VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Lausunto

9.11.2022

Vero-osasto

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

HE 227/2022 vp eduskunnalle laiksi koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden korotetuista poistoista verovuosina 2020–2023 annetun lain muuttamisesta sekä peitellyn osingonjaon verotuksen laajentamista koskevaksi lainsäädännöksi

Verojaostolle annetuissa lausunnoissa on peiteltyä osinkoa koskevan ehdotuksen osalta kiinnitetty huomiota erityisesti seuraaviin näkökohtiin:

- peitellyn osingon verotus on jo nykyisellään varsin ankaraa, ja verovelvollisen virheiden seuraamukset on perusteltua toteuttaa verotuksen sanktiojärjestelmän kautta
- peitellyn osingon ei tulisi missään tilanteissa olla verotuksellisesti edullisempaa kuin palkan
- ehdotuksen suhde kaksoisrangaistavuuskieltoon
- ehdotus johtaisi tilanteisiin, joissa peitellystä osingosta verovelvolliselle aiheutuva seuraamus ilman veronkorotusta olisi ankarampi kuin mitä seuraamus on nykyisellään veronkorotus mukaan lukien
- myös viivästysseuraamusten ankaroitumisella on merkitystä, koska peitelty osinko havaitaan useimmiten jälkikäteen
- niin tulo- kuin elinkeinoverolain mukaan peiteltyä osinkoa tietyiltä ulkomaisilta yhteisöiltä verotetaan lievemmin kuin avointa osinkoa
- peitellyn osingon verotuksen kiristäminen tehostaisi säännöksen ennalta estävää vaikutusta

Yleisesti peiteltyä osinkoa koskevasta ehdotuksesta

Peitellyssä osingossa on tavanomaisesti kysymys osakeyhtiön laittomasta varojen jakamisesta, vaikka toisaalta on myös mahdollista, että peitellyksi osingoksi katsotaan sinänsä osakeyhtiölain mukainen varojen jako, esimerkiksi omien osakkeiden lunastus. Käytännössä peitellyn osingon tilanteista valtaosa koskee laitonta varojen jakoa, josta ei ole tehty erillistä varojenjakopäätöstä. Sinänsä peitellyn osingon verokohtelun vertaaminen avoimen osingon verokohteluun on perusteltua. Ehdottomaksi ei linkitystä avoimen osingon ja peitellyn osingon verokohtelun välillä ole kuitenkaan syytä mieltää. Nykyisellääkin avoin osinko jaetaan saajalla pääoma- ja ansiotuloksi riippuen muun muassa osinkoa jakavan yhtiön nettovarallisuudesta, kun taas peitelty osinko on aina ansiotuloa. Lisäksi tietyissä kansainvälisissä tilanteissa peitelty osinko on kevyemmin verotettu kuin vastaava avoin osinko olisi. Esimerkiksi elinkeinoverolain 6 a §:n 3 momentin mukaan tietyiltä ulkomaisilta yhtiöiltä saatu osinko on kokonaan veronalaista tuloa, mutta vastaavilta yhtiöiltä saatu peitelty osinko on vain 75 %:sti veronalaista tuloa. Tällaiset kansainväliset peitellyn osingon tilanteet ovat käytännössä hyvin harvinaisia, mutta selvää silti on, että peitellyn osingon verokohtelun ei missään tilanteessa tulisi olla avointa osinkoa edullisempaa.

Veronkorotus ja viivästyskorkoseuraamukset ovat yleisesti muun muassa tuloverojen ilmoittamiseen ja myöhässä maksamiseen liittyviä seuraamuksia, ja niiden kohtuullisuutta tulee arvioida itsenäisesti. Veronkorotuksen tarkoitus on sanktioida verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä, ja korkoseuraamukset taas johtuvat rahan hinnasta eli siitä, että

verovelvollisella on ollut veron määrää vastaava rahamäärä käytössään pidempään kuin tilanteessa, jossa hän olisi ilmoittanut ja maksanut veron ajallaan. Veronkorotusta ja veron viivästysseuraamuksia ei siis tule ”niputtaa” yhteen peitellystä osingosta määrättävän veron kanssa, koska ne liittyvät yleisesti muihinkin tilanteisiin, joissa verovelvollinen laiminlyö tulon ilmoittamisen ja siitä maksettavan veron maksamisen.

Verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n 1 momentin mukaan peitellyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta. Edun verottaminen peiteltynä osinkona siis edellyttää vähintäänkin tavallisesta olennaisesti poikkeavaa hinnoittelua. Mikäli yritystoimintaa harjoittava verovelvollinen on epätietoinen siitä, mikä hänen omalta yhtiöltään saamansa edun arvo on, voi hän hakea Verohallinnolta asiasta ennakkoratkaisun.

Valtiovarainministeriöllä ei ole tiedossa, että oikeuskirjallisuudessa olisi pohdittu sisältääkö elinkeinoverolain 6 a §:n 3 momentti tai tuloverolain 33 c §:n 3 momentti, jonka mukaan tietyiltä ulkomaisilta yhtiöiltä saatu osinko on 100 % ansiotuloa, rikosoikeudellisen rangaistuksen, jolla olisi sanktioitu osingon nostaminen ulkomaisesta yhtiöstä. Sinänsä kysymys on ihan samasta asiasta, verojärjestelmään sisältyvästä poikkeamasta osinkoihin tavanomaisesti sovellettavasta veronalaisuudesta tietyissä tilanteissa. Ulkomaisten osinkojen kohdalla ei yleensä liene tarpeen pohtia kaksoisrangaistavuuskiellon soveltumista, koska tällaiset osingot ilmoitetaan veroilmoituksella, ja niistä menevät verot maksetaan määräajassa. Jos osinkoa ei olisi ilmoitettu ja veroa maksettu, voitaisiin näidenkin osinkojen perusteella määrätä jälkikäteen veronkorotus ja viivästysseuraamukset, kuten minkä tahansa muunkin ilmoittamatta jääneen tulon ja maksamatta jääneen veron kohdalla tehtäisiin. TVL 33 c §:n 3 momentti tuli voimaan vuoden 2005 alussa (joskin oli silloin kyseisen pykälän 2 momentti, siirrettiin myöhemmin 3 momentiksi), ja sitä koskeva ehdotus sisältyi samaan hallituksen esitykseen 92/2004, jonka peiteltyä osinkoa koskevan ehdotuksen veronalaisuusprosentti pudotettiin eduskuntakäsittelyssä 100 %:sta 70 %:iin. Euroopan ihmisoikeussopimus ja sen kaksoisrangaistavuuskielto eivät veronalaisuusprosentin nostoa estä, kuten ovat myös professorit Nykänen ja Viherkenttä todenneet omissa lausunnoissaan.

Osinkoverojärjestelmä on varsin moninainen. On olemassa tavanomaisen osinkotulon verottamisen pääsääntö ja siitä on lukuisia poikkeuksia. Osinkoverotuksen toisessa ääripäässä ovat tilanteet, joissa osinkotulo on varsin lievästi verotettua, kuten esimerkiksi noteeraamattomien osakeyhtiöiden ns. yrittäjähuojennettu osinko. Nyt ehdotettu peitellyn osingonjaon verotus edustaisi tavallaan toista ääripäätä. Ratkaisun oikeuspoliittinen perustelu olisi se, että peitelty osingonjako on yleensä seurausta laittomasta varojenjaosta osakkaille. Peitellyn osingonjaon tilanteessa tulon täysimääräistä pienempää verotettavan tulon määrää ei voi perustella sillä, että osakeyhtiö on jo maksanut yhteisöveron sen tuottamasta voitosta kuten normaalissa tai huojennetussa osingonjaon tilanteessa. Osakkaan saamasta laittomasta varojenjaosta aiheutuneet menot eivät ole yhtiölle miltään osin vähennyskelpoisia menoja, koska kysymys on yleensä siitä, että yhtiö on maksanut osakkaan puolesta tälle kuuluvia menoja, jotka eivät liity yhtiön liiketoimintaan.

Yhteenvetona voidaan todeta, että peitellyssä osingossa on kyseessä joko laiton varojenjako tai olennainen hinnoitteluvirhe osakkaan ja yhtiön välisissä toimenpiteissä, ja tästä johtuen peitellystä osingosta verotetaan vain silloin, kun verovelvollinen on menetellyt jollakin tavalla virheellisesti. Tästä johtuen peitellyn osingon verotuksen ei missään tilanteessa tule olla edullisempaa kuin avoimen osingon verotus. Verojärjestelmän näkökulmasta olisi selkeämpää, jos peitellyllä osingolla olisi kaikissa tilanteissa vain yksi veronalaisuusprosentti.

Eräitä yksityiskohtia

Verohallinto on huomauttanut, että myös elinkeinon- tai maataloudenharjoittaja voi saada elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen kuuluvien osakkeiden omistusten perusteella peiteltyä osinkoa. Nykyisin verotuskäytännössä tällainen peitelty osinko on katsottu

myös 75 prosenttisesti ansiotuloksi ja 25 prosenttisesti verovapaaksi tuloksi, eikä sitä ole jaettu esimerkiksi muun yritystulon jakamisen yhteydessä ansio- ja pääomatuloksi. Tämä on todettu myös Verohallinnon ohjeistuksessa. Verohallinto toivoo, ettei muutoksia tähän aiempaan käytäntöön ole tarkoitus tehdä.

> VO:n kommentti: Nykyistä verotuskäytäntöä yksityishenkilön harjoittaman elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen kuuluvan peitellyn osingon osalta ei ole ollut tarkoitus muuttaa. Esityksestä on epähuomiossa jäänyt pois tätä koskeva maininta.

Harmaan talouden selvitysyksikkö on lausunnossaan esittänyt, että peiteltyä osinkoa verotetaan lievemmin kuin palkkaa.

> VO:n kommentti: Osakasasemassa olevan henkilön yrityksestään nostaman tulon veroastetta tarkasteltaessa on otettava huomioon sekä yhtiön maksamat verot, että osakkaan itsensä maksamat verot. Peitelty osinko ei ole yritykselle vähennyskelpoinen, mutta palkka on.

Hallitusneuvos Jari Salokoski

Erityisasiantuntija Antti Sinkman