

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 23/2002 vp

Hallituksen esitys laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 18 päivänä kesäkuuta 2002 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (HE 84/2002 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- vanhempi hallitussihteeri Eija Kuivisto ja lainsäädäntöneuvos Tarja Jääskeläinen, valtiovarainministeriö
- johtava veroasiantuntija Sirpa-Liisa Venesjärvi, Konserniverokeskus

- johtava veroasiantuntija Hannu Kaijalainen, Uudenmaan verovirasto
- pääjohtaja Jukka Tammi ja ylitarkastaja Sami Koskinen, Verohallitus
- johtaja Ossi Haapaniemi, Evli Pankki Oyj (Corporate Finance)
- KHT-tilintarkastaja Marja Tikka, Keskuskauppakamari
- toiminnanjohtaja Markku Savikko, Arvopaperivälittäjien yhdistys ry
- lakimies Reima Letto, Suomen Pankkiyhdistys
- professori Olli Ryynänen ja professori Kari S. Tikka, Helsingin yliopisto.

Kirjallisen lausunnon ovat lisäksi antaneet

- valtiovarainministeriö ja
- Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutettavaksi siten, että option asettajan saama preemio olisi tietyin edellytyksin veronalaista tuloa vasta sinä verovuonna, jona optiosopimus suljetaan, toteutetaan tai raukeaa. Preemion määrällä oikaistaisiin kohde-etuuden hankintamenoa, jos optio toteutetaan hankkimalla option kohde-etuutena oleva hyödyke.

Lisäksi ehdotetaan, että luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kaupankäyntivarastoon kuuluvan omaisuuden realisoitumattomat arvonnousut ja arvonalenemiset luettaisiin sen verovuoden tuotoksi ja kuluksi, jona arvonneuotokset on kirjattu kirjanpidossa.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2002 toimitettavas-

sa verotuksessa. Verovelvollisen vaatimuksesta lakia voitaisiin kuitenkin soveltaa ensimmäisen

kerran jo vuodelta 2001 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Yleisperustelut

Valiokunta pitää hallituksen esitystä perusteltuna ja puoltaa sen hyväksymistä seuraavin lisäyksin ja muutosehdotuksin.

Valiokunta on kuullut hallituksen esityksen johdosta laajasti eri tahoja edustavia asiantuntijoita, jotka ovat kaikki pitäneet esitykseen sisältyvää optioiden preemioiden uutta verotuskohtelua perusteltuna ja kannatettavana. Asiantuntijakuulemisessa on esitetty samalla myös voimakasta arvostelua nykyistä oikeus- ja verotuskäytäntöä kohtaan. Monet asiantuntijat ovat vaatineet sen vuoksi, että uudet säännökset saatetaan voimaan taannehtivasti esimerkiksi verovuodesta 1998 alkaen. Valiokunta on käsitellyt esitettyjä näkökohtia kootusti pääteemoittain ilman, että kaikkiin yksittäisiin väitteisiin ja vaatimuksiin on otettu erikseen kantaa.

Yksityiskohtaiset perustelut

Hallituksen esityksessä ehdotetaan elinkeinoverolakia muutettavaksi niin, että siihen otetaan uudet säännökset optioiden preemioista sekä eräiden realisoitumattomien arvostuserien käsitteystä.

Uusia säännöksiä on pidetty tarpeellisenä johdannaisopimuksia koskevan taloudellisen ja lainsäädännöllisen toimintaympäristön muutoksen sekä sopimusten merkityksen kasvun vuoksi. Hallituksen esityksessä on todettu, että nykyinen verotuskäytäntö johtaa taloudellisessa mielessä etupainotteiseen verotukseen, koska preemiotulo verotetaan kokonaisuudessaan optiosopimuksen solmimisvuonna ja asettajan mahdollinen vastasuoritus tapahtuu tyypillisesti vasta seuraavana verovuonna. Tämä seikka on ollut myös valiokunnan kuulemien asiantuntijoiden keskeinen kritiikin kohde. Nykykäytännöstä johtuva jaksoitus muodostuu ongelmaksi erityisesti niissä tilanteissa, joissa aiheutuneita tap-

pioita ei voida vähentää esimerkiksi toiminnan supistumisen tai lopettamisen vuoksi. Lisäksi ongelmana on pidetty ensimmäiseen toimintavuoteen kohdistuvaa veropiikkiä. Ongelmat ovat kärjistyneet yrityksissä, jotka harjoittavat yksinomaan tai pääasiassa markkinatakaustoimintaa.

Optioiden preemiot (27 d §)

Option asettajan saamia preemioita käsitellään ehdotuksen mukaan verotuksessa eri tavoin tilanteen mukaan:

Optioiden tuloutumista koskevaksi pääsäännöksi ehdotetaan nykykäytäntöä vastaavaa säännöstä. Sen mukaan option asettajan sitoumuksesta saama premio on sen verovuoden tuloa, jona optio on asetettu riippumatta siitä, kuinka optio päättyy tai hankitaanko sen perusteella kohde-etuus. Premio ei vaikuttaisi näissä tapauksissa myöskään option asettajan hankkiman kohde-etuuden hankintamenoa millään tavoin. Säännös koskee muita kuin lyhytaikaisia, enintään 18 kuukauden pituisia, julkisen kaupankäynnin kohteena olevia optiosopimuksia.

Lyhytaikaisissa optiosopimuksissa option asettajan saama premio on ehdotuksen mukaan tietyin edellytyksin veronalaista tuloa vasta sinä vuonna, jona optiosopimus suljetaan, toteutetaan tai raukeaa. Jos optio toteutetaan hankkimalla sen kohde-etuutena oleva hyödyke, kohde-etuuden hankintamenoa oikaistaan premion määrällä. Säännös vastaa näkemystä, jonka mukaan optiojärjestely on sopimuskokonaisuus, josta syntyvän tuoton tai kulun määrä selviää lopullisesti vasta, kun järjestelyn tarkoittama kohdetransaktio toteutuu, positio suljetaan tai optio raukeaa. Se vastaa myös premion yleistä kirjanpidollista käsittelyä.

Ehdotettu 27 d §:n 3 momentti koskee puolestaan option haltijan verotusta kaikissa tapauksissa. Maksettu premio vähennetään säännöksen mukaan verotuksessa kuluna sinä vuonna, jona

optio päättyy. Jos optio toteutetaan hankkimalla sen kohde-etuutena oleva hyödyke, preemio luetetaan osaksi kohde-etuuden hankintamenoa.

Optiopreemion käsittely verotuksessa vaihtelisi siis näissä tilanteissa, eivätkä option asettaja ja haltijaa koskevat säännökset olisi täysin symmetrisiä keskenään.

Edellä olevat säännökset eivät koskisi lainkaan luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitettuun kaupankäyntivarastoon kuuluvien johdannaisten verotusta siltä osin kuin niihin sovelletaan ehdotettuja realisoitumattomia arvostuseriä koskevia uusia säännöksiä.

Säännöksiä ei ehdoteta muutettavaksi muulta osin. Tämä koskee esimerkiksi mahdollista epäkuranttiusvähennystä 27 d §:n 1—3 momenttien säätelmissä tapauksissa. Koska luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kaupankäyntivarasto arvostettaisiin käypään arvoon, epäkuranttiusvähennys tulisi otettavaksi huomioon arvostuksen yhteydessä.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on pidetty ehdotettuja säännöksiä lähtökohtaisesti hyvinä. Optiosopimusten luonteen ja elinkeinoverolain sisäisen eheyden vuoksi on pidetty kuitenkin parempana, jos suoriteperusteeseen rakentuva tuloutus kirjattaisiin pääsäännöksi ja pitkiin sopimuksiin liittyvä etupainotteinen verotus poikkeukseksi. Lisäksi lyhytaikaisia optiosopimuksia koskevaa aikarajaa on haluttu lieventää ja säännösten soveltamisalaa laajentaa myös muihin kuin julkisen kaupankäynnin kohteena oleviin sopimusjärjestelyihin.

Aikarajan lieventämistä on perusteltu mm. sillä, että uusien pörssikaupan kohteena olevien optiosopimusten juoksuajat saattavat olla ehdotettua 18 kuukautta huomattavasti pidempiä, usein 24—36 kuukautta. Tällaisten sopimusten kohde-etuutena ovat esimerkiksi korot, valuutta, metallit ja sähkö. Sopimuksia käyttävät liisääntyvässä määrin myös tavalliset yritykset. Ehdotettua aikarajaa on pidetty tarpeettoman tiukkana myös siihen nähden, että pidempikestoiset optiosopimukset on tehty yleensä suojaamistarkoituksessa eikä puhtaasti spekulatiivisessa, voittoa tavoittelevassa tarkoituksessa.

Kaikki asiantuntijat eivät ole kannattaneet kuitenkaan aikarajan poistamista kokonaan.

Vaatimusta julkisen kaupankäynnin ulkopuolisten sopimusjärjestelyjen sisällyttämisestä samaan sääntelyyn on perusteltu sillä, että silloin yritykset voisivat suojautua markkinariskeiltä sekä yksittäisen yrityksen että konsernin tasolla. Yritykset voisivat esimerkiksi koota kaikki konsernin markkinariskit yhteen yksikköön konserniyhtiöiden välisiä johdannaissopimuksia käyttäen. Riskejä hallinnoiva yhtiö voisi puolestaan kattaa riskit nettoposition perusteella ulkopuolisen vastapuolen kanssa. Eräänä sääntelymahdollisuutena on pidetty myös sitä, että julkisen kaupankäynnin kohteena olevaan tuotteeseen rinnastetaan kahdenvälinen tai muutoin yksilöity optiosopimus, jonka ehdot ovat identtiset julkisen kaupankäynnin kohteena olevaan optiosopimukseen nähden.

Valiokunta on pohtinut ehdotetun 27 d §:n 1 ja 2 momentin yhteydessä sitä kysymystä, voitaisiinko pääsääntö kirjoittaa siitä lähtökohdasta, jossa preemio nähdään aina osana optiosopimuskokonaisuutta. Sääntelyn lähtökohtana olisi siis ajatus, jonka mukaan vasta kun option asettaja on täyttänyt sopimuksen mukaiset velvoitteensa suhteessa sopimuskumppaniinsa tulon kypsyttävä suoritteen luovutus on tapahtunut elinkeinoverolain tarkoittamalla tavalla suoriteperusteisesti. Poikkeussäännöksessä rajattaisiin verokohtelun ulkopuolelle yli 18 kuukauden pituiset tai julkisen kaupankäynnin ulkopuolella ovat optiot.

Edellä esitetyn kaltainen pääsääntö voisi olla ongelma monella tavalla:

Tuloutuksen lykkäävä pääsääntö olisi periaatteessa laaja ja kattaisi kaikenlaiset tilanteet, ja vasta poikkeussäännös supistaisi sen soveltamisalaa. Säännöksen sisältöä ei siis ilmaista avoimesti positiivisella sääntelyllä, vaan negatiivisella rajauksella.

Lisäksi optiojärjestelyt ovat luonteeltaan siinä määrin toisistaan poikkeavia ja lisäksi jatkuvasti muuntuvia ja kehittyviä, että esimerkiksi preemion luonnehdinta jollakin yksiselitteisellä tavalla ei ole valiokunnan käsityksen mukaan

verotuksen näkökulmasta helppoa, eikä ehkä tarpeenkaan.

Valtiovarainministeriö on katsonut, että tällainen sääntely poikkeaa elinkeinoverolain yleisestä systematiikasta. Säännös ei olisi ministeriön mielestä kovin selkeä, eikä sen vaikutuksia pystyttäisi ennakoimaan tarkasti. Sääntelytapa voisi olla ongelmallinen myös vastaisten muutosten kannalta, koska haluttujen muutosten toteuttaminen supistamalla negatiivisesti ilmaistujen poikkeusten piiriä on hankalampaa kuin lievemmän verokohtelun säätäminen selkeillä ja tarkkarajaisilla positiivisilla säännöksillä.

Hallituksen esityksessä on päädytty valtiovarainministeriön mukaan elinkeinoverolain perussystematiikan pohjalta lähtevään, mahdollisimman selkeään ja yksiselitteiseen sääntelyyn. Tavoitteena on ollut oikeustilan muuttaminen nyt vain lyhytaikaisten sopimusten osalta. Muutos on ehdotettu toteutettavaksi mahdollisimman selkeällä tavalla, joka luo käyttökelpoiset puitteet myös lainsäädännön mahdollisille tuleville muutoksille.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa keskustelua on käyty juuri niistä tilanteista, joissa preemion tuloutus on yleensä perusteltua lykätä. Tätä koskevan sääntelyn omaksuminen lain lähdekohdaksi ei ole kuitenkaan valiokunnan mielestä suotavaa mm. edellä esitettyjen preemion määrittelystä tai optiojärjestelyjen moninaisuudesta johtuvien vaikeuksien vuoksi. Se ei ole sitä myöskään lain systematiikan ja sääntelyn hallittavuuden kannalta. Valiokunta katsoo tämän vuoksi, ettei hallituksen esitystä ole syytä muuttaa tältä osin.

Hallituksen esityksessä on keskitytty lyhytaikaisten optiosopimusten verotuskohteluun. Tavoitteena on ollut lieventää niitä ongelmia, jotka aiheutuvat option preemion etupainotteisesta verotuksesta. Pitkäaikaiset optiosopimukset samoin kuin suojaamistilanteisiin liittyvät kysymykset muilta kuin luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kaupankäyntivarastoa koskevalta osin on jätetty tarkastelun ulkopuolelle. Rajaamalla lyhytaikaisten optiosopimusten soveltamisala 18 kuukauden pituisiin, julkisen kaupankäynnin kohteena oleviin optioihin esi-

tyksessä on pyritty säätelemään samantyyppisistä eristä kuin luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kaupankäyntivarasto on. Valtiovarainministeriön arvion mukaan säännökset soveltuvat suureen osaan lyhytaikaisista optiosopimuksista. Pitkäaikaiset optiosopimukset ja suojaamiskysymys vaatisivat ministeriön mukaan oman, erillisen tarkastelunsa.

Optiosopimukset ovat käytännössä ehdoiltaan ja tyypiltään vaihteleva joukko sopimuksia. Luottolaitostoiminnasta annettua lakia lukuun ottamatta kirjanpitolainsäädännössä ei ole nimenomaisesti johdannaissopimuksia koskevaa laintasoista sääntelyä, eikä olemassa olevia säännöksiä voida pitää kaikilta osin kattavina. Esimerkiksi käsitettä "suojaaminen" ei ole säännelty lain tasolla lainkaan. Valiokunta pitää näistä syistä hallituksen esityksessä ehdotettuja lisäehtoja perusteltuina ainakin näin ensivaiheessa. Jos asetetut rajaukset osoittautuvat käytännössä aiheettoman tiukoiksi, sääntelyä pitäisi valiokunnan mielestä tarkistaa tarpeen mukaan. Suotavaa ei ole esimerkiksi se, että pitempien optioiden markkinat siirtyvät kokonaan Suomesta ulkomaille.

Realisoitumattomat arvostuserät (5, 8, 27 e ja 51 §)

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kaupankäyntivarastoon kuuluvan omaisuuden realisoitumattomat arvonnousut ja arvonalenemiset luetaan sen verovuoden tuotoksi ja kuluksi, jona arvonne muutokset on kirjattu kirjanpidossa. Säännös koskisi myös sen verovuoden arvostuseriä, jonka aikana johdannaissopimus päättyy tai suljetaan tai omaisuus myydään. Arvonne muutokset vaikuttaisivat myös säännöksessä tarkoitettujen arvopapereiden ja saamistodistusten poistamattomaan hankintamenuun.

Säännökset supistavat huomattavasti ehdotetun 27 d §:n soveltamisalaa. Ne koskevat yhtiöitä, jotka joutuvat noudattamaan kirjanpidossaan luottolaitostoiminnasta annettua lakia tai vastaavia periaatteita. Näitä ovat luottolaitosten lisäksi mm. sijoituspalveluyrityksiin lukeutuvat markkinatakaajat. Säännöksiä esitetään sovellet-

taviksi yhtenäisyyden vuoksi myös Suomessa toimiviin ulkomaisiin luotto- ja rahoituslaitoksiin.

Uudistuksen taustalla on luottolaitostoiminnasta annetun lain 4 luvun 36 §:n muutos vuonna 1997 (1340/1997). Sen mukaan luottolaitoksen kaupankäyntivarasto arvostetaan tilinpäätöksessä käypään arvoon eli todennäköiseen luovutushintaan. Tilikauden tuotoksi tai kuluksi kirjataan sen lisäksi, mitä kirjanpitolaissa säädetään, säännöksessä tarkoitettujen arvopapereiden tilinpäätöshetken todennäköisen luovutushinnan ja edellisen tilinpäätöksen mukaisen kirjanpitoarvon erotus. Jos arvopaperi on hankittu tilikauden aikana, erotus lasketaan sen hankintamenon perusteella. Toisiaan suojaavien erien arvomuutoksia ei kuitenkaan merkitä tilikauden tuotoiksi eikä kuluiksi tuloslaskelmaan. Yritysten on tullut soveltaa uusia arvostusperiaatteita vuodesta 2001 alkaen, mutta niitä on voitu soveltaa siirtymäsäännöksen nojalla jo tilikausina 1998—2000.

Hallituksen esityksessä ehdotettu sääntely vastaa pääosin luottolaitostoiminnasta annettua laissa säädettyä kaupankäyntivaraston kirjanpitokäsittelyä. Se laajentaa kuitenkin merkittäväällä tavalla verotuksessa voimassa olevia tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevia keskeisiä periaatteita, joiden mukaan yleensä vain realisoituneet tulot tai menot ja menetykset ovat veronalaisia tai vähennyskelpoisia. Koska säännökset ovat poikkeuksellisia elinkeinoverotuksessa, niillä ei ole hallituksen esityksen mukaan laajempaa tulkinta- tai muuta vaikutusta. Niitä on tarkoitettu kuitenkin soveltaa ensisijaisina säännöksinä niihin verovelvollisiin, joita ne koskevat.

Esitetyt muutokset koskevat hallituksen esityksen mukaan lähinnä luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vaihto-omaisuuteen lukeutuvaa, lyhytaikaisesti omistettua likvidiä omaisuutta, jolle on löydettävissä markkinaehtoinen arvo. Muutoksen arvioidaan vaikuttavan käytännössä siten, että säännöksissä tarkoitettut tuotot ja kulut ovat veronalaisia tai vähennyskelpoisia nykyistä aikaisemmin. Lyhytaikaisissa sopimusjärjestelyissä, esimerkiksi markkinatakaajilla,

preemion verovuosi saattaa olla sama kuin option asettamisvuosi.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on kiinnitetty huomiota pääasiassa optioiden preemioiden verokohteluun sekä uusien säännösten voimaantuloon. Luottolaitoksia ja sijoituspalveluyrityksiä koskevat erityissäännökset ovat jääneet vähemmälle huomiolle. Niiden osalta on pidetty yleisesti hyvänä arvomuutosten yhdenmukaista käsittelyä verotuksessa ja kirjanpidossa. Tätä kehitystä on pidetty mm. lainsäädäntöpoliittisesti perusteltuna.

Eräät asiantuntijat ovat pitäneet uusia säännöksiä periaatteellisesti suurena muutoksena ja katsovat, että poikkeamat pitäisi perustella ja rajata verovelvollisten oikeusturvan vuoksi erityisen hyvin. Huomiota on kiinnitetty myös siihen, että tähänastiset poikkeamat realisoituneen tulon verotukseen ovat perustuneet vapaaehtoisuuteen, toisin kuin nyt esitetään. Realisoitumattoman tulon tuloutusajankohdalla voi kuitenkin olla suuri merkitys yksittäisen verovelvollisen kannalta. Lisäksi verotuksellisen lopputuloksen ratkaisee käytännössä sattumanvarainen tekijä eli tilikauden päättymishetken markkinatilanne. Ehdotettua sääntelyä on pidetty kuitenkin hyväksyttävänä, koska se kohdistuu vain rajattuun rahoitusalan ammattilaisten joukkoon. Lisäksi on edellytetty, että poikkeussääntelyä tulkitaan epäselvissä tilanteissa esimerkiksi kaupankäyntivaraston käsitteen osalta ahtaasti ja että sääntelyn piiriin kuuluisivat mm. markkinahintaan liittyvien näyttövaikeuksien vuoksi vain sellaiset omaisuuserät, joille on olemassa yksiselitteinen käypä hinta, joka on määräytynyt luotettavasti likvideillä markkinoilla.

Valiokunta yhtyy edellä esitettyihin näkemyksiin ja toteaa, että erityissäännöksiä tulee tulkita myös yleisten laintulkintaperiaatteiden nojalla suppeasti. Valiokunta katsoo lisäksi, ettei tässä yhteydessä ole aiheellista ottaa erityistä kantaa asiantuntijakuulemisessa esille tulleisiin näyttötaakkaa koskeviin kysymyksiin. Hallinto-oikeudessa on ollut pitkään hyväksytty periaate, jonka mukaan, jos ei muuta säädetä, näytön esittää se, jolla on siihen parhaat edellytykset.

Voimaantulo

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa suurin huomio on kohdistunut uusien säännösten voimaantuloon. Lähes kaikki asiantuntijat ovat pitäneet perusteltuna sitä, että säännökset saate-taan voimaan takautuvasti. Näkemykset ovat eronneet lähinnä sen suhteen, keihin ja kuinka pitkältä ajalta takautuvuus ulottuisi. Esitettyjen vaihtoehtojen mukaan säännökset tulisi ulottaa koskemaan joko kaikkia verovelvollisia vuodes-ta 1996 tai vuodesta 1998 niitä verovelvollisia, jotka ovat ryhtyneet tuolloin soveltamaan luotto-laitostoiminnasta annetun lain 36 §:n uusia sään-nöksiä siirtymäsäännöksen nojalla. Eräissä kan-nanotoissa on ehdotettu käytännön syistä, että takautuvuus koskisi vain niitä verovelvollisia, joilla on parhaillaan vireillä optioiden premioi-ta koskevia verotustoimenpiteitä.

Vaatimuksia on perusteltu sillä, että optioi-den premioiden etupainotteisen verotuksen pe-rusteena oleva korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 1990 B 511 ei ole ollut yleisesti tiedossa. Ratkaisun tunteneet asiantuntijat ovat arvostelleet päätöstä voimakkaasti jo viime vuosi-kymmenellä alan kirjallisuudessa ja koulutus-tilaisuuksissa. Vaikka päätöstä pidettäisiinkin prejudikaattina, se kattaa asiantuntijoiden mu-kaan vain osan johdannaisiin liittyvistä verotus-ongelmista. Epäselvää on esimerkiksi se, kos-keeko päätöksen prejudikaattivaikutus myös markkinatakaustoimintaa tai onko lopputule-mian kannalta merkitystä sillä, käytetäänkö op-tioita suojaus- vai spekulatiotarkoituksessa. Oi-keustilaa on pidetty siten monelta osin epäselvä-nä.

Asiantuntijoiden mukaan korkeimman hallin-to-oikeuden päätöksessä omaksuttu ratkaisulinja voi johtaa nykyisissä olosuhteissa sovellet-tuna kohtuuttomiin lopputuloksiin. Se on joka tapauksessa ristiriidassa elinkeinoverolain yleis-ten periaatteiden kanssa. Soveltamiskäytännön vaikutuksia esimerkiksi markkinatakaajiin on pidetty niin rajuina, että sillä on vaikutusta koko alan toimintaedellytyksiin. Lisäksi verotuskäy-täntö on ollut kirjavaa, ja viime kädessä Vero-hallituksen yksittäisessä asiassa vuonna 2001 antama lausunto sekä tuore, 16.9.2002 päivätty

ohje ovat antaneet aiheen olettaa, että etupainot-teisesta verotuksesta on luovuttu.

Valiokunnan kuulemat verohallinnon edusta-jat ovat puolestaan pitäneet kauaksi taaksepäin ulottuvia säännöksiä vaikeina toteuttaa käytän-nössä mm. viime vuosina toteutettujen laajojen yritysjärjestelyiden ja verotuksiin liittyvien lu-kuisten seurannaismuutosten vuoksi. Takautu-vaa verotusta on pidetty ongelmallisena myös verovelvollisten tasapuolisen kohtelun kannal-ta. Osa yrityksistä on ilmoittanut premiotuotot alunperin asettamisvuoden tuloina, jollaisina ne on myös verotettu. Esimerkiksi Konsernivero-keskuksessa ja Uudenmaan veroviraston yritys-verotoimistossa aikanaan annetut verotusohjeet ovat lähteneet yksiselitteisesti siitä, että pree-mioiden tuloutus tapahtuu korkeimman hallinto-oikeuden kannanoton mukaisesti. Verotuskäy-tännön erot johtuvat siitä, ettei tuloutuksia ole aina tutkittu valmistelun yhteydessä.

Valiokunta on päätyntä saamansa selvityksen perusteella siihen, ettei esityksen voimaantulo-säännöstä ole syytä muuttaa muuta kuin siltä osin kuin se koskee aikaa, jonka kuluessa vaati-mus verovuodelta 2001 on esitettävä. Valiokun-ta esittää, että aikaraja ulotetaan huhtikuun lop-puun vuonna 2003.

Valiokunnan esittämä kanta perustuu ensin-näkin siihen, että kaikkia verovelvollisia on koh-deltava tasapuolisesti. Tämä merkitsee valio-kunnan mielestä sitä, että takautuvan menette-lyn tulisi koskea kaikkia verovelvollisia yhtäläi-sesti. Verotuksen jälkikäteinen säätely, jossa ve-rokohtelu riippuisi esimerkiksi neljä vuotta sit-ten tehdyistä puhtaasti kirjanpidollisista valin-noista, on arveluttava myös siltä perustuslailli-selta kannalta, että veroista on säädettävä lailla. Se ei täytä ainakaan hyvältä verojärjestelmältä edellytettävää ennakoitavuuden vaatimusta. Myös muut esitetyt vaihtoehdot kohtelisivat ve-rovelvollisia eri tavoin ja varsin sattumanvarais-ten perusteiden nojalla. Valiokunta ei pidä niitä sen vuoksi toteuttamiskelpoisina.

Valiokunta katsoo toiseksi, että säännösten ulottaminen kaikkiin verovelvollisiin on tosi-asiallisilta seuraamuksiltaan ennakoimaton niin verovelvollisten kuin veronsaajienkin kannalta.

Jo yksin verotuksen kohdentaminen oikeamääräisenä oikeaan verovelvolliseen voisi olla joissakin tilanteissa tosiasiaa mahdotonta. Lisäksi veronoikaisusta aiheutuvien seurannaismuutosten vaikutukset olisivat laajat ja vaikutukset mm. yhteisökorkoihin merkittäviä. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan palautettavien verojen määrät olisivat varsin suuria, kun otetaan huomioon, että yksistään Konserniverokeskuksessa verotettavien yhtiöiden arvioidaan saaneen preemioita asetetuista optioista yli 168 miljoonaa euroa vuonna 2000.

Kolmantena perusteena valiokunta on arvioinut takautuvan lainsäädännön tarpeellisuutta ylipäänsä. Vaatimus vaikuttaa valiokunnan mielestä ylimitoitetulta siihen nähden, että tosiasialliset ongelmat rajoittuvat käytännössä vain yksittäisiin verovelvollisiin. Saadun selvityksen mukaan esimerkiksi markkinatakaustoiminnan edellyttämiä toimituksia on voimassa tällä hetkellä alle 10 ja näistäkin vain yhden yhtiön toiminta koostuu yksinomaan markkinatakauksesta. Muut yhtiöt ovat voineet pulveroida etupainotteisesta verotuksesta aiheutuvat seuraamukset suuren kokonsa ja monipuolisen toimintansa vuoksi. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on todettu tältä osin mm., että sikäli kuin on ollut kysymys hyvin suurista markkinoilla toimivista yrityksistä, joiden toiminnasta optioiden asettaminen käsittää vain pienen osan, ei etupainotteinen tuloutus ole johtanut välttämättä muuhun kuin verojen maksuun vuotta aiemmin kuin muutoin olisi ollut asian laita. Sikäli kuin tällaisilla yrityksillä on ollut vanhoja tappioita käytettävänä, ei tuloutus ole johtanut muuhun kuin näiden tappioiden hyödyntämiseen vuotta aiemmin kuin muutoin. Valiokunnan mielestä käytännön tarvetta laajamittaiseen, kaikkia koskevaan ja useita vuosia taaksepäin ulottuvaan takautuvaan lainsäädäntöön ei ole.

Veronhuojennus

Verohallitus katsoi keväällä 2001 yksittäiseen asiaan antamassaan lausunnossa, että preemiotulo muodostuu lopulliseksi vasta silloin, kun johdannaisopimuksen kohde-etuus luovutetaan, positio suljetaan tai optio raukeaa. Se pää-

tyi siis erilaiseen tulkintaan kuin korkein hallinto-oikeus prejudikaattiratkaisussaan. Verohallitus on todennut lisäksi vastikään antamassaan ohjeessa (Dnro 2263/345/2002, 16.9.2002), että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukaisia verotuspäätöksiä on tehty verovirastoissa vaihtelevasti. Eräissä tapauksissa verotus on toimitettu nyt esitetyn uuden tulkintalinjan mukaisesti, toisissa asiaa ei ole tutkittu lainkaan. Verohallituksen selvityksen mukaan verohallinnossa ei ole vakiintunutta ja yhtenäistä tulkintakäytäntöä korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisusta huolimatta.

Verohallituksen tehtävänä on edistää yhtenäistä verotuskäytäntöä ja ohjata hallintoa. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on katsottu, että Verohallituksen kannanottoja tältä ja viime vuodelta ei ole perusteita sivuuttaa, kun oikeustilaa arvioidaan. Valiokunta katsoo sen vuoksi, että oikeustila ja verotuskäytäntö ovat saattaneet olla yksittäisen yhtiön kannalta siinä määrin epäselvät, että erehtyminen on ollut mahdollista. Seuraamukset tästä saattavat olla yhtiön toimintaedellytysten kannalta yksittäistapauksissa kohtuuttomat.

Valiokunta on halunnut säännösten takautvaa voimaantulota pohtiessaan selvittää myös muita mahdollisuuksia lieventää erityisesti verotuskäytännön epäselvyydestä aiheutuneita ongelmia. Tässä mielessä se on kuullut mm. Verohallituksen pääjohtajaa. Saamansa selvityksen perusteella valiokunta haluaa poikkeuksellisesti korostaa niitä huojennusmahdollisuuksia, joista säädetään verotusmenettelylain 88 §:ssä. Vapautus voidaan myöntää säännöksessä tarkemmin lueteltujen erityistilanteiden lisäksi myös silloin, kun veron periminen on erityisestä syystä ilmeisen kohtuutonta. Myönnettävä vapautus koskee suoraan lain nojalla myös verolle perittäviä erilaisia viivästysseuraamuksia. Verohallituksen pääjohtajan mukaan tätä säännöstä voidaan soveltaa kohtuuttomien tilanteiden välttämiseksi myös optiopreemioita koskevilla verotustapauksissa. Soveltamisessa tulee ottaa toisaalta huomioon verovelvollisten tasapuolinen kohtelu niin, ettei huojennus johda muita parempaan asemaan. Valiokunta katsoo tämän vuoksi,

että verovelvollisten oikeusturva voidaan taata riittävässä määrin olemassa olevan lainsäädännön turvin.

Lainsäädännön ajantasaisuus

Valiokunta kiinnittää lopuksi huomiota lainsäädäntötyön ajantasaisuuden tarpeeseen. Erityisalojen, kuten rahoitusalan, kehityksen kannalta on tärkeää, että valtiovarainministeriö seuraa alalla tapahtuvaa kehitystä ja ryhtyy nopeasti tarvittaviin uudistustoimiin. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on tuotu esiin monia, esi-

merkiksi warrantteihin liittyviä erityiskysymyksiä, jotka kaipaavat edelleen lainsäädännöllistä selkiinnyttämistä.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta kunnioittavasti ehdottaa,

että lakiehdotus hyväksytään muutoin hallituksen esityksen mukaisena paitsi voimaantulosäännös muutettuna (Valiokunnan muutosehdotus).

Valiokunnan muutosehdotus

Voimaantulosäännös
(1—5 mom. kuten HE)
Vaatimus mainittujen säännösten soveltamisesta verovuoden 2001 verotuksessa on esitettä-

vä vuoden 2003 huhtikuun loppuun mennessä. Vaatimuksen tulee koskea kaikkia säännöksiä, joita voidaan edellä tarkoitetulla tavalla soveltaa vuoden 2001 verotuksessa.

Helsingissä 12 päivänä marraskuuta 2002

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Maria Kaisa Aula /kesk
vpj. Kari Rajamäki /sd
jäsen. Olavi Ala-Nissilä /kesk
Pirjo-Riitta Antvuori /kok
Reijo Laitinen /sd
Hanna Markkula-Kivisilta /kok
Tuija Nurmi /kok
Mauri Pekkarinen /kesk
Virpa Puisto /sd (osittain)
Ola Rosendahl /r
Anni Sinnemäki /vihr

Sakari Smeds /kd
Irja Tulonen /kok (osittain)
Marja-Liisa Tykkyläinen /sd
Jukka Vihriälä /kesk
vjäs. Kari Kantalainen /kok
Mikko Kuoppa /vas
Pertti Mäki-Hakola /kok (osittain)
Iivo Polvi /vas
Jussi Ranta /sd (osittain)
Anu Vehviläinen /kesk.

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.