

## LAUSUNTO

**Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta. Luonnos 26.10.2018.**

Tulolähdejakoön liittyvät ongelmat ovat olleet jo kauan tuttuja ja niihin liittyvät uudistushankkeet ovat enemmän tai vähemmän olleet valmistelussa parin vuosikymmenen ajan. Pidän tärkeänä, että hallituksen esitys annetaan eduskunnalle vielä tänä syksynä joko sellaisenaan nyt esitetysä muodossa tai vain vähän muutettuna.

Luonnoksessa on päädytty ratkaisuun, että elinkeinotoiminnan käsitettä ei muuteta mutta elinkeinoverolakia sovelletaan yhteisöjen toimintaan myös silloin, kun niiden toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Tämä uudistuslinja on käytännössä toimivin ja samaan periaatteelliseen tulokseen tultiin aikanaan, kun olin mukana valmistelussa. Muita vaihtoehtoja ei kannata tässä tilanteessa harkita.

Tässä luonnoksessa muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen luovutuksessa syntyvät tappiot olisivat vähennyskelpoisia elinkeinoverolain yleisten periaatteiden mukaisesti. Pidän tätä uutta linjausta oikeana, koska vähennysoikeuden rajaamiseen ei löydy kunnan perusteita ja pääsäännön mukaan kaikki tappiot tulisi olla vähennyskelpoisia. Tosin tämäkään ratkaisu ei ole aivan ongelmaton, koska kiinteistöyhtiön osakkeiden vähennyskelpoisuutta rajoitettaisiin. Suora kiinteistöomistus ja kiinteistöyhtiön osakkeiden omistus olisivat nyt erilaisessa verotuksellisessa asemassa, vaikka löytyy perusteita yhdenmukaiseen kohteluun.

Luonnoksen tekijät haluavat edelleen rajoittaa muuhun omaisuuteen sisältyvien osakeomistusten vähennyskelpoisuutta niin, että tappiot voitaisiin vähentää vain muun omaisuuden luovutusvoitosta. Luonnoksen mukaan mahdollisuus konserniavustuksen laajaan hyödyntämiseen yhdessä osakkeiden luovutustappioiden rajoittamattoman vähennyskelpoisuuden kanssa mahdollistaisi luovutustappioiden hyödyntämisen eri yhtiöiden välillä konserniavustuksen tarkoitusta vastaamattomalla tavalla. En pysty aivan hahmottamaan niitä tilanteita, joissa rajoittamaton vähennyskelpoisuus johtaisi perusteettomiin veroetuihin. Ilmeisesti luonnoksen laatijat ovat minua paremmin pureutuneet konserniavustuksen rooliin uudessa tilanteessa, jossa muun omaisuuden omaisuuslaji tuottoineen ja tappioineen on konserniavustuksen piirissä. Pitäisiköhän näitä tilanteita vielä avata hallituksen esityksen perusteluissa?

Luonnoksessa puhutaan ”osakkaiden henkilökohtaisista sijoituksista yhtiöön”. Tässä lienee kysymys sijoituskohteista, joita tyypillisesti voidaan tehdä suoraan tai yhtiön kautta. Pelkona näyttäisi olevan, että tällaisten sijoitusten tappiot voitaisiin vähentää elinkeinotulosta, jota syntyy toisissa konsernin yhtiöissä. Minä en pidä tätä pelkoa kovin relevanttina, koska lähtökohtaisesti myös tällaisten ehkä

passiivisten) sijoitusten tappiotkin tulisi voida vähentää verotuksessa. Jossakin yhteydessä olen aikaisemmin esittänyt, että TVL:n puolella sijoitustoiminnan tappioiden vähennyskelpoisuus voisi olla nykyistä laajempi. En ole kovinkaan huolissani niin sanotuista keinotekoisista tappioista, koska verojärjestelmä sisältää mekanismeja, kuten peitellyn voitonsiirron instituutti, jotka estävät perusteettomien tappioiden synnyttämisen. Toki yhtiön taseessa saattaa olla sellaista omistajien varallisuutta, joka ei kuulu millään tavalla tulonhankinnan piiriin, mutta tällaiseen omaisuuteen liittyvät menot tai menetykset eivät ole yhtiön verotuksessa vähennyskelpoisia.

Perusteluissa verrataan muun omaisuuden tappioiden vähennyskeltvottomuutta käyttöomaisuusosakkeiden tappioiden vähennyskeltvottomuuteen. Kun molempien omaisuuslajien tappioita kohdellaan samalla tavalla, vältytään vaikeilta rajanveto-ongelmilta. Perustelu on minusta relevantti. Toisaalta on huomioitava, että käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot ovat tietyn edellytyksin verovapaita ja muun omaisuuden luovutusvoitot tietenkin veronalaisia. Rajanveto-ongelmalta vältytään siis vain tappiollisen luovutuksen tilanteissa.

VM:n aikaisemmassa luonnoksessa esitettiin, että elinkeinotoiminnan käsitteeseen olisi sisällytetty laaja kiinteistöjen vuokraus. Tämähän oli lainsäätäjän tarkoitus elinkeinoverolakia aikanaan säädettäessä. Tässä luonnoksessa kiinteistöliiketoiminnan käsitteestä on luovuttu eikä elinkeinotoiminnan käsitteeseen esitetä muutosta. Järkevän verorakenteen näkökulmasta kumpaakin vaihtoehtoa voidaan perustella. Kannanmuutoksen taustalla lienee yleishyödyllisten yhteisöjen lobbaus. Joidenkin yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistövuokraus olisi saattanut lipsahtaa verolle, kun se olisi luokiteltu elinkeinotoiminnaksi. Aivan oikein luonnoksessa todetaan, että kiinteistöliiketoiminnan käsitteen täsmällinen määrittely säännöksessä olisi ollut vaikeaa ja se olisi jättänyt paljon tilaa tulkinnoille.

Yleisenä huomiona totean, että hallituksen esitys on minusta hyväksi muokattu ja on valmis eduskunnalle annettavaksi.

Helsingissä marraskuun 1. päivänä 2018

Heikki Niskakangas

professori emeritus, Aalto-yliopisto