# LAUSUNTO EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

## HALLITUKSEN ESITYS EDUSKUNNALLE LAEIKSI ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN, TULOVEROLAIN JA ERÄIDEN MUIDEN LAKIEN MUUTTAMISESTA

Kiitän mahdollisuudesta lausua otsikkoasiasta ja esitän kunnioittaen seuraavaa:

Esitys on muuttunut selkeästi positiiviseen suuntaan aiemmista luonnosversioista, joita koskien olen antanut lausuntoni valtiovarainministeriön pyynnöstä aiemmin (lausunnot 20.8.2017, 4.5.2018 ja 10.11.2018). Esimerkiksi kiinteistöjä koskeviin muutoksiin tai konserniverotukseen en tässä lausunnossani kiinnitä huomiota. Valmistelussa on tehty käsitykseni mukaan erittäin hyvää työtä onnistuen poistamaan aiemmin esillä olleita ongelmakohtia.

Rajaan lausuntoni koskemaan eräitä hallituksen esitykseen sisältyviä muutoksia, joita käsitykseni mukaan voisi edelleen täsmentää ja selkeyttää muun muassa lainsäätäjän tavoitetta kirkastaen.

### Huomioita esityksen edelleen täsmentämiseksi ja selkeyttämiseksi

<u>Selkeys – soveltamisala ja muu omaisuus</u>

Elinkeinoverolain soveltamisalaa koskevat muutokset siirtävät eräät rajanvetokysymykset elinkeinoverolain osaksi eli ”elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään”, mitä voidaan pitää verolainsäädännön selkeyden vaatimuksen näkökulmasta ongelmallisina. Esimerkkinä tästä voidaan pitää esityksen mukaisten EVL 12 a §:n ja 1 §:n 2 momentin säännöksiä sekä niiden yhteisvaikutusta (lihavointi tässä).

EVL 12 a §:n mukaan ”muuta omaisuutta ovat 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön toimintaan kuuluvat **varat, joita ei ole luettava** elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen”.

EVL 1 §:n 2 momentin mukaan ”**muun yhteisön kuin** julkisyhteisön tai muun tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitetun osittain verovapaan yhteisön, ulkomaisen kuolinpesän, tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön sekä asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetun asunto-osakeyhtiön, 28 luvun 2 §:ssä tarkoitetun keskinäisen kiinteistöyhtiön sekä sellaisen osuuskunnan, joka on verrattavissa asunto-osakeyhtiöön, harjoittaman **muun toiminnan kuin** maatalouden tulosta laskettaessa sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnasta”.

Kolmen kielteisen rajauksen yhteisvaikutus avautuu vielä terävämmin, jos lukija pyrkii asettamaan 1 §:n 2 momentin kokonaisuudessaan ensin mainitun lainkohdan (12 a §) sanonnan ”tarkoitetun yhteisön” paikalle ymmärtääkseen sen a) mitä yhteisöjä laki koskee ja b) mitkä näiden yhteisöjen omaisuuseristä kuuluvat muuhun omaisuuteen.

Nyt tehtäväksi rajattu muutos osoittaa, että tulolähdejako on ennättänyt vuosikymmenten aikana vakiintua verojärjestelmämme rakenteelliseksi osaksi. Mikäli tekstiä ei ole mahdollista selkeyttää, muutoksen myötä syntyvä vaikeaselkoinen laki edellyttäisi elinkeinolainsäädännön verotuksen kokonaisuudistusta jo lyhyelläkin aikavälillä.

Selkeys – rahoitusomaisuus

Esityksen pääasiallisen sisällön mukaan EVL:iin ehdotetaan lisäksi eräitä selventäviä sanamuodon muutoksia. Esimerkiksi uuden EVL 9 §:n mukaan jatkossa ”rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset ja muut rahoitusvarat”. Edelleen 16 § 10 kohdan mainitaan vähennyskelvottomana menona ”muun, muussa kuin tulonhankkimistarkoituksessa annetun saamisen menetys”. Nämä sanamuodon muutokset tulevat vaikuttamaan rahoitusomaisuuden määritelmään ja sen menetyksen vähennyskelpoisuutta koskevaan tulkintaan sekä alla olevin perustein myös nettovarallisuuden laskentaan myös muissa yritysmuodoissa.

Lainsäätäjän tarkoitus tulisi kirjoittaa selkeämmin auki sen osalta, mikä on näiden muutosten tavoite, sillä ne tulevat muuttamaan vallitsevaa oikeustilaa eikä asiaa tulisi jättää yksin oikeuskäytännön tai Verohallinnon ohjeiden varaan. Hallituksen esityksessä todetaan (s. 25), että ”rahoitusomaisuuden määritelmää olisi tarkoituksenmukaista väljentää, jotta myös lainsäätäjän **alkuperäinen tavoite** uusien rahoitusmuotojen huomioon ottamisen mahdollistamisesta toteutuisi aikaisempaa paremmin. Sanamuodon muutoksen yhteydessä olisi nykyisin muun toiminnan tulolähteeseen sisältyvien rahavarojen osalta **mahdollista arvioida, kuuluisiko** osa niistä rahoitusomaisuuteen muun omaisuuden sijaan”.

Jo ennen mainittua lainausta todetaan, ”koska rahoitusomaisuuden määritelmää jonkin verran väljennettäisiin, **voisi ainakin osa** tähän asti tuloverolain mukaan verotetusta rahavaroihin verrattavasta omaisuudesta **kuulua jatkossa rahoitusomaisuuteen**”. Kun samassa yhteydessä kerrotaan muutoksella olevan vaikutusta myös muiden verovelvollisten kuin yhteisöjen verotuksessa, olisi selkeysvaatimuksen vuoksi perusteltua, että lainsäätäjä osallistuisi mainittuun arviointiin siten, että se ei jäisi yksin verotus- ja oikeuskäytännön ratkaistavaksi – tai jos tämä on tarkoitus, niin se kirjoitettaisiin selkeämmin näkyviin.

Sovellettava verolaki ja lahjoitusvähennys

Hallituksen esityksen mukaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutettaisiin siten, että lakia sovellettaisiin yhteisöjen verotuksessa kaikkeen toimintaan lukuun ottamatta maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettavaa maatalouden tulosta. Mikäli ajatus muutoksen myötä on se, että elinkeinotoimintaa harjoittavia yhteisöjä koskeva sääntely löytyy jatkossa pääsääntöisesti elinkeinoverolaista, lahjoitusvähennystä koskeva säännös on ”väärässä” verolaissa.

Yhteisöjen lahjoitusvähennystä koskeva säännös on nykyisin TVL 57 §:ssä. Hallituksen esityksessä lahjoitusvähennys esitetään otettavaksi huomioon yhteisöjen elinkeinotulolähteen tappion määrää laskettaessa. Sen vuoksi mainittu muutos esitetään tehtäväksi TVL 119 §:n säännökseen, jonka mukaan ”yhteisön elinkeinotoiminnan tappion määrää laskettaessa otetaan lisäksi huomioon edellä 57 §:ssä tarkoitettu lahjoitusvähennys.

Selkeyden vuoksi olisi perusteltua kirjata elinkeinoverolakiin näkyviin, että yhteisön tekemä lahjoitusvähennys otetaan huomioon elinkeinoverotuksessa myös muulloin kuin tappiollisina vuosina. Mikäli vähennyssäännöstä ei katsota olevan tarpeen säätää elinkeinoverolaissa, EVL:iin olisi perusteltua kirjata viittaus TVL 57 §:n säännökseen. Jälkimmäinen vaihtoehto on helpommin toteutettavissa, mutta johtanee kokonaisuutta ajatellen vaikeampiselkoiseen lopputulokseen.

Suhde perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosta koskeviin huojennussäännöksiin

Hallituksen esityksen mukaan ”tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ei ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön”. Linjaus on selkeä, mutta siihen liittyy jatkoa ajatellen useita kysymyksiä. Pääasiallisesti ne liittyvät siihen, mitä PerVL 55 §:ssä tarkoitetulla yrityksellä ja yritysvarallisuudella tarkoitetaan. Tätä rajanvetoa koskevan myös lakia koskevat oikeuskäytännön uusimmat vuosikirjaratkaisut KHO 2018:160 ja KHO 2018:163.

Pääosin vuonna 1979 voimaan tulleita säännöksiä koskevaa verosuunnittelua sekä tulkinnan ajankohtaisuutta on osoittanut edelleen säännöllisesti viime vuosina kertynyt oikeuskäytäntö. Koska esimerkiksi taseaukaisua koskeva oikeustila ja oikeuskäytännön ratkaisut perustuvat valtiovarainvaliokunnan vuosina 2004 ja 2005 antamiin mietintöihin (VaVM 5/2004 ja 44/2005), olisi perusteltua, että nyt esitetyn muutoksen vaikutuksia koskeva lainsäätäjän tarkempi kanta linjaisi asiaa myös jatkossa. On mahdollista, että käytännössä esimerkiksi eräiden kiinteistöjen omaisuuslajia koskevat kysymykset kääntyvät ratkaistaviksi uudella tavalla PerVL 55 §:n säännöstä sovellettaessa.

**Yhteenveto**

Uudistuksen myötä elinkeinoverolain soveltamisala laajenee, kun yhteisöjen tulolähdejako poistuu. Lain on määrä koskea myös laajempaa rahoitusomaisuuden kokonaisuutta yritysmuodosta riippumatta. Hallituksen esityksessä esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia ei ole kaikilta osin otettu huomioon. Lisäksi muiden aiemmin ja tässä edellä olleiden muutosten vuoksi uudistuksen vaikutuksia on vaikea arvioida. Sen vuoksi sääntelyn vaikutuksia tulisi seurata ja tarvittaessa tehdä seurannan perusteella tarvittavia korjaustoimia.

Tulkintaa koskevien rajanvetokysymysten siirtämisen elinkeinotoiminnan tulolähteen sisään voidaan katsoa johtavan vaikeaselkoisempaan sääntelyyn. Elinkeinoverolain kannalta kokonaisuudesta tekee haastavan lisäksi se, että samanaikaisesti hallituksen esityksessä esitettyjen muutosten kanssa korkojen vähennysrajoitusta muutetaan vuoden 2019 alusta ja että kirjanpidon ja verotuksen välisiä jännitteitä näyttää syntyvän ylikansallisista standardeista ja muista syistä lisää. Kun tähän lisätään mukaan 50-vuotiaan normiston aiempien vuosikymmenten tarpeita vastanneen

investointipanosten, käyttöomaisuuden hankintamenojen poistamiseen painottuva rakenne (EVL 3. luku; 30 – 45 a §), on perusteltua esittää toive koko elinkeinoverolain uudelleen arvioinnista. Samalla tulee ottaa huomioon EU-tasoiset yritysverotuksen uudistamishankkeet sekä niiden etenemisen todennäköisyys ja aikataulu.

Hallituksen esityksessä muutettavaksi ehdotetun lainsäädännön tulevaa tulkintaa varten lainsäätäjän tahdon tulisi olla mahdollisimman selkeää ja tarkkarajaista. Toivon kunnioittaen, että edellä esittämäni huomiot voivat osaltaan auttaa asiaa koskevassa pohdinnassa ja että valtiovarainvaliokunnan verojaosto ottaa ne tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa huomioon.

Vaasassa 17.12.2018

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori, ma.
Vaasan yliopisto