

VEROHALLINTO  
Esikunta- ja oikeusyksikkö  
PL 325  
00052 VERO

**LAUSUNTO**

4.5.2018

Valtiovarainministeriö  
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero  
VM 017:00/2018  
A28/00 00 01/2018

**LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN, TULOVEROLAIN JA ERÄIDEN MUIDEN LAKIEN MUUTTAMISEKSI (TULOLÄHDEJAON POISTAMINEN YHTEISÖILTÄ)**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamiseksi. Esityksessä ehdotetaan elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen yhdistämistä yhteisöjen verotuksessa. Lisäksi ehdotetaan, että yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien harjoittamaa laajaa vuokraustoimintaa pidettäisiin elinkeinotoimintana. Luonnos hallituksen esitykseksi sisältää myös eräitä muita muutosehdotuksia.

Verohallinto lausuu luonnoksen johdosta seuraavaa:

## **1. Yleistä**

Esityksen tavoitteena on yhteisöverotus, jossa yhteisön kaikki toiminta ja tulot kuuluisivat pääsääntöisesti elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Yhteisön varat olisivat elinkeinotulolähteen omaisuutta. Esitysluonnoksen mukaan tulolähteitä yhdistettäessä tulisi huolehtia siitä, että yhtiön kautta tapahtuva arvopapereiden omistaminen ei poikkeaisi veroseuraamuksiltaan olennaisesti arvopapereiden suorasta omistamisesta. Lisäksi esitysluonnoksessa todetaan, että yhteisöjä koskevien säännösten tulisi olla mahdollisimman selviä ja yksinkertaisia, jolloin yhteisöjen verotus olisi nykyistä ennustettavampaa ja hallinnollisesti tehokasta. Tavoitteena on myös, että yhteisön kaikesta elinkeinotoiminnan luonteisesta toiminnasta saatua tuloa sovelletaan yhtäläisin perustein elinkeinoverolakia.

Esityksen tavoitetta voidaan pitää hyvänä ja kannatettavana. Hallituksen esitysluonnoksessa on pyritty käsittelemään kattavasti asiaan liittyviä ongelmia ja muutostarpeita. Ehdotetut muutokset poistaisivatkin osan nykyisin tulolähdejakoön liittyvistä tulkintakysymyksistä.

Ehdotetut muutokset eivät kuitenkaan kaikilta osin poistaisi nykyisiä tulkintaongelmia ja vaikutuksia, vaan muutosten jälkeen, valitusta rakenteesta johtuen, aiemmin tulolähdejakoön liittyneitä tulkintakysymyksiä jouduttaisiin ratkomaan elinkeinotoiminnan tulolähteen sisällä esimerkiksi eri omaisuuslajien välillä. Lisäksi ehdotukseen liittyvistä rajauksista johtuen tulolähdejakoön liittyvät nykyiset tulkintatilanteet jäisivät joiltain osin edelleen olemaan. Ehdotuksen mukaista lopputulosta voidaan pitää kuitenkin hyvänä, kun huomioidaan että tulolähdejakoön liittyvien ongelmakysymysten täysin kattava ratkaiseminen vaatisi mitä ilmeisimmin laajempia verojärjestelmän rakenteeseen ja verolainsäädäntöön tehtäviä muutoksia.

Muutosehdotukset ovat myös melko laaja ja mutkikas kokonaisuus, joka sisältää uusia säännöksiä ja käsitteitä. Näin ollen muutosten vaikutuksia arvioitaessa tulee huomioida, että säännöksiin ja esim. kiinteistöliiketoiminnan sekä muun omaisuuden käsitteisiin liittyvien tulkintojen vakiintuminen voi viedä aikaa.

Ehdotettujen muutosten suunniteltua voimaantuloaikataulua voidaan pitää haasteellisenä. Ehdotetut muutokset vaikuttavat jäljempänä tarkemmin kuvatulla tavalla Verohallinnossa muun muassa ilmoittamiseen, tietojärjestelmiin ja tietovirtoihin, ennakkoveroihin, täyttöohjeisiin, lomakkeisiin, substanssiohjeistukseen sekä muuhun ohjeistukseen. Verohallinnon näkemyksen mukaan olisi ensiarvoisen tärkeää, että lopulliset lait hyväksyttäisiin viimeistään alkukesästä 2018, jotta tarvittavien muutosten hallittu toteuttaminen Verohallinnossa olisi mahdollista esitysluonnoksessa ehdotettuun voimaantulo päivään 1.1.2019 mennessä.

## **2. Vaikutukset ilmoittamiseen, ennakkoveroihin, ohjeisiin ja tietojärjestelmiin**

Tulolähdejaon poistaminen esitetyn mukaisena aiheuttaa yhteisöjen tuloverotuksen verotuslaskentaan merkittäviä muutoksia, mikä vaatii tietojärjestelmien muutostöitä nopealla aikataululla. Vaikutuksia tulisi mm. tappionvähentämisyjärjestelmän toimintalogiikkaan ja yksittäisiin vähentämisyjärjestyssäätöihin. Nykytoteutuksessa tappioiden vähentäminen ei ole sidoksissa yhteisöasiakkaan oikeudelliseen muotoon, mutta esitettyjen muutosten perusteella tappioiden vähentämisen säännöt tulisi rakentaa asiakasryhmäkohtaisesti. Tämä tulisi monimutkaistamaan ratkaisua ja luo sen toteuttamiselle lisää aikataulupainetta. Asiakasryhmäkohtaisen toteutuksen perustaksi tulisi lainsäädännöllisesti pyrkiä luomaan mahdollisimman suoraviivainen ja selkein säännöin rajattavissa oleva määrittely siitä, millä asiakkaila TVL-tappiot olisivat vähennettävissä EVL-tuloista ja missä järjestyksessä tappiot vähennettäisiin.

Ehdotettu muutos lisäisi verovalvonnassa uusia rajanvetotilanteita, ja tapauskohtaiseen käsittelyyn nousevien verovelvollisten määrä kasvaisi nykyisestä, mikä lisää verovalvontaan käytettävää työaikaa. Jotta henkilöstöllä on valmius käsitellä uudenlaisia verotuskysymyksiä ja neuvoa asiakkaita niiden parissa, tulee heille järjestää asianmukaista koulutusta. Tämä näkyy resurssien käytön nousuna ennen ja jälkeen uusien säännösten käyttöönoton.

Esitetyt lainsäädäntömuutokset aiheuttaisivat merkittäviä muutoksia ja kokonaan uusia tietotarpeita yhteisöjen tuloveroilmoittamisen tietosisältöön. Uudistuksilla on vaikutusta Verohallinnon toiminnan lisäksi ulkopuolisten ohjelmistotalojen toimintaan, koska ne toimivat merkittävässä roolissa veroilmoitustiedostojen välittäjinä. Nopea aikataulu on ongelmallinen myös ohjelmistotaloille, joiden tulee tarjota asiakkailleen toimivat palvelut oikea-aikaisesti tuloveroilmoittamisen vaatimassa ajassa.

Järjestelmän kannalta vaikutukset heijastuisivat ensisijaisesti valmisohjelmistoon toteutettuun tappionvähentämisjärjestelmän (BCM) toimintalogiikkaan ja yksittäisiin vähentämisjärjestyssääntöihin. Ottaen huomioon, että Verohallinnon tulee samanaikaisesti ylläpitää myös tämän hetkisen lainsäädännön mukaista tappioiden vähentämislogiikkaa vielä useamman vuoden ajan, tulee kokonaisratkaisu olemaan raskas. Muutokset tulevat edellyttämään usean kuukauden kehitys- ja testaamistyön.

Säännönmukaisen verotuksen kannalta esitetty aikataulu on edellä esitetyistä syistä johtuen erittäin tiukka. Lain lopullisen sisällön tulisi olla tiedossa kesäkuussa, jotta muutosten toteuttaminen verotusjärjestelmään ihanteellisella tavalla olisi mahdollista. Jos muutosten sisältö tarkentuu vasta syyskaudella, niiden toteuttaminen verovuodelle 2019 vaarantaa koko asiakaskunnan verotuskäsittelyn aikataulun. Asiakkaat antavat ensimmäiset veroilmoitukset verovuodelta 2019 kyseisen vuoden helmikuussa ja veroilmoitusten tietosisällön sekä uuden verotuslaskennan toiminnallisuuden tulee olla yksityiskohtaisesti selvillä hyvissä ajoin syksyllä, jotta Verohallinto ja myös edellä mainitut ohjelmistotalot ehtivät tehdä vaaditut muutokset omiin järjestelmiinsä.

Yhteisöjen ennakkoverojen kannalta muutokselle esitetty aikataulu on niin nopea, että esitetyjä muutoksia ei ole mahdollista huomioida verovuoden 2019 ennakkoveroissa, joita on jo määrätty useimmille yhtiöille. Lisäksi verovuoden 2020 ennakkoverojen määrääminen käynnistyy kesäkuusta 2018 alkaen. Verovuoden 2019 ennakkoveroihin ei ole mahdollista tehdä muutosta viranomaisaloitteisesti, eikä kaikilta osin niissäkään tilanteissa, joissa asiakas itse hakisi muutosta. Lakimuutoksen vaikutus tulisi siten huomioiduksi vasta säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä. Asialla voi olla haitallisia vaikutuksia asiakkaiden ennakkoverojen määrän oikeellisuuden kannalta. Jos muutos saatetaan voimaan suunnitellussa aikataulussa, tulisi saada siirtymäsäännös, jonka perusteella muutosta ei huomioida ennakkoerotuksessa, jotta poikkeukselliselle menettelylle olisi lainmukainen peruste.

Tulolähdejaon poistaminen esitetyllä tavalla vaikuttaisi olennaisesti myös Verohallinnon syventäviin ohjeisiin, veroilmoitusten täyttöohjeisiin sekä vero.fi-sivuston sisältöön. Muutoksilla olisi vaikutusta lähes kaikkiin yhteisöjen tuloverotusta koskeviin ohjeisiin. Muutoksista johtuva päivitystyö tulisiin tekemään lähes yksinomaan asiantuntijatyönä ja tulisi viemään huomattavasti aikaa.

### 3. Yksityiskohtaisia huomioita

#### 3.1 Ehdotettujen säännösten soveltamisalaan liittyvät kysymykset

Maataloutta harjoittavat osakeyhtiöt tekevät kirjanpitoa suoriteperusteisesti. Tämä suoriteperusteinen kirjanpito tulee oikaista nykytilassa verotuksen toimittamista varten maksuperusteiseksi, koska myös yhteisömuotoisiin maatalouden harjoittajiin sovelletaan maksuperusteista maatilatalouden tuloverolakia. Tämä aiheuttaa ylimääräistä hallinnollista taakkaa. Nyt lausunnolla olevassa ehdotuksessa on tehty rajaus, jonka mukaan yhteisöillä säilyisi edelleen maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettava maatalouden tulolähde elinkeinotoiminnan tulolähteen ohella. Jotta yhteisöjen verosäännökset olisivat mahdollisimman selviä ja yksinkertaisia ja nyt lausunnolla olevalle esitykselle asetetut muutkin tavoitteet saataisiin kattavammin saavutettua, tulisi harkita, että maataloutta ei rajattaisi ehdotetulla tavalla tulolähdejaon poistamisen ulkopuolelle, vaan myös yhteisömuotoisten maatalouden harjoittajien verotuksessa sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Mikäli tätä ei voida toteuttaa nyt lausunnolla olevan lainsäädäntöhankkeen yhteydessä esimerkiksi aikataulusyistä, olisi tarkoituksenmukaista harkita asian selvittämistä erillisen hankkeen muodossa.

Ehdotetun EVL 1.3 §:n mukaisesti elinkeinoverolakia ei sovellettaisi julkisyhteisön tai muun tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitettuna osittain verovapaana yhteisön, ulkomaisen kuolinpesän, tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisen yhteisön sekä asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettuna asunto-osakeyhtiön, 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettuna keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön sekä sellaisen osuuskunnan, joka on verrattavissa asunto-osakeyhtiöön, muuhun toimintaan kuin elinkeinotoimintaan. Esitysluonnoksessa on monelta osin kattavasti arvioitu ehdotusten vaikutuksia yleishyödyllisiin yhteisöihin. Vastaavia vaikutuksia voi syntyä myös muun muassa yliopistoille, ammattikorkeakouluille ja kuntayhtymille. Tältä osin vaikutusarviointia olisi perusteltua tarkentaa.

Hallituksen esitysluonnoksessa on ehdotettu, että uutta EVL 1.2 §:ää ei sovellettaisi tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuihin yleishyödyllisiin yhteisöihin. Vastaavasti esim. muihin kuin yleishyödyllisenä pidettäviin yhdistyksiin ja säätiöihin sovellettaisiin elinkeinoverolakia pääsäännön mukaisesti. Valtaosa yhdistyksistä ja säätiöistä on TVL 22 §:ssä tarkoitettuja yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yhteisö ei ole verotuksessa yleishyödyllinen, jos se ei täytä tuloverolain 22 §:ssä mainittuja edellytyksiä. Osa muuna kuin yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävistä yhdistyksistä ja säätiöistä harjoittaa pelkästään elinkeinotoimintaa ja näiden yhteisöjen osalta esitettyä rajausta voidaan pitää perusteltuna. Suuri osa muina kuin yleishyödyllisinä pidettävistä yhteisöistä on kuitenkin sellaisia, jotka harjoittavat muutakin kuin elinkeinotoimintaa tai jopa sellaisia, jolla ei ole lainkaan tulonhankkimistoimintaa (ns. pienen piirin yhdistykset, sukuseurat, sukusäätiöt jne.). Tältä osin hallituksen esityksessä olisi hyvä tuoda esille, jos huolimatta elinkeinoverolain soveltamisesta näiden verovelvollisten toimintaa ei pidettäisi edelleenkin yleensä elinkeinotoimintana. Lisäksi hallituksen esityksen omaisuuslajeja käsittelevässä kohdassa olisi tarkoituksenmukaista todeta, katsottaisiinko tällaisten yhdistysten ja säätiöiden omaisuuden kuuluvan yleensä muuhun omaisuuteen vai mahdollisesti muihin omaisuuslajeihin.

Yleishyödyllisyysstatus voi myös muuttua säännöissä tai toiminnassa tapahtuvien muutosten johdosta, josta seuraisi haasteita tulolähdemuutoksiin liittyvien säännösten, kuten tappioiden käyttämistä koskevien säännösten näkökulmasta. Näin ollen tulisikin harkita soveltamisalan tarkentamista niin, että sen ulkopuolelle rajattaisiin kaikki yhdistykset ja säätiöt siitäkkin huolimatta, että esitetty raja-alue yleishyödyllisiin yhteisöihin sulki tarkoituksenmukaisesti soveltamisalan ulkopuolelle esimerkiksi TVL 3 § 7) kohdassa mainituista yhteisöistä ne, jotka ovat yleishyödyllisiä.

### 3.2. Kiinteistöliiketoiminnan käsite

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 22 on todettu, että ”Kiinteistöjen vuokraukseen liittyy myös vähäisempiä muutos- ja kunnostustöitä esimerkiksi vuokralaisten vaihtuessa. Tällaiset kiinteistöjen tavanomaisesta ylläpidosta, ajantasaiseksi päivittämisestä tai remontoimisesta vuokralaisten tarpeita vastaavaksi aiheutuvat työt kuuluvat tavanomaisesti vuokraustoimintaan. Ne eivät merkitse sellaista jatkuvaa ja aktiivista kiinteistöjalostamista ja kehittämistä, että vuokraustoiminta muodostuisi niiden perusteella elinkeinotoiminnaksi.” Luonnoksen s. 38 on esimerkki tällaisesta tilanteesta. Tältä osin jää epäselväksi se, missä tulolähteessä verotus tapahtuu silloin, jos tällaista toimintaa harjoitetaan esimerkiksi osana laajempaa kiinteistökonsernia. Esitysluonnosta olisi näin ollen mahdollisesti esimerkin muodossa tarkoituksenmukaista täydentää, jotta olisi selvää, olisiko toiminta tällaisessa tilanteessa kokonaisarviointin perusteella kuitenkin tällaisen yksittäisen yhtiön kiinteistöliiketoimintaa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen osalta esitysluonnoksessa on todettu, että myös näiden laajamittainen vuokraustoiminta olisi kiinteistöliiketoimintaa. Tämän yhteydessä on esitysluonnoksessa tuotu esille, että ”silloin kun vuokraustoiminnalla toteutetaan yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta, toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa”. Tässä yhteydessä jää epäselväksi, mitä tällä rajauksella tarkoitetaan varsinkin, kun huomioidaan nykyisen TVL 23.1 §:n kiinteistön tuottaman tulon verotusta koskevan säännöksen sanamuoto. Lauseen osalta ei ole selvää, onko tarkoitus, että nykyisin yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona pidettävä vuokraaminen yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen olisi laajamittaisena veronalaista elinkeinotoimintaa, jolloin muuta kuin elinkeinotoimintaa olisivat lähtökohtaisesti laajamittaisen vuokraustoiminnan osalta vain tilanteet, joissa vuokraustoiminta itsessään on yhteisön yleishyödyllistä toimintaa. Tältä osin hallituksen esitysluonnosta olisi tarkoituksenmukaista tarkentaa.

Muistiossa on kiinteistöliiketoiminnan osalta nostettu erityisesti esille osittain verovelvollisista yhteisöistä ainoastaan yleishyödylliset yhteisöt. Säännösmuutosten osalta tulisi kuitenkin huomioida, että muistiossa yleishyödyllisten yhteisöjen osalta mainittu koskee pääosin myös esimerkiksi kuntayhtymiä, yliopistoja sekä ammattikorkeakouluja.

Kiinteistöliiketoiminnan käsite vaikuttaa myös eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain soveltamiseen. Mainitun lain mukaisen erityisen

veronhuojennuksen saa muiden edellytysten täytyessä kiinteistön tuottamasta tulosta, jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Vastaavasti elinkeinotoiminnan osalta edellytys on se, että veronhuojennus ei saa aiheuttaa vastaavaa toimintaa harjoittaville haittaa, joka ei ole vähäinen. Jos laajamittainen kiinteistön vuokraus olisi esitettyjen muutosten johdosta osassa tilanteita elinkeinotoimintaa, muuttuisi tältä osin myös se peruste, jolla huojennuksen saaminen ratkaistaan. Edellä todettu olisi perusteltua mainita lain esitöissä. Samassa yhteydessä voisi mahdollisesti todeta, millä tavoin muutokset vaikuttaisivat jo myönnettyihin huojennuksiin.

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 21 todetaan, että: "Yhteisöjen harjoittama muu toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa, vaikka siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaisi vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa. Liiketoiminnan käsitteeseen sisältyisi myös kiinteistöliiketoiminta". Tämä yleinen periaate olisi perusteltua tuoda nimenomaisesti esille jo esityksen pääasiallisessa sisällössä sekä kaikissa niissä luonnoksen kohdissa, joissa on kyse lainauksessa tarkoitusta muualla lainsäädännössä tapahtuvasta viittaamisesta sekä kohdissa, joiden tulkintaan periaate välillisesti vaikuttaa. Toisaalta esimerkiksi konserniavustusta koskevissa perusteluissa olisi hyvä erityisesti korostaa, että riittää, kun avustuksen saajaan ja antajaan sovelletaan elinkeinoverolakia eli antajan tai saajan ei tarvitse välttämättä harjoittaa elinkeinotoimintana pidettävää liike- tai ammattitoimintaa taikka kiinteistöliiketoimintaa.

### 3.3 Elinkeinoyhtymien kiinteistöliiketoiminta

Kiinteistöliiketoimintaa pidettäisiin elinkeinotoimintana myös elinkeinoyhtymän verotuksessa. Elinkeinoyhtymällä voi kuitenkin jatkossa olla tuloverolain mukaan verotettava henkilökohtainen tulolähde. Elinkeinoyhtymä saisi esitysluonnoksen mukaan vähentää elinkeinotoiminnan tulosta ne aiemmin henkilökohtaisen tulolähteeseen vahvistetut tappiot, jotka ovat aiheutuneet kiinteistöliiketoiminnasta. Esitysluonnokseen tulisi tämän vuoksi ottaa selkeä siirtymäsäännös missä järjestyksessä eri tulolähteiden tappioita vähennetään, koska elinkeinotoiminnan tulosta voisi siirtymäaikana vähentää sekä elinkeinotoiminnan että henkilökohtaisen tulolähteen tappioita.

Hallinnollisesti helppo ratkaisu olisi vähentää elinkeinotoiminnan tuloista ensin elinkeinotoiminnan tappiot ja vasta sitten vielä vähentämättömät henkilökohtaisen tulolähteen kiinteistöliiketoiminnasta aiheutuneet tappiot. Asiassa lienee myös syytä miettiä tappioiden mahdollista vanhentumista.

Kiinteistöliiketoiminnasta aiheutuneiden tappioiden vähentäminen elinkeinotoiminnan tulosta on hallinnollisesti hankala järjestää, koska Verohallinto ei voi koneellisesti tai muutoinkaan sillä olevien tietojen perusteella päätellä milloin tappiot ovat aiheutuneet kiinteistöliiketoiminnasta. Verovelvollisella lienee parhaat mahdollisuudet esittää selvitystä tappioiden syntymisestä. Näin ollen olisi sanamuodon täsmentämistä, että verovelvollisen on ensisijaisesti esitettävä selvitys asiasta. Kuitenkin selvitysten arvioiminen aiheuttaa hallinnollista työtä, mutta tapauksia ei välttämättä tule olemaan huomattavaa määrää.

Sellaisia elinkeinoyhtymiä, joilla on ollut vuokratuloja yli 100.000 euroa, oli vuonna 2016 n. 80 kappaletta. Mahdolliset järjestelmämuutosten kustannukset erityisistä hakemus- tai vaatimusmenettelyistä saattavat olla isoja suhteessa asiakasvelvollisten määrään. Tämän vuoksi on perusteltua, että asia tutkitaan verotuksen toimittamisen yhteydessä.

### 3.4 Tappioiden siirtyminen

Esitysluonnos sisältää säännösehdotuksia siitä, millä tavoin muun toiminnan vahvistetut tappiot tai tuloverolain 50 §:ssä tarkoitetut luovutustappiot vähennettäisiin tilanteissa, joissa toiminta ehdotettujen muutosten voimaantulon jälkeen olisi elinkeinoverolain mukaan verotettavaa.

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 44 todetaan 120 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa seuraavasti: "Siltä osin kuin olisi ilmeistä, että tappio on syntynyt laajamittaisessa vuokraustoiminnassa, johon jatkossa sovellettaisiin elinkeinoverolain kiinteistöliiketoimintaa koskevaa säännöstä, olisi tappio vähennettävissä elinkeinotulolähteessä". Ehdotetun säännöksen sanamuoto on seuraava: "Siltä osin kuin on ilmeistä, että tappiot ovat syntyneet tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa." Tältä osin jää epäselväksi, onko vähentämisen edellytyksenä se, että verovelvollinen harjoittaa edelleen lain voimaantulon jälkeen tällaista toimintaa vai voidaanko tällaisesta toiminnasta syntyneitä tappioita vähentää tulevana vuosina elinkeinotulolähteen voitoista riippumatta siitä, harjoitetaanko kyseisen kaltaista toimintaa edelleen. Asiaa olisi perusteltua tarkentaa hallituksen esityksen perusteluissa.

Ehdotetussa tuloverolain 120.3 §:ssä todetaan, että muun toiminnan tappio vähennetään sellaisen yhteisön verotuksessa, johon sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 momenttia, elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloista. Tämä koskisi esimerkiksi niitä yhdistyksiä ja säätiöitä, joita pidetään tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuina yleishyödyllisinä yhteisöinä. Yhteisön yleishyödyllisyysstatus voi kuitenkin muuttua, jolloin esimerkiksi voi olla mahdollista, että yhdistykseen tai säätiöön ei jonain verovuonna enää sovellettaisi ehdotettua EVL 1.3 §:ää. Nyt ehdotetun perusteella jää epäselväksi, millä tavoin muuna kuin yleishyödyllisenä pidettävän yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteessä mahdollisesti vahvistettavat tappiot ovat vähennettävissä, jos yhteisö esim. toiminnassaan tai säännöissään tapahtuneen muutoksen johdosta muuttuu tulevaisuudessa verotuksessa yleishyödyllisenä pidettäväksi yhteisöksi. Tätä asiaa olisi tarpeen hallituksen esityksen perusteluissa tarkentaa.

Ehdotukset eivät sisällä säännöksiä tappioiden käyttöjärjestyksestä esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollisella on sekä vanhoja TVL- että EVL-tappioita tai tilanteessa, joissa verovelvollisella on sekä verovuoden muun omaisuuden luovutustappioita ja -voittoja että aiempien verovuosien TVL 50 §:ssä tarkoitettuja luovutustappioita. Säännöksiä käyttöjärjestyksestä ei ole myöskään esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollisen TVL 50 §:n mukaista luovutustappiota ei voida vähentää muun omaisuuden luovutusvoitoista, vaan se siirtyy vähennettäväksi käyttöomaisuusosakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta. Tältä

osin epäselväksi jää esimerkiksi se, vähennetäänkö ensiksi verovuoden käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappiot vai aiempien vuosien TVL 50 §:ssä tarkoitettut luovutustappiot. Jotta asia ei jäisi Verohallinnon tulkinnan varaan ja jotta asiaan liittyvä järjestelmätoteutus pystyttäisiin tekemään yksiselitteisesti, olisi ehdotuksiin tarkoituksenmukaista lisätä kattavasti säännökset tappioiden käyttöjärjestyksestä mm. edellä mainituissa tilanteissa.

Ehdotetun EVL 56a § 2 mom mukaan EVL 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun kuin 1.3 §:ssä tarkoitettua verovelvollisen verotuksessa luovutustappio vähennetään käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta, *jos on ilmeistä*, että luovutustappio on syntynyt tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa. Ehdotetun TVL 120.3 §:n mukaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun verovelvollisen verotuksessa tappio vähennetään elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta *siltä osin kuin on ilmeistä*, että tappiot ovat syntyneet tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa. TVL 120.3 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa on todettu, että "Tappion voitaisiin katsoa ilmeisesti syntyneen vuokraustoiminnassa, kun verovelvollinen antaisi asiasta luotettavan selvityksen". Vastaavanlainen maininta verovelvollisen antamasta selvityksestä olisi tarkoituksenmukaista sisällyttää myös EVL 56a § 3 momentin yksityiskohtaisiin perusteluihin.

### 3.5. Konserniavustus

Hallituksen esitysluonnoksessa tuodaan esille se, millä tavoin ehdotetut muutokset tulolähdejäkoon ja lakiin elinkeinotulon verottamisesta vaikuttaisivat konserniavustuksen antamisen ja saamisen edellytyksiin. Esitysluonnoksen sivuilla 1, 27 ja 44 todetaan, että "konserniavustuslaki koskisi jatkossa kaikkia niitä osakeyhtiöitä ja osuuskuntia, joihin sovelletaan elinkeinoverolakia". Tämän lisäksi todetaan, että antajien ja saajien piiri laajenisi huomattavasti nykyisestä. Lisäksi sivulla 27 todetaan, että "kun osakeyhtiön tai osuuskunnan verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia, yhteisö kuuluisi konserniavustuksen piiriin *ilman, että sen toiminnan luonnetta jouduttaisiin erikseen arvioimaan*". Vaikka sivulla 44 todetaankin, että "tällaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat voisivat antaa ja vastaanottaa konserniavustuksen, *jos muut konserniavustuslaissa säädetyt edellytykset täyttyvät*". Jää perustelutekstien osalta epäselväksi muutosten vaikutus konserniavustuslain 7 §n 3 kohdassa tarkoitettujen talletuspankkien ja luotto-, vakuutus- tai eläkelaitosten mahdollisuuteen antaa tai saada konserniavustusta. Kun huomioidaan että tältä osin ei ole ehdotettu säännösmuutoksia, vaikuttaa siltä, että tarkoitus ei ole muuttaa näiden yhteisöjen mahdollisuutta antaa tai saada konserniavustusta. Huolimatta siitä, että sivulla 44 on maininta yleisten edellytysten täyttymisestä, olisi em. asia kuitenkin selkeyden vuoksi perusteltua todeta myös muissa em. HE:n kohdissa, koska nykyisestä muotoilusta voi jäädä virheellinen kuva ehdotettujen muutosten vaikutuksesta konserniavustukseen. Asian voisi ilmaista esimerkiksi seuraavasti: "Laki ei myöskään nykyiseen tapaan koskisi luotto-, vakuutus- tai eläkelaitoksen antamia tai saamia konserniavustuksia".



### 3.6. EVL 14 §:n muutokset

Hallituksen esitysluonnoksessa on ehdotettu EVL 14 §:ään muutosta, jossa lainkohdassa käytetty termi *muuttuvat menot* korvattaisiin käsitteellä *välittömät menot*. Terminologinen muuttaminen tehtäisiin, koska kirjanpitolakiin tehtiin lailla 1620/2015 sanamuodon tarkistus, jossa laissa aikaisemmin käytetty termi ”muuttuvat menot” korvattiin käsitteellä ”välittömät menot”. Käsitteen ”välittömät menot” katsottiin vastaavan paremmin EU:n parlamentin ja neuvoston tilinpäätösdirektiivin 2013/34/EU tekstiä ja olevan yleiskielisenä ymmärrettävämpi. Vastaava muutos tehtäisiin nyt EVL:ään, jotta elinkeinoverolain ja kirjanpitolainsäädännön välille ei jäisi tarpeetonta eroa, tehtäisiin vastaava sanamuodollinen tarkistus elinkeinoverolain hankintamenon määritelmään.

EVL 14 §:n jälkimmäinen virke pitää sisällään käsitteen *kiinteät menot*. Jotta terminologia olisi tältäkin osin kirjanpitolain kanssa yhtenevä, tulisi harkita, pitäisikö käsite kiinteät menot korvata KPL 4 luvun 5 §:n 2 momentin mukaisella käsitteellä *välilliset menot*.

Pääjohtajan estyneenä ollessa  
Strategiajohtaja

Arto Pirinen

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen