

LAUSUNTO

Luonnos hallituksen esitykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamiseksi VM017:00/2018

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 22.3.2018 päiväystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Tarve muutokselle on ollut esillä veropoliittisessa ja –oikeudellisessa keskustelussa pitkään, mikä korostaa tehdyn työn ja annetun esitysluonnoksen 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 asiantuntijatyöryhmän esittämän vaihtoehdon mukaisesti muutoksen on määrä tulla voimaan 2019.

Tulolähdejaon haitallisena pidettyjen vaikutusten poistaminen voidaan toteuttaa luonnoksen mukaan usealla vaihtoehdoisella tavalla. Luonnoksessa on valittu vaihtoehto, jonka mukaan elinkeinoverolaki tulisi sovellettavaksi yhteisöjen toimintaan esitettyjen pääsääntöisesti myös silloin, kun niiden toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.

Esityksessä mainitun tavoitteen mukaan ”yhteisöjä koskevien säännösten tulisi olla mahdollisimman selviä ja yksinkertaisia, jolloin yhteisöjen verotus olisi nykyistä ennustettavampaa ja hallinnollisesti tehokasta”. Tämän tavoitteen toteutuminen voidaan nähdä ongelmallisena jäljempänä tarkemmin esitetyin perustein.

Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi

Elinkeinoverolain soveltamisalaa säännöksiä esitetään muutettavaksi olennaisesti. EVL 1 ja 2 §:n uudet momentit perustuvat viittaustekniikkaan, jonka vuoksi elinkeinoverolain soveltamisala muuttuu yhteisöjen osalta varsin vaikeaselkoiseksi. Ehdotetussa EVL 1.3 §:ssä tehty rajaus viittaa noin puoleen tusinaan lainkohtaan, joita lukijan oletetaan tuntevan tai selvittävän tietääkseen, mitä yhteisöjä säännöksen soveltaminen koskee. Kun lain ehdotetussa

2.2 §:ssä viitataan edellä mainittuun vaikeaselkoiseen lainkohtaan, tulisi lukijan kyetä viittausketjun lopputuloksena hahmottamaan, miten ja millaiseksi kyseisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan tulolähde muodostuu.

Esitetyssä mallissa useat nykyistä tulolähdejakoja koskevat rajanvetokysymykset siirretään elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään. Muutos edellyttää lukuisia uusia säännöksiä elinkeinoverolakiin. Sisältöä koskevien säännösmuutosten ohella ehdotettu EVL 56 a § sisältää niiden voimaantuloon liittyviä säännöksiä.

Muuta omaisuutta koskevat rajaukset konkretisoituvat muun muassa luovutustilanteissa. Tulolähdejaon poistaminen muistiossa esitetyllä tavalla luo uusia elinkeinoverolain rajanveto-ongelmia muun omaisuuden ja perinteisten EVL-omaisuuslajien välillä. Lisäksi muuta omaisuutta tulotulot tultaisiin muistion mukaan käsittelemään eri tavoin elinkeinoverotuksessa sen perusteella, käytetäänkö muuta omaisuutta tulonhankkimistoimintaan vai ei. Tämä kolmiportaiseksi muodostuva omaisuuden ”luokitus” käy ilmi esimerkiksi ehdotetun EVL 7 §:n mukaisesta määritelmästä: ”jäljempänä 12 a §:ssä tarkoitettuun muuhun omaisuuteen kuuluvan muun kuin tulonhankkimistarkoituksessa käytettävän hyödykkeen...”. Myös ArVL 3.7 §:n säännös, jonka mukaan ”elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan...” muuttuu ehdotetussa muodossa käsitteellisesti vaikeaselkoisemmaksi.

Hankintamenon vähentäminen sekä vähennyskelpoisen luovutustappion muodostuminen ja vähentäminen heijastusvaikutuksineen edellyttävät lukuisia muutoksia ja lisäyksiä EVL:iin. Ehdotetut säännökset tulevat muodostamaan merkittävän osan EVL:n normistosta. Lisäksi muutoksen johdosta ehdotetaan laajaa siirtymäsäännöstä tuloverolakiin. Normien lukumäärän kasvua ja tuloverotuksen monimutkaistumista esitetyllä tavalla ei voida pitää tavoiteltavana kehityssuuntana.

Elinkeinotoiminnan laajentaminen käsittämään kiinteistöliiketoiminnan yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa. Muutosta ei ehdoteta koskemaan yksityisen elinkeinonharjoittajan kiinteistöliiketoimintaa, mitä on pidettävä tervetulleena muutoksena verrattuna aiemmin muistiossa esillä olleeseen esitykseen. Vaikka muutos rajataan koskemaan yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotusta, se aiheuttanee uusia kysymyksiä esimerkiksi yritysmuodon muutostilanteissa.

Esimerkiksi muutettaviksi esitetyt tarkennettu rahoitusomaisuuden määrittely (9 §) sekä muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten lopullisiksi todettujen arvonalenemisten vähennyskelpoisuus (17 §) jäävät luonnoksessa vähälle huomiolle. On perusteltu syy olettaa, että nämä luonnosesityksen pääasiallista sisältöä kuvaavassa osassa mainitsematta jäävät muutokset voivat vaikuttaa laajemmin vakiintuneeseen tulkintaan. Mainittujen muutosten ohella myös eräiden muiden mainittujen osa-alueiden tulkintaan kohdistuu muutospaine esitysluonnoksen johdosta.

Aika näyttää, onko esimerkiksi perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoksen huojennusta koskeva maininta riittävä este mainitulle muutokselle lähivuosina, kun huojennuksesta saatava veroetu on aktiivisen suunnittelun kohteena. 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.

Aika näyttää myös sen, miten toteutuu luonnosehdotukseen kirjattu tavoite, jonka mukaan ”yhteisöjen tulolähdeuudistuksen tarkoituksena ei ole olennaisesti muuttaa kiinteistöyhteisöjen verotusta asuintalovarauksen osalta”.

Yhteenveto

Asiantuntijaryhmä on kyennyt edellä mainituista lähtökohdista ansiokkaasti löytämään ratkaisuja tulolähdejaosta johtuviin ongelmiin, jotka on tunnistettu jo vuosia aiemmin. Merkittävänä voidaan pitää myös konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain soveltamisalaa. Luonnos on kirjoitettu kiitettävän selkeästi, vaikka ehdotetut lainsäädäntömuutokset muodostavat vaikeasti hallittavan kokonaisuuden. On myös perusteltua, että laajakantoisen muutoksen valmisteluun on varattu aikaa ja ehdotettujen muutosten voimaantuloa on siirretty vuoteen 2019.

Edellä esitettyjen yksityiskohtaisten kommenttien tarkoitus on kiinnittää huomio eräisiin ehdotukseen liittyviin ongelmallisiin kohtiin. Kokonaisuutena uudistus on nostanut keskusteluun myös useita muita osa-alueita ja on ilmeistä, että uudistuksen johtaessa lainmuutoksiin myös uusien säännösten tulkintaa koskevien ennakkoratkaisujen tarve kasvaa.

Elinkeinoverolain soveltamisalaa koskevien muutosten sekä tulkintaa koskevien rajanvetokysymysten siirtämisen elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään voidaan katsoa johtavan verojärjestelmän kannalta ei-toivottavaan, selkeyttä heikentävään lopputulokseen. Lisäksi ehdotettujen lisäysten myötä EVL 1 ja 2 §:n säännöksiä voidaan pitää verolainsäädännön selkeyden vaatimuksen näkökulmasta ongelmallisina. Senkin vuoksi esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa muita tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia ei ole kaikilta osin otettu huomioon.

Sen vuoksi luonnoksessa ehdotettu, pitkään odotettu ja pääosin onnistunut uudistus nostaa esiin myös laajemman verojärjestelmän kokonaisuudistuksen tarpeen. Muutostarve nousee esiin myös taloudellisen toimintaympäristön ja toimintamallien sekä muiden tekijöiden muutoksen vuoksi. Siten kokonaisuudistuksen valmisteluun tulisi pyrkiä varaamaan riittävästi aikaa ja muita resursseja onnistuneen lopputuloksen saavuttamiseksi.

Vaasassa 4.5.2018

Juha Lindgren
professori, ma.
vero-oikeus
Vaasan yliopisto