

Valtiovarainministeriö

VN/2538/2021

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Julkisten infrahankkeiden poikkeus, tulolähdejaon muutokset ja tilintarkastusvaatimus perusteltuja

Esityksessä ehdotetaan laajennettavaksi pitkän aikavälin julkisina infrastruktuurihankkeina pidettäviä hankkeita koskevan säännöksen soveltamisalaa. Säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että korkovähennysoikeuden rajoitusta ei sovellettaisi julkisiin infrastruktuuriyhteisöihin, jotka vastaavat julkisen infrastruktuurin toteuttamisesta tai ylläpidosta. Esitys ja siihen sisältyvä takautuva soveltuvuus ovat perusteltuja. Todettakoon, että ehdotetun lain sanamuoto on kuitenkin jossain määrin epäselvä sen suhteen, minkälaisia omistusrakenteita pidetään hyväksyttävänä.

Lakiin esitetään myös lisättäväksi täsmennys koskien tulolähdejaon poistamisen vuoksi elinkeinotoiminnan tulonlähteeseen siirtyneen toiminnan osalta mahdollisuudesta vähentää aiempien vuosien korkoleikkurin vuoksi vähentämättä jääneitä nettokorkomenoja tulevana vuosina elinkeinotoiminnan tulonlähteessä, vaikka vähentämättä jääneet korot olisivat aikanaan kertyneet henkilökohtaisessa tulonlähteessä. Esitetty muutos on perusteltu.

Lakiin ehdotetaan lisättäväksi vaatimus siitä, että tasevertailun perusteena olevien verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tulisi olla tilintarkastettuja. Muutos on merkityksellinen ja perusteltu.

SAK haluaa nostaa esiin, että verovelvollisilla on jo nyt usein tarve tehdä kaksi eri tilinpäätöstä, jotta heillä on mahdollisuus hyödyntää tasevapautusta. Tämä realisoituu esimerkiksi tilanteessa, jossa konsernitilinpäätös tehdään IFRS-standardien mukaisesti ja tytäryhtiön on myös tehtävä IFRS-standardin mukainen tilinpäätös Suomen kirjanpitokäytäntöjen mukaisen tilinpäätöksen lisäksi tasevapautuksen saadakseen.

Nykyinen sääntely on aiheuttanut haastavia tulkintatilanteita. Verohallinnon tehtävä ei ole ensisijaisesti tulkita taseiden oikeellisuutta tai

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

20.10.2021

muuntotaseen sisältämien muutosten oikeellisuutta. Ei myöskään ole tarkoituksenmukaista, että nämä tulkintatilanteet tulevat eteen vasta esimerkiksi verotarkastusvaiheessa. Näin ollen tilintarkastuksen edellytys tilinpäätökselle ja konsernitilinpäätökselle on perusteltu.

Nykyisen sääntelyn sanamuodon myötä on jäänyt epäselväksi, mikä taho voi laatia vertailukelpoisen taseen. Oikeuskäytäntö on selkeyttänyt tulkintaa jonkin verran. SAK:n käsityksen mukaan oikeuskäytännössä ei ole hyväksytty epätarkoituksenmukaisia tilanteita, joissa esimerkiksi alakonsernin tasolla laadittu tase olisi hyväksytty tasevapautuksen pohjaksi. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2021:124 osalta todettakoon, että ratkaisu jätti jossain määrin epäselväksi, olisiko kommandiittiyhtiön laatima tase katsottava vertailukelpoiseksi konsernitaseeksi. KHO:n mukaan ratkaisussa esillä olleessa tilanteessa *B Ky saattoi sinänsä laatia elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n 3 momentissa tarkoitetun A Oy:n taseeseen nähden vertailukelpoisen konsernitaseen.*

Esitys ei välttämättä puutu veron kiertämiseen tai aggressiiviseen verosuunnitteluun

Tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä ehdotetaan tiukennettavaksi siten, että poikkeuksen hyödyntämistä rajoitettaisiin tilanteessa, jossa merkittävän osuuden omistava taho on rahoittanut konsernia. Tällaisessa tilanteessa tasevertailun perusteena olevaa konsernitasetta oikaistaisiin siten, että osuudenomistajalta olevaa velkaa pidettäisiin tasevertailua tehtäessä omana pääomana. Merkittävänä omistusosuutena pidettäisiin kymmentä prosenttia.

Esityksen tavoitteena on rajoittaa mahdollisuuksia siirtää tuloa Suomen verotusvallan ulkopuolelle hyödyntämällä korkorajoitussääntelyn tasevertailuun perustuvaa poikkeusta pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa. Jos tasevapautukseen liittyviä ongelmatilanteita tarkastellaan puhtaasti omistusrakenteiden näkökulmasta, esitetyt elinkeinoverolain muutokset ja kymmenen prosentin omistusosuusraja ovat perusteltuja.

Yksittäisinä huomioina todettakoon, että esitysluonnos sisältää epäselviä kohtia. Luonnos ei anna tarkkaa vastausta siihen, miten kymmenen prosentin omistusosuus lasketaan erityisesti välillisen omistuksen tilanteissa. Perusteluissa ei myöskään käsitellä sitä, tehdäänkö suhdelukujen vertailu verolain vai kirjanpitosäännösten mukaisesti, vaikka aikaisempi käytäntö viittaa tulkintaan, jossa vertailu tehdään nimenomaisesti kirjanpitosäännösten kautta. Luonnos ei myöskään tarkastele riittävästi esimerkiksi erilaisten osakesarjojen vaikutusta omistusosuuden laskemiseen.

Huomionarvoista on, että hallituksen esityksen luonnos ei toimi halutulla tavalla alikapitalisoinnin tilanteessa, jossa etuyhteyslainojen ja -korkojen

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

20.10.2021

määrä on huomattava. Lisäksi on huomioitava, että pääomarakenteeseen ja tätä kautta taseeseen on mahdollista tehdä muutoksia esimerkiksi kirjanpidon arvostusratkaisuiden kautta.

Etuyhteyslainojen ja -korkojen roolia harkittava

Aluksi todettakoon, että hallituksen esityksen luonnoksessa erilaisia sääntelyvaihtoehtoja tai niiden vaikutuksia ei ole tutkittu riittävän kattavasti. SAK:n näkemyksen mukaan on ensisijaisesti tarkasteltava sitä, minkälaisella sääntelyllä esityksen tavoitteet täyttyvät parhaiten. Ilman kattavampaa vaihtoehtojen ja vaikutusten arviointia on hankalaa arvioida, kuinka vaikuttava esitetty sääntely on pääomasijoitus- ja muiden vastaavien rakenteiden näkökulmasta. Vuonna 2019 tasevapautusta hyödynsi 64 yhtiötä ja arviolta näiden yhtiöiden vähennyskelvottomat nettokorkomenot olisivat vuoden 2022 tasossa noin 180 miljoonaa euroa. Tasevapautuksen fiskaalinen merkitys on suuri suhteessa niiden yhtiöiden määrään, jotka vapautusta hyödyntävät. On perusteltua olettaa, että esitetyn sääntelyn ulkopuolelle jäisi yhtiöitä esityksen tavoitteiden vastaisesti. Tämä on mahdollista esimerkiksi tilanteessa, jossa konsernin etuyhteyslainat ja -korot ovat huomattavat.

Edellä selostetut näkökohdat huomioiden on mahdollista, että esitysluonnos ei onnistu ehkäisemään kaikkea tasevapautukseen liittyvää veron kiertämistä tai aggressiivista verosuunnittelua halutulla tavalla. Jos tarkoituksena on keinoitekoisten omistusrakenteiden lisäksi vaikuttaa etuyhteyslainoihin- ja -korkoihin, on perusteltua tarkastella näiden rajoittamista.

Esimerkiksi Saksassa tasevertailuun perustuvaa vapautusta ei sovelleta, jos konserniyhtiö on saanut etuyhteydessä olevalta yhtiöltä lainoja ja lainojen korot ovat yli kymmenen prosenttia velallisen korkomenoista. Etuyhteyslainalla tarkoitetaan lainaa yhtiön ja siitä vähintään 25 prosenttia omistavan tahon välillä. Lisäksi Saksassa on käytössä euromääräinen rajoitin; korkovähennysrajoitusta sovelletaan kaikkiin nettokorkomenoihin, jos nettokorkomenot ovat vuodessa yli kolme miljoonaa euroa. SAK:n näkemyksen mukaan vastaavaa mallia ja sen vaikutusta tasevapautuksen perusteettomaan käyttöön olisi tullut tarkastella esityksessä tarkemmin.

Esitysluonnoksessa on puutteita, sääntelyvaihtoehtoja ei arvioitu riittävän tarkasti

Esityksessä on todettu, *hallitus tulee arvioimaan, ovatko edellä mainitut toimenpiteet riittävän tehokkaita estämään tulojen siirtämisen Suomen verotusvallan ulkopuolelle korkorajoitussääntelyn tasevertailuun perustuvaa poikkeusta hyödyntämällä pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa.* Lisäksi todetaan, että *hallitus on valmis antamaan tätä koskevat tarvittavat lisäehdotukset.*

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

20.10.2021

Kirjaus ja tässä lausunnossa aikaisemmin esitetyt huomiot osoittavat, että luonnos ei ole täysin kattavasti arvioinut erilaisia toteuttamisvaihtoehtoja tai teettänyt riittäviä vaikutusarvioita. Lisäksi kirjaus osoittaa, että esityksen puutteet koskien aggressiiviseen verosuunnittelun ehkäisemistä ovat ainakin jossain määrin tiedossa etukäteen.

Lopuksi todettakoon, että tasevapautuksen tarkoitus on mahdollistaa keskitetyn konsernirahoituksen käyttö. Tasevapautusta ei kuitenkaan voida pitää välttämättömänä verojärjestelmän osana, jotta tämä tavoite on mahdollista saavuttaa. Tasevapautukseen liittyy monia tulkintaongelmia, jonka on osoittanut viime vuosien oikeuskäytäntö ja nyt käsillä oleva hallituksen esityksen luonnos. SAK:n näkemyksen mukaan on mahdollista luoda keskitetyn konsernirahoituksen mahdollistava malli, joka ei sisällä tasevapautusta.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry