

Asia: VN/12919/2024

## **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi eräiden suurten ilmastoneutraaliin talouteen tähtäävien investointien verohyvityksestä**

### Lausunnonantajan lausunto

#### **Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi eräiden suurten ilmastoneutraaliin talouteen tähtäävien investointien verohyvityksestä (jäljempänä "HE-luonnos" ja laki eräiden suurten ilmastoneutraaliin talouteen tähtäävien investointien verohyvityksestä jäljempänä "investointihyvityslaki"). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

#### 1. Johdanto

Asianajajaliiton oikeuspoliittisen työn lähtökohtana on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Asianajajaliitto pyrkii näin ollen painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen ja oikeusturvaan liittyviä näkökulmia.

Verotuksen alalla oikeusvaltioperiaate ilmenee erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksina. Oikeusvaltioperiaatteen ilmentymänä voidaan pitää myös perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla.

#### 2. Investointihyvityslain tausta

HE-luonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden suurten ilmastoneutraaliin talouteen tähtäävien investointien verohyvityksestä ("investointihyvitys"). Investointihyvitys toteutetaan siten,

että se täyttää EU:n tilapäisten valtiontukipuitteiden (Euroopan komission tiedonannossa Valtiontukitoimenpiteitä koskevista tilapäisistä kriisi- ja siirtymäpuitteista talouden tukemiseksi Venäjän hyökättyä Ukrainaan 2023/C 101/03, jäljempänä "Kriisipuitteet") asetetut edellytykset. Kyseessä on uusi kohdennettu verotuki, joka on EU-oikeuden näkökulmasta valtiontukea. Investointihyvitykseen olisi oikeutettu yhtiö, joka toteuttaisi Suomessa investointihyvityslain soveltamisalaan kuuluvan suuren ilmastoneutraaliin talouteen tähtäävän investoinnin, jonka tukielpoiset investointikustannukset olisivat vähintään 50 miljoonaa euroa.

HE-luonnoksen mukaan investointihyvitys vähennettäisiin yhtiön maksettavaksi tulevasta yhteisöverosta ennen veron maksuunpanoa. Investointihyvityksen määrä olisi 20 prosenttia investointikustannuksista. Hyvityksen enimmäismäärä olisi 150 miljoonaa euroa yhtiötä kohden. Konserneissa hyvityksen enimmäismäärä laskettaisiin konsernikohtaisesti.

Oikeutta investointihyvitykseen tulisi esityksen mukaan hakea etukäteen ja oikeus hyvitykseen tulisi olla myönnettynä vuoden 2025 loppuun mennessä. Oikeutta investointihyvitykseen tulisi hakea ennen investointia koskevien töiden alkamista eli hyvitykseen olisivat oikeutettuja vain uudet investointihankkeet.

Valtionapuviranomaisena investointihyvityksessä olisi Innovaatorahoituskeskus Business Finland, joka myöntäisi oikeuden hyvitykseen sekä valvoisi hankkeiden toteutumista. Investointihyvityksen käyttö toteutettaisiin yhteisöjen tuloverotuksen yhteydessä ja sen toteutuksesta vastaisi Verohallinto.

Ehdotettu investointihyvitys on valtiontukioikeudellisesti Euroopan komissiolle ilmoitettava ja komission etukäteisvalvonnan alainen tuki. Sääntelyn voimaantulo edellyttää sitä, että komissio hyväksyy investointihyvityksen sisämarkkinoille sopivaksi valtiontueksi.

### 3. Yleistä

Asianajajaliitto pitää yleisesti ottaen hyvänä, että kotimaisten yritysten toimintaedellytyksiä pyritään parantamaan Kriisipuitteiden sallimissa rajoissa. Investointihyvityksen voidaan katsoa edistävän tätä päämäärää.

### 4. Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

s

#### 4.1 Konsernin määritelmä

Asianajajaliitto tuo esiin, että HE-luonnoksessa omaksuttu konsernin määritelmä on ristiriidassa valtiontukioikeudellisen yrityksen käsitteen kanssa, joka voi olla investointihyvityslain ehdotettua 2 §:n 1 momentin 3 kohdan sisältämää konsernin määritelmää laajempi.

Investointihyvityslain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan konsernilla tarkoitetaan yhtiöitä, jotka ovat konserniyhteydessä toisiinsa sillä perusteella, että toisella yhtiöllä on toisessa yhtiössä määräysvalta tai kolmannella yksiköllä on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta molemmissa yhtiöissä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla. HE-luonnoksen mukaan konsernin määritelmä vastaavasti kattaa yhtiöt, jotka ovat toisiinsa etuyhteydessä saman säännöksen perusteella.

Kriisipuitteissa tai vuoden 2022 suuntaviivoissa ei ole omaa määritelmää yritykselle tai yritysryhmälle. Investointihyvityslaisissa on kuitenkin kyse edellä kuvatulla tavalla valtiontuesta ja tällöin ”yrityksen” käsite on Asianajajaliiton käsityksen mukaan määriteltävä vastaavasti kun muussa valtiontukioikeudessa. Yrityksen käsitettä on kuvattu asianmukaisesti toisaalla HE-luonnoksessa (7 § yksityiskohtaiset perustelut):

”Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että yhtiön kuuluessa konserniin, investointihyvityksen enimmäismäärä laskettaisiin konsernikohtaisesti. Tämä johtuu valtiontukioikeudellisesta arvioinnista, jossa tuettavana yrityksenä lähtökohtaisesti pidetään koko konsernia kokonaisuutena. Valtiontuen käsitetiedonannon jakson 2.1. kohdan 11 mukaan useaa erillistä oikeushenkilöä voidaan pitää yhtenä taloudellisena yksikkönä valtiontukisääntöjä sovellettaessa. Kyseinen taloudellinen yksikkö muodostaa tällöin tarkasteltavan yrityksen. Unionin tuomioistuin on katsonut oikeuskäytännössään, että taloudellisen yksikön muodostumisen arvioinnissa olennaisia ovat olemassa olevat määräysvaltaan oikeuttavat omistusosuudet ja muut toiminnalliset, taloudelliset tai hallinnolliset yhteydet. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että yksikön, joka omistaa määräysvaltaan oikeuttavia osuuksia yhtiöstä ja joka käyttää tosiasiallisesti tätä määräysvaltaa osallistumalla välittömästi tai välillisesti yhtiön hallintointiin, on katsottava osallistuvan määräysvallassaan olevan yrityksen taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.”

Edellä sanotun perusteella yrityksen määritelmä voi valtiontukioikeudellisesti täytyä muun muassa muiden toiminnallisten, taloudellisten tai hallinnollisten yhteyksien kautta. Asianajajaliitto tuo esiin, että tätä suppeampi konsernin määritelmä investointihyvityslaisissa voi johtaa investointihyvityksen myöntämiseen sellaiselle yritykselle, jolle sitä ei olisi kiellettyä valtiontukena voitu myöntää. Näin ollen myös investointihyvityslain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisessa konsernin määritelmässä tulisi viitata valtiontukioikeudelliseen arviointiin.

EU:n valtiontukisääntöjen mukainen valtiontuen käsite perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan 1 kohtaan ja on siten suoraan sovellettavaa EU:n primäärioikeutta. Valtiontukisääntelyn vastaisen tuen myöntäminen voi johtaa Suomen valtiolle velvoitteeseen periä kielletty valtiontuki takaisin. Jotta mahdolliselta valtiontuen takautuvalta

takaisinperinnältä Investointihyvityslakia asianmukaisesti noudattaneilta verovelvollisilta vältytään ja jotta laki on investointihyvityksen myöntämisedellytyksiä yritystasolla tarkasteltaessa mahdollisimman selvä, tulee konsernin määritelmä säätää Investointihyvityslaisissa vakiintuneen valtioneuvoston päätöksen mukaiseksi.

#### 4.2 Investointihyvityksen perusteeksi hyväksyttävät kustannukset ja alaraja

Asianajajaliitto esittää, että investointihyvityslain 24 §:n 1 momenttiin perustuvaa Investointirahoituskeskus Business Finlandin jälkikäteisvalvontaa lievennettäisiin investointihyvityksen euromääräisen alarajan osalta, siten, että kyseisen alarajan soveltamista päätöksen keskeyttämis- tai takaisinperintäperusteena rajoitettaisiin.

Investointihyvityksen myöntämisen yhdeksi edellytykseksi on asetettu, että hankkeen hyväksyttävät investointikustannukset ovat vähintään 50 miljoonaa euroa. Asianajajaliitto pitää asianmukaisena, että lakiehdotuksessa on huomioitu verotukselta vaadittava tarkkarajaisuuden vaatimus, minkä vuoksi suuri investointi on päädytty määrittelemään säätämällä euromääräisestä soveltamiskynnyksestä eikä laadullisin kriteerein.

Asianajajaliitto ilmaisee kuitenkin huolensa, että suurten investointien toteuttajien näkökulmasta euromäärään sidottu soveltamiskynnys voi aiheuttaa haasteita ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta, jos hankkeen arvioidut kustannukset ovat alun perin investointihyvitystä haettaessa ylittäneet 50 miljoonaa euroa, mutta esimerkiksi kustannussäästöjen seurauksena lopulliset hyväksyttävät kustannukset laskevatkin alle 50 miljoonan euron. Tällainen tilanne voisi esimerkiksi tulla käsille, jos investointihyvityshakemukseen puoltavan päätöksen saanut yritys toteuttaisikin hankkeen osittain omaa työvoimaa hyödyntäen katsoessaan tämän tulevan edullisemmaksi verrattuna ulkoistamiseen, koska HE-luonnoksessa palkkakustannukset on ehdotettu rajattavaksi hyväksyttävien kustannusten ulkopuolelle.

Investointihyvityslain varsin monimutkaisen sääntelyn piiriin hyväksytyt kustannukset voivat muutenkin käytännössä olla verovelvolliselle hankalia määrittää etukäteisesti täydellä tarkkuudella. Alarajan jälkikäteinen soveltaminen investointiin, joka on muilta osin hyväksytty investointihyvitykseen oikeuttavaksi olisi näin ollen verotuksen ennakoitavuuden kannalta ongelmallista. Toisaalta alarajan soveltamista voitaisiin painottaa lähtökohtaisesti hakemusvaiheessa, jossa Investointirahoituskeskus Business Finlandilla on samalla mahdollisuus varmentaa hakemuksen perusteena olevan kustannusarvion asianmukaisuus. Niissä tapauksissa, joissa kyse ei myöskään tosiasiallisesti ole alarajavaatimuksen kiertämisestä, voitaisiin Asianajajaliiton näkemyksen mukaan hakemusvaiheen etukäteistä ratkaisua alarajan täyttymisestä pitää riittävänä investointihyvityksen myöntämiseksi.

Alarajavaatimuksen tiukka jälkikäteisvalvonta saattaisi lisäksi johtaa verovelvollisille vääriin kannustimiin investointihankkeiden kokonaiskustannusten hallinnan ja optimoinnin näkökulmasta. Hankkeiden mahdollisimman tehokkaan ja ennakoitavan toteutuksen kannalta palkkojen kategorista rajausta hyväksyttävien investointikustannusten perusteeksi tulisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan myös vielä harkita. Tämä tarjoaisi verovelvollisille mahdollisuuden toteuttaa investointihankkeet mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla ja lieventäisi ehdotetun sääntelyn mahdollista epäneutraliteettia omien työntekijöiden palkkaamisen ja ulkopuolisilta palveluntarjoajilta hankittujen ostopalveluiden välillä.

#### 4.3 Investointihyvityksestä päättäminen ja myöntämisedellytyksiä koskeva muutoksenhaku

Asianajajaliitto toteaa, että investointihyvityksen myöntämistä koskeviin hakemuksiin liittyvien oikaisuvaatimusten sekä valitusten käsittelystä Investointihyvityslain mukaisen määräajan puitteissa tulisi säätää erikseen.

Kriisipuitteisiin sisältyvä määräaika ja siitä seuraava investointihyvityslain 23 §:n mukainen määräaika investointihyvityksen myöntämiselle päättyy 31.12.2025. Määräaika on Investointihyvityslain todennäköisen voimaantuloaikataulun sekä lakiin sisältyvän hakemusmenettelyn näkökulmasta lyhyt. Investointihyvityslaki ei sisällä erityisiä säännöksiä muutoksenhausta eikä HE-luonnos ei suoraan ota kantaa muutoksenhakuun liittyviin näkökohtiin.

Investointihyvityslain 24 §:n 4 momentin mukaan investointihyvitystä koskevan asian käsittelyyn Rahoituskeskuksessa sovelletaan valtionavustuslakia. Valtionavustuslain 34 §:n perusteella valtionapuviranomaisen päätökseen saa vaatia oikaisua. Oikaisuvaatimuksesta säädetään hallintolaissa. Muutoksenhausta hallintotuomioistuimeen säädetään oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa.

Innovaatorahoituskeskus Business Finlandin päätöksestä investointihyvityksen myöntämisestä tai sen hylkäämisestä voi edellä selostetun perusteella hakea oikaisua. Oikaisuvaatimukseen saatavasta päätöksestä voi valittaa hallintotuomioistuimeen. Ottaen huomioon edellä mainittujen muutoksenhakuprosessien todennäköinen kesto suhteessa Investointihyvityslain mukaiseen määräaikaan, ei muutoksenhakureitti käytännössä tule useimmissa tapauksissa olemaan tehokas, ellei muutoksenhakuasioiden nopeutetusta käsittelystä säädetä erikseen.

Lisäksi hakemusten käsittelyssä tulisi ottaa huomioon tehokkaiden oikeussuojakeinojen puute ja epäselvissä tapauksissa ratkaista asia hakijan kannalta edullisesti sillä Innovaatorahoituskeskus Business Finlandilla on toimivalta valvoa myöntämisedellytysten olemassaoloa lain 24 §:n perusteella myös jälkikäteisesti.

#### 4.4 Investointihyvitys ja muutoksenhaku verotusmenettelyssä

Investointihyvityslakiin olisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan aiheellista sisällyttää mahdollisuus verovelvolliselle vaatia investointihyvityksen vähentämistä myös verotuksen oikaisun yhteydessä. Vastaavasti olisi aiheellista säätää erikseen myös investointihyvityksen muuttamisesta korkeintaan maksettavaa veroa vastaavaksi, kun verovelvollisen veronalainen tulo verotuksen oikaisun seurauksena pienenee.

Investointihyvityslain 26 §:n mukaan investointihyvitys vähennetään yhtiön vaatimuksesta sen tuloverosta. Lain 29 §:n 1 momentin perusteella investointihyvityksen vähentämistä on vaadittava kirjallisesti. Vaatimus on tehtävä yhtiön veroilmoituksella tai Verohallinnon vahvistamaa lomaketta käyttäen. 2 momentin perusteella vaatimus investointihyvityksen vähentämisestä on jätettävä samassa määräajassa, kuin veroilmoitus on annettava.

Edellä selostetuissa säännöksissä tai HE-luonnoksessa ei ole otettu kantaa tilanteeseen, jossa verovelvollisen veronalaiseen tuloon kohdistuu jälkikäteinen oikaisu, jonka johdosta verovelvollisella olisi edellytykset vaatia suurempaa vähennystä investointihyvityksen perusteella kuin veroilmoitusta annettaessa. Lain sanamuoto antaa ymmärtää, että tällainen vaatimus olisi tehty 29 §:n mukaisen määräajan jälkeen.

Edellä sanotun perusteella verotuksen oikaisu voisi johtaa tilanteeseen, jossa verovelvollinen joutuu tulon lisäyksen seurauksena maksamaan yhteisöveroa, vaikka tällä olisi ollut investointihyvitystä käytettävissään. Vastaavasti, jos verovelvollisen veronalainen tulo oikaisun seurauksena pienenee, alkuperäisen suuruksena vähennetty investointihyvityksen vähentämättä jäävä osa ilmeisesti menetetään. Kumpikin kuvattu tilanne heikentää verotuksen ennakoitavuutta verotuksen oikaisutilanteissa.

Investointihyvityslaisissa ei ole yleisen verotusmenettelyn osalta viittausta verotusmenettelystä annettuun lakiin. Viimeksi mainitun säännöksen 1 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan lakia verotusmenettelystä sovelletaan kuitenkin yhteisön tulon perusteella suoritettavaan veroon. Kun investointihyvitys vähennetään yhteisön tuloverosta, voitaneen myös investointihyvityslain mukaiseen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun soveltaa verotusmenettelystä annettua lakia. Asiasta olisi kuitenkin Asianajajaliiton näkemyksen mukaan suositeltavaa säätää erikseen investointihyvityslaisissa.

Vertailun vuoksi, vastaava mahdollisuus oikaista vaadittua hyvitystä on ulkomailla suoritettun veron hyvittämisen osalta sisällytetty kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (ns. menetelmälaki) 8 §:ään, jonka 3 momentti sisältää myös muutoksenhauksen osalta viittauksen verotuksen oikaisua koskeviin säännöksiin. Vastaava ratkaisu olisi perusteltu myös investointihyvityksen osalta.

#### 4.5 Vahvistettuja tappioita koskevien tuloverolain säännösten soveltaminen investointihyvitykseen

Investointihyvityksen käytettävissä oleva määrä ja sen vähennysoikeuteen mahdollisesti kohdistuvat rajoitukset olisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan aiheellista sisällyttää kunkin verovelvollisen verotuspäätökselle.

Investointihyvityslain 27 §:ssä säädetään omistajanvaihdosten vaikutuksesta investointihyvityksen vähentämiseen ja 28 §:ssä vastaavasti yritysjärjestelyiden vaikutuksesta. Säännökset viittaavat tuloverolain 122 §:ään sekä 123 ja 123 a §:iin. Ehdotetun sääntelyn pohjalta investointihyvitykseen soveltuu sama sääntely kuin vahvistettuihin tappioihin. Investointihyvityksen vähentäminen voi omistajanvaihdoksen myötä muodostua poikkeusluvanvaraiseksi vahvistettuja tappioita vastaavasti. Lisäksi ne voivat siirtyä yhteisöltä toiselle yritysjärjestelyiden seurauksena joko kokonaan tai osittain.

Ottaen huomioon, että tuloverolain perusteella vahvistettuihin tappioihin kohdistuvat vähennysoikeuden rajoitukset ja niiden siirtyminen yritysjärjestelyissä toteutuvat suoraan viran puolesta ja että toisaalta investointihyvityksen vähentämiseen vahvistetuista tappioista poiketen edellytetään verovelvollisen vaatimusta, turvaisi investointihyvitystä koskevien tietojen esittäminen verotuspäätöksellä verovelvollisen asemaa, kun tämä vaatii investointihyvityksen vähentämistä. Tällöin verovelvollisen kannalta olisi mahdollisimman selvää, mihin määrään investointihyvityksen vähennyksiä hän on kunakin verovuonna oikeutettu.

Investointihyvityksen vähennysoikeuden pitkän keston vuoksi verovelvollisten verotuksen ennakoitavuutta korostaisi se, että investointihyvityksen määrä ja mahdolliset rajoitukset olisivat helposti seurattavissa.

#### 4.6 Innovaatorahoituskeskus Business Finlandin tarkemmat määräykset ja ohjeistus

Ehdotettu investointihyvityslaki on hyvin seikkaperäinen ja lakiteksti sisältää useita mahdollisesti monitulkintaisia käsitteitä ja elementtejä sekä viittauksia muuhun sääntelyyn. Ottaen huomioon Innovaatorahoituskeskus Business Finlandille investointihyvityslain 22 §:n nojalla annetun valtuutuksen antaa tarkempia määräyksiä hyvitystä koskevan hakemuksen määräajasta, hakemuksella annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta, voidaan investointihyvityksen hakemisen kannalta keskeisten vaatimusten sisältöä täsmentää kyseisissä määräyksissä. Verotuksen ennakoitavuuden kannalta olisi kuitenkin hyvä, että kyseiset määräykset ja mahdollinen muu Innovaatorahoituskeskus Business Finlandin ohjeistus olisi mahdollisimman kattava ja verovelvollisten käytössä mahdollisimman aikaisessa vaiheessa.

## 5. Investointihyvityksen myöntämistä koskevien hakemusten käsittelyn julkisuus

Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 1 §:n mukaisesti viranomaisten asiakirjat ovat julkisia, jollei tässä tai muussa laissa toisin säädetä. Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 1 §:n mukaan lakia sovelletaan Verohallinnolle verotusta varten annettuihin ja Verohallinnossa laadittuihin yksittäistä verovelvollista koskeviin asiakirjoihin. Kun investointihyvityksen hakemista varten annettavat tiedot annetaan Innovaatiorahoituskeskus Business Finlandille, ovat ne lähtökohtaisesti julkisia, samoin kuin hakemuksiin annettavat päätökset.

Asiakirjojen julkisuus olisi kuitenkin pyrittävä toteuttamaan siten, että hakijoiden liikesalaisuudet voidaan turvata. Päätösten julkisuus voi Asianajajaliiton käsityksen mukaan myös parantaa verovelvollisten oikeusturvaa ja verotuksen ennakoitavuutta, kun erilaisiin hankkeisiin kohdistuva investointituen myöntämiskäytäntö on jokaisen tarkistettavissa.

Helsingissä 11. päivänä lokakuuta 2024

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson

Pääsihteeri

LAATIJAT

Asianajaja Samu Lassila, Helsinki

Asianajaja Ilkka Aalto-Setälä, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero- ja kilpailuoikeuden asiantuntijaryhmissä.

Enne Heidi  
Suomen Asianajaliitto