

LAUSUNTO

Hallituksen esitysluonnos yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta VM017:00/2018

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 26.10.2018 päiväystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Muutoksen valmistelu on ollut arvioitavana myös kesällä 2018. HE-luonnoksessa elinkeinotoiminnan käsitettä ei enää ehdoteta koskemaan kiinteistön vuokrausta, minkä lisäksi muuhun omaisuuteen kuuluvan kiinteistön luovutuksesta syntyvän tappion vähennyskelpoisuutta on laajennettu. Samalla kun kiinteistöliiketoiminnan käsitteestä luovutaan eikä itse elinkeinotoiminnan käsitteeseen ehdoteta muutoksia, lain 1 §:n säännöksen ehdotetaan 2 momenttia, jonka mukaan lakia ei sovellettaisi esimerkiksi yhteishyödyllisten yhteisöjen verotukseen.

Lausuntoni perustuu osaksi aiemmassa lausuntovaiheessa asiassa lausumaani.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Juha Sipilän vuoden 2015 hallitusohjelman mukaan tappioiden vähentämisoikeutta tuli muuttaa 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. HE-luonnoksessa esitetään, että muutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian ja että niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Tulolähdejaon tarkoituksena on ollut ennen kaikkea eri verolakien mukaan laskettavat verotettavat tulot erillään. Tulolähdejaon haitallisena pidettyjen vaikutusten poistaminen voidaan toteuttaa usealla vaihtoehtoisella tavalla, joista luonnoksen esitys ”perustuu vaihtoehtoon, jonka mukaan elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan. Yhteisön toiminnan tulos laskettaisiin elinkeinoverolain mukaan myös silloin, kun toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä”.

Kun otetaan huomioon edellisen lausuntovaiheen jälkeen tehdyt muutokset, edellä esitettyyn pääsääntöön liittyy merkittäviä poikkeuksia. Sen vuoksi ja ottaen huomioon elinkeinoverolain rakenne sekä sen suhde muihin muutoksiin elinkeinoverolain kokonaisuus uhkaa muodostua varsin vaikeaselkoiseksi sekä vaikeasti ennakoitavaksi ja hallittavaksi.

Luonnoksessa esitettyjen muutosten arviointi

Luonnoksessa esitettyssä mallissa useat nykyistä tulolähdejakoja koskevat rajanvetokysymykset siirretään elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään. Muutos edellyttää lukuisia uusia säännöksiä elinkeinoverolakiin. Tarkastelen jäljempänä muutamaa niihin kohdistuvaa jatkokysymystä.

Muuta (sijoitusluonteista) omaisuutta koskevat rajaukset konkretisoituvat luovutusten verotukseen liittyvissä kysymyksissä. Tulolähdejaon poistaminen luonnoksessa esitetyllä tavalla luo uusia elinkeinoverolain rajanveto-ongelmia muun omaisuuden ja perinteisten EVL-omaisuuslajien välillä. Lisäksi muuta omaisuutta tulotulot luonnoksen mukaan käsittelemään eri tavoin elinkeinoverotuksessa joiltain osin sen perusteella, käytetäänkö muuta 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 esitetyllä tavalla ei voida pitää tavoiteltavana kehityssuuntana.

Kiinteistöliiketoiminnan käsitteestä on luovuttu eikä luonnoksessa esitetä itse elinkeinotoiminnan käsitteeseen ehdoteta muutoksia. Aiemman muistiota koskevan lausuntokierroksen jälkeen tehtyä muutosta voidaan pitää lähtökohtaisesti kannatettavana. Sen jälkeen uusia tulkintatilanteita saattaa syntyä kuitenkin kiinteistön vuokraustoimintaa koskien. Vaikka kiinteistön vuokraustoiminta ja siitä syntyvät tulot ja menot eivät olisi elinkeinotoimintaa, siitä kertyvät vuokratulot olisivat veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan tulosta laskettaessa, jolloin juoksevassa tuloverotuksessa ei synny tarvetta käsitellä kiinteistön vuokrausta elinkeinotoimintaa harjoittavan yhteisön toiminnasta erillisenä kokonaisuutena. Lisäksi sijoituskiinteistön luovutuksesta syntyvä voitto ja tappio käsitellään luonnoksen mukaan myös mainitun tulolähteen sisällä ja sen laskentaperusteiden mukaisesti.

Tästä aiheutuu ainakin seuraavia jatkokysymyksiä liittyen kiinteistön tai sen osaan ja niiden välittömään tai välilliseen omistukseen sekä perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen. Luonnoksessa ei käsitykseni mukaan ole otettu kantaa siihen, millä tavoin (sijoitus)kiinteistöjen ja niiden omistamiseen oikeuttavien osakkeiden välinen rajanveto tulisi linjata. Vero-oikeuden systematiikan kannalta sillä, omistetaanko kiinteistö suoraan vai välillisesti, ei pitäisi periaatteessa merkitystä. Mikäli tätä periaatetta on määrä noudattaa, muuhun omaisuuteen kuuluvaa kiinteistöä koskevan verosääntelyn tulisi koskea myös asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakeomistuksen myötä omistettua kiinteistöä. Jossain määrin avoimeksi jää silloinkin se, mikä on lainsäätäjän tahto suhteessa tavallisen mainittujen yhtiöiden osakkeiden osan tai kiinteistöyhtiön osakkeiden omistukseen ja luovutuksiin.

Merkittävänä rajanvetoa koskevana ongelmana voidaan pitää PerVL 55 §:n huojennuksen soveltamista sellaisen yhtiön osakkeiden saantoon, jonka muuhun omaisuuteen kuuluu kiinteistö tai kiinteistöjä. Säännöksessä todetaan sen soveltamisen edellytyksenä muun muassa olevan, että jos saantoon kuuluu yritys tai sen osa ja että verovelvollinen jatkaa saaduilla varoilla yritystoimintaa. Riittääkö luonnoksen yleisluonteinen maininta, jonka mukaan ”tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ei ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön” siihen, että mahdollisesti vuosikausia edellä esitetyllä tavalla verotettu kiinteistö otettaisiin taseaukaisussa erilleen huojennusta laskettaessa. Juoksevassa tuloverotuksessa ja vastaavien kiinteistöjen luovutuksia verotettaessa ei edeltävinä vuosina tähän rajaukseen ilmeisesti olisi ollut tarvetta. Siten mahdollisesti syntyvää asetelmaa tulee tarkastella myös lahjan-, testamentin- tai perinnönsaajan oikeusturvan ja luottamuksensuojan näkökulmasta. Tulolähteiden poistamiseen voi liittyä myös muita mainitun huojennuksen soveltamiseen liittyviä ongelmia. Pääosin vuonna 1979 voimaan tulleita säännöksiä koskevaa verosuunnittelua sekä tulkinnan ajankohtaisuutta osoittavat edelleen säännöllisesti julkaistavat KHO:n vuosikirjaratkaisut.

Luonnoksen mukainen tarkennettu rahoitusomaisuuden määrittely koskisi kaikkia EVL:n mukaan verotettavia verovelvollisia. Myös tämä luonnoksen otsikon rajauksen ulkopuolelle ulottuva muutos vaikuttaisi vakiintuneeseen tulkintaan. Esimerkkinä voidaan mainita yksityisen elinkeinonharjoittajan nettovarallisuuden luettava rahoitusomaisuus ja sen vaikutus pääomatulona verotettavan yritystulon määrään. Oikeuskäytännön ratkaisuissa tätä määrää on rajattu. Ehdotettu EVL 9 §:n (ja 7§:n) tarkennus muuttaisi nykyistä oikeustilaa.

Vastaavalla tavalla mainittu rahoitusomaisuuden määrittely yhdessä luonnoksessa ehdotetun EVL 17 §:n muutoksen kanssa vaikuttaisivat oikeuteen vähentää tulonhankkimisesta aiheutuvia menetyksiä. Kysymyksessä on ehdotettu rahoitusomaisuuden ja sijoitusluonteisen omaisuuden lopullisten menetysten vähennyskelpoisuus. Nykyisin tuloverolain mukaan verotettavassa tulonhankkimistoiminnassa mainitut menetykset eivät ole pääsääntöisesti vähennyskelpoisia. Menetys on voinut tulla vähennettäväksi hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, kuten esimerkiksi äänestysratkaisu KHO 2014:21 osoittaa. Siten luonnoksessa ehdotetut EVL 9 §:n (ja 7§:n) tarkennukset sekä 17 §:n muutos muuttaisivat yhteisvaikutukseltaan nykyistä oikeustilaa tavalla, jota luonnoksessa on käsitelty hyvin suppeasti (s. 25) ja jota uudistuksen asettamisvaiheissa ei ole mainittu.

Hallituksen esitysluonnoksessa merkittävä muutos on EVL 1 §:n esitetty 2 momentti. Se on lainsäädäntöteknisesti ratkaisu, jolle on vaikea löytää vertailukohtaa. Se on ymmärrettävissä vain sitä taustaa vasten, että erityisesti yleishyödyllisten yhteisöjen verotus olisi muuttunut aiemman muistiossa esitetyn ehdotuksen mukaisesti tavalla, jota ei voitu pitää poliittisesti toivottavana. Nyt kyseisen momentin muotoilu täyttää tämän nimenomaisen tavoitteen, mutta se monimutkaistaa – yhdessä sijoituskiinteistön vuokrauksen ja luovutuksen käsittelyn ohella – merkittävästi kokonaisuutta.

Muulla lainsäädännössä luonnoksessa ehdotetut muutokset aiheuttavat uusia kysymyksiä, joista edellä on tarkasteltu niistä muutamia, lähinnä PerVL 55 §:n huojennuksen soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

Yhteenveto

Valtiovarainministeriön vero-osasto ja asetettu asiantuntijaryhmä ovat kyetneet vaikeista lähtökohdista huolimatta tekemään ansiokasta työtä pyrkiessään löytämään ratkaisuja tulolähdejaosta johtuviin ongelmiin, joista osa on tunnistettu jo vuosia aiemmin.

Luonnoksessa esillä olevaa vaihtoehtoa muutosten soveltamisesta vasta vuoden 2020 verotuksessa voidaan pitää perusteltuna erityisesti murrettujen tilikausien näkökulmasta, koska verovelvollisten tulee ennakoida muutoksen vaikutuksia päätöksenteossaan jo vuonna 2019 ja koska ehdotetut muutokset kytkeytyvät useisiin verolakeihin ja –kysymyksiin.

Edellä esitettyjen yksityiskohtaisten kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa kehittämään ja täsmentämään uudistusta, mikäli valtiovarainministeriön on mahdollista jatkaa työtään luonnoksessa esitetyn muutoksen edelleen kehittämiseksi.

Luonnoksessa esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia ei ole kaikilta osin otettu huomioon ja joista osaa on edellä olevissa kommentteissa pyritty tuomaan esiin. Tulkintaa koskevien rajanvetokysymysten siirtämistä elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään luonnoksessa esitetyllä tavalla voidaan kuitenkin katsoa johtavan verojärjestelmän kannalta ei-toivottavaan lopputulokseen. Elinkeinoverolain kannalta kokonaisuudesta tekee haastavan lisäksi se, että samanaikaisesti luonnoksessa esitettyjen muutosten kanssa korkojen vähennysrajoitusta muutetaan vuoden 2019 alusta ja että kirjanpidon ja verotuksen välisiä jännitteitä näyttää syntyvän ylikansallisista standardeista ja muista syistä lisää. Kun tähän lisätään mukaan 50-vuotiaan normiston aiempien vuosikymmenten tarpeita vastanneen investointipanosten, käyttöomaisuuden hankintamenojen poistamiseen painottuva rakenne (EVL 3. luku; 30 – 45 a §), on perusteltua esittää toive koko lain uudelleen arvioinnista ja kirjoittamisesta.

Sen vuoksi tulisi pohtia uudelleen, joko miten tulolähdejaosta aiheutuvien ongelmien poistamisessa edetään tai miten koko elinkeinoverolakia tulisi uudistaa. Luonnoksessa ehdotettujen muutosten jälkeen tulisi pyrkiä jollain aikataululla valmistelemaan ja toteuttamaan laajempi yritysten tuloverotusta koskeva kokonaisuudistus, jonka osaksi myös nyt esillä olevat kysymykset luontevasti sopisivat.

Olen edellä pyrkinyt esittämään huomioni luonnoksen edelleen kehittämiseksi ja lainvalmistelussa mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli valtiovarainministeriö katsoo lausunnon antavan siihen aihetta.

Tampereella 10.11.2017

Juha Lindgren
professori, ma.
vero-oikeus
Vaasan yliopisto