Eduskunnan valtiovarainvaliokunnalle

Asia: HE 258/2018, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Hyvä, että hallitus on vihdoin antanut eduskunnalle esityksen tulolähdeuudistukseksi, jota on valmisteltu vuosituhannen vaihteesta alkaen.

Verovelvollistaholla ongelmana on erityisesti ollut, että toisen tulolähteen tappiota ei saa vähentää toisen tulolähteen voitosta. Liiketoimintaa harjoittavaan yhtiöön on saattanut kertyä voittoja, joita on sijoitettu eri instrumentteihin tuottotarkoituksessa. Nämä sijoitukset on usein luokiteltu verotuksessa TVL-omaisuudeksi. Jos toinen tulolähde on voitollinen ja toinen tappiollinen, syntyy liikaverotusta. Yhtiö voi joutua maksamaan veroa, vaikka kokonaistulos olisi tappiollinen. Meillä on myös verovelvollisia, joilla on merkittävää kiinteistöomaisuutta liiketoiminnan ohella. Kun kiinteistöstä saatu tulo kuuluu TVL-tulolähteeseen, saattaa syntyä tilanteita, joissa toinen tulolähde on vuodesta toiseen voitollinen ja toinen tappiollinen, jolloin taas syntyy liikaverotusta. Tällaiselle verotukselle ei ole perusteita.

Toisena ongelmana on nähty se, että Verohallinto joutuu laskemaan yhteisöjen verotettavan tulon erikseen molemmissa tulolähteissä silloinkin, kun tulolähdejaottelu ei vaikuta verotukselliseen lopputulokseen. Useimmiten molemmat tulolähteet ovat voitollisia, ja silloin erillinen laskenta on turhaa. On toki huomattava, että TVL:n laskentasäännöt poikkeavat jossakin määrin EVL:n säännöistä, joten TVL-tulolähteessä verotettavan tulon määrä voi poiketa EVL:n mukaisesta tulosta.

Ongelmaan on vuosien saatossa etsitty erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja ja valittu vaihtoehto on käytännössä toimivin ja käyttökelpoisin. Yhteisöjen verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia myös siltä osin kuin toiminta ei täytä elinkeinotulon tunnusmerkkejä. Muita hallituksen esityksessäkin mainittuja vaihtoehtoja ei kannata harkita. Lopullisessa hallituksen esityksessä ei esitetä minkäänlaista muutosta elinkeinotoiminnan käsitteeseen. Näin ollen vanha oikeuskäytäntö säilyttää arvonsa tulkintaongelmissa, mikä jatkuvuuden ja ennustettavuuden kannalta on positiivista.

Aikaisemmissa esitysluonnoksissa elinkeinotoiminnan käsitettä oli muutettu niin, että se olisi käsittänyt myös yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan. Tämä vaihtoehto olisi periaatteessa hyvinkin perusteltu, koska laaja kiinteistöjen hallinta ja kauppa täyttää asiallisesti ottaen elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ja EVL soveltuisi hyvin sellaisen toiminnan verottamiseen. Näin oli ajateltukin EVL:ää säädettäessä, mutta oikeuskäytäntö juuttui soveltamaan TVL:ää.

Jos olisi luotu uusi kiinteistöliiketoiminnan käsite, olisi saatu uusi tulkintaongelma, jolta nyt vältytään. Elinkeinotoiminnan käsitteen laajentaminen olisi johtanut eräissä tapauksissa yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kiristymiseen, mille olisi voitu löytää perusteitakin. Nyt valittu varovainen linja ei aiheuta hämminkiä suurissa yleishyödyllisissä yhteisöissä. Jos muutos olisi tehty, olisi se varmaankin johtanut joihinkin käyttäytymismuutoksiin suurten yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistöpolitiikassa.

Aikaisemmassa esitysluonnoksessa kiinteistöjen luovutustappiot oli säädetty vähennyskelpoisiksi kaikista elinkeinotuloista, mutta kiinteistöyhtiöiden luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta olisi rajoitettu. Tässä vaihtoehdossa kiinteistöyhtiöiden luovutustappiot olisivat olleet neutraalissa asemassa suhteessa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioihin, mutta kiinteistöomaisuus ja kiinteistöyhtiöiden omistus olisivat olleet erilaisessa verotuksellisessa asemassa. Tässä lausuntokierroksen jälkeen muokatussa lopullisessa hallituksen esityksessä taas kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden verotuskohtelu rinnastuvat toisiinsa. Luovutusvoitot ovat veronalaista tuloa ja luovutustappiot vähennyskelpoista menoa.

Kiinteistöjen asema tulolähde- ja omaisuuslajikategorioissa on siis joka tapauksessa jossakin määrin ongelmallinen. Neutraliteettiongelmia syntyy kaikissa vaihtoehdoissa. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden näkökulmasta erilaisia vaihtoehtoja voidaan perustella. Nyt esitetty ratkaisumalli on sellainen, että olettaisin verovelvollistahon olevan suhteellisen tyytyväisen.

Nykyinen TVL-omaisuus siirtyisi esityksen mukaan elinkeinotulolähteeseen ja sen sisään muodostettavaan uuteen omaisuuslajiin, jonka nimeksi on otettu ”muu omaisuus”. Tässä omaisuuslajissa luovutusvoitot ovat veronalaista tuloa, mutta luovutustappiot vain rajallisesti vähennyskelpoista menoa. Tästäkin syystä rajanvero-ongelmat, joita nyt on TVL-omaisuuden ja EVL-maisuuden välillä siirtyisivät EVL:n sisään kahden omaisuuslajin rajanveto-ongelmiksi. Muun omaisuuden verotuksessa on TVL-verotuksen piirteitä siitä syystä, että yhtiön kautta tehtävä sijoitustoiminta ja suora henkilökohtainen sijoitustoiminta olisivat suurin piirtein samassa verotuksellisessa asemassa.

Konserniavustuksen käyttömahdollisuudet laajenevat merkittävästi, kun yhtiöt tulevat konserniavustuksen piiriin riippumatta siitä, onko niiden toimintaa pidettävä liiketoimintana. Uusia konserniavustuksen piiriin tulevia yhtiöitä ovat muun muassa kiinteistöyhtiöt ja nykyisin TVL:n mukaan verotettavat holdingyhtiöt. Esitetty soveltamisalan laajennus on sopusoinnussa konserniavustuslain tavoitteiden kanssa eikä kuitenkaan johda perusteettomiin veroetuihin. Uudistus vähentää tulkinnanvaraisuutta. Nykyjärjestelmässä erityisesti holdingyhtiöiden verotuksellinen status on vaihdellut niin, että konserniavustuksen mahdollisuus on saattanut olla verovelvolliselle epäselvä.

Yhteenvetona totean, että kysymyksessä on tärkeä uudistus, joka parantaa verojärjestelmän ominaisuuksia.

Helsingissä joulukuun 11. päivänä 2018

Heikki Niskakangas

professori emeritus, Aalto-yliopisto.