



Valtiovarainministeriölle

Lausuntopyyntönnö: VM027:00/2021, VN/2538/2021

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN 18 A JA 18 B §:N MUUTTAMISESTA

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ("EVL") 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta ("HE-luonnos"). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa:

Tasevertailuun perustuva poikkeus

Yleistä

Ehdotetulla lakimuutoksella on tavoitteena rajoittaa mahdollisuuksia siirtää tuloa Suomen verotusvallan ulkopuolelle hyödyntämällä korkorajoitussääntelyn tasevertailuun perustuvaa poikkeusta pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa. Asianajajaliitto kiinnittää huomiota siihen, että ehdotetuilla lakimuutoksilla on jäljempänä esitetyin perustein merkittävä vaikutus myös kotimaisiin pääomasijoitus – ja muihin vastaaviin rakenteisiin.

Lisäksi Asianajajaliitto kiinnittää huomiota siihen, että HE-luonnoksessa arvioidaan ehdotetun sääntelyn tuovan mukanaan uudenlaisia tulkintakysymyksiä. Jo voimassa olevaa sääntelyä on voitu pitää hyvin tulkinnanvaraisena, mikä käy ilmi myös lukuisista keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden antamista ratkaisuksista. Verotuksen ennustettavuus on osa oikeusvarmuuden periaatetta, eikä epävarmuutta tule lisätä uusilla tulkinnanvaraisilla säännöksillä.

HE-luonnoksessa myös todetaan, että riski siitä, että korkovähennysrajoituksella olisi kielteisiä vaikutuksia investointeihin lisääntyisi hieman entisestä. Tämänkin vuoksi tasetestivapautus on syytä säilyttää laissa, koska se alkuperäisen tarkoituksensa mukaisesti mahdollistaa konsernien keskitetyn rahoituksen hankinnan. Tasetestiin liittyvät tulkintaongelmat olisi kuitenkin oikeusvarmuuden parantamiseksi korjattava, kuten esitämme jäljempänä lausunnossamme.

EVL 18 b §:n 5 momentin 10 prosentin raja

EVL 18 b §:n 5 momentissa ehdotetaan säädettäväksi siitä, että tasevertailun pohjana olevaan konsernitaseeseen sisältyviä velkoja pidettäisiin tietyissä tilanteissa omaan pääomaan kuuluvina erinä. Velkaa pidettäisiin omana pääomana silloin, kun se on saatu osapuolelta, joka omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään kymmenen prosenttia verovelvollisesta tai siihen etu-yhteydessä olevasta tahosta.

Asianajajaliitto toteaa, että 10 prosentin omistusosuuden raja on asetettu perusteetta liian alhaiseksi, eikä se tällaisenaan tue lakimuutoksen tavoitteita. On tavanomaista, että suoma-



laiset eläkeyhtiöt omistavat julkisesti noteerattujen yhtiöiden osakkeita samalla, kun ne omistavat yhtiöiden yrityslainoja. Esimerkiksi Keskinäinen Eläkevakuutusyhtiö Ilmarisen omistus Nurminen Logistics Oyj:stä on yli 15 prosenttia ja SRV Oyj:stä yli 12 prosenttia. Ehdotetulla säännöksellä voi olla merkittävä vaikutus myös puhtaasti kotimaisiin yhtiöihin ja omistusrakenteisiin.

Asianajajaliiton pyytää harkitsemaan, tulisiko rajan olla korkeammalla, jotta sääntelyn piiriin ei tulisi tahattomasti kotimaisia tilanteita.

Tilintarkastetun tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoite

EVL 18 b §:n 1 momentin 4 kohtaan ehdotetaan lisättäväksi vaatimus siitä, että tasevertailun perusteena olevan vahvistetun tilinpäätöksen ja vahvistetun konsernitilinpäätöksen tulisi olla myös tilintarkastettuja.

Hyvässä hallinnossa tulee noudattaa suhteellisuusperiaatetta, jonka mukaan julkisen vallan edellyttämän toimen on oltava oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään. Lisäksi hyvä verojärjestelmä perustuu kilpailuneutraliteetille, jonka ajatuksena on, että valtion ei pitäisi ohjata millaisin sopimussuhtein yksilöt järjestävät keskinäiset varallisuusasiansa. Sallimalla erilaiset tavat sopimussuhteiden järjestämiseksi edistetään innovaatioita ja parannetaan talouden tehokkuutta. Asianajajaliitto kiinnittää huomiota siihen, että mikäli tasevertailussa käytettävän vahvistetun tilinpäätöksen ja vahvistetun konsernitilinpäätöksen tulisi jatkossa olla myös tilintarkastettuja, tulisi tästä verovelvolliselle merkittäviä hallinnollisia ja verotuksellisia vaikutuksia.

EVL 18 b §:n 5 momentissa edellytetään, että jos konsernitase on laadittu käyttäen kokonaan tai osin eri säännöstöä kuin verovelvollisen tase, vertailu voidaan tehdä vain, jos verovelvollinen esittää vahvistetun konsernitaseen sellaisena kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa säännöstöä kuin verovelvollisen tase tai jos verovelvollinen esittää oman taseensa sellaisena kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa säännöstöä kuin konsernitase. Kun huomioidaan EVL 18 b §:n 1 kohdan 4 momentin ehdotettu lisäys, tulisi tasevertailun soveltamiseksi aiemmin kirjanpitolain (30.12.1997/1336) mukaan laadittu erillisyhtiön tilinpäätös vahvistaa ja tilintarkastaa IFRS-standardien mukaan, mikäli konsernitilinpäätös olisi laadittu IFRS-standardeja noudattaen. Tästä seuraisi mm. se, ettei erillisyhtiö lähtökohtaisesti voisi antaa konserniavustuslain (21.11.1986/825) mukaista konserniavustusta, ja tällä voisi olla verovelvolliselle merkittäviä verotuksellisia vaikutuksia.

Asianajajaliitto toteaa, että vahvistettu ja tilintarkastettu tilinpäätös laaditaan lähtökohtaisesti kaupallisia tarpeita varten, eikä yhtiöllä voi tästä käytännön syystäkään olla samanaikaisesti kahden eri standardin mukaan laadittua, vahvistettua ja tilintarkastettua tilinpäätöstä rinnakkain. Näin ollen ei voida pitää perusteltuna, että verovelvollisen tulisi tehdä valinta sovellettavien tilinpäätösstandardien välillä ainoastaan verotuksen toimittamista ja tasevertailun suorittamista varten.

Lisäksi esimerkiksi suomalaiset pääomarahastot ovat tavallisimmin kommandiittiyhtiömuotoisia rahastoja, joihin on vakiintuneesti katsottu soveltuvan kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 6

luvun 3 §:n mukainen poikkeus tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemisvelvollisuudesta, kun rahaston omistukset portfolioyhtiöissä on tehty siinä tarkoituksessa, että portfolioyhtiöt luovutetaan niiden kehittämisen jälkeen edelleen. Portfolioyhtiöt ovat usein useilta eri toimialoilta eikä yhtiöillä ole operatiivista yhteyttä keskenään. Näiden eri toimialoilla toimivien yhtiöiden tulosten ja taseiden yhdistäminen konsernitilinpäätökseksi ei tarjoa olennaista lisää niiden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta saatavaan tietoon. Mikäli suomalaisilta pääomarahastoilta vaaditaan ylimääräisten konsernitason tietojen toimittamista, kyse on vain verotuksen toimittamista varten edellytetystä ylimääräisestä hallinnollisesta taakasta.

Asianajajaliiton kannan mukaan viittaukset tilintarkastettuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen tulisi poistaa lopullisesta laista. Lain ainoa oleellinen aineellinen edellytys on se, että velallisyhtiön oman pääoman suhde taseen loppusummaan on näytettävä olevan yhtä korkea tai korkeampi kuin vastaava konsernin suhdeluku. Tasevertailun suorittamiseksi ja kyseisen suhdeluvun tarkasteluun tulisi olla riittävää laatia konsernitase, joka on laadittu saman kirjanpitostandardin mukaisesti kuin verovelvollisen tase tai vastaavasti tulisi olla riittävää laatia verovelvollisen tase konsernitaseen kanssa saman kirjanpitostandardin mukaisesti. Muiden tilinpäätöksen osien, kuten tuloslaskelman, rahoituslaskelman tai liitetietojen ei voida katsoa tuovan lisäarvoa tasevertailun suorittamiseen.

Tasevertailun soveltamista varten tehtävän selvityksen antamiselle ei tule asettaa muotovaatimusta, vaan se tulisi voida antaa laaditun konsernitaseen ja esimerkiksi tilintarkastajan lausunnon ja muun soveltuvan näytön avulla. Näytön arvioivat ensi sijassa veroviranomaiset ja viime kädessä hallintotuomioistuimet.

Lisäksi, kun korkeimman hallinto-oikeuden ennakkokannanoton KHO:2021:124 myötä on selvää, että kommandiittiyhtiömuotoisen pääomarahaston tasolla laadittu konsernitase on hyväksyttävä tasevapautuksen pohjaksi, laista on poistettava ”vahvistamisen” edellytys, joka terminologisesti liittyy vain osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin.

Julkiset infrastruktuurihankkeet

Ehdotetun lakimuutoksen tavoitteena on, että yleistä korkovähennysrajoitussäännöstä ei sovellettaisi julkisomisteisiin infrastruktuuriyhtiöihin, jotta korkorajoituksen soveltumisesta mahdollisesti aiheutuva verorasitus ei kohdistuisi yhteiskunnallisesti tärkeiden verovaroin rahoitettujen infrastruktuurihankkeiden toteuttamiseen. Ehdotettu lakimuutos sallisi korkojen vähentämisen vain täysin julkisyhteisöjen omistamille yhtiöille.

Asianajajaliitto kiinnittää huomiota siihen, että nykyisin olennaisia infrastruktuurihankkeita toteutetaan myös yksityisin varoin ja erityisesti kokonaishoitopalveluhankkeet ovat yleistyneet. Tällaisia yksityisin varoin toteutettuja infrastruktuurihankkeita ei tule asettaa eriarvoiseen asemaan kokonaan julkisomisteisten yhtiöiden toteuttamiin infrastruktuurihankkeisiin verrattuna.

HE-luonnoksessa todetaan, että komission kanssa käytyjen keskusteluiden perusteella on todettu, että kokonaishankepalveluita ja Mankala-yhtiöitä koskevien korkorajoituspoikkeuksien



säättämiseen liittyy edelleen huomattavia haasteita EU:n valtiontukinäkökulmasta. Tämän johdosta sekä sen varmistamiseksi, että veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaiset tavoitteet veronkiertoriskin minimoimisesta saavutetaan, asian selvittämistä tulee vielä jatkaa eikä näihin liittyviä muutoksia ehdoteta tässä yhteydessä säädettäväksi. Asianajajaliitto pitää tärkeänä, että asian valmistelua jatketaan ja yksityisin varoin toteutettuihin infrastruktuurihankkeisiin sovelletaan vastaavia säännöksiä, kuin täysin julkisomisteisiin infrastruktuuriyhtiöihin.

Helsingissä 18. lokakuuta 2021

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson
Päsihteeri

LAATIJA

Asianajaja Jenni Korhonen, Asianajotoimisto Castrén & Snellman Oy, Helsinki

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