

LAUSUNTO

Asia: Lainsäädäntöhanke yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta. Valtiovarainministeriön verosaston muistio 29.6.2017

Tätä lainsäädäntöhanketta koskeva keskeisin huomioni on se, että uusia säännöksiä tulisi soveltaa vasta vuonna 2019. Kysymyksessä on kohtuullisen merkittävä verotettavan tulon laskemiseen liittyvä muutos ja erityisesti Verohallinnolle on annettava aikaa rakentaa uudet järjestelmät huolella. Myös verovelvolliset tarvitsevat aikaa uuteen veroympäristöön sopeutumiseen. Voi olla järkevää, että esitettyjen muutosten yksityiskohtia vielä harkitaan. Aikataulu voisi mielestäni olla sellainen, että hallituksen esitykset annettaisiin ensi helmikuussa ja lait valmistuisivat eduskunnasta kevään aikana.

Käsitykseni mukaan ehdotetut lakimuutokset ovat olennaisilta osiltaan kannatettavia ja ne ymmärtääkseni toteuttavat myös ilmaistua poliittista tahtoa. Muistiossa on päädytty ratkaisuun, jonka mukaan elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen toimintaan myös silloin, kun niiden toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Ehdotettu perusratkaisu on sama, jonka tuloverotuksen kehittämistyöryhmä esitti vuonna 2002.¹ Monet käytännön syyt puoltavat tämän vaihtoehdon valitsemista. Perusteluiden osalta viitataan, paitsi tässä muistiossa esitettyyn, myös vuoden 2002 muistioon. Tämä ratkaisu mahdollistaa sen, että elinkeinotoiminnan käsite säilyy ennallaan kiinteistöliiketoimintaa lukuun ottamatta.

Verovelvollisen harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan sisällyttäminen elinkeinotoiminnan käsitteen piiriin on luonteva ratkaisu. Elinkeinoverolain säätäjät ajattelivat alun perin, että kiinteistöliiketoimintaan sovellettaisiin EVL:ää. KHO:n yllättäen omaksuma toisenlainen linja onkin aiheuttanut tunnettuja ongelmia. Pidän nyt esitettyä ratkaisua lainsäädännön normalisoimisena ja kannatan esitystä.

Kun kiinteistöliiketoiminta siirtyy elinkeinotulolähteeseen, laajenee periaatteessa yleishyödyllisten yhteisöjen verollisen toiminnan alue. Pidän tätä veropoliittista ratkaisua hyväksyttävänä. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden aluetta ei tulisi ainakaan laajentaa. Sitä paitsi yhteisöt voivat luontevasti hoitaa kiinteistöliiketoimintansa rahastojen kautta ja saada tulonsa rahastoista verovapaasti. Elinkeinotulon käsitteen laajentaminen kiinteistösijoitustoimintaan merkitsee konserniavustusten käytön laajentumista, mikä on tervetullut muutos siksi, että näin päästään lähemmäs oikean tuloksen verottamista konsernitasolla.

Yhteisöjen elinkeinotulolähteeseen ollaan luomassa uusi omaisuuslaji ”sijoitusluonteinen omaisuus”. Käytäntö on osoittanut, että yhtiön taseissa on varallisuutta, joka ei tahdo mahtua minkään nykyisen

¹ Kilpailukykyiseen verotukseen. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio. VM 12/2002, s.138

omaisuuslajin määritelmän piiriin. Tällaisia varoja sijoitetaan sitten pääosin henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Joskus käyttöomaisuuteen ja rahoitusomaisuuteen lasketaan omaisuutta, joka tiukasti ottaen ei täytä näiden omaisuuslajien määritelmien kriteereitä.

Muistiossa lähdetään siitä, että sijoitusluonteiseen varallisuuteen tulisi vain sellaisia tase-eriä, jotka nykyisin luetaan henkilökohtaiseen tulolähteeseen. En ole varma siitä, että näin tulisi käymään. Pidän mahdollisena, että oikeuskäytännössä sijoitusomaisuuteen tultaisiin lukemaan myös sellaista varallisuutta, joka nykykäytännössä on käyttöomaisuutta tai rahoitusomaisuutta. Joillakin yrityksillä on sellaisia varoja, jotka selvästi palvelevat elinkeinotoimintaa, mutta eivät yksiselitteisesti ole luonteeltaan käyttöomaisuutta, eivät rahoitusomaisuutta, eivätkä myöskään vaihto-omaisuutta.

Muistiossa todetaan, että tulolähdemuutoksella ei ole tarkoitus vaikuttaa perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön, vaikka elinkeinotulon käsite laajenee kiinteistöliiketoimintaan. Ehkä arvio on oikea. Uusi sijoitusluonteinen varallisuus luo myös rakenteellisen alustan, jos huojennuksen piirissä olevaa varallisuutta halutaan tulevaisuudessa rajata.

Muistiossa esitetään, että sijoitusluonteiseen omaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutustappiot säädettäisiin elinkeinoverolaissa vähennyskelpoisiksi vain vastaavista luovutusvoitoista. En ole varma, onko tämä rajausta tarpeellinen. Olen aikaisemminkin ollut kannattamassa tappioiden laajaa vähennyskelpoisuutta, koska vähennyskelpoisuuden rajaukset johtavat lähtökohtaisesti liikaverotukseen. TVL:n puolella tappioiden vähennysoikeutta on laajennettu ja samaan suuntaan tulisi periaatteessa kulkea myös elinkeinoverotuksessa.

Jatkovalmistelussa tulisi erityistä huomiota kiinnittää siihen, mitä perusteluissa lausutaan eri omaisuuslajien luonteenpiirteistä. Omaisuuslajien välillä tulee olemaan jännitteitä. Varsinkin tappioita koskevat normit poikkeavat merkittävästi käyttöomaisuuteen, rahoitusomaisuuteen ja tulevaan sijoitusluonteiseen omaisuuteen luettavien osakkeiden osalta. Tehdessään ratkaisuja osakkeiden luonteesta KHO saattaa viitata hallituksen esityksessä lausuttuun. Lainkäytön ennakoitavuuden näkökulmasta olisi eduksi, että omaisuuslajien luonnehdinta hallituksen esityksessä olisi tehty huolellisen harkinnan jälkeen.

Helsingissä elokuun 17. päivänä 2017

Heikki Niskakangas

vero-oikeuden professori emeritus

