

Asia: VN/15915/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 b §:n muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 b §:n muuttamisesta.

Yleistä

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi elinkeinoverolain korkovähennysrajoitussäännöstä tasevertailuun perustuvan poikkeuksen osalta. Ehdotuksen mukaan voimassa olevan lain tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytysten lisäksi poikkeuksen soveltamiseen vaikuttaisi myös maksettujen korkojen määrä. Ehdotuksen mukaan tasevapautusta ei sovellettaisi, jos konsernista merkittävän omistusosuuden omistaville tahoille maksettujen korkojen määrä on vähintään 10 prosenttia kaikista konsernin ulkopuolelle maksetuista koroista. Tarkastelu tehtäisiin konsernitilinpäätöksen lukujen perusteella.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi muutettavaksi elinkeinoverolain korkovähennysrajoitussäännöstä siten, että julkisyhteisön tilaamaa pitkän aikavälin julkista infrastruktuurihanketta toteuttava osittain tai kokonaan yksityisomisteinen yhteisö saisi eräin edellytyksin vähentää muutoin vähennyskelvottomia nettokorkomenoja.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2023. Tasevertailuun perustuvaa poikkeusta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Julkisia infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta sovellettaisiin takautuvasti vuodelta 2019 toimitettavasta verotuksesta alkaen

Huomioita lakiesityksen sisällöstä

Esityksen tavoitteena on rajoittaa mahdollisuuksia siirtää tuloa Suomen verotusvallan ulkopuolelle hyödyntämällä korkorajoitussääntelyn tasevertailuun perustuvaa poikkeusta (jäljempänä myös tasevapautus) pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa. Tavoitteena on tältä osin täydentää vuoden 2022 alussa voimaan tulleita tasevertailuun perustuvaan poikkeukseen liittyviä muutoksia. Pitkän aikavälin julkisten infrastruktuurihankkeiden osalta esityksen tavoitteena on, että yleistä korkovähennysrajoitussäännöstä ei jatkossa sovellettaisi julkisyhteisöjen tilaamiin infrastruktuurihankkeisiin, joita toteuttavat osittain tai kokonaan yksityisomistuksessa olevat yhteisöt, jotta korkorajoituksen soveltumisesta mahdollisesti aiheutuva verorasitus ei kohdistuisi yhteiskunnallisesti tärkeiden verovaroin rahoitettujen infrastruktuurihankkeiden toteuttamiseen.

Ehdotettujen muutosten taustalla olevia tavoitteita voidaan pitää hyvinä. Verohallinto katsoo, että esitetyt säännökset ovat sinänsä tarkoituksenmukaisia ja toimeen-panokelpoisia. Muutokset tekevät korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevasta sääntelystä ja etenkin tasevertailuun perustuvasta poikkeuksesta kuitenkin aiempaa monimutkaisemman, joka on omiaan lisäämään hallinnollista taakkaa ja aiheuttamaan tulkintahaasteita. Tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisen edellytykset muodostavat monikerroksisen kokonaisuuden, jonka johdosta soveltamisen edellytysten selvittäminen voi olla tarpeettoman haastavaa niin verovelvollisille kuin Verohallinnollekin. Tämän johdosta olisikin tarpeen tulevaisuudessa arvioida sääntelyn ja erityisesti tasevertailuun perustuvan poikkeuksen sekä siihen liittyvien erityistilanteiden muodostaman kokonaisuuden yksinkertaistamista ja mahdollisesti myös selvittää mahdollisuutta luopua tasevertailuun perustuvasta poikkeuksesta kokonaan.

Yleisenä huomiona voidaan todeta, että esityksen perusteluissa olisi hyvä olla useampia säännöksen soveltamista havainnollistavia esimerkkejä sekä tasevertailua koskevan poikkeuksen, että infrastruktuurihankkeita koskevan poikkeuksen soveltamisen osalta.

Tasevertailun poikkeukseen liittyvä muutos

Esityksessä ehdotetaan, että uudella elinkeinoverolain 18 b §:n 6 momentilla tasevapautuksen saamista rajoitettaisiin korkojen määrän perusteella siten, että tasevapautusta koskevaa säännöstä ei sovellettaisi lainkaan, mikäli merkittävän omistusosuuden verovelvollisesta omistaville tahoille maksettujen korkojen määrä olisi konsernitilinpäätöksessä vähintään 10 prosenttia kaikista konsernin ulkopuolelle maksetuista koroista. Merkittävän omistusosuuden omistavalla taholla tarkoitettaisiin samaa kuin voimassa olevassa elinkeinoverolain 18 b §:n 5 momentissa (10 prosentin omistus).

Voimassa olevan elinkeinoverolain 18 b §:n 1 momentin 4) kohdan mukaan tasevapautus saadaan, jos verovelvollinen antaa selvityksen siitä, että verovelvollisen oman pääoman suhde tilintarkastetun ja vahvistetun tilinpäätöksen mukaiseen taseen loppusummaan on korkeampi tai yhtä suuri kuin tilintarkastetun ja vahvistetun konsernitaseen vastaava suhdeluku verovuoden lopussa. Nyt valmisteilla olevan hallituksen esityksen perusteluissa olisi tärkeää tuoda korostetusti esille säännöksen soveltamisen edellytyksenä oleva verovelvollisen selvittämismuutosten johdosta tasevapautuksen edellytysten selvittäminen vaatii esimerkiksi tarkkaa ja yksityiskohtaista tietoa omistus- ja rahoitusrakenteista sen konsernin osalta, johon tasevapautusta vaativa verovelvollinen kuuluu. Lopullisessa hallituksen esityksessä olisi tarpeen korostaa, että selvittämis- ja näyttövelvollisuus on verovelvollisella nyt ehdotetun uuden elinkeinoverolain 18 b §:n sekä kaikkien muiden tasevapautuksen edellytysten osalta.

Lopullisessa hallituksen esityksessä olisi myös tarpeen vielä konkreettisemmin tuoda esille, että käytännössä tasevapautuksen saaminen ehdotetun säännöksen nojalla estyy esimerkiksi silloin, jos muulla konserniyhtiöllä kuin verovelvollisella on säännöksessä tarkoitettuja korkoja voimassa olevassa elinkeinoverolain 18 b §:n 5 momentissa tarkoitettulle taholle ja näiden korkojen määrä on yli 10 % kaikista konsernitilinpäätöksellä näkyvistä konsernin ulkopuolelle suoritetuista koroista. Asiaa voisi selventää tältä osin esimerkiksi asiaa koskevilla esimerkeillä.

Ehdotetussa säännöksessä mainitulla konsernilla, jonka konsernitilinpäätöksen perusteella ehdotettu tarkastelu tehdään, tarkoitetaan Verohallinnon käsityksen mukaan konsernia, johon säännöksen soveltumisen edellytyksiä arvioiva verovelvollinen kuuluu. Epäselvyyksien välttämiseksi tämä olisi mahdollisuuksien mukaan tarpeen mainita nimenomaisesti joko säännöksessä tai sen perusteluissa.

Esityksen pääasiallisessa sisällössä todetaan, että "...ehdotuksen mukaan tasevapautusta ei sovellettaisi, jos konsernista merkittävän omistusosuuden omistaville ta-hoille maksettujen korkojen määrä...". Voimassa olevan 5 momentin perusteella korot tulee kuitenkin maksaa sellaiselle taholle, joka yhdessä etuyhteydessä olevien tahojen kanssa omistaa vähintään 10 % verovelvollisesta tai tähän etuyhteydessä olevasta tahosta. Näin ollen hallituksen esitysluonnoksen pääasiallista sisältöä olisi tarpeen täsmentää tältä osin epäselvyyksien välttämiseksi. Pääasiallisessa sisällössä voisi olla tarpeen tuoda myös esille, että ehdotettu tarkastelu tehdään konsernitilinpäätöksen tasolla, vaikka asia tuleekin esille jäljempänä perusteluissa.

Ehdotetussa 6 momentissa tarkoitettun koron käsitteen osalta Verohallinto katsoo, että lopullisen hallituksen esityksen perusteluissa olisi vielä tarpeen täsmentää, tarkoitetaanko korolla kirjanpitosääntelyn mukaista koron käsitettä vai esimerkiksi EVL 18 a §:n mukaista laajaa koron käsitettä.

Pitkän aikavälin julkisia infrastruktuurihankkeita koskeva poikkeus

Esityksessä ehdotetaan lisättäväksi elinkeinoverolain 18 b §:ään uusi 7 momentti, jossa säädettäisiin edellytykset, joiden nojalla julkisyhteisön tilaamaa pitkän aikavälin julkista infrastruktuurihanketta toteuttava osittain tai kokonaan yksityisomistuksessa oleva yhteisö voisi vähentää muutoin vähennyskelvottomia nettokorkomenojaan. Tällaisen yhteisön konsernin sisäiset nettokorkomenot sekä muut nettokorkomenot etuyhteysomistajille olisivat kuitenkin edelleen korkovähennysrajoitusten piirissä, ja poikkeus koskisi vain nettokorkomenoja kolmansille osapuolille ja julkisyhteisöomistajille tai niiden konserniyrityksille.

Ehdotettu säännös poikkeaa toteutustavaltaan nykyisin voimassa olevasta niin sanotusta infrapoikkeuksesta, koska voimassa oleva poikkeus vapauttaa verovelvollisen korkovähennysoikeuden rajoituksesta kokonaan. Tämä voi aiheuttaa jossain määrin epäselvyyttä erilaisissa soveltamistilanteissa. Harkita voisi myös sitä, että ehdotettu säännös sisällytettäisiin edellä mainitusta syystä johtuen nyt ehdotetun elinkeinoverolain 18 b §:n 7 momentin sijaan uudeksi momentiksi voimassa olevaan elinkeinoverolain 18 a §:ään.

Luonnoksessa on todettu, että pitkän aikavälin infrastruktuurihanketta toteuttavalla taholla voi olla myös muuta toimintaa kuin hankeen toteutus, kuten pysäköintitoiminta. Hallituksen esitysluonnoksessa ei kuitenkaan mainita, missä määrin tällaista toimintaa voi yhtiöllä olla (vrt. HE 211/2021, jossa todetaan voimassa olevaa infrapoikkeus-ta koskien: "pieni osa tuloista"). Perusteluja olisikin hyvä tältä osin täsmentää toteamalla esimerkiksi, että tällaisia muita tuloja voi olla vähäisessä määrin.

Ehdotetun säännöksen sanamuodon mukaan "yksityisomistajalla tarkoitetaan osuuden yhteisön pääomasta omistavaa tahoja tai siihen 18 a §:n 6 momentissa tarkoite-tussa konserniyhteydessä olevaa osapuolta, joka ei ole 4 momentin 2 a kohdassa tarkoitettu julkisyhteisö, ja joka ei ole välittömästi tai välillisesti kokonaan 4 momentin 2 a kohdassa tarkoitettujen julkisyhteisöjen omistuksessa." Säännöksen sanamuodon tai perusteluiden osalta ei ilmene, otetaanko säännöksen soveltamisessa huomioon ainoastaan yksityisomistajan välitön omistus vai myös välillinen omistus verovelvollisesta. Tämä olisi tarkoituksenmukaista nimenomaisesti selkeyttää lopullisen hallituksen esityksen perusteluissa mahdollisten epäselvyyksien välttämiseksi. Lisäksi lopullisessa hallituksen esityksessä olisi tarpeen tuoda esille se, miten vähennyskelvottomien nettokorkomenojen osalta käytännössä näytetään se vähennyskelpoinen osuus, joka vastaa muille kuin yksityisomistajille suoritettujen nettokorkomenojen suhdetta kaikkiin nettokorkomeroihin, kun huomioidaan, että verovelvollisen tulee veroilmoitusta antaessaan tietää velkojan "status" säännöksen oikean soveltamisen näkökulmasta.

Ehdotetun elinkeinoverolain 18 b §:n 7 momentin sanamuodon mukaan poikkeuksen piirissä olisi "yhteisö, joka toteuttaa pitkä aikavälin julkista infrastruktuurihanketta". Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tarpeen täsmentää, mikä on ehdotetussa 7 momentissa tarkoitettujen julkisen infrastruktuurihankkeen käsitteen suhde voimassa olevan elinkeinoverolain 18 b §:n 4 momentin 1) kohdan mukaiseen infrastruktuurihankkeen käsitteeseen.

Verohallinnon käsityksen mukaan säännöksessä tarkoitettuna tilaajana voi olla ainoastaan julkisyhteisö itse, eikä hankkeen hankintaa voida toteuttaa esimerkiksi kunnan omistaman yhtiön kautta. Tätä olisi tarpeen täsmentää perusteluissa, koska asia jää jossain määrin epäselväksi, kun ehdotetussa 7 momentissa viitataan voimassa olevan elinkeinoverolain 18 b §:n 4 momentin 2a-kohtaan, jossa puhutaan muun ohessa kohdassa mainittujen valtion, kunnan jne. lisäksi näiden tahojen omistamista yhtiöistä.

Vaikutukset Verohallinnolle

Esitysluonnoksen kohdassa 4.2.3 esitetyin tavoin tasevapautuksen osalta ehdotetut muutokset lisäävät Verohallinnon hallinnollisia kustannuksia. Muutokset monimutkais-tavat entisestään nykyistä korkorajoitussäännöstöä ja ne lisäävät Verohallinnon hallinnollista työtä. Jo nykyisin korkorajoitussäännökseen liittyy tulkinnanvaraisia kysymyksiä erityisesti rahastorakenteisiin liittyen. Ehdotetun sääntely aiheuttaa uudenlaisia tulkintakysymyksiä. Ehdotetut muutokset vaikuttaisivat muun muassa Verohallinnon veroilmoituslomakkeisiin, ohjeistuksiin, verovalvontaan ja tietojärjestelmiin. Verohallinnon arvion mukaan lakiesityksen edellyttämien tietojärjestelmämuutosten toteuttaminen aiheuttaa Verohallinnolle noin 100 000 euron suuriset kustannukset. Koska muutoksia sovellettaisiin jo vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa, ne on toteutettava kiireellisessä aikataulussa.

Merisalo Matti
Verohallinto