

Professori
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: ”Luonnos hallituksen esitykseksi yrittäjävähennyksestä; Lausuntopyyntö VM073:00/2016, 18.7.2016”

Pyydettyinä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa.

Esityksessä ehdotetaan tuloverolakiin otettavaksi säännös yrittäjävähennyksestä. Lakiin (TVL 30a §) lisättävän säännöksen mukaan elinkeinotoiminnan, maatalouden ja porotalouden tuloksesta vähennettäisiin verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos otetaan huomioon luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa. Yrittäjävähennys tulisi myös metsätalouden verotukseen, mutta siellä se olisi muihin tuloihin verrattuna poikkeava ja erikoislaatuinen silloin, kun tulo on tappiollinen.

Esityksen tavoitteena on kannustaa yritystoiminnan harjoittamiseen. Se on hyvä tavoite. Toisaalta, kun seuraa lainsäädäntöhankkeita ja myös julkisuudessa yleisesti käytävää keskustelua, Suomi on pikkuhiljaa muuttunut yhteiskunnaksi, jossa kukaan ei halua tehdä mitään tai kenenkään ei kannata tehdä mitään, ellei valtio tai jokin muu taho siihen erikseen kannusta. Yhteiskunnalta ”kannusteita” vaativat kaikki. Tässä ilmapiirissä ei yllättävää ole se, että valtion velka kasvaa kovalla vauhdilla.

Vaikka esityksen tavoitteena on kannustaa yritystoiminnan harjoittamiseen, on esitys tässä suhteessa kuitenkin ristiriitainen. Esitys sisältää verraten paljon sellaista aineistoa, joka puhuu lainsäädäntömuutoksen tarpeellisuutta vastaan. Voidaan sanoa, että esitys on sisällöllisesti ristiriitainen ja siitä syntyy vaikutelma, että tällaista vähennystä on ylipäätään vaikeata perustella. Sinänsä yritystoiminnan riskit ja tulonmuodostuksen poikkeaminen palkkatulon ”turvallisuudesta” voivat puoltaa vähennystä, mutta tällaisia te-

kijöitä esityksessä ei liiemmin käsitellä. Sen sijaan sivulla 7 todetaan, että ”pienyrittysmuodoissa toiminta on usein sellaista, että tulot eivät luonteeltaan merkittävästi poikkea palkkatuloista”. Tämä kuitenkin riippuu toimialasta.

Esitys kytketään vuonna 2014 toteutettuun yhteisöverokannan alentamiseen. Tämä alennus ei koskenut niitä yritysmuotoja, joista tässä esityksessä on kysymys. Vastaavallaisia pyrkimyksiä lähentää yksityisen elinkeinonharjoittajan ja elinkeinoyhtymän verotusta osakeyhtiöön on esiintynyt aikaisemminkin (esim. 1990-luvulla). Ne eivät kuitenkaan ainakaan merkittävältä osin (esim. aitamalli) ole toteutuneet. Ehkä yhteisöverokantaa koskevan kytkennän yhteydessä esityksessä olisi myös hyvä tuoda esille se, että vuoden 2014 uudistuksessa muutettiin (kiristettiin) osinkoverotusta. Vuoden 2014 muutos ei siis ollut pelkästään yksisuuntainen.

Kuten esityksessä ilmenee, verolainsäädännössä on jo nykyisin useita sellaisia säännöksiä, joissa tämän esityksen kohteena olevat yritykset ovat erityisasemassa (toimintavaraus, palkkalisäys nettovarallisuuslaskelmassa, pääomatulo-osuuden/ansiotulo-osuuden laskennan valinnaisuus, pääomatulo-osuuden laskentakorkokanta 10/20 %). Esityksestä ilmenee myös se, että huomattavan suuri osa yrittäjävähennyksen kohteena olevista yrityksistä sijoittuu sellaiselle tulo-alueelle, jossa ei ole kysymys ylimpien tuloluokkien ylikireästä progressiivisesta tuloverotuksesta. Toisaalta esityksestä ilmenee, että tällekin progressiivisen tuloveroasteikon alueelle sijoittuvia yrityksiä on. On selvää, että ansiotuloveroasteikon kauttaaltaan tapahtuvalla kevennyksellä olisi yritystoiminnan kannusteiden ja muunkinlaisten kannusteiden näkökulmasta merkittävämpi vaikutus, mutta sen ”hintalappu” olisi suurempi kuin yrittäjävähennyksen. Yrittäjävähennys voidaan nähdä jonkinlaisena täsmälääkkeenä veroasteikko-ongelmaan vähennyksen piiriin kuuluvien verovelvollisten osalta. Kun Suomessa ollaan viehtyneitä korkeisiin tuloveroprosentteihin ja erityisesti jyrkkään progressioon, tällaisia vähennyksiä syntyy. Yritystoiminnan kannustamiseen tähtäävänä lääkkeenä vähennyksen vaikutus voi olla vaatimaton tai sillä ehkä on vain plasebovaikutus.

Kuten edellä on todettu, esityksestä syntyy ristiriitainen kuva, kun esityksen tavoitteet ja muutoksen toteutumisen positiiviset vaikutukset on esitetty hyvin suppeasti, mutta samalla esityksessä on paljon sellaista aineistoa, joka enemmän tai vähemmän kyseenalaistaa muutokseen tarpeellisuuden.

Vähennyksen teknisessä toteuttamisessa on yhtymien osalta noudatettu vanhaa toimintavarausta koskevassa säännöksessä (esim. EVL 46a §) käytettyä mallia, jonka mukaan vähennyksen saaminen edellyttää sitä, että yhtymän osakkaina ei ole yhteisöjä. Tätä perustellaan sillä, että yhteisöjen verorasitusta on jo alennettu yhteisöverokannan laskemisella ja lisäksi yhtymän osakkaiden yhdenmukaisen kohtelulla. Se, että esim. osakeyhtiö henkilöyhtiön osakkaana ”saastuttaa” henkilöyhtiöstä tulo-osuuden saavan

luonnollisen henkilön vähennyksen ulkopuolelle, ei ole teoreettisessa mielessä perusteltua eikä sitä voida myöskään perustella yhtymän osakkaiden yhdenmukaisella kohtelulla. Toimintavarausta (EVL 46a §) koskeva vähennys on tulolähteen tulon laskennassa tehtävä vähennys ja sen vuoksi sitä ei ole perusteltua myöntää tilanteessa, jossa yhtymän osakkaana on yhteisö kuten osakeyhtiö. Yrittäjävähennys on yhtymän osakkaan verotuksen tasolla tehtävä vähennys. Yhteisöverokannalla ja sen alentamisella ei ole tällöin merkitystä. Logiikka vähennyksen myöntämisessäkin tulee mennä osakkaan verotuksen mukaan, jolloin osakeyhtiön oleminen yhtiömiehenä ei voi olla peruste vähennyksen epäämiselle yhtymän osakkaana olevan luonnollisen henkilön verotuksessa. Ei osakeyhtiön oleminen henkilöyhtiön osakkaana ole esteenä myöskään TVL 41.6 §:ssä tarkoitetun palkkalisäyksen tekemiselle elinkeinoyhtymän nettovarallisuuteen. Myös se vaikuttaa vain osakkaana olevan luonnollisen henkilön verotukseen.

Esityksestä ilmenee, että nyt esitetyssä muodossa rajauksen piiriin tyypillisesti tulee kommandiittiyhtiömuotoisia pääomasijoitusrahastoja. Tällöin siis tällaisten henkilöyhtiöiden (pääomarahastojen) osakkaina mahdollisesti olevat luonnolliset henkilöt eivät saa yrittäjävähennystä. Esityksessä ei mainita, kuinka paljon tällaisia luonnollisia henkilöitä ylipäättään on. Voi tietenkin olla, että he eivät tarvitse tällaista ”kannustinta” tai heille vain ei haluta antaa sitä. Se, että rajausta tällä perusteella ulotetaan muunlaiseen yhtiömuotoiseen yritystoimintaan, ei mielestäni ole perusteltavissa. Ehkä hyvä olisi perustella sitäkin, minkä vuoksi kommandiittiyhtiömuotoisten pääomarahastojen osakkaina oleville luonnollisille henkilöille ei haluta antaa yrittäjävähennystä, jos näin sitten katsotaan.

Yrittäjävähennys esitetään ulotettavaksi myös metsätalouden tuloon. Metsätalouden tulo on käytännössä kokonaan pääomatuloa. Ehkä vähennyksen ulottaminen metsätalouden tuloon on nähtävissä indisiona siitä, että pääomatulojen korotettu verokanta on noussut liian korkealle tasolle ja se on noussut liian korkealle tasolle nimenomaan metsätulon verotuksen näkökulmasta, koska siinä tulo kertyy suurempina, harvakseltaan saatavina kertatuloina eikä vuosittain toistuvana tulona. Yrittäjävähennys lieventää tätä progressiiviseksi muutetusta pääomatuloöverokannasta aiheutunutta kertatulopäköhää.

Metsätalouden tulon osalta yrittäjävähennys laskettaisiin muusta toiminnasta poikkeavalla tavalla. Lisäksi erikoisuutena on se, että ”metsätalouden puhdasta pääomatuloa laskettaessa otetaan huomioon 95 prosenttia metsätalouden tappiollisesta pääomatulosta”. Jos näin menetellään, kyse ei ole yrittäjävähennyksestä, jolla pyritään kannustamaan yritystoimintaa. Se, että tulon hankkimisesta aiheutuneet menot saadaan vähentää, on nettotulon verotukseen perustuvan tuloverojärjestelmän lähtökohta. TVL:n mukaisessa verotuksessa tähän on toki säädetty poikkeuksia ja siinä mielessä metsävähennys

nyksen kautta toteuttava osittainen nettotulon verotuksesta luopuminen on lainsäädännöllisesti samassa ympäristössä, jossa on vastaavia muitakin poikkeamia nettotulon verotuksesta. On kuitenkin vaikeata nähdä, miten tällainen muutos sopii yhteen yrittäjävähennyksen tavoitteen kanssa. On myös hyvin erikoista se, että tällainen luonnollisten menojen vähentämisrajoitus sisällytetään osaksi yrittäjävähennystä. Esityksessä rajoituksen perusteetkin jäävät hämäräksi. Voidaan ehkä sanoa, että yrittäjävähennyksen sisälle luodaan erikoinen ja tuloverotuksen peruslähtökohtien vastainen järjestelmä metsätulojen verotukseen tilanteessa, jossa metsätalouden tulo on tappiollinen.

Tampereella 22.8.2016

Seppo Penttilä
Professori