

Valtiovarainministeriölle

Valtiovarainministeriö on pyytänyt allekirjoittaneelta lausuntoa Yhteisöjen tulolähdejaon poistamista koskevasta HE-luonnoksesta VM017:00/2018. Lausuntoni tarkoitus on erityisesti kiinnittää huomiota yleisiin periaatteisiin ja rakenteellisiin kysymyksiin. Nämä kysymykset ovat useasti esillä tavalla tai toisella myös käytännön ratkaisutoiminnassa.

Jakso 1.3. Nykytilan arviointi

HE-luonnoksessa on erinomaisella tavalla sekä kuvattu että arvioitu nykytilaa. Nostan esille muutamia teemoja.

Toimintaympäristön muutoksen huomioiminen

Periaatteellisesti tärkeänä pidän jakson ”1.3.2. Vuokraustoiminta” alussa olevaa toteamusta, että kiinteistöalalla toimivien yhtiöiden toimintaympäristö ja –tavat ovat olennaisesti muuttuneet EVL:n voimaantulon ajankohdasta. Tästä tehdäänkin perusteltu johtopäätös, että liiketoiminnan muodossa harjoitettu vuokraustoiminta tulisi saattaa samaan asemaan muun liiketoiminnan kanssa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa. Tämä on hyvä ja selkeä kannanotto, sillä se antaa erityisesti vahvistusta sille, että toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin tulisi kiinnittää enemmänkin huomiota tulkintatoiminnassa. Tämä näkyykin aina silloin tällöin muun muassa KHO:n ratkaisuissa (ks. esimerkiksi KHO 2009 T 1741). Kaikkia muutoksia ei tarvitse toteuttaa muuttamalla lakitekstiä.

Toiminnan luonne ja verosubjekti

Jaksossa 1.3.2. korostetaan aivan oikein myös sitä, että verotuksen neutraalisuus edellyttää, että samanlaista toimintaa kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Näin ollen on aivan oikein todeta, että liiketoimintaolosuhteissa harjoitettuun laajaan vuokraustoimintaan tulisi siten soveltaa samaa verokohtelua riippumatta siitä, minkälainen yhteisö toiminnan harjoittaja on.

Oikeuskirjallisuudessa on perinteisesti todettu, että valittaessa sovellettavaksi tuleva tuloverolaki, ratkaisevaa on toiminnan luonne eikä verosubjektin oikeudellinen luonne. Esimerkiksi arvopaperikaupan osalta tilanne on kuitenkin ollut jo pitkään sellainen, että luonnollisen henkilön ja yhteisön samanlaajuisen toiminnan osalta luonnolliseen henkilön verotuksessa on sovellettu tuloverolakia ja ainakin osakeyhtiöiden kohdalla elinkeinoverolakia, erityisesti siinä tapauksessa, että arvopaperikauppa on mainittu osana osakeyhtiön toimialaa. Tosiasiallisesti toimialakirjauksella on ollut vero-oikeudellista merkitystä.

On tärkeää, että HE-luonnoksessa nimenomaisesti todetaan seuraavaa: ”Kun otetaan huomioon verojärjestelmän rakenne kokonaisuutena, yksityishenkilöiden kiinteistösijoittamista ei ole perusteltua arvioida samoilla kriteereillä kuin erilaisissa yhtiömuodoissa tapahtuvaa kiinteistönvuokrausta”. Vaikka pidänkin perusteltuna lähtökohtana, että toiminnan luonne on ensisijaisesti se, joka ratkaisee sovellettavan tuloverolain, on hyvä, että verojärjestelmän rakenne otetaan huomioon ja voidaan päätyä toisenlaiseenkin lopputulemaan. Pidän siten erinomaisena HE-luonnokseen otettua edellä mainittua toteamusta tai linjausta, joka korostaa verojärjestelmän rakenteen (yleiset opit) vaikutusta tulkintatoiminnassa.

Jakso 2.2. Toteuttamisvaihtoehdot

Pidän hyvänä lopputulemana sitä, että HE-luonnosesitys perustuu vaihtoehtoon, jonka mukaan EVL:a sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan. On selvää, että omaisuuslajien väliseen erotteluun tulolähteen sisällä liittyy edelleen tulkinnallisia ongelmia. Tämä korostuu erityisesti niissä tilanteissa, joissa arvioidaan ehdotetun EVL 8a §:n mukaisten tappioiden verokohtelua. Kuten myöhemmin totean, tältä osin en pidä esitettyä ratkaisua EVL:n systematiikan kannalta onnistuneena.

Maatilatalouden tulolähteen (MVL) säilyttäminen yhteisöillä ei ole mielestäni perusteltua. Toki ymmärrän hallitusohjelman linjauksen merkityksen ja vaikutuksen. Jos kuitenkin arvioidaan maatilatalouden toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia viimeisten vuosikymmenien aikana, maatilatalouden harjoittaminen ei tosiasiallisesti luonteensa puolesta eroa nykyään mistään muusta yritystoiminnasta, ei ainakaan niin paljon, että sillä pitäisi olla oma tuloverolakinsa. Lisäksi on tunnettua, että yhteisöjen harjoittama maatilatalous on laajuudeltaan keskimäärin laajempaa kuin luonnollisten henkilöiden harjoittama maatilatalous. On luonnollisesti hyvä, että mahdollista MVL:n poistamista yhteisöiltä valmistellaan huolellisesti, mutta toteamus ”yhdistäminen yhdeksi tulolähteeksi ei olisi mahdollista ilman maataloustuloa koskevien verotusperusteiden laajempaa uudistamista” on käsitykseni mukaan melko voimakas linjaus. Lainsäädäntöteknisesti ja systematiikaltaan MVL ei ole kovinkaan monimutkainen, mutta siihen saattaa liittyä edelleen erityistä poliittista latausta.

2.3. Keskeiset ehdotukset

Kiinteistöliiketoiminnan käsite

Kiinnitin edellä jo huomiota toimintaympäristössä tapahtuneisiin muutoksiin. Tämän valossa HE-luonnoksen sivulla 21 oleva toteamus ”laajamittaiseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraukseen liittyy kuitenkin nykyisin aikaisempaa enemmän liiketoiminnalle ominaisia piirteitä, joten toiminnan luonnehtiminen elinkeinotoiminnaksi olisi perusteltua” on erinomainen ja linjakas.

Eriyisen tärkeänä pidän sivulla 23 olevaa toteamusta, että ”vuokraustoiminnan luonnetta tulisi arvioida pitkällä aikavälillä eikä verovuosiakohtaisesti”. Edellä lausutun tulisi luonnollisesti koskea kaikkea liiketoimintaa. Liiketoiminnan ja sen luonteen tarkastelussa on verovuosiakohtaisuudesta osittain verotusta toimitettaessa päästy eroon, mutta se tulee kuitenkin esille tasaisin väliajoin ja varsinkin silloin kun verovelvollisen uusi liiketoiminta (esim. ”sivuliiketoiminta”) on ollut alkuvuosina tappiollista ja hakenut vielä kehityssuuntaansa.

Todennäköisimmin vaikeimmat tulkintatilanteet tulevat eteen yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittaman vuokraustoiminnan osalta, sillä yleishyödyllisen yhteisön harjoittama laajamittainen vuokraustoiminta kiinteistöliiketoimintana muuttuisi nykyisestä käytännöstä poiketen elinkeinotoiminnaksi ja siten yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi toiminnaksi.

Tilanteen tekee vaikeaksi se, että kysymys kulminoituu siihen, kun verotusta toimitettaessa joudutaan tekemään rajanvetoa sen suhteen, onko tuloa pidettävä kokonaan veronalaisena vai kokonaan verovapaana. Tällöin on täysin mahdollista, että tulkinta linjautuu ajan myötä siihen suuntaan, että verovapautta pidetään tuloverotuksen poikkeussäännöksenä ja tällä perusteella säännöstä tulkitaan suppeasti (ks. KHO 2011:51 ja sen perustelut). Laajamittaisen vuokraustoiminnan alaraja saattaa siten asettua yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksen tulkintakäytännössä ennakoituakin alemmaksi. Kiinnitän tässä kohdin huomiota siihen, miten käyttöomaisuusosakkeiden käsite on tosiasiallisesti muuttunut EVL 6 b §:n voimaantulon myötä, vaikka EVL 12 §:n sisältöön ei tuolloin tehty mitään muutoksia. Lainsäädäntöympäristössä tapahtuvilla muutoksilla on välillä heijastusvaikutuksia yksittäisten säännösten tulkintaan, vaikka itse säännöksessä ei tapahdu sisällöllisiä muutoksia.

Edellä todettu kuvastaa sitä, miten vaikeaa on tasapainoilla toisaalta sen kanssa, että toiminnan luonne ratkaisee sovellettavan verolain tai toisaalta sen kanssa, mikä merkitys tuloverolain valintatilanteessa annetaan verosubjektin luonteelle. Kysymys oli jo edellä esillä arvioitaessa luonnollisen henkilön harjoittamaa kiinteistösijoittamista ja verojärjestelmän rakennetta ja siitä tehtäviä johtopäätöksiä.

On myös hyvä muistaa, että vaikka esimerkiksi osakeyhtiön harjoittamaa arvopaperikauppaa verotetaan EVL:n mukaan, yleishyödyllisten yhteisöjen yhtä laajamittaista arvopaperikauppaa ei käytännössä veroteta EVL:n vaan TVL:n mukaan. Verosubjektilla on tosiasiallisesti ollut vaikutusta tuloverolain valintaan.

Minusta – voin tosin olla täysin väärässä – nyt tehty linjaus yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamasta kiinteistöliiketoiminnasta johtaa johdonmukaisesti siihen, että yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittaman arvopaperikaupankin tuottoja on tämän linjauksen jälkeen hyvin helposti mahdollista pitää yleishyödyllisen yhteisön veronalaisena tulona. Oikeustila voi vaiheittain kehittyä tähän suuntaan. Tällä haluan viitata edellä olevaan sitaattiin ”kun otetaan huomioon verojärjestelmän rakenne kokonaisuutena, yksityishenkilöiden kiinteistösijoittamista ei ole perusteltua arvioida samoilla kriteereillä kuin erilaisissa yhtiömuodoissa tapahtuvaa kiinteistönvuokrausta”. Yksityishenkilöiden harjoittamaa laajamittaistakin arvopaperikauppaa (kuten siis myös laajamittaista kiinteistöjen vuokraustoimintaa) verotetaan TVL:n mukaan.

Miten verojärjestelmämme rakenne mahdollistaa laajamittaisen arvopaperikaupan ja laajamittaisen kiinteistöliiketoiminnan (vuokraustoiminnan) käsittelemisen eri tavoin yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa? Se että kiinteistöliiketoiminta nimenomaisesti mainitaan EVL 1.2 §:ssä ei ole vastaus esitettyyn kysymykseen. Verojärjestelmän rakenne ei siten suojaa yleishyödyllisten yhteisöjen arvopaperikaupan verottamista TVL:n mukaan siten kun se tekee luonnollisten henkilöiden kohdalla. Minusta yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverokohtelu kaipaisi kokonaisvaltaista tarkastelua.

Muun toiminnan tulolähteen tappiot


Elinkeinoverotuksen kantava periaate ja systematiikan peruselementti on, että tulot ovat laajasti veronalaisia ja vastaavasti menot ja menetykset ovat laajasti vähennyskelpoisia. Tämän linjaus on otettu HE-luonnokseen sellaisenaan muun toiminnan tulolähteen muiden tappioiden osalta, mutta ei luovutustappioiden osalta. HE-luonnoksessa luovutustappioiden vähennysoikeutta on siten haluttu rajoittaa.

HE-luonnoksen 8 a §:n mukaan muuhun omaisuuteen kuuluvan osakkeen, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden tai kiinteistön luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain omaisuuteen kuuluvien osakkeiden, yhtiöosuuksien tai kiinteän omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna.

Luovutustappioiden vähennysoikeuden rajoittamisella on pitkät perinteet tuloverolain puolella. Kuitenkin aikarajoja on pidennetty vaiheittain ja vuoden 2016 alusta lukien luovutustappiot on ollut mahdollista vähentää kaikista pääomatuloista, siis muistakin kuin vain luovutusvoitoista. Tuloverolain mukaista luovutustappioiden vähentämisrajoitusta muista pääomatuloista kuin luovutusvoitoista perusteltiin aikanaan veronkierron estämisellä – onkohan EVL 8 a §:n taustalla vastaava syy? Luonnollisesti luovutustappioiden vähentämisen taustalla voi olla myös puhtaasti fiskaalisiakin syitä.

Vaikka nyt esitetty ehdotus on selkeä parannus suhteessa aikaisempaan oikeustilaan, valittu linjaus luovutustappioiden vähennysrajoituksen suhteen on kuitenkin vastoin EVL:n systematiikkaa. En pidä siten esitettyä ratkaisulinjausta luovutustappioiden verokohtelusta onnistuneena.

Turussa toukokuun 4 päivänä 2018



Jaakko Ossa

oikeustieteen tohtori, varatuomari

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)