

Verohallinnolle

veera.oikarainen@vero.fi

sami.varonen@vero.fi

Diaarinumero VH/2668/00.01.00/2024

Lausuntopyyntö ohjeluonnoksesta Yhteisöjen käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelusta

Verohallinto esittää tarkennettavaksi ohjettaan yhteisöjen käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelusta uuden oikeuskäytännön johdosta. Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") lausuu ohjeluonnoksesta seuraavaa:

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisuisaan KHO 2024:41, KHO 2024:42 ja KHO 2024:43 eräiltä osin tarkentanut osakkeiden käyttöomaisuusluonteeseen arvioinnin lähtökohtia. KHO on ottanut tätä koskevan samanasaisen perustelun kaikkiin edellä mainittuihin ratkaisuihin. Sen tärkeimmän kohdan mukaan tulolähdejaon muutoksen jälkeen osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta arvioitaessa aiempaa oikeuskäytäntöä vastaavaa painoarvoa ei enää ole annettava sille seikalle, millainen hallinnollinen ja toiminnallinen yhteys myyjäyhtiön ja kaupan kohteena olevan yhtiön välillä on vallinnut, vaan "merkitystä on annettava entistä keskeisemmin sille, miten osakkeet palvelevat osakkaana olevan yhteisön elinkeinotoimintaa edistäviä tarkoituksia".

Lisäksi ohjeluonnoksessa on huomioitu lainvoimainen Keskusverolautakunnan ratkaisu KVL 3/2023, jonka mukaan pitkäaikaisesti omistetut osakkeet säilyttävät käyttöomaisuusluonteensa senkin jälkeen, kun verovelvollinen tekee päätöksen niiden myymisestä.

SVA:n käsityksen mukaan edellä mainituilla ratkaisuilla ei ole ollut tarkoitus kiristää EVL 6 b §:n soveltamisedellytyksiä verrattuna aikaisempaan oikeuskäytäntöön. Ratkaisuisa KHO 2024:41 ja KHO 2024:43 Verohallinto ja hallinto-oikeus eivät pitäneet osakkeita käyttöomaisuutena, mutta KHO ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi. Ratkaisuisa KHO 2024:42 ja KVL 3/2023 verovelvollinen hävisi kaikissa asteissa, mutta nämäkään ratkaisut eivät sisällä tiukennuksia suhteessa aikaisempaan oikeuskäytäntöön.

Päivitykset verrattuna aikaisempaan ohjeeseen sisältyvät ohjeluonnoksen lukuun 3. Ohjeluonnoksen mukaan "luvussa 3 esitettyjä käyttöomaisuusluonteeseen arvioinnissa käytettäviä painotuksia sovelletaan tulolähdejaon jälkeisinä verovuosina eli verovuodesta 2020 alkaen". Ilmaisuu "painotus" on sikäli osuva, että KHO:n ratkaisujen perusteluissa ei todeta, että toiminnallisella ja hallinnollisella yhteydellä ei olisi enää tulolähdejaon muutoksen lainkaan merkitystä, vaan että sille ei ole annettavaa enää "vastaavaa painoarvoa". SVA:n käsityksen mukaan KHO on tarkoittanut viestiä lähinnä terminologisesta muutoksesta. Ohjeluonnoksen luku 3 on kui-

tenkin kirjoitettu pitkälti uusiksi ja siinä on aikaisempaa yksityiskohtaisemmin lueteltu seikkoja, joiden valossa Verohallinto pitää tai ei pidä osakkeita käyttöomaisuutena. Tältä osin kysymys ei ole ”painotuksista”, vaan soveltamisedellytysten luettelemisesta.

Vaikka KHO:n ratkaisujen tarkoituksena ei ole ollut kiristää aikaisempaa tulkintaa, ei voida poissulkea, etteikö Verohallinnon ohjeluonnoksen johdosta näin voisi tapahtua, kun Verohallinto arvioisi osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta ohjeluonnoksen linjausten valossa. Ohjeessa tulisi paremmin huomioida vakiintunut periaate, jonka mukaan tiukentunutta oikeuskäytäntöä ei sovelleta taannehtivasti verovelvollisen vahingoksi. Verovelvolliset ovat saaneet perustellusti arvioida omistamiensa osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta tulolähdejaon muutoksen jälkeen tuolloin olemassa olevan oikeuskäytännön valossa, erityisesti siltä kannalta onko käsillä riittävät toiminnallinen ja hallinnollinen yhteys. KHO:n ratkaisut on annettu 26.3.2024, ja vasta tästä alkaen ratkaisuissa omaksutut uudet painotukset ovat tulleet yleisesti tietoon. SVA:n käsityksen mukaan ohjeluonnoksessa olevien ”painotusten” soveltaminen KHO:n ratkaisuja edeltäviin tilanteisiin ei ole perusteltua. Ohjeluonnoksessa tulisi vähintäänkin selvästi todeta, että KHO:n ratkaisut eivät merkitse tulkinnan kiristymistä, ja että KHO:n ratkaisuissa lausuttuja oikeusohjeita ei sovelleta taannehtivasti verovelvollisen vahingoksi.

On sinänsä hyvä, että ohjeluonnoksessa on aiempaa yksityiskohtaisemmin lueteltu seikkoja, joiden valossa osakkeita pidetään tai ei pidetä käyttöomaisuutena. On kuitenkin ongelmallista, mikäli ohjeluonnoksessa lueteltuja seikkoja aletaan soveltaa Verohallinnossa huomioimatta, että KHO:n ratkaisujen tarkoituksena ei ole ollut EVL 6 b §:n soveltamisalan kaventaminen. Ohjeluonnoksen luvussa 3 tulisi nimenomaisesti todeta, että uudella ohjeella ei tavoitella tulkintakäytännön tiukentumista.

Luvusta 3.1. on poistettu seuraava tekstikohta, jossa lainataan tulolähdejaon muutoksen esitöitä:

Hallituksen esityksessä todetaan myös, että ”käyttöomaisuuden käsite säilyisi muutoksen jälkeen ennallaan. Aikaisempaa oikeuskäytäntöä sovellettaisiin edelleen ratkaistessa sitä, kuuluvatko osakkeet käyttöomaisuuteen. Verovapaasti luovutettavien osakkeiden luovutuksesta syntyneen voiton tai tappion verokohtelu ei muuttuisi nykyisestä”.

SVA:n käsityksen mukaan yllä mainittu teksti on edelleen perusteltua sisällyttää myös muutettuun ohjeeseen, sillä tämä vähentää osaltaan vaaraa siitä, että muutettu ohjeistus johtaisi tulkintakäytännön kiristymiseen.

Eräiltä osin ohjeluonnoksen luvussa 3 esitetyt arviointikriteerit saattavat johtaa tulkintakäytännön kiristymiseen tai perusteettomiin tulkintoihin:

- Ohjeluonnoksen luvussa 3.2.2 todetaan, että osakkeiden on tullut palvelu lähinnä omistajayhteisön elinkeinotoimintaa edistäviä tarkoituksia, jotta osakkeet kuuluisivat käyttöomaisuuteen. Ilmaisuu ”lähinnä” on epätarkka, ja se saatetaan tässä asiayhteydessä ymmärtää yksinomaisuuden synonyymiksi. Ohjeluonnoksessa olisi perusteltua ottaa lähtökohdaksi EVL 53 §, jonka mukaan elinkeinotoimintaan liittyvää omaisuutta – myös erotuksena EVL 12 a §:ssä tarkoitettua muusta omaisuudesta – käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin.

- Ohjeluonnoksen mukaan käyttöomaisuusluonnetta puoltaa se, että kohdeyhtiön osakkeista on omistettu 100 prosenttia ja osakkeet on omistettu pitkään. Omistusosuuden suuruudelle ja esimerkiksi määräysvallalle voitaneen antaa merkitystä arvioinnissa, mutta ei ole mielekästä edellyttää sataprosenttista omistusta. Tekstiä tulisi tältä osin muuttaa.
- Omistuksen pitkäaikaisuutta painotetaan yllä mainitussa kohdassa sekä muuallakin ohjeluonnoksessa. Tämä saattaa johtaa liian tiukkaan tulkintaan. Vaikka myös omistusaika voinee olla yksi kokonaisarviossa huomioitava seikka, samalla on huomioitava, että EVL 6 b §:ssä asetettu omistusaikavaatimus on yksi vuosi. Tämä on tuotu nimenomaisesti esille ratkaisussa KHO 2024:43, jossa alle kaksi vuotta omistetut osakkeet katsottiin käyttöomaisuudeksi. Tämä tulisi selvyiden vuoksi todeta 3 luvussa.
- Ohjeluonnoksen mukaan pelkät talous- ja henkilöstöhallinnon palveluveloitukset sekä niiden olennainen osuus liikevaihdosta eivät osoita osakkeita käyttöomaisuudeksi. Ohjeluonnoksen mukaan käyttöomaisuusosakkeista voi olla kysymys ”jos kuitenkin kohdeyhtiön ja luovuttajayhteisön välisen omistusrakenteen muodostumiselle ja siinä toimimiselle on osoitettavissa yhtiöiden liiketoimintaan liittyviä syitä, kohdeyhtiö on ollut luovuttajayhteisön kokonaan omistama tytäryhtiö ja kohdeyhtiön osakkeet on omistettu pitkään”. Lainattu kohta on muotoiltu tarpeettoman kiireästi, koska siinä asetetaan peräti kolme kumulatiivista edellytystä sille, että em. kaltaisen yhtiön osakkeita voitaisiin pitää käyttöomaisuutena. Ratkaisun KHO 2024:41 ja EVL 6 b §:n mukaista olisi sen sijaan todeta, että käyttöomaisuusosakkeista on kyse, mikäli omistusrakenteelle ja siinä toimimiselle on osoitettavissa liiketoimintaan liittyviä syitä ja EVL 6 b §:n soveltamisedellytykset täyttyvät.
- Ohjeluonnoksen mukaan tyypillisesti omistajayhtiön elinkeinotoimintaa edistävä tarkoitus ilmenee kohdeyhtiön ja omistajayhtiön välisenä laajana, merkittävänä ja kestoltaan pitkäaikaisena keskinäisenä liiketoimintana. Ohjeen sanamuoto on kirjoitettu vallitsevaa oikeuskäytäntöä kiireämmin ja voi johtaa perusteettomiin tulkintoihin. Ratkaisussa KHO 2024:41 osakkeet katsottiin käyttöomaisuudeksi, vaikka omistajayhtiön ja kohdeyhtiön välinen keskinäinen liiketoiminta rajautui varsin pieneksi jääneisiin hallintopalveluveloituksiin. Ohjeluonnoksen sanamuotoa tulisi lieventää vallitsevaa oikeuskäytäntöä vastaavaksi.

Nykyiseen ohjeeseen sisältyy jakso 3.3 ”Konsernit ja toiminnallinen yhteys”, jossa todetaan, että konserneissa omistajayhtiön ja kohdeyhtiön toiminnallinen yhteys voi muodostua myös välillisesti tytär- ja osakkuusyhtiöiden kautta. Tässä yhteydessä selostetaan myös ratkaisun KHO 2019:61 keskeinen sisältö.

Ohjeluonnoksessa ratkaisua KHO 2019:61 selostetaan otsikon ”Käyttöomaisuusluonnetta koskeva oikeuskäytäntö” alla. Myös muutettuun ohjeeseen olisi perusteltua ottaa erillisen otsikko konserneista sekä nimenomainen maininta siitä, että elinkeinotoimintaa edistävä tarkoitus voi syntyä myös välillisesti tytär- ja osakkuusyhtiöiden keskinäisen liiketoiminnan kautta. Lisäksi ohjeluonnoksessa pitäisi tuoda

vieläkin selvemmin esiin se, että EVL 6 b §:n soveltumista ei arvioida samalla tavalla yhtäältä liiketoiminnallisten konsernien ja toisaalta esimerkiksi yksittäisen henkilöomistajan intressissä syntyneen holdingyhtiörakenteen kohdalla. Tältä osin on huomattava, että ohjeluonnoksen taustalla olevissa KHO:n ratkaisuihin on kysymys suku- tai harvainomisteisista yhtiöistä. Näissä ratkaisuihin lausuttujen arviointikriteerien soveltaminen sellaisenaan esimerkiksi myös laajapohjaisesti omistettujen liiketoiminnallisten konsernien osakeluvuotuksiin ei johda oikeisiin lopputuloksiin.

Ohjeluonnoksen jaksossa 3.2.3 tosin tuodaan esiin luovuttajakonsernin koon ja osakkeenomistajien määrän merkitys arvioinnissa. Tältä osin ohjeluonnos saattaa johtaa liian tiukkaan tulkintaan. Ohjeluonnoksen mukaan ”konsernin emoyhtiön vastuulla on tyypillisesti koko konsernin strategiset johto- ja ohjaustehtävät rahoitus ja näistä vastaava osakaskuntaan palkattu henkilökunta”. Ohjeluonnoksen mukaan ”vastaavasti mitä pienemmästä ja liiketoiminnaltaan suppeammasta konsernista on kyse, omistusrakennetta tukevat yhtiöiden liiketoimintaan liittyvät syyt ovat hankalammin osoitettavissa”. Muotoilu ”hankalammin osoitettavissa” ei ole onnistunut, koska ohjeen tehtävänä ei ole kuvata arvioinnin lopputulemia, vaan kertoa arvioinnin perusteista.

Ohjeluonnoksen jaksoa 3.2.3 tulisi täsmentää niin, että laajaa liiketoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiön pitkään omistamia ja sen harjoittamaan liiketoimintaan pääasiallisesti – joko välittömästi tai välillisesti – liittyviä osakkeita pidetään lähtökohtaisesti käyttöomaisuutena, ellei ole erityistä syytä pitää niitä muuhun omaisuuslajiin kuuluvana omaisuutena. Sen sijaan pienemmissä ja liiketoiminnaltaan suppeammassa konserneissa vaaditaan näyttöä omistusrakenteen liiketoiminnallisista syistä. Nämä syyt eivät ole ”hankalammin osoitettavissa” silloin kun ne ovat olemassa, vaikka kyse onkin pienestä konsernista.

Helsingissä 31. päivänä toukokuuta 2024

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Virpi Pasanen

Puheenjohtaja

Salla Holma

Hallituksen varajäsen