Kasvu ja vaikuttaminen -osasto 22.11.2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

HE 211/2021 vp

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

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta.

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain korkovähennysrajoitussäännöksiä, jotka koskevat tasevertailuun perustuvaa poikkeusta ja infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta. Lisäksi ehdotetaan säännöksiä, jotka koskevat tulolähdejaon poistamisen johdosta käyttämättä jääneitä muun toiminnan tulolähteen vähentämättä jääneitä nettokorkomenoja.

Tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä ehdotetaan tiukennettaviksi 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. Lisäksi lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös siitä, että tasevertailun perusteeksi otettavien verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tulisi olla tilintarkastettuja.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Hallituksen esitys ei täytä kaikkia sille asetettuja tavoitteita

SAK toi lausunnossaan koskien hallituksen esityksen luonnosta (hanke VM027:00/2021, lausunto SAK 14799 / 2021), että esitetyt lainsäädäntömuutokset ovat pääsääntöisesti tarkoituksenmukaisia, huomioiden kuitenkin tasevertailuun liittyvät haasteet.

Infrastruktuurihankkeita koskevat muutokset ja siihen sisältyvä takautuva soveltuvuus ovat perusteltuja. Tulolähdejaon vähennyskelvottomia nettokorkomenoja koskeva muutos on perusteltu. Tilintarkastuksen vaatimus tasevertailun perusteeksi otettaville verovelvollisen tilinpäätökselle ja konsernitilinpäätökselle on merkityksellinen ja perusteltu.

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. On kuitenkin painotettava etuyhteyslainoihin ja -korkoihin liittyviä ongelmatilanteita, joista alempana tarkemmin.

Huomionarvoista on, että hallituksen esityksen luonnos ei toimi halutulla tavalla alikapitalisoinnin tilanteessa, jossa etuyhteyslainojen ja -korkojen määrä on huomattava. Lisäksi on huomioitava, että pääomarakenteeseen ja tätä kautta taseeseen on mahdollista tehdä muutoksia esimerkiksi kirjanpidon arvostusratkaisuiden kautta. On perusteltua olettaa, että esitetyn sääntelyn ulkopuolelle jäisi aggressiivista verosuunnittelua hyödyntäviä 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 keinotekoisten omistusrakenteiden lisäksi vaikuttaa etuyhteyslainoihin- ja -korkoihin, on perusteltua tarkastella näiden rajoittamista.

Jatkovalmistelu sääntelyn puutteiden korjaamiseksi käynnistettävä välittömästi

Tässä lausunnossa esitetyt huomiot ja hallituksen esityksen kirjaukset osoittavat, että esityksen puutteet koskien aggressiiviseen verosuunnittelun ehkäisemistä ovat ainakin jossain määrin tiedossa etukäteen:

Hallitus tulee arvioimaan, ovatko edellä mainitut toimenpiteet riittävän tehokkaita estämään tulojen siirtämisen Suomen verotusvallan ulkopuolelle tilanteissa, joissa korkorajoitussääntelyn tasevertailuun perustuvaa poikkeusta voidaan hyödyntää pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa. Hallitus on valmis antamaan lisäesityksen, mikäli nyt esitettävät toimenpiteet eivät osoittaudu riittävän tehokkaiksi. -- Lausuntopalautteessa esitetty huoli siitä, että sääntelyn tavoite estää

verotettavan tulon siirtyminen Suomen verotusvallan ulkopuolelle tasevapautusta hyödyntämällä, ei välttämättä toteudu kaikilta osin, tullaan arvioimaan erillisessä jatkovalmistelussa.

Tämän vuoksi on äärimmäisen tärkeää, että hallituksen esitystä täydentävä valmistelutyö aloitetaan välittömästi. SAK pitää tarkoituksenmukaisena, että verojaosto nimenomaisesti kirjaisi tämän tahtotilan lausuntoonsa hallituksen esityksestä. Kirjaus osoittaisi, että verojaosto tunnistaa sääntelyyn liittävät ongelmakohdat ja sitoutuu puutteiden tehokkaaseen korjaamiseen.

Kuten todettu, esitetyn sääntelyn puutteet linkittyvät etuyhteyslainoihin ja -korkoihin. Jatkovalmistelun pohjana on mahdollista käyttää esimerkiksi Saksan mallia. 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 vastaava malli voisi olla tehokas esityksen puutteiden korjaamiseksi.

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 esitys. Kuten esityksessäkin on todettu, keskitetyn konsernirahoituksen käytölle on olemassa myös liiketaloudellisia ja rahoitusteoreettisia perusteita. SAK:n näkemyksen mukaan on kuitenkin mahdollista luoda keskitetyn konsernirahoituksen mahdollistava malli, joka ei sisällä tasevapautusta.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry