Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta

1. Taustaa

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön vastinetta verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Verojaosto on toimittanut valtiovarainministeriölle seuraavien tahojen kirjalliset lausunnot: Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos ETLA, Energiateollisuus ry, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Pääomasijoittajat ry, RAKLI ry, Senaatti-kiinteistöt, STTK ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Kuntaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Teollisuuden Voima Oyj, Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Väylävirasto, professori emeritus Heikki Niskakangas, professori Juha Lindgren, professori Reijo Knuutinen ja apulaisprofessori Moritz Scherleitner.

Valtiovarainministeriö lausuu niistä kirjallisissa lausunnoissa esitetyistä seikoista, jotka koskevat hallituksen esityksessä ehdotettuja muutoksia. Suurin osa lausunnonantajista on lausunut jo hallituksen esitysluonnoksesta valtiovarainministeriön järjestämällä lausuntokierroksella ja monelta osin lausunnoissa esitetyt huomiot ovat samoja.

Valtiovarainministeriö esittää lausuntonaan seuraavaa:

2. Tasevertailuun perustuvaan poikkeukseen ehdotetut muutokset

2.1. Kymmenen prosentin omistusraja ja eräät muut omistusosuutta koskevat huomiot

Eräissä lausunnoissa tuodaan esille, että ehdotettu kymmenen prosentin omistusraja on liian alhainen ja viitataan muun muassa siihen, että muutos voi tämän johdosta kohdistua myös sellaisiin tilanteisiin, joihin sen ei haluta kohdistuvan eli puhtaasti kotimaisiin tilanteisiin. Esimerkkinä mainitaan suomalaisten eläkeyhtiöiden osakeomistukset pörssiyhtiöissä samalla kun ne omistavat yrityslainoja. Näissä omistus on tyypillisesti yli 10 prosenttia mutta kuitenkin alle 20 prosenttia. Esimerkkinä mainitaan myös valtio omistaja, jolla on

useissa tapauksissa yli 10 prosentin omistusosuuksia yrityksistä, jotka saattavat myös saada lainoitusta joltakin valtion kontrolloimalta taholta. Toisaalta eräissä lausunnoissa pidetään jopa 10 prosentin rajaa liian korkea, jotta se estäisi aggressiivista verosuunnittelua.

Eräässä lausunnossa esitetään ehdotetun taseoikaisun soveltamista vain niihin lainoihin, joiden lainanantaja tai lainanantajaan etuyhteydessä oleva taho omistaisi välittömästi tai välillisesti vähintään kymmenen prosenttia konsernin emoyhtiöstä. Lausunnon mukaan tytäryhtiön vähemmistöosakkaiden antamiin lainoihin sääntelyä ei olisi tarpeen soveltaa muun muassa siksi, että niihin ei voi liittyä konsernitason verosuunnittelumahdollisuuksia. Lisäksi nähdään tähän liittyvän myös tiedonsaantiongelmia. Lausunnoissa on muutoinkin viitattu etuyhteystilanteisiin liittyviin käytännön soveltamisen haasteisiin tiedonsaantiongelmien vuoksi. Lisäksi on ehdotettu nämä soveltamishaasteet huomioon ottaen voimaantulon lykkäämistä vuodella eteenpäin, jotta verovelvolliset olisivat paremmin selvillä sääntelyn vaikutuksista jo ennen sääntelyn voimaantuloa.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä merkittävänä omistusosuutena pidetään kymmentä prosenttia. Tältä osin on arvioitu, että vaadittavan omistusosuuden tulisi olla riittävän alhainen, jotta se kattaisi riittävällä tavalla erilaisia tilanteita, joissa osakkeenomistaja on rahoittanut konsernia. EU-oikeuden nojalla kotimaisia ja ulkomaisia tilanteita on kohdeltava lähtökohtaisesti samalla tavalla ja sääntely koskee siten samalla tavalla sekä kotimaisia että ulkomaisia omistustilanteita.

Mahdollista myös on, että omistusta voidaan hajauttaa eri tahoille siten, että laissa säädetty omistusraja ei ylittyisi. Myös tähän nähden on perusteltua, että laissa säädetty omistusraja on riittävän alhainen. Omistusosuuksien hajauttamisen estämiseksi esityksessä ehdotetaan myös säädettäväksi, että huomioon otetaan myös velkojaan nähden laissa tarkemmin määritellyn etuyhteydessä olevan tahon omistus. Samoin huomioon otetaan myös se, että omistus voi olla verovelvolliseen nähden etuyhteydessä olevaan tahoon. Mikäli huomioon otettaisiin pelkästään omistus konsernin emoyhtiössä, voitaisiin omistusta hajauttaa esimerkiksi muihin konserniyhtiöihin.

Korkorajoitussäännöksen tarkoitus on turvata veropohjaa ja tasevapautussäännös on tästä poikkeus, joka mahdollistaa korkomenojen vähentämisen kokonaan, vaikka pääsäännön perusteella ne kuuluisivat rajoituksen piiriin. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää verovelvollisen vaatimusta ja verovelvollisella on velvollisuus selvittää soveltamisen edellytysten täyttyminen.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei ole aiheellista muuttaa omistusosuutta koskevan määritelmän osalta.

2.2. Ehdotettu tilintarkastusvaatimus ja eräitä konsernitilinpäätökseen liittyviä huomioita

Eräässä lausunnossa nostetaan esille kysymys siitä, mitä tarkoitetaan tilintarkastuksella. Lausunnon mukaan, jos konsernitilinpäätös tai oikaistu konsernitilinpäätös tehdään vain vertailua varten, tulisi olla riittävää, että tilintarkastaja tarkastaa, että ne on laadittu samalla tavoin ja samalla tarkkuudella kuin lakisääteiset tilinpäätökset ja tätä voitaisiin pitää säännöksen tarkoittamana tilintarkastuksena. Lisäksi kysytään, mitä tarkoitetaan tilinpäätöksen vahvistamisella.

Eräissä lausunnoissa nostetaan esille se, että tilintarkastusta koskeva vaatimus on suhteeton sellaisten yhtiöiden kohdalla, jotka kirjanpitolain 6 luvun 3 §:n mukaan ovat vapautettuja konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja tilintarkastamisesta. Silloin, kun verovelvollinen on lain mukaan vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, tulisi olla riittävää laatia konserni- ja erillisyhtiön tase. Muiden tilinpäätöksen osien, kuten tuloslaskelman, rahoituslaskelman tai liitetietojen laatiminen ei lausuntojen mukaan toisi lisäarvoa tasevertailun suorittamiseen. Tältä osin lausunnoissa on viitattu kotimaisiin pääomarahastoihin, joihin kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä säädetyn poikkeuksen on vakiintuneesti katsottu soveltuvan, ja näille aiheutuvaan haittaan muun muassa suhteessa ulkomaisiin rahastoihin.

Yhdessä lausunnossa todetaan, että vaikka vaatimus verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tilintarkastamisesta on linjassa veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin (EU) 2016/1164 4 artiklan 8 kohdan liikekirjanpidollisen konsernin määritelmän kanssa, esitys jättää kuitenkin tulkinnanvaraisuutta vertailukelpoisen konsernitaseen määritelmään, mikä voi lisätä veroriitoja ja verosuunnittelumahdollisuuksia. Tämän vuoksi lausunnossa ehdotetaan mietinnössä todettavaksi, että vertailussa käytetään kaikissa tilanteissa kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai jäsenvaltion kansallisen tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti laadittua konsernitilinpäätöstä, jolloin vertailukelpoiseen konsernitaseeseen sisältyvät ne yksiköt, jotka näiden kirjanpidollisten säännösten perusteella tulee sisällyttää konsernitilinpäätökseen.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä tilintarkastuksella tarkoitetaan virallisen tilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta. Esityksessä ei ehdoteta muutoksia siihen, mitä voimassa olevassa 18 b §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään vahvistetusta tilinpäätöksestä.

Esityksessä ei myöskään ehdoteta muutoksia siihen, mitä voimassa olevassa laissa säädetään konsernitaseen vaatimuksista. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisuissaan KHO 2015:11 ja KHO:2021:124 katsonut, että tasevertailun perustaksi otettavalla konsernitaseella tarkoitetaan konsernitilinpäätökseen sisältyvää konsernitasetta. Vaatimus siitä, että tasevertailun perustana on oltava

konsernitilinpäätökseen sisältyvä konsernitase, tulee siten jo voimassa olevasta laista. Tilintarkastusta koskevan vaatimuksen lisääminen lakiin varmistaa sitä, että tasevapautus olisi mahdollinen vain aidoissa liiketoimintakonserneissa.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että lausunnoissa esitetty ei anna aihetta muuttaa esitystä.

2.3. Muita lausunnoissa esille nousseita seikkoja

Eräässä lausunnossa viitataan hallituksen esityksessä olevaan takautuvuustarkasteluun ja todetaan, että tarkastelussa jää vaille huomiota se, että yhtiöille, joilla on murrettu tilikausi (1.2. – 31.1.), jää lain tarkoitetusta voimaantulosta aikaa vain yksi kuukausi ennen niiden vuoden 2022 verotuksen perusteena olevan verovuoden päättymistä.

Tältä osin valtiovarainministeriö toteaa, että tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä tarkastellaan verovuoden lopun tilanteen mukaisesti. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan kyse ei siten ole takautuvasta lainsäädännöstä.

3. Pitkän aikavälin julkisia infrastruktuurihankkeita koskevat muutosehdotukset

Joissakin lausunnoissa on esitetty epäilyksiä siitä, onko niin sanottu infrapoikkeus tarpeen, kun sen vaikutuksen verotuottoihin arvioidaan olevan vain muutaman miljoonan euron luokkaa.

Tältä osin valtiovarainministeriö toteaa, että vaikutus verotuottoihin on pienehkö, mutta yksittäisten kuntien osalta poikkeuksella voi olla merkittävä vaikutus hankkeiden kuluihin. Asiaa valmistellessa useat kunnat ovat ottaneet yhteyttä, ja korostaneet asian tärkeyttä heidän hankkeidensa kannalta. Suurin tiedossa oleva yksittäiseen hankkeeseen kohdistuva kuluvaikutus (kulujen konkreettinen pieneminen poikkeuksen johdosta) on noin 5 miljoonaa euroa vuodessa. Vaikutus verotuottoihin riippuu siitä, kuinka useita hankkeita on meneillään, ja kuinka suuria ne ovat.

Teollisuuden Voima Oyj:n lausunnon osalta valtiovarainministeriö toteaa, että lausunnossa esille tuodut argumentit on tuotu esille myös komission kanssa käydyissä neuvotteluissa, ja Teollisuuden Voima Oyj:llä on ollut mahdollisuus osallistua myös komissiolle lähetettyjen lisäselvitysten muotoiluun. Komission käsitykset ns. Mankala-ydinvoiman valtiontukioikeudellisesta arvioinnista eivät kuitenkaan vastaa Teollisuuden Voima Oyj:n käsityksiä. Yhtiötä on pidetty ajan tasalla komission kanssa käytyjen neuvotteluiden etenemisestä. Teollisuuden Voima Oyj on viime keväästä lähtien valmistellut uutta lähestymistapaa heitä itseään koskevaan infrapoikkeukseen. Toistaiseksi he ovat toimittaneet mahdollisesta ratkaisusta valtiovarainministeriölle vain karkean tason kuvauksen.

Yhtiön kanssa tänä syksynä käydyn kirjeenvaihdon perusteella sekä ministeriön että yhtiön yhtenevä käsitys on, että asiassa odotetaan yhtiön laajempaa selvitystä teknisistä vaihtoehdoista, ja sen jälkeen asiasta neuvotellaan jälleen komission kanssa. Siten yhtiölle ei ole voinut tulla yllätyksenä Mankala-ydinvoiman puuttuminen hallituksen esityksestä, kuten yhtiö lausunnossaan esittää.

Väylävirasto nostaa lausunnossaan esiin ehdotetun 18 b §:n 2 momentin 2) kohdan a) alakohdan, joka ei lausunnon mukaan sellaisenaan sovellu valtion infrastruktuurihankkeisiin, joissa omaisuuden omistajuus säilyy valtiolla koko sopimuskauden ajan ja jossa yhtiö saa tulonsa omaisuuden käytettävyyden ja palvelutason perusteella. Lausunnossa tarkoitettaneen, että kyseistä säännöstä ei voida soveltaa hanketta toteuttavaan yhtiöön, joka ilmeisesti on yksityisomistuksessa. *Tältä osin valtiovarainministeriö toteaa*, että tällainen hanke on verrattavissa ns. kokonaishoitopalveluhankkeisiin, joista on tarkoitus säätää vasta myöhemmin, kun asiaan liittyvät valtiontukiongelmat on saatu selvitettyä komission kanssa. Nyt ehdotetun kyseisen säännöksen ei ole tarkoituskaan soveltua Väyläviraston viittaamaan tapaukseen. Ehdotetuissa säännöksissä on huomioitu kaikki tiedossa olevat kokonaan julkisyhteisöomistuksessa olevat hanketyypit.

Osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen