

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

LAUSUNTO

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 b §:n muuttamisesta, VN/15915/2022

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 25.8.2022 päivätyistä HE-luonnoksesta otsikkoasíassa.

Lausunnossa esitän eräitä ehdotetun uudistuksen lähtökohtiin liittyviä huomiota sekä kommentteja luonnoksessa esitettyihin sääntelyä koskeviin muutoksiin. Lisäksi huomioni kohdistuvat ehdotettujen muutosten vaikutusarviointiin ja seurantaan.

Toivon valtiovarainministeriön ottavan kommenttini huomioon tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Kansainvälisen verokiertämisen estämistä koskevat toimet ovat tärkeitä ja kannatettavia. Fiskaalinen tuotto ja sen merkitys verolainsäädännön muutosten taustalla on kuitenkin oltava yksiselitteinen ja kiistaton kaikissa verolainsäädännön uudistamista koskevissa toimissa. Voimakkaasti ideologiset ja poliittiset tavoitteet on pohdittava tarkoin niiden toteutettavuuden, vaikutusarvioinnin sekä verojärjestelmän kokonaisuuden, selkeyden ja jatkuvuuden näkökulmasta.

Edellisessä lausunnossani (20.10.2021) totesin aihepiiriin kohdistuvaa lainsäädäntömuutosta koskien seuraavaa:

”Luonnoksessa esitetty keskeinen tasevapautussäännöstä koskeva muutos perustuu pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelmaan, jonka liitteessä esitetyn maininnan mukaan arvioidaan, onko nykyinen korkorajoitus- ja veronkiertosäännöstö riittävän tehokas keino estämään verotettavan tulon siirtäminen Suomen verotusvallan ulkopuolelle esimerkiksi pääomasijoitusrakenteissa. Tavoite täsmentyi syksyllä 2021 vuoden 2022 budjetin käsittelyn yhteydessä.

Nyt tarkasteltavassa luonnoksessa kysymys koskee sitä, millä tavoin erilaisissa pääomasijoitusrakenteissa voidaan hyödyntää korkorajoituksen tasevapautussäännöstä. Lisäksi luonnos sisältää muutosesitykset koskien infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta sekä tulolähdejaon poistamisen johdosta käyttämättä jääneitä muun toiminnan tulolähteen vähentämättä jääneitä nettokorkomenoja.

Kokonaisuutena muutettavaksi ehdotettu sääntely perustuu sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun direktiiviin (EU) 2016/1164. Voimassa olevalla sääntelyllä on siten vahva kytkentä myös OECD:n BEPS-toimenpidesuunnitelmaan. Ennen direktiivin implementointia voimassa olleet korkojen vähentämisrajoitussäännökset tulivat voimaan 1.1.2014. Siten esimerkiksi nyt ehdotettu niin sanottua tasevapautusta koskevan säännöksen on määrä muuttua jo kolmannen kerran alle kymmenen vuoden aikana. Vaikka veronkiertämistä ja aggressiivista verosuunnittelua koskeva sääntely on tarpeen ja kannatettava, hyvän verojärjestelmän ja verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta tilanne ei ole toivottava.

Luonnoksessa ehdotetaan korkojen vähentämistä koskevan rajoituksen soveltamisalaa muuttamista eri tavoin. Muutosten keskeiset ongelmat liittyvät

verotuksen ennakoitavuuteen. Yhtenä luonnoksen lähtökohtana voidaan pitää käytyä julkista keskustelua, jonka yhteydessä esitetyt arviot ovat ongelmallisia ja vaikeasti todennettavia. Esillä olleet väitteet kymmenien tai jopa satojen miljoonien menetettyjen yhteisöverotuottojen määristä ovat esimerkiksi kansanedustajille poliittisesti varsin vaikeasti käsiteltäviä sekä niiden kohtaannon että relevanssin näkökulmasta. Väitteiden arvioiminen, saati kyseenalaistaminen voi johtaa pohtijan kannalta ei-toivottuun leimaan, jos ei sen perusteeksi ole virallisia, yleisesti hyväksytyjä arvioita käytettävissä. Sen vuoksi lainmuutosta koskevan luonnoksen yhteydessä esitettävän vaikutusarvioinnin merkitys korostuu. Se tulisi perustella mahdollisimman laajoin laskelmin sekä ottaen huomioon niin staattiset kuin dynaamiset ja käyttäytymisvaikutukset. Vain VM:n puolueettomiin laskelmiin perustuen myös poliittinen jatkokeskustelu voi pysyä oikealla perustalla eikä poliittisten päättäjien tarvitse pohtia tapauskohtaisesti heille esitettyjen kysymysten perusteena olevien laskelmien oikeellisuutta.”

Jo edellä mainitun HE:n yhteydessä todettiin seuraavan muutokseen olleen suunnitteilla. Nyt esillä olevassa luonnoksessa esitetään tasevapautussäännöstä edelleen täsmennettäväksi ja tiukennettavaksi.

Nyt tarkasteltavassa luonnoksessa ehdotetaan otsikossa mainittua korkovähennysrajoitussäännöstä muutettavaksi 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.

Lisäksi ehdotetaan muutosta korkovähennysrajoitussäännökseen 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 ja tasevertailuun perustuvaa poikkeusta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Julkisia infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta sovellettaisiin takautuvasti vuodelta 2019 toimitettavasta verotuksesta alkaen.

Luonnoksessa ehdotettuihin muutoksiin liittyviä havaintoja

Tasevapautus

Viittaan asiassa vajaa vuosi sitten (20.10.2021) antamaani lausuntoon, kun nyt tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä ehdotetaan tiukennettavaksi edelleen.

Julkiset infrastruktuurihankkeet

Viittaan asiassa vajaa vuosi sitten (20.10.2021) antamaani lausuntoon, kun nyt infrastruktuurihankkeita koskien sääntelyä ehdotetaan muutettavaksi edelleen.

Huomio kiinnittyy luonnoksessa käytettyihin käsitteisiin, joista osa on määritelty.

Luonnoksen mukaan "Yksityisomistajalla tarkoitettaisiin osuuden yhteisön pääomasta omistavaa tahoja, tai tähän tahoön 18 a §:n 6 momentissa tarkoitettussa konserniyhteydessä olevaa osapuolta, joista kumpikaan 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."

Se, että yksityisomistajan / yksityisomistajille suoritettuja korkomenoja on määrä kohdella säännöstä sovellettaessa muista poikkeavalla tavalla, herättää verotuksen neutraalisuutta koskevia jatkokysymyksiä, vaikka ongelmat nousivat esiin jo edellisessä 1.1.2022 voimaan tulleessa muutoksessa. Näitä seikkoja ja niiden myötä syntyvää kokonaisuutta olisi syytä pohtia ja avata lainvalmisteluvaiheessa enemmän.

Luonnoksessa muutosta perustellaan muun muassa seuraavasti:

”Vaihtoehtona olisi siten lähinnä olla laajentamatta poikkeusta yksityisomisteisiin yhteisöihin, mikä asettaisi elinkaarihankkeet sekä julkisyhteisöjen ja yksityisten toimijoiden yhteishankkeet tarpeettomasti epäedullisempaan asemaan kuin pelkästään julkisyhteisöomisteiset hankkeet.”

Olen kiinnittänyt asiaan huomiota em. edellisessä lausunnossani. Nyt vuosittaisten uudistusten ja ”paikka paikan päälle” -tyyppisten muutosten ketju on poikkeuksellisen ongelmallinen muun muassa verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta. Tätä ongelmaa pyritään luonnoksessa ilmeisesti paikkaamaan ehdotettujen muutosten takautuvuudella, mikä on omiaan synnyttämään lisää muita oikeudellisia ja menettelyllisiä ongelmia.

Julkisia infrastruktuurihankkeita koskevasta osasta on vastaavasti perusteltua nostaa esiin luonnoksessa käytetty mutta siinä tarkemmin määrittelemättä jäävä käsite ”kaupallisen lainsäädännön mukainen konsernitase”. Kun jo 1.1.2022 voimaan tulleeseen versioon ja siten voimassa olevaan oikeuteen sisältyvän termin on oikeuskirjallisuudessa katsottu olevan ongelmallinen (ks. Timo Torkkel, Korkovähennysrajoitukset – EVL 18b.1 §:n 4 kohdan edellyttämästä tilintarkastuksesta, Verotus 2/2022 s. 201-207), tulisi kielelliseen ja terminologiseen selkeyteen ja yksiselitteisyyteen kiinnittää valmistelussa erityistä huomiota.

Sääntelyn ennakoitavuuteen, takautuvuuteen, neutraalisuuteen ja vaikeaselkoisuuteen liittyvät ongelmat

Kun otetaan huomioon tässä tarkasteltavan luonnoksen ehdotuksesta aiheutuva muutos, voitaneen kehitystä noin kymmenen vuoden ajanjaksolla pitää ei-toivottuna tempoilevan sääntelyn ennätyksenä, joka heikentää edelleen jo aiemmin heikkoa ennakoitavuutta. Lisäksi on samanaikaisesti valtiovarainvaliokunnan verojaoston käsittelyssä (kuuleminen eilen 13.9.) valtioneuvoston kirjelmä (U 58/2022) koskien direktiiviehdotusta, jonka implementointi tulisi osaltaan todennäköisesti vaikuttamaan korkojen vähentämiseen ja sen rajoittamiseen.

Tässä tarkasteltavassa luonnoksessa ehdotettu tasevapautusta koskeva muutos olisi takautuva ainakin niiden yhtiöiden osalta, joiden verovuosi 2023 perustuu murrettuun tai jatkettuun tilikauteen. Vastaavasti infrastruktuurihankkeita koskevan muutoksen esitetään tulevan takautuvasti voimaan. Jälkimmäisen takautuvuuden perustetta on arvioitu edellä.

Yksityisomisteisen ja julkisomisteisen yhtiön statukseen liittyvät erot ja kysymykset olen nostanut esille jo edellä ja aiemmassa lausunnossani. Ne eivät käsitykseni mukaan vähene saati poistu luonnoksessa ehdotetun johdosta.

Sääntelyn vaikeaselkoisuus on valitettavasti ollut ongelmallinen asia jo aiemmin. Osaltaan sitä on selittänyt direktiiviin ja sen implementointiin perustuva sääntelytekniikka ja -perinne. Valitettavasti nyt luonnoksessa ehdotettu sanamuoto johtaa vielä suurempiin ongelmiin, kun aiempien ongelmien ohella päädytään käyttämään edellä mainitulla tavoin uusia käsitteitä ja lukuisia sisäisiä viittauksia.

Esitettyjen muutosten vaikutusarviointi

Edellä esitetyistä uudistuksen lähtökohdista johtuen luonnoksessa esitetyn vaikutusarvioinnin merkitys korostuu.

Luonnoksen mukaan ”nyt ehdotettavan tasevapautuksen lisäkirstytyksen tarkoituksena on varmistaa ja tehostaa HE 211/2021 vp mukaisten säännösten toteutumista. Tällä muutoksella ei siten arvioida olevan itsenäistä vaikutusta verotuottoon.”

Edelleen luonnoksen mukaan tiedossa olevien hankkeiden (4) perusteella arvioidaan, että ”infrastruktuurihankkeita koskevan muutoksen yhteisöverokertymää alentava vaikutus olisi vähäinen, vuositasolla alle puoli miljoonaa euroa”.

Lisäksi luonnoksessa arvioidaan muun muassa sääntelyn monimutkaistumista, verovelvollisen hallinnollisen taakan lisääntymistä, investointien vähenemistä sekä asiaa koskevan verosuunnittelun estymistä. Muiden vaikutusten arvioidaan liittyvän Verohallinnon työn ja hallinnollisten kustannusten lisääntymiseen.

Esitetyn perusteella lienee perusteltua esittää kysymys siitä, pitääkö lainsäädäntö muutosta tehdä ensinkään tai voitaisiinko sille asetetut tavoitteet saavuttaa paremmin ja tehokkaammin jollain muulla keinolla!

Lopuksi

Julkisessa keskustelussa on luotu mielikuva aktiivisesta veron välttelystä korkojen vähennysrajoituksen, tasevapautuksen sekä kansainvälisten omistusjärjestelyjen avulla. Tämän osoittava tieto on ennen kaikkea viranomaisen ja siten lainsäätäjän saatavissa.

Vuonna 2014 voimaan tulleen sääntelyn osalta Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) tutkimuksen ”Responses to an Interest Barrier: Empirical Evidence VATT Working Papers 90”

tekijöiden mukaan yritysten ei havaittu muuttaneen korkovähennysrajoituksen vuoksi käyttäytymistään rajoituksen kiertämismielessä eivätkä tekijät havainneet uudistuksella olleen mitään haitallisia vaikutuksia (tiedote 27.6.2017).

Tutkittua tietoa päinvastaisista muutoksista ei kansalaisjärjestöjen esityksiä lukuun ottamatta liene esitetty. Sen vuoksi hallituksen esitysluonnoksen informaatio on keskeisellä sijalla. On tärkeää, että aggressiiviseen verosuunnitteluun ja veron kiertämiseen puututaan riittävän riittävin lainsäädännöllisin keinoin. Toisaalta lain muutosten tulee olla oikeassa suhteessa ja oikein kohdennettuja esille tuleviin, lainsäätäjän todentamiin ilmiöihin nähden.

Edellä esitettyyn liittyen voidaan havaita keskeinen ongelma, joka syntyy julkiseen keskusteluun perustuvan poliittisen argumentaation ja viranomaistietoon perustuvan oikeudellisen analyysin välillä. Sinänsä valtiovarainministeriön laatima luonnos voisi tarjota tarvittavan informaation myös tässä suhteessa. Poliittisesti hyväksyttävä tavoite tulisi kyetä saavuttamaan oikeudellisesti onnistuneella muotoilulla. Olen edellä pyrkinyt nostamaan esiin kriittisiä näkökohtia esitetyn muutoksenlähtökohtiin ja valittuun muotoiluun liittyen (olen sivunnut aihepiiriä myös artikkelissani ”Veron kiertämisestä – oikeudellista tulkintaa ja poliittista keskustelua” teoksessa ”Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta” (Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas) Aalto-yliopiston julkaisusarja, KAUPPA + TALOUS 1/2022).

Lopuksi voidaan tarkastella asiaa myös mahdollisen jatkokehityksen näkökulmasta. Lienee selvää, että myöhemmin lainsäädännön muuttaminen sallivampaan suuntaan on käytännössä mahdotonta nykyisenkaltaisessa poliittisessa ilmapiirissä. Yksikään poliittinen taho ei voi eikä halua leimautua poliittisen vastapuolen avauksissa ja median vastakkain asettelevissa otsikoissa ”veronkiertäjien tukijaksi”. Sen sijaan seurantaan ja sen perusteella tehtäviin johtopäätöksiin perustuen verotuksen kiristäminen on edelleen jatkossa mahdollista. Tämä näkymä tukee etenemistä pienin ja suhteellisesti riittävin muutoksin.

Edellä esitetyn nojalla ei liene perusteltua kulkea kansainvälisesti veronkiristysten eturintamassa ja viestiä siitä vähimmäistasoa kireämmin muutoksin, jos ne eivät ole tarkoin kohdennettuja ja selkeästi perusteltuja. Muutosten vaikutuksia on tärkeää seurata edelleen, jolloin lainsäätäjälle voi syntyä valmius ja peruste tehdä muutoksia myös verotusta huojentavaan suuntaan. Näin on toimittu myös alkuperäisen EVL 18 a §:n säätämisvaiheessa (HE 146/2012).

Vaasassa 14.9.2022

Juha Lindgren

professori, yritysverotus

Vaasan yliopisto

Juha Lindgren
Vaasan yliopisto, Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö