Valtiovarainvaliokunnalle

Asia. Asiantuntijalausuntona hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 19 a ja 27 c §:n sekä arvonlisäverolain 15 ja 29 §:n muuttamisesta (HE 155/2017 vp) esitämme seuraavaa:

Suomen Veroasiantuntijat ry (SVA) kiittää tilaisuudesta antaa lausuntonsa hallituksen esityksestä HE 155/2017 vp, jolla elinkeinoverolain ja arvonlisäverolain kokonaishoitopalvelusäännösten soveltamisala laajenisi koskemaan muitakin kuin valtion väylähankkeita.

1. Yleistä

Nykyisin voimassa olevan lainsäädännön mukaan muihin elinkaarihankkeisiin kuin valtion toteuttamiin väylähankkeisiin sovelletaan elinkeinoverolain ja arvonlisäverolain yleissäännöksiä. Tämä johtaa elinkaarihankkeen taloudellista sisältöä vastaamattomaan verokohteluun sekä saattaa tarpeettomasti vaikeuttaa tehokkaimpien ja tarkoituksenmukaisimpien toteuttamistapojen omaksumista ja kehittämistä.

SVA pitää erittäin perusteltuna ja kannatettavana kokonaishoitopalveluja koskevien erityissäännösten soveltamisalan laajentamista esitysluonnoksessa kuvatulla tavalla.

2. Kokonaishallintopalvelun käsite

Laeissa ja hallituksen esityksessä on määritelty kokonaishoitopalvelun käsite. Elinkeinoverolain osalta tämä on määritelty yleisesti lain 19a.1 §:ään (ks. myös hallituksen esityksen kohdat 2.1 ja 2.2), ja arvonlisäverolain osalta tämä on määritelty yleisesti lain 29.2 §:ssä (ks. myös hallituksen esityksen kohdat 2.1 ja 2.3). Huomio kiinnittyy kuitenkin siihen, että arvonlisäverolain tulkinnan osalta hallituksen esitykseen on sisällytetty myös kvalifioitu lisäedellytys (ks. hallituksen esityksen kohta 2.3). Hallituksen esitykseen sisältyvä arvonlisäverolain tulkinnan kvalifioitu lisäedellytys on seuraava:

> ”Sen arvioinnissa, onko kysymyksessä kokonaishoitopalveluksi katsottava palvelukokonaisuus, noudatettaisiin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmeneviä tulkintaperiaatteita. Kun kaksi tai useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoista, niiden katsottaisiin muodostavan arvonlisäveron soveltamisen kannalta yhden suorituksen.”

SVA:n käsityksen mukaan arvonlisäverolain 29 §:n 2 momentin tulkinnan pitäisi jo elinkeinoverolakiin ja arvonlisäverolakiin ehdotettavien säännösten yhtenäisten sanamuotojenkin valossa lähteä siitä, että silloin kun kyseessä on EVL 19a §:n 1 momentissa tarkoitettu kokonaishoitopalvelu, sitä pidetään kokonaishoitopalveluna myös arvonlisäverotuksen kannalta. Tämä lähtökohta olisi selvyyden vuoksi perustelua kirjata hallituksen esitykseen.

3. Ehdotettu EVL 19a.2 §:n kvalifioitu veronkiertosäännös

Hallituksen esityksen 19a.2 §:n mukaan, mitä 1 momentissa ja 27 c §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos kokonaishoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 2 momentin mukaisessa etuyhteydessä

Hallituksen esityksen mukaan EVL 19a § 1 momentin ja EVL 27c §:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävät tilanteet, joissa kokonaishoitopalvelun tilaajan ja tuottajan välillä on VML 31 §:ssä tarkoitettu etuyhteys. Säännös on luonteeltaan veronkiertoa estävä. Kokonaishoitopalveluja koskevien säännösten soveltaminen ei kuitenkaan muodosta erityistä veroetua, vaan johtaa suoritteen taloudellista sisältöä vastaaviin jaksotusratkaisuihin. SVA toteaa, että soveltamisalarajauksen tarpeellisuus jää tältä kannalta epäselväksi.

SVA kiinnittää huomiota myös siihen, että arvonlisäverolakiin ei ole ehdotettu sisällytettäväksi vastaavaa säännöstä. SVA:n käsityksen mukaan myös tämä osoittaa EVL 19a.2 §:n tarpeellisuuden epäselväksi.

4. Voimaantulosäännös

Elinkeinoverolain voimaantulosäännös on kirjoitettu seuraavasti: ”Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran *verovuodelta 2018 toimitettavassa verotuksessa*.” Toisaalta arvonlisäverolain voimaantulosäännös on kirjoitettu seuraavasti: ”Tätä lakia sovelletaan niihin kokonaishoitopalveluihin, joihin sisältyvä *rakentamistyö aloitetaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen*.”

Voimaantulosäännökset ovat ilmeisen ristiriitaiset. Kun asialla ei liene suurempaa käytännöllistä merkitystä, SVA ei ehdota voimaantulosäännösten tarkentamista.

5. Vireillä olevan muun lainvalmistelun vaikutus esillä olevaan hallituksen esitykseen

BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointia koskeneen työryhmän raportti julkaistiin 16.6.2017 (VM 26/2017). Työryhmän tehtävänä oli arvioida OECD:n veropohjan rapautumista ja voitonsiirtojen torjumista koskevan BEPS-hankkeen toimenpiteiden ja niihin kytkeytyvien veron välttämistä koskevien EU:n hankkeiden taloudellisia vaikutuksia Suomessa ja tunnistaa arvioinnissa tarvittavat aineisto- ja osaamistarpeet.

Työryhmä käsitteli muun ohessa korkovähennyksiä ja esitti muun ohessa seuraavaa (s. 75):

> Toimialoista eniten vähennyskelvotonta korkomenoa muodostuisi liike-elämän palveluissa rahoituksessa ja vakuutuksessa sekä teollisuudessa. Rajoituksen piirissä olevat rahoitus- ja vakuutusalan yritykset olisivat Suomen nykyisen rajoituksen tapaan yrityksiä, joilla ei ole luotto-, vakuutus- tai rahoituslaitos -statusta. Vähennyskelvottomien korkomenojen määrä kasvaisi suhteellisesti eniten energiatoimialalla ja kiinteistöalalla verrattuna Suomen nykyiseen rajoitukseen. Myös muilla pääomaintensiivisillä toimialoilla, kuten teollisuudessa, vähennyskelvottomien korkomenojen yhteismäärä kasvaisi.
>
> Energiatoimialan ja kiinteistötoimialan vähennyskelvottoman korkomenon yhteismäärän arvioidaan yli kaksinkertaistuvan Suomen nykyiseen rajoitukseen verrattuna kaikissa kolmessa

laskentavaihtoehdossa. Muutokset rajoituksen piirissä olevien yhteisöjen lukumäärässä olisivat kuitenkin melko pieniä jo pelkästään siitä syystä, että rajoituksen piirissä oleva yhteisöjoukko on ylipäänsä pieni. Energia- ja kiinteistötoimialan osalta puhuttaisiin enintään muutaman kymmenen yhteisön lisäyksestä tai vähennyksestä riippuen tarkasteltavasta laskentavaihtoehdosta.

Verotuskäytännössä on ratkaisussa KVL 30/2014 omaksuttu kanta, että nykyisiä korkovähennysrajoituksia voidaan soveltaa kokonaishoitopalveluihin. Ratkaisu oli seuraava:

> Hakija aikoi osallistua valtion tiehankkeeseen, joka sisälsi moottoritien ja rekkaliikenteen odotusalueen sekä hankkeeseen liittyvien muiden teiden rakentamisen noin 12–18 vuoden mittaisella kokonaishoitopalvelusopimuksella. Vuotuisen palvelumaksun määrä perustui tien käytettävyyteen ja palvelutasoon. Sopimuskauden mittaisen kunnossapitovelvollisuuden piiriin kuului moottoritie ja odotusalue sekä niiden liityntätiet. Liikenteenohjaus-järjestelmien osalta kunnossapitovelvollisuus oli kolme vuotta.
>
> Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja arvonlisäverolain kokonaishoitopalvelua koskevilla säännöksillä pyritään siihen, että ennenaikaiselta veron suorittamiselta ja veron määrän arvioinnilta vältytään ja veroa suoritetaan sitä mukaa kuin tien tai rautatien liikennekäyttöön perustuvaa kokonaishoitopalvelua suoritetaan. Säännösten tarkoitus huomioon ottaen palvelua voitiin pitää kokonaishoitopalveluna myös silloin, kun palvelusta perittävä vastike määräytyi tien käytettävyyden perusteella. Kun otettiin huomioon Liikenneviraston kokonaishoitopalveluna tilaama moottoritien rakennushanke kokonaisuutena, hanke katsottiin palveluksi, joka vastasi sisällöltään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 19 a §:ssä ja arvonlisäverolain 29 §:n 2 momentissa tarkoitettua kokonaishoitopalvelua.

On ilmeistä, että valmisteilla oleva korkovähennysrajoitusten kiristäminen voi merkittävästi vaikuttaa kokonaishoitopalveluihin tuloverorasitukseen.

Tulevien korkojenvähennysrajoitussäännösten valmisteluun liittyen SVA tuoda esille, että kokonaishoitopalveluhankkeiden rahoitus ja toteutus Suomessa vaikeutuvat oleellisesti, mikäli hankkeille ominaiset mittavien rahoituskulujen vähennysoikeutta tuloverotuksessa rajoitetaan. Lisääntynyt verokustannus johtaa puolestaan lisääntyneeseen rahoitustarpeeseen koko palvelukauden aikana, mikä vuorostaan johtaa edelleen lisäveromaksuihin ja lopulta hankkeiden heikentyneeseen hintakilpailukykyyn, ellei julkisille hankkeille tulla myöntämään EU-direktiivin sallimia poikkeuksia näiltä osin. Korkojen vähennysrajoitukset eivät olisi myöskään neutraaleja esimerkiksi sijoitusrahastojen verotukseen nähden.

SVA:n käsityksen mukaan korkovähennysrajoituksia koskevassa valmistelutyössä on syytä kiinnittää huomiota, että korkovähennyksiä koskevilla uusilla säännöksillä ei asiallisesti ”vesitettäisi” nyt esillä olevassa hallituksen esityksessä olevaa perusteltua ja kannatettavaa asiaa.

Helsingissä 28.11.2017

Suomen Veroasiantuntijat ry

Timo Torkkel
KTT, dosentti, veroasiantuntija