Verohallinto
Yritysverotusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

25.10.2018

SELVITYS VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE LIITTYEN HALLITUKSEN ESITYKSEEN HE 150/2018 ELINKEINOVEROLAIN KORKOVÄHENNYSRAJOITUSTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN MUUTTAMISESTA - ERITYISESTI EHDOTETUN EVL 18 b § 5 MOMENTIN TASEVERTAILUA VARTEN EDELLYTETTÄVÄ TASEEN MUUNTAMINEN

Ehdotetun EVL 18b § 5 momentin mukaan 18 b § 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu tasevertailu voidaan tilanteessa, jossa konsernitase on laadittu käyttäen kokonaan tai osin eri säännöstöä kuin verovelvollisen tase tehdä vain, jos verovelvollinen esittää vahvistetun konsernitaseen muunnettuna sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa säännöstöä kuin verovelvollisen tase.

Ehdotettua edellytystä taseiden muuntamisesta voidaan Verohallinnon näkemyksen mukaan pitää nykymuodossaan tulkinnanvaraisena sekä mahdollisesti merkittävästikin hallinnollista taakkaa lisäävänä huolimatta siitä, että taseiden muuntamisen suuntaa muutettaisiin niin, että verovelvollisen tase muunnettaisiin sellaiseksi, kuin se olisi tehty käyttäen vahvistetun konsernitaseen tekemisessä käytettyjä säännöksiä. Korostettakoon, että Verohallinnon mielestä se ajatus, että taseiden muuntosuunta vaihtuisi hallituksen esityksessä ehdotetusta, on sinänsä kannatettava, vaikkei poistakaan nyt esille tuotavia haasteita.

Nykytila

Voimassaolevassa lainsäädännössä korkovähennysrajoitussäännökseen liittyvä tasevertailua koskeva poikkeus sisältyy EVL 18 a § 3 momenttiin. Säännös ei sisällä edellä mainittua, ehdotetun lain 18 b § 5 momentin mukaista edellytystä taseiden muuntamisesta, vaan säännöksen edellyttämät taseet ovat säännöksessä tarkoitettuja vahvistettuja taseita, joihin kohdistuu lähtökohtaisesti mm. tilintarkastus. Koska taseisiin kohdistuu ulkopuolisen tarkastajan tekemä oikeellisuuden arviointi, voidaan taseita pitää yleensä luotettavina.

Voimassaolevan lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan taseita vertaillaan sellaisenaan tekemättä niihin oikaisuja esimerkiksi eri tilinpäätössäännöstöistä syntyvistä eroista johtuen. Korkein hallinto-oikeus on mm. vuosikirjaratkaisussa KHO 2015:11 todennut, että tasevertailu on siten tehtävä erillisyhtiön vahvistetun

tilinpäätöksen ja vahvistetun konsernitilinpäätöksen perusteella eikä oman pääoman erää ei voida oikaista lisäämällä siihen osa poistoerosta. KHO on perustellut ratkaisuaan mm. toteamalla, että "myös käytännön syyt puoltavat lain sanamuodon mukaista tulkintaa, kun otetaan huomioon, että säännöstä sovelletaan monissa eri valtioissa laadittaviin usein toisistaan ainakin jossain määrin poikkeaviin säännöksiin perustuviin tilinpäätöksiin." Voimassaolevan lain tulkinnassa on näin ollen kiinnitetty huomiota siihen, että vertailtavien taseiden ollessa eri säännösten mukaan tehtyjä, ei ole hallinnollisen taakan näkökulmasta perusteltua lähteä oikaisemaan tai muuntamaan vahvistettua ja tilintarkastettua tasetta tasevertailua tehtäessä.

Ehdotetuista säännöksistä

Ehdotettu EVL 18 § 5 momentin säännös tasevertailua varten tehtävä taseiden muuntamista koskeva edellytys on havaittu mm. Verohallinnossa tehtyjen selvitysten perusteella hallinnollista taakkaa huomattavasti lisäävänä sekä huomattavia tulkintakysymyksiä sisältävänä. Verohallinnon järjestämissä sidosryhmätapaamisissa muuntamista koskeva kysymykset ovat olleet selkeästi eniten keskustelua aiheuttaneita ja muuntamisen ongelmallisuus on noussut osin esille vasta viime päivinä.

Ehdotettu säännös tai hallituksen esityksen perustelut eivät sisällä mainintoja siitä, millä tavalla ja millä tarkkuustasolla edellytettävä muuntaminen tulisi tehdä. Ehdotetun säännöksen sanamuodon perusteella voidaan katsoa, että muuntamisen tulee olla "täydellinen", joka voi ainakin tietyissä tilanteissa olla verovelvollisille hallinnollisesti raskas. Täydellisen muuntamisen osalta ongelmallista voi olla mm. muunnosten aikajänne ts. esimerkiksi se, mistä lähtien muuntoa tulee tarkastella, jotta verovuoden taseen olisi muunnettu sellaiseksi, että vastaisi säännöksen tarkoittamalla tavalla toisen tilinpäätössäännöstön perusteella tehtyä konsernitasetta.

Toisaalta ehdotettu säännös ei pidä kuitenkaan sisällään myöskään edellytystä siitä, millä tavoin esimerkiksi kolmas taho vahvistaisi muunnon oikeellisuuden, jonka vuoksi sääntely johtaisi tältä osin poikkeamaan verrattuna nykytilaan.

Huolimatta lain sanamuodosta on Verohallinnon saaman palautteen perusteella epäselvää, voidaanko muuntaminen tehdä "täydellisen muuntamisen" sijaan osittain tai kevyemmin. Käytännössä sen määritteleminen, millä tavoin osittainen tai kevyempi muuntaminen tulisi tehdä, on vaikeaa huomioiden toimijoiden laaja kirjo ja mahdollisesti sovellettavaksi tulevat erilaiset tilinpäätössäännöstöt. Jos määrittelyitä ei voida tehdä, on muuntojen ja näin ollen vertailussa käytettävien taseiden oikeellisuuden varmentaminen myös erittäin haastavaa, mikä voi johtaa joissain tilanteissa epätarkoituksenmukaisiin lopputuloksiin. Myös muuntojen valvominen olisi haasteellista ja toisi tarpeen hankkia tai kouluttaa osaamista merkittävissä määrin. Epäselvää on myös se, mikä viranomainen tai muu taho tällaisesta muunnosta voisi ohjeistaa ja olisiko muunnon osalta mahdollisuus hakea esimerkiksi ennakkoratkaisua Verohallinnolta tai Keskusverolautakunnalta. Verohallinnon ei olisi tarkoituksenmukaista olla lähtökohtaisesti taho, joka arvioisi tehtyjen muuntamisten ja taseiden oikeellisuutta. Joka tapauksessa muuntoon liittyvät kysymykset tulisivat varsinkin kevyemmän muunnon tilanteessa aiheuttamaan merkittävää hallinnollista taakkaa eri osapuolille ja tulisi vaatimaan erityisosaamista, jollaista ei juurikaan ole tällä hetkellä olemassa Verohallinnossa tai muuallakaan. Myöskään

vertailukohtia sille, millä tavoin muunto täydellisessä tai osittaisessa muunnossa tulisi tehdä, ei ole esimerkiksi kansainvälisessä vertailussa juurikaan olemassa.

Mahdolliset tarkennustarpeet

Koska on ilmeistä, että muuntamista koskevasta edellytyksestä ei voida hallituksen esityksessä mainituin direktiiviin pohjautuvin perustein luopua, tuo se mukanaan edellä kerrotun mukaisesti tarpeen muuntamisen sisällön määrittelystä. Edellä kuvatulla tavalla on joltain osin epäselvää, millaista muuntoa säännöksen soveltamiseksi on tosiasiassa tarkoitettu edellytettävän. Epäselvyyksien välttämiseksi sääntelystä olisi hyvä ilmetä, onko tarkoitettu, että muuntaminen on "täydellinen", vaikka tämä vaatimus toisikin mukanaan jossain määrin hallinnollista taakkaa sekä myös tulkinnallisia seikkoja liittyen muunnoksen oikeellisuuteen ja riittävyyteen, että nostaa esille määrittelyihin ja ohjeistukseen liittyviä kysymyksiä edellä kuvatulla tavalla. Mahdollisiin muihin muuntotapoihin liittyisi edellä kuvattuja kysymyksiä, jotka tulee huomioida. Käytännössä täydellinen muuntaminen tarkoittaisi sitä, että erillisyhtiön tase laadittaisiin siten, kuin se olisi alun perinkin laadittu käyttäen vertailukohtana käytettävän konsernitaseen laadintaperiaatteita. Epäselvää on ehdotetun säännöksen osalta myös se, millaisia selvityksiä muuntamisen osalta on tarkoituksenmukaista ja tarpeen antaa (vrt. nykytila).

Lopuksi

Verohallinnon näkökulmasta nyt esillä olevan säännöksen soveltamisen osalta olennaisinta olisi hallinnollisen taakan keveys ja säännösten selkeys kaikkien osapuolten kannalta ja olisi tarkoituksenmukaista, jos tämä seikka voitaisiin ottaa huomioon harkittaessa taseiden muuntamista koskevan säännöksen lopullista sisältöä. Lisäksi Verohallinto tuo myös esille, että korkovähennysoikeuden rajoitusta koskevan säännöksen osalta ei liene perusteltua, että säännökseen ehdotettuun poikkeukseen liittyvän erityisen vaatimuksen johdosta säännöksen soveltamisen ja tulkinnan kannalta merkitykselliseen asemaan nousee tilinpäätösten ja taseiden muuntamiseen liittyvä kysymys, johon liittyvät määrittelyt, osaaminen, valvonta, ohjeistus ja eri tahojen roolit ovat omiaan aiheuttamaan merkittävää epäselvyyttä.

Verohallinto
Yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämisyksikkö
Vääksyntie 4
00510 Helsinki

www.vero.fi
puh. 020 612 000
faksi 020 612 3595