

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 8/2009 vp

Hallituksen esitys työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 14 päivänä huhtikuuta 2009 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta (HE 47/2009 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- hallitusneuvos Panu Pykönen, valtiovarainministeriö
- lainsäädäntöneuvos Jyrki Jauhiainen, oikeusministeriö
- johtaja Heli Backman, sosiaali- ja terveysministeriö
- ylitarkastaja Matti Merisalo, Verohallitus

- tutkimuspäällikkö Eugen Koev, Akava ry
- veroasiantuntija Virpi Pasanen, Elinkeinoelämän keskusliitto
- professori Heikki Niskakangas, Helsingin kauppakorkeakoulu
- varatoimitusjohtaja Pauli K Mattila, Keskuskauppakamari
- edunvalvontajohtaja Markku Kojo, Suomen Lääkäriliitto ry
- ekonomisti Helena Pentti, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- johtaja Anna Lundén, Suomen Yrittäjät
- hallituksen puheenjohtaja Outi Ukkola, Suomen Veroasiantuntijat ry
- ekonomisti Seppo Nevalainen, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Lisäksi valtiovarainministeriö on toimittanut kirjallisen lausunnon.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia, ennakkoperintälakia ja elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia.

Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko katsottaisiin koko määrältään ansiotulona verotettavaksi palkaksi tai työkorvaukseksi, jos osingon jakoperusteena on yhtiöjärjestyksen määräyksen, yhtiökokouksen pää-

töksen, osakassopimuksen tai muun sopimuksen mukaan osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Niitä sovellettaisiin osinkoon, joka on nostettavissa 1 päivänä tammi-kuuta 2010 tai sen jälkeen.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan erityissääntelyä muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatujen, *työpanokseen perustuvien osinkojen* verottamiseksi. Kysymys on noussut yleisen keskustelun kohteeksi ennen muuta korkeimman hallinto-oikeuden lääkäriyhtiötä koskevan ratkaisun johdosta (KHO 2008:6).

Tarkoitus on, että työpanokseen perustuvat osingot verotetaan jatkossa niiden todellisen luonteen mukaisesti joko palkkana tai työkorvauksena, jos osingon jakoperusteena on yhtiöjärjestyksen määräyksen, yhtiökokouksen päätöksen, osakassopimuksen tai muun sopimuksen mukaan osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos. Muutosta sovellettaisiin osinkoon, joka on nostettavissa 1.1.2010 tai sen jälkeen.

Johdonmukaista omaksutulle ratkaisulle on myös se, että osinko katsottaisiin koko määrältään ansiotuloksi eikä siis muun osingon tavoin osin verovapaaksi tuloksi. Osinko verotettaisiin sillä henkilöllä, jonka työpanoksesta on kysymys, eikä säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verovelvollinen tai hänen intressipiirissään oleva henkilö olisi osinkoa jakavan yhtiön osakas.

Ratkaisu olisi kategorinen myös siinä suhteessa, että työpanokseen perustuva osinko verotettaisiin kaikissa tilanteissa tuloverolakiin nyt otettavan säännöksen perusteella. Tämä koskisi hallituksen esityksessä todetuin tavoin siis myös tilannetta, jossa osingon perusteena olevat osakkeet kuuluvat yritystoiminnan varoihin. Kysymys olisi siis näissä tilanteissa työpanoksen suorittajan henkilökohtaisen tulolähteen tulosta. Myös tällä halutaan edistää verovelvollisten tasapuolista kohtelua.

Esityksellä pyritään valtiovarainministeriön mukaan siihen, että lopputulos olisi mahdollisimman tarkoin sama kuin jos asiassa sovellettaisiin verotusmenettelylain 28 §:n yleistä veronkiertosäännöstä. Ehdotettu sääntely johtaisi

siis käytännössä samaan lopputulokseen kuin jos korkein hallinto-oikeus olisi soveltanut ratkaisussaan yleistä veronkiertosäännöstä.

Esityksen arviointia

Hallituksen esityksessä on todettu varsin avoimesti ne syyt, jotka ovat johtaneet nyt ehdotettuun erillISRatkaisuun. Tärkein niistä on ansio- ja pääomatulojen välisestä verokantaerosta johtuva jännite ja sen luoma kimmoke muuntaa ansiotuloja niitä yleensä kevyemmin verotetuiksi osinkotuloiksi. Korkeimman hallinto-oikeuden antama ratkaisu on poistanut järjestelyyn perinteisesti mielletyn veroriskin, mikä on omiaan lisäämään verosuunnittelutoimia, ellei järjestelyyn puututa.

Valiokunta yhtyy näihin näkemyksiin ja pitää muutosta tarpeellisena, vaikka se koskee rajatua ongelmakenttää ja jättää verotuksen rakenteelliset jännitteet ennalleen. Rakenteellisia uudistuksia pohditaan kuitenkin parhaillaan syksyllä 2008 asetetussa erillisessä verotyöryhmässä, ja niihin liittyvät ratkaisut ovat vuorossa myöhemmin. Nyt esitetyn sääntelyn tarpeellisuus tulee tarkasteltavaksi aikanaan siinä yhteydessä. Tässä vaiheessa ei ole sen vuoksi aiheutta ennakoida myöskään niin, ettei erillis-sääntelyyn olisi tarvetta myös vastaisuudessa.

Esitys on siis tarpeen verosuunnittelun hillitsemiseksi ja siihen liittyvien vastaisten verotulomenetysten torjumiseksi. Verotulomenetykset voisivat nousta jatkossa esityksessä olevan arvion mukaan kymmeniin miljooniin euroihin ilman erityistoimia.

Työpanokseen perustuvaa osinkoa nostetaan tyypillisesti asianajotoimistoista, konsulttitoimistoista ja muista asiantuntijaorganisaatioista. Osinkoverosuunnittelulla on saavutettu ja saavutetaan sitä suurempi verohyöty, mitä varakkaammasta yhtiöstä ja suurituloisemmasta henkilöstä on kysymys.

Nykyistä tilannetta ei voida pitää siten tyydyttävänä myöskään verojärjestelmän yleisen hyväksyttävyyden ja verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta. Asiantuntijakuule-

misessa on arvioitu muun ohessa, että ansiotulojen muunto kevyemmin verotetuiksi osinkotuloiksi on voinut heikentää myös yleistä veronmaksuhalua. Esitys on näin tarpeellinen myös periaatteellisista syistä.

Suhde yleiseen veronkiertosäännökseen. Ehdotettu säännös on luonteeltaan aineellinen, vaikka sillä on eräitä veronkiertosäännöksen piirteitä. Se poikkeaa kuitenkin verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöksestä mm. siinä, ettei sen soveltaminen edellyttäisi järjestelyn keinoitekoisuutta tai veronkiertotarkoitusta. Säännöksellä ei ole toisaalta myöskään tarkoitus rajoittaa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisalaa osingonjakotilanteissa.

Ehdotettu sääntely on selkeä, samoin sen tarkoitus. Se on siten myös tässä mielessä perusteltu.

Valiokunta pitää kuitenkin osin ongelmallisenä sitä, että lainsäädäntöä joudutaan täydentämään erityissäännöksillä sen sijaan, että voitaisiin nojautua tarvittaessa yleiseen veronkiertosäännökseen. Tämä tiivistää lainsäädäntöä ja jättää samalla yhä epäselvemmäksi sen alan, jossa yleistä veronkiertosäännöstä voidaan soveltaa. Lisäksi se johtaa usein entistä monimutkaisempaan verosuunnitteluun. Kehitys näyttää kuitenkin väistämättömältä, kun yleinen veronkiertosäännös on menettänyt merkitystään oikeuskäytännössä.

Valiokunta pitää kuitenkin nyt käsiteltävää esitystä hyvänä myös siinä suhteessa, että siinä kuvataan avoimesti suhde yleiseen veronkiertosäännökseen. Lisäksi se korostaa sitä periaatteellisesti tärkeää näkökohtaa, että tuloja voidaan käsitellä verotuksessa niiden todellisen luonteen mukaisesti riippumatta niiden siviilitai yhtiöoikeudellisesta muodosta.

Ansiotuloksi katsottava osinko. Esityksen perusteluissa on todettu useaan otteeseen, että uusia säännöksiä sovelletaan vain työpanoksen perusteella jaettuun osinkoon. Tämä koskee myös sitä tilannetta, jolloin osingonjaossa käytetään jakoperusteena erikseen työpanosta ja erikseen muuta perustetta, kuten omistusosuuksia. Jos osingonjako perustuu näin selvästi kahteen eri jakoperusteeseen, uutta säännöstä sovelle-

taan siis vain työpanoksen perusteella jaettuun osinkoon. Muulla perusteella jaettu osinko verotettaisiin tavanomaiseen tapaan kuten tähänkin asti.

Asiantuntijakuulemisessa on esiintynyt epäselvyyttä sen suhteen, voiko ja missä tilanteissa työpanokseen perustuva osingonjako saastuttaa muun osingon.

Ratkaisevaa on siis edellä kuvatuin tavoin osingon jakoperuste. Jotta tämä seikka ei hämärtäisi, säännökseen ei ole tarkoituksellisesti otettu esimerkiksi määrittelyä "siltä osin" tai muuta vastaavaa ilmaisua, jolla viitattaisiin työpanokseen perustuvaan osinkoon.

Jos siis osingonjaossa ei ole selvästi kahta erillistä jakoperustetta ja osinkoa jaetaan esimerkiksi osakkaiden laskutuksen perusteella, koko osinko verotettaisiin ansiotulona uusien säännösten mukaisesti. Merkitystä ei olisi silloin sillä, miten omistus jakautuu osakkaiden kesken. Osinkoa ei siis voitaisi pitää tällaisessa tilanteessa omistusta vastaavalta osin tavallisena osinkona ja vain sen ylittävältä osin työpanokseen perustuvana.

Esimerkki: osakkaat A ja B omistavat osakekannan puoliksi. Yhtiön tuloksesta on muodostunut 75 % A:n laskutuksen perusteella ja 25 % B:n laskutuksen perusteella. Jos osingosta jaetaan tämän vuoksi 75 % A:lle ja 25 % B:lle, osingon jakoperusteena on työpanos ja koko osinko olisi ansiotulona kummallekin osakkaalle.

Tällaisessa tilanteessa olisi siis tehoton se väite, että ansiotulona muodostuisi vain "siltä osin" kuin poiketaan omistussuhteista eli vain A:n saaman osingon osalta ja vain siltä osin kuin A saa osinkoa enemmän kuin B.

Yhtiön vähennysoikeus. Työpanokseen perustuvaa osinkoa käsiteltäisiin verotuksessa aivan kuten muitakin yhtiön maksamia palkkoja ja työkorvauksia. Osingon maksaja voisi siten vähentää tällaisen osingon verotuksessaan.

Vähennysoikeudesta on tarkoitus säätää uudessa EVL 8 §:n 1 momentin 4 b kohdassa.

Työperusteista osinkoa voi olla kuitenkin käytännössä myös TVL:n tai MVL:n mukaan verotettavissa yhtiöissä. Valiokunta toteaa siksi selvyyden vuoksi, että EVL:n menon vähennyskelpoisuutta koskeva muutos on yleiskannanotto työpanokseen perustuvan osingon verokäsittelystä osinkoa jakavassa yhtiössä. Vastava vähennyskelpoisuus koskee siten myös TVL:n ja MVL:n mukaan verotettavia yhtiöitä.

Lakisääteiset sosiaalivakuutusmaksut. Työpanokseen perustuva osinko katsottaisiin työn suorittajan palkaksi tai työkorvaukseksi sen mukaan kuin ennakkoperintälaissa tarkemmin säädetään. Esityksessä on todettu, että tällaiseen osinkoon liittyisivät myös suoritusten maksajille kuuluvat tavanomaiset velvoitteet, kuten ennakonpidätysvelvollisuus ja velvollisuus suorittaa palkan perusteella työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Esityksessä ei ole käsitelty erikseen muutoksen vaikutuksia sosiaalivakuutusetuihin. Asian valiokuntakäsittelyssä on esitetty sen vuoksi eräviä näkemyksiä mm. siitä, pidetäänkö työpanokseen perustuvaa osinkoa eläkkeen perustana olevana suorituksena vai ei.

Kysymystä ei ole ratkaistu myöskään tässä yhteydessä. Päinvastoin, sosiaali- ja terveysministeriö on pitänyt muutosten mahdollisia vaikutuksia sosiaalivakuutusjärjestelmään kaikkiaan niin merkityksellisenä kysymyksenä, että sitä koskeva selvitystyö ja ratkaisut tulisi tehdä erikseen ministeriön normaalissa lainvalmisteluprosessissa.

Valiokunta jättää asian tältä osin sosiaali- ja terveysministeriön jatkoselvityksen varaan. Sääntelytarvetta arvioitaessa tullaan ministeriön mukaan tarkastelemaan mm. sitä, missä määrin uudet verosäännökset hillitsevät käytännössä ei-toivottuja järjestelyitä. Valiokunta pitää tärkeänä, että samalla kiinnitetään huomiota myös siihen, muodostuuko säästyvistä sosiaalivakuutusmaksuista sellainen haitallinen kannuste, johon tulisi puuttua lainsäädännöllä.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotukset hyväksytään muutamattomina.

Helsingissä 2 päivänä kesäkuuta 2009

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Hannes Manninen /kesk
vpj. Kari Rajamäki /sd
jäs. Pertti Hemmilä /kok (osittain)
Bjarne Kallis /kd
Esko Kiviranta /kesk
Jari Koskinen /kok
Mikko Kuoppa /vas
Reijo Laitinen /sd
Kirsi Ojansuu /vihr
Heikki A. Ollila /kok
Petri Salo /kok (osittain)
Minna Sirnö /vas (osittain)

Pia Viitanen /sd
vjäs. Esko Ahonen /kesk
Timo Kalli /kesk (osittain)
Matti Kauppila /vas (osittain)
Inkeri Kerola /kesk
Lauri Kähkönen /sd (osittain)
Reijo Paajanen /kok
Heli Paasio /sd
Eero Reijonen /kesk
Kimmo Sasi /kok
Tuula Väättäinen /sd (osittain).

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.