

Palkka ja työkorvaus verotuksessa

Antopäivä: **10.10.2014**

Diaarinumero: **A32/200/2014**

Voimassaolo: **10.10.2014 - toistaiseksi**

Valtuutussäännös: **Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 mom.**

Korvaa ohjeen: **2118/31/2004**

Tässä ohjeessa käsitellään palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa. Ohje korvaa 21.6.2005 annetun ohjeen ”Palkkaa vai työkorvausta” (dnro 2118/31/2004).

Päivitetystä ohjeesta selkeytetään ja täsmennetään tunnusmerkkejä, joiden perusteella ratkaistaan, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta. Ohjeella ei ole tarkoitus kiristää nykyistä verotuskäytäntöä, vaan päinvastoin helpottaa pienten ja aloittavien yritysten toimintaa siten, että yksittäisistä toimeksiannoista maksettavia suorituksia voitaisiin pitää yhä useammin työkorvauksena.

Tätä ohjetta sovelletaan ennakkoperinnässä ja soveltuvin osin suorituksen saajan verotusta toimitettaessa riippumatta suorituksen saajan toimialasta tai ammatista.

Sisältö

[1 Johdanto](#)

[2 Keskeisiä käsitteitä](#)

2.1 Palkan määritelmä

2.2 Työkorvauksen määritelmä

[3 Yleistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä](#)

3.1 Sopimus lähtökohtana

3.2 Kokonaisarviointissa huomioon otettavat tunnusmerkit

3.3 Sopimuksen ja tunnusmerkkien ristiriitatilanteet

3.4 Muut kuin maksajan havaittavissa olevat tunnusmerkit

3.5 Suhde työoikeudellisen työsuhteen tunnusmerkkeihin

[4 Toimeksiantosuhteen muodolliset tunnusmerkit](#)

4.1 Yhtiömuodossa tai toiminimellä toimiminen

4.2 Pakolliset sosiaalivakuutukset

4.3 Ennakkoperintärekisteriin kuuluminen

4.4 Muiden rekistereiden merkitys

4.5 Luvan- ja ilmoituksenvaraiset elinkeinot

[5 Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasialliset tunnusmerkit](#)

5.1 Työ- tai toimeksiantosopimuksen merkitys

5.1.1 Yleistä

5.1.2 Työsopimus

5.1.3 Toimeksiantosopimus

5.2 Työn suorittamisen henkilökohtaisuus ja valinnanvapaus

5.3 Kenen lukuun työtä tehdään

5.3.1 Työskentely työnantajan lukuun

5.3.2 Työskentely toimeksisaajan omaan lukuun

5.4 Työn johto- ja valvontaoikeus sekä työskentelyn itsenäisyys

5.4.1 Työn johto- ja valvontaoikeus työsuhteessa

5.4.2 Työskentelyn itsenäisyys toimeksiantosuhteessa

5.5 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit

- 5.5.1 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit työsuhteessa
- 5.5.2 Työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit toimeksiantosuhteessa
- 5.6 Työskentelyn ajankohta ja työaika
- 5.7 Työskentelypaikka
- 5.8 Vastikkeen määräytyminen
 - 5.8.1 Vastikkeen määräytyminen työsuhteessa
 - 5.8.2 Vastikkeen määräytyminen toimeksiantosuhteessa
- 5.9 Työn suorittamisesta aiheutuneet kustannukset
 - 5.9.1 Kustannusten korvaaminen työsuhteessa
 - 5.9.2 Kustannusten korvaaminen toimeksiantosuhteessa
- 5.10 Vastuut, takuut ja vakuutukset
 - 5.10.1 Vastuu-, takuu- ja vakuutusvelvoitteet työsuhteessa
 - 5.10.2 Vastuu-, takuu- ja vakuutusvelvoitteet toimeksiantosuhteessa
- 5.11 Irtisanomista koskevat ehdot
 - 5.11.1 Irtisanomista koskeva sääntely työsuhteessa
 - 5.11.2 Sopimuksen irtisanominen toimeksiantosuhteessa
- 5.12 Kilpailun rajoittaminen ja kilpailukiello
 - 5.12.1 Kilpailun rajoittaminen työsuhteessa
 - 5.12.2 Toimeksiantojen rajoittaminen ja kilpailukiello toimeksiantosuhteessa
- 6 [Muita kokonaisarvioinnissa huomioon otettavia asioita](#)
- 6.1 Vertailu työntekijöihin
- 6.2 Työsuhteen muuttaminen toimeksiantosuhteeksi
- 6.3 Työ- ja toimeksiantosuhde samaan maksajaan
- 7 [Maksajan selonottovelvollisuuden rajaus](#)
- 8 [Työvoiman vuokraus](#)
- 9 [Laskutuspalvelut](#)
 - 9.1 Yleistä laskutuspalveluista
 - 9.2 Laskutuspalvelun verotus
 - 9.3 Laskutuspalveluyhtiö ja henkilökohtaiset palkkiot
- 10 [Henkilökohtaiset palkkiot](#)
 - 10.1 Yleistä henkilökohtaisista palkkioista
 - 10.2 Kokouspalkkio
 - 10.3 Henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio
 - 10.3.1 Luonnollisen henkilön luento- ja esitelmäpalkkiot ovat palkkaa
 - 10.3.2 Koulutustoimintaa harjoittavat yritykset
 - 10.3.3 Koulutuskokonaisuuteen sisältyvät luennot ja esitelmät
 - 10.4 Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkio
 - 10.5 Henkilö- ja osakeyhtiön omistajan nostama palkka
 - 10.6 Luottamustoimesta maksettu korvaus
- 11 [Tavaran kauppahinta vai työkorvaus](#)
 - 11.1 Tavaran myynti
 - 11.2 Tavaran ja palvelun myynti
 - 11.3 Vuokraustoiminta
- 12 [Suorituksen maksajan velvoitteita](#)
 - 12.1 Ennakkonpidätyksen toimittaminen ja maksaminen
 - 12.2 Työnantajan sosiaaliturvamaksu

- 12.3 Kausiveroilmoituksen antaminen
- 12.4 Vuosi-ilmoituksen antaminen
- 13 [Rajoitetusti verovelvolliselle maksettava palkka ja työkorvaus](#)
- 13.1 Rajoitettu verovelvollisuus
- 13.2 Rajanveto palkan ja työkorvauksen välillä
- 13.3 Lähdeveron periminen ja maksaminen
- 13.4 Työnantajan sosiaaliturvamaksu
- 13.5 Kausiveroilmoituksen antaminen
- 13.6 Vuosi-ilmoituksen antaminen
- 14 [Ohjaus ja ennakkoratkaisu](#)
- 15 [Jälkikäteinen arviointi](#)
- 15.1 Verotarkastus
- 15.2 Ennakonpidätyksen maksuunpano
- 15.3 Luottamuksensuoja

Liite 1: [Korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan oikeuskäytäntöä palkan ja työkorvauksen välisestä rajanvedosta](#)

Liite 2: [Hallinto-oikeuksien oikeuskäytäntöä palkan ja työkorvauksen välisestä rajanvedosta](#)

1 Johdanto

Työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua vastiketta pidetään verotuksessa joko palkkana tai työkorvauksena. Tällä rajanvedolla on merkitystä sekä suorituksen maksajan että suorituksen saajan kannalta. Työnantajan on toimitettava palkasta ennakonpidätys ja maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Palkansaajan verotuksessa palkka on aina hänen veronalaista ansiotuloaan. Työkorvauksesta ei toimiteta ennakonpidätystä, jos sen saaja on ennakokoperintärekisterissä. Työkorvaus voi olla työn suorittajan elinkeinotoiminnan tuloa tai muuta ansiotuloa taikka hänen omistamansa yhtiön tuloa.

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

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

Yrityksen muodossa harjoitetun toiminnan luonne vaikuttaa asian arviointiin yksittäistapauksissa. Lisäksi esimerkiksi aloittavan yrityksen toiminnan vakiinnuttaminen saattaa viedä vuosia. Toiminnan alkuvaiheessa yrityksen toiminnan luonnetta osoittavat tosiasiat voivat olla lähellä työsuhteen tunnusmerkkejä. Kyse voi tästä huolimatta olla yritystoiminnasta, jos toiminta on muutoin järjestetty asianmukaisesti yritystoiminnan harjoittamista varten.

Tässä ohjeessa käsitellään palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa. Ohjeessa kerrotaan ne asiat, jotka maksajan on otettava huomioon arvioidessaan, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta. Verohallinto soveltaa ohjetta ratkaistessaan, onko yksittäistapauksessa kyse palkasta vai työkorvauksesta. Ohjeella ei ole tarkoitus kiristää nykyistä verotuskäytäntöä, vaan päinvastoin helpottaa pienten ja aloittavien yritysten toimintaa siten, että

yksittäisistä toimeksiannoista maksettavia suorituksia voitaisiin pitää yhä useammin työkorvauksena. Ohjetta sovelletaan niin ennakkoperinnässä kuin myös soveltuvin osin suorituksen saajan verotusta toimitettaessa riippumatta suorituksen saajan toimialasta tai ammatista.

Ohjeen liitteeseen 1 on koottu palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevaa korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan oikeuskäytäntöä nykyisen ennakkoperintälain (1118/1996, EPL) palkkaa ja työkorvausta koskevien säännösten voimassaoloajalta. Tätä ennen annetuilla ratkaisuilla tai verotuskäytännöllä ei ole enää palkan ja työkorvauksen rajanvedossa merkitystä.

Ohjeen liitteessä 2 on esimerkkejä siitä, miten palkan ja työkorvauksen välisiä rajanvetotilanteita on yksittäistapauksissa nykyisen ennakkoperintälain palkkaa ja työkorvausta koskevien säännösten voimassaoloaikana eri hallinto-oikeuksissa ratkottu. Hallinto-oikeuden ratkaisuilla ei ole korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä vastaavaa ennakkopäätösarvoa. Tästä syystä näistä yksittäistapauksista ja niiden olosuhteista koskevista ratkaisuksista ei ole syytä tehdä palkan ja työkorvauksen rajanvetoon liittyviä yksittäistä ammattiryhmää tai toimialaa koskevia johtopäätöksiä.

2 Keskeisiä käsitteitä

2.1 Palkan määritelmä

Verotuksessa sovellettava **palkan käsite** on määritelty ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentissa. Kyseisen lainkohdan mukaan palkalla tarkoitetaan:

1. kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa;
2. kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.

Palkaksi on ennakkoperintälaissa määritelty kaikenlaatuinen työ- ja virkasuhteessa saatu palkka, palkkio, etuus ja korvaus. Tästä syystä arvioitaessa, onko maksettava suoritus palkkaa vai työkorvausta, on ensin selvítettävä, onko suoritus saatu työ- tai virkasuhteessa.

Työsuhteen käsitettä ei määritellä ennakkoperintälaissa. Ennakkoperintälain esitöissä on todettu, että kyseisessä laissa tarkoitettu työsuhteen käsite on itsenäinen vero-oikeudellinen käsite, joka kuitenkin vastaa läheisesti työlainsäädännössä tarkoitettua työsuhdetta. Ratkaistaessa, onko syntynyt ennakkoperintälaissa tarkoitettu työsuhde, huomiota on siten kiinnitettävä samoihin kriteereihin kuin työoikeuden tulkinnoissa (HE 126/1994 vp).

Virkasuhte on julkisoikeudellinen palvelussuhde, jossa julkisyhteisö on työnantaja ja virkamies tai viranhaltija työn suorittaja. Virka perustetaan aina nimenomaisesti lain tai asetuksen säännöksellä taikka viranomaisen päätöksellä.

Ennakkoperintälain 13 §:n mukaista palkan määritelmää sovelletaan sekä ennakkoperinnässä että suorituksen saajan verotusta toimitettaessa (KHO:2013:1 ja KHO:2011:31). Ennakkoperintälain 13 §:n nojalla palkaksi katsottava suoritus on siten palkkaa sekä ennakonpidätystä toimitettaessa että palkansaajan verotusta toimitettaessa. Tuloverolain (1535/1992, TVL) 61 §:n mukaan palkka on suorituksen saajan veronalaista ansiotuloa.

Palkan käsite sisältyy verolainsäädännön ohella myös useisiin muihin työsuhdetta koskeviin lakeihin ja normistoihin. Palkan käsitteen sisältö vaihtelee jossain määrin eri normistojen välillä. Tämän vuoksi verotuksessa saatetaan katsoa palkaksi sellaisia eriä, joita ei jotakin muuta lakia sovellettaessa pidetä palkkana.

2.2 Työkorvauksen määritelmä

Ennakkoperintälain 25 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella työkorvausta on työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana saatu korvaus. Tämä merkitsee sitä, että ensin on selvitettävä, onko työstä maksettava suoritus palkkaa. Jos suoritus ei ole palkkaa, se on työkorvausta.

Työkorvauksen saajan verotusta toimitettaessa työkorvaus on pääsääntöisesti saajansa elinkeinotoiminnan tuloa. Jos työkorvauksen saajan ansiotoiminta on hyvin pienimuotoista, työkorvaus on saajansa henkilökohtaista ansiotuloa. Tällöin on kyse yleensä yksittäisistä ja satunnaisista työsuorituksista, joiden tekijä ei harjoita yritystoimintaa, mutta ei ole myöskään työsuhteessa työn teettäjään. Esimerkiksi, jos työsuhteessa oleva juristi laatii naapurilleen perukirjan tai laskentatoimen opettaja hoitaa shakkikerhon kirjanpidon, tällaisesta työstä tekijälle maksettu korvaus on kyseisen henkilön ansiotulona verotettavaa työkorvausta

3 Yeistä työ- ja toimeksiantosuhteen syntymisestä

3.1 Sopimus lähtökohtana

Työtä, tehtäviä ja palveluksia voidaan tehdä työsuhteessa tai muussa sopimussuhteessa. Muusta kuin työsuhteesta käytetään tässä ohjeessa nimitystä **toimeksiantosuhde**. Osapuolten välisen sopimuksen sisältö ja tarkoitus on lähtökohtana, kun ratkaistaan, onko osapuolten välille syntynyt työsuhde vai toimeksiantosuhde.

Osapuolet voivat aina sopia, että työsuhde muodostuu, jolloin työstä maksettu korvaus on verotuksessa palkkaa. Verolainsäädäntö on toisaalta pakottavaa oikeutta, minkä vuoksi työsuhde voi syntyä myös silloin, kun työn teettäjä ja työn suorittaja eivät ole siitä sopineet. Työn teettäjä ja sen suorittaja eivät voi siten vapaasti päättää, että kyse on toimeksiantosuhteesta, jos työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät.

Yleensä kyseessä on toimeksiantosuhde, jos osapuolten välillä on tehty toimeksiantosopimus, toimeksiantosuhteen tunnusmerkit täyttyvät ja myös osapuolten tosiasiallinen toiminta tukee toimeksiantosuhteen syntymistä. Työ- tai toimeksiantosuhteen syntyminen ratkaistaan näiden seikkojen kokonaisarvioinnin perusteella.

3.2 Kokonaisarvioinnissa huomioon otettavat tunnusmerkit

Työ- ja toimeksiantosuhteen rajanvedossa huomioon otettavat tunnusmerkit voidaan ryhmitellä muodollisiin ja tosiasiallisiin tunnusmerkkeihin. Muodolliset tunnusmerkit liittyvät erilaisiin yritystoiminnan aloittamiseen ja yrittäjänä toimimiseen liittyvien velvoitteiden täyttämiseen. Tosiasialliset tunnusmerkit liittyvät maksajan ja saajan välisen sopimussuhteen mukaisten velvoitteiden sisältöön sekä todellisiin työskentelyolosuhteisiin ja -ehtoihin.

Muodollisia tunnusmerkkejä ovat muun muassa:

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

Tosiasiallisia olosuhteita osoittavia tunnusmerkkejä ovat muun muassa:

- työsopimuksen tai toimeksiantosopimuksen sisältö
- työn suorittamisen henkilökohtaisuus tai itsenäisyys
- työskentely toisen tai omaan lukuun

- työn johto- ja valvontaoikeus
- työvälitteet, tarvikkeet ja materiaalit
- työskentelyn ajankohta
- työskentelypaikka
- vastikkeen määräytyminen
- työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten korvaaminen
- vastuut, takuut ja vakuutukset
- irtisanomisen ehdot
- toimeksiantojen rajoittaminen, kilpailukiello ja salassapito.

Toimeksiantosuhteen muodollisia tunnusmerkkejä on käsitelty tarkemmin jäljempänä ohjeen kohdassa 4. Työ- ja toimeksiantosuhteen tosiasiallisia olosuhteita osoittavia tunnusmerkkejä on käsitelty puolestaan ohjeen kohdassa 5.

3.3 Sopimuksen ja tunnusmerkkien ristiriitatilanteet

Arvio osapuolten välisen suhteen luonteesta tehdään muodollisten ja tosiasiallisten tunnusmerkkien kokonaisarviointina. Kokonaisarviointia tehtäessä kukin tapaus on harkittava erikseen ja arvioinnin tarkoituksena on erilaisten ja usein erisuuntaisten tekijöiden nojalla ratkaista, millaisesta toimeksiannosta on kysymys.

3.4 Muut kuin maksajan havaittavissa olevat tunnusmerkit

Edellä mainittujen muodollisten ja tosiasiallisten tunnusmerkkien lisäksi on olemassa myös sellaisia seikkoja, joista suorituksen maksaja ei välttämättä ole maksuhetkellä tietoinen. Kokonaisarvioinnissa voidaan maksajan hyväksi aina ottaa huomioon toimeksiantosuhdetta puoltavia elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä, esimerkiksi:

- toiminnan laajuus
- toiminnan yleisyys ja julkisuus
- toiminnan itsenäisyys
- liikeorganisaatio
- taloudellinen riski
- ansiotarkoitus.

Ratkaisua suorituksen luonteesta (palkkaa vai työkorvausta) ei siis tehdä rajanvetotilanteissa elinkeinotoiminnan yleisten tunnusmerkkien, vaan maksajan havaittavissa olevien tosiasiallisten ja muodollisten tunnusmerkkien kokonaisarvioinnin perusteella. Arvioinnissa voidaan kuitenkin aina ottaa huomioon edellä mainitut elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit, jos ne puoltavat toimeksiantosuhteen syntymistä (HE 126/1994 vp).

3.5 Suhde työoikeudellisen työsuhteen tunnusmerkkeihin

Verotuksessa työsuhteen syntymistä ratkaistaessa huomioon otettavat tunnusmerkit ovat merkittävilta osin samoja, joiden perusteella ratkaistaan työoikeudellisen työsuhteen syntyminen (HE 126/1994 vp). Työsuhde syntyy verotuksessa aina tilanteessa, jossa myös työoikeudellisen työsuhteen tunnusmerkit täyttyvät.

10 Henkilökohtaiset palkkiot

10.1 Yleistä henkilökohtaisista palkkioista

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa on luettelo henkilökohtaiseen työhön perustuvista suorituksista, joita pidetään palkkana, vaikka maksajan ja saajan välille ei syntyisi työsuhdetta. Lainkohdan luettelo on tyhjentävä.

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa mainitut palkkiot ovat:

- kokouspalkkio
- henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio
- hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio
- toimitusjohtajan palkkio
- avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostama palkka
- luottamustoimesta saatu korvaus.

Nämä palkkiot ovat luonteeltaan henkilökohtaisia, sillä ne maksetaan valitulle henkilölle tämän henkilökohtaisesta työsuorituksesta tai osallistumisesta. Yleensä näissä tehtävissä myös selkeästi toimitaan maksajan lukuun tai hyväksi.

10.2 Kokouspalkkio

Kokouksiin osallistumisesta maksetaan usein palkkiota. Kokouspalkkio on kokoukseen osallistuvan luonnollisen henkilön veronalaista palkkatuloa riippumatta siitä, onko kokoukseen osallistuva henkilö työ- tai virkasuhteessa palkkion maksajaan.

Kokouspalkkiot ovat palkkaa, vaikka palkkionsaaja muutoin harjoittaisi elinkeinotoimintaa yrityksen kautta tai omissa nimissään. Esimerkiksi toiminimellä toimivan kaivinkoneyrittäjän kunnan rakennuslautakunnan kokouksiin osallistumisesta saamat palkkiot ovat hänen palkkatuloaan.

Kokouspalkkiot perustuvat usein hallintoelimen jäsenyyteen tai muuhun luottamustoimeen, joista saadut palkkiot ovat myös palkkaa. Hallituksen jäseneksi tai muuhun luottamustoimeen nimetty luonnollinen henkilö on tällöin kokouspalkkion saaja. Esimerkiksi asunto-osakeyhtiön hallituksen jäsenille maksetut kokouspalkkiot ovat palkkaa.

10.3 Henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio

10.3.1 Luonnollisen henkilön luento- ja esitelmäpalkkiot ovat palkkaa

Ennakkoperintälain lainvalmisteluasiakirjoissa ei määritellä, mitä ovat henkilökohtaiset luento- ja esitelmäpalkkiot. Käytännössä luennon tai esitelmän pitää aina luonnollinen, ei juridinen henkilö. Luento- ja esitelmäpalkkio on kyseisen henkilön veronalaista palkkatuloa riippumatta siitä, onko hän työ- tai virkasuhteessa palkkion maksajaan vai ei.

Käytännössä tilaisuuden järjestäjä yleensä suunnittelee tilaisuuden, tekee sille ohjelman ja hoitaa kaikki käytännön järjestelyt. Hän sopii valitsemansa henkilön kanssa luennon tai esitelmän pitämisestä tilaisuudessa. Luennoitsija tai esitelmän pitäjä saa järjestäjältä luennon aiheen ja luentoon käytettävissä olevan ajan. Luennoitsija tai esitelmän pitäjä tekee jaettavan materiaalin itsenäisesti ja saa luennon pitämisestä sovitun palkkion, joka on palkkaa.

Verotuskäytännössä palkkana on pidetty edellä mainittujen luentopalkkioiden lisäksi opettajan viransijaisuudesta ja oppilaitoksen vahvistettuun opetussuunnitelmaan tai lukujärjestykseen perustuvasta koulutuksesta maksettuja palkkioita. Näissä tilanteissa opettaja työskentelee työ- tai virkasuhteessa oppilaitoksen johdon ja valvonnan alaisena.

10.3.2 Koulutustoimintaa harjoittavat yritykset

Koulutus- ja luennointitoimintaa yleisesti ja tunnetusti harjoittavien yritysten palveluksessa työskentelevät luennoitsijat eivät yleensä työskentele tilaisuuden järjestäjän lukuun. Tällainen yritys voi olla myös niin sanottu

yhdenmiehenyhtiö. Tilaisuuden järjestäjän tällaiselle yritykselle maksamat palkkiot eivät ole luennoitsijan palkkaa, vaan luennoitsijan työnantajayrityksen saamaa työkorvausta.

Muille kuin koulutus- ja luennointitoimintaa yleisesti ja tunnetusti harjoittaville yrityksille maksetut luento- ja esitelmäpalkkiot ovat luennoitsijan henkilökohtaista palkkaa. Tällainen yhtiö on tyypillisesti yhtiö, jonka omistaja on päätyössä muualla ja yhtiön toiminta koostuu pääasiassa omistajan sivutoimisesta luennoinnista.

10.3.3 Koulutuskokonaisuuteen sisältyvät luennot ja esitelmät

Koulutuskokonaisuuksille on tyypillistä, että koulutuksen pitäjä suunnittelee ohjelman, hankkii tarvikkeet ja toteuttaa kurssin itsenäisesti. Koulutuskokonaisuudet ovat pelkkää luennointia ja esitelmäntä laajempia kursseja, seminaareja tai muita vastaavia tilaisuuksia. Tällainen koulutuskokonaisuus voi olla myös oppilaitoksen tarjoama muu kuin sen vahvistettuun opetussuunnitelmaan taikka lukujärjestyksen mukaiseen koulutukseen liittyvä laajentava tai vapaaehtoinen kurssi.

Koulutuksen pitäjän ei katsota työskentelevän toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena, vaikka koulutuskokonaisuus järjestettäisiin toimeksiantajan tiloissa ja välineillä. Koulutuskokonaisuuteen sisältyvät luento- ja esitelmäpalkkiot ovat työkorvausta.

Luento tai esitelmä voi olla myös osa laajempaa konsultointitoimeksiantoa. Tällöin toimeksiantoa pidetään yhtenä kokonaisuutena ja siitä maksettu palkkio on työkorvausta.

10.4 Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkio

Hallituksen ja muun hallintoelimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tehtävistä maksettu palkkio on aina kyseiseen tehtävään nimetyn luonnollisen henkilön palkkatulona. Isännöintitoimistoon työsuhteessa olevan isännöitsijän palkkio voidaan kuitenkin katsoa isännöintitoimiston tuloksi. Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotusta on käsitelty **tarkemmin Verohallinnon ohjeessa Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus.**

10.5 Henkilö- ja osakeyhtiön omistajan nostama palkka

Henkilöyhtiö (avoin tai kommandiittiyhtiö) ja sen osakas voivat sopia, maksetaanko osakkaalle hänen työstään palkkaa vai saako hän korvauksen yrityksestä voitto-osuutena. Näin voidaan menetellä, kun yhtiömies myös työskentelee yhtiössä. Yhtiömiehelle maksettua suoritusta pidetään palkkana, jos se on käsitelty palkkana palkkakirjanpidossa ja ilmoitettu palkkana työnantajan vuosi-ilmoituksella.

Osakeyhtiössä työskentelevä osakkeenomistaja voi halutessaan nostaa yrityksestä palkkaa. Jos osakkeenomistajan nostamaa rahasuoritusta tai muuta hänen saamaansa etuutta ei ole käsitelty palkkana yhtiön kirjanpidossa ja vuosi-ilmoituksella, etuutta ei pidetä verotuksessa palkkana. Osakkeenomistajan katsotaan saaneen etuuden asemansa perusteella peiteltyä osinkona.

10.6 Luottamustoimesta maksettu korvaus

Luottamustoimi on nimetylle henkilölle julkisyhteisössä annettu tehtävä. Luottamustoimia käytetään muun muassa valtion, kuntien ja seurakuntien toiminnassa. Julkisyhteisöjen luottamustoimia ovat esimerkiksi kunnanvaltuutetun ja erilaisten lautakuntien jäsenten tehtävät. Luottamustoimet ovat usein sivutoimisia ja osa-aikaisia.

Luottamustoimessa olevalle henkilölle maksetaan yleensä korvausta luottamustoimen hoitamisesta. Luottamustoimesta saatu korvaus on verotuksessa aina palkkaa riippumatta siitä, onko luottamushenkilö työ- tai virkasuhteessa taikka toimeksiantosuhteessa korvauksen maksajaan.

14 Ohjaus ja ennakkoratkaisu

Verohallinto antaa yleistä ohjausta ennakkoperinnästä. Ennakkoperintää koskevaa aineellista yleisohjausta ovat esimerkiksi Verohallinnon internet-sivuilla (www.vero.fi) julkaistut vero-ohjeet.

Yksittäistapauksissa suorituksen maksaja tai suorituksen saaja voi hakea Verohallinnolta ennakkoperintälain 45 §:ssä tarkoitetun sitovan ennakkoratkaisun siitä, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta. Ennakkoratkaisu on maksullinen. Ennakkoratkaisua haetaan vapaamuotoisella hakemuksella, jossa hakijan on kerrottava muun muassa suorituksen maksajan ja saajan yksilöintitiedot (nimi, henkilö- tai y-tunnus, kotikunta), millaisesta suorituksesta on kyse sekä asian taustatiedot. Ennakkoratkaisun hakemisesta on erillinen ohje Verohallinnon internet-sivuilla.

Ennakkoratkaisua on noudatettava siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu, jos hakemuksessa kuvatut olosuhteet eivät ole muuttuneet ratkaisun antamisen jälkeen. Sama koskee suorituksen saajan hakemuksesta annettua ennakkoratkaisua, jos suorituksen saaja esittää asiaa koskevan vaatimuksen suorituksen maksajalle.

Ennakkoratkaisu annetaan tämän ohjeen kohdissa 4. ja 5. mainittujen tunnusmerkkien kokonaisarvioinnin perusteella. Lisäksi ratkaisua tehtäessä on mahdollista ottaa maksajan eduksi laajemmin huomioon kohdassa 3.4 esitetyt elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä (esimerkiksi toiminnan laajuus ja taloudellinen riski).

15 jälkikäteinen arviointi

15.1 Verotarkastus

Verotarkastusten yhteydessä seurataan ja valvotaan, onko suorituksen maksaja käsitellyt suoritusta oikein ennakkoperinnässä. Myös verotarkastustilanteissa ratkaisu suorituksen luonteesta tehdään kokonaisarviona tämän ohjeen kohdissa 4. ja 5. mainittujen tunnusmerkkien perusteella. Lisäksi jälkikäteen arvioitaessa on mahdollista ottaa huomioon laajemmin ja pidemmältä ajalta maksajan eduksi kohdassa 3.5 esitetyt elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä (esimerkiksi toiminnan laajuus ja taloudellinen riski).

Jos työn suorittaja toimii yleensä yrittäjänä, ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista esittää maksuunpanoa yksittäisestä ja tulkinnanvaraisesta toimeksiannosta saadusta korvauksesta varsinkaan silloin, jos toimeksiannon taloudellinen merkitys on vähäinen.

Tulkintavirheen takautuva korjausesitys ei ole tarkoituksenmukaista myöskään silloin, kun työn suorittanutta yritystä on verotettu elinkeinonharjoittajana ja yritys on maksanut kaikki veronsa (ennakot, lopullisen veron, arvonlisäveron).

15.2 Ennakonpidätyksen maksuunpano

Suorituksen maksaja on vastuussa siitä, että ennakonpidätys on toimitettu oikein. Jos suorituksen maksaja on osaksi tai kokonaan jättänyt ennakonpidätyksen toimittamatta, Verohallinnon on maksuunpantava suorituksen maksajalle pidättämättä jätetty määrä (EPL 38 §).

Jos jälkikäteen arvioiden on tulkinnanvaraista, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta, toimittamaton ennakonpidätys voidaan yksittäistapauksissa jättää maksuunpanematta. Tämä edellyttää, että maksaja on toiminut vilpittömässä mielessä.

15.3 Luottamuksensuoja

Luottamuksen suoja koskeva tarkastelu on tarpeen tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on tulkinut maksamansa suorituksen luonteen virheellisesti, esimerkiksi pitänyt palkkaa työkorvauksena.

Luottamuksensuojasta säädetään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 26 §:n 2 momentissa. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Luottamuksensuojan yhtenä edellytyksenä on mainittu viranomaisen noudattama käytäntö tai ohjeet. Viranomaisen noudattama käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkoratkaisuista. Luottamuksen suojan edellytyksenä on, että päätöstä tehtäessä on tutkittu ja otettu nimenomaisesti kantaa siihen, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta. Veroviranomaisen ohjeita ovat sekä Verohallinnon yleisohjeet että verovelvollisen yksittäisiin kysymyksiin saamat ohjeet esimerkiksi verotarkastuskertomuksissa. Myös näiden osalta luottamuksensuojan edellytyksenä on, että asiaan on otettu ohjeistuksessa kantaa.

Pelkästään maksajan ja saajan vakiintunut käytäntö ei täytä luottamuksensuojan edellytyksiä. Luottamuksensuojaa ei muodostu esimerkiksi, jos maksaja ja saaja ovat pitäneet suoritusta virheellisesti työkorvauksena useiden vuosien ajan, eikä Verohallinto ole tutkinut asiaa tai siitä ei ole nimenomaista Verohallinnon päätöstä. Luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä voidaan kuitenkin soveltaa, jos toimeksiannon osapuolet ovat olleet vilpittömässä mielessä, maksaneet veronsa ja rekisteröityneet asianmukaisesti toiminnan edellyttämiin Verohallinnon rekistereihin, sekä järjestäneet toimintansa muutoinkin yritystoiminnan harjoittamista varten.

Luottamuksensuoja on säädetty nimenomaan tulkinnallisten tilanteiden varalle arvioitaessa niiden verotuksellista luonnetta jälkikäteen. Palkan ja työkorvauksen rajanvedossa luottamuksen suoja rajoittuu ainoastaan tilanteisiin, joissa työ on sen luonteista, että sitä voidaan samanlaisissa olosuhteissa tehdä sekä palkansaajana että yrittäjänä.

Luottamuksensuojan arviointi on toissijaista suhteessa asiaratkaisun tekemiseen. Ensin on siis ratkaistava, onko suoritus palkkaa vai työkorvausta. Vasta sen jälkeen selvitetään erillisenä kysymyksenä mahdollinen luottamuksensuoja. Luottamuksensuojaa on käsitelty tarkemmin Verohallinnon ohjeessa Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä.

OIKEUSTAPAUKSIA – KOKOUSHALUKKO, TOIMITUSJOHTAJA

KHO 4.4.2011 taltio 911 (KHO:2011:31)

Henkilökohtaisen tulon verotus - Hallituksen jäsenen palkkio - Tulon kohdistaminen - Pääomasijoitustoiminta

A työskenteli pääomasijoitustoimintaa harjoittavan X Oy:n palveluksessa. Hänen oli tarkoitus toimia Y Oy:n hallituksessa X Oy:n nimittämänä jäsenenä. Kun otettiin huomioon ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdan säännös sekä osakeyhtiön hallituksen jäsenyyden luonne henkilökohtaisena tehtävänä, jossa voi toimia vain luonnollinen henkilö, palkkio hallituksen jäsenyydestä oli A:n henkilökohtaista palkkaa eikä X Oy:n elinkeinotuloa. Ennakkoratkaisu vuosille 2010 ja 2011. Äänestys 4-1.

Tuloverolaki 61 § 2 momentti

Ennakkoperintälaki 13 § 1 momentti 2 kohta

Osakeyhtiölaki 6 luku 10 § 1 momentti

KHO 8.1.2013 taltio 65 (KHO:2013:1)

Ennakkoperintä - Ennakkoratkaisu - Ennakkopidätys ja työnantajan sosiaaliturvamaksu - Asianajotoimisto - Konsulttisopimus - Määräaikainen vuokratuotojohtaja - Palkka - Työkorvaus

A Oy aikoi solmia määräaikaisen konsulttisopimuksen B Oy:n kanssa. Sopimuksen mukaan B Oy:n omistaja C tuli toimimaan A Oy:n toimitusjohtajana. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että konsulttisopimuksen perusteella maksettavaa korvausta oli pidettävä C:n toimitusjohtajan tehtävästä saamana palkkana, josta A Oy:n oli toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Ennakkoratkaisu vuoden 2011 loppuun.

Ennakkoperintälaki 13 § 1 momentti 2 kohta

Tuloverolaki 61 § 2 momentti

Osakeyhtiölaki 6 luku 10 § 1 momentti ja 19 § 1 momentti

Helsingin hallinto-oikeus 11.8.2015 Diaarinro 04172/14/8108

Asiassa saadun selvityksen perusteella palkkio toimitusjohtajan tehtävistä sisältyy Realia Isännöinti Oy:n Arabian Palvelu Oy:ltä laskuttamaan isännöintisopimuksen mukaiseen kokouspalkkioon ja tehtävät koostuvat isännöitsijöille tyypillisistä tehtävistä eivätkä käsitä yhtiön toiminnan johtamista.

Hallinto-oikeus katsoo, että Arabian Palvelu Oy:n realia Isännöinti Oy:lle maksamaa, isännöintisopimuksen mukaiseen kokonaislaskutukseen sisältyvää toimitusjohtajan palkkiota voidaan pitää työkorvauksena. Ennakkoratkaisua ei näin ollen ole syytä muuttaa.

Helsingin hallinto-oikeus 26.6.2015 Diaarinro 00297/15/8108

Ovenia Isännöinti Oy:n Kiinteistö Oy Roiliiketorille tarjoamaan isännöintisopimukseen perustuva palvelukokonaisuus vastaa sisällöltään ja luonteeltaan isännöintialalla yleisesti noudatettuja isännöintisopimusehtoja, eikä se sisällä sisnänää liikkeenjohdolliseen juoksevaan hallintoon liittyviä tehtäviä, jotka yleensä yhdistetään yhtiön toimitusjohtajan tehtävänkuvaan. Näin ollen ja kun Kiinteistö Oy Roiliiketori on keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö, hallinto-oikeus katsoo, että siitä huolimatta, että yhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan sillä on oltava toimitusjohtaja, Kiinteistö Oy Roiliiketorin Ovenia Isännöinti Oy:lle isännöintitoimeksiantona maksamaa korvausta on pidettävä sopimuksen luonteeseen perustuen Ovenia Isännöinti Oy:n veronalaisena isännöintiin perustuvana liiketulona eikä toimitusjohtajan henkilökohtaisena tulona.