiotulot: Palkka, kappale Palkka ansiotulona, alakappale Palkan käsite.

<sup>80</sup> EPL 9 § ja 25 §; Laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta (771/2016, TaSaval) 5 §.

<sup>81</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työkorvaukset, alakappale EPL 25 §:n soveltaminen.

<sup>82</sup> Mm. OVML 35 §, 37 §, 39 § ja 40 §.

<sup>83</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 18 Seuraamukset laiminlyönneistä, kappale Toimittamaton ennakonpidätys, alakappale Laiminlyönnin syy.

*työsuhteessa, ei oteta huomioon sellaisia työn teettäjän ja työn suorittajan välisen sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei voi havaita". Säännöksen tarkoituksena on helpottaa työn teettäjän selonottovelvollisuutta, mutta säännös ei estä työn teettäjää ottamasta huomioon sellaisia sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, jotka tulevat muun kuin työsuhteen olemassaoloa<sup>84</sup>.*

### **3.1 Palkan ja työkorvauksen tuloverotus**

#### **3.1.1 Yleistä tuloverotuksesta**

Suomen nykyinen tuloverotus pohjautuu eriytettyyn tuloverojärjestelmään<sup>85</sup>. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien tulot jaetaan verotusta toimitettaessa kahteen ryhmään, ansiotuloihin ja pääomatuloihin. Perinteisesti tuloverotukselle on ollut ominaista jakaa verorasitus veronmaksajien kesken heidän maksukykynsä mukaan. Eriytetyssä tuloverojärjestelmässä tämä ei kuitenkaan välttämättä toteudu ja suurempituloisiin ei välttämättä kohdistu ankarampi verotus, sillä maksettavien verojen määrään vaikuttaa tulojen määrää enemmän kokonaistulojen koostumus eli jakautuminen ansio- ja pääomatulojen kesken.<sup>86</sup> Ansiotuloihin kohdistuva kokonaisverorasitus on progressiivinen, vaikkakin ansiotulojen verotus jakaantuu useaan erilliseen maksuunpantavaan veroon, jotka kaikki eivät määräydy progression mukaan<sup>87</sup>. Pääomatuloilla sen sijaan on kaksi kiinteää verokantaa: pääomatuloista maksettava vero on 30 prosenttia 30 000 euroon asti. Tämän ylittävältä osalta pääomatuloihin kohdistuu 34 prosentin verotus.<sup>88</sup>

Verotuslaskennan kannalta keskeistä on myös tulon jakaantuminen eri tulolähteisiin eli verotuksen peruslaskentayksiköihin. Tulolähteitä on kolme: elinkeinotoiminnan

---

<sup>84</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>85</sup> Knuutinen, 2017, s. 376-377; Ossa, 2020, s. 63-65; Råbinä ja muut, 2019, s. 81.

<sup>86</sup> Råbinä ja muut, 2019, s. 33-34 ja s. 88.

<sup>87</sup> Knuutinen, 2017, s. 380-381; Ossa, 2020, s. 63.

<sup>88</sup> TVL 124.2 §.

tulolähde, maatalouden tulolähde sekä muun toiminnan tulolähde eli niin sanottu henkilökohtaisen toiminnan tulolähde.<sup>89</sup> Vaikka tuloverolaki on tuloverojärjestelmän perusta, on eri tulolähteiden perussäännökset löydettävissä eri laeista taulukossa 1 esitetyn mukaisesti.

**Taulukko 1.** Tulolähteet ja niissä ensisijaisesti sovellettavat verolait<sup>90</sup>.

<b>Tulolähde</b>	<b>Perussäännös</b>
Henkilökohtainen tulolähde	Tuloverolaki (TVL)
Elinkeinotoiminnan tulolähde	Laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL)
Maatalouden tulolähde	Maatilatalouden tuloverolaki (MVL)

Myös palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon kannalta tulolähdejaolla on merkitystä. Palkka on aina saajalleen veronalaista ansiotuloa eli henkilökohtaisen toiminnan tulolähteen tuloa, kun taas työkorvaus voi olla myös saajansa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteen tuloa<sup>91</sup>. Maatalouden tulolähteeseen ei tässä tutkimuksessa tarkemmin paneuduta. Koska tulolähteisiin sovelletaan ensisijaisesti eri lakeja, on tulolähdejaolla vaikutusta verosuunnittelun näkökulmasta. Verolakien tulkinnassa on pidettävä lähtökohtana sitä, että verovelvollinen saa järjestää toimintansa verotuksellisesta halvimman rehellisen vaihtoehdon mukaan<sup>92</sup>. Ennen verosuunnittelun keskiössä on ollut verovapaihin tuloihin pyrkiminen veronalaisten tulojen sijaan<sup>93</sup>, mutta nykyään verovapautta enemmän verosuunnittelussa painotetaan tulon jakamista ansio- ja pääomatuloksi<sup>94</sup>.

<sup>89</sup> Ossa, 2020, 65-66.

<sup>90</sup> Råbinä ja muut, 2019, s. 81-82.

<sup>91</sup> Råbinä ja muut, 2019, s. 71 ja s. 86.

<sup>92</sup> Ossa, 2020, s. 25.

<sup>93</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 15 Verotusmenettelylain mukaisia vaatimuksia ja rajoitteita, kappale Veron kiertäminen ja VML 28 §:n yleislauseke, alakappale Oikeuskäytännön merkitys.

<sup>94</sup> Knuutinen, 2017, s. 388; Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Eriytetty tuloverojärjestelmä, alakappale Ansio- ja pääomatulojen rajanveto.

### 3.1.2 Palkka tuloverotuksessa

TVL 61 §:n 2 momentin mukaan ”*veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus*”. Palkka on siten aina saajansa veronalaista ansiotuloa ja yksi tyypillisimmistä henkilökohtaisen tulolähteen tulotyypeistä<sup>95</sup>. Edellisessä kappaleessa kerrotun mukaisesti ansiotuloihin kohdistuu progressiivinen verorasitus. Progressiivisessa verotuksessa on kyse asteittain kasvavasta verosta eli veron määrä nousee suhteellisesti nopeammin kuin veron kohde, tässä tapauksessa verotettava tulo<sup>96</sup>. Korkeimmillaan progressiivinen verotus voi nousta jopa lähelle 60 % verokantaa<sup>97</sup>. Suomen ansiotuloverotus ja siten myös palkkatulon verotus onkin varsin ankaraa<sup>98</sup>. Toisaalta progressio toimii myös toiseen suuntaan: tulojen pienentyessä verojen suhteellinen osuus pienee nopeammin<sup>99</sup>. Tiettyyn määrään asti ansiotulon verotus on kevyempää kuin pääomatulon, minkä vuoksi verovelvollisen intressissä useimmiten on saada pienet tulot ansiotulon verotuksen piiriin. Toisaalta taas ansiotulojen verotus vaihtelee hieman vuosittain asteikkoihin ja vähennyksiin tehtävien muutosten johdosta<sup>100</sup>, joten ansiotuloihin kohdistuvaa verorasitusta ei pysty pitkällä aikavälillä tarkasti ennakoimaan.

Palkka on keskeisin kaikista ansiotulona verotettavista tuloista<sup>101</sup>. Sen erottaminen muista ansiotuloista on tulonsaajan näkökulmasta hyödyllistä myös palkkatulosta myönnettävien vähennysten vuoksi<sup>102</sup>. Esimerkiksi TVL 95 § määrittelee verovelvollisen *palkkatuloista* tehtävän tulonhankkimisvähennyksen, joka on aina vähintään 750 euroa tai enintään palkkatulon määrä. Verovelvolliselle myönnetään siten viran puolesta aina joko palkkatulon tai 750 euron suuruinen tulonhankkimisvähennys, vaikka tulonhankkimiskuluja ei olisi tosiasiasa edes syntynyt. Työkorvauksesta TVL 95 §:n mukaista

---

<sup>95</sup> Räbinä ja muut, 2019, s. 29.

<sup>96</sup> Räbinä ja muut, 2019, s. 29.

<sup>97</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 3 Tuloverotuksen perusteet, kappale Verotuksen tavoitteet, alakappale Jakopoliittinen tavoite ja veroprogressio.

<sup>98</sup> Ossa, 2020, s. 95-96.

<sup>99</sup> Räbinä ja muut, 2019, s. 29.

<sup>100</sup> Ossa, 2020, s. 95.

<sup>101</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 9 Ansiotulot: Palkka; Räbinä ja muut, 2019, s. 387.

<sup>102</sup> Räbinä ja muut, 2019, s. 387.



tulonhankkimisvähennystä ei myönnetä<sup>103</sup>. Palkkatulosta myönnettäviä muita vähennyksiä ovat TVL 105 a §:n mukainen kunnallisverotuksen ansiotulovähennys sekä TVL 125 §:n mukainen valtionverotuksen työtulovähennys. Nämä vähennykset myönnetään myös muista ansiotuloista, kuten henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvasta työkorvauksesta. Verovelvollisella on näiden lisäksi oikeus vähentää puhtaasta ansiotulostaan pakollisina vakuutusmaksuina työntekijän eläkemaksu, työttömyysvakuutusmaksu, sairausvakuutuksen päivärahamaksu sekä muut omasta ja puolisonsa pakollisesta eläkevakuutuksesta suoritetut maksut<sup>104</sup>. Vähennysoikeus koskee myös työkorvauksen saajaa, mutta työkorvauksesta maksettavat pakolliset vakuutusmaksut ovat usein palkansaajan maksuja pienempiä. Maksuihin vaikuttaa myös se, onko työkorvaus kanavoitu yritykselle vai verotetaanko työkorvaus saajansa henkilökohtaisessa tulolähteessä.<sup>105</sup> Toisaalta taas verovelvollisen on suoritettava palkkatulosta vakuutetun sairausvakuutusmaksua sairausvakuutuslain (1224/2004, SVL) 18 luvun mukaisesti. Tulon luokittelu palkkatuloksi ei siten tuo verovelvolliselle vain lisävähennyksiä vaan vaikuttaa myös verotuksen yhteydessä maksettavien maksujen määräytymiseen.

### 3.1.3 Työkorvauksen mahdollisuudet tuloverotuksessa

Työkorvauksen verotukseen vaikuttaa se, mihin tulolähteeseen se katsotaan kuuluvaksi. Työkorvaus on tyypillisesti saajansa elinkeinotoiminnan tuloa, jolloin tulon verotus tapahtuu EVL:n säännösten nojalla. Satunnaisessa ja pienimuotoisessa toiminnassa, jossa elinkeinotoiminnan tunnusmerkit eivät täyty, työkorvaus voi olla myös saajansa henkilökohtaisen tulolähteen tuloa eli työn tehneen henkilön veronalaista ansiotuloa<sup>106</sup>. Henkilökohtaisen tulolähteen työkorvaukseen kohdistuu palkkatulon tavoin ansiotulojen progressiivinen verotus<sup>107</sup>. Merkittävin ero palkkatulon verotukseen on kuitenkin se, että työkorvauksesta ei myönnetä TVL 95 §:n mukaista tulonhankkimisvähennystä.

---

<sup>103</sup> Niskakangas & Knuutinen, 2016/2022, luku 12 Ansiotulosta tehtävät vähennykset, kappale Luonnolliset vähennykset, alakappale Tulonhankkimisvähennys; Rabinä ja muut, 2019, s. 744.

<sup>104</sup> TVL 96.1 §.

<sup>105</sup> SVL 15 §; Työllisyysrahasto, 2020, kohta Työttömyysvakuutusmaksuvelvollisuus.

<sup>106</sup> Rabinä ja muut, 2019, s. 71.

<sup>107</sup> TVL 61.1 §.

Verovelvollinen saa toki vähentää työkorvauksen hankkimiseen ja tulon säilyttämiseen kohdistuvat menot TVL 29 §:n yleissäännöksen nojalla, mutta toisin kuin kaavamainen tulohankkimisvähennys, TVL 29 §:n mukainen vähennys edellyttää sitä, että kuluja on tosiasiasa syntynyt.

Luonnollisen henkilön harjoittaessa elinkeinotoimintaa yksityisenä elinkeinonharjoittajana elinkeinotoiminta ei muodosta hänestä erillistä itsenäistä oikeussubjektia vaan hänen muusta toiminnasta erillisen tulolähteen (elinkeinotoiminnan tulolähde)<sup>108</sup>. Lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnan tulos on jaettava ansiotuloa<sup>109</sup>, mutta osa elinkeinotoiminnan tuloksesta voi myös tulla verotettavaksi elinkeinonharjoittajan pääomatulona TVL 38 §:n nojalla. TVL 38 §:n 1 momentin mukaisesti *"jaettava yritystulo katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa elinkeinotoimintaan tai maatalouteen verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle lasketua 20 prosentin vuotuista tuottoa"*. Siispä tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittajalla on nettovarallisuutta yritystoiminnassaan TVL 41 § mukaan laskettuna, 20 prosentin nettovarallisuutta vastaava osuus jaetaan verotettavaksi elinkeinonharjoittajan pääomatulona. Elinkeinonharjoittajan esittämästä vaatimuksesta pääomatulo-osuus voi olla myös 10 prosenttia nettovarallisuudesta tai vaihtoehtoisesti elinkeinonharjoittaja voi esittää vaatimuksen tulon verottamisesta kokonaan ansiotulona<sup>110</sup>.

Yksityisellä elinkeinonharjoittajalla on siis palkansaajaa enemmän suunnitteluvaraa tulojensa kanavoimisen suhteen: elinkeinotoiminnan tuloksen ollessa pieni tulos voidaan vaatia kokonaan ansiotuloverotuksen piiriin, ja tuloksen ollessa suuri osa tuloista saadaan kevyemmän pääomaverotuksen piiriin olettaen, että elinkeinonharjoittajalla on nettovarallisuutta. Elinkeinotoimintaan kuuluneiden käyttöomaisuuskiinteistöjen tai -arvopaperien luovutusvoitot verotetaan kuitenkin aina kokonaisuudessaan elinkeinonharjoittajan pääomatulona<sup>111</sup>. Yksityinen elinkeinonharjoittaja saa myös

---

<sup>108</sup> Ossa, 2020, s. 323.

<sup>109</sup> TVL 62 §.

<sup>110</sup> TVL 38.1 §.

<sup>111</sup> TVL 38.2 §.

elinkeinotoimintansa tulosta viiden prosentin yrittäjävähennyksen<sup>112</sup> mikä tarkoittaa käytännössä sitä, että elinkeinotoiminnan tulosta veronalaista on 95 %. Yrittäjävähennyksen käyttöönoton tavoitteena on ollut nimenomaan yritystoimintaan kannustaminen<sup>113</sup> - tavoitteen saavuttamisen kannalta luulisi olevan olennaista myös se, että potentiaalisille yrittäjille on oikeuskäytännön valossa selkeää, minkälaisissa olosuhteissa maksettava korvaus on mahdollista katsoa työkorvaukseksi ja siten tulon voi kanavoida yritykselle.

Elinkeinotoiminnan ollessa tappiollista tappio vahvistetaan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen ja vähennetään TVL 119 §:n 1 momentin mukaisesti seuraavan 10 vuoden aikana syntyvästä tuloksesta sitä mukaan kuin tuloa syntyy. Toisaalta yksityisellä elinkeinonharjoittajalla on pelivaraa myös tappioiden osalta: elinkeinotoiminnan tappio voidaan vähentää elinkeinonharjoittajan verovuoden pääomatuloista, jos vaatimus tästä esitetään ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä<sup>114</sup>. Jos tappiota ei ole vähennetty pääomatuloista vaan vahvistettu elinkeinotoiminnan tulolähteen tappioksi, vähennetään tappiot elinkeinotoiminnan tulosta ennen yrittäjävähennyksen laskemista<sup>115</sup>.

Elinkeinotoimintaa voidaan harjoittaa myös elinkeinoyhtymän kautta<sup>116</sup>. Elinkeinoyhtymistä suosituimpia ovat avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt<sup>117</sup>. Työkorvaus on mahdollista kanavoida myös elinkeinoyhtymän tuloksi. Elinkeinoyhtymä ei kuitenkaan ole TVL 16 §:n 1 momentin mukaisesti erillinen verovelvollinen, vaan kyse on laskentasubjektista, jonka tulos jaetaan verotettavaksi sen osakkaiden tulona. Ennen tulon jakamista osakkaille heidän osuuksiensa suhteessa tuloksesta vähennetään mahdolliset aiempien vuosien tappiot. Tämän jälkeen elinkeinoyhtymän tulos jaetaan osakkailleen verotettavaksi ansio- ja pääomatuloksi 20 %:n nettovarallisuutta vastaavan määrän perusteella<sup>118</sup>.

---

<sup>112</sup> TVL 30 a §.

<sup>113</sup> Hallituksen esitys Eduskunnalle yrittäjävähennyistä koskevaksi lainsäädännöksi 176/2016 vp, s. 8.

<sup>114</sup> TVL 59.1 §.

<sup>115</sup> TVL 30 a §.

<sup>116</sup> Ossa, 2020, s. 331.

<sup>117</sup> Patentti- ja rekisterihallitus, 2022.

<sup>118</sup> TVL 40.1 §.

Käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden luovutusvoittoja verotetaan aina pääomatulona<sup>119</sup> kuten yksityisellä elinkeinonharjoittajallakin. Elinkeino-yhtymän tulonjako voi joissain tilanteissa poiketa tästä peruskaavasta<sup>120</sup>, mutta lähtökohtaisesti elinkeino-yhtymän osakkaita verotetaan tämän säännön mukaan. Elinkeino-yhtymän tappio vähennetään yhtymän seuraavien vuosien aikana tuottamasta tuloksesta<sup>121</sup>.

Elinkeino-toimintaa on mahdollista harjoittaa myös osakeyhtiön kautta, ja rekisteröinti-tietojen perusteella osakeyhtiö onkin Suomen suosituin yritysmuoto<sup>122</sup>. Toisin kuin yksityisen elinkeinonharjoittajan tai elinkeino-yhtymän elinkeino-toiminta, osakeyhtiö muodostaa yrittäjistään erillisen oikeussubjektin<sup>123</sup>. Tämä mahdollistaa yrittäjille laajemman verosuunnittelun kuin edellä esitetyissä yritysmuodoissa. Yhteisö maksaa verotettavasta tuloksestaan veroa 20 prosentin yhteisöverokannan mukaan<sup>124</sup>, mutta yrittäjille itselleen kohdistuva verorasitus määräytyy sen mukaan, kuinka hän palkkionsa yhtiöstään nostaa. Suosittua on esimerkiksi yrittäjän oman palkkion nostaminen yhtiöstä osinkona, jolloin osan palkkiosta saa verovapauden piiriin. Jos yhtiö on julkisesti noteerattu, nostetusta osingosta 85 prosenttia on pääomatuloa ja loppuosa verovapaata tuloa<sup>125</sup>. Jos taas kyseessä on muu kuin julkisesti noteerattu yhtiö, on osingosta pääomatuloa ainoastaan 25 prosenttia siltä osin kuin osingon määrä vastaa osakkeen matemaattiselle arvolle lasketua kahden prosentin vuotuista tuottoa. Jos osinkojen määrä ylittää 150 000 euroa, on osingosta 85 prosenttia veronalaista pääomatuloa<sup>126</sup>. Tilanteesta riippuen verovapaata on siis joko 15 tai jopa 75 prosenttia. Yrittäjä voi toki nostaa yhtiöstään myös palkkaa tai antaa itselleen luontoisetuja, joiden verotus tapahtuu normaalisti ansiotulojen progres-sion mukaan<sup>127</sup>. Osakeyhtiön erillinen verovelvollisuus tarjoaa kuitenkin yrittäjälle huomattavasti laajemmat mahdollisuudet verorasituksen suunnittelulle, kun yhtiöön

---

<sup>119</sup> TVL 40.4 §.

<sup>120</sup> TVL 41.2 §, 41.3 § ja 41.5 §.

<sup>121</sup> TVL 16.1 § ja 16.2 §.

<sup>122</sup> Patentti- ja rekisterihallitus, 2022.

<sup>123</sup> Ossa, 2020, s. 340.

<sup>124</sup> TVL 124.2 §.

<sup>125</sup> TVL 33 a.1 §.

<sup>126</sup> TVL 33 b.1 §.

<sup>127</sup> Ossa, 2020, s. 63.

kanavoidusta työkorvauksesta syntynyt voitto on mahdollista nostaa muun muassa osinkona, palkkana tai luontoisetuna sen mukaan mikä on yrittäjän kannalta kannattavinta. Lisäksi yrittäjä voi itse määritellä sen, missä tahdissa ja minkä verovuoden aikana tuloa yhtiöstään nostaa, ja tällä tavoin muun muassa tasata ansiotuloihin kohdistuvaa progressiota. Nykyisessä oikeuskäytännössä erilaisten yhtiömuotojen käyttämiseen tulon verotuksessa on suhtauduttu varsin sallivasti<sup>128</sup>.

## **3.2 Palkka ja työkorvaus ennakoperinnässä**

### **3.2.1 Yleistä ennakoperinnästä**

Riippumatta siitä kummasta tulolajista on kyse tai mihin yritysmuotoon työkorvaus on kanavoitu, on maksettava suoritus lähtökohtaisesti ennakoperinnän alainen. Ennakoperinnässä on kyse verovelvollisen tuloista perittävien maksujen ja verojen suorituksesta etukäteen verovuoden aikana ennen varsinaisen verotuksen toimittamista<sup>129</sup>. Ennakoperinnällä on suuri merkitys verotusjärjestelmässämme: esimerkiksi vuoden 2021 henkilöasiakkaiden tuloverot olivat yhteensä noin 33,7 miljardia euroa, joista 31,4 miljardia kertyi pelkästään palkkojen, eläkkeiden ja etuuksien ennakonpidätyksistä. Ennakoveroa henkilöasiakkaat maksoivat noin 1,7 miljardin euron edestä. Vastaavasti yhteisöjen ja yhteisötuksien tuloverot olivat 6,6 miljardia euroa ja maksuunpantujen ennakoverojen määrä 5,5 miljardia euroa.<sup>130</sup> Euromääräisesti tarkastellen ennakoperintä kattaa siis käytännössä koko tuloverokertymän, kun edellä lueteltujen verokertymien päälle huomioidaan osinkojen ennakonpidätys sekä lisäennakot. Tilanne on varsin ideaali, sillä jo EPL 3 §:n 1 momentissa säädetään ennakoperinnän vastaavuusvaatimuksesta, jonka mukaan ennakonpidätyksen ja ennakonkannon on vastattava mahdollisimman tarkasti verovelvollisen tuloista maksettavaksi koituvaa verojen ja maksujen yhteismäärää. Vaikka yksittäisten verovelvollisten verotuksessa tehdään vuosittain korjauksia

---

<sup>128</sup> Knuutinen, 2017, s. 388.

<sup>129</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus.

<sup>130</sup> Verohallinto, 2022b, kohta Henkilöasiakkaiden tulovero ja kohta Yhteisöjen tulovero.

ennakkoperinnässä perittyihin veroihin keskimäärin 10-14 %<sup>131</sup>, ennakkoperinnän kokonaiskattavuuden vuoksi sen voidaan kuitenkin katsoa saavuttavan tavoitteensa.

Ennakkoperinnästä säädetään pääsääntöisesti kahdessa säädöksessä, ennakkoperintälaissa sekä sen nojalla annetussa ennakkoperintäasetuksessa (1124/1996, EPA). Ennakkoperintään liittyy vahvasti myös muun muassa palkkakirjanpitoon sekä verojen ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvä lainsäädäntö<sup>132</sup>. Lähtökohtaisesti kaikki veronalaiset tulot ovat ennakkoperinnän piirissä<sup>133</sup>. Ennakkoperintä jakautuu kahteen osaan, ennakonpidätykseen ja ennakonkantoon. Näistä ennakonpidätys on ennakkoperinnän ensisijainen muoto ja se tulee toimittaa maksettavasta suorituksesta, ellei toisin ole säädetty tai määrätty<sup>134</sup>. Ennakonpidätysvelvollisuus onkin yksi tärkeimmistä verotukseen liittyvistä suorituksen maksajan velvollisuuksista<sup>135</sup>. Jos tulo ei kuitenkaan jostain syystä ole ennakonpidätyksen alaista, on se lähtökohtaisesti ennakonkannon alaista. Tällä pyritään takaamaan se, että kaikki verotuksessa huomioitavat tulot ovat myös ennakkoperinnän kohteena<sup>136</sup>. EPL 23 §:n mukaisesti ennakonkanto toimitetaan "*elinkeinotoiminnan, maatalouden tai muun tulonhankkimistoiminnan, kuten vuokraustoiminnan tai omaisuuden luovutusvoiton tuottaman tulon perusteella määrättävän veron suoritukseksi*". Kuitenkin myös edellä mainittuihin suorituksiin sisältyvästä työ- ja käyttökorvauksesta on toimitettava ennakonpidätys, jos tulonsaajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin<sup>137</sup>.

Vaikka ennakkoperintä suoritetaan tulonsaajan eduksi, on suorituksen maksajalla ennakkoperintävaiheessa suuri vastuu. Epäselvissä tilanteissa suorituksen maksajan tulee selvittää, täytyvätkö vero-oikeudellisen työsuhteen tunnusmerkit ja onko kyseessä siten palkkatulo. Selvittely on tärkeää ja tehtävä jo ennakkoperintävaiheessa, sillä palkan ja

---

<sup>131</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus, kappale Taloudellinen merkitys.

<sup>132</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus, kappale Säädökset.

<sup>133</sup> EPL 1 §.

<sup>134</sup> EPL 2 §.

<sup>135</sup> Wikström ja muut, 2015, s. 136.

<sup>136</sup> Peltomäki, 2020, s. 30-32.

<sup>137</sup> EPL 25 §.

työkorvauksen maksajan velvollisuudet poikkeavat edellä esitetyn mukaisesti toisistaan.<sup>138</sup> Verohallinto voi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (768/2016, OVML) 40 §:n perusteella määrätä suorituksen maksajalle maksettavaksi ilmoittamatta jätetyn tai kokonaan pidättämättömän ennakonpidätyksen. Tällä tavoin suorituksen maksajalle määrättävä ennakonpidätyksen määrä on OVML 51 §:n mukaisesti enintään 40 prosenttia maksettujen suoritusten määrästä. Seurauksena on useimmiten myös veronkorotus<sup>139</sup>. Etukäteisselvittely on siis tärkeää sanktioluontoisten veroseuraamusten välttämiseksi, vaikka maksajalla on useimmiten oikeus saada takaisin maksettavaksi määrätty ennakonpidätykset, kun suorituksen saaja on maksanut suorituksesta maksettavaksi tulevat verot tai niitä ei ole tullut maksettavaksi. Tällaisessakin tilanteessa suorituksen maksajalle määrätty veronkorotukset ja viivästyskorot jäävät kuitenkin lähtökohtaisesti voimaan.<sup>140</sup> Etukäteisselvittelyn yhteydessä korostuu myös verotuksen ennakoitavuuden merkitys: maksettavan suorituksen tulotyyppi on helpompi selvittää, kun verotus- ja oikeuskäytäntö on johdonmukaista ja siitä syystä helpommin ennakoitavaa. Huomionarvoista toki on, että suorituksen maksajalla on selvittelyn osalta vain rajattu selonottovelvollisuus: suorituksen maksajan tulee arvioida työnantajavelvoitteensa suorituksen maksumuutoksella vallitsevien ja maksajan tiedossa olevien olosuhteiden perusteella<sup>141</sup>. Jopa EPL 13 §:n 2 momentissa on säädetty, ettei suorituksen maksajan tarvitse ottaa arvioinnissaan huomioon sellaisia ulkopuolisia seikkoja, joita ei ole voinut havaita.

### 3.2.2 Palkanmaksu työnantajan näkökulmasta

Palkkatulo on yksi suurimmista ennakonpidätyksen lähteistä, ja työnantaja onkin lähtökohtaisesti aina velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen maksamastaan palkasta<sup>142</sup> ja palkaksi luettavista muuna kuin rahana maksetuista suorituksista<sup>143</sup>. Käytännössä ennakonpidätys toimitetaan vähentämällä ennakonpidätysprosentin mukaan laskettu

---

<sup>138</sup> Myrsky, 2012, s. 363; Peltomäki, 2020, s. 36 ja s. 61.

<sup>139</sup> OVML 37 §.

<sup>140</sup> OVML 51.3 §.

<sup>141</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Peltomäki, 2020, s. 40.

<sup>142</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 11 Ennakonpidätyksen toimittaminen, kappale Ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuus, alakappale Ennakonpidätyksen alaiset tulot; Råbinä ja muut, 2017, s. 312.

<sup>143</sup> EPA 9.1 §.

määrä rahana maksettavasta suorituksesta. Ennakonpidätys toimitetaan silloin kun suoritus merkitään saajan hyväksi tilille tai on muuten saajansa nostettavissa.<sup>144</sup> Suorituksen saaja on ensisijaisesti EPA 2 § 1 momentin nojalla velvollinen esittämään verokortin suorituksen maksajalle ennakonpidätyksen toimittamista varten. Tietyissä tilanteissa suorituksen maksaja on saattanut saada verokorttiin merkityt ennakonpidätystiedot myös suoraan Verohallinnolta, jolloin suorituksen saajan ei tarvitse verokorttia enää erikseen esittää.<sup>145</sup> Verokorttiin on merkitty ennakonpidätysprosentti ja sitä koskeva tuloraja sekä lisäprosentti, jonka mukaan ennakonpidätys tulee toimittaa tulorajan ylittyessä. Tulorajaa seurattaessa maksajan tarvitsee huomioida ainoastaan hänen itsensä verokortin voimassaoloaikana maksamansa suoritukset.<sup>146</sup> Verokortti ei ole maksajakohtainen eikä vuodesta 2019 alkaen ole ollut erikseen pää- ja sivutoimen verokorttia<sup>147</sup>, vaan sama verokortti voidaan toimittaa kaikille maksajille<sup>148</sup>.

Jos suorituksen maksaja ei ole saanut ennakonpidätystietoja Verohallinnolta eikä suorituksen saaja esitä maksajalle verokorttiaan, tulee maksajan suorittaa palkasta ennakonpidätys 60 prosentin suuruisena<sup>149</sup>. Jos tulonsaaja tällaisessa tilanteessa myöhemmin toimittaa verokortin, jonka mukainen pidätys on pienempi kuin 60 prosenttia ja jos samalle tulonsaajalle maksetaan verokortin voimassaoloaikana muita suorituksia, maksaja voi korjata virheellisesti toimittamansa ennakonpidätyksen EPL 19 §:n nojalla. Toimitettu ennakonpidätys tulee maksaa Verohallinnolle OVML 6 luvun säännösten mukaisesti. Maksetun suorituksen ja siitä toimitetun ennakonpidätyksen ja muiden pidätettyjen sivukulujen ilmoittamisvelvollisuudesta puolestaan säädetään tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018, TureL) 6-8 §:ssä. Myöhässä annetuista ilmoituksista tai suoritetuista maksuista voi aiheutua suorituksen maksajalle niin myöhästymismaksuja, laiminlyöntimaksuja kuin viivästysseuraamuksiakin<sup>150</sup>. Palkan maksaminen luo siten maksajalle

---

<sup>144</sup> EPL 11.1 §.

<sup>145</sup> EPA 2.2 §.

<sup>146</sup> EPA 4.2 §.

<sup>147</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 11 Ennakonpidätyksen toimittaminen, kappale Ennakonpidätyksen toimittamistapa ja määrä, alakappale Ennakonpidätys palkasta sekä työ- ja käyttökorvauksista.

<sup>148</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 17.

<sup>149</sup> EPA 3 §.

<sup>150</sup> TureL 22 § ja 23 §; OVML 35 §, 36 § ja 39 §; Veronkantolaki (11/2018, VKL) 14 §.



hallinnollista taakkaa, joiden hoitamisesta ajoissa maksajan on huolehdittava sillä riskillä, että joutuu itse maksamaan seuraamuksista. Näiden seurausten lisäksi palkan maksaja voivat kohdata edellisessä kappaleessa kerrotut veronmääräämismenettelyt, jos ennakonpidätyksen toimittaminen on laiminlyöty kokonaan.

Ennakonpidätyksen lisäksi suorituksen maksaja on velvollinen suorittamaan palkasta työsuhteeseen perustuvia muita sosiaalivakuutusmaksuja sekä maksamaan työnantajan sairausvakuutusmaksun<sup>151</sup>. Näistä työnantajan sairausvakuutusmaksu on ennakonpidätyksen tavoin Verohallinnolle tilitettävä maksu<sup>152</sup> ja sen maksuperusteena on TaSavaL 5 §:ssä määritelty palkka. Lähtökohtaisesti palkanmaksajan on suoritettava työnantajan sairausvakuutusmaksu kaikista sellaisille työntekijöille maksetuista palkoista, jotka ovat Suomessa sairausvakuutettuja<sup>153</sup>. TaSavaL 4 §:n 2 momentissa on kuitenkin lueteltu tähän joitain poikkeuksia, joista merkittävin on, että työnantajan sairausvakuutusmaksu maksetaan ainoastaan 16-67 vuotiaista työntekijöistä. Huomionarvoista on, että työnantajan sairausvakuutusmaksu ei ole palkasta pidätettävä maksu, vaan työnantaja suorittaa maksun puhtaasti omista varoistaan. Kyseessä on siis *palkanmaksusta* maksajalle aiheutuva lisäkulu.

Verohallinnolle suoritettavien maksujen lisäksi työnantaja on velvollinen suorittamaan palkasta muun muassa työeläkemaksuja, työttömyysvakuutusmaksuja sekä tapaturmavakuutusmaksuja<sup>154</sup>. Näistä vain osa pidätetään työntekijälle maksettavasta palkasta, osan kustantaa kokonaan työnantaja<sup>155</sup>. Palkanmaksusta aiheutuu siten työnantajalle joskus merkittäviäkin lisäkuluja. Keskimääräiset työnantajalle aiheutuvat pakollisista maksuista aiheutuvat lisäkustannukset on esitetty kuviossa 2. Esitetyt lisäkustannukset

---

<sup>151</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 38-51; Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 8 Sosiaalivakuutusmaksut yms.

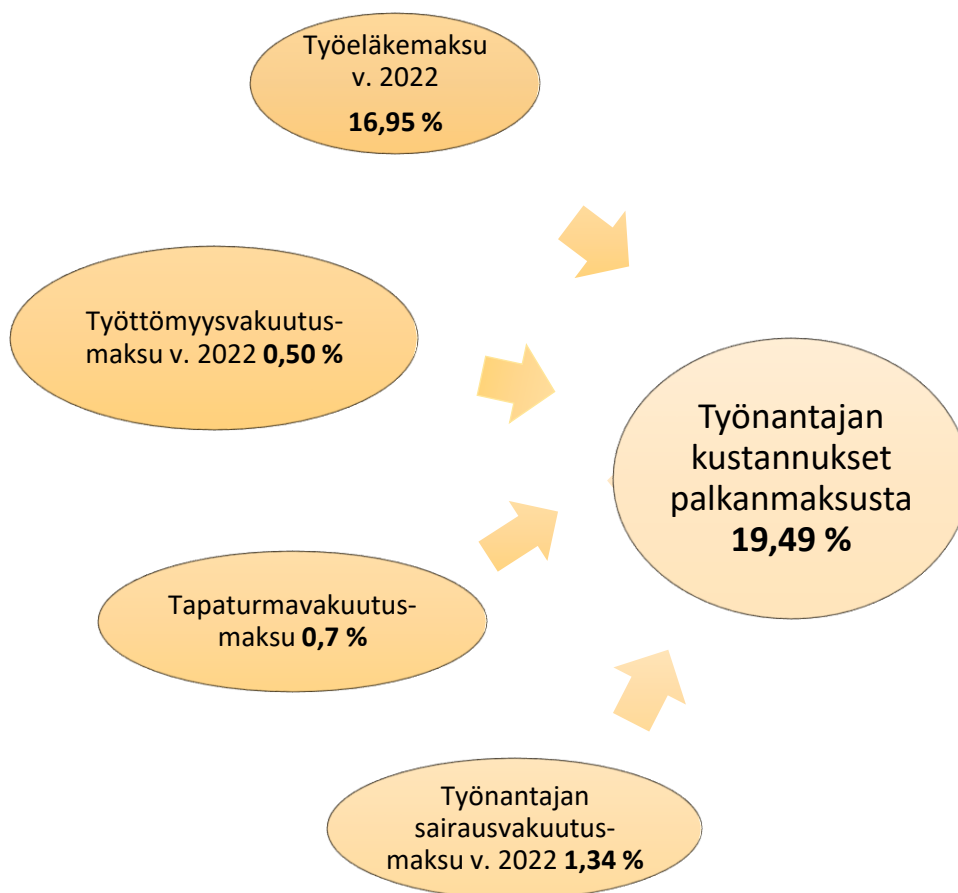
<sup>152</sup> OVML 1.1 § 6 kohta.

<sup>153</sup> TaSavaL 4.1 §.

<sup>154</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 8 Sosiaalivakuutusmaksut yms.

<sup>155</sup> Eläketurvakeskus, 2022, kohta Työeläkemaksut; Työllisyysrahasto, 2020, kohta Työttömyysvakuutusmaksuvelvollisuus; Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 8 Sosiaalivakuutusmaksut yms.

pohjautuvat keskiarvoon, ja todellisuudessa määräytyvien maksujen määrään vaikuttaa muun muassa työntekijän ikä<sup>156</sup> sekä työtapaturmariski<sup>157</sup>.



**Kuvio 2.** Keskimääräiset työnantajan pakolliset palkanmaksusta aiheutuvat kustannukset vuonna 2022<sup>158</sup>.

Vaikka kuviossa 2 esitetyt luvut pohjautuvat keskiarvoon on silti selkeää, että palkanmaksu on työnantajalle kallista. Varsinaisen palkan lisäksi työnantajalle aiheutuu muita kustannuksia noin 20 %. Kuviossa 2 mainittujen kustannusten lisäksi työnantaja on

<sup>156</sup> Eläketurvakeskus, 2022, kohta Työeläkemaksut.

<sup>157</sup> Tapaturmavakuutuskeskus, 2022, kohta Yhtiöillä on omat maksuperusteet.

<sup>158</sup> Eläketurvakeskus, 2022, kohta Työeläkemaksut; Kela, 2022; Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 8 Sosiaalivakuutusmaksut yms.; Työllisyysrahasto, 2020, kohta Työttömyysvakuutusmaksuprosentit.

saattanut ottaa työntekijöilleen lisäksi esimerkiksi ryhmähenkivakuutuksen<sup>159</sup>, mikä kasvattaa kustannuksia entisestään.

### 3.2.3 Työkorvauksen ennakkoperintä

Työkorvauksen ennakkoperintäkäsittely on palkanmaksuun verrattuna suoraviivaisempaa. Maksessaan työkorvausta suorituksen maksajan tulee ensin tarkastaa suorituksen saajan mahdollinen ennakkoperintärekisteröinti<sup>160</sup>. Ennakkoperintärekisteriin kuulumisen ja rekisteröinnin voimassaoloaika on julkista tietoa ja tarkastettavissa muun muassa YTJ-palvelun (www.ytj.fi) kautta tai Verohallinnon puhelinpalvelusta<sup>161</sup>. Ennakkoperintärekisteröinnin ollessa voimassa suorituksen maksajan ei tarvitse pidättää maksettavasta suorituksesta ennakonpidätystä, paitsi jos maksetaan EPL 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa tai urheilijan palkkiota<sup>162</sup>. Näiden suoritusten ennakonpidätysvelvollisuuteen ennakkoperintärekisteröinti ei vaikuta - maksajan on siis tiedettävä, että maksettavassa suorituksessa on todella kyse muusta kuin palkasta tai urheilijan palkkiosta, jotta voisi jättää ennakkoperintärekisteröinnin perusteella ennakonpidätyksen toimittamatta.

Verohallinto suorittaa ennakkoperintärekisteröinnit pääosin hakemuksesta tiettyjen edellytysten täytyessä<sup>163</sup>, joten ennakkoperintärekisteröinnissä korostuu tulonsaajan vastuu. EPL 25 §:n mukaan ennakkoperintärekisteriin merkitään hakemuksesta "*se, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona*". Tämän lisäksi ennakkoperintärekisteröinnin edellytys on, ettei rekisteriin hakija tai rekisteriin hakevan yhtiön johtohenkilö ole olennaisesti laiminlyönyt verovelvoitteitaan tai kirjanpitovelvoitteitaan eikä taustalla ole voimassa olevaa liiketoimintakieltoa. Jos jokin näistä täyttyy ennakkoperintärekisteröinnin jälkeen, Verohallinto

---

<sup>159</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 8 Sosiaalivakuutusmaksut yms., kappale Tapaturmavakuutusmaksut liitännäisineen, alakappale Ryhmähenkivakuutus.

<sup>160</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 386; Verohallinto, 2021c, kohta 1 Yleistä ennakkoperinnästä, alakohta 1.2 Ennakonpidätys.

<sup>161</sup> Verohallinto, 2016, kohta Ennakkoperintärekisteriin kuulumisen on helppo tarkistaa.

<sup>162</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 163.

<sup>163</sup> Myrsky, 2012, s. 364; Peltomäki, 2020, s. 99-100.

voi myös poistaa jo rekisteriin merkityn rekisteristä.<sup>164</sup> Toisaalta ennakkoperintärekisteriin hakeutuminen on kuitenkin vapaaehtoista ja osa tulonsaajista saattaa valita rekisteröimättömyyden käytännön syistä<sup>165</sup>. Yleisempää kuitenkin on, että yritysmuodosta riippumatta elinkeinotoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa harjoittava hakeutuu ennakkoperintärekisteriin, koska näin helpotetaan asiakkaiden velvollisuuksia. Asiakkaat saattavat myös epäillä ennakkoperintärekisteriin kuulumattoman elinkeinonharjoittajan luotettavuutta.<sup>166</sup>

Kun työkorvauksen saaja kuuluu ennakkoperintärekisteriin, huolehtii tulonsaaja itse tuloveron maksamisesta ennakkoverona<sup>167</sup>. Ennakkovero määrätään verovelvolliselle pääasiassa joko verovelvollisen itse antamien tietojen perusteella tai Verohallinnon ennakkokannon alaisten tulojen määrän arvion perusteella. Määrättyä ennakkoveroa on mahdollista muuttaa tai poistaa kokonaan ennakkokannon alaisissa tuloissa verovuoden aikana tapahtuneiden muutosten perusteella.<sup>168</sup> Ennakokanto tapahtuu kokonaan tulonsaajan ja Verohallinnon välisenä toimintana<sup>169</sup>, joten suorituksen maksajan näkökulmasta ennakokanto on helpompaa. Lisäksi suorituksen maksajan ei tarvitse toimittaa työkorvauksesta palkkatulon sivukuluja<sup>170</sup>. Näin on siinäkin tilanteessa, että tulonsaaja ei kuuluisi ennakkoperintärekisteriin ja työkorvauksesta tulisi toimittaa ennakonpidätys.

Työkorvauksesta ennakonpidätys toimitetaan luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä palkkatulon tavoin verokortin mukaisesti<sup>171</sup>. Työkorvauksen saajaan pätee siis sama verokortin esittämisvelvollisuus<sup>172</sup> kuin palkansaajaankin. Myös toimintatapa tilanteissa, joissa verokorttia ei esitetä, on sama<sup>173</sup> ja mahdollinen ennakonpidätyksen korjaaminen

---

<sup>164</sup> EPL 26 §.

<sup>165</sup> Peltomäki, 2020, s. 98-99.

<sup>166</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 103.

<sup>167</sup> EPL 23.1 §.

<sup>168</sup> EPL 24 §.

<sup>169</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 3 Yleiskuvaus, kappale Ennakkoperinnät muodot, alakappale Ennakokanto.

<sup>170</sup> Peltomäki, 2020, s. 62.

<sup>171</sup> EPL 9.1 § ja 11.1 §.

<sup>172</sup> EPA 2.1 §.

<sup>173</sup> EPA 3 §.

tapahtuu samoin perustein<sup>174</sup>. Ennakkoperintärekisteriin kuulumattomalta yhteisöltä, esimerkiksi osakeyhtiöltä, ennakonpidätys taas pidätetään aina 13 prosentin suuruisena<sup>175</sup>. Erillistä verokorttia ei yhteisön tarvitse suorituksen maksajalle esittää. Työnantajan sairausvakuutusmaksua työkorvauksesta ei sen sijaan tarvitse maksaa, sillä TaSavaL:n 5 §:n 1 momentin mukaan työnantajan sairausvakuutusmaksu maksetaan ainoastaan *palkkojen* yhteismäärän perusteella. Suorituksen maksajalle ei myöskään lähtökohdaisesti aiheudu kustannuksia suorituksen saajan eläkevakuuttamisesta, sillä yrittäjät huolehtivat itse eläkevakuuttamisestaan ja maksavat eläkevakuutusmaksunsa itse<sup>176</sup>. Nostaessaan osaomistajana palkkaa yhtiöstään sekä yrittäjä että yhtiö työnantajana joutuvat maksamaan työttömyysvakuutusmaksua, osaomistaja palkastaan vuonna 2022 0,74 % ja työnantaja 0,50 %<sup>177</sup>. Muissa tilanteissa työttömyysvakuutusmaksua ei työkorvauksesta mene. Työkorvaukseen kohdistuu siis maksajan näkökulmasta huomattavasti palkkatulon maksamista vähemmän lisäkustannuksia ja muita velvoitteita. Työkorvauksen maksajan tulee muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta ilmoittaa maksettu työkorvaus tulorekisteriinkin ainoastaan tilanteissa, joissa tulonsaajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin<sup>178</sup>. Hallinnollinen taakkakin on siten työkorvausta maksettaessa kevyempi.

---

<sup>174</sup> EPL 19 §.

<sup>175</sup> EPA 15.3 §.

<sup>176</sup> Eläketurvakeskus, 2022, kohta Eläkemaksujen maksaminen käytännössä ja maksutason määräytyminen.

<sup>177</sup> Työllisyysrahasto, 2020, kohta Työttömyysvakuutusmaksuprosentit.

<sup>178</sup> TureL 6 §.

## 4 Työ- vai toimeksiantosuhte?

Palkan ja työkorvauksen määritelmät kietoutuvat tiiviisti yhteen. Edellä kerrotun mukaisesti EPL 13 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan palkasta on kyse kaiken laatusessa palkasta, palkkiosta, etuudesta ja korvauksesta, joka saadaan *työ- tai virkasuhteessa*. Palkaksi on EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa määritelty myös tietyt henkilökohtaiseen suoritukseen perustuvat palkkiot, muun muassa, kokouspalkkiot, hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio sekä toimitusjohtajan palkkio, jotka eivät minkään sopimuksen nojalla voi olla muuta kuin saajansa henkilökohtaista palkkatuloa. Työkorvauksesta taas on EPL 25 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti kyse, kun työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksetaan korvausta *muuna kuin palkkana*. Työkorvauksen määritelmä pohjautuu siis siihen, että tiedetään, milloin on kyse palkasta; jotta voimme tietää, onko kyse palkasta, on meidän tiedettävä mitä työsuhteella verotuksessa tarkoitetaan.

Palkan määritelmän ongelmallisuus nivoutuu verotuksellisen työsuhteen käsitteen ympärille, sillä virkasuhde käsitteenä on huomattavasti selkeämpi eikä jätä juuri tilaa tulkinnanvaraisuudelle. Virkasuhteessa on kyse julkisoikeudellisesta palvelussuhteesta, jossa työnantajana toimii esimerkiksi valtio ja työn suorittajana virkamies.<sup>179</sup> Virkasuhde syntyy julkisoikeudellisella määräämistoimella<sup>180</sup>. Työsuhteen määritelmä taas on huomattavasti ympäröidympi. Kun virkasuhde jätetään ulkopuolelle, lähtökohtaisesti erilaisia töitä, tehtäviä ja palveluksia voidaan tehdä joko työsuhteessa tai muussa sopimussuhteessa<sup>181</sup>. Tällaisesta muusta sopimussuhteesta käytetään nimitystä toimeksiantosuhte, ja tästä saatu vastike on työkorvausta<sup>182</sup>. Palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon ymmärtämiseksi on siten tunnistettava, milloin työ- tai toimeksiantosuhteen katsotaan vero-oikeudessa syntyvän. Sopimussuhteen luonne ratkaisee sen, käsitelläänkö maksettu vastike verotuksessa palkkana vai työkorvauksena.

---

<sup>179</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 158-159; Myrsky, 2012, s. 361; Peltomäki, 2020, s. 35-37.

<sup>180</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 382-383.

<sup>181</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 103.

<sup>182</sup> Niskakangas ja muut, 2020, s. 103; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.1 Sopimus lähtökohtana.

Rajanveto näiden kahden sopimustyyppin välillä ei kuitenkaan ole erityisen selkeä. Ennakoperintälaissa palkan käsite nojaa työsuhteen käsitteelle, joka on itsenäinen vero-oikeudellinen käsite. Vero-oikeudellinen työsuhteen käsite ei siten ole identtinen esimerkiksi työsopimuslainsäädännön työsuhteen käsitteen kanssa, vaikkakin määritelmät ovat lähellä toisiaan.<sup>183</sup> Toimeksiantosuhteesta on taas kyse silloin, kun osapuolten välillä on nimenomaisesti tehty toimeksiantosopimus<sup>184</sup>. Viime vuosina Verohallinto on ohjeistuksessaan alkanut yhä enemmän painottaa työn suorittajan ja teettäjän välisen nimenomaisen sopimuksen merkitystä palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa tutkissaan<sup>185</sup>. Tähän antaa tukensa myös ennakkoperintälain esityöt, jonka mukaisesti työ- vai toimeksiantosuhteen syntymistä tutkittaessa on otettava lähtökohdaksi osapuolten välisen sopimuksen sisältö ja tarkoitus<sup>186</sup>. Lähtökohtaisesti siis kyseessä on verotuksellisesti työsuhde eli maksettu suoritus on palkkaa silloin, kun osapuolet ovat nimenomaisesti sopineet työsuhteesta tai muutoin ovat yksimielisiä työsuhteen syntymisestä<sup>187</sup>.

Nimenomaisesti solmittu sopimus on kuitenkin mahdollista sekä ennakkoperinnässä että verotusta toimitettaessa sivuuttaa<sup>188</sup>. Vaikka osapuolten selvästi ilmaistuilla käsityksillä sopimussuhteen luonteesta on merkitystä ja tämä on ensisijainen tapa tulkita sopimuksia<sup>189</sup>, on edellytyksenä kuitenkin se, että tosiasiallinen toiminta ja sopimuksen sisältö vastaavat toisiaan<sup>190</sup>. Siten esimerkiksi voimassa olevaa työsuhdetta ei voi muuttaa toimeksiantosuhteeksi pelkästään muuttamalla keskinäistä sopimusta<sup>191</sup>, vaan myös työntekijän asemassa tulisi tapahtua olennaisia muutoksia<sup>192</sup>. Yleensä sopimussuhteen

---

<sup>183</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Peltomäki, 2020, s. 36-38.

<sup>184</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.1 Sopimus lähtökohtana.

<sup>185</sup> Peltomäki, 2020, s. 38; Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto.

<sup>186</sup> HE 126/1994 vp, s. 9.

<sup>187</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

<sup>188</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä sekä kohta 13 Jälkikäteen arviointi, alakohta 13.1 Verotarkastus.

<sup>189</sup> Myrsky, 2012, s. 361.

<sup>190</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.1 Sopimus lähtökohtana.

<sup>191</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Peltomäki, 2020, s. 35.

<sup>192</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 39; Myrsky, 2012, s. 361.

luonnetta aletaan kuitenkin ratkomaan tilanteissa, joissa on epäselvää, kummasta sopimussuhteesta on kyse<sup>193</sup>. Rajanveto-ongelma voi tulla selvitettyväksi myös silloin, kun sopimus on epäselvä tai sitä ei ole tehty kirjallisesti lainkaan ja sopijapuolilla on ristiriitaiset näkemykset sopimussuhteen luonteesta. Tällöin osapuolten välistä suhdetta arvioidaan sekä muodollisten että tosiasiallisten tunnusmerkkien avulla tehtävällä kokonaisarviointilla<sup>194</sup>.

Muodollisissa tunnusmerkeissä on kyse esimerkiksi yritystoiminnan aloittamisesta y-tunusta hakemalla sekä muiden yrittäjyyteen liittyvien velvoitteiden, esimerkiksi yrittäjän eläkevakuutusvelvoitteiden, täyttäminen<sup>195</sup>. Toisaalta pelkästään yritystoiminnan aloittamisen tai harjoittamisen perusteella ei voi tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä, sillä yrittäjälle voidaan maksaa palkkaa eli yrittäjä voi olla myös työsuhteessa. Tosiasialliset tunnusmerkit taas viittaavat paitsi todellisiin työskentelyolosuhteisiin myös osapuolten välillä mahdollisesti solmitun sopimussuhteen velvoitteiden sisältöön ja sopimuksen ehtoihin<sup>196</sup>. On kuitenkin syytä muistaa, ettei vero-oikeudellista työsuhteen käsitettä tule soveltaa liian tiukasti - yritystoiminnan tavat ovat merkittävästi monipuolistuneet ja yrittäjyys erilaisissa muodoissaan lisääntynyt, ja myös verotusjärjestelmämme tulee hyväksyä nämä uudet yrittämisen muodot<sup>197</sup>.

---

<sup>193</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit.

<sup>194</sup> Peltomäki, 2020, s. 39-40 ja s. 61; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit.

<sup>195</sup> Peltomäki, 2020, s. 62; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit.

<sup>196</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit.

<sup>197</sup> Myrsky, 2012, s. 368.



## 4.1 Työsuhteen syntyminen

### 4.1.1 Työsopimuksen määritelmä työlainsäädännössä

Työlainsäädännön mukaiselle työsuhteen käsitteelle on annettava jossain määrin painoarvoa verotuksellista työsuhdetta arvioitaessa, sillä hallituksen esityksen mukaisesti käsitteet vastaavat läheisesti toisiaan, vaikka eivät ole täysin identtisiä keskenään<sup>198</sup>. Työsuhde syntyy työsopimuksen solmimisella<sup>199</sup>. Työsopimuksen määritelmä sisältyy työsuopimuslain (55/2001, TSL) 1 luvun 1 §:n 1 momenttiin:

*"Tätä lakia sovelletaan sopimukseen (työsopimus), jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkuntana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan".*

Työlainsäädännön mukaisen työsopimuksen käsitteeseen kuuluvat siten työn tekeminen *sopimuksen perusteella*, työn suorittamisen *henkilökohtaisuus*, *työn tekeminen työnantajan lukuun* työnantajan *johdon ja valvonnan alaisena* sekä työn suorittaminen *vastiketta vastaan*. TSL 1:1 §:n 2 ja 3 momentin mukaan lain soveltamista ei estä pelkästään se, ettei vastikkeesta ole sovittu, jos tosiseikoista ilmenee, ettei työtä ole tarkoitettu tehtäväksi vastikkeetta eikä se, että työ tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemassaan paikassa tai työntekijän työvälineillä ja -koneilla. Jos TSL 1:1 §:n 1 momentin tunnusmerkit täyttyvät, työsopimuslain säännöksiä sovelletaan riippumatta siitä mikä sopimusosapuolien käsitys työtä koskevasta sopimuksesta on ollut<sup>200</sup>. Kun työsopimuksen katsotaan TSL:n mukaan syntyneen, tulee oikeussuhteeseen pääsääntöisesti sovellettavaksi koko työlainsäädäntö<sup>201</sup>. Työsopimuslainsäädäntö voidaan siten nähdä pakottavaksi oikeudeksi.<sup>202</sup>

---

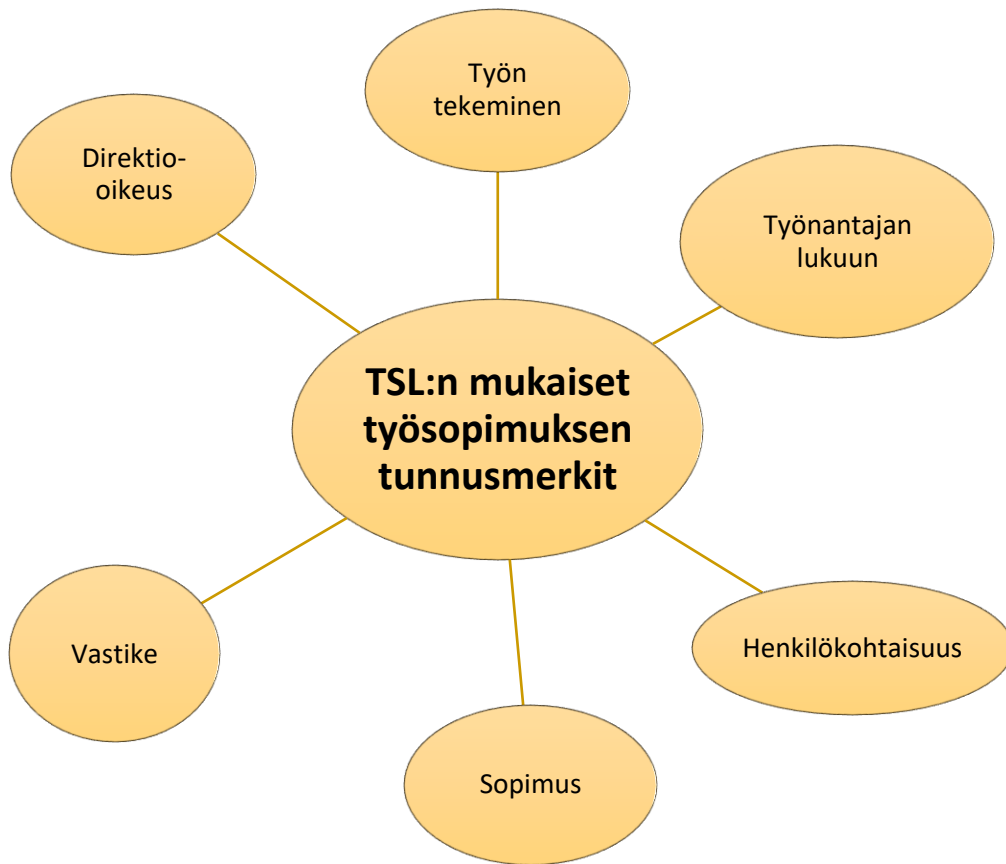
<sup>198</sup> HE 126/1994 vp, s. 8.

<sup>199</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 36.

<sup>200</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde.

<sup>201</sup> Hietala & Kaivanto, 2021, s. 14.

<sup>202</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 20.



**Kuvio 3.** Työsopimuslain mukaiset työsopimuksen tunnusmerkit<sup>203</sup>.

Työlainsäädännössä määritellyt työsopimuksen tunnusmerkit ovat tiivistettävissä kuviossa 3 esitetyllä tavalla. Näistä keskeisin tunnusmerkki on työnantajan johdon ja valvonnan alaisena työskentely, mille on myös käytännön ratkaisutoiminnassa annettu eniten painoarvoa<sup>204</sup>. Toisaalta yhtä tunnusmerkkiä ei voi liikaa korostaa toisten kustannuksella, sillä jokaisen kuviossa 3 luetelluista tunnusmerkeistä tulee täytyä samanaikaisesti: jos yksikin tunnusmerkeistä jää toteutumatta, ei kyseessä ole työsopimuslain mukainen työsopimus ja siten työsuhde vaan jokin muu oikeussuhde<sup>205</sup>.

<sup>203</sup> TSL 1:1.1 §.

<sup>204</sup> Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 18; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 38.

<sup>205</sup> Hietala & Kaivanto, 2021, s. 13-14; Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 18.

Vaikka työsopimuslain mukaista työsuhdetta arvioitaessa painotetaan kaikkien tunnusmerkkien täyttymistä, määritetään työsuhteen olemassaolo viime kädessä tilanteen kokonaisarvioinnin avulla. Lähtökohtaisesti työsuhde syntyy työsopimuksella.<sup>206</sup> TSL 1 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan "*työsopimus voidaan tehdä suullisesti, kirjallisesti tai sähköisesti*". Työsopimukselle ei siis ole määritelty sisällöllisiä tai muodollisia edellytyksiä, vaan kyseessä on vapaamuotoinen sopimus. Kyseessä tulee kuitenkin olla velvoiteoikeudellinen sopimus eli työnteko pelkästään perhe-, perintö-, yhtiö- tai julkisoikeudellisella perusteella ei riitä<sup>207</sup>. Toisaalta taas pelkkä sopimuksen puuttuminen ei kuitenkaan vielä sulje työsuhteen mahdollisuutta pois: työsopimuksen voidaan katsoa syntyvän myös hiljaisesti ilman nimenomaista sopimusta. Tällaisessa tilanteessa merkitykselliseksi nousee työn suorittajan sitoutuminen johonkin työsuoritukseen siten, että työn teettäjä on sen hyväksynyt. Myös osapuolten välisellä sopimuksella ja sen ehdoilla on merkitystä, kun arvioidaan, onko kyseessä työsuhde.<sup>208</sup> Oikeussuhteen luonnetta ja osapuolten keskinäistä tarkoitusta voidaan osoittaa monilla työntekemistä sekä -teettämistä koskevilla ratkaisuilla<sup>209</sup>. Näillä ehdoilla on usein myös painoarvoa arvioitaessa työn teettäjän johto- ja valvontaoikeuden muodostumista.

Tutkittaessa työn johdon ja valvonnan eli niin sanotun direktio-oikeuden toteutumista on kiinnitettävä huomiota paitsi sopimuksen sisältöön myös tosiasiallisiin työskentelyolosuhteisiin. Huomiota on kiinnitettävä esimerkiksi sopimuksessa sovittuihin työn tekemisen ja teettämisen ehtoihin.<sup>210</sup> Sovittujen ehtojen lisäksi on tarkasteltava myös sitä, missä määrin työtä on tosiasiasa johdettu ja valvottu sekä kuinka tarkasti työntekoa on seurattu, ohjeistettu ja työnjälkeä tarkastettu. Jo vähäinenkin määräysvalta työn suorittajaan nähden riittää.<sup>211</sup> Direktio-oikeuteen kuuluu työn suorittajan velvollisuus noudattaa työnantajan hänelle toimivaltansa rajoissa antamia ohjeita ja määräyksiä<sup>212</sup>. Tästä on

---

<sup>206</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 29; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 20 ja s. 36.

<sup>207</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 30.

<sup>208</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 36.

<sup>209</sup> Hallituksen esitys Eduskunnalle työsopimuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi 157/2000 vp, s. 57.

<sup>210</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 35-37; Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 20.

<sup>211</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 39-40.

<sup>212</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 37; Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 20.

säädetty myös nimenomaisesti TSL 3 luvun 1 §:ssä: "*Työntekijän on tehtävä työnsä huolellisesti noudattaen niitä määräyksiä, joita työnantaja antaa toimivaltansa mukaisesti työn suorittamisesta*". Työnantajalla on oikeus määritellä työn suoritustapa, laatu, laajuus sekä työn tekemisen aika ja paikka<sup>213</sup>. Näihin seikkoihin on kiinnitetty huomiota myös oikeuskäytännössä arvioitaessa direktiotunnusmerkin toteutumista. Toki on huomattava, että käytännössä työnantajan johdon ja valvonnan laajuus ja voimakkuus voivat vaihdella huomattavasti töiden erilaisten luonteen vuoksi. Lain lähtökohtana onkin tavanomainen direktiovalta.<sup>214</sup> Käsitteenä tavanomaisuus on kuitenkin varsin ongelmallinen, ja direktio-oikeuden syntymistä on puitu myös oikeuskäytännössä. Direktio-oikeuden olemassaoloon liittyvät tulkintavaikeudet oikeuskäytännössä ovat useimmiten koskeneet työsuhteen ja itsenäisen yrittäjyyden välistä rajanvetoa<sup>215</sup> eli juuri palkan ja työkorvauksen välistä rajanveto-ongelmaa.

Työsopimukseen on luonnollisesti sisällyttävä työn tekeminen. Myös työntekemiselle on asetettu erilaisia vaatimuksia: se voi olla aktiivista tai passiivista, mutta kyseessä on oltava käyttäytyminen, jolla on jonkinlaista taloudellista arvoa.<sup>216</sup> Työn suorittamisen välittömän hyödyn on kohdistuttava työnantajaan. Jos välittömän hyödyn työstä saa työn suorittaja eli töitä tehdään omaan lukuun, ei kyse pääasiallisesti voi olla työsuhteesta. Toki myös työsuhteessa työn suorittaja hyötyy työn tekemisestä muun muassa saamalla vastikkeen ja kerryttämällä työkokemusta, mutta hyötyminen on välillistä.<sup>217</sup> Työsuhteelle tyypillinen vastikkeellisuus on määritelty jo TSL 1:1 §:n 1 momentissa, eli työstä on maksettava työn suorittajalle vastiketta. Vastike on tavallisimmin rahaa, mutta työlainsäädännön soveltamista ei estä vastikkeen maksaminen myös muussa muodossa: se voi olla niin tavara, asunto kuin mahdollisuuskin rahan ansaitsemiseen<sup>218</sup>. Vastikkeella on kuitenkin oltava taloudellista arvoa<sup>219</sup>. Sillä, maksaako vastikkeen työnantajan puolesta

---

<sup>213</sup> Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 20.

<sup>214</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 37.

<sup>215</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 38-39.

<sup>216</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 33; Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 18.

<sup>217</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 34; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 32-33.

<sup>218</sup> HE 157/2000 vp, s. 56; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 34-35.

<sup>219</sup> Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 18; Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 35.

joku muu taho tai onko vastikkeella kiinteä määräytymisperuste ei ole merkitystä oikeus-suhteen kannalta<sup>220</sup>. Vastikkeen suuruudelle ei ole asetettu erityisiä vaatimuksia. Toi-saalta vastike ei kuitenkaan saa olla täysin mitätön verrattuna tehdyn työsuorituksen ar-voon. Tällöin vastiketunnusmerkin ei voida katsoa täyttyvän ja kyseessä ei näin ollen voi olla työlainsäädännön mukainen työsuhde. Työn tekemiseen on liityttävä jonkinlainen ansaintatarkoitus, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan työsuhteinen työ.<sup>221</sup> Työn suo-rittamisen vastikkeellisuudesta eli niin sanotusta vastikeolettamasta on säädetty erik-seen TSL 1:1 §:n 2 momentissa. Työsopimuslain soveltamista ei siis estä se, ettei vastik-keesta ole nimenomaisesti sovittu, jos on ilmeistä, ettei työtä ole tarkoitettu tehtäväksi vastikkeetta.

TSL 1:7 §:n 1 momentti kieltää sopimuksen osapuolisia siirtämästä työsopimuksen syn-nyttämiä oikeuksia tai velvoitteita kolmannelle osapuolelle ilman toisen sopijapuolen suostumusta, ellei toisin ole säädetty. Työsopimukseen viittaava tunnusmerkki on siten myös se, että sopijapuoli on henkilökohtaisesti velvollinen työn suorittamiseen<sup>222</sup>. Työ-sopimuksessa on nimenomaan kyse siitä, että työntekijä luovuttaa oman työvoimansa työnantajan käyttöön. Toimeksiantosuhteessa olevat yrittäjät tai ammatinharjoittajat sen sijaan eivät usein tällä tavoin henkilökohtaisesti sitoudu työn suorittamiseen.<sup>223</sup> Kun työsuhde lopulta katsotaan työsopimuslain mukaisesti syntyneen, tulee sopimussuhtee-seen sovellettavaksi myös muita työsuhteeseen sidottuja lakeja. Tällaisia lakeja ovat muun muassa vuosilomalaki (162/2005, VLL), työturvallisuuslaki (738/2002, TTL) sekä työntekijän eläkelaki (395/2006, TyEL). Esimerkiksi VLL 1 luvun 5 §:ssä määrätään vuosi-loman ansainnasta, VLL 5 luvussa vuosiloman antamisesta, TTL 2 luvussa työnantajan työturvallisuutta tukevista velvoitteista ja TyEL 2 luvun 4 §:ssä työntekijän oikeudesta eläketurvaan. Jos työnantaja on järjestänyt nämä ja muut näiden lakien mukaiset etuu-det työntekijälle, on tämä vahva merkki työsuhteen muodostumisen puolesta<sup>224</sup>.

---

<sup>220</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 35.

<sup>221</sup> Rautiainen & Äimälä, 2008, s. 18-19.

<sup>222</sup> Äimälä & Kärkkäinen, 2017, s. 31-32.

<sup>223</sup> Hietala ja muut, 2020, s. 33.

<sup>224</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta mak-settu palkka, alakappale Työsuhde.

#### 4.1.2 Työsuhteen tunnusmerkit vero-oikeudessa

Vaikka työlainsäädännön ja vero-oikeuden työsuhteen käsitteet eivät ole täysin yhteneväiset keskenään, on työsopimuslain mukainen työsopimuksen määritelmä aiemmin kerrotun mukaisesti vero-oikeuden työsuhteen käsitteen pohjana<sup>225</sup>. Vero-oikeuden työsuhteen käsite on kuitenkin laajempi kuin työlainsäädännössä. Kun työsopimuslain mukainen työsuhde muodostuu TSL 1:1 §:n 1 momentin työsopimuksen *kaikkien* tunnusmerkkien täytyessä, muodostuu verotuksellinen työsuhde pelkästään työsopimuksen teolla tai sen perusteella, että työn teettäjät ja tekijät ovat yksimielisiä työsuhteen olemassaolosta riippumatta siitä täyttyvätkö kaikki työsuhteen tunnusmerkit.<sup>226</sup> Myös Verohallinto on viime vuosina ohjeistuksessaan alkanut antamaan yhä enemmän painoarvoa työn suorittajan ja teettäjän väliselle sopimukselle ja työsopimuslain mukaisten työsopimuksen tunnusmerkkien painoarvo on vähentynyt<sup>227</sup>. Työnantajavelvoitteita ei kuitenkaan ole haluttu jättää ainoastaan osapuolten keskinäisen sopimuksen varaan, vaan myös työlainsäädännön mukaisille työsuhteen tunnusmerkeille tulee antaa arvioinnissa jonkin verran painoarvoa<sup>228</sup>.

Tutkittaessa vero-oikeudellisen työsuhteen syntymistä arvio perustetaan työsopimuslainsäädännössä määritellyn tavoin tietyille tunnusmerkeille, jotka ovat suurelta osin yhteneviä TSL:n säännösten kanssa. Tunnusmerkit eivät kuitenkaan ole täysin yhteneviä keskenään tai niillä voi olla vero-oikeudellisesti työsopimuslainsäädännöstä poikkeava painoarvo.<sup>229</sup> Vero-oikeudellisen työsuhteen arviointi perustuu kokonaisarviointiin<sup>230</sup>, ja yhtä oikeaa vastausta yksittäiseen tilanteeseen on usein hankala löytää, sillä eri tunnusmerkkien keskinäinen painoarvo voi vaihdella arvioijan mukaan. Työsuhteen kriteerit ovat siten aina tapauskohtaiset eivätkä lainkaan yksiselitteiset<sup>231</sup>. Toisinaan

---

<sup>225</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Peltomäki, 2020, s. 37-38.

<sup>226</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 159; Rabinä ja muut, 2019, s. 388-389.

<sup>227</sup> Peltomäki, 2020, s. 37-38.

<sup>228</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Rabinä ja muut, 2019, s. 388-389.

<sup>229</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 159; Verohallinto, 2019, kohta 2 Keskeisiä käsitteitä, alakohta 2.1 Palkan määritelmä; Rabinä ja muut, 2019, s. 388.

<sup>230</sup> HE 126/1994 vp, s. 9.

<sup>231</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

olennaisimpana työsuhteen perusteena pidetään vastikkeen määräytymisen perusteita<sup>232</sup>, toisinaan suurin painoarvo annetaan työskentelylle työnantajan johdon ja valvonnan alaisena eli niin sanotulle direktio-oikeudelle<sup>233</sup>.

Molemmilla näistä perusteista on epäilemättä tärkeä merkitys vero-oikeudellisen työsuhteen syntyä arvioitaessa. Palkkaustavalle ja vastikkeen määräytymiselle on annettava kokonaisarvioinnissa merkittävää painoarvoa<sup>234</sup>, vaikkakin työ- ja toimeksiantosuhteen vastikkeen määräytymisperusteet voivat olla keskenään myös samanlaiset. Työsuhteen olemassaoloa ei siten voi päätellä pelkästään vastikkeen määräytymisperusteella, mutta täysin merkityksettömiä nämä määräytymisperusteet eivät arvioinnissa kuitenkaan ole.<sup>235</sup> Vastikkeen määräytymisperusteeseen voi esimerkiksi toisinaan sisältyä sellainen taloudellinen riski, joka ei ole työsuhteelle tavanomainen<sup>236</sup>. Yritysriskillä onkin usein suuri painoarvo työsuhteen syntyä arvioitaessa<sup>237</sup>. Taloudellisen riskin lisäksi merkityksellisiä ovat mahdolliset sairaus- ja loma-ajan korvaukset<sup>238</sup>: tällaiset lakimääräiset korvaukset kuuluvat työsuhteeseen, mutta toimeksiantosuhteessa nämä eivät yleensä sisälly vastikkeen määräytymisperusteisiin<sup>239</sup>. Työsuhteelle on myös tyypillistä ylitöistä maksaminen sekä luontoisetujen antaminen<sup>240</sup>. Siten kun vastikkeeseen sisältyy tällaisia lakimääräisiä työsuhteelle ominaisia korvauksia tai muita työsuhteessa annettavia etuja, katsotaan työsopimuksen myös vero-oikeudellisesti syntyvän riippumatta työnantajan ja

---

<sup>232</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>233</sup> Peltomäki, 2020, s. 38.

<sup>234</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>235</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.8 Vastikkeen määräytyminen.

<sup>236</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Myrsky, 2012, s. 361; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>237</sup> Peltomäki, 2020, s. 62-63.

<sup>238</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>239</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.8 Vastikkeen määräytyminen, alakohta 5.8.2 Vastikkeen määräytyminen toimeksiantosuhteessa.

<sup>240</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

työntekijän mahdollisesta muusta sopimuksesta<sup>241</sup>. Tätä korostettiin myös nykyisen palkan käsitettä koskevan lainsäädännön esitöissä<sup>242</sup>.

Direktio-oikeuden syntyä tulkitaan verotuksellisesti samoin periaattein kuin työlainsäädännössä. Työsuhteelle on tyypillistä, että työnantaja voi päättää muun muassa miten työ tehdään ja milloin se tehdään<sup>243</sup>. Tämän lisäksi työnantajalla on oikeus määrätä työtehtävistä, työn tavoitteista, työssä käytettävistä työvälineistä ja materiaaleista sekä työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten korvaamisesta<sup>244</sup>. Pelkkä oikeus tällaiseen työn johtoon ja valvontaan riittää, eli työnantajan ei tosiasiallisesti tarvitse käyttää oikeuttaan<sup>245</sup>. Toisaalta taas jatkuvasti muuttuvassa työelämässä myös työsuhteessa tehtävän työnteon vapaus on lisääntynyt ja tämä tulee huomioida myös verotuksellisessa työsuhteen arvioinnissa<sup>246</sup>. Kun vain hetki sitten olennaisimpana EPL:n mukaisen työsuhteen tunnusmerkkinä pidettiin työskentelyä työnantajan direktiovallan alaisena<sup>247</sup>, on nykyään direktiovallan painoarvo verotuksellista työsuhdetta arvioitaessa vähäisempi kuin koskaan aiemmin. Yhä useammin työtä, jota on aiemmin pidetty yleisesti palkkatyönä, voidaan tehdä myös yrittäjänä. Tästä johtuen työ- ja toimeksiantosuhteissa vallitseva työn johto ja valvonta voivat näyttää hyvinkin samankaltaisilta, eikä pelkästään tällä perusteella siten voida enää päätellä, onko kyseessä työ- vai toimeksiantosuhte.<sup>248</sup>

---

<sup>241</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde.

<sup>242</sup> HE 126/1994 vp, s. 9.

<sup>243</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383; Peltomäki, 2020, s. 38.

<sup>244</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit.

<sup>245</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.

<sup>246</sup> Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto.

<sup>247</sup> Peltomäki, 2020, s. 38.

<sup>248</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.4 Työn johto- ja valvontaoikeus sekä työskentelyn itsenäisyys, alakohta 5.4.1 Työn johto- ja valvontaoikeus työsuhteessa.



Työsuhteelle on kuitenkin toimeksiantosuhdetta ominaisempaa se, että työ tehdään pääasiallisesti työnantajan hankkimilla ja kustantamalla välineillä<sup>249</sup>. Työnantaja on lähitökohtaisesti vastuussa tarvittavien työvälineiden järjestämisestä. Tarvittavien työvälineiden järjestäminen on siten yleensä osoitus työsuhteen syntymisestä. Toisaalta taas työn suorittaminen omilla työvälineillä ei automaattisesti estä työsuhteen syntymistä, vaan työsuhde voi olla olemassa myös silloin, kun työn suorittamiseen käytetään omia työvälineitä ja -koneita.<sup>250</sup> Poikkeuksena tästä ovat tietyt toimialat, joissa toiminta edellyttää kalliiden koneiden tai laitteiden käyttämistä. Näillä toimialoilla henkilön katsotaan aina olevan työsuhteessa, ellei hän itse omista tai vuokraa käypään hintaa työssä tarvitsemiaan koneita tai laitteita. Tällaisia toimialoja ovat esimerkiksi kuorma-, taksi- tai linja-auton kuljettaminen tai kaivinkoneurakointi.<sup>251</sup>

Työnantajan työvälineillä työskentelyyn liittyy läheisesti se, että myös työstä välittömästi aiheutuneet kustannukset kuuluvat yleensä työnantajalle<sup>252</sup>. Esimerkiksi työehtosopimuksissa on usein sovittu työstä aiheutuneiden kustannusten korvaamisesta työntekijälle<sup>253</sup>. Tällaisten sopimusehtojen noudattaminen on vahva osoitus myös vero-oikeudellisen työsuhteen syntymisestä. Toisaalta kustannusten korvaaminen voi perustua myös suorituksen saajan ja maksajan keskinäiseen sopimukseen tai muuhun sopimukseen<sup>254</sup>. Työstä aiheutuneiden kustannusten korvaaminen ei kuitenkaan ole työsuhteen syntymisen edellytys, eli työsuhde ei muutu toimeksiantosuhteeksi pelkästään sillä perusteella,

---

<sup>249</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383-384; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.5 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit, alakohta 5.5.1 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit työsuhteessa.

<sup>250</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.5 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit.

<sup>251</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.5 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit, alakohta 5.5.1 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit työsuhteessa.

<sup>252</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset.

<sup>253</sup> Peltomäki, 2020, s. 76; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, alakohta 5.9.1 Kustannusten korvaaminen työsuhteessa.

<sup>254</sup> Peltomäki, 2020, s. 75-76

ettei työstä aiheutuneita kustannuksia korvata<sup>255</sup>. Kustannusten korvaaminen perustuu kuitenkin yleensä siihen, että työntekijä työskentelee työnantajan lukuun<sup>256</sup>. Työnantajan lukuun työskentelylle tyypillinen tunnusmerkki on se, ettei työntekijä itse ole vastuussa toiminnan aiheuttamien kulujen suorittamisesta<sup>257</sup>, koska myös työn välitön taloudellinen tulos kohdistuu työn teettäjälle eli työnantajalle. Jos joku muu, esimerkiksi työntekijä, saa työn tuloksen hyödyn kokonaan hyväkseen, ei kyseessä voi olla verotuksellinen työsuhde.<sup>258</sup> Työntekijä hyötyy työn tekemisestä välillisesti palkan muodossa ja on oikeutettu palkkaansa riippumatta esimerkiksi työn lopputuloksesta tai myytyjen tuotteiden määrästä<sup>259</sup>.

Toisen lukuun työskentelylle on ominaista myös se, että työntekijän asemassa oleva ei usein osallistu merkittävien toimintaa koskevien päätösten tekemiseen, vaan työnantaja vastaa muun muassa tuotteiden ja palveluiden hinnoittelusta, markkinoinnista, asiakassuhteista ja aukioloajoista. Toisaalta työntekijä ei myöskään vastaa tekemänsä työn lopputuloksesta asiakkaaseen tai muuhun sopimuskomppaniin nähden. Mahdolliset takuu- ja korjausvaatimukset kohdistuvat työnantajaan ja työnantaja on muutenkin vastuussa mahdollisista työn lopputulokseen liittyvistä valituksista.<sup>260</sup> Työntekijä harvoin myöskään itse vastaa aiheuttamastaan vahingosta, sillä työnantajalla on vahingonkorvauslain (412/1974, VahL) 3 luvun 1 §:n 1 momentin perusteella vastuu työntekijän virheellä tai laiminlyönnillä työssä aiheuttaman vahingon korvaamisesta. Työnantajalla on isännän vastuu työntekijän tekemästä työstä<sup>261</sup>, ja tämän vuoksi työnantaja usein ottaa

---

<sup>255</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, alakohta 5.9.1 Kustannusten korvaaminen työsuhhteessa.

<sup>256</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 7 Työstä aiheutuneet kustannukset.

<sup>257</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset.

<sup>258</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhhteesta maksettu palkka, alakappale Toisen lukuun tehty työ.

<sup>259</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.3 Kenen lukuun työtä tehdään, alakohta 5.3.1 Työskentely työnantajan lukuun.

<sup>260</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.3 Kenen lukuun työtä tehdään, alakohta 5.3.1 Työskentely työnantajan lukuun sekä alakohta 5.10 Vastuut, takuut ja vakuutukset, alakohta 5.10.1 Vastuu-, takuu- ja vakuutusvelvoitteet työsuhhteessa.

<sup>261</sup> Peltomäki, 2020, s. 38.

vakuutuksen kattamaan työntekijän aiheuttamat vahingot ja vastuut, mikä on vahva osoitus työsuhteen synnystä myös vero-oikeudellisesti.<sup>262</sup>

Muita verotuksellista työsuhdetta arvioitaessa merkityksellisiä tekijöitä ovat esimerkiksi työsuhteen päättämiseen liittyvät ehdot, työn suorittamisen henkilökohtaisuus sekä mahdolliset sopimukseen sisällytetyt toimintaan liittyvät rajoitukset, muun muassa kilpailukieltosopimus<sup>263</sup>. Työsopimuslaissa<sup>264</sup> ja työehtosopimuksessa<sup>265</sup> on säädetty erilaisia irtisanomiseen liittyviä ehtoja, joiden noudattaminen puoltaa työsuhteen syntyä. Sopimukseen voi myös sisältyä työntekijän muuhun toimintaan liittyviä rajoituksia tai suoranainen kilpailukieltosopimus.<sup>266</sup> Tällaiset rajoitukset ovat ominaisia myös työsuhtelainsäädännön mukaiselle työsuhteelle, sillä työsuhtelaki nimenomaisesti rajoittaa työntekijän oikeutta tehdä sellaista työtä tai harjoittaa sellaista toimintaa, joka vahingoittaa hänen työnantajaansa<sup>267</sup>. Tällaisten ehtojen sisällyttäminen sopimukseen tukee siten myös verotuksellisen työsuhteen syntyä. Verotukselliseen työsuhteeseen kuuluu myös työn suorittamisen henkilökohtaisuus työlainsäädännössä edellytetyn tavoin. Työntekijä on siten itse velvollinen suorittamaan sovitut työt eikä voi esimerkiksi hankkia itselleen sijaista tekemään työtehtäviä hänen puolestaan. Toisaalta taas työntekijän sairastuessa tai ollessa lomalla työnantaja on velvollinen hankkimaan työntekijälle tarvittavan sijaisen.<sup>268</sup> Myös sosiaalivakuutusmaksuista saadaan viitettä työsuhteen syntymiselle<sup>269</sup>: jos työn teettäjä huolehtii esimerkiksi TyEL:n mukaisesti työn suorittajan eläketurvasta, on tämä vahva osoitus työsuhteen syntymisestä myös vero-oikeudellisesti.

---

<sup>262</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.10 Vastuut, takuut ja vakuutukset, alakohta 5.10.1 Vastuu-, takuu- ja vakuutusvelvoitteet työsuhteessa.

<sup>263</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarviointissa huomioon otettavat tunnusmerkit.

<sup>264</sup> TSL 6:3 § ja TSL 7 luku.

<sup>265</sup> Työsuojeluhallinto, 2021.

<sup>266</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.12 Kilpailun rajoittaminen ja kilpailukieltosopimus, alakohta 5.12.1 Kilpailun rajoittaminen työsuhteessa.

<sup>267</sup> TSL 3:3 § 1 kohta.

<sup>268</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.2 Työn suorittamisen henkilökohtaisuus ja valinnanvapaus.

<sup>269</sup> Myrsky & Svensk, 2016, s. 384.

Toisinaan työsuhteen syntyä pohdittaessa on myös vertailtava olosuhteita muihin työntekijöihin. Jos olosuhteet poikkeavat yrityksessä kiistattomasti työsuhteessa työskentelevien olosuhteista, on mahdollista, että kyseessä ei ole työsuhde.<sup>270</sup> Jos taas olosuhteissa ei ole eroa, on samoissa olosuhteissa työskentelevän tulonsaajan tulo lähtökohtaisesti palkkaa<sup>271</sup>. Loppupeleissä kuitenkin ratkaisu verotuksellisen työsuhteen syntymisestä joudutaan tekemään yksittäistilanteen kokonaisarvion perusteella<sup>272</sup>, jossa kiinnitetään huomiota edellä esitettyihin ja seuraavan sivun kuviossa 4 tiivistettyihin seikkoihin.

---

<sup>270</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383; Peltomäki, 2020, s. 37-38.

<sup>271</sup> Peltomäki, 2020, s. 38.

<sup>272</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Myrsky & Svensk, 2016, s. 383.



**Kuvio 4.** Verotuksellisen työsuhteen tunnusmerkkejä.

Kuviossa 4 esitetty lista verotuksellisen työsuhteen tunnusmerkeistä ei ole tyhjentävä mutta luo hyvän perustan työsuhteen synnyn arvioinnille. Arviointi ja kriteerit eivät kuitenkaan ole yksiselitteisiä<sup>273</sup>, mikä luo oman haasteensa työsuhteen synnyn arvioinnille.

<sup>273</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

## 4.2 Toimeksiantosuhteen syntyminen

Työkorvauksessa on varsin usein kyse itsenäisen yrittäjän tekemästä työstä maksetusta korvauksesta. Työkorvaus on kuitenkin mahdollista maksaa myös muulle kuin yrittäjyyden muodolliset tunnusmerkit täyttävälle yrittäjälle - pääasia on, etteivät työ- tai virkasuhteen eivätkä muunkaan palkkasuhteen tunnusmerkit täyty. Tällöin voidaan katsoa, että kyse on toimeksiantosuhteesta, jonka osapuolina ovat toimeksiantaja sekä toimeksisaaja.<sup>274</sup> Erityisesti yksittäisistä toimeksiannoista maksetut suoritukset voidaan yhä useammin nähdä työkorvauksena<sup>275</sup>. Punnittaessa ristiriitaa työ- vai toimeksiantosopimuksen syntymisen välillä arvioidaan tilannetta kokonaisuutena<sup>276</sup> ja arvioinnin pohjana käytetään työsuhteen tunnusmerkkien lisäksi erilaisia toimeksisaajan muodollisia ja tosiasiallisia tunnusmerkkejä<sup>277</sup>. Huomiota kiinnitetään paitsi y-tunnuksen hankkimiseen ja rekistereihin hakeutumiseen<sup>278</sup> myös palkkaustapaan ja siihen, kenen työvälineillä ja -aineilla työ tehdään, minkälaista työtä tehdään ja minkälaisia rajoituksia työ asettaa esimerkiksi työskentelyajalle-, paikalle ja työn tekemisen tavalle<sup>279</sup>.

Koska toimeksiantosuhteen arvioinnissa on työsuhteen arvioinnin tavoin kyse tilanteen kokonaisarviointista, ei kaikkien tunnusmerkkien tarvitse täytyä toimeksiantosuhteen syntymiseksi<sup>280</sup>. Huomionarvoista on, että arviointi tehdään maksajan havaittavissa olevien tunnusmerkkien, ei elinkeinotoiminnan yleisten tunnusmerkkien, perusteella<sup>281</sup>. Tähän liittyy vahvasti EPL 13 §:n 2 momentissa määritelty työn teettäjän rajattu selonottovelvollisuus: lain kohdan perusteella työn teettäjän ei tarvitse ottaa arvioinnissa huomioon sellaisia sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, joita työn teettäjä ei ole voinut havaita tai ei ole voinut tietää. Työn teettäjällä ei siten ole velvollisuutta selvittää tällaisia

---

<sup>274</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>275</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 65.

<sup>276</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>277</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66.

<sup>278</sup> Peltomäki, 2020, s. 62.

<sup>279</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde.

<sup>280</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>281</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.4 Muut kuin maksajan havaittavissa olevat tunnusmerkit.

sopimussuhteen ulkopuolisia asioita<sup>282</sup>, mutta toisaalta säännös ei estä ottamasta huomioon tällaisia seikkoja työn teettäjän eduksi. Työn teettäjä voi siten ottaa arvioinnissa huomioon sellaisia sopimussuhteen ulkopuolisia seikkoja, jotka puoltavat toimeksiantosuhteen syntymistä<sup>283</sup>. Tällaisia yleisiä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ovat muun muassa työn teettäjän toiminnan laajuus, yleisyys ja julkisuus<sup>284</sup>.

#### 4.2.1 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit

Toimeksiantosuhteen syntyä voidaan arvioida tiettyjen muodollisten tunnusmerkkien perusteella, joista yksi merkityksellisimmistä on yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen<sup>285</sup>. Kun työn suorittaa yrittäjä tai yritys, jonka yritystoiminnan aloittamiseen ja yrittäjänä toimimiseen liittyvät velvoitteet ovat kunnossa, voidaan kyseessä yleensä katsoa olevan toimeksiantosuhte<sup>286</sup>. Joillain toimialoilla esimerkiksi vaaditaan elinkeinotoiminnan harjoittamista varten toimilupa tai muu ilmoitus viranomaiselle<sup>287</sup>. Tällaisilla toimialoilla työn suorittajalla on lähtökohtaisesti oltava toimialalla tarvittava lupa tai muut viranomaisen vaatimat ilmoitukset kunnossa, jotta työn suorittaja voisi toimia toimeksiantosuhteessa<sup>288</sup>. Luvan tai muun ilmoituksen hoitaminen puhuu toimeksiantosuhteen puolesta. Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimimiseen liittyy vahvasti myös erilaisiin rekistereihin kuuluminen. Esimerkiksi ennakkoperintärekisteriin kuuluminen on tärkeä, joskaan ei pakollinen toimeksiantosuhteen puolesta puhuva tunnusmerkki<sup>289</sup>. EPL 25 §:n 2 momentin mukaan "*Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa,*

---

<sup>282</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

<sup>283</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Myrsky, 2012, s. 361.

<sup>284</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.4 Muut kuin maksajan havaittavissa olevat tunnusmerkit.

<sup>285</sup> Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.1 Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen.

<sup>286</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 65-66.

<sup>287</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Peltomäki, 2020, s. 62; Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.5 Luvan- ja ilmoituksenvaraiset elinkeinot.

<sup>288</sup> Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.5 Luvan- ja ilmoituksenvaraiset elinkeinot.

<sup>289</sup> Peltomäki, 2020, s. 61-62; Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohtat 4.3 Ennakkoperintärekisteriin kuuluminen sekä 4.4 Muiden rekistereiden merkitys.

*maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona*". Rekisteriin kuulumisen viittaa siis siihen, että toimintaa harjoitetaan toimeksiantosuhteelle tyypilliseen tapaan. Toisaalta pelkästään ennakkoperintärekisteröinninkään perusteella ei voida tehdä pitkälle meneviä päätöksiä toimeksiantosuhteen syntymisestä, sillä rekisteriin hakeutuminen on vapaaehtoista<sup>290</sup>. Täten myös ennakkoperintärekisteriin kuulumaton voi olla toimeksiantosuhteessa.

Yritystoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa harjoittavan on kuuluttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, kun tilikauden (12 kuukautta) tai kalenterivuoden liikevaihto ylittää 15 000 euron rajan<sup>291</sup>, ellei harjoitettua toimintaa ole arvonlisäverolaissa vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta<sup>292</sup>. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuulumisen on siten lähtökohtaisesti *pakollista*, kun toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa<sup>293</sup>. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuulumisen on yksi osoitus toiminnan harjoittamisesta muussa kuin työsuhteessa, mutta ennakkoperintärekisteröinnin tavoin kyseessä ei ole ehdoton edellytys toimeksiantosuhteen syntymiseen nähden. Kolmas mahdollinen yrittäjyyden puolesta puhuva rekisterimerkintä on työnantajarekisteriin kuulumisen<sup>294</sup>. EPL 31 §:n mukaan työnantajarekisteriin merkitään säännöllisesti palkkaa maksava työnantaja, ja palkkojen säännöllinen maksaminen puhuu sen puolesta, että toimintaa harjoitetaan yritystoiminnan muodossa.

Toisaalta pelkällä muodollisella yrittäjän statuksella tai mahdollisilla voimassa olevilla rekisterimerkinnöillä ei ole merkitystä, jos työn tekemisen olosuhteet viittaavat työsuhteen syntymiseen<sup>295</sup>. Yrittäjän muodollisella statuksella ei siten voi muuttaa työsuhdetta toimeksiantosuhteeksi, vaan myös muiden toimeksiantosuhteeseen viittaavien tunnusmerkkien tulee täytyä. Yksi tällainen merkittävä muodollinen tunnusmerkki on se, että

---

<sup>290</sup> Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.3 Ennakkoperintärekisteriin kuulumisen.

<sup>291</sup> AVL 2:3.1 §.

<sup>292</sup> AVL 4 luku.

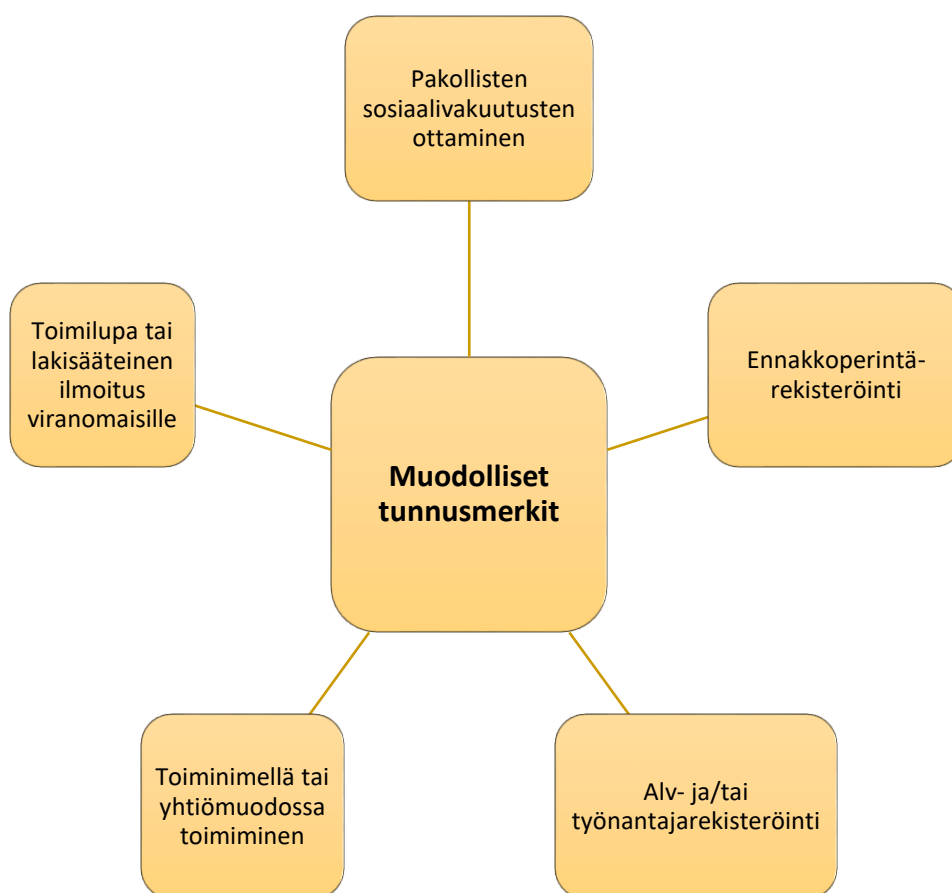
<sup>293</sup> AVL 1:1 §.

<sup>294</sup> Peltomäki, 2020, s. 62; Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.4 Muiden rekistereiden merkitys.

<sup>295</sup> Peltomäki, 2020, s. 62.



työn suorittaja huolehtii itse pakollisesta sosiaalivakuuttamisesta<sup>296</sup>. Tällaisia pakollisia vakuutuksia ovat muun muassa yrittäjän eläkelain (1272/2006, YEL) mukainen eläkevakuutus sekä työtapaturma- ja ammattitautilain (459/2015, TyTAL) 188-190 §:n mukainen yrittäjän työtapaturma- ja ammattitautivakuutus. Pelkästään näidenkään tunnusmerkien perusteella ei vielä voida tehdä varmoja johtopäätöksiä toimeksiantosuhteen syntymisestä, sillä esimerkiksi omassa osakeyhtiössään työskentelevä osakkeenomistaja voi olla YEL:n mukaan vakuutettu ja silti olla palkansaajana yrityksessään<sup>297</sup>.



**Kuvio 5.** Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit.

<sup>296</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.2 Pakolliset sosiaalivakuutukset.

<sup>297</sup> Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.2 Pakolliset sosiaalivakuutukset.

Tiivistetysti yrittäjyyden ja toimeksiantosuhteen puolesta puhuvat muodolliset tunnusmerkit on esitetty edellisen sivun kuviossa 5. On kuitenkin huomattava, että jos työn tekemisen todelliset olosuhteet viittaavat työsuhteen olemassaoloon, ei näillä muodollisilla tunnusmerkeillä ole merkitystä ratkaisua tehtäessä<sup>298</sup>. Pelkkä yrittäjyys ei siten sulje automaattisesti pois työsuhteen mahdollisuutta, sillä myös yrittäjä voi olla työsuhteessa. Toisaalta toimeksiantosuhteessa voi olla myös ilman, että yrittäjyyden muodolliset tunnusmerkit täyttyisivät<sup>299</sup>. Tällaisessa tilanteessa kokonaisarvio oikeussuhteen luonteesta suoritetaan toimeksiantosuhteen aineellisten tunnusmerkkien avulla.

#### 4.2.2 Toimeksiantosuhteen aineelliset tunnusmerkit

Toimeksiantosuhde syntyy lähtökohtaisesti toimeksiantosopimuksen tekemisellä<sup>300</sup>, mutta myös tosiasiallisten työskentelyolosuhteiden on vastattava sopimusta<sup>301</sup>. Tosiasiallisia olosuhteita arvioidaan työsuhteen arvioinnin tavoin useiden eri tunnusmerkkien avulla, joista mikään yksinään ei synnytä toimeksiantosuhdetta. Halutessaan solmia toimeksiantosuhteen tunnusmerkit on kuitenkin syytä ottaa jo sopimusta tehdessä huomioon, jolloin voidaan varmistua siitä, että sopimuksen sisältö vastaa tosiasiallista toimintaa sekä osapuolten tarkoitusta<sup>302</sup>. Esimerkinomainen luettelo toimeksiantosuhteen arvioinnissa käytettävistä aineellisista tunnusmerkeistä on esitetty seuraavan sivun kuviossa 6.

---

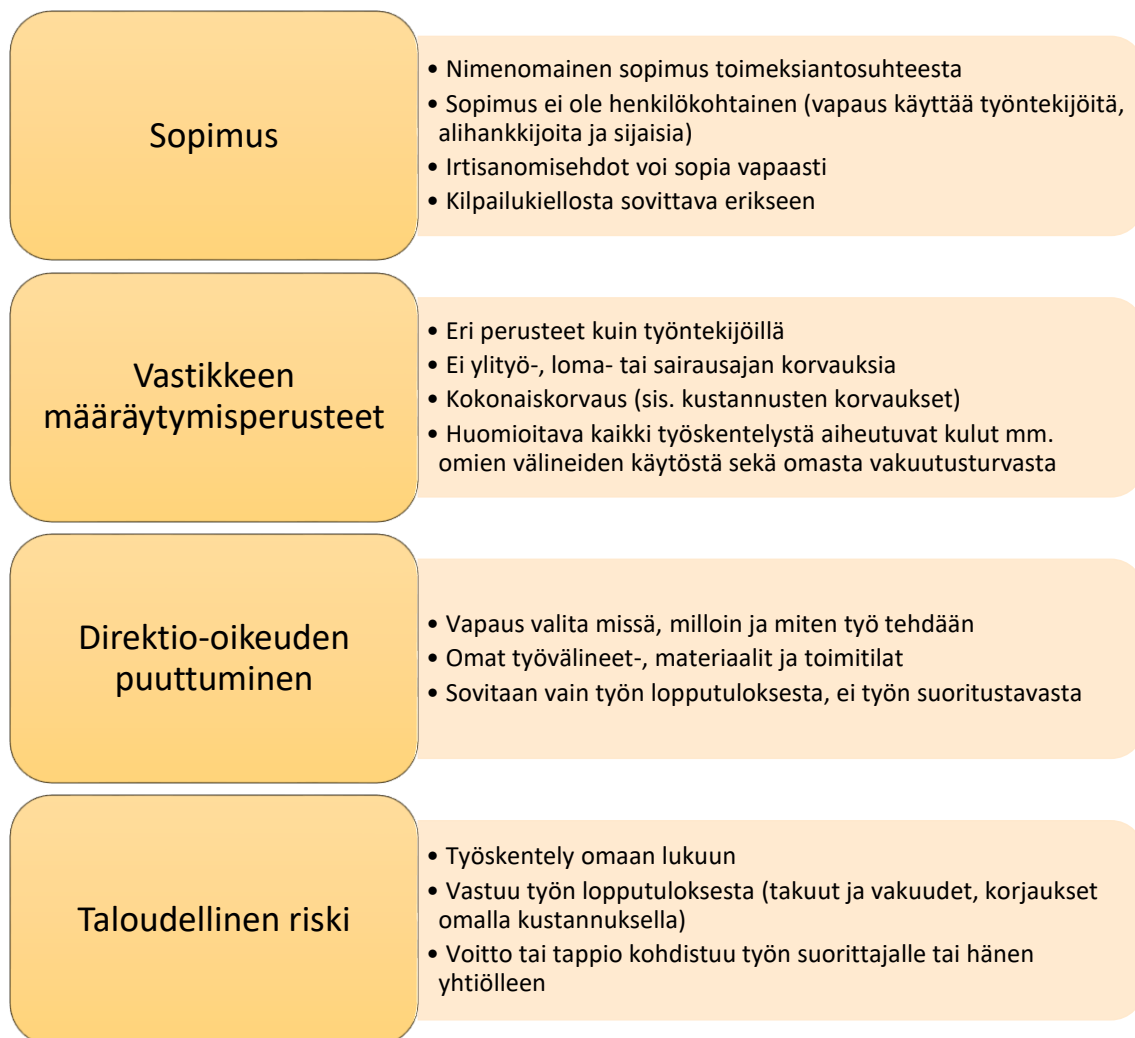
<sup>298</sup> Peltomäki, 2020, s. 62; Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto ja kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä.

<sup>299</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>300</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.1 Sopimus lähtökohtana.

<sup>301</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto ja kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä.

<sup>302</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66.



**Kuvio 6.** Toimeksiantosuhteen puolesta puhuvia aineellisia tunnusmerkkejä.

Kuten kuvio 6 on havaittavissa, aineellisissa tunnusmerkeissä on käytännössä suurelta osin kyse samojen tunnusmerkkien tarkastelusta kuin työsuhteen tunnusmerkeissä. Esimerkiksi kun työn teettäjän direktio-oikeuden syntyminen puhuu työsuhteen syntymisen puolesta<sup>303</sup>, on sen puuttuminen taas vahva osoitus toimeksiantosuhteen syntymisestä. Oikeuskäytännössä toimeksiantosuhteen määrittelyn keskiössä onkin ollut erityisesti työn teettäjän direktio-oikeuden puuttuminen<sup>304</sup>. Direktio-oikeuden puuttuminen ilme-nee siten, että toimeksisaajalla on lähtökohtaisesti mahdollisuus itse päättää, missä ja

<sup>303</sup> Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Peltomäki, 2020, s. 38.

<sup>304</sup> Peltomäki, 2020, s. 63.

milloin sovitun työn tekee<sup>305</sup>. Toimeksiantaja voi toki valvoa sovitun työn edistymistä ja pyrkiä yleisillä ohjeillaan varmistumaan siitä, että lopputulos on sovitun mukainen<sup>306</sup>. Pelkästään tämä ei perusta toimeksiantajalle direktio-oikeutta toimeksisaajaan nähden. Lähtökohtana tällaisissakin tilanteissa yleensä on, että toimeksisaaja voi valita työn suorittamistapansa vapaasti<sup>307</sup> ja toimeksiantaja valvoo usein ainoastaan lopputulosta, ei itse työn suorittamista. Myös sopimuksessa on usein sovittu vain työn lopputuloksesta.<sup>308</sup>

Toimeksiantosuhteeseen liittykin vahvasti se, että työn tilaajalla on oikeus työn lopputulokseen<sup>309</sup>. Lopputuloksen on vastattava sovittua ja vastuu työn lopputuloksesta on nimenomaan työn suorittajalla. Toisin kuin työsuhteessa, toimeksiantosuhteessa työn suorittaja nimenomaisesti vastaa tekemästään työstä ja hoitaa mahdolliset tarvittavat korjaukset omalla kustannuksellaan. Työn suorittaja voi joutua myös antamaan työn teettäjälle takuun tai muun vakuuden.<sup>310</sup> Vastuu työn lopputuloksesta liittyy vahvasti yritysriskiin, ja yritysriskin olemassaololle onkin annettu oikeuskäytännössä merkittävää painoarvoa toimeksiantosuhteen syntyä punnitessa<sup>311</sup>. Yritysriski on usein havaittavissa myös vastikkeen määräytymisperusteessa, ja vastikkeen määräytymisperusteeseen voi liittyä monenlaisia piirteitä, jotka tukevat toimeksiantosuhteen syntymistä. Työstä maksettavan korvauksen lisäksi työn suorittajalle ei esimerkiksi makseta mahdollisia loma- tai sairausajan korvauksia eikä ylityökorvauksia.<sup>312</sup> Tällaisten korvausten

---

<sup>305</sup> Peltomäki, 2020, s. 63; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.4 Työn johto- ja valvontaoikeus sekä työskentelyn itsenäisyys, alakohta 5.4.2 Työskentelyn itsenäisyys toimeksiantosuhteessa.

<sup>306</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.4 Työn johto- ja valvontaoikeus sekä työskentelyn itsenäisyys, alakohta 5.4.2 Työskentelyn itsenäisyys toimeksiantosuhteessa.

<sup>307</sup> Peltomäki, 2020, s. 63.

<sup>308</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.4 Työn johto- ja valvontaoikeus sekä työskentelyn itsenäisyys, alakohta 5.4.2 Työskentelyn itsenäisyys toimeksiantosuhteessa.

<sup>309</sup> Peltomäki, 2020, s. 63.

<sup>310</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.10 Vastuut, takuut ja vakuutukset, alakohta 5.10.2 Vastuu-, takuu- ja vakuutusvelvoitteet toimeksiantosuhteessa.

<sup>311</sup> Peltomäki, 2020, s. 63.

<sup>312</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66; Peltomäki, 2020, s. 61-62; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.8 Vastikkeen määräytyminen, alakohta 5.8.2 Vastikkeen määräytyminen toimeksiantosuhteessa.

puuttuminen osoittaa usein sellaista taloudellista riskiä, joka ei ole ominaista työsuh-  
teessa<sup>313</sup>. Toisaalta vastikkeen määräytymisperustetta voidaan myös vertailla yhtiössä  
työskenteleviin työntekijöihin: kun työn suorittajan vastike määräytyy työntekijöihin  
nähdessä eri tavalla, on kyse harvoin työsuhteesta vaan kyseessä on toimeksianto-  
suhde.<sup>314</sup>

Toimeksiantosuhteelle on tyypillistä myös se, että työ suoritetaan omilla työvälineillä ja  
-materiaaleilla sekä toisinaan myös omissa toimitiloissa<sup>315</sup>. Toisaalta työskentely voi  
edellyttää työn tekemistä toimeksiantajan tiloissa eikä tämä tee sopimussuhteesta auto-  
maattisesti työsuhdetta. Sellaisenaan työskentelypaikka ei siten määrittele sopimussuh-  
teen luonnetta, mutta voi tarjota viitteitä jommankumman sopimustyyppin puolesta.<sup>316</sup>  
Työskentelypaikkaa merkityksellisempi tunnusmerkki on omilla työvälineillä ja -materi-  
aaleilla työskentely, joka ei sekään ole toimeksiantosuhteen ehdoton edellytys, sillä toi-  
sinaan työ joudutaan suorittamaan työn teettäjän omilla laitteilla esimerkiksi tietotur-  
vasyistä<sup>317</sup>. Pelkästään tämä ei sulje pois toimeksiantosuhteen mahdollisuutta. Tietyissä  
tilanteissa työn suorittajan on kuitenkin hankittava toiminnan harjoittamisessa tarvitta-  
vat laitteet itse esimerkiksi ostamalla, vuokraamalla tai leasingsopimuksella, jotta ky-  
seessä voidaan katsoa olevan toimeksiantosuhte. Vaatimus on ehdoton aloilla, joissa  
toiminnan harjoittamiseen tarvitaan kalliita koneita, esimerkiksi kuorma-autoa tai kai-  
vinkonetta.<sup>318</sup>

Omilla työvälineillä, -laitteilla ja -materiaaleilla työskentely on yleensä huomioitu vastik-  
keen perusteessa, sillä toimeksiantosuhteelle on tyypillistä sopia kokonaiskorvauksesta,

---

<sup>313</sup> HE 126/1994 vp, s. 9.

<sup>314</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66.

<sup>315</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 39; Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>316</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 39.

<sup>317</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 29; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset  
tunnusmerkit, alakohta 5.5 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit, alakohta 5.5.2 Työvälineet, tarvikkeet ja  
materiaalit toimeksiantosuhteessa.

<sup>318</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 66.

joka kattaa myös työskentelystä aiheutuneet kustannukset<sup>319</sup>. Työn teettäjällä ei kuitenkaan ole toimeksiantosuhteessa velvollisuutta korvata kustannuksia erikseen, ellei näin ole nimenomaisesti sovittu. Siksi onkin tyypillistä, että sopimusta tehdessä sovitaan työstä maksettavan korvauksen lisäksi erikseen maksettavista kustannusten korvauksista: kokonaiskorvaus on voitu jakaa esimerkiksi työn osuuteen, tarvikkeisiin ja matkakustannusten korvauksiin.<sup>320</sup> Pelkästään tällainen erittely ei sulje pois toimeksiantosuhteen mahdollisuutta<sup>321</sup>. Korvauksessa on tyypillisesti huomioitu kustannusten lisäksi myös yrittäjän vastuu omasta vakuutusturvasta<sup>322</sup>.

Toimeksiantosuhteessa työn suorittaja tekee töitä omaan lukuunsa, eli työstä välittömästi koitua taloudellinen hyöty tulee joko hänelle itselleen tai hänen omistamalleen yritykselle. Työn suorittaja pääsee siten itse nauttimaan toimintansa mahdollisesti kerätyistä voitosta mutta toisaalta vastaa myös itse toiminnasta aiheutuvista tappioista.<sup>323</sup> Tällainen taloudellinen riski ei kuulu työsuhteeseen vaan on nimenomaan toimeksiantosuhteen tunnusmerkki<sup>324</sup>. Jos taas sopimuksella tai muulla järjestelyllä työn voiton tai tappion mahdollisuus on siirretty kokonaan työn teettäjälle, kyseessä on työsuhde eikä toimeksiantosuhte. Toimeksiantosuhteessa työn suorittaja on muutenkin vastuussa kokonaistoiminnastaan ja toimintansa järjestämisestä: työn suorittaja ei yleensä sitoudu työn tekemiseen henkilökohtaisesti vaan voi käyttää työskentelyyn omaa työntekijää tai alihankkijaa ja järjestää itse sijaisen esimerkiksi itse sairastuessaan<sup>325</sup>. Tällaisten apulaisten tai sijaisten käyttämiseen toimeksisaaja ei tarvitse työn

---

<sup>319</sup>Mattinen ja muut, 2020, s. 39; Peltomäki, 2020, s. 61; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, alakohta 5.9.2 Kustannusten korvaaminen toimeksiantosuhteessa.

<sup>320</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, alakohta 5.9.2 Kustannusten korvaaminen toimeksiantosuhteessa.

<sup>321</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 39; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, alakohta 5.9.2 Kustannusten korvaaminen toimeksiantosuhteessa.

<sup>322</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>323</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.3 Kenen lukuun työtä tehdään, alakohta 5.3.2 Työskentely toimeksisaajan omaan lukuun.

<sup>324</sup> Kondelin & Peltomäki, 2021, s. 65.

<sup>325</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.2 Työn suorittamisen henkilökohtaisuus ja valinnanvapaus.

teettäjän lupaa<sup>326</sup>. Toisinaan työn teettäjä haluaa nimenomaan tietyn henkilön tai yrityksen työn suorittajaksi esimerkiksi heidän ammattitaitonsa vuoksi. Jos toimeksiantosuhteen muut tunnusmerkit täyttyvät, pelkästään tällainen henkilökohtaisuus ei muuta toimeksiantosuhdetta työsuhteeksi.<sup>327</sup>

Omaan lukuun työskentelyyn ja työskentelyn itsenäisyyteen liittyy vahvasti se, että toimeksiantosuhteessa työn suorittajalla on lähtökohtaisesti oikeus ottaa vastaan myös muita toimeksiantoja<sup>328</sup>. Kun työsopimuslaissa säädetään erilaisia rajoituksia työntekijän muille toiminnoille<sup>329</sup>, toimeksiantosuhteessa työn suorittajan oikeutta ottaa vastaan muita toimeksiantoja ei yleensä ole rajoitettu<sup>330</sup>. Ehdon tulee myös tosiasiallisesti eli sopimuksen tekeminen muiden tahojen kanssa ei saa johtaa toimeksiantosuhteen päättymiseen. Eri asia on, että yrittäjä itse ei voimavarojensa tai ajankäytön vuoksi voi ottaa vastaan muita toimeksiantoja.<sup>331</sup> Siten työsuhdetta ei muodostu automaattisesti sen perusteella, että työn suorittajalla tekee töitä vain yhdelle työn teettäjälle<sup>332</sup>. Lähtökohtaisesti työn suorittajalla on myös oikeus kilpailla toimeksiantajiensa kanssa. Sopimukseen on toki mahdollista sisällyttää kilpailukielloa koskeva rajoitus, mutta ilman nimenomaista sopimusta kilpailukiellosta työn suorittajalla on oikeus kilpailuun. Toinen asia mitä toimeksiantosuhteessa ei noudateta ilman erillistä mainintaa ovat irtisanomisehdot: jos muusta ei sovita, toimeksiantosuhteeseen voidaan päättää yksipuolisesti ilman minkäänlaista irtisanomisaikaa tai -korvausta. Koska toimeksiantosuhteeseen ei sovelleta työsopimuslakia tai työehtosopimuksia, sopimuksen osapuolet voivat vapaasti sopia tai olla sopimatta sopimussuhteessa noudatettavista irtisanomisehdoista.

---

<sup>326</sup> Peltomäki, 2020, s. 61; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.2 Työn suorittamisen henkilökohtaisuus ja valinnanvapaus.

<sup>327</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.2 Työn suorittamisen henkilökohtaisuus ja valinnanvapaus.

<sup>328</sup> Peltomäki, 2020, s. 61.

<sup>329</sup> TSL 3:3-5 §.

<sup>330</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38; Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.12 Kilpailun rajoittaminen ja kilpailukiello, alakohta 5.12.2 Toimeksiantojen rajoittaminen ja kilpailukiello toimeksiantosuhteessa.

<sup>331</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.12 Kilpailun rajoittaminen ja kilpailukiello, alakohta 5.12.2 Toimeksiantojen rajoittaminen ja kilpailukiello toimeksiantosuhteessa.

<sup>332</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 38.

Sopimusvapaus irtisanomiseen liittyvissä asioissa mahdollistaa sen, että osapuolet saattavat sopia ehdot työsopimuslakia tai työehtosopimuksen määräyksiä vastaaviksi. Oikeussuhde ei kuitenkaan muutu työsuhteeksi pelkästään tällä perusteella<sup>333</sup>, vaan kyse on aina tilanteen kokonaisarvioinnista<sup>334</sup>.

---

<sup>333</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.11 Irtisanomista koskevat ehdot, alakohta 5.11.2 Sopimuksen irtisanominen toimeksiantosuhteessa.

<sup>334</sup> Peltomäki, 2020, s. 39-40 ja s. 61; Verohallinto, 2019, kohta 1 Johdanto.



## 5 Ennakoitavuus oikeuskäytännön valossa

### 5.1 Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä

Palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa on puitu eri oikeusasteissa tasaisin väliajoin vuoden 1995 ennakkoperintälain muutoksen voimaantulon jälkeen. Tapauksia löytyy niin hallinto-oikeusasteelta (HAO)<sup>335</sup> kuin korkeimmasta hallinto-oikeudestakin (KHO)<sup>336</sup> - oikeuskäytännön muovautumisen kannalta merkittävimmät tapaukset ovat KHO:n julkaisemat päätökset, joiden on useimmiten tarkoitus toimia ratkaisuohjeena myöhempiä samankaltaisia tapauksia varten<sup>337</sup>. KHO:n ratkaisuilla yleisestikin pyritään turvaamaan verotuksen yhtenäisyyttä ja ennakoitavuutta<sup>338</sup>. Erityisesti vuosikirjapäätöksillä on merkitystä lain soveltamisen kannalta<sup>339</sup>. Tämän vuoksi tutkittavaksi oikeuskäytännöksi on pyritty valitsemaan nimenomaan KHO:n vuosikirjapäätöksiä, sillä niiden erityisluonteen ja -merkityksen vuoksi ennakoitavuuden toteutuminen näissä ratkaisuissa on tärkeää. Tutkimusaineistoon on valittu myös muutama KHO:n lyhyt ratkaisuseloste sekä julkaisematon päätös sen perusteella, että näihin on toisinaan viitattu sekä Verohallinnon ohjeissa että oikeuskirjallisuudessa. Ennakoitavuuden tulisi toteutua myös näissä ratkaisuissa, sillä ennakoitavuus ei ole riippuvainen päätöksen julkaisumenetelmästä, vaan kyseessä on yleisesti verotus- ja oikeuskäytännössä vallitseva periaate.

Palkkaa ja työkorvausta koskevia tapauksia tutkiessa on syytä tiedostaa, että osassa oikeuskäytännöstä löytyvissä ratkaisuissa on sovellettu vielä vanhaa, vuoden 1959 ennakkoperintälakia. Tähän lakiin on kuitenkin vuoden 1995 muutoksella sisällytetty nykyisen ennakkoperintälain 13 §:ää ja 25 §:ää vastaavat palkan ja työkorvauksen määritelmät. Koska työkorvauksen määritelmä on lisätty lainsäädäntöön vasta vuodesta 1995, ei tätä aiempia vuosia koskeva oikeuskäytäntö anna suoraa vastausta nykylainsäädännön

---

<sup>335</sup> Mm. Turun HAO 14.6.2016 taltio 13/0391/3 ja Turun HAO 19.3.2001 taltio 01/0105/3.

<sup>336</sup> Mm. KHO 1997:106, KHO 1998:62, KHO 2013:1, KHO 2015:161, KHO 2016:35 ja KHO 2016:154.

<sup>337</sup> Myrsky, 2011, s. 8-9; Myrsky & Svensk, 2016, s. 58.

<sup>338</sup> Rabinä ja muut, 2017, s. 249.

<sup>339</sup> Korkein hallinto-oikeus, 2021, kohta Päätösten julkaisukäytäntö.

mukaiseen työkorvauksen tulkintaan<sup>340</sup> eikä tällaisilla tapauksilla ole tutkimusongelmien kannalta merkitystä. KHO:n oikeuskäytäntöä ja ennakoitavuuden toteutumista analysoidessa kiinnitetäänkin siis huomiota vain oikeustapauksiin, jotka koskevat verovuotta 1995 tai tätä myöhempiä verovuosia. Tämän jälkeen tutkimuksen kannalta oleellisten lainkohtien sisällössä ei ole tapahtunut muutosta, vaikka ennakkoperintälakia on myös tämän jälkeen uudistettu<sup>341</sup>.

Alla olevassa taulukossa 2 on esitetty tiivistetysti KHO:n verovuodesta 1995 alkaen antamia päätöksiä palkan ja työkorvauksen väliseen rajanvetoon liittyen sekä niissä esiintyvät työsuhdetta ja/tai toimeksiantosuhdetta tukevat tunnusmerkit sekä KHO:n ratkaisun lopputulos siitä, onko tapauksessa katsottu verotuksellisen työsuhteen syntyvän, jolloin korvaus on palkkaa (P) vai onko kyseessä katsottu olevan toimeksiantosuhte, josta saatu korvaus on työkorvausta (T).

**Taulukko 2.** Korkeimman hallinto-oikeuden palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevia ratkaisuja.

Ratkaisu	Työsuhteen tunnusmerkit	Toimeksiantosuhteen tunnusmerkit	Palkkaa (P) vai työkorvausta (T)
KHO 1997:106		<b>Muodolliset:</b> Yritys, alvrekisteri, ennakkoperintärekisteri <b>Aineelliset:</b> Urakkasopimus, omat työvälineet ja oma vakuutusurva, urakkahinta, ei lomakorvauksia, ei sovittua työaikaa, ei direktio-oikeutta	T
KHO 1997:436		<b>Muodolliset:</b> Yritys, ennakkoperintärekisteri	T

<sup>340</sup> Peltomäki, 2020, s. 63.

<sup>341</sup> mm. Hallituksen esitys Eduskunnalle ennakkoperintälainsäädäntöä ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi 202/1996 vp.

		<p><b>Aineelliset:</b> Itsenäinen vastuu työn suorittamisesta (esim. sijaisen avulla), työnteko omaan lukuun, vastuu vahingoista, oltava oma vakuutus, ei sairaus- tai lomajan korvauksia, ei matkakulukorvauksia, työn teettäjä ei maksa sosiaali- ja eläkemaksuja</p>	
KHO 1998:61		<p><b>Muodolliset:</b> Yritys, ennakkoperintärekisteri</p> <p><b>Aineelliset:</b> Omat työtilat, laitteet ja ohjelmat, työn teettäjä ei maksanut vakuutus- tai eläkemaksuja, ei lomakorvauksia eikä muita työsuhteeseen perustuvia etuja</p>	T
KHO 1998:62		<p><b>Aineelliset:</b> Työn suorittajalla vastuu työn kustannuksista ja vakuutuksista, omat työtilat, oikeus käyttää apulaisia, oikeus ottaa muita toimeksiantoja ja harjoittaa muuta toimintaa</p>	T
KHO 1999:2430	Osa tehtävistä työn teettäjän tiloissa, vastikkeen määräytymisperuste sama kuin muilla, työn suorittaja ei työskennellyt muualla, työskentely työn teettäjän lukuun	<p><b>Muodolliset:</b> Yritys</p> <p><b>Aineelliset:</b> Ei sopimusta työsuhteesta, työn suorittajan itsenäinen vastuu kurssin sisällöstä</p>	P

KHO 2002:88	Työn teettäjän välineet ja varusteet, työn teettäjä huolehti saaliin myynnistä	<b>Aineelliset:</b> Eri palkkausperuste kuin työntekijöillä	P
KHO 2004:5	Työn teettäjän toimitila ja laitteet, työskentely ei eronnut työsuhteessa olevista	<b>Muodolliset:</b> Yritys, ennakkoperintärekisteri <b>Aineelliset:</b> Suunnitteli itse työnsä	P
KHO 2011:31	Henkilökohtaisuus, tehtävän luonne (vain luonnollinen henkilö voi toimia kys. tehtävässä)	<b>Muodolliset:</b> Yritys <b>Aineelliset:</b> Työskentely omaan lukuun	P
KHO 2013:1	Henkilökohtaisuus, työn teettäjän työtilat ja -välineet	<b>Muodolliset:</b> Yritys <b>Aineelliset:</b> Toimeksiantosuhde, mahdollisuus ottaa vastaan muita toimeksiantoja, (osittain) kiinteä korvaus toimeksiantosta	P
KHO 2015:161	Nimetty henkilö, toimitusjohtajaa koskevien sääntöjen soveltaminen	<b>Muodolliset:</b> Yritys <b>Aineelliset:</b> Toimeksianto, kiinteä kuukausikorvaus, työn suorittajalla ei ole vaikutusta korvauksen maksamiseen tai suuruuteen, toimitusjohtajan tehtävät vastaavat isännöitsijän tehtävää (eivät toimitusjohtajan tehtävää)	T
KHO 16.11.2015/3293 (julkaisematon)	Työn suorittaminen työn teettäjän tiloissa, työn teettäjä hankkinut tarvittavat työmateriaalit	<b>Muodolliset:</b> Yritys <b>Aineelliset:</b> Toimeksiantosopimus, ei työn johtoa, työn suorittajan vastuu omista vakuutuksista, vastuu käyttämistään aliurakoitsijoista, ei	T

		sairaus- tai loma-ajan korvauksia	
KHO 2016:35	Aiempi työsuhde samaan työn teettäjään samanlaisista työtehtävistä, työtehtävien osittainen suorittaminen työn teettäjän tiloissa ja laitteilla, oikeus veloittaa ylitöistä	<b>Muodolliset:</b> Yritys, ennakkoperintärekisteri, alv-rekisteri <b>Aineelliset:</b> Ei määräyksiä työajasta, vapaus suorittaa sovitut tehtävät halumallaan tavalla, ei rajoitusta muun toiminnan harjoittamiselle, vapaasti sovittu irtisanomisaika, työn suorittajan vastuu omista vakuutuksista ja lomajärjestelyistä, ei oikeutta henkilökuntaetuihin, ei sairaus- ja loma-ajan korvauksia	T
KHO 2016:154	Työn suorittajalla ei alalla tarvittavaa toimilupaa, työn teettäjä kantaa toiminnan taloudellisen riskin, olosuhteissa ei eroa työsuhhteessa oleviin, työn teettäjän vakuutus kattaa työn suorittajan toiminnan, työn teettäjällä vastuu asiakkaisiin nähden (vaikka työn suorittajalla oma vastuuvakuutus)	<b>Muodolliset:</b> Yritys <b>Aineelliset:</b> Sopimuksen solmiminen yrityksen nimiin, laskutus yrityksen kautta, palkkiot yrityksen tilille, sopimuksen mukaan työn teettäjä ei ole velvollinen maksamaan työn päättymiseen liittyviä korvauksia, loma- tai ylityökorvauksia, sosiaaliturvamaksuja tai muita lakisääteisiä työsuhhteeseen kuuluvia etuja, ei muuta toimintaa koskevia rajoituksia, oma vastuuvakuutus	P

KHO 29.9.2016/4161 (julkaisematon)	Aiempi työsuhde samaan työn teettäjään, työ suoritetaan työn teettäjän toimitiloissa työn teettäjän välineillä ja tarveaineilla	<b>Muodolliset:</b> Yritys, ennakkoperintärekisteri, alv-rekisteri  <b>Aineelliset:</b> Ei direktio-oikeutta, ei sairaus- tai loma-ajan korvauksia, ei oikeutta henkilökunta-etuuksiin, hinnassa huomioitu hyvitys työn teettäjän laitteiden käytöstä, työn suorittaja huolehtinut omista vakuutuksista	T
--	---	---	---

## 5.2 Ennakoitavuuden toteutuminen KHO:n ratkaisuisissa

### 5.2.1 Tunnusmerkkien kokonaisarviointi

Kuten aiemmin on todettu, vuoden 1995 ennakkoperintälain muutoksen yhtenä tavoitteena oli tiivistää ennakonpidätyksen alaisen palkan käsitettä ja siten edistää erilaisissa yritysmuodoissa toimimista sekä poistaa verotuksellisia yrittäjyyden esteitä. Hallituksen esityksen mukaisesti arvioitaessa työsuhteen olemassaoloa tulisi kiinnittää huomiota muun muassa työn teettäjän johto- ja valvontaoikeuteen, palkkaustapaan sekä työvälineiden ja -tarveaineiden hankintaan.<sup>342</sup> Lain voimaantulon jälkeinen oikeuskäytäntö on seurannut melko tarkoin hallituksen esityksen tavoitteita, ja lopputulos on lakimuutoksen tavoitteisiin nähden ollut varsin ennakoitavaa. Ensimmäinen ennakkoperintälain uudistuksen jälkeen julkaistu KHO:n palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskeva ratkaisu, KHO 1997:106, on oiva osoitus tästä ennakoitavuuden toteutumisesta. Tapauksessa oli kyse metsurin kanssa tehdystä sopimuksesta, ja metsuri on ammattialana lähikohtaisesti sellainen, jossa työskennellään työsuhhteessa<sup>343</sup>. Ratkaisussa on kuitenkin annettu ratkaisevaa painoarvoa työskentelyn tosiasiallisille olosuhteille, jotka ovat

<sup>342</sup> HE 126/1994 vp, s. 5 ja s. 8-9.

<sup>343</sup> Peltomäki, 2020, s. 40.

tukeneet toimeksiantosuhteen syntymistä: yrittäjyyden muodollisille tunnusmerkeille (y-tunnus, arvonlisäverovelvollisuus ja ennakkoperintärekisteröinti), omilla työvälillä työskentelylle, direktio-oikeuden puuttumiselle, oman vakuutusturvan hoitamiselle ja lomakorvausten puuttumiselle. Tapauksessa tehdyn kokonaisarvioinnin perusteella suoritus on näiden seikkojen perusteella alalle tavanomaisen käytännön sijaan katsottu työkorvaukseksi. Kokonaisarvioinnille on siten annettu sellaista merkitystä, jota ennakkoperintälain uudistuksella on tavoiteltukin<sup>344</sup>.

Tapauksen KHO 1997:106 jälkeen julkaistut 1990-luvun loppupuolen ratkaisut ovat keskenään hyvinkin johdonmukaisia ja ovat seuranneet KHO 1997:106:n määrittelemiä kokonaisarvioinnin suuntaviivoja. Verotuksen ennakoitavuuden voidaan siis katsoa toteutuneen. Kuten tapauksessa KHO 1997:106, myös KHO 1997:436:ssa ja KHO 1998:61:ssa on ollut kyse sopimuksesta, joka on tehty yrityksen perustaneen työn suorittajan kanssa. Yritykset ovat olleet merkittynä ennakkoperintärekisteriin, ja jo rekisteröinnin edellytykseksi on asetettu elinkeinotoiminnan, maatalouden tai muun tulonhankkimistoiminnan harjoittaminen<sup>345</sup>. Lähtökohtaisesti muodolliset tunnusmerkit ovat siten tukeneet työn suorittamista toimeksiantosuhteessa, mutta luvussa 4.2.1. kerrotun mukaisesti arviota ei voi puhtaasti perustaa muodollisille tunnusmerkeille, sillä myös yrittäjä voi työskennellä työsuhhteessa<sup>346</sup>. Tapauksissa on siis täytynyt tarkastella myös sopimuksen sisältöä ja tosiasiallisia työskentelyolosuhteita. Kummassakaan näistä tapauksista ei ensinnäkään ollut sovittu työsuhhteesta, ja sopimus ja siinä nimenomaisesti ilmaistu tahtohan ovat verotuksellisen työ- tai toimeksiantosuhteen syntymisen lähtökohtana<sup>347</sup>. Myöskin vastikkeen määräytymisperuste sisälsi taloudellista riskiä muun muassa loma-ajan korvausten (KHO 1997:106, KHO 1997:436 ja KHO 1998:61) ja sairausajan korvausten (KHO 1997:436) puuttumisen johdosta. Sille, että tapauksissa KHO 1997:436 ja KHO 1998:61 veloitus on tapahtunut tuntiperusteisesti, ei ole annettu eikä olisi tullutkaan antaa painoarvoa, sillä vastike määräytyy työ- ja toimeksiantosuhteissa varsin usein samoin

---

<sup>344</sup> HE 126/1994 vp, s. 8-9.

<sup>345</sup> HE 126/1994 vp, s. 1.

<sup>346</sup> Peltomäki, 2020, s. 62; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä.

<sup>347</sup> HE 126/1994 vp, s. 9.

perustein<sup>348</sup>. Juuri muilla vastikkeen määräytymisen ehdoilla, esimerkiksi edellä mainituilla sairaus- ja loma-ajan korvausten puuttumisella, tehdään ero työ- ja toimeksiantosuhteen synnyn välille. Taulukossa 2. esitetyn mukaisesti näihin tapauksiin on sisältynyt myös muita toimeksiantosuhdetta tukevia aineellisia tunnusmerkkejä, jotka eivät ole työsuhteelle tyypillisiä. Puhtaasti työsuhdetta tukevia tunnusmerkkejä ei sen sijaan ole ollut. Oikeutetusti ja ennakkoidusti näissä kaikissa tapauksissa on siis katsottu kyseessä olevan toimeksiantosuhte, josta maksettu korvaus on ollut työkorvausta ja on voitu mak-  
saa työn suorittajan yritykselle.

Ratkaisu KHO 1998:62 seuraa pitkälti edeltäjiensä linjaa kokonaisarvioinnin ja siinä painotettujen seikkojen suhteen. Erityisesti ratkaisussa on yhteneväisyyksiä tapaukseen KHO 1998:61, sillä molemmissa näissä tapauksista on korostettu omien toimitilojen merkitystä arvioinnissa. Omien toimitilojen hankkimiseen liittyy lähtökohtaisesti sellainen yritysrisi, joka ei ole työsuhteelle ominainen.<sup>349</sup> Yritysrisiä heijastaa myös työn suorittajan vastuu työn kustannuksista ja työnteossa tarvittavista vakuutuksista<sup>350</sup>. KHO:n ratkaisuselosteessa on myös nimenomaisesti mainittu, että työn suorittajilla on ollut oikeus käyttää apulaisia sekä harjoittaa samalla muuta toimintaa. Aineelliset tunnusmerkit ovat siten vahvasti tukeneet toimeksiantosuhteen muodostumista ja on ollut perusteltua olettaa, että työ voidaan näissä oloissa suorittaa toimeksiantosuhteessa. Tähän on myös KHO päätynt ratkaisussaan ja katsonut tapauksen olosuhteissa maksetut korvaukset työkorvaukseksi.

Ratkaisut KHO 1997:106, KHO 1997:436, KHO 1998:61 ja KHO 1998:62 ovat edellä kerrotun mukaisesti noudattaneet yhteistä ratkaisulinjaa, mikä on omalta osaltaan vahvistanut verotuksen ennakoitavuutta aiheen tiimoilta. Ensimmäinen poikkeama ratkaisulinjasta on KHO 1999:2430, jossa on sivuutettu yritystoimintaa tukevat muodolliset

---

<sup>348</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.8 Vastikkeen määräytyminen.

<sup>349</sup> Peltomäki, 2020, s. 64.

<sup>350</sup> Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit.



tunnusmerkit ja katsottu maksetut palkkiot työn suorittajan palkaksi siitäkin huolimatta, että korvaukset on maksettu työn suorittaneen henkilön yhtiölle. Tapauksessa oli kyse koulutus- ja konsultointipalveluja tarjoavan yhtiön liikealan erikoisoppilaitoksen kanssa tekemästä sopimuksesta, jonka perusteella yhtiö järjesti tietyt oppilaitoksen merkonnin tutkintoon sisältyvät kurssit. Työn suorittaja oli vastuussa kurssien järjestämisestä kokonaisuudessaan eli vastasi niin opintomateriaalin ja etätehtävien laadinnasta, tehtävien tarkastuksesta sekä lähi- ja puhelinopetuksesta. Kurssit toteutettiin monimuoto-opetuksena ja luento-opetus järjestettiin oppilaitoksen eli työn teettäjän tiloissa. Vastike määräytyi oppilaitoksen yleisesti määrittämien maksuperusteiden mukaan. Näissä olosuhteissa KHO katsoi maksetut korvaukset palkaksi sivuuttaen osapuolten keskinäisen sopimuksen.

Hieman vastaavanlainen tapaus on KHO 2004:5, jossa oli kyse kansalaisopistolle tarjotusta kieltenopetuksesta. Opetustyöstä oli tehty sopimus työn suorittajan yhtiön kanssa. Yhtiön osakas, toimitusjohtaja ja hallituksen ainoa varsinainen jäsen laati itse opetus suunnitelman, jonka mukaisen opetuksen hän toteutti opiston toimitiloissa ja laitteilla. KHO antoi ratkaisussaan painoarvoa sille, että tosiasialliset työskentelyn olosuhteet eivät eronneet kansalaisopistoon työsuhteessa olevien opettajien olosuhteista. Perustelu on merkityksellinen, sillä kuten kappaleessa 4.2.2. on kerrottu, kyseessä voidaan harvoin katsoa olevan toimeksiantosuhde, kun mitään merkittävää eroa työsuhteessa työskenteleviin ei ole. Merkityksellistä oli myös se, että työskentely tapahtui työn teettäjän tiloissa ja välineillä. KHO katsoi, että työskentely ei muuttunut itsenäiseksi ja omaan lukuun tehtäväksi pelkästään sillä perusteella, että työn suorittaja muodosti kurssiehdotukset ja -kokonaisuudet opiston opetussuunnitelmaan itse. Vaikka ratkaisuisa KHO 1999:2430 ja KHO 2004:5 on päädytty sivuuttamaan tehty toimeksiantosuhde ja katsottu maksetut suoritukset palkkatuloksi, voidaan ratkaisut sinänsä nähdä johdonmukaisiksi keskenään. Ongelmallisempaa verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta olisi, jos toisessa tapauksessa suoritus olisi katsottu työkorvaukseksi ja toisessa palkaksi.

Yksi palkan puolesta puhuva tosiseikka ratkaisussa KHO 1999:2430 on ollut se, että toimeksiantosta suoritettu maksu määräytyi muihin työn suorittajiin nähden samoin perustein. Siten kun tapauksessa KHO 2002:88 työn suorittajien A ja B maksuperusteet ovat selkeästi eronneet työsuhteisten työntekijöiden maksuperusteista, olisi voitu pitää perusteltuna sitä, että suoritus olisi tämän perusteella voitu katsoa työkorvaukseksi. Tapauksessa nousee kuitenkin korostuneesti esille tilanteen kokonaisarvio: vaikka A:n ja B:n korvausten maksuperusteet ovat olleet toisistaan sekä muista poikkeavat, on työ kuitenkin tehty työn teettäjän välineillä ja varusteilla (trootikalastus). Merkitystä on myös annettu sille tosiseikalle, että yhtiö on huolehtinut saaliin myynnistä itse. Työn suorittajat eivät ole siten kantaneet riskiä muun muassa mahdollisista saaliin myyntivaikeuksista, vaan he ovat myynnistä huolimatta saaneet korvauksensa. Korvauksen määräytymisperusteeseen on kuitenkin sisältynyt tietynasteista riskiä, kun A:n ja B:n korvaus on laskettu tiettyjen prosentiosuuksien mukaan saaliin arvon perusteella. Toisaalta tällainen provioperusteinen vastikkeen määräytyminen ei ole yhtään poikkeuksellinen työsuhteessaan<sup>351</sup>, joten pelkästään tämän riskin perusteella ei ole voitu katsoa syntyneen sellaista taloudellista riskiä, joka olisi tyypillinen vain yrittäjänä työskentelevälle. Kun työn suorittajat eivät käyttäneet työssään omia välineitäkään, ei työn suorittajille ole muodostunut toiminnassa juuri riskiä, eivätkä olosuhteet ole muutenkaan merkittävästi poikenneet työsuhteessa olleista kalastajista. Voidaan siten katsoa perustelluksi, että A:lle ja B:lle näissä olosuhteissa maksettu korvaus on katsottu palkaksi.

Vaikka yhtenä toimeksiantosuhdetta tukevana aineellisena tunnusmerkkinä pidetään omilla työvälineillä ja -laitteilla työskentelyä, kuten muun muassa edellä käsitellyissä ratkaisuissa KHO 1997:106 ja KHO 1998:61 on painotettu, ei työn teettäjän työvälineillä, -laitteilla tai -tiloissa työskentely kuitenkaan sulje automaattisesti pois toimeksiantosuhteen mahdollisuutta. Tästä on esimerkkinä korkeimman hallinto-oikeuden julkaisematon ratkaisu KHO 16.11.2015 taltio 3292 sekä jäljempänä käsiteltävät KHO 2016:35 sekä julkaisematon KHO 29.9.2016 taltio 4161. Ratkaisussa KHO 16.11.2015 taltio 3292 työn

---

<sup>351</sup> Verohallinto, 2019, kohta 5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit, alakohta 5.8 Vastikkeen määräytyminen, alakohta 5.8.1 Vastikkeen määräytyminen työsuhteessa.

teettäjä ja suorittaja ovat tehneet toimeksiantosopimuksen, jonka mukaan työn suorittaja muun muassa vastaa omista sekä aliurakoitsijoidensa riittävästä vastuuvakuutuksista. Muita toimeksiantosuhdetta tukevia aineellisia tunnusmerkkejä on ollut sairaus- ja lomaajan korvausten puuttuminen sekä työn teettäjän direktio-oikeuden puuttuminen. Työn suorittaja on laskuttanut töistään yhtymänsä kautta, joten myös toimeksiantosuhdetta tukevia muodollisia tunnusmerkkejä on ollut havaittavissa. Työsuhteen olemassaoloa taas ovat tukeneet ne tosiseikat, että työ on suoritettu kokonaisuudessaan työn teettäjän tiloissa ja työn teettäjä on hankkinut työssä tarvittavat tarvikkeet. Kappaleessa 4.1.2. kerrotun mukaisesti työn teettäjän toimitilojen ja -tarvikkeiden käyttö on yksi verotuksellisen työsuhteen tunnusmerkeistä, koska tämä yleensä kuvastaa toimeksiantosuhteelle ominaisen taloudellisen riskin puuttumista. Toisaalta taloudellisen riskin olemassaoloa on osoittanut sairaus- ja lomaajan korvausten puuttuminen. Vastikkeen määräytymisperusteeseen sisältyvää taloudellista riskiä on painotettu myös ratkaisussa KHO 1997:106, KHO 1997:436 sekä 1998:61. Myös työn suorittajan omasta vakuutusturvasta huolehtiminen kuvastaa toimintaan sisältyvää taloudellista riskiä (ks. KHO 1997:106, KHO 1997:436 ja KHO 1998:62). Ottaen huomioon nämä korkeimman hallinto-oikeuden aiemmat ratkaisut ja niissä painotetut seikat, voidaan nähdä verotuksen ennakoitavuuden mukaisesti, että KHO on ratkaisussaan katsonut maksetun palkan toimeksiantosuhteesta maksetuksi työkorvaukseksi. Vaikka olosuhteissa on ollut myös työsuhteen olemassaoloa tukevia piirteitä, on kokonaisuutena arvioiden toimeksiantosuhdetta tukevien tunnusmerkkien painoarvo tapauksessa suurempi.

#### **5.2.1.1 Toimiluvan merkitys kokonaisarviointissa**

Vaikka tulkinnallisissa työ- ja toimeksiantosuhteen välisissä rajanvetotilanteissa lähtökohtaisesti mikään yksittäinen tunnusmerkki ei ole ratkaiseva, vaan päätös tehdään luvussa 4 kerrotun mukaisesti olosuhteiden kokonaisarviointin perusteella, on joidenkin tunnusmerkkien painoarvo kuitenkin toisia suurempi. Yksi tyypillinen tällainen tunnusmerkki on työssä tarvittava toimilupa tai muu viranomaisilmoitus. Kuten kappaleessa 4.2.1. on tuotu esiin, joillain toimialoilla toiminnan harjoittaminen vaatii erillisen toimiluvan tai muun viranomaiselle tehtävän ilmoituksen. Ilman tällaista lupaa tai ilmoitusta

alalla ei ole mahdollisuutta toimia laillisesti. Vaikka kaikki muut tosiasialliset olosuhteet tukisivat toimeksiantosuhteen muodostumista eikä työsuhdetta tukevia tunnusmerkkejä olisi havaittavissa, on kyseenalaista, voitaisiinko tarvittavan toimiluvan tai viranomaisilmoituksen puuttuessa suoritus katsoa verotuksellisesti työkorvaukseksi, kun toimintaa ei tässä tilanteessa harjoitettaisi laillisesti.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut tällaiseen tilanteeseen kantaa ratkaisussaan KHO 2016:154. Tapauksessa oli kyse A Oy:n ja C Oy:n solmimasta kiinteistönvälitystoimintaa koskevasta yhteistyösopimuksesta, jonka perusteella A Oy solmi toimeksiantosopimuksia C Oy:n nimiin. Sopimussuhde syntyi siis asiakkaan ja C Oy:n välille ja myös asiakkaiden laskutus tapahtui C Oy:n nimissä ja tilille. C Oy maksoi toiminnasta palkkion A Oy:lle heidän keskinäisen sopimuksensa perusteella siten, että A Oy kantoi tekemiensä sopimusten taloudellisen riskin. A Oy:n oli suoritettava C Oy:lle korvaus käyttämistään yhtiön tapavaroista ja palveluista. Lisäksi A Oy oli myös itse vastuussa toiminnastaan eli siitä, että välitystehtäviä oli säännöllisesti hoidettavana. A Oy kantoi siten toiminnastaan ainakin jonkin asteista taloudellista riskiä. Muita toimeksiantosuhtetta tukevia aineellisia tunnusmerkkejä oli muun muassa työsuhteeseen kuuluvien korvausten (lomakorvaukset, ylityökorvaukset ja työsuhteen päättymiseen liittyvät korvaukset) puuttuminen. C Oy ei myöskään suorittanut sosiaaliturvamaksuja A Oy:lle maksamistaan korvauksista eikä sopimuksella rajoittanut A Oy:n mahdollisuutta harjoittaa muuta toimintaa. A Oy myös suoritti omasta liiketoiminnastaan vero-, vakuutusmaksu- ja muut velvoitteet ja kulut itse.

Vaikka tapauksen olosuhteissa on paljon toimeksiantosuhtetta tukevia tunnusmerkkejä, on Korkein hallinto-oikeus painottanut ratkaisussaan kiinteistönvälitysalalle tyypillisiä olosuhteita. Tosiasiassa ja edellisessä kappaleessa luetelluista tunnusmerkeistä huolimatta A Oy:n asema ei juuri eronnut provisiopalkalla työsuhteessa toimivan kiinteistönvälittäjän olosuhteista, kun otetaan lisäksi huomioon se, että C Oy:n vastuuvakuutus kattoi myös A Oy:n toiminnan ja C Oy:llä oli oikeus tarkastaa A Oy:n tekemät toimeksiantosopimukset. Lisäksi KHO on nostanut esille sen tosiseikan, että toimiluvan puuttumisen

vuoksi A Oy ei ole voinut oikeudellisesti harjoittaa toimintaa itsenäisesti ja omaan lukuunsa. Vaikka A Oy:n ja C Oy:n toimintamalli on aluehallintoviraston hyväksymä, KHO on ratkaisussaan painottanut, että tällä seikalla ei ole verotuksellisessa arvioinnissa merkitystä, vaan verotuksellisesti merkityksellistä on nimenomaan ollut se tosiseikka, ettei A Oy ole voinut harjoittaa luvanvaraista toimintaa itse.

Kaikki edellä esitetyt seikat huomioiden KHO on sivuuttanut A Oy:n ja C Oy:n solmiman toimeksiantosopimuksen ja katsonut C Oy:n maksamat suoritukset työn suorittajan palkaksi. Vaikka ratkaisu on tehty tilanteen ja olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella, on toimiluvan merkitystä kuitenkin korostettu ratkaisuselosteessa. Kuten aiemmin tutkielmassa on esitetty, luvanvaraisilla aloilla työn suorittajalla on lähtökohtaisesti oltava toimintansa lailliset edellytykset kunnossa, jotta työtä voitaisiin suorittaa toimeksiantosuhteessa<sup>352</sup>. KHO:n ratkaisu tukee tätä päätelmää. Muunlainen ratkaisu olisi omalta osaltaan saattanut horjuttaa yleistä oikeustajua, kun verotuksellisesti olisi hyväksytty toimintamalli, jolle ei kuitenkaan ollut laillisia toimimisen edellytyksiä. Ratkaisu voidaan siten nähdä sekä ennakoiduksi että johdonmukaiseksi osaksi oikeusjärjestelmää.

### 5.2.1.2 Työsuhteen muuttaminen toimeksiantosuhteeksi

Toisinaan työ- ja toimeksiantosuhteen välisen rajanvedon kokonaisarvioinnissa joudutaan kiinnittämään huomiota myös sopimuksen osapuolten menneisyyteen. Kuten aiemmin luvussa 4 on esitetty, työsuhdetta ei ole mahdollista muuttaa toimeksiantosuhteeksi pelkästään keskinäistä sopimusta muuttamalla<sup>353</sup>. Myös tosiasiallisissa olosuhteissa tulee tapahtua muutoksia<sup>354</sup>, jotta maksettu vastike voidaan katsoa saaduksi toimeksiantosuhteen eikä työsuhteen perusteella. Korkein hallinto-oikeus on ottanut tällaiseen sopimussuhteen muuttamiseen kantaa ratkaisussaan KHO 2016:35. Tapauksessa B Oy:n talouspäällikön tehtäviä työntekijänä hoitanut A on irtisanottu tehtävistään, kun B Oy:n

---

<sup>352</sup> Verohallinto, 2019, kohta 4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit, alakohta 4.5 Luvan- ja ilmoituksenvaraiset elinkeinot.

<sup>353</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Peltomäki, 2020, s. 35.

<sup>354</sup> Mattinen ja muut, 2020, s. 39; Myrsky, 2012, s. 361.

emoyhtiö on määrännyt kyseisen tehtävän ulkoistettavaksi. Tehtävä kilpailutettiin, ja tehtävää suorittamaan valittiin A:n täysin omistama A Ky. A tuli yhtiönsä kautta suorittamaan samoja työtehtäviä B Oy:lle kuin ollessaan yhtiöön työsuhteessa.

Tapauksessa tulee arvioitavaksi se, muutettiin työsuhde toimeksiantosuhteeksi ilman, että tosiasialliset olosuhteet todellisuudessa muuttuivat. Vaikka työtehtävät olivat molemmissa sopimussuhteissa suunnilleen samat, tapahtui olosuhteissa kuitenkin kokonaisarviointin kannalta merkittäviä muutoksia: sopimukseen ei sisällynyt työaikaa, työn suorittamista tai muuta toimintaa koskevia rajoituksia, irtisanomisaika oli sovittu vapaasti (eikä noudatettu esimerkiksi työehtosopimuksen tai työsopimuslainsäädännön irtisanomisaikoja), A vastasi itse vakuutuksistaan ja lomajärjestelyistään eikä A ollut enää osallinen yhtiön henkilökuntaetuihin. Toisaalta A suoritti tehtävät edelleen B Oy:n tiloissa ja laitteilla. Vastike määräytyi kiinteän kuukausihinnan perusteella, johon sisältyi kiinteä määrä työtunteja. Ylimenevistä työtunneista A velotti B Oy:tä erikseen, eli A:lla oli myös oikeus tietynlaiseen ylityökorvaukseen eikä vastikkeen määräytymisperuste tästä näkökulmasta sisältänyt erityistä taloudellista riskiä. Toisaalta A ei ollut oikeutettu sairaus- tai loma-ajan korvauksiin, mikä taas on vahva osoitus taloudellisesta riskistä. Tällä perusteella muodostuvaa taloudellista riskiä on painotettu myös edellä käsitellyissä ratkaisuisissa.

KHO on ratkaisussaan katsonut A:n työstä saaman vastikkeen työkorvaukseksi. Perusteissaan KHO on ottanut huomioon muun muassa irtisanomisajan vapaan määrittelyn, joka tukee sitä käsitystä, ettei kyseessä ole työsuhde. Vaikka työn teettäjän työtiloissa tai -välineillä työskentely puolestaan tukee verotuksellisen työsuhteen muodostumista, ei tämä kuitenkaan automaattisesti muodosta työsuhdetta, kuten edellä käsitelystä ratkaisusta KHO 16.11.2015 taltio 3292 ilmenee. Myöskään tapauksessa KHO 2016:35 korkein hallinto-oikeus ei ole antanut työn teettäjän toimitiloissa työskentelylle ratkaisevaa painoarvoa, vaan tuonut ennemminkin esiin sen, että asiakkaan toimitiloissa työskentely ei ole esimerkiksi asiantuntijapalveluissa lainkaan epätavanomaista. Kuten kappaleessa 4.2.2. on kerrottu, tällainen järjestely voidaan tehdä myös tietoturvasyistä. Näiden

seikkojen lisäksi KHO painotti ratkaisussa direktio-oikeuden merkitystä kokonaisarvioinnissa. Kun direktio-oikeutta ei katsottu enää uudessa sopimussuhteessa muodostuvan, ei työsuhdetta katsottu keinotekoisesti muutetun toimeksiantosuhteeksi. Tosiasiallisissa olosuhteissa oli kuitenkin tapahtunut muutoksia, jotka todellisuudessa tukivat toimeksiantosuhteen muodostumista. Aineellisista tunnusmerkeistä on löydettävissä yhteneväisyyksiä myös aiempien KHO:n ratkaisujen kanssa.

KHO:n julkaisemattomassa ratkaisussa 29.9.2016 taltio 4161 ottaa ratkaisun KHO 2016:35 tavoin kantaa työsuhteen mahdolliseen keinotekoiseen toimeksiantosuhteeksi muuttamiseen. Ratkaisussa on kyse tilanteesta, jossa A on irtisanoutunut B Oy:n palveluksesta sekä kieltäytynyt hänelle tehdystä uudesta työsopimustarjouksesta. A on kuitenkin jatkanut käytännössä samojen töiden tekemistä toiminimensä kautta B Oy:n toimitiloissa sekä B Oy:n työvälillä ja -aineilla. Ratkaisevaksi on tässäkin tapauksessa KHO 2016:35:n arvioinnin tavoin muodostunut se, onko A:n ja B Oy:n välisissä olosuhteissa tapahtunut niin paljon olennaisia muutoksia, että myös tosiasiallisten olosuhteiden voidaan katsoa muuttuneen toimeksiantosuhtetta tukevaksi. Kuten edellä on esitetty, pelkästään muodollisten tunnusmerkkien (A:n toiminimi, ennakkoperintärekisteröinti sekä alv-rekisteröinti) toteutuminen ei riitä, vaan myös työnteon ja -olosuhteiden tavoissa on täytynyt tapahtua merkittäviä muutoksia työsuhteeseen verrattuna.

Työskennellessään B Oy:ssä työntekijänä A oli saanut tarkat ohjeet työnsä suorittamiseksi sekä B Oy oli muutoinkin tosiasiallisesti johtanut ja valvonut A:n toimintaa. Toiminimellä toimiessaan A sen sijaan sai ainoastaan yleisluontoiset tiedot siitä, mitä piti tehdä ja milloin tavara tuli luovuttaa asiakkaalle. Työnteon tavoista, ajasta ja tyylistä A sen sijaan sai päättää itse. Direktio-oikeuden olemassaolossa tapahtui siis selvä muutos sopimussuhteen vaihtuessa - kun aiemmin A toimi selvästi B Oy:n johdon ja valvonnan alaisena, ei myöhemmissä olosuhteissa direktio-oikeuden voida nähdä toteutuvan. Direktio-oikeuden muutoksen lisäksi A ei ollut myöhemmässä sopimussuhteessaan enää oikeutettu sairaus- tai loma-ajan korvauksiin eikä myöskään B Oy:n tarjoamiin henkilökuntaetuihin. Toisaalta B Oy:n toimitiloissa sekä B Oy:n hankkimilla työvälillä ja

tarveaineilla työskentely on omiaan tukemaan verotuksellisen työsuhteen syntyä. Tämän tosiseikan merkitystä punnittaessa avainasemaan nousi se seikka, että A:n ja B Oy:n sopimassa korvauksessa oli huomioitu B Oy:n laitteiden käyttö korvausta pienentävänä tekijänä. A siten tosiasiallisesti maksoi B Oy:lle tämän tilojen ja laitteiden käytöstä, mikä ei ole työsuhteelle lainkaan tyyppillinen piirre. Kaikki nämä tosiseikat huomioiden KHO katsoi, ettei työsuhdetta ollut keinotekoisesti muutettu toimeksiantosuhteeksi, vaan tosiasialliset olosuhteet vastasivat sopimusta ja työstä maksettu suoritus oli A:n toiminimen työkorvausta. Ratkaisun lopputuloksen lisäksi ratkaisun perusteluissa on paljon yhteneväisyyksiä tapauksen KHO 2016:35 kanssa. Näissä tapauksissa tehdyt tosiseikkojen painotukset ovat edellä esitetyn mukaisesti varsin johdonmukaisia keskenään ja ratkaisujen voidaan tästä näkökulmasta katsoa toteuttavan verotuksen ennakoitavuuden vaatimuksen.

### 5.2.2 Henkilökohtaisuuteen perustuvat suoritukset

Korkein hallinto-oikeus on antanut muutaman merkittävän vuosikirjaratkaisun, jossa keskiössä on henkilökohtaisiksi määriteltyjen palkkioiden verotus. EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohta nimenomaisesti määrittelee palkaksi muun muassa kokouspalkkion, henkilökohtaisen luento- ja esitelmäpalkkion, hallintoelimen jäsenyydestä saadun palkkion sekä toimitusjohtajan palkkion. Kyseiset suoritukset ovat *aina* palkkaa riippumatta siitä, onko ne saatu työsuhteessa vai ei. Suoritusten tyhjentävä palkaksi määrittely perustuu työsuoritusten henkilökohtaisuuteen.<sup>355</sup> Lähtökohtaisesti näitä nimenomaisesti henkilökohtaiseksi määriteltyjä suorituksia ei siten voi maksaa minään muuna kuin palkkana. Tyhjentävästä ja sinänsä selkeästä säännöksestä huolimatta KHO on joutunut ratkaisuisaan ottamaan kantaa myös näiden suoritusten verotukseen ja siihen, onko näitä suorituksia missään tilanteissa mahdollista maksaa työkorvauksena.

Ensimmäinen henkilökohtaiseksi määriteltyjä suorituksia käsittelevä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu on KHO 2011:31, jossa oli kyse hallitustyöskentelystä maksetusta

---

<sup>355</sup> HE 126/1994 vp, s. 5.



korvauksesta. Tapauksessa X-konserniin kuuluva pääomasijoitustoimintaa harjoittava X Oy on osakassopimuksen perusteella nimennyt sijoituskohteensa Y Oy:n hallitukseen X Oy:ssä työskentelevän A:n. A edustaa hallituksessa työnantajaansa X Oy:tä sekä toimii tämän lukuun. Myös hallitustyöskentelystä maksetut palkkiot on tarkoitus maksaa X Oy:lle osana yhtiön konsultointitoimeksiantoa Y Oy:ssä. Hallitustyöskentely olisi siten vain yksi A:n X Oy:n nimissä suorittama työtehtävistä. KHO on ratkaisussaan katsonut, että hallitustyöskentelystä maksettua korvausta ei ole mahdollista maksaa X Oy:lle työkorvauksena osana yhtiöiden välistä konsultointitoimeksiantoa, vaan hallitustyöskentelystä maksettu korvaus on työn suorittajan (A) henkilökohtaista palkkatuloa.

KHO on perustanut ratkaisunsa nimenomaan EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdan sääntökeeseen. Merkitystä on annettu myös osakeyhtiölain (624/2006, OYL) hallituksen jäseniä koskevalle sääntelylle. OYL 6 luvun 10 §:n 1 momentin mukaan hallituksen jäsenenä voi toimia ainoastaan lain kohdan edellytykset täyttävä *luonnollinen henkilö*. KHO:n perustelujen mukaan merkitystä ei tule antaa sille, miten osakkeenomistajat valitsevat hallituksen jäsenet ja miten he pyrkivät tämän avulla toteuttamaan omia tavoitteitaan. KHO on myös painottanut sitä tosiseikkaa, että hallituksen jäsen ei voi siirtää omaa yksityistai rikosoikeudellista vastuutaan hallitustyöskentelystä työnantajalleen. Kaikki nämä seikat ja EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdan sääntelyn tavoite huomioon ottaen on verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta ollut äärimmäisen tärkeää, että KHO on ratkaissut asian katsomalla suorituksen A:n palkaksi. Muunlainen ratkaisu olisi vienyt pohjan enakkoperintälain nimenomaiselta sääntelyltä, kun sinänsä tyhjentävää lainkohtaa ei olisi sikaan tulkittu kirjaimellisesti. Verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta ratkaisu on siten äärimmäisen tärkeä ja selkeä osoitus siitä, että hallituksen jäsenyydestä saatua palkkiota ei voi missään olosuhteissa katsoa työkorvaukseksi ja siten ohjata yrityksen tuloksi.

KHO 2013:1 puolestaan käsittelee toimitusjohtajan palkkion verotusta. Toimitusjohtajan palkkio on hallituksen palkkion tavoin määritelty EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa palkkatuloksi. Ratkaisussa KHO 2013:1 oli kyse A Oy:n määräaikaaisesti B Oy:n kanssa solmitavasta konsultointisopimuksesta, jonka pohjalta B Oy:n 100 %:sesti omistava C tulisi

toimimaan A Oy:n (vuokra)toimitusjohtajana. Perusteena järjestelylle oli se, että B Oy oli konsultointina tehnyt A Oy:lle laajan strategiatyön ja -suunnitelman, jonka läpiviennistä C vuokratoimitusjohtajana nyt vastaisi, koska A Oy:llä ei ollut osaamista strategian läpiviintiin omasta takaa. Yhtiöiden välisen sopimuksen mukaan B Oy:llä oli toimeksiannon aikana oikeus suorittaa myös muita toimeksiantoja. B Oy:lle maksettava vastike määräytyi kiinteän palkkion sekä kahden onnistumispalkkiojärjestelmän mukaan. C:lle oli varattu sekä työtila että työvälineet A Oy:n toimitiloihin. Tämän lisäksi A Oy oli sitoutunut järjestämään C:lle tietoyhteyden myös B Oy:n toimitiloihin. A Oy ei kuitenkaan maksaisi palkkaa C:lle, vaan C:n työnantajakuluista, palkanmaksusta, autoedusta ja puhelinedusta vastaisi B Oy.

Vaikka ratkaisun olosuhteissa on toimeksiantosuhteeseen viittaavia muodollisia (yritys) ja aineellisia piirteitä (muun muassa toimeksiantosopimus sekä mahdollisuus ottaa vastaan muita toimeksiantoja), on KHO katsonut ratkaisussaan maksetun korvauksen C:n palkkatuloksi. Päätöksen perustelut ovat pitkälti yhteneviä ratkaisun KHO 2011:31 perustelujen kanssa: EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdan nimenomainen säännös, OYL:n säännökset toimitusjohtajan kelpoisuusvaatimuksista<sup>356</sup> sekä se tosiseikka, että myöskään toimitusjohtaja ei voi siirtää toimensa yksityis- tai rikosoikeudellista vastuuta työnantajalleen tai millekään muulle taholle. Nämä seikat huomioiden toimeksiantosuhdetta tukevilla tunnusmerkeillä ei ole merkitystä, vaan tulolajin luonteeseen liittyvällä erityissääntelyllä on suurempi painoarvo kokonaisarvioinnissa. Jo verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta ratkaisu on oikea - muunlainen ratkaisu olisi muodostanut ison särön ennakoitavuuteen, kun ottaa huomioon tapauksen yhteneväisyys päätöksen KHO 2011:31 kanssa. Nyt päätökset perusteluineen ovat kuitenkin johdonmukaisia keskenään.

Ratkaisut KHO 2011:31 ja KHO 2013:1 ovat ennakoitavuuden näkökulmasta varsin tyydyttäviä. Ratkaisujen pohjalta voitaisiin jopa ajatella, että erikseen palkaksi säädettyihin eriin ei liity enää juurikaan tulkintaongelmia, vaan sekä sääntely että verotus- ja oikeuskäytäntö ovat henkilökohtaiseksi säädettyjen erien suhteen tyhjentäviä ja

---

<sup>356</sup> OYL 6:19 § ja 6:10.1 §.

johdonmukaisia. Ratkaisu KHO 2015:161 luo kuitenkin särön tähän mielikuvaan, ja myös verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta ratkaisua voidaan kyseenalaistaa. Tapauksessa oli kyse isännöintisopimuksesta, joka keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö Kiinteistö Oy X:n oli tarkoitus solmia Y Oyj:n kanssa. Toimeksiantoon kuului paitsi isännöintitehtävien hoitaminen isännöintitehtäväluettelon mukaisesti ja alalla vakiintuneen käytännön mukaisesti, myös Kiinteistö Oy X:n toimitusjohtajana toimiminen. Toimitusjohtajan tehtäviä hoiti Y Oy:n ehdottama, Kiinteistö Oy X:n hallituksen hyväksymä ja nimeämä henkilö. Toimitusjohtaja toimisi tehtävässä kuitenkin työnantajayhtiönsä Y Oyj:n lukuun ja korvaus tehtävän suorittamisesta sisältyi X Oyj:n ja Kiinteistö Oy X:n sopimaan kiinteään kokonaiskorvaukseen. Yhtiöiden keskinäisen isännöintisopimuksen mukaan toimitusjohtajan tehtäviin ei kuitenkaan kuuluisi yhtiön yleisjohtaminen, vaan toimitusjohtaja suorittaisi vastaavanlaisia tehtäviä kuin asunto-osakeyhtiön isännöitsijä. Kun unohdetaan yhtiön toimiala, tapauksen olosuhteissa on huomattavasti yhteneväisyyksiä edellä käsitellyn ratkaisun KHO 2013:1 kanssa. Ottaen huomioon verotuksen ennakoitavuus sekä toimitusjohtajaa koskevien säännösten soveltaminen myös isännöintisopimuksen perusteella valittuun toimitusjohtajaan, olisi voitu nähdä perustelluksi katsoa maksettu korvaus toimitusjohtajan henkilökohtaiseksi palkkatuloksi EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdan säännöksen perusteella. KHO on kuitenkin ratkaissut asian toisin ja katsonut, että palkkio on kokonaisuudessaan mahdollista maksaa työkorvauksena Y Oyj:lle.

Ratkaisu on varsin mielenkiintoinen. Kiinteistö Oy X:n yhtiöjärjestyksessä on määrätty OYL:n soveltamisesta ja siitä, että yhtiöllä on toimitusjohtaja. Toimitusjohtajaan sovelletaan siten samoja säännöksiä kuin kehen tahansa muuhunkin toimitusjohtajaan - olisi siten loogista, että myös EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohta tulisi sovellettavaksi. KHO on kuitenkin perusteluissaan antanut merkittävää painoarvoa kiinteistöosakeyhtiössä työskentelevän toimitusjohtajan työn erityisluonteelle: vaikka henkilö työskentelee toimitusjohtajan tittelillä ja toimitusjohtajaa koskevien yleisten säännösten alaisena, vastaavat tosiasialliset työskentelyolosuhteet kuitenkin toimitusjohtajaa enemmän asunto-osakeyhtiön isännöitsijän tointa. Huomiota on annettu myös sille tosiseikalle, että tehtävästä maksettu palkkio sisältyy yhtiöiden välillä sovittuun kokonaiskorvaukseen. Ratkaisu

perustuu siten hyvin vahvasti tosiasiallisten olosuhteiden kokonaisarviointiin ja on oiva osoitus kokonaisarvioinnin merkityksestä ratkaisuja tehtäessä.

Ratkaisun oikeellisuutta on kuitenkin mahdollista kyseenalaistaa. Erityisesti verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta ratkaisu voidaan nähdä ongelmalliseksi, kun huomioidaan vasta pari vuotta aiemmin annettu ratkaisu KHO 2013:1. EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohta määrittelee tyhjentävästi suoritukset, jotka ovat aina palkkaa riippumatta siitä, saadaanko näitä työsuhteessa vai ei. Kun tapauksen olosuhteissa tulee kuitenkin sovellettavaksi toimitusjohtajaa koskevat OYL:n sääntelyt, voisi nähdä loogisena, että myös muut toimitusjohtajaa koskevat sääntelyt tulisivat tilanteessa sovellettavaksi. Koska näin ei kuitenkaan tämän tapauksen osalta ole tapahtunut, voidaan kyseenalaistaa, onko yksittäistilanteissa mahdollista valita, mitä erityissääntelyitä tilanteessa sovelletaan ja mitä ei? Toisaalta KHO on perustellut ratkaisuaan seuraavin perustein: "sillä, että yhtiöön sovelletaan osakeyhtiölakia ja siten myös lain toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä, *ei ole asiassa merkitystä*". On varmasti mahdollista argumentoida sekä puolesta että vastaan siitä, *tulisiko* asialla olla merkitystä.

Se, että KHO olisi ratkaissut asian toisin olisi tarkoittanut sitä, että kaikki vastaavasti toimivat keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt olisivat muuttuneet työnantajiksi työnantajavelvoitteineen. Huomionarvoista on myös ollut, että tittelistä ja osakeyhtiölain säännösten soveltamisesta huolimatta työskentelyn tosiasialliset olosuhteet eivät ole sisältäneet suurta osaa toimitusjohtajalle kuuluvista tyyppillisistä tehtävistä, kuten yhtiön yleisjohtaminen, yhtiön toiminnan kannattavuuden kehittämisen sekä varallisuuden kasvattaminen. Muodolliset seikat ovat siten tukeneet toimitusjohtajana toimimista ja siten myös EPL 13.1 §:n 2 momentin soveltamista, mutta tosiasialliset olosuhteet taas suurelta osin eivät. Toisaalta taas kaikkien erityissäännösten johdonmukainen noudattaminen yksittäisessä tilanteessa on omiaan turvaamaan niin verotuksen kuin koko lain soveltamisen ennakoitavuutta. KHO on myös itse perustellut ennakkoperintälain erityissäännösten (EPL 13.1 § 2 kohta) soveltamista tuloverotukseen sillä, että vain siten

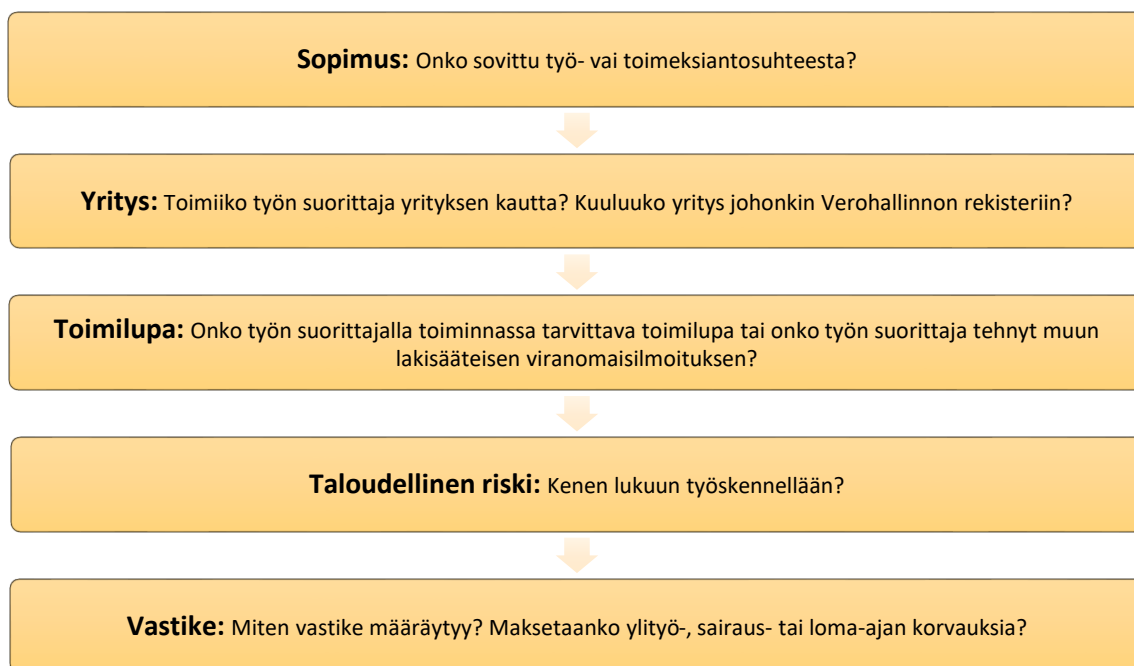
ennakkoperintälain säännös on "*johdonmukainen osa tuloverojärjestelmän kokonaisuutta*"<sup>357</sup>. Vaikka osakeyhtiölaki ei sisälly tuloverojärjestelmään kuuluvaan lainsäädäntökokonaisuuteen, on silti perusteltua katsoa, että tällainen lainsäädäntöjärjestelmän kokonaisvaltainen johdonmukaisuus olisi tavoiteltu tila.

---

<sup>357</sup> KHO:2011:31.

## 6 Johtopäätökset

Kuten edellisen luvun oikeustapausten analysoinnista sekä 4 luvussa esitetyistä seikoista ilmenee, tehdessä ratkaisua palkan ja työkorvauksen välillä on ensisijaista painoarvoa annettava tosiasiallisille olosuhteille. Muodollisetkaan seikat eivät ole ratkaisua tehdessä merkityksettömiä, mutta joutuvat usein ristiriitatilanteissa väistymään tosiasiallisten tunnusmerkkien tieltä. Lähtökohta olosuhteiden arvioinnille on, että tosiasiallisten tunnusmerkkien on vastattava muodollisia tunnusmerkkejä<sup>358</sup> - jos näin ei ole, on tosiasiallisten tunnusmerkkien painoarvo suurempi, kuten edellisessä luvussa käsitellyistä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista käy ilmi. Vaikka toisten tunnusmerkkien painoarvo on suurempi kuin toisten, loppupeleissä palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto suoritetaan kuitenkin tilanteen ja tunnusmerkkien kokonaisarviointina. Nämä *ensimmäiseen tutkimuskysymykseen* vastaavat tunnusmerkit voidaan tiivistää tällä ja seuraavalla sivulla esitettyyn kuvioon 7.



<sup>358</sup> Myrsky, 2012, s. 361; Laitinen & Peltomäki, 2017/2022, luku 4 Palkka, työ- ja käyttökorvaukset, kappale Työsuhteesta maksettu palkka, alakappale Työsuhde; Verohallinto, 2019, kohta 3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä, alakohta 3.1 Sopimus lähtökohtana.



**Kuvio 7.** Tunnusmerkit, joiden avulla palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa arvioidaan.

Myös oikeuskäytännössä palkan ja työkorvauksen väliset rajanvetotilanteiden arvioinnit on suoritettu näiden kuviossa 7. esitettyjen tunnusmerkkien avulla. Jotta verotuksen ennakoitavuuden voitaisiin katsoa verotus- ja oikeuskäytännössä toteutuneen, olisi eri tunnusmerkkien painoarvo eri tilanteissa tullut olla jokseenkin johdonmukainen. Vaikka tilanteet ovat harvoin keskenään täysin samankaltaisia, on olosuhteissa monesti sen

verran samankaltaisuuksia, että tapaukset voidaan katsoa ennakoitavuuden näkökulmasta samankaltaisiksi. Vuoden 1995 ennakkoperintälain uudistuksen jälkeinen oikeuskäytäntö on ollut hyvinkin johdonmukaista keskenään jo uudistuksen jälkeisistä ensimmäisistä vuosista alkaen. Tilanne on toivottava jo siinä mielessä, että lain voimaantulon jälkeinen oikeuskäytäntö luo usein suuntaviivat lain soveltamiselle. Yhtenäinen tulkintalinja ja keskenään johdonmukaiset painotukset luovat hyvät edellytykset ennakoitavuuden toteutumiselle.

Yleisesti verotuksen ennakoitavuuden voidaan katsoa toteutuvan ainakin tilanteissa, joissa Korkein hallinto-oikeus on katsonut maksetut vastikkeet työkorvaukseksi osapuolten tekemien sopimusten mukaisesti. Kuten edellisessä luvussa käy ilmi, on kuitenkin myös tapauksia, joissa KHO on sivuuttanut nimenomaisesti solmitun toimeksiantosopimuksen ja yrityksen kautta toimimisen. Verotuksen ennakoitavuuden toteutumisen kannalta erityisesti nämä ratkaisut ovat merkityksellisiä - onko poikkeamisille ollut riittävät perusteet, jotta voidaan katsoa, että ennakoitavuuden vaatimus on myös näissä ratkaisuissa toteutunut? Kuten luvusta 5 ilmenee, työkorvauksen sivuuttamistapauksissa on lähtökohtaisesti ollut merkittäviäkin työsuhdetta tukevia piirteitä. Lisäksi aiemmissä ratkaisuissa painotettuja tunnusmerkkejä on painotettu johdonmukaisesti myös myöhemmissä ratkaisuissa. Tästä näkökulmasta verotuksen ennakoitavuuden voidaan katsoa myös näissä ratkaisuissa toteutuneen. Ainut kyseenalaistettava ratkaisu on KHO 2015:161, jossa isännöintisopimuksen perusteella toimitusjohtajan nimikkeellä toimineen henkilön saamat vastikkeet on katsottu osaksi maksettavaa työkorvausta. EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohta määrittelee toimitusjohtajan palkkion nimenomaan palkkatuloksi, oli korvaus saatu työsuhteen perusteella tai ei. Tätä säännöstä on vahvistanut myös aiemmin annettu ratkaisu KHO 2013:1. Toisaalta ratkaisussa KHO 2015:161 tosiasialliset tunnusmerkit eivät ole täysin tukeneet toimitusjohtajana toimimista muodollisista seikoista huolimatta. Vahvoja perusteluja sekä palkan että työkorvauksen puolesta on siten ollut havaittavissa.



Tässä tilanteessa herää kysymys, arvioidaanko ennakoitavuutta ensisijaisesti muodollisin vai sisällöllisin edellytyksin. Jos muodolliset edellytykset asetetaan etusijalle, ratkaisu on mahdollista nähdä ennakoitavuuden vastaisena, kun verrataan tapausta ratkaisuihin KHO 2011:31 ja KHO 2013:1 ja näissä esitettyihin perusteluihin. Kun taas asiaa tutkitaan antamalla ensisijainen painoarvo sisällöllisille edellytyksille, voidaan ratkaisun katsoa noudattavan verotuksen ennakoitavuuden periaatetta. Toisaalta tutkielman luvussa 4 esitetyn mukaisesti arvioitaessa palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa muodollisista seikoista riippumatta merkittävää painoarvoa tulee antaa tilanteen tosiasiallisille olosuhteille. Kun tosiasialliset olosuhteet eivät ole olleet täysin yhteneväisiä todellisen toimitusjohtajan tehtäviin ja vastuuseen, voidaan myös tästä näkökulmasta pitää perusteltuna sitä, että painoarvoa on annettu isännöitsijän toimen todellisille olosuhteille tehtävänimikkeestä riippumatta. Toisaalta nimenomaisen EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa luetellun tehtävänimikkeen sivuuttaminen nostaa esille dilemman siitä, minkä muunlaisissa olosuhteissa nimenomaisesti palkaksi säädetty suoritus on mahdollista sivuuttaa.

Edellä esitetty ongelma lienee ainakin toistaiseksi enemmän hypoteettisella tasolla, sillä Korkein hallinto-oikeus ei ole ratkaisun KHO 2015:161 antamisen jälkeen käsitellyt tapauksia, jossa keskiössä olisi ollut vastaavan kaltainen ongelma. Toisaalta ratkaisun antamisen jälkeisinä vuosina ja erityisesti viimeisen parin vuoden aikana työn tekemisen tavat ja järjestelyt ovat huomattavasti monipuolistuneet, ja uusia tapoja toteuttaa aiemmin selkeänä pidettyjä työtehtäviä tulee kiihtyvällä tahdilla lisää. Ennakoitavuuden kannalta verotus- ja oikeuskäytäntö onkin merkittävän haasteen edessä: missä määrin ratkaisulle ja siinä esitetyille perusteluille tullaan jatkossa antamaan painoarvoa niin, että verotuksen ennakoitavuuden voitaisiin katsoa edelleen toteutuvan?

Muuttuvan työmaailman edessä tulevaisuuden palkan ja työkorvauksen väliset rajanvedot tulevat varmasti olemaan entistä monitulkintaisempia. Toistaiseksi oikeuskäytäntö tämän kysymyksen äärellä on kuitenkin varsin tyydyttävä, ja vastauksena *toiseen tutkimuskysymykseen* verotuksen ennakoitavuuden voidaan katsoa toteutuvan aihetta käsittelevässä oikeuskäytännössä, *kun* painoarvoa annetaan ensisijaisesti olosuhteiden

tosiasiallisille sisällöllisille seikoille. Jos ennakoitavuutta tarkasteltaisiin muodollisten seikkojen painotuksella, voitaisiin ratkaisu KHO 2015:161 nähdä verotuksen ennakoitavuuden vastaiseksi. Toisaalta tässäkin tilanteessa heräisi kysymys siitä, onko ennakoitavuuden loukkaaminen kuinka vakava asia silloin, kun poikkeaminen tapahtuu verovelvollisen eduksi. Siten vaikka ennakoitavuutta arvioitaisiinkin muodollisten piirteiden painotuksella, ei poikkeama olisi verovelvollisen kannalta haitallinen. Tulkinnanvaraisissa tilanteissa verovelvollisen eduksi tehtäviin päätöksiin on syytä suhtautua varsin suopeasti. *Kolmannen tutkimuskysymyksen* osalta voitaneen siis todeta, että vaikka ennakoitavuuden ei katsottaisi edellä käsitellyssä ratkaisussa toteutuneen, voitaisiin tälle poikkeamiselle kuitenkin nähdä olleen perusteltu syy. On kuitenkin muistettava, että palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto on luvussa 4 esitetyn mukaisesti aina tilanteen kokonaisarviointia, eikä yhtä oikeaa ratkaisua yksittäiseen tilanteeseen ole mahdollisuutta löytää. Tämä monitulkintaisuudesta johtuva epävarmuus heijastuu myös aihealuetta koskevan oikeuskäytännön ennakoitavuuden tulkintaan siten, että ratkaisujen oikeellisuudesta sekä yleisesti että ennakoitavuuden näkökulmasta on mahdollista olla myös eri mieltä olematta silti väärässä. Tämä on ongelma, joka on leijailut palkan ja työkorvauksen välisen rajanvedon yllä jo pitkään - ja tulee tuskin myöskään lähiaikoina poistumaan.

## Lähteet

- Andersson, E. (2006). *Johdatus vero-oikeuteen* (13., uudistettu painos.). Talentum.
- Eläketurvakeskus. (2022). *Työeläkemaksut*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta <https://www.etk.fi/suomen-elakejarjestelma/rahoitus-ja-sijoitustoiminta/tyoelakemaksut/>
- Haapaniemi, O. (2013). Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus - esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Teoksessa A. Mieho (toim.), *Vero ja finanssi: Matti Myrsky 60 vuotta* (s. 23-35). Edita Publishing Oy.
- Hakala, J. T. (2017). *Tulevan maisterin graduopas*. Gaudeamus Oy.
- Helminen, M. (2022). *Kansainvälinen verotus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2016).
- Hietala, H., Kairinen, M., Kaivanto, K. & Schön, E. (2020). *Työsopimuslaki käytännössä* (7., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Hietala, H. & Kaivanto, K. (2021). *Työsopimus ja johtajasopimus* (7., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto. Noudettu 24.1.2022 osoitteesta <http://hdl.handle.net/10138/225264>
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikka: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille* (2., uudistettu painos.). Talentum.
- Keinänen, A. & Väättänen, U. (2016). Empiirinen oikeustutkimus – Mitä ja milloin? Teoksessa T. Miettinen (toim.), *Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta* (s. 246-271). Edita Publishing Oy.
- Kela. (2022). *Työnantajan sairausvakuutusmaksu*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta <https://www.kela.fi/tyonantajat-tyonantajan-sairausvakuutusmaksu>
- Knuutinen, R. (2017). Eriytetty tuloverojärjestelmä: ansio- ja pääomatulojen välistä rajanvetoa 25 vuotta. *Verotus*, 4, 376-392.
- Knuutinen, R. (2020). *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat*. Alma Talent Oy.

- Kondelin, A. & Peltomäki, T. (2021). *Palkkahallinnon säädökset* (15., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Korkein hallinto-oikeus. (2021). *Päätösten julkaisukäytäntö*. Noudettu 2.2.2022 osoitteesta <https://www.kho.fi/fi/index/maatokset/julkaisuohje.html>
- Laitinen, M. & Peltomäki, T. (2022). *Ennakkoperintä*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2017).
- Mattila, P. K. (2017, 8. kesäkuuta). *Ennakoitavuus yrityksen ja sen omistajan verotuksessa*. Ennakoitavuus verotuksessa -seminaari, Helsinki. Noudettu 22.2.2022 osoitteesta <https://www.verotus-lehti.fi/artikkelit/item/143-ennakoitavuus-verotuksessa>
- Mattinen, K., Orlando, C. & Parnila, K. (2020). *Palkanlaskenta käytännönläheisesti*. (3., uudistettu painos.) Kauppakamari.
- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa* (3., uudistettu painos.). Talentum.
- Myrsky, M. (2012). Ennakkoperintäjärjestelmämme kysymyksiä. *Defensor Legis*, 3, 358-369.
- Myrsky, M. & Rabinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (7., uudistettu painos.). Talentum Media.
- Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.
- Mäenpää, O. (2016). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet* (5., uudistettu painos.). Edita Publishing Oy.
- Mäenpää, O. (2021). *Hallinto-oikeus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2018).
- Niskakangas, H. & Knuutinen, R. (2022). *Henkilöverotus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2016).
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (4., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Ossa, J. (2020). *Tuloverolaki käytännössä* (2., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Patentti- ja rekisterihallitus. (2022). *Yritysten lukumäärät kaupparekisterissä*. Noudettu 24.1.2022 osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html>
- Peltomäki, T. (2020). *Ennakkoperintälaki käytännössä* (3., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

- Raitio, J. (2017). *Oikeusvaltion ääriviivat*. Alma Talent Oy.
- Rautiainen, H. & Äimälä, M. (2008). *Työsopimuslaki* (5., uudistettu painos.). Talentum Media.
- Räbinä, T., Myllymäki, J. & Myrsky, M. (2019). *Henkilökohtaisen tulon verotus* (3., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent Oy.
- Tapaturmavakuutuskeskus. (2022). *Työtapaturma- ja ammattitautivakuutus lyhyesti*. Noudettu 26.1.2022 osoitteesta <https://www.tvk.fi/vakuuttaminen/vakuutuksesta-lyhyesti/>
- Työllisyysrahasto. (2020). *Työttömyysvakuutusmaksut*. Noudettu viimeksi 26.1.2022 osoitteesta <https://www.tyollisyysrahasto.fi/tyottomyysvakuutusmaksut/>
- Työsuojeluhallinto. (2021). *Työsopimuksen irtisanomisajat*. Noudettu 28.1.2022 osoitteesta <https://www.tyosuojelu.fi/tyosuhte/tyosuhteen-paattyminen/sopimuksen-irtisanominen/irtisanomisajat>
- Urpilainen, M. (2017, 8. kesäkuuta). *Verotuksen ennakoitavuus ja perustuslain periaatteet*. Ennakoitavuus verotuksessa -seminaari, Helsinki. Noudettu 22.2.2022 osoitteesta <https://www.verotus-lehti.fi/artikkelit/item/143-ennakoitavuus-verotuksessa>
- Valtiovarainministeriö. (2002). *Kilpailukykyiseen verotukseen*. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002.
- Verohallinto. (2016). *Ennakkoperintärekisterimerkinnän tarkistaminen*. Noudettu 26.1.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/verohallinnon-rekisterit/ennakkoperintarekisteri/ennakkoperintarekisterimerkinnan-tarkistaminen/>
- Verohallinto. (2019). *Palkka ja työkorvaus verotuksessa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/3003/00.01.00/2018. Noudettu viimeksi 14.3.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-ty%C3%B6korvaus-verotuksessa/>

- Verohallinto. (2021a). *Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/1143/00.01.00/2021. Noudettu viimeksi 22.2.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A42/>
- Verohallinto. (2021b). *Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2811/00.01.00/2021. Noudettu 25.2.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s2/>
- Verohallinto. (2021c). *Ennakkonpidätyksen toimittaminen*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/3107/00.01.00/2021. Noudettu viimeksi 8.1.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48735/ennakonpid%C3%A4tyksen-toimittaminen7/>
- Verohallinto. (2022a). *Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat*. Noudettu 25.2.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/k%C3%A4sittelyajat/>
- Verohallinto. (2022b). *Verotulojen kehitys vuonna 2021*. Noudettu 19.1.2022 osoitteesta [https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/Verotulojen\\_kehitys\\_aiempina\\_vuosina/vuosi-2021/](https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/Verotulojen_kehitys_aiempina_vuosina/vuosi-2021/)
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Kauppakamari.
- Äimälä, M. & Kärkkäinen, M. (2017). *Työsopimuslaki* (5., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Äimä, K. (2017). *Verotustiedot*. Alma Talent Oy.

### Virallislähteet

- HE 126/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ennakkoperintälain ja arvonnäköverolain 1 §:n muuttamisesta.
- HE 202/1996 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle ennakkoperintälaiksi sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

- HE 157/2000 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle työsopimuslaiksi ja eräksi siihen liit-  
tyviksi laeiksi.
- HE 176/2016 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yrittäjävähennystä koskevaksi lain-  
sädännöksi.

## Oikeustapausluettelo

### Korkein hallinto-oikeus

#### Julkaisemattomat

16.11.2015 taltio 3293	KHO 16.11.2015/3293	s. 68, s. 74 ja s. 78
29.9.2016 taltio 4161	KHO 29.9.2016/4161	s. 70, s. 74 ja s. 79

#### Lyhyitä ratkaisuselosteista

28.2.1997 taltio 436	KHO 1997:436	s. 66, s. 71-72 ja s. 75
9.9.1999 taltio 2430	KHO 1999:2430	s. 67 ja s. 72-74

#### Vuosikirjaratkaisuja

10.10.1997 taltio 2536	KHO 1997:106	s. 65-66, s. 70-72 ja s. 74-75
4.11.1998 taltio 2415	KHO 1998:61	s. 67, s. 71-72 ja s. 74-75
4.11.1998 taltio 2419	KHO 1998:62	s. 65, s. 67, s. 72 ja s. 75
20.12.2002 taltio 3352	KHO 2002:88	s. 68 ja s. 74
23.1.2004 taltio 94	KHO 2004:5	s. 68 ja s. 73
4.4.2011 taltio 911	KHO 2011:31	s. 68, s. 80, s. 82, s. 85 ja s. 89
8.1.2013 taltio 65	KHO 2013:1	s. 65, s. 68, s. 81-84 ja s. 88-89
17.11.2015 taltio 3257	KHO 2015:161	s. 2, s. 65, s. 68, s. 82 ja s. 88-89
31.3.2016 taltio 1084	KHO 2016:35	s. 65, s. 69, s. 74 ja s. 77-80
24.10.2016 taltio 4438	KHO 2016:154	s. 65, s. 69 ja s. 76

### Hallinto-oikeus

Turun hallinto-oikeus 19.3.2001 taltio 01/0105/3	s. 65
Turun hallinto-oikeus 14.6.2016 taltio 13/0391/3	s. 65