

TEM raportteja

30/2013

Tekijänoikeustulon kohtelu eri oikeussubjektien kannalta

Markus Myhrberg, Lexia Oy

Elinkeino- ja innovaatio-osasto
Selvitys
16.8.2013



Sisältö

1	Selvityksen tarkoitus	3
1.1	Yleistä.....	3
1.2	Tekijänoikeustulo ja tekijöiden toiminnan muodot	4
2	Tekijänoikeusjärjestelmän kuvaus	5
2.1	Lainsäädäntö	5
2.1.1	Suomen lainsäädäntö	5
2.1.2	Euroopan unionin lainsäädäntö.....	5
2.1.3	Kansainväliset sopimukset.....	6
2.2	Tekijänoikeusjärjestöt.....	6
2.3	Sopimussuhteet ja oikeuksien siirtäminen.....	7
3	Tekijänoikeusjärjestöt	9
3.1	Lainsäädäntö ja järjestöt	9
3.2	Asiakkuus ja jäsenyys järjestöissä.....	9
4	Nykyinen verotusjärjestelmä ja kansainvälistä vertailua	11
4.1	Nykyjärjestelmän kuvaus	11
4.1.1	Tulolajin valinta.....	11
4.1.2	Ansio- ja palkkatulo.....	12
4.1.3	Tulon kohdistaminen yritykselle	13
4.1.4	Tekijänoikeusjärjestöiltä saatujen korvausten tulouttaminen	14
4.1.5	Muut henkistä pääomaa käyttävät yritykset verotuksessa	15
4.1.6	Tulontasaus	16
4.1.7	Luovutusvoitot.....	17
4.1.8	Arvonlisäverovelvollisuudesta	19
4.2	Ruotsin mallin kuvaus	19
4.2.1	Yleistä luovan alan toimijoiden verovelvollisuudesta	19
4.2.2	Tekijänoikeuskorvausten tulouttaminen	21
4.2.3	Tekijäntili.....	22
4.2.4	Ruotsin mallin arviointia	22
4.3	Tanskan mallin kuvaus	23
4.3.1	Yleistä.....	23
4.3.2	Lainsäädäntö	23
5	Lopuksi	25
5.1	Mahdollisia muutoksia luovan alan toimijoiden verotuksessa	25
5.2	Muutosehdotukset veropolitiikan näkökulmasta	26

1 SELVITYKSEN TARKOITUS

Selvityksen tarkoituksena on kuvata 1) tekijänoikeustulon muodostumista ja kohtelua Suomessa, 2) tekijänoikeusverotuksen nykytilaa ja mahdollisuuksia, 3) vertailla verokohtelua muiden maiden käytäntöihin, erityisesti Ruotsin malliin sekä 4) tarkastella yritysmuodossa toimivan tekijöiden asemaa tekijänoikeusjärjestön toiminnassa ja palveluntarjonnassa.

Selvityksen tarkoituksena on lisätä valmiuksia varautua tulevaisuuden muutostarpeisiin tekijänoikeusalueella liittyen luovien alojen kasvuun ja kilpailukykyyn sekä toimia toimenpide-ehdotusten pohjana. Selvityksen tavoitteena on antaa tukea tehokkaan IPR-toimintaympäristön kehittämiseen tekijänoikeusjärjestelmän ja erityisesti verotuksen osalta sekä edistää toimenpiteitä, joiden perusteella tekijänoikeusjärjestelmä kannustaa aineettomaan omaisuuteen perustuvaa liiketoiminnan syntymistä, ja mahdollistaa luovan toiminnan rationaalisen järjestelyn luovan työn tekijöiden kannalta. Selvityksen taustalla on myös tarve selkeyttää pelisääntöjä, milloin tekijä voi siirtää oikeutensa ja tulonmuodostuksen yritystoiminnan puitteisiin

Pääpaino selvityksessä on verotuksen nykytilan ja mahdollisten muutostarpeiden arvioinnissa, mutta selvityksessä kuvataan myös muita tekijänoikeusjärjestelmän osa-alueita.

Selvityksen on työ- ja elinkeinoministeriön toimeksiannosta toteuttanut Markus Myhrberg, Lexia asianajotoimisto Oy.

1.1 Yleistä

Osaaminen, tieto ja luovuus ovat tulevaisuudessa yhä olennaisemmassa merkityksessä kasvun ja kilpailukykyyn vahvistamisessa. Tekijänoikeusjärjestelmä (määritelmä sisältää raportissa myös verotuksen) on olennainen osa Suomen taloudellista infrastruktuuria, ja sen vuoksi on tärkeää, että tekijänoikeusjärjestelmä tukee kasvua ja pysyy kilpailukykyisenä globaalissa taloudessa.

Tekijänoikeusjärjestelmän toimivuudella on suuri merkitys erityisesti luovien alojen toiminnassa ja kasvussa. Luovan alan yritykset toimivat pitkälti aineettomien oikeuksien, erityisesti tekijänoikeuden, varassa. Globaalissa liiketaloudessa tekijänoikeusjärjestelmän on huomioitava kansainväliset muutokset ja pelisäännöt.

Aineettomien oikeuksien ja liiketoimintaympäristön sekä yrittäjyyden ja yrityskehittämisen on määritelty keskeisiksi strategisiksi linjauksiksi muun muassa TEM:n ja OKM:n *Luovuudesta kasvua ja uudistumista: Luovaa taloutta edistävät julkiset toimet ja kehittämislinjaukset* -muistiossa. Kyseinen linjaus sisältää myös tekijänoikeusjärjestelmän kehittämisen tarpeellisin osin.

Tekijänoikeusjärjestelmää on kuvattu yleisellä tasolla selvityksen kappaleessa 2 ja tekijänoikeusjärjestöjen osalta kappaleessa 3. Tekijänoikeudellinen toimintaympäristö on kuvattu laajemmin esimerkiksi Opetus- ja kulttuuriministeriön (OKM) keskustelumuijiossa ”*Tekijänoikeuspolitiikka 2012*” (18.6.2012).

1.2 Tekijänoikeustulo ja tekijöiden toiminnan muodot

Kun puhutaan tekijänoikeustulosta, kyse on lähinnä tekijänoikeuslaissa (404/1961) määritellyn teoksen käyttöoikeuden luovutuksesta ja tekijänoikeuden hyödyntämisestä saatavasta tulosta. Laajemmassa tarkastelussa tekijänoikeustulolla voidaan käsittää myös esiintymispalkkioita ja muita vastaavia luovasta työstä maksettuja korvauksia. Tällöin kyse ei ole varsinaisesti tekijänoikeudesta saatavasta tulosta vaan tekijänoikeuden lähioikeuden luovutukseen liittyvästä tulosta, mutta tässä selvityksessä, kuten monissa muissakin yhteyksissä, nämä tulomuodot on sisällytetty tekijänoikeustulon käsitteeseen.

Tekijänoikeustulo voi olla joko pääomatuloa tai ansiotuloa. Lähtökohtaisesti tekijänoikeustulo on ansiotuloa, mutta tietyissä tilanteissa (jos oikeus on saatu perintönä taikka testamentilla taikka hankittu vastiketta vastaan) se voi olla pääomatuloa. Ansiotulon osalta tulo voi olla palkkatuloa taikka erityistä työ- tai käyttökorvausta

Luovaa työtä voidaan harjoittaa sekä yksityishenkilönä että yritystoiminnan puitteissa. Yritysmuodossa toimimisen eduksi voidaan katsoa muun muassa laskutusmahdollisuus, hankintojen tekeminen yrityksen nimiin ja niiden laajempi vähennysoikeus sekä verotuksen suunnittelumahdollisuus ja selkeyttäminen. Nykyisen lainsäädännön puitteissa oikeuksien siirto yritykselle ei ole monesti mahdollista verotuskäytännöistä johtuen.

Tekijänoikeustulon asemaa verotuksessa ja eri tulolajien määrittelyjä, tekijän mahdollisuutta siirtää tekijänoikeustulo yrityksen tuloksi sekä muita tekijänoikeuskorvauksiin liittyviä suunnittelumahdollisuuksia on tarkasteltu tarkemmin selvityksen kappaleessa 5.

2 TEKIJÄNOIKEUSJÄRJESTELMÄN KUVAUS

2.1 Lainsäädäntö

2.1.1 Suomen lainsäädäntö

Suomessa tekijänoikeussuoja perustuu tekijänoikeuslakiin (8.7.1961/404), jonka 1 § 1 mom:n mukaan:

Sillä, joka on luonut kirjallisen tai taiteellisen teoksen, on tekijänoikeus teokseen, olkoonpa se kaunokirjallinen tahi selittävä kirjallinen tai suullinen esitys, sävellys- tai näyttämöteos, elokuvateos, valokuvateos tai muu kuvataiteen teos, rakennustaiteen, taidekäsityön tai taide-teollisuuden tuote taikka ilmetköönpä se muulla tavalla.

Tekijänoikeus tuottaa tekijälle yksinoikeuden muun muassa määrätä teosten hyödyntämisestä, kaupallisesti tai muuten, ja tästä päättäminen ja lupien myöntäminen kuuluu tekijänoikeuslain 2 § 1 mom:n mukaan tekijälle:

Tekijänoikeus tuottaa, jäljempänä säädetyin rajoituksin, yksinomaisen oikeuden määrätä teoksesta valmistamalla siitä kappaleita ja saattamalla se yleisön saataviin, muuttamattomana tai muutettuna, käännöksenä tai muunnelmana, toisessa kirjallisuus- tai taidelajissa taikka toista tekotapaa käyttäen.

Tekijänoikeudella suojattujen teosten käyttämisessä lähtökohtana on siis yksilöllisesti neuvoteltujen ja myönnettyjen käyttöoikeuksien, lisenssien, myöntäminen mahdollisesti erikseen sovittavaa korvausta vastaan. Tekijänoikeus voidaan luovuttaa myös toiselle luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle (yritykselle). Tekijänoikeus ja lähioikeudet voivat siirtyä muun omaisuuden tavoin perintönä tai testamentilla.

Tekijänoikeus on voimassa 70 vuotta tekijän kuolinvuoden päättymisestä, lähioikeuksien osalta yleensä 50 vuotta valmistamisesta, julkaisemisesta tai esittämisestä. Tekijänoikeuslain muutosesityksessä (HE 73/2013) ehdotetaan esittävän taiteilijan suojaa äänitallenteelle tallennetun esityksen osalta samoin kuin äänitallenteen tuottajan suojaa pidennettäväksi 50 vuodesta 70 vuodeksi.

2.1.2 Euroopan unionin lainsäädäntö

Euroopan unionin tasolla tekijänoikeuden alalla on toteutettu harmonisointia tietyillä tekijänoikeuden osa-alueilla, mm. seuraaviin direktiiveihin perustuen:

Tekijänoikeuden alaan liittyvät direktiivit:

- Orpoteosdirektiivi, 2012/28/EU
- Tietokoneohjelmadirektiivi 91/250/ETY, 2009/24/EU
- Vuokraus- ja lainausdirektiivi 92/100/ETY, kodifioitu 2006/115/EY
- Satelliitti- ja kaapelidirektiivi 93/83/ETY
- Suoja-aikadirektiivi 93/98/ETY, kodifioitu 2006/116/EY, 2011/77/EU
- Tietokantadirektiivi 96/9/EY

- Tietoyhteiskunnan tekijänoikeusdirektiivi 2001/29/EY
- Kuvataiteen jälleenmyyntikorvauksia koskeva direktiivi 2001/84/EY

Tekijänoikeutta koskevien aineellisten säännösten harmonisoinnin lisäksi vuonna 2004 annettiin teollis- ja tekijänoikeuksien täytäntöönpanoa koskeva direktiivi 2004/48/EY.

Parhaillaan Euroopan unionissa keskustellaan erityisesti vuokraus- ja lainausdirektiivin kansallisista voimaansaattamisratkaisuksista sekä tekijänoikeuden ja lähioikeuksien kollektiivisesta hallinnoinnista sisämarkkinoilla.

- Euroopan komission ehdotus direktiiviksi koskien tekijänoikeuksien ja lähioikeuksien kollektiivista hallinnointia ja musiikkiteosten rajat ylittävää verkkokäytön lisensointia yhteismarkkinoilla (KOM(2012)272/2)

Kattavaa tekijänoikeuden harmonisointia ei ole toteutettu, vaan unionin tasolla toteutettu sääntely käsittää tyypillisesti esimerkiksi tiettyyn (kaupalliseen) hyödyntämistapaan sidottuja normeja, joiden harmonisoinnilla pyritään takaamaan sisämarkkinoiden toimivuus ja mahdollistamaan rajat ylittävän liiketoiminnan kehittyminen, mihin on esimerkiksi tekijänoikeudellisesti suojatun materiaalin online-käytön osalta pyritty tietoyhteiskunnan tekijänoikeusdirektiivillä. Verotuksen osalta Euroopan unionin sääntelyllä on suoraa vaikutusta lähinnä arvonlisäverotuksen osalta.

2.1.3 Kansainväliset sopimukset

Tekijänoikeuden alalla kansallinen sääntely perustuu pitkälti kansainvälisiin sopimuksiin, joista johtuvat velvoitteet on implementoitu kunkin maan kansalliseen lainsäädäntöön, kuten esimerkiksi tekijänoikeusalan keskeisin kansainvälinen yleissopimus (ns. Bernin sopimus) kirjallisten ja taiteellisten teosten suojaamisesta vuodelta 1886. Sen lisäksi tekijänoikeusjärjestelmään liittyen on solmittu useita, eri tekijänoikeuden aloja käsitteleviä yleissopimuksia, joista esimerkiksi WIPO:n tekijänoikeussopimus (WCT) ja WIPO:n esitys- ja äänitesopimus (WPPT) keskittyvät erityisesti tietoyhteiskunnan kehityksen aiheuttamiin vaatimuksiin tekijänoikeusjärjestelmälle; nämä puolestaan huomioitu sekä tietoyhteiskunnan tekijänoikeusdirektiivissä että Suomen kansallisessa tekijänoikeuslainsäädännössä.

2.2 Tekijänoikeusjärjestöt

Tekijällä on lähtökohtaisesti yksinoikeus päättää tekijänoikeudellisesti suojattujen teosten hyödyntämisestä, mutta esimerkiksi musiikin kaupallinen käyttö on tyypillisesti luonteeltaan massakäyttöä, jossa käyttäjä hyödyntää suurta määrää teoksia. Näiden kaikkien teosten käyttöön tarvitaan oikeudenhaltijan lupa. Tällöin käytöstä sopiminen kunkin oikeudenhaltijan kanssa erikseen muodostuisi taloudellisesti tehottomaksi lupien hankkimiseen liittyvien suurten transaktiokustannusten vuoksi. Tämän vuoksi oikeuksien hallinnointiin ja käyttölupien myöntämiseen on kehitetty kollektiivihallinnointiin perustuva järjestelmä, jossa tekijöitä tai muita oikeudenhaltijoita (tuottaja/kustantaja) edustavat tekijänoikeusjärjestöt voivat saamansa valtuutuksen (laista johdettu tai sopimusperusteinen) perusteella edustaa tekijöitä ja myöntää lupia teosten käyttöön.

Tällä hetkellä kollektiivihallinnointiin perustuva järjestelmä on tekijänoikeuden alueellisesta luonteesta johtuen rakentunut kansallisesti toimivien tekijänoikeusjärjestöjen varaan, ja nämä taas myöntävät tyypillisesti lupia teosten käyttöön tietyllä maantieteellisesti rajatulla alueella. Tekijänoikeusjärjestöillä on kuitenkin eritasoisia maantieteelliset rajat ylittävää yhteistoimintaa niin sanottujen vastavuoroisuussopimusten perusteella. Näiden sopimusten perusteella esimerkiksi suomalainen musiikintekijä saa järjestöjen välityksellä tekijänoikeuskorvauksia, kun hänen teoksiaan esitetään ulkomailla.

Musiikin online-käytön osalta Euroopan komissio on viime vuonna ehdottanut (KOM (2012) 372) direktiiviä tekijänoikeuksien ja lähioikeuksien kollektiivisesta hallinnoinnista ja musiikkiteosten rajat ylittävän verkkokäytön lisensioinnista yhteismarkkinoilla (”Kollektiivihallinnointidirektiivi”). Verrattuna esimerkiksi Yhdysvaltoihin, missä tekijänoikeusjärjestöt voivat myöntää koko markkina-alueen kattavia lisenssejä (joskin samoin kansallisesti), eurooppalaiset tekijänoikeusjärjestöt lähtökohtaisesti myöntävät käyttölupia kansallisesti. Toteuttaessa koko EU:n sisämarkkina-alueen kattava palvelu, tarvittavat luvat täytyy hankkia jokaista maata koskien erikseen. Yhdysvaltain markkinoilla eri tekijänoikeusjärjestöt voivat kilpailla keskenään, mikä käytännössä johtaa kuitenkin repertuaarien fragmentaatioon. Tällöin täytyy sisällöt lisensoida eri tekijöitä edustavilta (saman alan) kilpailevilta tekijänoikeusjärjestöiltä, jos tekijä ei ole antanut rinnakkaisia valtuutuksia eri järjestöille.

Erityisesti musiikin käytön osalta, liittyen kollektiivihallinnointiin perustuvaan järjestelmään, erimielisyyksiä on aiheutunut oikeudenhaltijoiden ja tekijänoikeusjärjestöjen välillä oikeudenhaltijoiden mahdollisuudesta erottaa tiettyjä käyttötapoja tekijänoikeusjärjestölle annetun valtuutuksen piiristä, jolloin tekijät voisivat lisensoida teoksiaan suoraan käyttäjille huolimatta siitä, että ovat tekijänoikeusjärjestön jäseniä.

Esimerkiksi komission niin sanottu Daft Punk -päätös koski tilannetta, jossa tekijät halusivat liittyä tekijänoikeusjärjestön jäseniksi, mutta samalla kuitenkin säilyttää tietyt teostensa käyttötavat (esimerkiksi internet-käyttö) itsehallinnon piirissä ja siis myöntää luvat näihin itse. Päätöksen mukaan tekijänoikeusjärjestö voi lähtökohtaisesti ottaa jäseniltään valtuutuksen teosten hallinnointiin siten, että jäsenten antama valtuutus kattaa samat käyttötavat, edellyttäen kuitenkin että tästä on mahdollista tehdä yksilöllisiä poikkeuksia. Tosin esimerkiksi Gramexin mahdollisuudet antaa lupia äänitteiden kaupalliseen käyttöön internet-palveluissa ovat rajoitetut, koska äänitteiden tuottajat ovat säilyttäneet mahdollisuuden hallinnoida oikeuksia ja myöntää lupia musiikin käyttöön internet-palveluissa itsellään.

2.3 Sopimussuhteet ja oikeuksien siirtäminen

Yleisenä periaatteena tekijänoikeussopimuksissa on sopimusvapaus. Sopimuksella tekijä voi luovuttaa oikeutensa toiselle kokonaan tai osittain. Oikeuksien lisensioinnin eli käyttölupien myöntämisen kautta oikeudenhaltijat pystyvät taloudellisesti hyödyntämään teoksiaan ja muita tekijänoikeuslain suojankohteita. Sopimusoikeudelliset näkökohdat eivät rajoita oikeuksien siirtämistä tekijän ja esimerkiksi tämän omistaman yhtiön välillä tai eri yhtiöiden välillä. Tekijä ei voi kuitenkaan luovuttaa päällekkäisiä oikeuksia esimerkiksi tekijänoikeuksien hallinnointiin.

Useimmat tekijänoikeusjärjestöjen asiakkuussopimukset edellyttävät yksinomaista hallinnointioikeuksien (oikeus myöntää käyttö lupia tekijän puolesta) luovutusta järjestölle ja tältä osin tekijänoikeusjärjestöjen sopimukset rajoittavat tekijän sopimusvapautta (myöntää käyttö lupia tai siirtää oikeudet yhtiölleen).

Oman yrityksen kanssa tehtävien sopimusten osalta sopimusvapautta voi rajoittaa, erityisesti verotuskäytäntöön osalta, niin sanottu käyvän hinnan vaatimus, joka liittyy oikeuksien arvostukseen tai niistä maksettavaan korvaukseen. Käyvän hinnan määrittelyyn ei ole tällä hetkellä olemassa suoraa ohjeistusta tai vakiintuneita käytäntöjä.

Tekijä voi tehdä myös työsopimuksella siirtää kaikki tekijänoikeudet omistamalleen yhtiölle. Tällöin on kuitenkin verotuskäytännössä edellytetty, että yhtiö maksaa ”markkinakelpoista” palkkaa tehdystä työstä ja syntyneistä oikeuksista, muutoin tulot tulkitaan henkilökohtaisiksi veronalaisiksi tekijänoikeustuloiksi.

3 TEKIJÄNOIKEUSJÄRJESTÖT

3.1 Lainsäädäntö ja järjestöt

Oikeudenhaltijat ovat perustaneet tekijänoikeusjärjestöjä, joiden tarkoituksena on valvoa tekijöiden etuja ja myöntää käyttöluvia tekijänoikeudellisesti suojattuun materiaaliin. Tekijänoikeuslaki (404/1961) ja -asetus (574/1995) sisältävät niin sanotun sopimuslisenssijärjestelmän, jonka tarkoituksena on mahdollistaa lupien myöntäminen suuren oikeudenhaltijajoukon puolesta tekijänoikeudellisesti suojatun aineiston massakäyttöön, jolloin tekijöitä edustava järjestö voi myöntää käyttöoikeuksia sekä edustamiensa tekijöiden että sellaistenkin oikeudenhaltijoiden, joita järjestö ei edusta, materiaaliin. Sopimuslisenssiasioista säädetään tarkemmin tekijänoikeusasetuksessa. Tekijänoikeusasioita hoitava ministeriö, nykyään OKM, päättää sen mitkä järjestöt katsotaan tekijänoikeuslaissa tarkoitetuiksi tekijöitä laajasti edustaviksi järjestöiksi.

Suomalaisia tekijänoikeusjärjestöjä ovat mm.:

- **Teosto:** säveltäjien, sanoittajien, sovittajien ja musiikin kustantajien oikeuksia musiikin julkiseen esittämiseen ja tallentamiseen äänitteille.
- **Gramex:** edistää ja valvoo esittävien taiteilijoiden ja äänitteiden tuottajien oikeuksia sekä kerää korvaukset äänitemusiikin julkisesta esittämisestä ja tilittää korvaukset edelleen niihin oikeuteuille
- **Kopiosto:** tekijöiden, esittäjien ja kustantajien yhteisjärjestö
- **Kuvasto:** Visuaalisen alan taiteilijoiden tekijänoikeusyhdistys
- **Tuotos:** AV -tuottajien tekijänoikeusyhdistys
- **Sanasto:** kirjailijoiden ja kääntäjien tekijänoikeuksia hallinnoiva aatteellinen yhdistys

3.2 Asiakkuus ja jäsenyys järjestöissä

Teostossa lähtökohtana on oikeudenhaltija-asiakkuus/jäsenyys. Yhdistyksen sääntöjen mukaan jäseneksi voidaan hyväksyä Teoston asiakkaana vähintään neljä vuotta ollut ja vähintään kahdelta tilityskaudelta tilityksiä saanut (i) säveltäjä tai sovittaja; (ii) sanoittaja tai kirjailija; tai (iii) kustantaja. Tekijät (luonnollisina henkilöinä) voivat siis olla asiakkaita tai jäseniä. Kustantajat (henkilö tai yhtiö, jolle tekijä on kustannussopimuksella luovuttanut oikeuden monistaa ja julkaista teoksen) voivat olla yritysmuodossa oikeudenhaltija-asiakkaita, ja ne voidaan myös oikeushenkilömuotoisina hyväksyä jäseniksi. Sopimuksellisesti eri oikeudenhaltija-asiakas-/jäsenyydet ovat samassa asemassa.

Gramexin asiakkaita ovat asiakassopimuksen tehneet taiteilijat ja tuottajat. Asiakkaaksi voi liittyä äänitteellä esiintyvä taiteilija kuten mm. muusikko, solisti, taustalaulaja, kapellimestari tai äänikirjan lukija, kun tämän suoritus on tallennettu äänitteelle. Äänitteen tuottaja voi olla luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö. Äänitteen tuottajalla on oikeus saada korvaus, kun äänitettä esitetään julkisesti mm. radiossa, televisiossa, yleisötilaisuudessa tai asiakas- tai työtiloissa sekä silloin kun sitä tehdään kopioita muuhun kuin yksityiskäyttöön.

Kopioston sääntöjen mukaan jäseneksi voidaan hyväksyä valtakunnallinen rekisteröity yhdistys, jonka jäseninä on 2 §:ssä tarkoitettujen oikeuksien haltijoita ja jonka tehtäviin kuuluu valvoa tekijänoikeus- ja valokuvainsäädäntöön perustuvia oikeuksia. Kopioston tilittämistä korvauksista suurin osa kohdistuu järjestöille ja kustantajille; kustantajille suorina korvauksina ja tekijäjärjestöille erilaisina apurahoina ja palkintoina. Huomattava osa kohdistuu myös suoraan tekijöiden yhteisiin tarkoituksiin. Tv-ohjelmien tallentamisesta, tv-ohjelmien kirjastolainauksesta ja esittämisestä erilaisissa laitoksissa sekä tv-ohjelmien edelleen lähettämisestä kertyvät korvaukset tilitetään henkilökohtaisina korvauksina televisio-ohjelmien tekijöille ja esittäjille, kuten näyttelijöille, käsikirjoittajille ja toimittajille.

Kuvaston jäseneksi voi liittyä: a) rekisteröity yhdistys, jonka jäsenistöön kuuluu visuaalisen alan taiteilijoita tai heitä edustavia oikeuskelpoisia yhteisöjä; sekä b) yhdistyksen asiakkaana oleva visuaalisen alan taiteilija, jonka yhdistyksen hallitus kirjallisesta hakemuksesta jäseneksi hyväksyy. Kuvasto myöntää asiakassopimusten perustella käyttö lupia edustamiensa taiteilijoiden teosten käyttöön ja laskuttaa korvaukset käyttäjiltä sekä tilittää käytöstä saadut korvaukset edelleen jäsenilleen. Kuvasto edustaa myös vastavuoroisuussopimusten nojalla Suomessa ulkomaalaisia visuaalisen alan taiteilijoita ja vastavuoroisesti sisarjärjestöt edustavat ulkomailla suomalaisia taiteilijoita.

Tuotoksen jäseniksi voivat liittyä sellaiset rekisteröidyt yhdistykset tai yhteisöt, joiden jäseninä on elokuvateosten tai liikkuvaa kuvaa sisältävien tallenteiden tuottajia. Tuotos neuvottelee, kerää ja tilittää tuotantoyhtiön tekijänoikeuskorvaukset sekä valvoo tuottajien lainmukaisia oikeuksia. Kansainvälinen yhteistyö mahdollistaa oikeuksien valvonnan ja korvausten keräämisen myös ulkomailta.

Sanaston asiakkaaksi voivat liittyä kirjallisen teoksen tehneet kirjallisuuden tekijät julkaistuaan yhden kirjallisen teoksen. Sanasto tekee yksittäisten kirjailijoiden, kääntäjien, toimittajien, arvostelijoiden ja muiden kirjallisuuden alan tekijöiden kanssa asiakkuussopimuksen, jonka perusteella se tekee sopimuksia kirjallisten teosten käytöstä ja tilittää siitä saadut tekijänoikeuskorvaukset edelleen asiakkailleen.

Tekijöiden henkilökohtaisen jäsenyyden/asiakkuuden on katsottu olevan osa järjestöjen aatteellista perustaa sekä edellytys kollektiivihallinnolle ja musiikkialan yhteinen etu edunvalvonnan osalta. Henkilöasiakkuuden on toisaalta katsottu heikentävän tekijän käytännön mahdollisuuksia siirtää oikeutensa omistamalleen yhtiölle. Myös tekijänoikeusjärjestöjen tilityssääntöjen mukaan henkilösidonaiset tekijänoikeustulot voidaan tilittää vain henkilöasiakkaille. Tältä osin käytäntöjä ollaan kuitenkin valmiita muuttamaan, ja musiikkijärjestöt ovatkin esittäneet, että tekijä voisi ohjata tekijänoikeusjärjestöltä saamansa tekijänoikeuskorvaukset määräysvallassaan olevan yhtiön elinkeinotuloksi. Henkilöasiakkaiden korvautuminen yrityksillä olisi kuitenkin järjestöjen mukaan ongelmallista tekijänoikeusjärjestöjen toiminnan ja tarkoituksen kannalta.

4 NYKYINEN VEROTUSJÄRJESTELMÄ JA KANSAINVÄLISTÄ VERTAILUA

4.1 Nykjärjestelmän kuvaus

4.1.1 Tulolajin valinta

Kirjallisen tai taiteellisen teoksen laatijalla on tekijänoikeus teokseen. Myös valokuvaajalla on tekijänoikeus (lähioikeus) valokuvaan, samoin esiintyvällä taiteilijalla esitykseensä. Näiden aineettomien oikeuksien perusteella saadut korvaukset ovat lähtökohtaisesti veronalaista tuloa. Tämä tulkinta on vakiintunut korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisuisissa KHO 1966/5581 ja 1981/5166.¹

Aineettomaan oikeuteen perustuvaa tuloa verotetaan Suomessa joko ansio- tai pääomatulona. Tuloverolain (1535/1992) 52 §:n mukaan verovelvollisen saama korvaus patentista, tekijänoikeudesta tai muusta niihin verrattavasta oikeudesta on veronalaista pääomatuloa, jos oikeus on saatu perintönä tai testamentilla taikka hankittu vastiketta vastaan, ja muutoin ansiotuloa. Säännös tarkoittaa ensisijaisesti mainitunlaisista oikeuksista saatuja käyttökorvauksia, rojalteja ja vastaavia tuloja. Ansiotulolla tarkoitetaan henkilöverotuksessa tuloa, jonka henkilö on saanut vastikkeeksi oman työpanoksensa tarjoamisesta.

Tekijänoikeudesta saadaan yleensä korvausta luovutettaessa oikeus kokonaan tai osittain. Esimerkiksi kustantaja maksaa kirjan laatijalle korvausta. Verovelvollisen omaan työhön tai toimintaan perustuva oikeus korvauksiin patentista, tekijänoikeudesta, mallisuojusta ja muista niihin verrattavista oikeuksista on veronalaista ansiotuloa. Perityt, ostetut tai testamentilla saadut oikeudet verotetaan pääomatulona. Lahjana saadut oikeudet on rajattu pääomatuloverotuksen ulkopuolelle, joten ansiotulon luonteista korvausta ei voida muuntaa pääomatuloksi esimerkiksi lahjoittamalla oikeus lapselle (ks. HE 200/1993).

Näin ollen kirjailijoiden, säveltäjien ja muiden tekijöiden saamat rojalit eli lisenssi-/käyttöoikeuskorvaukset tai muut juoksevat tulot, jotka on saatu tekijänoikeuksien perusteella, katsotaan lähtökohtaisesti ansiotuloksi silloin, kun tulo perustuu heidän omaan työhönsä ja toimintaansa.

Tekijänoikeuskorvausten katsominen yleensä ansiotuloksi on vahvistettu myös oikeuskäytännössä. Tapauksessa KHO 1981/327 veronalaista ansiotuloa oli televisionäytelmästä näyttelijöille maksettu korvaus siitä riippumatta, oliko kyseessä näyttelijän työsuorituksesta maksettu palkka tai uusintaesityksen perusteella suoritettu käyttökorvaus.

Rojaltitulo voi kuitenkin eräissä tapauksissa muuntua pääomatuloksi. Jos aineeton oikeus on saatu perintönä tai testamentilla taikka hankittu vastiketta vastaan, siitä tuleva tulo on oikeuden uuden omistajan kohdalla pääomatuloa. Kyseessä ei ole tulonsaajan työhön perustuva tulo, vaan ostettu tai

¹ Ks. ammattitaiteilijan määritelmästä KHO 2009:106. Kun otettiin huomioon S:n taiteellinen peruskoulutus, usean ammattitaiteilijoille tarkoitetun järjestön jäsenyys sekä monivuotinen taiteellinen toiminta, johon oli kuulunut taiteellisten töiden tuottaminen ja taiteelliselta kannalta kansainvälisestikin menestyksekkäs ja laaja näyttelytoiminta, se seikka, että S:n taiteellinen toiminta oli ollut tappiollista ja hänen ansiotulonsa oli kyseisenä verovuonna koostunut lähes yksinomaan työeläketulosta, ei ollut este S:n taiteen harjoittamisen pitämiseksi tuloverolain 31 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuna taiteellisena toimintana, josta aiheutuneet menot oli luonnollisina vähennyksinä vähennettävä S:n kyseisestä ansiotulosta. Verovuosi 2004.

peritty aineeton omaisuusmassa. Näin ollen perilliset ja aineettomien oikeuksien ostajat voivat saada suhteellisen ja vain osittain progressiivisen verotuksen piirissä olevaa pääomatuloa, kun taas oikeuksien alkuperäiset haltijat maksavat veroa ansiotulojen progressiivisen asteikon mukaan.

4.1.2 Ansio- ja palkkatulo

Tällä hetkellä Suomessa käsitellään palkkana sitä ansiotuloa, joka saadaan vastikkeellisesta, sopimukseen perustuvasta työstä, mikäli työ tehdään toimeksiantajalle tämän johdon ja valvonnan alaisena. Palkkatulosta tulee yleensä suorittaa ennakonpidätys (ennakkovero) ja useimmiten myös niin sanotut sivukulut.

Ennakkovero peritään palkkatulon lisäksi työkorvauksesta ja käyttökorvauksesta. Työkorvauksella tarkoitetaan työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavaa korvausta. Käyttökorvauksella tarkoitetaan puolestaan tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden ja teollisoikeuden, kuten patentin tai tavaramerkin käyttämisestä, käyttöoikeudesta tai käyttöoikeuden myynnistä suoritettavasta korvauksesta taikka teollisia, kaupallisia ja tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista suoritettavaa korvausta.

Tekijänoikeuskorvauksiin liittyen käsittely ennakonpidätyksen osalta on ollut aikaisemmin vaihtelevaa, mutta nykyisessä ennakkoperintälaissa (1118/1996) lähtökohtana on, että luonnollisen henkilön saamasta tekijänoikeuskorvauksesta tulee periä ennakkovero. Ennakkoveron perintävelvollisuus on asetettu suorituksen maksajalle, mikäli saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin.

Luovan alan tulojen verotuksellisessa käsittelyssä lähtökohtana on verohallinnon käytännön mukaan esimerkiksi suoritusta koskevan sopimuksen luonteen arviointi. Esimerkiksi esiintymissopimus voidaan tehdä joko taiteilijaa edustavan ohjelmatoimiston, esiintyjän oman yrityksen tai esiintyjän itsensä kanssa. Jos sopimus on tehty suoraan taiteilijan tai taiteilijaryhmän kanssa, tilanne on yleensä se, että esiintyjä saa etukäteen sovitun esiintymispalkkion. Hänelle ei synny tilaisuuden järjestämisestä kustannuksia, eikä hänellä ole oikeutta tilaisuuden tuottoon. Tällöin esiintymispalkkio on palkkaa ja tilaisuuden järjestäjä vastaa ennakonpidätyksen lisäksi eläkemaksuista.

Usein esiintyvän taiteilijan esiintymissopimukset tehdään ohjelmatoimiston kanssa, jolloin taiteilija toimii ohjelmatoimiston lukuun. Tällöin ennakonpidätysvelvollisuus on ohjelmatoimistolla. Tilaisuuden järjestäjän ohjelmatoimistolle maksama korvaus esiintymisestä on työkorvausta yhtiölle.

Sopimus voidaan tehdä myös esiintyjän oman yhtiön kanssa. Jos tällä yhtiöllä on palkansaajia, esimerkiksi taustaorkesteri, toimintaan on sijoitettu pääomaa (soittovälineet, kuljetusvälineet), yhtiön verotuksellisesta asemasta ei synny yleensä epäselvyyttä. Yhtiö voi maksaa palkkoja ja saada käyttökorvauksia hankkimiensa tekijänoikeuksien perusteella. Verotuksessa yhtiö hyväksytään erillisesti verovelvolliseksi, jos sillä on muutakin toimintaa kuin taiteilijan esiintymispalkkioiden laskuttaminen. Tällöin myös ennakonpidätystä toimitettaessa suoritus on työkorvausta.

Suorituksen maksajan kannalta palkan ja työkorvauksen erottelulla on merkitystä siksi, että palkasta on maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, työ- ja käyttökorvauksesta ei. Suorituksen saajalla

työkorvausta ei veroteta palkkana vaan liike- tai ammattitulona taikka henkilökohtaisena ansiotulona.

4.1.3 Tulon kohdistaminen yritykselle

Luovalla alalla tekijänoikeuteen liittyviä tuloja muodostuu sekä yksityishenkilön ansiotulona että yritykselle kohdistuvana tulona. Yrittäjänä toimimisen mallit ja tavat ovat laajentuneet ja monipuolistuneet yhteiskunnan kehittymisen myötä ja samalla myös tulonmuodostuksen kohdistaminen on aiempaa haastavampaa. Luovalla alalla esiintyykin usein tapauksia, joissa tulee arvioitavaksi ansiotulon suhde yritystoiminnan tuloon (elinkeinotulo).

Yhtiön saamaa tuloa verotetaan lähtökohtaisesti kyseisen yhtiön tulona. Vaikka osakeyhtiöllä on juridisesti vahva asema, eikä sitä voida verotuksessa selittää olemattomaksi, saatetaan tosiasioiden vastaisesti osakeyhtiölle tehtyihin tulokirjauksiin puuttua verotusmenettelylain (1558/1995) 28 §:n nojalla. Säännöksen mukaan verotuksessa on meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, jos olosuhteelle on annettu sellainen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta. Tällöin esimerkiksi osakeyhtiö voidaan verotuksessa sivuuttaa, jos sen kautta kanavoitu tulo katsotaan osakkaan tai muun henkilön palkkatuloksi, tai siihen rinnastettavaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Sivuttamisessa ja tulon uudelleen kohdistamisessa verotuksessa on kysymys siitä, kuka on toiminut todellisena tulonhankkijana. Tekijänoikeustulon kohdistaminen tekijänoikeuden omistajan hallitseman yhteisön, kuten osakeyhtiön tuloksi, on tietyissä tilanteissa tulkittu laskutus käytännöstä huolimatta tekijän ansiotuloksi.

KHO on linjannut ratkaisuisaan tekijänoikeustulojen verovelvollisen käsitettä.

Ratkaisussa KHO 1982/4277 ei hyväksytty esiintyvän taiteilijan palkkatulon ohjaamista osakeyhtiössä verotettavaksi. Ratkaisussa KHO 2000/3033 arvioitiin myös tekijänoikeustulojen verovelvollisen käsitettä. Tapauksessa liikeyritysten ja maatalousyritysten talouden ja verotuksen konsultointia ja koulutusta sekä sijoitustoimintaa toimialanaan harjoittava osakeyhtiö oli ilmoittanut verovuoden 1995 tuloinaan sijoitustoiminnan tulojen ja lausunto- ja konsultointipalkkioiden lisäksi tekijänoikeuspalkkioita. Asiassa arvioitiin sitä, oliko yhtiön tuloon verotuksessa luetut tekijänoikeuspalkkiot katsottava yhtiön pääosakkaan tuloksi.

Tekijänoikeuspalkkiot oli maksettu jatkuvatyöntekijästä tietoteoksesta, jonka tekijä ja ajantasaistaja oli yhtiön pääosakas. Esitettyjen selvitysten mukaan tekijänoikeuspalkkioiden hankinnassa oli jossain määrin käytetty avustajia. Toimintaansa varten yhtiöllä ei ollut toimitiloja eikä ennen verovuotta 1997 käyttöomaisuutta. Yhtiötä ei ollut myöskään markkinoitu.

KHO lausui, että tekijänoikeus on kirjallisen teoksen luojalle kuuluva oikeus ja perustuu siten tekijän henkilökohtaiseen osaamiseen ja pätevyyteen. Yhtiön tuloon luettujen tekijänoikeuspalkkioiden perusteena olevan teoksen tekijänoikeus kuului yhtiön pääosakkaalle eikä tekijänoikeuteen liittyviä taloudellisia oikeuksia ollut selvitetty siirretyn yhtiölle. Kysymyksessä olevien tekijänoikeuspalkkioiden hankinnassa osakeyhtiömuoto ei ollut tarpeen eikä yhtiön toiminnan harjoittaminen tekijänoikeuspalkkioiden osalta ollut muuten-

kaan tapahtunut toiminnan laajuuden ja julkisuuden osalta sellaisessa muodossa, että tekijänoikeuspalkkioiden kohdistamiseen yhtiölle olisi ollut perusteita. Näin ollen yhtiön pääosakas on ollut tekijänoikeuspalkkioiden oikea tulonsaaja. Näillä perusteilla KHO katsoi, että yhtiön pääosakkaan tekijänoikeuteen perustuvien palkkioiden ilmoittaminen yhtiön verovuoden 1995 tulona ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.²

Jos osakeyhtiön muodossa toimimiselle voidaan osoittaa liikeloudellisia perusteita, osakeyhtiö tulisi hyväksyä erilliseksi verovelvolliseksi eikä tulon uusallokointia tällöin voitaisi tehdä verotuksessa. Yritystoiminnan tunnusmerkkeinä on verotuksessa yleensä pidetty muun muassa toiminnan laajamittaisuutta, jatkuvuutta, laajaan henkilökoukkoon tai asiakaskuntaan suuntautuneisuutta sekä yrittäjäriskin olemassaoloa.

Tuloverotuksessa omaksutun *puu ja hedelmät* -opin mukaan verovelvollinen ei voi pidättää itselleen tulon lähdetä, mutta silti luopua sen tulevasta tuotosta. Esimerkiksi keskusverolautakunnan (KVL) ratkaisussa 1990:441 kirjailijaa verotettiin rojaltiluloista, vaikka hän oli lahjoittanut tekijänoikeudet kahteen teokseensa Unicefille.

Jotta tekijänoikeustulo voitaisiin katsoa yhtiön tuloksi, tulee kyseisen oikeuden joka tapauksessa kuulua yhtiölle eli käytännössä tekijänoikeus on siirrettävä yhtiölle. Jotta siirto täyttäisi pätevän oikeustoimen tunnusmerkit, voidaan vaatia niin sanotun käyvän arvon käyttämistä. Käypä arvo on todennäköinen luovutushinta, joka kaupan kohteesta vapailla markkinoilla saataisiin toisistaan riippumattomien tahojen välisessä kaupassa.

Yhtiölle siirtämisen haasteeksi voi muodostua myös tekijänoikeusjärjestön jäsenyyden henkilökohtainen luonne ja oikeuksien hallinnoista tehty sopimus.

4.1.4 Tekijänoikeusjärjestöiltä saatujen korvausten tulouttaminen

Suomalaisten tekijänoikeusjärjestöjen, kuten Teoston, maksamat tekijänoikeuskorvaukset tuloutetaan tekijöille siten, että tekijän saamista tekijänoikeuskorvauksista pidätetään ennakkoperintälain mukainen ennakonpidätys tekijän henkilökohtaisen veroprosentin mukaisesti. Esimerkiksi Teosto saa asiakkaidensa henkilökohtaiset ennakonpidätysprosentit vuosittain suoraan verottajalta. Verokorttiin tehtyjen muutoksien ilmoittamisvelvollisuus Teostolle on tekijällä. Kuolleen tekijän oikeu-

² KHO:n päätöksessä 14.2.2003/342 oli kysymys siitä, voiko säveltäjä ohjata tekijänoikeustuloja omistamaansa yhtiöön, johon hän on työsuhhteessa ja joka maksaa hänelle kuukausipalkkaa. Yhtiön kirjanpidossa ei ollut kirjattu tekijänoikeuksien siirrosta yhtiölle työsopimuksella tapahtunutta luovutustointia, eikä yhtiö ollut maksanut siirrosta erillistä korvausta. KHO:n mukaan säveltäjä, jonka säveltämät musiikkikappaleet ovat tuottaneet huomattavan suuria tekijänoikeuskorvauksia, on kirjallisen työsopimuksen solmimisen jälkeen ilman erillistä korvausta siirtänyt yhtiölle työnsä tuloksena syntyneet tekijänoikeuskorvaukset. Säveltäjä on nostanut yhtiöstä varsin vaatimattomia rahapalkkaa. Palkan määrässä ei ole otettu huomioon hänen tuotantonsa tulosta eikä ilman erillistä korvausta tapahtunutta luovutustointia tekijänoikeuksista. Säveltäjän yhtiöstä nostaman palkan määrä ei ole katsottu olevan sillä tasolla, mitä hän ilmeisesti olisi vaatinut vastaavanlaisen sävellystyön tekemisestä ulkopuoliselle työnantajalle.

KHO:n mukaan säveltäjän ja yhtiön välisen sopimuksen ehdot ovat näin ollen olleet tavanomaisesta poikkeavat. Luovassa sävellystyössä ei ollut käytetty ulkopuolisia avustajia, joille olisi maksettu palkkoja tai palkkioita. Näissä oloissa, kun sävellystyö perustuu henkilökohtaiseen luovaan työhön, liikeloudellisia perusteita siirtää tekijänoikeudet työsopimuksella yhtiölle ei ole ollut olemassa. KHO katsoi, että tulot eivät ole yhtiön vaan säveltäjän veronalaista tekijänoikeustuloa, jos tekijänoikeuteen sisältyvien taloudellisten oikeuksien perusteella maksetaan korvauksia yhtiölle ilman nimenomaista sopimusta taloudellisten oikeuksien siirrosta ja jos sanotut oikeudet siirretään säveltäjän yhtiölle pelkästään selostetussa työsopimuksessa sovitulla ehdoilla tai siitä erillisessä sopimuksessa sovitusta korvauksesta.

denomistajien saamista tekijänoikeuskorvauksista pidätetään puolestaan ennakkoperintälain mukainen ennakonpidätys pääomatulon veroprosentin mukaisesti.

Tekijänoikeuskorvausten tuloutus on näin ollen nettomääräistä ja se tapahtuu tekijöille henkilökohtaisesti. Koska verotuksessa sovellettavien säännösten mukaan tekijänoikeuskorvauksia ei yleensä voi kanavoida Suomessa tekijöiden yhtiöille, vaikka se siviilioikeudellisesti on mahdollista, merkittävät verotuksessa omaksutut kannanotot rajoitusta tekijöiden oikeuteen valita toimintamuotonsa vapaasti.

Yhtiömuodossa toimiminen ei ole sinänsä tekijänoikeusjärjestön kannalta ongelma, mutta esimerkiksi Teosto-korvauksia ei voida tilittää yhtiölle, koska tämä katsotaan henkilökohtaiseksi tuloksi verotuksen osalta. Toisaalta myös esimerkiksi Teoston asiakkuusehdot ja säännöt lähtevät siitä, että tekijäasiakkaiden tulee olla jäseninä luonnollisina henkilöinä. Tältä osin jäljempänä selostettu niin sanottu Ruotsin malli voisi tuoda uusia mahdollisuuksia tuloutukseen.

4.1.5 Muut henkistä pääomaa käyttävät yritykset verotuksessa

Muiden henkistä pääomaa käyttävien yritysten asemaa verotuksessa on arvioitu useissa oikeustapauksissa. Verotuskäytännössä on lähdetty siitä, että ne oikeudet, jotka ovat lähtöisin henkilöstä ja joiden hyödyntäminen on sidoksissa tekijän henkilöön, käsitellään henkilökohtaisen tulonlähteen tuloina. Vertailukohdaksi voidaan ottaa muuta omaan henkiseen pääomaan perustuvaa ajatustyötä suorittavan henkilön työ, kuten esimerkiksi ohjelmistokehittäjän työ. Tietokoneohjelmiston tuottaminen ei vaadi suuria pääomapanostuksia ja on pitkälti sidoksissa henkilön omaan taitoon ja osaamiseen. Tietokoneohjelmistoja on mahdollista tuottaa ja luovuttaa liiketoiminnan muodossa.

Ratkaisussa KHO 2000/3033 liikeyritysten ja maatalousyritysten talouden ja verotuksen konsultointia ja koulutusta sekä sijoitustoimintaa toimialanaan harjoittava osakeyhtiö oli ilmoittanut verovuoden 1995 tuloinaan sijoitustoiminnan tulojen ja lausunto- ja konsultointipalkkioiden lisäksi tekijänoikeuspalkkioita, jotka oli maksettu jatkuvatyönteisestä tietoteoksesta, jonka tekijä ja ajantasaista ja oli yhtiön pääosakas. KHO:n ratkaisun mukaan tekijänoikeus on kirjallisen teoksen luojalle kuuluva oikeus ja perustuu siten tekijän henkilökohtaiseen osaamiseen ja pätevyYTEEN. Koska tekijänoikeuspalkkioiden hankinnassa osakeyhtiömuoto ei ollut tarpeen eikä yhtiön toiminnan harjoittaminen tekijänoikeuspalkkioiden osalta ollut muutenkaan tapahtunut toiminnan laajuuden ja julkisuuden osalta sellaisessa muodossa, että tekijänoikeuspalkkioiden kohdistamiseen yhtiölle olisi ollut perusteita, oli niitä käsiteltävä osakkaan henkilökohtaisena tulona. Ratkaisussa KHO 1966-II-557 korvaus, jonka kirjailija oli saanut myydessään kaikki julkaisuoikeutensa teoksiinsa, katsottiin hänen henkilökohtaiseksi veronalaiseksi tulokseen.

Ratkaisussa KHO 1986-B-II-590 tekijänpalkkioita, jotka kustantaja oli maksanut kustantamiensa oppikirjojen, ammattikirjojen ja tietokirjojen tekijöille kustannussopimusten perusteella samoin kuin kokoomateosten avustajille heiltä tilatuista kirjoituksista, pidettiin korvauksena oikeudesta painaa ja julkaista sopimusten mukaisesti luotavat teokset. Sanottuja palkkioita ei siten, kun tekijät eivät myöskään olleet tuolloin olleet yhtiön palveluksessa, pidetty ennakkoperintälain 4 §:ssä tarkoitettuna työstä, tehtävästä tai palveluksesta suoritettuna palkkana, eikä yhtiö ollut velvollinen suorittamaan niiden perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksua. Yhtiön kokoomateoksiaan varten

tilaamista käännöksistä ja muidenkin teosten käännöksistä maksettuja korvauksia oli, kun asiakirjoissa ei ollut selvitystä, jonka perusteella suorituksen saajia olisi ollut pidettävä tässä toiminnassaan itsenäisinä yrittäjinä, ja kun ennakkoperintälain 6 §:llä ei ollut merkitystä sovellettaessa asiassa ennakonperintälain 4 §:ää, pidettävä yhtiön lukuun tehdystä työstä maksettuina korvauksina ja siis ennakkoperintälain 4 §:ssä tarkoitettuna palkkana, josta yhtiö oli velvollinen suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksun. Ennakontarkastajien ilmoituksen mukaan maksuunpanoa ei ollut esitettykään itsenäisille yrittäjille maksettujen korvausten osalta.

4.1.6 Tulontasaus

Tuloverolaissa on säädetty erityinen tulontasaussäännös, jonka tarkoituksena on lieventää progressiivisen tuloveroasteikon vaikutusta tilanteessa, jossa verovelvolliselle on verovuonna maksettu suurehko, usealta vuodelta kertynyt kertatulo. Tulontasaus liittyy valtionveron maksuunpanoon, eikä sillä ole käyttöalaa suhteellisen verokannan mukaan tapahtuvassa verotuksessa, kuten kunnallisverotuksessa ja pääomatulojen verotuksessa.

Tuloverolain 128 §:n mukaan tulontasaukseen ovat oikeutettuja ainoastaan luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät. Tulontasaus voidaan toimittaa, jos verovelvollinen on saanut verovuonna vähintään 2500 suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta ja joka on vähintään neljäsosa hänen verovuonna saamansa puhtaan ansiotulon yhteismäärästä. Myös tulontasauksen kohteena oleva kertatulo lasketaan mukaan tähän yhteismäärään. Puhdas ansiotulo lasketaan vähentämällä ansiotulosta luonnolliset vähennykset.³

Tulontasauksen soveltaminen verovelvollisen verotuksessa edellyttää verovelvollisen tekemää vaatimusta tulontasauksen toimittamisesta. Vaatimus on esitettävä ennen kertatulon saamisvuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä.⁴

Tuloverolain 128 §:n 2 momentti sisältää esimerkkiluettelon niistä tuloista, joita voidaan pitää kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä ansiotulona. Näitä tuloja ovat muun muassa:

- aikaisemmilta vuosilta saatua palkkaa tai verovuodelta ja sitä edeltäneeltä vuodelta saatua eläkettä;
- verovelvollisen työstä erotessaan saamaa kertakorvausta;
- liikettä luovutettaessa saatua tuloa;
- tuloja tekijänoikeudesta tai patentista, ellei kyseessä ole 52 §:ssä tarkoitettu pääomatulo.

Tekijänoikeudesta saadut tulot voivat olla elinkeinotuloa tai tuloverolain mukaisesti verotettavaa ansiotuloa. Koska tuloverolaki ei rajoita tulontasauksia tapauksiin, joissa tulo on muuta kuin elinkeinotuloa, voidaan tulontasauksia soveltaa tekijänoikeus- ja patenttituloihin silloinkin, kun verovelvollinen on yksityinen elinkeinonharjoittaja. Asiaan ei tällöin vaikuta se, onko elinkeinoverolain (360/1968) mukaan verotettava taiteilija tai kirjailija soveltanut kassaperiaatetta. Esimerkiksi ratkai-

³ HE 200/1992 vp s. 49.

⁴ HE 200/1992 vp s. 49.

sussa KHO 1983-T-4696 katsottiin, että itsenäisenä yrittäjänä toimiva taiteilija sai tulontasauksen takautuvasta kertakorvauksesta, vaikka häntä oli verotettu elinkeinoverolain mukaan.

Tuloverolain 128 §:n 3 momentin mukaan kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä ansiotulona voidaan pitää myös taiteilijan valmistaman yhden tai useamman taideteoksen kalenterivuoden aikana tapahtuneesta yhdestä tai useammasta myynnistä saamien tulojen yhteismäärää.

Tuloverolain tulontasaus säännöstö ei muodosta estettä tulontasauksen toimittamiselle tapauksessa, jossa verovelvollinen on saanut useita kertatulona pidettäviä suorituksia saman verovuoden aikana. Yleensä tulontasauksen edellytykset tutkitaan ja tulontasaus toimitetaan kunkin suorituksen osalta erikseen. Poikkeuksen erilliskäsittelystä muodostavat kuitenkin taiteilijan saamat kertatulot, joita käsitellään edellä mainitusti yhtenä eränä.

Tulontasauksen edellytyksenä on, että kertatulo on kertynyt yli vuoden pituiselta ajanjaksolta. Jos kertatulo on kertynyt vuotta lyhyemmältä ajanjaksolta, tulontasauksista ei voida toimittaa, vaikka tuloon sisältyisi kahden eri kalenterivuoden tuloa (KHO 1975/3262).

Tuloverolain 129 § sisältää säännökset tulontasausmenettelystä. Tulontasausmenettelyssä kertatulon verotus valtionverotuksessa toteutetaan verovuoden tuloveroasteikkoa soveltaen. Menettelyä soveltaen voidaan tasata myös etukäteen saatu tulo. Tulontasauksista varten jaetaan tulontasauksen kohteena oleva kertatulo, josta on vähennetty luonnolliset vähennykset, niiden vuosien lukumäärällä, joilta tulon katsotaan kertyneen, kuitenkin enintään viidellä. Jokaisesta näin lasketusta kertatulon osasta menee yhtä paljon veroa. Kertatulon osasta menevän veron määrä saadaan lisäämällä yksi kertatulon osista verovuoden muihin ansiotuloihin ja laskemalla näin saadusta tulosta menevän veron ja pelkästään muista ansiotuloista menevän veron erotus. Tulontasauksen kohteena olevasta tulosta menevä vero saadaan kertamalla kertatulon osasta menevän veron määrä osien lukumäärällä. Kertatulosta menevän veron on kuitenkin aina oltava vähintään 15 prosenttia kertatulosta.

Jos tulontasauksista sovelletaan etukäteen saatuun tuloon, voidaan myöhemmin kertyvät tulojen hankkimiskulut vähentää tuloverolain 113 §:n nojalla toimittamalla verotusmenettelylain 55 §:n mukainen verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi.

Tulontasaus on veron maksuunpanoon liittyvä toimenpide. Tasattavaksi vaadittu kertatulo on osa sen verovuoden ansiotuloa, jona tulo on saatu. Tulontasaus säännös ei myöskään vaikuta niiden vähennysten tekemiseen, joiden myöntämiseen tai määrään kertatulolla on merkitystä. Tulontasauksen vaikuttavuus riippuu veroasteikon progressiivisuuden jyrkkyydestä.

Oikeuskirjallisuudessa on kritisoitu kuvataiteilijoihin sovellettavaa tuloverolain 128 §:n 3 momentin säännöstä useammalta vuodelta kertyneestä tulosta epätarkaksi. Säännöksen sanamuoto mahdollistaa keinottelun teosten valmistusajan jaksottamisella useammalle vuodelle.

4.1.7 Luovutusvoitot

Verotuksen osalta arvioitavaksi tulee myös tilanne, jossa tekijänoikeuslain (404/1961) mukainen teoksen käyttöoikeus luovutetaan ja kyseisestä luovutuksesta saadaan tuloa. Tällöin tekijänoikeuden hyödyntämisestä saatavana tulona pidetään korvausta tekijänoikeudella suojatun teoksen käytöstä.

Tekijänoikeuskorvaukset voivat perustua yksityisoikeudellisiin sopimuksiin tai tekijänoikeusjärjestön välityksellä tapahtuvaan luovutukseen.

Myös aineettomien oikeuksien luovutusvoitot saattavat olla ansiotuloa. Jos aineettoman oikeuden alkuperäinen haltija myy oikeutensa, hän saa ansiotuloa, koska kyseessä on hänen työhönsä ja toimintaansa perustuva tulo. Jos taas aineettoman oikeuden myyjä on saanut oikeutensa perintönä, testamentilla tai vastiketta vastaan, sovelletaan saatavaan tuloon normaaleja luovutusvoittoverosäännöksiä, jolloin luovutusvoitto katsotaan pääomatuloksi.

Ammattitaitelijaa verotetaan joko tuloverolain tai elinkeinoverolain mukaan. Mikäli henkilö saa pääasiallisen toimeentulonsa taideteosten myynnistä, kuuluu hän useimmiten elinkeinoverolain piiriin. Tällaisessa tapauksessa taiteellinen toiminta rinnastuu aivan normaaliin yritystoimintaan.

Taiteilijan verotus tuloverolain nojalla

Mikäli henkilöllä on teosmyynnin tulojen ohella joku palkkatyö (esim. taiteen alan opetustyö tai muu palkkatyö), verotetaan häntä yleensä tuloverolain nojalla. Suuri osa taiteilijoista saa vain osan ansioistaan teosmyynnistä, kun taas varsinainen perustoimeentulo kertyy taiteen alalla (tai muualla) tapahtuvasta palkkatyöstä.

Taiteellisen toiminnan menot

Taiteellisen toiminnan menot (ns. tulonhankkimiskulut) ilmoitetaan verottajalle sinä verovuonna, kun ne ovat syntyneet, eli maksettu. Kyse on kassaperiaatteesta.

Apurahat

Apurahojen perustyyppit ovat kohdeapuraha ja työskentelyapuraha. Työskentelyapurahasta käytetään joskus myös termiä 'elantoapuraha'. Työskentelyapuraha annetaan taiteilijalle tämän työskentelyedellytysten turvaamiseksi. Työskentelyapurahan tarkoitus on rahoittaa taitelijan tavanomaisia elantomenoja, eli se kohdistuu siten taiteilijan asumiseen, yksityisvaatteisiin, ruokaan ja vapaa-aikaan. Myös oikeuskäytännössä (ks. KHO 1983/3028 sekä KHO 2007/230) työskentelyapurahan on katsottu kohdistuvan kokonaisuudessaan henkilön elantomenoihin.

Tiedolla siitä, mikä taho on apurahan myöntänyt, on merkitystä apurahan verovapautta ratkaistaessa. Julkisyhteisön myöntämät apurahat ovat kokonaan verovapaita, huolimatta siitä, kuinka suuria ne yksittäin tai yhteenlaskettuna ovat. Yksityisen tahon myöntämä apuraha on rajoitetusti verovapaa.

Kaikki apurahan nimellä maksetut suoritukset eivät ole tuloverolain tarkoittamia aitoja apurahoja. Jotta kyse olisi aidosta tuloverolain tarkoittamasta apurahasta, tulee sen olla annettu taiteen harjoittamista varten. Apurahan nimellä maksettu suoritus ei aina ole aito apuraha, jolloin sitä verotetaan täysimääräisesti. Apurahan veronalaisuus ratkaistaan tapausittain. Verottajan ohjeistuksen mukaan tässä harkinnassa kiinnitetään huomiota mm. siihen, kuka on apurahan myöntäjä, onko apuraha ollut yleisesti haussa, onko apuraha itse asiassa vastike tehdystä työstä, mitä selvityksiä apurahan hakijan on täytynyt esittää, ja onko apurahan myöntäjä yleishyödyllinen yhteisö vai yritys.

4.1.8 Arvonlisäverovelvollisuudesta

Arvonlisäverolain 45 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta muun muassa esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän palkkiosta tai tällaisen esiintyjän esityksen ääni- tai kuvatalennusta koskevan oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta. Verottomuutta on perusteltu aikanaan hallinnollisilla syillä ja sillä, että tekijänkorvaukset tulevat verotetuiksi osana kulutukseen myytävän hyödykkeen myyntihintaa, esimerkiksi kirjan tai äänitteen myyntihinnassa tai tilaisuuden pääsymaksussa.

Veroa ei suoriteta esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän esityksen ääni- tai kuvatalennusta koskevan oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta eikä tekijänoikeuslain (404/1961) 1, 4 tai 5 §:ssä tarkoitetun oikeuden luovuttamisesta taikka oikeuden perusteella saadusta korvauksesta. Tekijänkorvausten verottomuuden kannalta korvauksen saajalla ei ole merkitystä. Verottomuus koskee myös niitä tahoja, joiden oikeudet perustuvat tekijöiltä siirtyneisiin oikeuksiin. Aikaisemmin verottomia olivat myös tekijänoikeudenhaltijoita edustavan järjestön saamat tekijänoikeuskorvaukset, mutta nykyään nämä jälkiperäisestä käytöstä maksettavat korvaukset ovat arvonlisäverollisia.

Sen sijaan yleensä teosmyyntitulot kuuluvat arvonlisäveron piiriin. Mikäli taiteilijan teosmyyntitulot ylittävät verovuonna 8.500 euroa, on hän myynneistään arvonlisäverovelvollinen. Tällöin henkilön tulee myös ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi. Jos myyntien määrä on pienempi kuin 8.500 euroa verovuodessa, ei toiminnassa tule huomioida arvonlisäveroa. Henkilö voi hakeutua toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi, vaikkei vuotuinen myyntiraja täytykään.

Arvonlisäverolain 85 a §:n mukaan muun muassa musiikki- ja tanssiesityksien, kirjan ja tiettyjen taide-esineiden arvonlisäverokanta on 10 prosenttia.

Tekijänoikeuspalkkioiden arvonlisäverotusta on arvioitu myös oikeuskäytännössä. Ratkaisussa KVL:76/2000 yhtiön omistamat koreografian tekijänoikeudet luovutettiin esiintyjille. Yhtiön suunnitteleman koreografian luovutuksesta saama korvaus oli sellainen tekijänoikeuden luovutuksesta tai sen perusteella saatu korvaus, josta yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Arvonlisäverolain 45 §:n 3 momentin mukaan tekijänoikeuden haltijoita edustavan järjestön oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saamat tekijänkorvaukset ovat arvonlisäverollisia. Verollisuus koskee kaikkia lain 1 momentissa tarkoitettuja tekijänkorvauksia. Hallituksen esityksen (HE 159 /2008) perustelujen mukaan tekijänoikeudenhaltijoita edustavilla järjestöillä tarkoitetaan järjestöjä, joille tekijät siirtävät tekijänoikeuslakiin perustuvia oikeuksiansa tai jotka edustavat tekijöitä sillä perusteella, että nämä ovat suoraan tai jäsenjärjestöjensä välityksellä valtuuttaneet järjestön edustamaan tekijöitä oikeuksien hallinnointia koskevissa asioissa.

4.2 Ruotsin mallin kuvaus

4.2.1 Yleistä luovan alan toimijoiden verovelvollisuudesta

Ruotsissa palkansaajat maksavat niin sanottua A-veroa (anställd skatt, ”A-skatt”), joka vastaa Suomen ansiotuloista perittävää tuloveroa. Ennakonpidätyksen toimittaminen ja sosiaaliturvamaksujen

maksaminen ovat tällöin työnantajan velvollisuutena. Elinkeinonharjoittajiin sovelletaan Ruotsissa F-verotusta (företag skatt, ”F-skatt”), jossa yrittäjät maksavat itse sosiaalimaksut ja verot kuukausittain. F-verotuksen piiriin pääseminen edellyttää, että yrittäjän liiketoiminta on ammattimaista, itsenäistä ja voittoa tavoittelevaa.

Ruotsissa itsenäisesti kulttuurityötä tekevien tuloja käsitellään elinkeinotoiminnasta saatuina tuloina. Itsenäisiä kulttuuriyrittäjiä koskevat lähtökohtaisesti samat verotukselliset säännöt kuin muitakin yrittäjiä, mutta kulttuurialalla on näiden lisäksi muutamia erityissääntöjä.

Itsenäisesti kulttuurityötä tekevä henkilö on elinkeinonharjoittaja, joka

- tekee luovaa tai muuta taiteellista työtä,
- on ammattitaitoinen alallaan, ja
- harjoittaa toimintaa ammattimaisesti.

Ammattimaisen toiminnan edellytyksiä on arvioitu muun muassa Ruotsin hallinto-oikeuden tapauksessa vuodelta 1987 (RÅ 1987 ref 56). Tapauksessa puntaroitiin millä perustein henkilön harjoittama taiteellinen toiminta on ammattimaista toimintaa.

Tapauksessa Ulf R. niminen henkilö ilmoitti veroilmoituksessaan tienanneensa noin 60 000 kruunua ansiotyöstään. Lisäksi hän ilmoitti, että verovähennysten osalta huomioon tulisi ottaa hänen taiteellista toimintaa harjoittavan liikkeensä alijäämä 16 443 kruunua. Ulf R:n antaman selvityksen perusteella liike ei ollut saanut verovuoden aikana mitään tuloja.

Tapauksessa arvioitiin oliko Ulf R:n taiteellinen toiminta harrastustoimintaa, jolloin alijäämä ei tulisi vähennettäväksi, vai ammattimaista toimintaa, jonka alijäämä olisi vähennyskelpoista.

Ratkaisussa eriävän mielipiteen jättänyt edustaja painotti, että ammattimainen toiminta on itsenäistä, säännöllistä sekä voittoa tavoittelevaa. Hänen mukaansa nimenomaan voitontavoittelu tarkoitus erotti ammattimaisen toiminnan harrastustoiminnasta. Jos toimintaa ei harjoitettaisi voitontavoittelutarkoituksessa ja toiminnan menot ylittäisivät saadut tulot jatkuvasti, ei toimintaa voitaisi katsoa ammattimaiseksi toiminnaksi. Edustajan mielestä Ulf R:n toiminta oli pysyvästi tappiollista, eikä sitä siten tulisi katsoa ammattimaiseksi toiminnaksi.

Asiaa ratkaisseiden enemmistö oli kuitenkin toista mieltä ja katsoi Ulf R:n toiminnan olevan ammattimaista. Ratkaisua perusteltiin seuraavasti:

Ulf R oli osa-aika työnsä ohella harjoittanut taiteellista toimintaa usean vuoden ajan. Hänellä oli taiteellisen alan koulutus, joka saatettiin päätellä henkilön antamista tiedoista, vaikka hän ei ollutkaan hankkinut koulutustaan tavanomaisella institutionaalisella tavalla. Ulf R oli tämän lisäksi toiminut aktiivisesti taiteilijajärjestöissä. Vaikka Ulf R:n taiteellisesta toiminnasta saadut tulot olivat olleet vähäisiä, ottaen huomioon myös kyseessä olevaa verovuotta pidemmän ajanjakson, tukivat edellä mainitut seikat tulkintaa, että Ulf R oli omistautunut työ-

leen ansio- eikä harrastustarkoituksessa. Ulf R:n taiteellinen toiminta katsottiin siten ammat-
timaiseksi toiminnaksi.

Luovan alan toimijoiden tavanomainen toiminta katsotaan Ruotsissa elinkeinotoiminnaksi ja sitä
määrittävät elinkeinoverotusta koskevat normit. Esimerkiksi maalaamista ja kirjoittamista käsitel-
lään elinkeinotoimintana. Jos henkilö saa määräaikaista työtehtäviä, joilla on luonnollinen liityntä
tavalliseen toimintaan, esimerkiksi esitelmöinti omasta toiminnasta, katsotaan myös tämä työ elin-
keinotoiminnan piiriin kuuluvaksi. Muut työtehtävät, kuten esitelmöinti oman toiminnan ulkopuoli-
sesta aiheesta, opetustoiminta tai projektityö käsitellään yleensä normaalina palkkatulona.

Luovan alan toimijoiden verotus Ruotsissa toteutetaan yleensä sekä palkansaaja- (A-vero) että elin-
keinotoiminnan (F-vero) verotuksen yhteismuotona (FA-vero), mikäli luovan alan toimijalla on
myös muita työtehtäviä kuin varsinainen taiteen suorittaminen.

Ruotsissa kaikki kulttuuritoiminnasta saatavat tulot ovat veronalaisia. Itsenäisesti luovan alan toi-
mintaa harjoittava henkilö voi saada erilaisia avustuksia tai stipendejä. Jos avustus myönnetään vä-
hintään kolmen vuoden ajaksi, katsotaan se määräaikaiseksi tuloksi ja selvitetään kuten veronalai-
nen palkkatulo.

Jos avustus myönnetään lyhyemmäksi aikaa ilman taiteilijan vastasuoritusvelvollisuutta, ei kyseessä
ole veronalainen tulo, vaan avustus katsotaan ei-veronalaiseksi stipendiksi. Tietyissä tapauksissa
avustus katsotaan elinkeinonharjoittamisesta saaduksi tuloksi. Tällainen tilanne on käsillä, mikäli
kysymyksessä on esimerkiksi projektiavustus, joka koskee tavoitehakuista taiteellista kehitystyötä.
”Starta eget” -avustusta eli starttirahaa käsitellään aina palkkatulona.

4.2.2 Tekijänoikeuskorvausten tulouttaminen

Ruotsissa tekijänoikeusjärjestöjen suorittama tekijänoikeuskorvausten tulouttaminen on järjestetty
Suomen mallista poikkeavalla tavalla. Ruotsin musiikintekijöiden oikeudenvälvoja STIM (Svenska
Tonsättares Internationella Musikbyrån) tulouttaa tekijänoikeuskorvaukset tekijöille bruttomääräisi-
nä, eli se ei vähennä ennakonpidätystä tekijänoikeuskorvauksista. Lähtökohtaisesti maksettuja teki-
jänoikeuskorvauksia käsitellään ja verotetaan kuitenkin henkilökohtaisina ansiotuloina.

STIMiltä saatujen tekijänoikeuskorvausten verotus määräytyy Ruotsin yleisten verotussääntöjen
mukaisesti ja veron suorittamisvastuu on asetettu tekijälle. Tekijä ilmoittaa saamansa tulot verotta-
jalle ja suorittaa verot. Verojen ilmoittamista kontrolloidaan järjestelmällä, jossa STIM lähettää
maksetuista korvauksista tarkistetiedot Ruotsin verohallintoon. STIM ei suorita tekijänoikeuskorva-
uksista myöskään sosiaalimaksuja, joten niiden suorittaminen jää korvauksensaajan velvollisuudek-
si.

STIM voi tulouttaa tekijänoikeuskorvaukset myös tekijälle, joka harjoittaa toimintaa elinkeinotoi-
minnan muodossa (F-skatt) ja on siirtänyt tai luovuttanut oikeutensa omistamalleen yhtiölle. Teki-
jänoikeuskorvausten tulouttaminen voidaan toteuttaa F-verovelvolliselle, vaikka hän olisi myös A-
verovelvollinen. Mahdollista on, että verovelvollisella on luovan alan yritys (F-skatt) ja hän työs-
kentelee myös varsinaisessa ansiotyössä (A-skatt).

Tekijänoikeuskorvauksia käsitellään yhtiössä normaalina liiketulona ja yhtiön tekemää voittoa verotetaan soveltuvalla yhteisöverokannalla. Ruotsissa ei ole suoraa verolainsäädäntöä tai ohjeistusta, joiden perusteella yhtiölle tapahtuvan oikeuksiensieron edellytykset määrittävät. Oikeuksiensieron edellytyksiä verotuksellisen tulkinnan osalta ei ole myöskään käsitelty oikeuskäytännössä. Tekijänoikeuskorvausten verotuksellinen asema näyttääkin määrittävän luovan alan elinkeinotoiminnan yleisten verotussäännösten puitteissa.

4.2.3 Tekijäntili

Ruotsissa on toteutettu luovan alan toimijoiden eri verovuosien tulojen vaihtelua tasaava järjestelmä – tekijäntili. Tämän lisäksi Ruotsissa voidaan tasata useammalta vuodelta kertyvää kertatuloa tulontasauksen ja akkumuloitavan tulon -järjestelmien avulla.

Ruotsin tuloverolain (inkomstskattelag, 1999:1229) 32 luvun 1 §:n mukaan tekijänoikeuslain perusteella tekijäntuloa saava elinkeinonharjoittaja voi vähentää verotuksessa määrän, joka siirretään pankissa olevalle erityiselle tekijäntilille. Vähennysoikeus ei koske tuloja, jotka saadaan valokuva-teoksista tai joiden saajana on kuolinpesä. Tekijäntililtä tehtyä nostoa ei katsota tekijänoikeustuloksi (2 §).

Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollinen on Ruotsissa yleisesti verovelvollinen vähennyksen tekemisen verovuonna ja verovelvollisen tekijänoikeustulot ovat kyseisenä verovuotena vähintään 50 prosenttia suuremmat kuin kahtena edellisenä verovuonna (3 §).

Ruotsin tuloverolain 4 §:n mukaan vähennys voidaan tehdä korkeintaan tekijänoikeustuloja vastaavan määrän suuruisena. Vähennys ei saa kuitenkaan ylittää summaa, joka vastaa kahta kolmasosaa elinkeinotoiminnan ylijäämästä ennen vähennyksen tekemistä. Vähennyksen vähimmäismääräksi on asetettu 10 000 kruunua.

Tekijäntiliä käyttävä luovan alan toimija voi nostaa varoja tililtä aikaisintaan neljän kuukauden kuluessa siirtopäivästä lukien. Tililtä voidaan tehdä nostoja joko osissa tai kertanostona vähimmäisnostomäärän ollessa 1 000 kruunua. Tekijäntilille tehdyt siirrot on nostettava viimeistään kuuden vuoden kuluttua alkuperäisestä siirtopäivästä. Tekijäntililtä tehdyt nostot otetaan huomioon elinkeinotoiminnan verotuksessa nostojen tekemisvuotena.

4.2.4 Ruotsin mallin arviointia

Ruotsin tekijänoikeustuloa koskeva verotusmalli poikkeaa merkittävästi Suomen nykyisestä mallista. Ruotsin verotusmalli ottaa laajemmin huomioon sen, että myös luovan alan toiminta voi olla elinkeinotoimintaa, sillä Ruotsissa itsenäisesti kulttuurityötä tekevien tuloja käsitellään elinkeinotoiminnasta saatuina tuloina.

Luovan alan toiminnasta saatujen tulojen käsitteleminen elinkeinotoiminnan tuloina antaa verovelvollisille laajemmat vähennysmahdollisuudet ja mahdollisuuden jaksottaa tuloja yritystoiminnan erityistarpeet huomioon ottaen laajemmin kuin henkilökohtaisen tulo verotuksessa.

Ruotsissa käytössä oleva tekijäntilijärjestelmä paitsi tasaa verovuosien tulojen vaihtelua, myös siirtää luovan alan toimijan verotusta ajankohtaan, jolloin rahavarat ovat tosiasiallisesti verovelvollisen käytettävissä. Tekijäntili mahdollistaa luovan alan toimijoille tasaisen tulovirran, vaikka taiteilijan varsinaista tuloa tuottava toiminta olisikin vain kausittaista tai tulo realisoituisi useamman vuoden työpanoksen jälkeen kertasuorituksena. Tekijäntilijärjestelmällä on siten vaikutusta luovan alan toimijan tasaiseen tulovirtaan, joka voidaan nähdä yritystoimintaa tukevana asiana.

Käytännössä Ruotsin malli kannustaa luovan alan toimijoita yrittäjyyteen, mutta samalla turvaa myös valtion fiskaalisten tavoitteiden toteutumisen. Ruotsin malli turvaa luovan alan toimijoille hyvät yrittämisen perusedellytykset, jotka edellyttävät neutraaleita verotusolosuhteita, joissa yrityksiin ja niiden omistajiin kohdennettu verotuki ja verosanktiot minimoidaan.

4.3 Tanskan mallin kuvaus

4.3.1 Yleistä

Tanskassa kulttuuripolitiikan tarkoituksena on edistää ja tukea taiteita. Taiteen ilmaisun vapauden varmistamiseksi, luovan alan toimijoille on myönnetty useita etuja ilman poliittisia ehtoja. Tanskan kulttuuripolitiikassa lähtökohtina ovat itsenäisyys ja riippumattomuuden periaate – myös verotuksen näkökulmasta. Kulttuurin tukeminen edesauttaa laadukkaiden kulttuurituotteiden tuottamista. Tanskassa luovan alan toimijoiden saamia tukia arvioidaan riippumattomissa taidetoimikunnissa.

4.3.2 Lainsäädäntö

Tanskan verolainsäädäntö on yleinen, eli se koskee kaikkia työntekomuotoja eikä luovan alan toimijoille ole säädetty tästä poikkeavaa verotusstatusta. Tanskassa on säädetty luovan alan toimijoiden eduksi tiettyjä erityisiä verosäännöksiä, joista keskeisimmät ovat:

- Yleensä luovan alan toimijoiden saamat palkinnot (esimerkiksi tunnustuspalkinnot) ovat verovapaita.
- Luovan alan toimijoilla on mahdollisuus jaksottaa tuloja laajemmin kuin esimerkiksi Suomessa.
- Yrityksillä on erityisiä verovähennysoikeuksia ostaessaan teoksia taiteilijoilta.
- Maalaustaiteen teoksiin sovelletaan alempaa arvonlisäverokantaa ja arvonlisäverotuksessa on luotu helpotuksia luovan alan toimijoille.

Tanskassa luovan alan toimijoita, jotka täyttävät itsenäisen toimijan kriteerit, voidaan verottaa yritysverojärjestelmässä. Järjestelmä sisältää muun muassa mahdollisuuden tehdä tulojen tasausta silloin, kun tulot vaihtelevat eri verovuosina. Kaikki sellaiset artistit ja luovan alan toimijat, jotka harjoittavat itsenäisesti liiketoimintaa, käyttävät yhtiömuotoa. Luovan alan toimijoiden yhtiöiden on mahdollista toimia myös palkanmaksajina esimerkiksi yksilötaiteilijoille, jolloin yhtiöiden tulee suorittaa ennakonkanto maksamistaan palkoista.

Tanskan erityinen tulontasausjärjestelmä (Særlige Beskatningsordninger) koskee muun kuvataide-, kirjallisuus- ja sävellystaiteen harjoittajia. Järjestelmä ei sen sijaan koske ns. esiintyviä taiteilijoita. Järjestelmä edellyttää, ettei tuloja ole saatu työsuhteessa, avustuksina tai stipendeinä. Järjestelmässä

vertaillaan päättynyttä verovuotta edeltäneiden kolmen verovuoden nettotuloja päättyneen verovuoden suureen tuloon. Suuren kertatulon saaminen verovuoden aikana ei merkitse koko tulon verotuksen realisoitumista järjestelmän johdosta, vaan verorasitus jää pienemmäksi kuin se olisi tapauksessa, jossa suurta kertatuloa verotettaisiin normaalien sääntöjen mukaisesti.

Tanskan musiikintekijöiden oikeudenvälvojan Kodan jäsenyys on henkilökohtainen. Jäsenyyttä voivat hakea luonnolliset henkilöt sekä kustantamot. Koda tilittää korvaukset, kuten Ruotsin STIM, verottomina tekijöille. Kodan suorittama korvaus katsotaan Tanskan B-tuloksi (B-indkomst). B-tulo vastaa pääpiirteittäin Ruotsin mallin mukaista F-veron alaista tuloa. B-tuloa maksetaan itsenäisestä työstä, esim. freelancer-työ ja luennointi- ja esitelmointipalkkiot. Tekijä on itse velvollinen huolehtimaan veron suorittamisesta tulon saamista seuraavana verovuonna. Koda toimittaa tarkastustiedot verovirastoon.

5 LOPUKSI

5.1 Mahdollisia muutoksia luovan alan toimijoiden verotuksessa

Luovan alan toimijoiden verotusta olisi tarkoituksenmukaista kehittää enemmän yritystoimintaluonteeseen huomioon ottavaan suuntaan. Tällä hetkellä Suomessa luovan alan toiminnasta saatava tulo katsotaan yleisimmin palkkatuloksi, vaikka toimintaa harjoitettaisiin elinkeinonharjoittamiseen rinnastuvissa olosuhteissa.

Luovan alan toimintaa harjoittavaa verovelvollista voitaisiin verottaa Ruotsin mallia vastaavasti joko elinkeinoverolain tai tuloverolain mukaisesti. Siviilioikeudellisesti tekijänoikeuksien siirto yhteisölle on ongelmatonta, eikä verotuksen tulisi asettaa rajoituksia tekijöiden vapautteen valita oman toimintansa kannalta tarkoituksenmukaisin muoto. Myöskään Suomen verosäännöstö ei aseta estettä sille, ettei elinkeinonharjoittajaa voisi verottaa samanaikaisesti myös palkkatuloista. Näin ollen Suomeen voitaisiin luoda verotuksellinen erityisnormisto, jossa itsenäiseen, yrittäjäriskin ja taloudellisen vastuun sisältävään luovan alan toimintaan sovellettaisiin elinkeinoverotusta ja muuhun toimintaan henkilökohtaisen tulon verotusta. Luovien alojen yritysten toiminta on usein luonteeltaan laajaa, jolloin verotuksessa käytetyt yleiset elinkeinotoiminnan tunnusmerkit voivat täytyä. Ruotsin mallin mukaan olisi kuitenkin hyvä luoda selkeät ja alan käytännöt huomioivat kriteerit yritystoiminnan tulkinnan osalta. Tämän tulisi koskea myös edellytyksiä, joilla luovan alan tekijät voivat siirtää oikeutensa osittain kokonaan yhtiölleen.

Tekijänoikeusjärjestöjen, kuten Teoston, rooli säilyisi edellä mainitusti muutetussa järjestelmässä samankaltaisena kuin nykyään. Teosto voisi tulouttaa tekijänoikeuskorvauksen tekijän yhtiölle samalla tavalla kuin STIM tulouttaa korvauksen Ruotsissa. Tällöin tekijä huolehtisi verojen ilmoittamisesta ja maksamisesta. Muutos edellyttäisi kuitenkin myös tekijänoikeusjärjestöjen tilityssääntöjen muuttamista. Tekijänoikeusjärjestöjen toimintamallien ja -edellytysten ei tulisi olla esteenä muutoksille ja luovilla aloilla tulisi olla mahdollisuus käyttää kaikkia yhteisömuotoja.

Myös tuloverotuksen tulontasausjärjestelmä on riittämätön luovan alan toimijoiden tulojen jaksottamisessa. Luovalla alalla toimivien tulot vaihtelevat suuresti paitsi eri verovuosina suoritettavien projektien määrän vuoksi myös eri projekteista saatavien korvausten määrän vaihtelun vuoksi. Suomeen voitaisiin luoda luovan alan toimijoille samanlainen tekijäntilijärjestelmä kuin Ruotsissa on omaksuttu. Tekijäntilijärjestelmän luomista puoltaa myös urheilijoille rakennettu vastaava urheilutuloa jaksottava järjestelmä (tuloverolaki 116 a-c §). Luovan alan toimijoilla voisi olla samanlainen rahastointimahdollisuus, joka urheilijoilla on Suomessa. Jaksottamiseen liittyvä problematiikka voidaan osittain sivuuttaa myös, jos tekijänoikeustuloa voidaan laajemmin kanavoida yritystuloksi.

Tekijäntilijärjestelmään pääseminen edellyttäisi tiettyjen aineellisten ja muodollisten edellytysten täyttymistä luovan alan toimijoilta. Tekijäntilin avulla luovan alan toimijalle voitaisiin kanavoida tasainen tulovirta tietyn, ennalta määrätyn ajanjakson kuluessa. Tekijäntilijärjestelmään kuuluvia tuloja tulisi käsitellä elinkeinotoiminnasta saatuina, jolloin järjestelmä olisi linjassa edellä mainittujen muutosehdotusten kanssa. Tekijäntilillä olevia tai sinne talletettavia tekijänoikeustuloja ei tulisi verottaa ennen kuin tulot nostetaan tililtä.

Henkilökohtaisena tulona verotettavaan muuhun toimintaan ei kuitenkaan pitäisi lukea Ruotsin mallin mukaisesti esimerkiksi taide-esitelmäpalkkioita, vaan ne tulisi saada laskuttaa myös elinkeinotoimintaa perustetun yhteisön kautta. Mikäli tällainen palkkio saadaan suoraan esitelmän pitäjän työsuorituksen perusteella, voitaisiin tuloa käsitellä ennakonpidätyksen alaisena palkkatulona.

5.2 Muutosehdotukset veropolitiikan näkökulmasta

Taloudellinen kasvu on talouspolitiikan keskeisiä tavoitteita. Ilman kasvua ei voida ylläpitää korkeaa työllisyyttä eikä julkisen talouden tasapainoa. Näistä syistä on selvää, että veropolitiikan keskeisenä päämääränä on taloudellisen kasvun edistäminen. Koska todellisuudessa verotus muodostaa jonkinasteisen rasiitteen taloudelliselle toiminnalle, voidaan todeta, että verotuksen ei tulisi merkittävästi ehkäistä taloudellista kasvua. Muutostarvetta tukee esimerkiksi se, että useat suomalaiset musiikkialan oikeudenhaltijat ovat siirtyneet tai ilmoittaneet harkitsevansa siirtymistä esimerkiksi STIM:n asiakkaiksi johtuen laajemmasta mahdollisuudesta suunnitella tekijänoikeustulojen kohdentamista.

Suomessa on pyrkimystä vauhdittaa talouden toimintaa ja erityisesti vähentää työttömyyttä yrittäjyyden kasvun kautta. Veropolitiikassa vallitsevan käsityksen mukaan on järkevämpää keskittyä yritysten kasvu- ja työllistämisedellytysten parantamiseen enemmän kuin yritysten lukumäärän kasvattamiseen. Tosin verotuksen keinot kasvuyritysten löytämiseksi ja kasvun tukemiseksi ovat rajalliset. Talous- ja elinkeinopolitiikan monipuolisella keinovalikoimalla voidaan kuitenkin päästä kohtuullisiin tuloksiin.

Koska nykyinen tuloverojärjestelmä ei täytä kaikilta osin tehokkaan ja oikein kohdistetun verotuksen edellytyksiä, voidaan tekijäntilin käyttöönottoa koskevassa suosituksessa käyttää perusteena verotuksen kulttuuripoliittisia tavoitteita. Kun otetaan huomioon rajoitetut tulontasausmahdollisuudet henkilökohtaisen tulon verotuksessa, voitaisiin luovan alan toimijoiden tulontasausta parantaa tekijäntilin käyttöönotolla.

Kiinnostus yritysmuodossa harjoitettavaan luovan alan toimintaan on kasvussa. Alan toimijoiden elinkeinoverotuksen selkeyttäminen ja muuttaminen yritystoiminnan mahdollistavaksi nykyistä useammassa tilanteissa tukisi yrittäjyyden kasvua Suomessa. Edellä mainittu Ruotsin malli parantaisi tulojen ja menojen vähennysmahdollisuuksia ja jaksottamista sekä laajempaa verosuunnittelua verrattuna esimerkiksi henkilökohtaisen tulon verotuksen tulontasausjärjestelmään, toimisi se samalla yritysten kasvu- ja työllistämisedellytysten parantajana. Kun luovan alan toimintaa voitaisiin harjoittaa elinkeinoverotettavassa yhtiömuodossa, voitaisiin yritykseen palkata herkemmin työvoimaa ja näin ollen tukea talouskasvua.

Käsitteitä

Ansiotulo

Ansiotulolla tarkoitetaan henkilöverotuksessa tuloa, jonka henkilö on saanut vastikkeeksi oman työpanoksensa tarjoamisesta. Ansiotuloa on siis muu tulo kuin pääomatulo. Ansiotuloja ovat muun muassa palkka/palkkatulo, työkorvaus sekä eläke. Ansiotulojen verotus on Suomessa ja monissa muissa maissa progressiivinen, eli ansiotulojen kasvaessa myös veroprosentti kasvaa.

Esiintymiskorvaus

Esiintymiskorvaus voi olla joko palkkaa/palkkatuloa tai yrittäjälle/yritykselle laskulla maksettavaa työkorvausta.

Ennakkovero

Ennakkoverolla tarkoitetaan verovelvollisen toiminnastaan etukäteen maksamaa tuloveron arvioitua määrää.

Käyttökorvaus

Kun tekijän teosta hyödynnetään taloudellisesti, maksetaan tekijälle tekijänoikeustuloa / käyttökorvausta. Mikäli tekijänoikeuskorvaus perustuu korvauksen saajan omatekemään teokseen, katsotaan korvaus ansiotuloksi. Ansiotuloksi katsotaan myös lahjan perustella siirtynyt tekijänoikeus. Sen sijaan, perinnön tai testamentin perusteella siirtynyt tai vastinetta vastaan hankittu tekijänoikeus katsotaan pääomatuloksi.

Maksajan kannalta käyttökorvaukseen sovelletaan samoja sääntöjä kuin työkorvaukseen.

Luovutusvoitto

Luovutusvoitolla tarkoitetaan omaisuuden vastikkeellisesta luovutuksesta tapahtuvaa syntyvää voittoa.

Palkkatulo

Palkkatuloa on työnantajan työ- tai virkasuhteen tai henkilökohtaisen työpanoksen perusteella maksettava korvaus. Palkkatuloiksi otetaan verotuksessa huomioon myös muun muassa luontoisedut sekä kokous- ja luentopalkkiot sekä henkilökohtaiset luento- ja esitelmäpalkkiot.

Pääomatulo

Pääomatuloa on henkilön varallisuudesta kertyvä tulo, kuten esimerkiksi korko- ja vuokratulot sekä osinkotulot. Myös perityt, ostetut tai testamentilla saadut aineettomat oikeudet verotetaan pääomatulona.

Rojaltitulo

Rojaltitulolla tarkoitetaan muun muassa tuloja, jotka syntyvät tekijänoikeudella suojatun teoksen hyödyntämisestä.

Tekijänoikeustulo / Käyttökorvaus / Tekijänoikeuskorvaus

Kun tekijän teosta hyödynnetään taloudellisesti, maksetaan tekijälle tekijänoikeustuloa / käyttökorvausta. Mikäli tekijänoikeuskorvaus perustuu korvauksen saajan omatekemään teokseen, katsotaan korvaus ansiotuloksi. Ansiotuloksi katsotaan myös lahjan perustella siirtynyt tekijänoikeus. Sen sijaan, perinnön tai testamentin perusteella siirtynyt tai vastinetta vastaan hankittu tekijänoikeus katsotaan pääomatuloksi.

Tulonhankkimiskulut

Työn/teoksen tekemisestä aiheutuneet kulut.

Tulontasaus

Tulontasauksella tarkoitetaan veron lieventämistä jaksottamalla kertatulo useammalle verovuodelle.

Työkorvaus

Työkorvaus on työn, tehtävän tai palveluksen perusteella maksettu korvaus, joka ei ole palkkatuloa. Työkorvaus tulee maksettavaksi esimerkiksi toimeksiantosuhteessa, jossa työntilaaaja sopii työsuo-
rittajan (yrittäjä tai osakeyhtiö) kanssa työn suorittamisesta ja palkkion määrään liittyvistä seikoista.

Työkorvauksesta ei tarvitse maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakonpidätys on toimitettava, jos saajaa ei korvauksen maksuhetkellä ole merkitty ennakkoperintärekisteriin.