

Valtiovarainministeriö  
Vero-osasto  
[valtiovarainministerio@vm.fi](mailto:valtiovarainministerio@vm.fi)

*Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.*

Viite: VM017:00/2018

## YHTEISÖJEN TULOLÄHDEJAON POISTAMISTA KOSKEVA HALLITUKSEN ESITYSLUONNOS

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme yhteisöjen tulolähdejaon poistamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta. Suomen Tilintarkastajat ry ("ST") kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Luonnoksessa ehdotetaan tulolähdejaon poistamista tiettyjen yhteisöjen, käytännössä osakeyhtiöiden ja osuuskuntien, verotuksessa. Tulolähdejaon poistaminen on ollut vuosikymmeniä esillä ja tarpeelliseksi todettu, koska se on aiheuttanut etenkin yhteisöjen verotuksessa yhteisön toiminnan kannalta tarpeettomia rajanveto-ongelmia. Yhteisön toiminta on kirjanpidollisesti yhden yksikön toimintaa, jolloin verotuksen tulolähdejako on yhteisön toiminnan kannalta aiheuttanut myös turhaa pohdintaa tiettyjen erien kirjanpidollisesta käsittelystä.

Tulolähdejaon historiallisesti tapahtunut perusteleminen verokeinottelun estämiseksi on nykykäytännössä perusteetonta, koska muun toiminnan omaisuus hankitaan tyypillisesti yhteisön elinkeinotoiminnan tuottamalla varoilla tai yhteisön osakkeenomistajien sen toimintaa varten tekemillä pääomansijoituksilla. Yhteisöt eivät tee tietoisesti ennalta tiedettyjä tappiollisia sijoituksia. Yhteisöihin eivät osakkeenomistajat myöskään voi tehdä ilman veroseurauksia pääomansijoituksia, koska näissä transaktioissa on noudatettava markkinaehtoista hinnoittelua. Siten muun toiminnan tulolähteen olemassaololle on vaikea löytää enää riittäviä ja hyväksyttäviä perusteita.

Tulolähdejako on lisäksi aiheuttanut yhteisöjen kannalta taloudellisessa mielessä perusteetonta veronmaksuvelvollisuutta, kun toisen tulolähteen tappiota ei ole voitu kattaa toisen tulolähteen positiivisella verotettavalla tulolla. Jaon tarpeettomuutta korostaa viime vuosien aikana tapahtunut tulolähteiden verotettavan tulon laskennan eroavaisuuksien väheneminen. Elinkeino toimintaa harjoittavien yhteisöjen toiminnassa passiivisuustoisten sijoitusten tms. merkityskin on tosiasiaa myös vähentynyt. Tulolähdejaon poistaminen kokonaisu-



nessaan ilman omaisuuslajien erotteluun perustuvia tiettyjä verokohtelueroja olisi ST:n mielestä ollut mahdollinen ja tervetullut askel jo tässä vaiheessa ottaen huomioon senkin, että tätä muutosta on pohdittu jo vuosikymmeniä.

ST pitää ehdotusta tulolähdejaon poistamisesta siten tarpeellisena ja perusteltuna. Luonnoksen ehdotusta voidaan pitää yleensä ottaen hyvin rakennettuna. Siinä on otettu laajasti huomioon tarpeelliset muutokset myös muihin EVL:n säännöksiin ja muuhun verolainsäädäntöön.

Luonnoksessa ehdotetun EVL 1 §:n 2 momentissa olevaa muutoksen soveltamisalan rajausta ST pitää perusteltuna. Ei ole perusteltua poistaa tulolähdejakoja sellaisilta yhteisöiltä, joiden toiminta ei tyypillisesti ole elinkeinotoimintaa tai joiden toiminnasta elinkeinotoiminta normaalisti muodostaa vain vähäisen osan.

Ehdotuksen perusideana on, että muun toiminnan tulolähteen omaisuus olisi jatkossa EVL:n alaista muuta omaisuutta. Muun omaisuuden tuottaman juoksevan tulon ja muuhun omaisuuteen kuuluvan kiinteistön luovutuksesta syntyvän luovutusvoiton tai -tappion verotus integroitaisiin ehdotuksen mukaan elinkeinotulolähteen verotukseen. Muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutuksista kertyneiden tappioiden verotusta ei ehdotuksen mukaan yhdistettäisi elinkeinotoiminnan tulolähteen verotukseen, koska niitä ei saisi vähentää muusta kuin muuhun omaisuuteen kuuluvan omaisuuden luovutusvoitoista. Esitykseen liittyvä ehdotus tulolähdejaon poistamisesta jää siten ST:n mielestä puolitiehen. Ehdotuksen sisältöä on edellä olevan perusteella seuraavassa tarkasteltu erikseen yhtäältä juoksevan tulon ja toisaalta sijoitusluonteisen omaisuuden luovutuksien verokohtelun osalta.

### ***Juoksevan tulon verotus***

Esitysluonnoksen mukaan elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloiksi ja menoiksi katsottaisiin paitsi elinkeinotoiminnan tulot ja menot, myös muuhun omaisuuteen liittyvän omaisuuden juoksevat tulot ja menot, tähän omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen luovutusvoitot ja -tappiot sekä muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutusvoitot siltä osin, kuin niillä ei katettaisi vastaavien osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutustappioita. Siten juoksevan tulon verotus kattaisi lähes kaikki yhteisön tulot ja menot, lukuun ottamatta siis em. luovutustappioita ja muuhun kuin yhteisön tulonhankkimistoimintaan liittyvän omaisuuden arvonmenetykset ja luovutustappiot. ST:n mielestä ehdotukset ovat hyviä ja perusteltuja varsinkin, kun niihin ei tältä osin liity sellaisia rajoituksia, jotka monimutkaistaisivat verotuksen toimittamista. ST:n mielestä muut juoksevan tulon verotusta koskevat muutosehdotukset ovat perusteltuja. Tähän liittyen myös luonnoksessa oleva ehdotus konserniavustuslain muuttamisesta siten, että lain soveltaminen on mahdollista, jos antajana ja saajana on yhteisö, jonka harjoittamaan toimintaan sovelletaan elinkeinotulooverolakia, on perusteltu. Muutoin olisi verotuksessa jouduttu laskemaan kaksi erilaista elinkeinotoiminnan verotettavaa tuloa: yksi konserniavustuksen määrän laskentaa varten ja toinen EVL:n tarkoittaman verotettavan tulon laskentaa varten.

### ***Kiinteistöliiketoiminta***

Luonnoksessa ei ehdoteta enää, että elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan myös kiinteistöliiketoimintaa. Kiinteistöliiketoiminnan käsitteen sisältö ja soveltumisalan ulottuvuus on monessa tapauksessa hyvin tulkinnanvarainen asia. Käytännössähän yhteisöjen kiinteistöomistamisen



aktiivisuus ja laajuus vaihtelevat tapauksittain. Kun lainsäädännöllinen tila jää ennalleen, ei ole mitenkään selvää, mikä on oikeuskäytännön linjaus esityksen perusteluissa esitettyyn sinänsä perusteltuun näkemykseen, että kiinteistöliiketoiminnan luonne ja laajuus ovat olennaisesti muuttuneet EVL:n voimassaoloaikana. Oikeuskäytäntö on tunnetusti varsin konservatiivista, joten on mahdollista, että kiinteistösijoittamisen tulkinta elinkeinotoiminnaksi ei välittömästi olennaisesti muutu. Joidenkin verovelvollisten intressissä voi jatkossa sinänsä olla, että niiden toiminta tulkitaan elinkeinotoiminnaksi. Joka tapauksessa on selvää, että verovelvollisen oikeusturvan kannalta jää valitettavasti laaja epävarmuus kiinteistöliiketoiminnan verotuksellisesta luonteesta pitkähköksi ajaksi.

### ***Muun omaisuuden luovutus***

Luonnoksessa ehdotetaan, että nykyisin henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluva omaisuus kiinteistöliiketoiminnan varoja lukuun ottamatta muodostaisi uuden muun omaisuuden omaisuuslajin. Uuden omaisuuslajin muodostaminen liittyy omaisuuden luovutusten verokäsittelyyn. Luonnoksessa ehdotetaan, että muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutustappiot saisi vähentää ainoastaan saman omaisuuslajin luovutusvoitoista luovutusvuonna tai viitenä seuraavana vuonna.

ST toteaa, että ehdotus ei tältä osin yksinkertaista verotusta tulolähdejaon poistumisesta huolimatta, koska vanha tulkintaongelma omaisuuden luonteesta säilyy: nykyisin se on tulolähteiden välinen, jatkossa omaisuuslajien välinen ongelma. ST katsookin, että muun omaisuuden luovutustappion vähentämismahdollisuus käyttöomaisuuden veronalaisista luovutusvoitoista yksinkertaistaisi verotusta ja olisi siksi perusteltua sallia. ST katsoo, etteivät ehdotuksen perusteluissa esitetyt pelot keinotekoisista järjestelyistä em. luovutustappion saamiseksi vähennyskelpoiseksi elinkeinotoiminnan juoksevasta tulosta ole kovin vakuuttavia.

Helsingissä 9. päivänä marraskuuta 2018

**SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY**

Maria Grönroos  
hallituksen puheenjohtaja