Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

7.12.2018

Eduskunnan verojaostolle

Asia: HE 257/2018 vp laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen)

1 Yleisarvio

Hallituksen esityksessä esitetään tulolähdejaon poistamista eräiden yhteisöjen verotuksessa, erityisesti osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotuksessa. Käytännössä muutos merkitsisi sitä, että edellä mainittuja yhteisöjä verotettaisiin toiminnan luonteesta riippumatta elinkeinoverolain (EVL) säännösten mukaisesti. Toisin kuin nykyisin, myös toiminta, joka ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, verotettaisiin EVL:n eikä tuloverolain (TVL) mukaan. Poikkeuksen muodostaisi maatilatalouden toiminta, jota verotettaisiin edelleen maatilatalouden tuloverolain (MVL) mukaan.

Tulolähdejaosta on aiheutunut yhteisöjen verotuksessa monenlaista haittaa. Keskeisin haitta on ollut se, että yhden tulolähteen tappiota ei ole voitu kattaa toiseen tulolähteen tulolla. Lisäksi EVL:n ja TVL:n tuloksenlaskentasäännöissä on edelleen joitain keskeisiä eroja, joiden vuoksi rajanvedolla elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan välillä on voinut olla suurta merkitystä sekä verovelvollisten että veronsaajien kannalta. Esimerkkinä voidaan mainita käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verovapaus, joka on mahdollista vain EVL:n mukaan verotettaville yhteisöille. Tulolähdejaon poistaminen merkitsee rajanvedon merkityksen pienenemistä, mutta kokonaan rajanveto-ongelmilta ei muutoksen jälkeenkään vältytä. Edellä mainittujen haittojen lisäksi tulolähdejako on aiheuttanut hallinnollista rasitusta sekä verovelvollisille että Verohallinnolle, koska esimerkiksi osakeyhtiön tulot ja menot on jouduttu kohdistamaan eri tulolähteisiin ja niitä on jouduttu seuraamaan erikseen sekä verotuksessa että kirjanpidossa.

Hallituksen esitys on käsitykseni mukaan tasapainoinen kokonaisuus, jossa TVL-tulolähteen poistamiseen on päädytty sellaisten yhteisöjen osalta, jotka tyypillisesti harjoittavat toimintaansa voitontuottamisen tarkoituksessa. Sen sijaan yhteisöt, joiden tarkoituksena ei ainakaan pääasiallisesti ole voiton tuottaminen kuten julkisyhteisöt, yleishyödylliset yhteisöt sekä asunto- ja keskinäiset kiinteistöyhtiöt on rajattu muutoksen ulkopuolelle. Tämä on tarkoituksenmukainen ratkaisu.

Kun edellä mainittujen yhteisöjen tulot ja menot sekä luovutusvoitot ja –tappiot ovat jatkossa samassa EVL-tulolähteessä, tulolähdejaosta aiheutuneet haitat poistuvat pääosin. Poikkeukset koskevat uuden omaisuuslajin ”muun omaisuuden” muiden osakkeiden kuin kiinteistöyhtiön osakkeiden ja henkilöyhtiöosuuksien luovutuksia. Muun omaisuuden osakkeiden luovutusten verokohtelu on eräissä tilanteissa kireämpää kuin muihin omaisuuslajeihin kuuluvien osakkeiden. Vaikka tätä ratkaisua voidaan eräin perustein kritisoidakin, pidän hallituksen esityksessä esitettyä ratkaisua tältäkin osin tasapainoisena. Erityisesti on huomattava, että viimeisen lausuntokierroksen jälkeen hallituksen esitystä

muutettiin siten, että kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutustappiot ovat vähennyskelpoisia ilman rajoituksia muista toiminnan tuloista. Tämä on perusteltua, koska kiinteistöyhtiöosakkeiden luovutuksetkin ovat EVL:n mukaan aina veronalaista tuloa.

2 Muun omaisuuden osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot

Hallituksen esityksen mukaan niille yhteisöille, joilta TVL tulolähde poistetaan, on tarpeellista luoda uusi EVL:n omaisuuslaji ”muu omaisuus”. Muuhun omaisuuteen kuuluisi sellainen omaisuus, joka ei liity verovelvollisen harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Näin ollen muussa omaisuudessa olisi pääsääntöisesti sellainen omaisuus, joka nykyisin kuuluu verovelvollisen TVL-tulolähteeseen. Omaisuuslajien väliset erot EVL:ssä liittyvät pääosin hankintamenon jaksottamisen eroihin, luovutusvoittojen – ja tappioiden verokohteluun sekä menetysten vähentämiseen.

Hallituksen esityksessä on esitetty, että muuhun omaisuuteen kuuluvan osakkeen luovutusvoitto olisi aina veronalaista tuloa. Tämä merkitsee eroa suhteessa osakkeeseen, joka kuuluu käyttöomaisuuteen, koska tällaisen osakkeen luovutusvoitto on eräin edellytyksin verovapaa EVL 6 b §:n nojalla. EVL 6 b §:n säätämisen taustalla olivat kuitenkin kansainväliseen verokilpailuun ja konsernirakenteiden muokkaamiseen liittyvät kilpailukykytekijät, jotka eivät sovellu osakkeisiin, jotka kuuluvat muuhun omaisuuteen. Muuhun omaisuuteen kuuluisi jatkossa lähinnä passiivisesti hallinnoidut osakeomistukset, joilla ei ole liiketoiminnallista yhteyttä omistajan elinkeinotoimintaan. Haittapuolena nyt ehdotetusta ratkaisusta on se, että nykyiset tulkintaongelmat EVL- ja TVL-tulolähteen välillä siirtyvät muutoksen jälkeen EVL:n omaisuuslajien väliseksi tulkintaongelmaksi. Verovelvolliselle olisi jatkossakin edullista, että osakkeiden katsottaisiin liittyvän elinkeinotoimintaan siten, että ne voitaisiin katsoa kuuluvaksi käyttöomaisuuteen ja olisivat verovapaasti luovutettavissa EVL 6 b §:n muiden verovapauden edellytysten täyttyessä.

Hallituksen esityksessä on toisaalta esitetty, että muiden osakkeiden kuin kiinteistöyhtiöosakkeiden (ja henkilöyhtiöosuuksien) luovutustappio olisi vähennyskelpoinen vain muun omaisuuden luovutusvoitoista samana ja viitenä seuraavana verovuonna. Käytännössä säännös vastaa nykyistä TVL:n mukaista verotusta, jossa osakkeiden luovutustappio voidaan vähentää vain omaisuuden luovutusvoitoista samana ja viitenä seuraavana verovuonna. Tätäkin ratkaisua voidaan kritisoida muun muassa siksi, että se on ristiriidassa EVL:n laajan menon vähennyskelpoisuuden periaatteen kanssa ja epäsymmetrian vuoksi, koska muun omaisuuden osakkeiden luovutusvoitot ovat edellä kuvatulla tavoin aina veronalaisia toisin kuin käyttöomaisuusosakkeiden. Kuten hallituksen esityksen perusteluissa on todettu, muun omaisuuden osakkeiden luovutustappioiden laaja vähennyskelpoisuus johtaisi toisaalta rajanveto-ongelmiin käyttöomaisuusosakkeisiin, joiden luovutustappiot ovat joko kokonaan vähennyskelvottomia tai rajoitetusti vähennyskelpoisia. Lisäksi luovutustappioiden laaja vähennyskelpoisuus mahdollistaisi niiden kattamisen konsernissa toisen osakeyhtiön voittoja vastaan. Tämä saattaisi johtaa yksityishenkilöiden holdingyhtiörakenteiden osalta tilanteeseen, jossa sijoitustoiminnan harjoittamisesta osakeyhtiön kautta tulisi entistä edullisempaa, kun luovutustappiot voitaisiin käyttää liiketoimintaa harjoittavan tytäryhtiön veronalaista tuloa vastaan. Tältä osin on tosin huomattava, että hallitus ehdottaa käyttöön otettavaksi niin sanottua osakesäästötiliä, joka merkitsee suoran sijoittamisen verotehokkuuden parantumista suhteessa esim. osakeyhtiön kautta tapahtuvaan sijoittamiseen. Hallitus on myös jo aiemmin toteuttanut yksityishenkilön luovutustappioiden vähennyskelpoisuuden laajentamisen, mikä on edistänyt suoran osakesijoittamisen verotehokkuutta

suhteessa osakeyhtiöön. Kokonaisuutena pidän hallituksen nyt esittämää ratkaisua kuitenkin perusteltuna ottaen huomioon muun omaisuuden osakkeiden rajoittamattomaan vähennyskelpoisuuteen liittyvät mahdolliset ongelmat.

3 Konserniavustuslain soveltamisalan laajentuminen

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että myös konserniavustuslakia muutettaisiin yhteisöjen tulolähdejaon muuttamiseen perustuen. Ehdotetun muutoksen mukaan konserniavustuslain soveltaminen olisi mahdollista, jos konserniavustuksen antajana ja saajana on yhteisö, jonka harjoittamaan toimintaan sovelletaan EVL:ia. Nykyisin edellytyksenä on, että yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa, mikä edellyttää aina osakeyhtiön toiminnan luonteen arviointia. Muutoksen jälkeen konserniavustuslain soveltamiseen riittäisi se, että sovellettava verolaki on EVL. Tämä yksinkertaistaa konserniavustuslain soveltamista huomattavasti. Käytännössä konserniavustuslain soveltamisalaan tulisi esimerkiksi nykyisin TVL:n mukaan verotettavat kiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt, joihin jatkossa sovellettaisiin aina EVL:ia. Konserniavustuslain antaminen edellyttäisi jatkossakin konserniavustuslain muiden edellytysten täyttämistä mm. vähintään 90 prosentin välitöntä tai välillistä omistussuhdetta konserniavustuksen antajan ja saajan välillä.

Ystävällisesti

Tomi Viitala