

LAUSUNTO

Muistio yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta VM123:00/2016

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 29.6.2017 päivätystä muistiosta otsikkoasiassa. Tarve muutokselle on ollut esillä veropoliittisessa ja – oikeudellisessa keskustelussa pitkään, mikä korostaa asiantuntijaryhmän muistion merkitystä.

Lausunnossa esitän eräitä tulolähdejaon poistamisen edelleen kehittämiseen tarkoitettuja kommentteja otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön ja sen asettaman asiantuntijaryhmän tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Juha Sipilän vuoden 2015 hallitusohjelman mukaan tappioiden vähentämisoikeutta muutetaan siten, että tulolähteen tappiot voi osakeyhtiössä vähentää muiden tulolähteiden tulosta. Syksyllä 2016 kirjaus korvattiin merkinnällä, jonka perusteella käynnistettiin lainvalmisteluhanke tulolähdejaon poistamiseksi osakeyhtiöiltä TVL:n ja EVL:n osalta siten, että säännökset olisivat voimassa vuonna 2018. Hankkeen asiantuntijatyöryhmä on keskustellut vaihtoehdosta, jonka mukaan muutos tulisi voimaan vasta 2019.

Kuten muistiossa todetaan, tulolähdejaon tarkoituksena on ennen kaikkea eri verolakien mukaan laskettavat verotettavat tulot erillään. Edelleen muistiossa todetaan, että tulolähdejaon haitallisena pidettyjen vaikutusten poistaminen voidaan toteuttaa usealla vaihtoehtoisella tavalla. Muistiossa on esitetyistä valittu vaihtoehto, jonka mukaan elinkeinoverolaki tulisi sovellettavaksi yhteisöjen toimintaan myös silloin, kun niiden toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.

Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi

Esitetyssä mallissa useat nykyistä tulolähdejakoja koskevat rajanvetokysymykset siirretään elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään. Muutos edellyttää lukuisia uusia säännöksiä elinkeinoverolakiin. Tarkastelen jäljempänä muutamaa niihin kohdistuvaa jatkokysymystä ja jätän pääosan muistiossa jo käsitellyistä vaikutuksista vähemmälle huomiolle.

Sijoitusluonteista omaisuutta koskevat rajaukset konkretisoituvat luovutusten verotukseen liittyvissä kysymyksissä. Tulolähdejaon poistaminen muistiossa esitetyllä tavalla luo uusia elinkeinoverolain rajanveto-ongelmia sijoitusluonteisen omaisuuden ja perinteisten EVL-omaisuuslajien välillä. Lisäksi sijoitusluonteista omaisuutta tulnaisiin muistion mukaan

käsittämään eri tavoin elinkeinoverotuksessa sen perusteella, käytetäänkö sijoitusluonteista omaisuutta tulonhankkimistoimintaan vai ei.

Hankintamenon vähentäminen sekä vähennyskelpoisen luovutustappion muodostuminen ja vähentäminen heijastusvaikutuksineen edellyttävät lukuisia muutoksia ja lisäyksiä EVL:iin. Uudet säännökset tulisivat muistiossa ehdotetussa muodossa muodostamaan merkittävän osan EVL:n normistosta. Lisäksi muutos edellyttäisi laajaa siirtymäsäännöstä tuloverolakiin. Normien lukumäärän kasvua ja EVL:n monimutkaistumista esitettyllä tavalla ei voida pitää tavoiteltavana kehityssuuntana.

Elinkeinotoiminnan laajentaminen käsittämään kiinteistöliiketoiminnan kaikkien verovelvollisten verotuksessa. Kun muutos saatetaan koskemaan muita yritysmuotoja, se vaikuttaisi eräiden yritysten nettovarallisuuden laskentaan sekä yritystulon ansio- ja pääomatuloa koskevaan jakoon tavalla, jota ei muistiossa ei ole tarkasteltu. Vaikka muutos rajattaisiin pelkästään yhteisöjen verotukseen, se aiheuttaisi uusia kysymyksiä esimerkiksi yritysmuodon muutostilanteissa. Uusia rajanvetotilanteita EVL:n tulkinnassa aiheuttaa myös se, että yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöliiketoimintaan sovellettaisiin nykyisestä poiketen EVL:a, mitä kuitenkin rajattaisiin muistiossa mainituin edellytyksin.

Muistion mukainen tarkennettu rahoitusomaisuuden määrittely koskisi kaikkia EVL:n mukaan verotettavia verovelvollisia. Myös tämä muistion otsikon rajauksen ulkopuolelle ulottuva muutos vaikuttaisi vakiintuneeseen tulkintaan. Esimerkkinä voidaan mainita yksityisen elinkeinonharjoittajan nettovarallisuuteen luettava rahoitusomaisuus ja sen vaikutus pääomatulona verotettavan yritystulon määrään. Oikeuskäytännön ratkaisuisa tätä määrää on rajattu. Siten muistiossa ehdotettu EVL 9 §:n tarkennus muuttaisi nykyistä oikeustilaa tavalla, jota muistiossa ei ole käsitelty.

Vastaavalla tavalla mainittu rahoitusomaisuuden tarkennettu määrittely yhdessä muistiossa mainitun EVL 17 §:n muutoksen kanssa vaikuttaisivat oikeuteen vähentää menetyksiä tulonhankkimistoiminnassa. Kysymyksessä on lakiehdotuksessa mainittu muun rahoitusomaisuuden ja sijoitusluonteisen omaisuuden lopullisten menetysten vähennyskelpoisuus. Nykyisin tuloverolain mukaan verotettavassa tulonhankkimistoiminnassa mainitut menetykset eivät ole pääsääntöisesti vähennyskelpoisia. Menetyks on voinut tulla vähennettäväksi hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, kuten esimerkiksi äänestysratkaisu KHO 2014:21 osoittaa.

Muulla lainsäädännössä muutos aiheuttaa uusia kysymyksiä esimerkiksi PerVL 55 §:n huojennuksen soveltamisessa ainakin sen suhteen, mikä katsotaan lain kohdassa tarkoitetuksi yritykseksi ja mikä osa elinkeinotoiminnan tulolähteen varoista täyttää kyseisen PerVL:n säännöksen soveltamisen edellytykset. Rajanvetotilanteet siirtyvät tämänkin kysymyksen suhteen EVL tulolähteen ”sisään”. Käytännön tulkintatilanteissa muistion maininta huojennuksen soveltamisesta samoin edellytyksin kuin nykyisin on sen vuoksi ongelmallinen. Elinkeinotoiminnan tulolähteen rahoitusomaisuuteen voi muutoksen myötä kuulua laajemmin sellaisia varoja, joiden suhteen PerVL 55 §:n huojennuksen soveltamisen yhteydessä on esitetty taseen aukaisemisesta ja osan kohdistamisesta huojennuksen ulkopuolelle.

Yhteenveto

Asiantuntijaryhmä on kyennyt vaikeista lähtökohdista huolimatta tekemään ansiokasta työtä pyrkiessään löytämään ratkaisuja tulolähdejaosta johtuviin ongelmiin, jotka on tunnistettu jo vuosia aiemmin. Asiantuntijaryhmän esille nostamaa vaihtoehtoa muutosten voimaantulosta vasta vuonna 2019 voidaan pitää perusteltuna, koska ehdotetut muutokset kytkeytyvät useisiin verolakeihin ja –kysymyksiin.

Edellä esitettyjen yksityiskohtaisten kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa kehittämään ja täsmentämään uudistusta, mikäli asiantuntijaryhmä päätyy jatkamaan työtään muistiossa esitetyn muutoksen suuntaisesti.

Tulkintaa koskevien rajanvetokysymysten siirtämistä elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään muistiossa esitetyllä tavalla voidaan kuitenkin katsoa johtavan verojärjestelmän kannalta ei-toivottavaan lopputulokseen. Lisäksi siinä esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa muita tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia ei ole kaikilta osin otettu huomioon ja joita on edellä olevissa kommentteissa pyritty tuomaan esiin.

Sen vuoksi tulisi pohtia uudelleen, miten tulolähdejaosta aiheutuvien ongelmien poistamisessa edetään. Yhtenä vaihtoehtona olisi rajata muutos ensimmäisessä vaiheessa hallitusohjelmassa esitetyn tavoitteen mukaiseksi. Sen jälkeen voitaisiin pyrkiä riittävän väljällä aikataululla valmistelemaan ja toteuttamaan laajempi yritysten tuloverotusta koskeva kokonaisuudistus, jonka osaksi myös nyt esillä olevat kysymykset luontevasti sopisivat.

Vaasassa 20.8.2017

Juha Lindgren
professori, ma.
vero-oikeus
Vaasan yliopisto