LAUSUNTO

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnalle

Asia: HE211/2021 vp

Tasevapautussäännös

Tasevapautussäännös (EVL 18 a§ ja 18b§) on yksi verolainsäädäntömme kaikkein vaikeimmin ymmärrettävistä säännöksistä, koska sen yksityiskohtien oivaltaminen edellyttää sekä hyvää kirjanpidon että kansainvälisen vero-oikeuden tuntemusta. Säännös on siis monimutkainen ja ehdotettu uudistus mutkistaa sitä entisestään.

EVL:n mukaan korot ovat laajalti vähennyskelpoisia, koska ne voidaan rinnastaa tulon hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Vastaavasti korkotulot ovat veronalaista tuloa. Kansainvälisissä suhteissa vastaavuusteoria toimii huonosti. Kansainväliset yritykset sorvaavat rahoitusrakenteet niin, että korkotulot ohjataan maihin, joissa ne ovat verovapaita. Sangen usein korkomenot vähennetään verotuksessa, mutta korkotulot jäävät verotuksen ulkopuolelle.

Kun EVL 18a §:ää aikanaan valmisteltiin, päädyttiin säätämään tasetesti, koska kourallinen suomalaisia suuryrityksiä oli hyvin velkaisia ja korkojen vähennysoikeuden rajaaminen olisi vaikeuttanut niiden haurasta tilannetta. Asiantuntijavalmistelussa käytettiin esimerkkinä Metsä Groupia. Tuolloin ei hahmotettu sitä, missä määrin tasevertailusäännöstä voitaisiin hyödyntää esimerkiksi erilaisissa pääomansijoitus- ja rahastorakenteissa.

Muutamaa vuotta myöhemmin (v.2016) EU antoi veron kiertämisen estämisestä direktiivin, joka sisälsi säännökset korkovähennysoikeuden rajoittamisesta. Sen pohjalta elinkeinoverolakia muutettiin (18a§ ja 18b§) ja uusi sääntely tuli voimaan vuoden 2019 alusta. Direktiivin perusvaihtoehto ei sisältänyt tasetestiä, mutta jäsenvaltioille annettiin mahdollisuus tasetestin sisällyttämiseen verolainsäädäntöön. Suomessa tasetesti otettiin käyttöön, Ruotsissa ei.

Lakimuutosta valmisteltaessa vuosina 2017 – 2018 oltiin hyvin selvillä siitä, että tasetestiä hyödynnettiin laajasti järjestelyillä, joissa vahvalla velkavivulla korkomenoja vähennettiin joissakin maissa ja korkotulot ohjattiin verovapauden piiriin. Monissa järjestelyissä oli aggressiivisen verosuunnittelun piirteitä. Lähetin tuolloin lain valmistelijoille lausunnon, jossa esitin tasevapautussäännöksen poistamista. Esitin näkemykseni myöhemmin myös eduskunnan valtiovarainvaliokunnalle antamassani lausunnossa.

Tasetesti antaa perusteettoman veronminimointimahdollisuuden esimerkiksi pääomansijoittajille, jotka hyödyntävät rahastorakenteita. Tasetestin soveltamiseen liittyy runsaasti tulkintaongelmia, kun verovelvolliset testaavat hyväksyttävän verosuunnittelun rajoja. Vaikka tasetestiä hyödyntää vain muutama kymmenen verovelvollista, on soveltamisongelmia tuotu valitusinstansseihin monia. Tasetestin ympärillä siis leijuu epävarmuustekijöitä, jotka työllistävät Verohallinnon, verovelvollisten ja konsulttien lisäksi valitusinstansseja aina korkeinta hallinto-oikeutta myöten.

Nyt käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä aggressiivista verosuunnittelua pyritään estämään säätämällä, että osuudenomistajalta olevaa velkaa pidettäisiin tasevertailua tehtäessä omana pääomana. Näkemykseni mukaan tämä kiristystoimenpide osuu aika hyvin tapauksiin, jotka edustavat hylättävää veron välttelyä eli ovat siis jollakin tavalla keinotekoisia järjestelyitä.

Kovin eleganttiin verolainsäädäntöön uudistus ei johda. Uusi tasevapautusta koskeva sääntely lisäisi edelleen Verohallinnon hallinnollista taakkaa ja lisäisi myös verovelvollisten selvitysvelvollisuutta. Mitä ilmeisimmin uusia tulkintaongelmia nousisi esiin. Aikamoinen härdelli tässä on luotu muutaman kymmenen verovelvollisen tähden. Jos tasevapautussäännökset poistettaisiin, muutamat suuret konsernit maksaisivat vähän nykyistä enemmän veroja, mutta mitään oikeudenloukkausta ei näihin konserneihin kohdistuisi, koska ne olisivat samassa asemassa kuin muut konsernit. Niiden erityiskohtelu vain poistettaisiin.

Hallitus ehdottaa myös säännöstä siitä, että tasevertailun perusteeksi otettavan verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tulee olla tilintarkastettuja. Ehdotus osuu oikeaan kohtaan siksi, että tulkintaongelmia on esiintynyt juuri arvioitaessa, millainen konsernitase voidaan ottaa vertailun perustaksi. Uusi soveltamisedellytys on hyvä ja suositeltava, mutta se ei poista monia konsernitaseeseen liittyviä tulkintaongelmia.

Julkiset infrastruktuurihankkeet

Hallitus ehdottaa säännöksiä muutettavaksi siten, korkovähennysoikeuden rajoitusta ei sovellettaisi julkisiin infrastruktuuriyhteisöihin, jotka vastaavat julkisen infrastruktuurin toteuttamisesta tai ylläpitämisestä. Sääntely koskisi käytännössä kuntien omistamia yhteisöjä. Näiden yhteisöjen verotus lievenisi yhteenlaskettuna muutamalla miljoonalla eurolla ja vastaavasti kuntien ja valtion verotulot vähenisivät samalla summalla. En näe uutta sääntelyä kovin tarpeellisena, mutta en osaa ryhtyä sitä vastustamaankaan.

Ehdotus:

Esitän, että valtiovarainvaliokunta sisällyttäisi mietintöönsä toivomuksen hallituksen suuntaan, että valtiovarainministeriö selvittäisi, mitä tapahtuisi, jos tasevapautussäännös poistettaisiin elinkeinoverolaista.

Espanjan kuningaskunnassa marraskuun 22. päivänä 2021

Heikki Niskakangas

Vero-oikeuden professori emeritus, Aalto-yliopisto