VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt allekirjoittaneelta lausuntoa muun muassa yhteisöjen tulolähdejaon poistamista koskevaan hallituksen esitykseen 257/2018 vp. Olen aikaisemmin antanut HE-luonnoksista valtiovarainministeriölle lausunnot, jotka on päivätty 4.5.2018 ja 8.11.2018.

1. Yleisperustelut, nykytilan arviointi

Hallituksen esityksessä (kuten myös HE-luonnoksissa) on erinomaisella tavalla sekä kuvattu että arvioitu nykytilaa. Tiivistetysti voisi sanoa, että nykytilan arvioinnissa on tuotu kaikki olennaiset seikat esille ymmärrettävästi ja siten tehdyllä arvioinnilla on hyvin pohjustettu sekä esitettyjä toteutusvaihtoehtoja että lainsäädännön muutosehdotuksia.

Vuokraustoiminta ja toimintaympäristön muutoksen huomioiminen

Periaatteellisesti pidän tärkeänä jakson "1.3.2. Vuokraustoiminta" alussa olevaa toteamusta, että kiinteistöalalla toimivien yhtiöiden toimintaympäristö ja –tavat ovat olennaisesti muuttuneet elinkeinoverolain (EVL) voimaantulon ajankohdasta. Tästä tehdäänkin perusteltu johtopäätös, että laajamittaiseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraukseen liittyy aikaisempaa enemmän myös liiketoiminnalle ominaisia piirteitä. Toiminnan luonnehtiminen elinkeinotoiminnaksi saattaisi siten olla perusteltua. 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.

Hallituksen esityksessä katsotaan vuokraustoiminnan osalta käsitykseni mukaan kuitenkin aivan oikein, että vuokraustoiminnan verokohteluun liittyvän vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön muuttaminen edellyttäisi, että kiinteistöjen vuokraustoiminnan verokohtelun muutoksesta säädettäisiin nimenomaisesti elinkeinoverolaissa.

Vuokraustoiminnan luonne ja verosubjekti

Verotuksen neutraalisuuden on usein katsottu edellyttävän, että samanlaista toimintaa kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Näin ollen esimerkiksi liiketoimintaolosuhteissa harjoitettuun laajaan vuokraustoimintaan tulisi soveltaa samaa verokohtelua riippumatta siitä, minkälainen verosubjekti on toiminnan harjoittajana. 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.

Hallituksen esityksessä todetaan (s. 18), että myös vuokraustoiminnan luonnetta voidaan tarkastella sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan. Onkin nähtävissä sellainen kehitys, että vastaisuudessa yhä enemmän annetaan painoarvoa sille, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan. Sinällään muun muassa osakeyhtiöiden kohdalla tämä on selkeä asia, sillä tulolähdejaosta luovutaan. Sen sijaan luonnollisten henkilöiden ja yleishyödyllisten yhteisöjen osalta tämän linjauksen vahvistaminen merkitsee käsitykseni mukaan tosiasiassa sitä, että vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa edellä mainittujen verosubjektien verotus voidaan toimittaa EVL:n mukaan.

2. Toteuttamisvaihtoehdot

Pidän hyvänä lopputulemana sitä, että hallituksen esitys perustuu vaihtoehtoon, jonka mukaan EVL:a sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan, siis silloinkin kun yhteisön harjoittama muu kuin liiketoiminta ei ole elinkeinotoimintaa.

Muun omaisuuden omaisuuslajia on keskusteluissa välillä kuvattu termillä "pikku TVL". Osittain tämä pitääkin paikkansa, sillä osa tulkintaongelmista siirtyy omaisuuslajien väliseen tarkasteluun, kun aikaisemmin keskeiset rajanveto-ongelmat liittyivät pääosin tulolähteiden väliseen tarkasteluun. Hallituksen esityksessä on perusteltu hyvin muun omaisuuslajin tarpeellisuutta. Toisaalta kun luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta on valmistelun eri vaiheissa laajennettu ja kun rahoitusomaisuuden käsitettäkin on hieman väljennetty, omaisuuslajien väliset rajanveto-ongelmat pienenevät tosiasiallisesti olennaisella tavalla.

Maatilatalouden tulolähteen (MVL) säilyttäminen yhteisöillä ei ole mielestäni perusteltua. Toki ymmärrän hallitusohjelman linjauksen merkityksen ja vaikutuksen sekä sen, että jos kaikesta huolimatta olisi esitetty MVL:n tulolähteen poistamista, nyt esillä oleva lainsäädäntöhanke olisi saattanut jäädä toteutumatta ainakin tällä aikataululla.

Haluan kuitenkin todeta, että jos 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.

3. Keskeiset ehdotukset

Kiinteistöjen vuokraus

Kuten aikaisemmin olen lausunut, on perusteltua että kiinteistöliiketoiminnan käsitteestä luovuttiin. Kun kiinteistöjen vuokraustoimintakokonaisuuteen liittyy kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden osakkeiden luovutustappioiden laaja vähennyskelpoisuus vaikka edellä mainitut varallisuuserät kuuluisivat muun omaisuuden omaisuuslajiin, omaisuuslajilla ei ole kiinteistöjen verotuksen kannalta ratkaisevaa merkitystä. Tämä on erinomainen lainsäädäntöratkaisu.

Muun omaisuuden omaisuuslajin tappioiden vähennyskelpoisuus

Elinkeinoverolain kantava periaate ja systematiikan peruselementti on, että tulot ovat laajasti veronalaisia ja vastaavasti menot ja menetykset ovat laajasti vähennyskelpoisia. Tämä linjaus on otettu hallituksen esitykseen sellaisenaan muun toiminnan omaisuuslajin tappioiden osalta, mutta ei kaikkien luovutustappioiden osalta.

Hyvänä pidän sitä, että kiinteistöjen luovutustappiot ovat laajasti vähennyskelpoisia kaikista tulolähteen tuloista. Lisäksi edellä lausuttu luovutustappioiden laaja vähennyskelpoisuus koskee kiinteistöjen ohella myös kiinteistöyhtiön osakkeita.

Hallituksen esityksen mukaan kiinteistöosakkeita lukuun ottamatta muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja henkilöyhtiön osuuksien luovutuksesta syntyneet tappiot ovat vähennyskelpoisia ainoastaan muun omaisuuden luovutusvoitoista. Tällaiset tappiot eivät siten ole vähennyskelpoisia muun omaisuuden muista voitoista saati muista tulolähteen tuloista.

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.

On totta, että yhteisöjen toiminnallinen ympäristö omaisuuslajitarkasteluineen ja esimerkiksi yhteisöjen konsernirakenteet poikkeavat luonnollisen henkilön ja kuolinpesän vastaavista

tilanteista. Hallituksen esityksessä on tuotu esille niitä näkökohtia, jotka tukevat sitä, että muiden kuin kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutustappioiden vähennysoikeutta tulisi rajoittaa.

Tällaisia seikkoja ovat hallituksen esityksen mukaan seuraavat.

1. Rajoitus on tarpeen estämään perusteettomien etujen syntyminen esimerkiksi tilanteessa, jossa osakkeenomistajien henkilökohtaisia sijoituksia sijoitetaan yhtiöön,
2. konserniavustuksen käyttömahdollisuuden laajentaminen ja
3. muun omaisuuden ja käyttöomaisuuden välinen rajalinja tappiollisten osakeluovutusten yhteydessä.

Kysymys kulminoituukin siihen, ovatko edellä lausutut argumentit niin vahvoja, että ne ovat peruste poiketa erittäin vahvasta elinkeinoverolakiin sisältyvästä perusperiaatteesta ja systematiikasta.

Kohdan yksi perustelu on mielestä hieman ontuva, sillä kun osakkeenomistaja siirtää varallisuuttaan omistamaansa osakeyhtiöön, luovuttajan (osakkeenomistaja) luovutusvoittoverotuksessa pidetään luovutushintana ja siten arvostustasona varallisuuden käypää hintaa, oli sitten kysymys apporttisijoituksesta, kaupasta tai apporttisijoitukseen rinnastettavasta luovutuksesta eli alihintaisesta luovutuksesta (KHO 2009:66). Muun omaisuuden ja käyttöomaisuuden välinen rajalinja ei ole mikään uusi ongelma, se on jo olemassa valmiina toisissa yhteyksissä.

Sen sijaan katson, että konserniavustuksen käyttömahdollisuuden laajentaminen on sellaisenaan perusteltu lisäargumentti tähän arviointiin. Kaikki yhtiöt eivät kuitenkaan toimi konsernirakenteissa.

Olen siten edelleen sitä mieltä, että ei tule päätyä sellaiseen lopputulemaan ja lainsäädäntöratkaisuun, että EVL:n perusperiaate eli menojen laaja vähennyskelpoisuus sivuutetaan.

Turussa joulukuun 11 päivänä 2018

Jaakko Ossa

oikeustieteen tohtori, varatuomari

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)