LAUSUNTO

U 58/2022 vp Valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi koskien velan ja oman pääoman perusteella yritysverotuksessa tehtävää vähennystä ja koron vähennyskelpoisuuden rajoittamista

Kiitän eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni 8.7.2022 päivätystä valtioneuvoston kirjelmästä otsikkoasiassa.

Lausunnossa esitän eräitä direktiiviehdotukseen, sen aikatauluun, vaikutuksiin sekä kirjelmässä esitettyyn direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyyn ja implementointiin liittyviä kommentteja. Lisäksi kiinnitän huomiota muihin muutoksiin ja sääntely-ympäristöön.

En tässä vaiheessa käsittele lausunnossani direktiiviehdotuksen tekniseen toteutukseen ja yksityiskohtaiseen tulkintaan liittyviä kysymyksiä.

Uudistuksen lähtökohdat

Komissio on antanut direktiiviehdotuksen 11.5.2022 perustuen Sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja nimenomaisesti sen 115 artiklaan. Välittömän verotuksen sitovia sääntöjä koskien lainsäädäntö tulee antaa direktiiveinä. Siten komissio on päätynyt ehdottamaan direktiiviä koskien velan ja oman pääoman perusteella yritysverotuksessa tehtävää vähennystä ja koron vähennyskelpoisuuden rajoittamista.

Ehdotuksella on vahva kytkentä kansainvälisen verotuksen viimeaikaiseen kehitykseen sekä EU:n kesällä 2021 julkaisemaan Communication on Business Taxation for the 21st century. Näistä lähtökohdista ehdotettua muutosta voidaan pitää tärkeänä ja kannatettavana. Samalla tulee kuitenkin ottaa huomioon verolainsäädännön ennakoitavuus ja selkeys sekä yritystoiminnan ja talouden toimintaympäristö. Nämä tavoitteet tulee ottaa huomioon sekä direktiivin viimeistelyssä ja implementoinnissa että verolainsäädäntöön kansallisista lähtökohdista tehtävissä muutoksissa.

Direktiiviehdotus ja valtioneuvoston kanta

Uudistuksen laajuus ja rakenteelliset uudet elementit huomioon ottaen käsittelyn aikataulu ja sen muut reunaehdot voidaan nähdä ongelmallisina hyvän lainvalmistelun lähtökohdista. Direktiivin tavoitteet ovat selkeitä ja kannatettavia. Sen sijaan valitut keinot eivät ole kaikilta osin onnistuneita, kuten jo aiemmassa lausuntovaiheessa on laajasti todettu. Siten asetettava aikataulu ei saisi vaarantaa jäsenmaiden mahdollisuuksia käydä läpi ja käsitellä sisältöä sekä tarvittaessa vaikuttaa kokonaisuuden muotoutumiseen.

Toisaalta hallitusohjelman mukaiset aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset ynnä muut toimet ovat olleet kansallista verolainsäädännön kehitystä viime vuosina niin voimakkaasta ohjaavia, että direktiiviehdotuksessa esitetyn kaltaiset yritysverotuksen avulla yritystoimintaa tukevat keinot ovat jääneet varsin vähäiselle huomiolle. Tässä suhteessa direktiiviehdotuksen tavoitteet tasapainottavat kokonaisuutta toivottavalla tavalla.

Edellä mainituista lähtökohdista positiivisena voidaan pitää tavoitetta ohjata ja tukea oman pääomanehtoisen rahoituksen merkitystä yhteisöjen rahoituksessa verovelvollisen näkökulmasta tuloverotuksessa vähennysoikeuden muodostavalla muutoksella. Kuten direktiiviehdotuksessa mainitaan, tavoitteena on investointien ja kasvun edistäminen. Edelleen on myönteistä, että osan jäsenmaista jo otettua ehdotetun tyyppiset säännökset osaksi lainsäädäntöään sääntely pyritään saattamaan osaksi kaikkien jäsenmaiden tuloverojärjestelmää. Näin toimien vähennetään myös mahdollisuuksia kansallisten verojärjestelmien epäjatkuvuuksien hyödyntämiseen aggressiivisen verosuunnittelun keinoin.

Huolestuttavana voidaan pitää kehitystä, jonka myötä yritysverotus näyttäisi monimutkaistuvan entisestään. Moniartiklainen direktiivi sisältää sääntelyä, jonka implementointi tulee osoittautumaan ongelmalliseksi ja se voi edelleen johtaa kansallisiin eroavaisuuksiin. Esimerkiksi direktiivin soveltamisalaa ja määritelmiä koskevat 2 ja 3 artiklat, joiden yhteen laskettujen alakohtien lukumäärä nousee selvästi yli kolmen kymmenen, ovat tästä osoituksena. Kun tähän lisätään direktiiviin liittyvä verovuosia, prosenttisuuksia, laskentaperustetta, koron määräytymistä sekä tietyn kokoluokan yrityksiä koskeva sääntely, implementoitava kokonaisuus muodostuu varsin vaikeaselkoiseksi ja monimutkaiseksi. On syytä kiinnittää huomiota myös siihen, että direktiiviehdotus sisältää sääntelyä koskevat erityiset veronkiertosäännökset.

Kansallisella tasolla direktiiviehdotusta ja sen sisältöä on tarkasteltava lisäksi suhteessa voimassa olevaan oikeustilaan ja tuloverolainsäädäntöön liittyviin muihin muutoksiin. Erityisesti tarkasteluun nousevat tällöin korkojen vähentämisoikeuden rajoittamista koskevat säännökset sekä niiden lukuisat muutokset viimeisen kymmenen vuoden kuluessa. Verojärjestelmän ennakoitavuus on yritysten toiminnalle sekä varsinkin investoinneille ja niiden kohdistumiselle keskeinen tekijä. Suomen tulee sen vuoksi sovittaa maltillisesti omat kansallisista lähtökohdista tehtävät toimet nyt esillä olevan kaltaisiin EU-tasoisiin direktiivipohjaisiin uudistuksiin.

Valtioneuvoston kanta on pääosin perusteltu ja kannatettava. Edellä mainituista syistä korostuu tosin ehkä liiaksi se, että oman pääoman ehtoisen rahoituksen tuki koetaan vieraana. Toisaalta direktiivilähtöisten muutosten ja kansallisten lainsäädäntötoimien yhteisvaikutuksena korkojen vähentämisen rajoittamista koskeva sääntely on muodostunut ennakoimattomaksi.

Vuoden 2014 alusta sovellettua korkovähennyksen rajoittamista koskevaa sääntelyä on muutettu sekä ATAD:in implementoinnin sekä kansallisten lähtökohtien vuoksi. Uuteen, juuri annettuun hallituksen esitykseen odotetaan parhaillaan lausuntoja. Lisäksi on esitetty muutosten myötä syntyneen käsitteiden täsmennystarpeesta johtuva muutostarve (Timo Torkkel, Korkovähennysrajoitukset – EVL 18b.1 §:n 4 kohdan edellyttämästä tilintarkastuksesta, Verotus 2/2022 s. 201-207). Kun otetaan huomioon tässä tarkasteltava direktiiviehdotuksen implementoinnista aiheutuva muutos, voitaneen kehitystä noin kymmenen vuoden ajanjaksolla pitää ei-toivottuna tempoilevan sääntelyn ennätyksenä.

Komissiolle esitetään direktiiviehdotuksessa siirrettäväksi valtaa antaa delegoituja säännöksiä. Delegointi ei näyttäisi olevan perustuslaillisesti ongelmallista, mutta sääntelyn selkeyttä se heikentää edelleen. Muita vaikeasti hallittavia kysymyksiä aiheuttavat implementoitavan muutoksen suhde minimiverodirektiiviin (erityisesti kirjelmässä mainituissa tilanteissa) sekä korkorajoituksen vähentämisrajoitusta koskevilta osin suhde veronkiertodirektiivin (ATAD) samaa aihepiiriä koskevaan sääntelyyn.

Kuten valtioneuvoston kirjelmässäkin todetaan, vaikutusarviointiin tulee kiinnittää huomiota ja uudistuksen todennäköisesti edetessä myös seurantaan tulee varata voimavaroja. Vaikutusarvioinnin merkitys on esillä kirjelmä ohella myös direktiiviehdotuksessa. On selvää, että suuri rooli uuden sääntelyn tulkinnan ohjauksesta jää Verohallinnon tehtäväksi. Ohjaustehtävä ja muut muistiossa esille nousevat tarpeet tulee ottaa huomioon Verohallinnon resursoinnissa. Vastaavasti sääntelyn voimaan tulon jälkeen sen vaikutusten seuranta tulee järjestää asianmukaisesti. Myös verovelvollisten kasvava hallinnollisen taakka tulisi kyetä ottamaan huomioon.

Direktiiviehdotuksen jatkovalmistelusta ja implementoinnista

Direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä kansallisten toimijoiden (VM) tulisi kyetä nostamaan esiin maansa verolainsäädännön ja verotusvallan kannalta keskeisimmät seikat.

Direktiiviehdotus tuo lainsäädäntöömme edellä kuvatuin tavoin paljon uutta implementoitavaa ainesta. Sääntely sisältää kymmeniä soveltamisalaa ja määritelmiä koskevia kohtia. Vaikka lainsäädännön selkeyden turvaaminen lienee vaikeaa, ellei mahdotonta saavuttaa implementoitaessa direktiiviehdotus osaksi kansallista verolainsäädäntöä, sen pitää olla keskeinen tavoite verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta. Jo tässä vaiheessa tulee pohtia, miten voidaan vaikuttaa ja varautua implementoinnin tuomaan muutokseen.

Lopuksi on tarpeen kiinnittää huomio direktiiviehdotusta edelleen valmisteltaessa tarkkarajaiseen sääntelyyn sekä siihen, miten ehdotettujen laskenta- ja tulkintasääntöjen

soveltamista voidaan ennakoida eli mikä on esimerkiksi ennakollisten ratkaisujen merkitys uuden sääntelyn soveltamista arvioitaessa.

Voimaantulo

Direktiiviehdotuksen implementoinnin on määrä tulla voimaan 1.1.2024 alkaen. Siten direktiiviehdotuksen aikataulun vuoksi kansalliset vaikutusmahdollisuudet näyttävät jäävän vähäisiksi, kuten edellä on esitetty.

Kuten valtioneuvoston kirjelmän sisältämässä valtiovarainministeriön muistiossa todetaan, että kyse on osin uudenlaisesta sääntelystä. Toisaalta sääntely tulisi sovellettavaksi osin nykyisen verolainsäädännön (EVL 18 a ja b §) rinnalle / osaksi ja koskisi vain osaa verovelvollisista. Samanaikaiset kansallisista lähtökohdista tehdyt verolainsäädännön muutokset eivät saa tässä tarkasteltavien uudistusten kanssa johtaa ennakoimattomaan kokonaisuuteen, jota soveltamisalan piiriin kuuluvat yritykset eivät hallitse ja joka rajoittaa kansainvälisten monikansallisten yhtiöiden sijoittumista Suomeen.

Yhteenveto

Direktiiviehdotus pyrkii ratkaisemaan kansainvälisessä ja kansallisessa verotuksessa hahmotettua ongelmaa osin uudella tavalla. Direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa ja sen implementoinnissa tulee ottaa huomioon Suomen verotusvaltaan sekä verolainsäädännön ja -järjestelmän perusteisiin liittyviä tekijöitä edellä esitetyin perustein.

Kuten edellä todettiin, myös ehdotusta muutosten voimaantulosta ja siirtymäajasta sekä niiden ja kansallisista lähtökohdista tehtävien muutosten yhteisvaikutuksesta syntyvää kokonaisuutta tulee tarkastella kriittisesti. Direktiiviehdotuksessa esitetyt muutokset aiheuttanevat lisäksi uudentyyppisiä tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia on kyetty nostamaan vain osittain esiin. Tämä korostaa muutosten vaikutusten arvioinnin ja soveltamisen seurannan merkitystä.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa valtioneuvoston kirjelmän ja sen kohteena olevan vaikeaselkoisen sääntelyn arvioinnissa ja että eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto ottaa ne tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa huomioon.

Vaasassa 12.9.2022

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto