Verohallinto
PL 325
00052 VERO

Asiantuntijalausunto

EDUSKUNTA
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

4.11.2020

Urheilijan tulonhankinnan yhtiöittämisestä tuloverotuksen kannalta

Tuloverotuksen näkökulmasta urheilutoiminta voi luonteeltaan olla harrastustoimintaa, tulonhankkimistoimintaa tai elinkeinotoimintaa. Ammattiurheilija harjoittaa urheilutoimintaa muiden tavoitteiden ohella myös tulonhankkimistarkoituksessa. Toiminnan luonteesta riippuen urheilutoiminnan tulot ovat ammattiurheilijalle tuloverolain mukaista ansiotuloa tai elinkeinotoiminnan tuloa.

Urheilijan urheilutoiminnasta saadut tulot ovat tuloverotuksessa lähtökohtaisesti hänen henkilökohtaista ansiotuloaan. Urheilutoiminnan luonteesta ja siinä tehdyistä sitoumuksista riippuen toiminnasta saatu ansiotulo voi olla urheilijalle palkkaa tai urheilijan palkkiota. Jos urheilija on ennakkoperintälain tarkoittamassa työsuhteessa korvauksen maksajaan, työnteosta eli harjoittelusta ja kilpailemisesta maksettava korvaus on urheilijan palkkaa. Selvimmin työsuhteesta ja urheilijan palkasta on kyse esimerkiksi tilanteissa, joissa joukkueurheilija sitoutuu pelaajasopimuksessa urheilemaan (eli osallistumaan peleihin ja harjoituksiin) vastiketta vastaan.

Yksilöurheilija harjoittaa urheilutoimintaa tavallisesti niin itsenäisesti, että hänen urheilustaan saamat tulot ovat palkan tavoin ansiotulona verotettavaa urheilijan palkkiota. Myös yksilöurheilija voi kuitenkin joissain tilanteissa urheilla työsuhteessa. Esimerkiksi ravihevosen ohjastamisesta tai kilpa-auton ajamisesta saatu palkkio on palkkaa, jos sen maksaa talli, jonka lukuun raviohjastaja tai kilpa-auton ajaja työskentelee.

Yksilöurheilijoiden kohdalla on verotus- ja oikeuskäytännössä hyväksytty toiminnan harjoittaminen yhtiömuodossa silloin, kun toiminta on riittävän laajaa (KHO 22.1.2010 taltio 103) ja urheilija pystyy vaikuttamaan toimintaansa ja sen järjestämiseen itsenäisesti. Olennaista on, että toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit (ottaen huomioon esimerkiksi toiminnan luonne, laajuus ja tavanomaista lajiliittojohtoista urheilijan kilpailutoimintaa suurempi taloudellinen riski).

- KHO 22.1.2010 T 103 (KVL 21/2009):

> Kansainvälisellä tasolla yksilölajia harjoittava ammattiurheilija, aikoi perustaa osakeyhtiön kilpailutoiminnan harjoittamista varten. Varsinaisen kilpailutoiminnan ohella yhtiö harjoittaisi markkinointitoimintaa. Perustettavan yhtiön palveluksessa tulisi olemaan kaikkiaan kolme palkattua urheilutoimintaa avustavaa henkilöä. Yhtiön tulojen voitiin arvioida nousevan toiminnan alkuvaiheessa runsaaseen miljoonaan

euroon vuodessa; valtaosa tuloista kertyisi palkintorahoina. Yhtiön toimintaa oli tarkoitus myöhemmin laajentaa muun ohessa urheilulajin opetukseen, tuotemyyntiin ja sijoitustoimintaan. Kun otettiin huomioon perustettavan osakeyhtiön toiminnan laajuus ja luonne sekä toimintaan liittyvä taloudellinen riski, toiminnan harjoittamisen osakeyhtiö-muodossa katsottiin vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Edellä mainitut tulot katsottiin verotuksessa osakeyhtiön tuloiksi.

Verotuskäytännössä urheilutoiminnan yhtiöittäminen on edellä mainitun linjauksen mukaisesti katsottu mahdolliseksi vain yksilöurheilijoille, joiden tulonhankinta suhteessa tulojen maksajaan on riittävän itsenäistä. Joukkueurheilussa urheilijan rooli suhteessa joukkueeseen ei ole itsenäinen, vaan urheilija on lähtökohtaisesti ennakkoperintälaissa tarkoitetussa työsuhteessa joukkueeseen. Tämän vuoksi verotuskäytännössä joukkueurheilijan joukkueessa urheilemisesta saama tulo on katsottu urheilijan henkilökohtaiseksi palkkatuloksi eikä sen kanavoimista urheilijan omistamaan yhtiöön ole verotuskäytännössä hyväksytty. Käytäntö on siinä määrin vakiintunutta, ettei asiaa koskevia vaatimuksia ole viime vuosina esitetty perinteisen urheilutoiminnan verotuksessa.

Tuloverolain urheilutuloa ja sen rahastoimista koskevien säännösten, niiden esitöiden sekä oikeuskäytännön (KVL 16/2017) perusteella myös ns. e-urheilusta, eli tietokonepelien kilpapelaamisesta saadut palkinnot ja muut välittömät tulot ovat urheilutuloa, jota voidaan rahastoida. Joukkueurheilijan urheilutoiminnan yhtiöittämiseen liittyviä kysymyksiä on perinteisen urheilutoiminnan vakiintuneesta käytännöstä poiketen noussut esiin ns. e-urheilun eli tietokonepelien kilpailutoiminnan piirissä. Tapauksissa on arvioitu sitä, voiko joukkuepelaajan pelitoiminta täyttää elinkeinotoiminnan kriteerit: taloudellinen riski, pelaajan yhtiön toiminnan laatu ja laajuus, voiton tavoittelu, toiminnan itsenäisyys ja jatkuvuus. Esiin nousseissa e-urheilutapauksissa pelaajan ei ole arvioitu toimivan itsenäisesti, vaan joukkueen omistajan johdon ja valvonnan alaisena. Perinteisen joukkueurheilun tavoin pelaajien on todettu sitoutuneen pelaamaan ja harjoittelemaan joukkueessa vastiketta vastaan ja tietokonepelaamisesta saadut voittorahat ja palkkiot on katsottu pelaajan joukkueelta saamaksi palkaksi. E-urheilua koskevia tapauksia on edennyt muutoksenhakuun eikä verotuskäytäntöä sen osalta siksi voida pitää vielä vakiintuneena.

Sami Varonen
Johtava veroasiantuntija