

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Erityisasiantuntija Tuula Karjalainen
Erityisasiantuntija Antti Sinkman

Hanke VM/1823/03.01.00/2017

VASTAUS LAUSUNTOPYYNTÖÖN HALLITUKSEN ESITYKSEN LUONNOKSESTA ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN 19 A JA 27 C §:N SEKÄ ARVONLISÄVEROLAIN 15 JA 29 §:N MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on erikseen pyytänyt lausuntoa Tieyhtiö Valtatie 7 Oy:ltä ja Tieyhtiö Vaalimaa Oy:ltä Hallituksen esityksen luonnoksesta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ("EVL") 19 a ja 27 c §:n sekä arvonlisäverolain ("AVL") 15 ja 29 §:n muuttamisesta. Tieyhtiö Valtatie 7 Oy ja Tieyhtiö Vaalimaa Oy ("Tieyhtiöt") kiittävät lausuntopyynnöstä ja esittävät lausuntonaan seuraavaa.

1 YLEISTÄ

Hallituksen esityksessä esitetään pitkään kaivattuja muutoksia kokonaispalveluhankkeiden toteuttamiseen. Kokonaispalveluhankkeita kutsutaan myös elinkaarihankkeiksi tai kansainvälisesti PPP-hankkeiksi (Public Private Partnership).

Elinkaarimalli on suurten infrahankkeiden toteuttamiseen kehitetty toteuttamismalli, jolla julkinen sektori hankkii käyttöön palvelusopimuksen kautta. PPP-hankkeita toteutetaan eri puolilla maailmaa, mutta erityisesti Isossa-Britanniassa elinkaarimallia on käytetty aktiivisesti 1990-luvulta lähtien. Suomessa kokonaisuhoitopalvelua koskevat erityissäännökset astuivat voimaan vuonna 1996. Kokonaisuhoitopalvelua koskevia EVL:n ja AVL:n erityissäännöksiä sovelletaan tällä hetkellä rajatusti pelkästään valtiolle luovutettaviin tie- ja väylähankkeisiin ja varsinaista elinkaarimallia onkin käytetty toistaiseksi lähinnä tiehankkeissa.

Hallituksen esityksessä laajennetaan nykyistä elinkaarihankkeiden tai sitä vastaavien muiden kokonaisuhoitopalveluhankkeiden toteuttaminen myös muille tahoille kuin valtiolle sekä verosäännösten soveltamisala kattamaan myös muita hankkeita kuin vain väylähankkeita. Hallituksen esityksen perusteella kokonaisuhoitopalvelun tilaaja ja hankkija voisi valtion lisäksi olla mikä tahansa taho, esimerkiksi kunta, kuntayhtymä tai maakunta taikka yksityinen yritys. EVL:iin lisättäisiin lauseke, jonka mukaan säännöksiä ei sovellettaisi, jos kokonaisuhoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat etuyhteydessä toisiinsa.

Tieyhtiöt pitävät Hallituksen esitystä pääpiirteittäin perusteltuna ja hyvin rakennettuna. Esitetty muutos on tervetullut mahdollistamaan elinkaarimallilla toteutettavien hankkeiden toteuttaminen ilman

merkittävää estettä verotuksellisista syistä. Ehdotukseen sisältyy kuitenkin niin sanottu veronkiertopykälä, jonka tarkoituksena on estää se, että hankkeen tilaaja ja toteuttaja eivät voi olla etuyhdessä toisiinsa. Tieyhtiöiden mielestä kyseinen säännös voi olla liiketoiminnan kannalta jopa haitallinen.

2 HALLITUKSEN ESITYKSEN YKSITYISKOHTIA

2.1 Elinkaarihankkeiden soveltamisala

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että EVL:ia ja AVL:ia muutetaan siten, että tiehen, rautatiehen, rakennukseen ja pysyvään rakennelmaan sekä niihin tai niiden käyttöön välittömästi liittyvään irtaimistoon kohdistuviin suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja kunnossapitopalveluihin sovellettaisiin kokonaishoitopalvelua koskevia erityissäännöksiä. Edellytyksenä on, että hanke muodostaa palvelukokonaisuuden. Esityksen mukaan tällaisella välittömästi liittyvällä irtaimistolla tarkoitettaisiin esimerkiksi rautatiehankkeeseen sisältyvää junakalustoa, jota rautatiellä käytettäisiin kokonaishoitopalvelun tuottamiseen.

Hallituksen esityksen perusteella kokonaishoitopalvelua koskevat erityissäännökset koskisivat uudisrakennushankkeiden lisäksi myös peruskorjaushankkeita.

Tieyhtiöt ovat erittäin tyytyväisiä elinkaarimallin soveltamisalan laajentamiseen väylä- ja raidehankkeiden ulkopuolelle sekä peruskorjaushankkeiden sisällyttämiseen uudisrakennushankkeiden lisäksi. Kustannustasoltaan peruskorjaushankkeet voivat olla jopa suurempia kuin uudisrakennushankkeet, joten on tärkeää, että myös tällaisiin kohteisiin voidaan toteuttaa elinkaarimallia.

Tieyhtiöiden mielestä lopullisessa Hallituksen esityksessä olisi kuitenkin hyvä avata vielä tarkemmin mitä tiehen, rautatiehen, rakennukseen ja pysyvään rakennelmaan tai niiden käyttöön välittömästi liittyvä irtaimisto voisi olla. Mitä tarkemmin lain esitöissä määritellään termit, niin sitä ennakoitavampaa on lain tulkinta myöhemmin. Tieyhtiöt näkevät, että tällaista irtainta omaisuutta voisi olla esimerkiksi teiden rakentamisen tai peruskorjaamisen yhteydessä rakennettavat tai korjattavat katuvalot, tiemerkinnot tai liikennevalot.

Hallituksen esityksen mukaan kokonaishoitopalvelu ei voisi kohdistua pelkästään irtaimen omaisuuteen, vaan kokonaishoitopalveluun tulisi aina sisältyä myös kiinteään omaisuuteen kohdistuvaa rakentamista. Tieyhtiöiden mielestä tämä rajausta sulkee potentiaalisia elinkaarimallin käyttökohteita pois. Kansainvälisesti elinkaarimallia on sovellettu esimerkiksi katuvalojen uusimisessa. Kanadassa vuonna 2014 kokonaishoitopalveluhanke muodostui 150 kunnan katuvalojen vaihtamisesta energiatehokkaiksi LED-valoiksi. Katuvalaistuksen uusiminen pienensi energiankulutusta, käyttökustannuksia sekä kunnossapitokustannuksia. Tieyhtiöiden mielestä elinkaarimalli olisi erittäin sopiva vaihtoehto tämän tyyppisiin laajoihin hankkeisiin, jotka kohdistuvat pelkästään irtaimistoon ja joissa näkökulmana olisi esimerkiksi kestävä kehitys ja energiatehokkuus.

On myös huomattava, että digitalisaation myötä elinkaarimallia voitaneen soveltaa yhä erilaisempiin hankkeisiin; myös sellaisiin kohteisiin, joita ei tällä hetkellä pystytä vielä määrittelemään. Näin ollen Tieyhtiöiden kantana on, että kokonaishoitopalvelun soveltamista ei tulisi rajata niin, että pelkkään irtaimistoon kohdistuvat hankkeet suljetaan soveltamisen ulkopuolelle.

2.2

Käytettävyys vastikkeen määräytymisen perusteena

Palvelukokonaisuudesta saatava vastike voi Hallituksen esityksen mukaan määräytyä kohteen käytön tai käytettävyysperusteella. Lisäksi kokonaishoitopalvelua katsotaan luovutetuksi kunakin verovuonna määrä, joka vastaa verovuonna toteutuneen käytön tai käytettävyysperusteella määrää.

Elinkaarihankkeiden maksuperusteena voi olla käytettävyys (*availability*) tai kysyntäperuste tai jopa kombinaatio näistä. Käytettävyysperustetta on yleensä pidetty hankkeissa riskittömämpänä. Kysyntäperusteisissa hankkeissa on enemmän riskejä, koska esimerkiksi väylähankkeessa liikennemäärät saattavat vaihdella huomattavasti vaikkapa taloustilanteen seurauksena. Lisäksi kansainvälisesti, erityisesti Isossa-Britanniassa ja Pohjois-Amerikassa, käytettävyysperuste on viime vuosina ollut suosittu ja hyväksi havaittu maksuperuste.

Tieyhtiöiden mielestä muutos vastikkeen määräytymisperusteesta verrattuna pykälän aiempaan sanamuotoon on tervetullut. Tieyhtiöt ovat tyytyväisiä, että vastikkeen määräytymisperusteet on selkeästi eritelty lakitekstiin. Verovelvollisen toimintavarmuuden ja ennakkoinnin myötä on perusteltua, että lakiteksti on mahdollisimman tarkka, jotta tulkinnallisia tilanteita ei tarvitse ratkaista oikeuskäytännön avulla.

2.3

Tilaaajan ja toteuttajan välinen etuyhteys

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että EVL 19 a §:ään lisättäisiin uusi 2 momentti, jonka mukaan 1 momentin tai 27 c §:n säännöksiä ei sovellettaisi, jos kokonaishoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat Verotusmenettelystä annetun lain ("VML") 31 §:n 2 momentin mukaisessa etuyhteydessä toisiinsa. Näin ollen säännös rajaisi konserni- ja muut etuyhteystilanteet pois kokonaishoitopalvelusopimuksia koskevien erityissäännösten soveltamisalasta.

Hallituksen esityksen mukaan kokonaishoitopalvelusopimuksen keskeinen elementti on eri osa-alueisiin liittyvien riskien kohdentaminen yksinomaan toteuttajan vastuulle. Jos tilaaja ja toteuttaja kuuluvat samaan konserniin tai ovat muutoin etuyhteydessä, riskien kohdentamisella ei ole käytännössä merkitystä eikä kokonaishoitopalvelumalli olisi liiketaloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna kovinkaan tarkoituksenmukainen etuyhteystilanteissa. Hallituksen esityksen mukaan säännös on siten luonteeltaan veronkiertoa estävä.

Ehdotuksella laajennetaan elinkaarihankkeen käyttömahdollisuus myös tilanteisiin, joissa yritys hankkii itselleen käytettäväksi esimerkiksi uudet tai peruskorjatut toimitilat tai teollisuusrakennuksen. Etuyhteydessä keskenään olevien osapuolten välillä toteutettavissa

hankkeissa realisoituu tosiasiassa verotettavaksi tuloksi hankkeen kate kuten muissakin hankkeissa. Veronsaaja ei siten kärsi mitään lopullista verotulojen menetyistä näissä hankkeissa, eikä niissä siis voida katsoa olevan tosiasiallista veron kiertämisen vaaraa. Sen vuoksi ehdotettu 2 momentti rajaa tarpeettomasti uuden säännöksen soveltamisalaa, eikä sitä tulisi sisällyttää lopulliseen hallituksen esitykseen.

Kansainvälisesti elinkaarimallia on sovellettu terveydenhuoltoon liittyvissä hankkeissa, joissa on käytetty osittain kunnan tai valtion omistamaa ja osittain yksityisen omistamaa yhteisyritystä. Tällaisissa tilanteissa VML 31 §:ssä tarkoitettu etuyhteys voisi toteutua ja näin ollen ehdotettu 2 momentti rajaisi tämän elinkaarihankkeen soveltamisalan ulkopuolelle. Tieyhtiöt eivät halua, että lainsäädännöllä suljettaisiin pois esimerkiksi potentiaalisia terveydenhuollon ammattilaisten kanssa yhteistyössä toteutettavia hankkeita.

Tieyhtiöt haluavat myös korostaa, että perusteettomien veroetujen estämiseksi on VML 28 §:ään säädetty veron kiertämistä koskeva yleislauseke, jonka nojalla olosuhteet ja toimenpiteet, joille on annettu asian varsinaista luonnetta vastaamaton oikeudellinen muoto, voidaan sivuuttaa verotuksessa. Kyseisessä lainkohdassa todetaan lisäksi, että jos johonkin toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo arvioida.

Helsingissä 13.10.2017

Tieyhtiö Valtatie 7 Oy ja Tieyhtiö Vaalimaa Oy



Jaakko Kouvalainen, toimitusjohtaja