

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Asia: VM123:00/2016

LAUSUNTO YHTEISÖJEN TULOLÄHDEJAON POISTAMISTA KÄSITTELEVÄSTÄ MUISTIOSTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt sidosryhmiltä lausuntoa muistiosta, joka koskee yhteisöjen tulolähdejaon poistamista. Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Keskuskauppakamari, Perheyrittysten liitto ry ja Suomen Yrittäjät esittävät lausuntonaan seuraavaa:

Yleistä

Tulolähdejaon poistaminen on ollut esillä useissa valtiovarainministeriön asettamissa verotuksen kehittämistyöryhmissä viimeisten kahdenkymmenen vuoden aikana. Allekirjoittaneet järjestöt pitävät hyvänä sitä, että nyt lausuttavana olevassa muistiossa on konkreettinen esitys tulolähdejaosta aiheutuvien ongelmien vähentämiseksi.

Muistiossa esitetty toteuttamismalli on selkeä parannus nykytilanteeseen. Se ei kuitenkaan ratkaise kaikkia nykylainsäädäntöön liittyviä ongelmia, vaan siirtää osittain tulkintakysymyksiä uuteen paikkaan tuloverolainsäädännön sisällä. Esitetty malli ei myöskään kaikissa tilanteissa johda hallitusohjelman mukaiseen tavoitteeseen siitä, että uudistuksen jälkeen eri tulolähteissä syntyneet tappiot voidaan vähentää eri tulolähteissä syntyneistä tuloista.

Lainsäädäntöhankkeelle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi ja pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman veropoliittisten linjausten toteuttamiseksi muistiossa esitettyä mallia tulisi korjata seuraavasti:

Kiinteistöliiketoiminta

Muistiossa ehdotettu malli säilyttää elinkeinoverolain perusrakenteen omaisuuslajeineen ennallaan. Tämän vuoksi eri hyödykkeet ja omaisuserät joudutaan jatkossakin jakamaan omaisuuslajeihin, minkä seurauksena ehdotettu muutos ei todennäköisesti tule juurikaan vähentämään tulkinnanvaraisia tilanteita. Joissain määrin uusi sääntely näyttää jopa lisäävän tulkinnanvaraisuutta.

Esityksen mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitettaisiin jatkossa liike- ja ammattitoimintaa sekä kiinteistöliiketoimintaa. Kiinteistöliiketoiminnan sisällyttäminen elinkeinotoiminnan käsitteeseen on merkittävä parannus nykytilaan. Muistiossa on lähdetty siitä, että kiinteistöliiketoimin-

nan katsominen elinkeinotoiminnaksi ratkaistaisiin verovelvollisen toiminnan luonteen ja kiinteistöjen tosiasiallisen käyttötarkoituksen perusteella. Kiinteistöliiketoiminta olisi muistion mukaan aikaisempaa useammin elinkeinotoimintaa, mutta ei kuitenkaan kaikissa tilanteissa. Näin ollen aikaisempi oikeuskäytäntö menettäisi osin merkityksensä. Muistiossa esitetyn lain sanamuodon ja perustelujen nojalla oikeustila jäisi kuitenkin epäselväksi. Tällainen lähestymistapa on hankala oikeusvarmuuden näkökulmasta.

Esityksen mukaan yhteisöjen omistamat kiinteistöt kuuluisivat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen ja niistä saatava tulo laskettaisiin elinkeinoverolain mukaisesti. Muistion mukaan muuttaman kiinteistön omistamista ja vuokraamista ei kuitenkaan katsottaisi liiketoiminnaksi ja vuokrauskohteita tulisi esityksen mukaan tällöin käsitellä sijoitusluontoisena omaisuutena. Esitetty muutos tarkoittaisi käytännössä sitä, että yhteisöjen omistamien kiinteistöjen luovutustappiot eivät olisi kaikissa tilanteissa vähennyskelpoisia, vaikka luovutusvoitot olisivat veronalaisia. Tällaista epäsymmetriaa luovutusvoittojen -ja -tappioiden verokohtelun osalta ei voida hyväksyä. Ottaen huomioon, että luovutustappioiden erilliselle rajoitukselle ei ole muutoinkaan esitettävissä hyväksyttäviä perusteluja, kiinteistöjen ehdotettu jaottelu on keinotekoinen ja aiheuttaa tarpeettomia tulkintaongelmia. Näillä perusteilla yhteisöjen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraustoiminta tulisi aina verottaa EVL:n mukaan kiinteistöliiketoimintana.

Esityksen mukaan kiinteistöliiketoiminta on tarkoitus saattaa samaan asemaan muun liiketoiminnan kanssa. Sama periaate koskisi kiinteistöliiketoimintaa riippumatta siitä, missä yritysmuodossa sitä harjoitetaan. Muutos tarkoittaisi myös luonnollisten henkilöiden kiinteistöliiketoiminnan verottamista elinkeinoverolain mukaan. Luonnollisen henkilön harjoittaman kiinteistöjen vuokraustoiminnan katsominen elinkeinotoiminnaksi kiristäisi tällaisen toiminnan verorasitusta.

Edellä mainituilla perusteluilla allekirjoittaneet järjestöt esittävät, että yhteisöjen verotuksessa tulonhankkimistoiminnan käytössä olevat kiinteistöt ovat aina käyttöomaisuutta ja että luonnollisen henkilön harjoittamaa kiinteistöjen vuokraustoimintaa verotetaan tuloverolain mukaan. Mikäli tällaista muutosta ei toteutettaisi, olisi hallituksen esityksen perusteluissa tärkeää kuvata muistiossa esitettyä tarkemmin niitä tekijöitä, joiden perusteella kiinteistöjen omistamista pidetään elinkeinotoimintana.

Yleishyödylliset yhteisöt

Laajan kiinteistövuokrauksen käsitteleminen liiketoimintana merkitsisi myös sitä, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan kiinteistöliiketoimintaan sovellettaisiin nykyisestä käytännöstä poiketen elinkeinoverolakia. Esitetty muutos kiristäisi yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta. Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankintaa ei ole perustelua vaikeuttaa nyt esitettyllä muutoksella. Esitys johtaisi myös siihen, että yleishyödyllisillä yhteisöillä eri sijoitusmuotojen tuottoja verotettaisiin eri tavalla. Tätä ei voida pitää lainsäädännön kehittämishankkeelle asetettujen tavoitteiden mukaisena.

Tuloverolain 23 §:ää on muutettava siten, että yleishyödyllinen yhteisö ei ole verovelvollinen kiinteistöliiketoiminnasta saamastaan tulosta.

Luovutustappioiden vähentämisaikarajoitukset

Muistiossa esitettyssä mallissa on lähdetty siitä, että elinkeinoverolakiin säädettäisiin uusi omaisuuslaji *sijoitusluonteinen omaisuus*. Tähän omaisuuslajiin kuuluisivat nykyisin tuloverolain perusteella verotettavat omaisuuserät lukuun ottamatta sellaista kiinteistöomaisuutta, joka uuden sääntelyn johdosta luettaisiin käyttöomaisuuteen. Ehdotuksen mukaan sijoitusluonteiseen omaisuuteen kuuluvan osakkeen, yhtiöosuuden ja kiinteistön luovutuksesta syntynyt tappio olisi vähennyskelpoinen vain vastaavan omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana vuonna.

Muistiossa esitetty lähestymistapa johtaa siihen, että elinkeinoverolain sisälle muodostuu nykyisääntelyä vastaava rajoitus, joka vaikuttaa merkittävästi tulojen ja menojen netottamismahdollisuuteen. Sääntely ei näin ollen vastaa hallitusohjelman mukaista tavoitetta siitä, että uudistuksen jälkeen eri tulolähteissä syntyneet tappiot voidaan vähentää eri tulolähteissä syntyneistä tuloista. Tällainen rajoitus johtaisi epäneutraaliin tilanteeseen myös suhteessa tällä hallituskaudella tehtyyn muutokseen, jonka johdosta luovutustappiot ovat vähennyskelpoisia luonnollisen henkilön muista pääomatuloista.

Sen lisäksi että sijoitusluonteisen omaisuuden luovutustappioita koskeva rajoitus on vastoin uudistuksen keskeistä tavoitetta netottaa yrityksen tulot ja menot, se tarpeettomasti lisää tulonvaraisia tilanteita ja näin ollen myös heikentää oikeusvarmuutta. Uudistuksen keskeisempien tavoitteiden vastaisena tällaista rajoitusta voitaisiin pitää perusteltuna korkeintaan tilanteessa, jossa sen fiskaalinen merkitys olisi huomattava. Koska rajoitus on kuitenkin verotuottovaikutukseltaan vain vähäinen, ei rajoitukselle ole löydettävissä perusteita.

Edellä mainituilla perusteluilla allekirjoittaneet järjestöt esittävät, että tulonhankkimistoiminnan käytössä olevan omaisuuden luovutustappiot ovat vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan tulosta ilman erityisiä rajoituksia. Tältä osin ei ole tarvetta myöskään erilliseen luovutusvoitolaskentaan.

Muistiossa on esitetty, että sijoitusluonteinen omaisuus olisi ns. kaato-omaisuuslaji. Elinkeinoverolaki sisältää nykyisin, samoin kuin mahdollisen muutoksen jälkeenkin, säännökset siitä, miten kuhunkin omaisuuslajiin kuuluvat erät määritetään. Näiden säännösten avulla ratkaistaan omaisuuslajikysymys kussakin soveltamistilanteessa. Tässä tarkastelussa eri omaisuuslajit ovat tasarvoisia. Näin ollen ei ole tarvetta eikä perusteita sille, että omaisuus kuuluisi aina tiettyyn omaisuuslajiin, jollei sen ensin katsota kuuluvan muihin omaisuuslajeihin. Kaato-omaisuuslajin määrittäminen lain perustelujen avulla olisi elinkeinoverolain systematiikan vastainen.

Nettovarallisuuden laskenta

Muistiossa ei ole käsitelty sijoitusluonteisen omaisuuden arvostamista yrityksen nettovarallisuutta laskettaessa. Nykyisessä verotuskäytännössä yhtiön tuloverolain mukaan verotettava omaisuus arvostetaan vastaavalla tavalla kuin käyttöomaisuuteen kuuluvat hyödykkeet. Näin ollen tuloverolain mukaiseen varallisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden arvona pidetään arvostamislain mukaista vertailuarvoa silloin, kun se on poistamatonta hankintamenoa suurempi. Nykytulkinta on perusteltua säilyttää myös uudistuksen yhteydessä siten, että sijoitusluonteisen omaisuuden arvona pidetään poistamatonta hankintamenoa tai tätä suurempaa vertailuarvoa kaikissa yritysmuodoissa.

Allekirjoittaneet järjestöt esittävät, että arvostamislakiin lisätään selvyden vuoksi säännökset siitä, että nettovarallisuutta laskettaessa yhtiön, elinkeinoyhtymän sekä liikkeen- ja ammatinharjoittajan sijoitusluonteisen omaisuuden arvona pidetään tuloverotuksessa poistamatonta hankintamenoa tai tätä suurempaa vertailuarvoa.

Valmistelun jatkamisesta ja muutosten voimaantulosta

Esitetyn muutoksen onnistumisen kannalta on ensiarvioisen tärkeää, että muutosta koskevassa hallituksen esityksessä on laajasti ja yksityiskohtaisesti käsitelty niitä tilanteita, joissa joudutaan jatkossa tekemään rajanvetoa. Näin varmistetaan osaltaan uuden sääntelyn selkeä soveltaminen ja vältetään vuosikausia jatkuva epävarmuus. Lisäksi sekä yritysten että Verohallinnon on valmistauduttava muutokseen huolellisesti. Hallituksen esityksen perusteluissa tulisi esimerkeillä osoittaa ne rajanvetotilanteet, joissa saman hyödykkeen katsotaan kuuluvan eri omaisuuslajeihin.

Muistion mukainen muutos johtaisi korkovähennysrajoitusten laajenemiseen nykyisiin TVL-yhtiöihin, erityisesti kiinteistöyhtiöihin. Sellainen muutos tapahtuu 2019 veronkiertodirektiivin täytäntöönpanon myötä. Näin ollen ei ole perusteltua tuoda vuodelle 2018 nykyisen sisältöisiä korkovähennysrajoituksia nykyisille TVL-yhtiöille ja muuttaa niitä jälleen vuonna 2019. Se johtaisi huomattaviin sopeutumisoongelmiin erityisesti kiinteistöalalla ja esimerkiksi kuntien omistamissa kiinteistöyhtiöissä.

Allekirjoittaneet järjestöt pitävät edellä mainituista syistä perusteltuna, että muutos tulee voimaan vuoden 2019 alusta. Muutosta koskeva hallituksen esitys tulisi antaa mahdollisimman nopeasti, jotta muutokseen voidaan valmistautua tarkoituksenmukaisella tavalla.

Helsingissä 18. päivänä elokuuta 2017

ELINKEINOELÄMÄN KESKUSLIITTO EK

KESKUSKAUPPAKAMARI

PERHEIRITYSTEN LIITTO RY

SUOMEN YRITTÄJÄT