LAUSUNTO EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

HALLITUKSEN ESITYS EDUSKUNNALLE KORKOVÄHENNYSRAJOITUSTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN MUUTTAMISESTA

Kiitän mahdollisuudesta lausua otsikkoasiasta ja esitän kunnioittaen seuraavaa:

Rajaan lausuntoni koskemaan muutoksia, joita hallituksen esitykseen on tehty edellisen luonnosversion lausuntoajan päättymisen jälkeen, ja keskityn erityisesti niin sanottua tasevapautusta / -testiä koskevaan esitykseen. Oheistan lausuntoni liitteeksi valtiovarainministeriölle 2.3.2018 päiväämäni lausunnon, jonka kohdissa "Lausuntopyynnössä erityisesti toivotut kannanotot" ja "Yhteenveto" on esitetty kommentteja nyt esillä olevasta asiasta.

Tasevapautus hallituksen esityksessä

Hallituksen esitykseen eduskunnalle korkovähennysrajoitusta koskevan sääntelyn muuttamisesta on laadittu myös niin sanottu tasevapautusta koskeva lievennys. Tasevapautus sisältyy myös nykyisin voimassaolevaan EVL 18 a §:n säännökseen. Koska ns. veronkiertodirektiivi (EU) 2016/1164 antaa mahdollisuuden sisällyttää mainittu lievennys kansalliseen lainsäädäntöön, on perusteltua, että tasevapautuksesta säädetään elinkeinoverolain (L 24.6.1968/360) uudistetuissa säännöksissä. Samalla tulee kuitenkin ottaa huomioon direktiivin 3 artiklaan kirjattu vähimmäissuojaa koskeva säännös, jonka mukaan direktiivi ei estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle.

Voimassa olevan EVL 18 a §:n säännöksen soveltamista koskevan oikeuskäytännön on perusteltua katsoa koskevan hallituksen esityksen mukaisesti muuttuvien säännösten tulkintaa tasevapautusta ja -vertailua koskevin osin. "Esityksen tavoitteet ja ehdotetut muutokset" -luvussa todetaan (s. 50), että säännöksen soveltamiskäytäntö on selkiintynyt tuoreiden KHO:n rahastorakenteita koskevien päätösten johdosta, minkä vuoksi säännös olisi mahdollista ja uusien tulkintatilanteiden välttämiseksi perusteltuakin säilyttää pääosin nykyisessä muodossaan (korostus tässä). KHO:n rahastorakenteita koskevilla päätöksillä viitataan ainakin ratkaisuihin KHO 2018:2, KHO 10.1.2018 taltio 65, julkaisematon sekä aiempiin ratkaisuihin KHO 24.6.2015 taltio 1784 ja KHO 24.6.2017 taltio 1785.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisten perustelujen (s. 97) mukaisesti "säännökseen lisättäisiin direktiiviin perustuva vaatimus siitä, että erillisyhtiön taseen ja konsernitilinpäätöksen taseen suhdelukujen tulee perustua samanlaiseen varojen ja velkojen arvostamisen menetelmään. Lisäyksellä ei muutoin muutettaisi nykyisen tasevapautusta koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä." (korostus tässä)

Tulkintaa ohjaavat periaatteet

Hallituksen esityksen mukaiset EVL 18 a ja 18 b §:n säännökset muodostavat direktiivin implementointiin perustuvan korkojen vähentämisen rajoittamisen pääsäännön. EVL 18 b.4 §:n säännös tasevapautus on lievennyksenä poikkeussäännös tästä rajoittamista koskevasta pääsäännöstä. Poikkeussäännöstä on sovellettava suppeasti.

Asiaa koskevassa keskustelussa on esitetty näkemyksiä mainitun tulkintaperiaatteen toisenlaisesta soveltamisesta. Siinä tarkastellaan asiaa korkojen vähentämistä koskevan EVL 18 §:n yleissäännöksen näkökulmasta. Esitetty tulkintaperiaate, jonka mukaan tasevapautusta tulisi soveltaa laajasti ja - siten supistaa korkojen vähentämisen rajoittamista koskevaa säännöstä - on ongelmallinen, sillä se voi johtaa asiassa muun muassa direktiivin vähimmäissuojasäännöksen kannalta hankaliin ja vaikeasti ennakoitaviin tulkintaongelmiin.

Lainsäätäjän ei luonnollisesti tarvitse ottaa kantaa edellä esitettyyn tulkintaperiaatteita koskevaan näkemyseroon. Yksittäisissä tasevapautustilanteita koskevissa tulkintatilanteissa merkittävä apu sen sijaan olisi se, että lainsäätäjän mahdollisimman tarkkarajaisesti ilmaistu tahto kävisi ilmi lainvalmisteluasiakirjoista. Hyvän lähtökohdan tarjoaa eduskunnalle annetussa hallituksen esityksessä mainittu, voimassaolevaan lainsäädäntöön ja sitä koskevaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöön perustuva oikeustila.

Muita tasevapautusta koskevia huomioita

Nykyisin voimassa olevaa säännöstä valmisteltaessa hallituksen esityksessä (HE 146/2012 vp, s. 22) todettiin:

> "Konsernitaseella tarkoitetaan koko konsernin konsernitasetta, eikä alakonsernin tasetta, jolloin konsernitase voi olla vahvistettu myös ulkomailla. Säännöstä sovellettaisiin vain silloin, kun konsernitase olisi laadittu Euroopan unionin jäsenvaltiossa, Euroopan talousalueella olevassa valtiossa tai valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa oleva kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevalla sopimuksella tarkoitettaisiin verosopimusta, joka vastaa laajuudeltaan OECD:n malliverosopimusta." (korostus tässä)

Koko konsernin konsernitaseeseen vertaamisen vaatimus ja sitä koskeva oikeuskäytäntö ovat osaltaan selkiyttäneet oikeustilaa ja säännöksen tulkintaa.

Tasevapautussäännös on yksi direktiivin sallimista vapaaehtoisista poikkeuksista. Direktiivin säännös eroaa voimassaolevasta kansallisesta säännöksestä ja hallituksen esityksen mukaan (s. 49) se edellyttää, että erillisyhtiön tase arvostetaan samoin periaattein kuin konsernitase. Hallituksen esitykseen kirjatussa lakiehdotuksessa (s. 112) asia on kirjattu:

> "Jos konsernitase on laadittu käyttäen kokonaan tai osin eri säännöstöä kuin verovelvollisen tase, vertailu voidaan tehdä vain, jos verovelvollinen esittää vahvistetun konsernitaseen muunnettuna sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa säännöstöä kuin verovelvollisen tase." (korostus tässä)

Lainsäätäjän tulisi ilmaista selkeästi se, kumpi mainituista taseista muutetaan toisen taseen laskentaperusteita vastaavaksi tasevapautusta koskevan säännöksen soveltamisen arviointia varten. Koska kysymyksessä on implementoinnin jälkeen kansallisen säännöksen tulkinta ja koska direktiivistä ei muuta johtune, lienee muun muassa hallinnollisen tehokkuuden näkökulmasta perusteltua, että valitaan lakiehdotuksen sanamuodon mukainen ratkaisu.

Yhteenveto

Implementoitavaan korkovähennysrajoitukseen kohdistuu korostunut selkeyden vaatimus. Sen vuoksi on perusteltua laatia tasevapautusta koskeva säännös siten, että se perustuu koko konsernin konsernitaseeseen kohdistuvaan vertailuun ja aiempi oikeuskäytäntö otetaan sellaisenaan huomioon. Tällöin esimerkiksi rahasto-omisteisia rakenteita koskeville poikkeaville tulkinnoille ei jätettäisi sijaa, vaan edellä esitetty tasevertailua ja -vapautusta koskeva ohje kirjattaisiin lainsäätäjän tahtona - esimerkiksi valtiovarainvaliokunnan mietintöön – sekä mahdollisimman yksityiskohtaisesti lakiin.

Nyt esitettävien muutosten vaikutuksia on vaikea arvioida. Erityisesti uudistuksen myötä soveltamispiirin laajentaminen koskemaan laajempaa rahoituskulujen kokonaisuutta sekä kiinteistöliiketoimintaa ovat vaikutuksiltaan vaikeasti arvioitavissa. Sääntelyn muuttamisella on myös muita merkittäviä seurauksia, jotka vaikeuttavat etukäteisarviointia. Sen vuoksi sääntelyn vaikutuksia tulisi seurata ja tarvittaessa tehdä seurannan perusteella tarvittavia korjaustoimia. Siten olisi tarpeen tehdä asiasta vastaava kirjaus kuin tehtiin voimassaolevia säännöksiä säädettäessä (VaVM 31/2012).

Direktiivin implementointiin perustuva sääntely on edellä kuvatuista syistä vaativa tehtävä. Säännösten tulevaa tulkintaa varten sääntelyn ja sen valmisteluaineiston osoittaman lainsäätäjän tahdon tulisi olla selkeää ja tarkkarajaista. Toivon kunnioittaen, että edellä esittämäni huomiot voivat osaltaan auttaa asiaa koskevassa pohdinnassa ja että valtiovarainvaliokunnan verojaosto ottaa ne tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa huomioon.

Vaasassa 10.10.2018

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori, ma.
Vaasan yliopisto

LIITE Lausunto VM:lle (2.3.2018) Korkovähennystä koskevasta HE-luonnoksesta VM169:0/2017.