ASIANTUNTIJALAUSUNTO
Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
30.1.2023

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi

Alla on pyydetty lausuntoni hallituksen esityksestä eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi (HE 320/2022 vp, jäljempänä myös ”esitys”). Seuraavassa tarkastellaan vain eräitä esityksen kohtia ja keskitytään verosääntelyn näkökulmaan sekä erityisesti sähköalan voittoveroon.

1 Yleistä

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisista voittoveroista sekä tähän liittyen muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (360/1968, EVL). Ehdotuksen taustalla ovat korkeisiin energiahintoihin liittyvistä hätätoimenpiteistä annettu Euroopan unionin neuvoston asetus (EU) 2022/1854 (jäljempänä Energiahinta-asetus) sekä pääministeri Sanna Marinin hallituksen talousarvioneuvotteluissa syksyllä 2022 tekemät linjaukset.

Ehdotettuja lakeja sovellettaisiin väliaikaisina verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Lakeja sovellettaisiin kuitenkin vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa, jos verovelvollisen tilikausi ei pääty vuoden 2023 aikana tai jos verovelvollinen on esityksen antamisen jälkeen muuttanut tilikauttaan siten, että verovuoden 2023 päättymisajankohta on aikaistunut. Vero määrättäisiin ja kannettaisiin jälkikäteen vuoden 2024 aikana.

Sääntely toteutettaisiin *sähköalan yritysten* verovuoden 2023 voittoihin kohdistuvalla 30 prosentin suuruisella väliaikaisella verolla (asetuksen *tuottokatto,* esityksessä sähköalan voittovero). Huomionarvoista on, että esitetty sähköalan voittovero poikkeaa Energiahinta-asetuksen lähtökohdasta, jonka perusteena on sähkön markkinatulon yläraja, 180 euroa tuotetun sähkön megawattitunnilta. Esitetyssä mallissa veron kohteena olisi sähköalan yritysten sähköliiketoiminnan tulos, joka ylittää kymmenen prosentin suuruisen tuoton laskettuna sähköliiketoimintaan sitoutuneelle omalle pääomalle. Valitun kansallisen mallin osalta olisi erityisesti pitänyt arvioida, vastaako esitetty malli Energiahinta-asetusta eli toimeenpannaanko sillä asetus tältä osin. Asiaa on pyritty arvioimaan esityksen kohdassa 10.1, mutta kohdassa esitetty tarkastelu voisi olla selkeämpi ja laajempi. Lisäksi olisi tärkeä arvioida, minkälainen esitetty voittovero on sisällöltään ja vaikutuksiltaan suhteessa muissa valtioissa toteuttaviin veromalleihin.

Ehdotetussa sääntelyssä *fossiilisten polttoaineiden alalla toimivien yritysten* verovuoden 2023 voittoista perittäisiin verovuonna 2023 väliaikainen 33 prosentin suuruinen vero (asetuksen *solidaarisuusmaksu,* esityksessä fossiilisten polttoaineiden alan voittovero). Fossiilisten

polttoaineiden alan voittoverossa verovelvollisia olisivat yritykset, joiden liikevaihdosta yli 75 prosenttia muodostuu raakaöljyn tai maakaasun tuotannosta, jalostettujen öljytuotteiden valmistuksesta raakaöljystä ja kivihiilituotteiden valmistuksesta. Vero perittäisiin elinkeinotoiminnan tuloksesta, joka ylittää 120 prosenttia verovelvollisen verovuosien 2018–2021 elinkeinotoiminnan tuloksen keskiarvosta (vertailurajan ylittävä voitto).

Molemmat esitetyt voittoverot perittäisiin tuloveron lisäksi eivätkä ne olisi tuloverotuksessa vähennyskelpoisia. Ottaen huomioon esitettyjen verojen tarkoituksen ja tavoitteen on perusteltua, että verot eivät ole vähennyskelpoisia verovelvollisten tuloverotuksessa.

2 Esityksen tavoitteet, tausta ja kansallinen täytäntöönpano

Esityksen tavoitteena on panna täytäntöön Energiahinta-asetus siten, että otetaan huomioon Suomen energiamarkkinoiden erityispiirteet aiheuttamatta häiriöitä sisämarkkinoilla ja investoinneissa sekä kohdella alan toimijoita mahdollisimman tasapuolisesti. Ehdotuksen yksi tärkeimmistä tavoitteista oli vähentää korkeista energianhinnoista kuluttajille aiheutuvia negatiivisia vaikutuksia. Esityksen tavoitteet ovat perusteltuja.

Vaikka EU-asetukset ovat kansallisesti suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä, esityksen mukaan Energiahinta-asetuksen täytäntöönpano edellyttää kansallisia täytäntöönpanotoimia (esityksen s. 5). Esityksessä todetaan, että Energiahinta-asetuksessa mainitun tuottokaton ja solidaarisuusmaksun arvioidaan olevan Suomen perustuslain näkökulmasta veroja. Näkemykseen siitä, että tuottokatto ja solidaarisuusmaksu ovat esitetyssä muodossaan Suomessa veroja, voidaan yhtyä.

Tuottokaton ja solidaarisuusmaksun toimeenpano veroina nostaa esille kysymyksen EU-sääntelyn oikeusperustasta. Energiahinta-asetuksen perusteena on asetuksessa mainittu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 122 artiklan 1 kohta. Säännöksen mukaan neuvosto voi komission ehdotuksesta päättää EU:n jäsenvaltioiden välisen yhteisvastuun hengessä taloudellisen tilanteen kannalta aiheellisista toimenpiteistä erityisesti, jos ilmenee suuria vaikeuksia tiettyjen tuotteiden saatavuudessa, ennen kaikkea energia-alalla. Säännöksessä todetaan lisäksi, että se ei rajoita muiden perussopimuksissa määrättyjen menettelyjen soveltamista. Neuvosto tekee mainittuun SEUT kohtaan perustuvan päätöksensä määräenemmistöllä.

Oikeusperustan tarkastelu on tärkeää, koska tuloveroista ei voida antaa EU:ssa asetuksia, vaan niistä säädetään direktiiveillä. Lisäksi SEUT 113 ja 115 artikloissa mainituista veroista säätäminen edellyttää EU:ssa lähtökohtaisesti yksimielistä päätöksentekoa.

Asetuksen antamisen oikeusperustaa EU:ssa suhteessa veroasioista päättämisen oikeusperustaan on tarkasteltu myös valtioneuvoston selvityksessä ”Komission ehdotus neuvoston asetukseksi korkeisiin energiahintoihin liittyvistä hätätoimenpiteistä (energianhinta-asetus)”, joka on annettu eduskunnalle tiedoksi e-kirjeellä E 113/2022 vp. E-kirjeessä todetaan asiasta muun muassa seuraavaa:

> ”Kun perusedellytykset 122 artiklan käytölle edellä kuvatulla tavalla täyttyvät, voidaan sen nojalla hyväksyä myös verotuksellisia toimia, kunhan ne ovat luonteeltaan väliaikaisia, kestoltaan tarkasti

rajattuja ja oikeasuhtaisia.

Ehdotuksen oikeusperusta soveltuu ehdotettuihin toimiin, eikä valinnan voi katsoa muodostavan ennakkotapausta EU:n muille verotuksellisia toimia koskeville päätöksentekomenettelyille.”

Lopputulosta eli veroista päättämistä EU-tasolla asetuksessa voidaan kuitenkin pitää oikeusperustan näkökulmasta ongelmallisena. Veroista säätämisen oikeusperustaa pitää noudattaa. Ei pidä toimia, siten että veroasiat kierrätetään, jonkin muun asiaryhmän kautta ja päätetään SEUT:ssa tätä asiaryhmää koskevan menettelyn mukaisesti. Olisi ollut suotavaa, että oikeusperustaa olisi analysoitu tarkemmin Energiahinta-asetuksessa ja sitä olisi tarkasteltu myös esityksessä.

3 Kommentteja eräisiin esityksen kohtiin

3.1 Verovelvollisten määrittely

Lakiesityksessä rajataan sähköalan voittoveron alaisten *verovelvollisten* piiriä eri tavoin ja sääntelyssä on myös tiettyjen toimijoiden erityinen verovapaus. Tältä osin sääntelyä on tarkasteltava myös EU-oikeuden ja perustuslain edellyttämän yhdenvertaisuuden näkökulmasta.

Esityksessä sähköalan voittoverosta olisivat verovelvollisia sähköä tuottavat tai toimittavat yritykset, jotka myyvät sähkömarkkinoilla sähköä suoraan loppukäyttäjille tai jälleenmyyntiä varten. Veronalaisen toiminnan määrittely pohjautuu pitkälti sähkömarkkinalakiin ja tarkoittaa muuta sähköliiketoimintaa kuin sähköverkkotoimintaa eli sähkön tuotantoa ja toimitusta. Säännöksessä ehdotetaan verovelvollisuuden osalta liikevaihtoon perustuvaa prosentuaalista ja euromääräistä alarajaa. Lähtökohdiltaan edellä kerrottu verovelvollisten määrittely on selkeä, mutta edellyttää muun muassa Verohallinnolta ainakin jossain määrin sähkömarkkinalain tuntemusta, mikä voi hankaloittaa verotuksen toimittamista. Tulkintaongelmia liittyy verolainsäädäntöön lähes aina, kun muussa lainsäädännössä määrittelyt käsitteet määrittävät verolainsäädännön käsitteitä.

Yrityksillä tarkoitetaan lakiesityksen 3.2 ja 13.2 §:ien mukaan molempien voittoverojen osalta yhteisöjä, yhtymiä ja luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat EVL:ssä tarkoitettua liike- tai ammattitoiminta. Liike- tai ammattitoiminta tarkoittaisi siis vain EVL 1.1 §:n mukaista elinkeinotoimintaa.

Yhteisöjä tai yhtymiä ei määritellä lakiehdotuksessa. Tuloverolain (1535/1992, TVL) 3 ja 4 §:ssä määritellään, mitä yhteisöillä ja yhtymillä tarkoitetaan tuloverotuksessa. Lakiehdotuksessa olisi suositeltavaa selkeyttää, mitä yhteisöillä ja yhtymillä tarkoitetaan lakiehdotuksessa. Tämä voitaisiin tehdä viittaamalla TVL:n asianmukaisiin säädöksiin. Yhtymän sijasta saattaisi olla parempi käyttää TVL 4 §:n termiä ”elinkeinoyhtymä”.

Yhtymät eivät ole tuloverotuksessa TVL:n mukaan erillisiä verovelvollisia vaan laskentayksiköitä, joiden tulos jaetaan tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi osakkaiden tulona heidän tulo-osuuksiensa mukaisesti. Lakiesitys tarkoittanee, että yhtymät ovat jatkossa esitetyn sääntelyn osalta erillisiä verovelvollisia. Ehdotettuja voittoveroja ei voi vähentää

tuloverotuksessa, joten ne eivät vaikuta yhtiömiesten tulona verotettavaan tulo-osuuteen eli yhtiömiehet maksavat koko laskennallisesta tulo-osuudestaan veron osana muita tuloverotuksessa verotettavia tulojaan.

Lakiesityksen 3.3 ja 13.3 §:ien mukaan myös *rajoitetusti verovelvollinen ulkomainen yhteisö* on verovelvollinen, jos sillä on Suomessa TVL:n mukainen kiinteä toimipaikka. Tältä osin olisi toivottavaa ottaa kantaa myös siihen, vaikuttavatko Suomen solmimien tuloverosopimusten määräykset kiinteästä toimipaikasta rajoitetusti verovelvollisen verotukseen. Tämä ratkennee sen mukaan, katsotaanko esityksen mukaisen veron olevan yksittäisen tuloverosopimuksen soveltamisalaan kuuluva vero vai ei.

Sähkön vähittäismyyntiä harjoittavan yhtiön *verovapaus sähköalan voittoverosta* määritellään lakiesityksen 4 §:ssä. Säännöksessä viitataan sähkömarkkinalaissa tarkoitettuun sähkön vähittäismyyntiin. Tämä viittaus monimutkaistaa sääntelyä, vaikka se saattaakin olla alan toimijoille selkeää. Erityisesti lakiesityksen 4.2 §, jossa ovat verovapauden lisäedellytykset, on epäselvä. Momentissa on lueteltu kolme lisäedellytystä. Luettelossa on käytetty ”ja” sanaa, josta saa sen käsityksen, että kaikkien lisäedellytysten olisi täytyttävä, jotta verovapaus ei sovellu. Säännöskohtaisista perusteluista saa kuitenkin toisenlaisen käsityksen eli, että yhdenkin lisäedellytyksen soveltuessa, vähittäismyynnin verovapautta ei sovelleta. Kolmas edellytys tarkoittaa esityksen perustelujen mukaan erityisesti, että vähittäismyynnin verovapaus ei koskisi tilanteita, jossa sähkön vähittäismyyjä on osakkaana sähköntuotantoa harjoittavassa Mankala-rakenteessa.

Esityksen eri kohdissa viitataan sähköntuotannon *Mankala-rakenteisiin*. Olisikin toivottavaa, että esityksessä tuotaisiin selkeästi esille, soveltuuko sähköalan voittovero esimerkiksi tilanteisiin, jossa Manakala-yhtiö luovuttaa sähköntuotantonsa osakkaalleen tämän tuotantotoimintaan omakustannushintaan. Vaikuttaa siltä, että tällöin sähköalan voittoveroa ei perittäisi, jos Mankala-yhtiö ei myy sähkö sähkömarkkinoilla, vaan osakas käyttää sen omassa toiminnassaan. Sääntely jää kuitenkin epäselväksi.

3.2 Veropohja (sähköalan voittovero)

Sähköalan voittovero laskettaisiin sähköalan yritysten sähköliiketoiminnan tuloksesta, joka ylittää kymmenen prosentin suuruisen tuoton laskettuna sähköliiketoimintaan sitoutuneesta oikaistusta oman pääoman määrästä. Oikaistu oma pääoma määritellään lakiesityksen 12 §:ssä. Sähköliiketoiminnan tuloksella tarkoitettaisiin sähköliiketoiminnan verovuodelle jaksotettujen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen sekä muiden vähennyskelpoisten erien erotusta. Tulojen veronalaisuus ja menojen vähennyskelpoisuus määriteltäisiin eräin poikkeuksin EVL:n säännösten mukaisesti. Lisäksi tulojen ja menojen jaksottamiseen sovellettaisiin EVL:n säännöksiä. EVL:n säännösten soveltaminen on hyvä lähtökohta. Tämä vähentää tulkintakysymyksiä, pienentää ilmoitusvelvollisuuteen liittyvää hallinnollista taakkaa ja myös vähentää erillisen sääntelyn tarvetta.

Verovelvollisen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulosta ei lakiesityksen 9 §:n mukaan otettaisi huomioon sähköliiketoiminnan tuloksessa, mikä on perusteltua. Sähköliiketoiminnan tuloksessa ei myöskään oteta lakiesityksen 10 §:n mukaan huomioon sisäisen

sähköliiketoiminnan tulosta. Sisäisellä sähköliiketoiminnalla tarkoitetaan sähkön tuotantoa tai toimitusta kulutettavaksi verovelvollisen tai saman konsernin yrityksen muussa liiketoiminnassa. Sääntely edellyttää muun muassa konserniavustuslain (825/1986) mukaista vähintään 90 prosentin omistusyhteyttä. Omistusosuusvaatimus on niin korkea, että se ei sovellu esimerkiksi osakkuusyhtiöihin. Olisi ollut toivottavaa perustella, miksi omistusosuusedellytys on sidottu konserniavustuslain mukaiseen omistuksen määrään.

3.3 Sääntelyn vaikutukset

Ehdotetun sääntelyn vaikutuksia on tarkasteltu esityksessä julkisen talouden, yritysten, loppukäyttäjien ja viranomaisten näkökulmasta.

Voittoveron osalta on eri yhteyksissä tuotu esille aiheellinen huoli veron vaikutuksista verovelvollisten halukkuuteen tehdä investointeja ja myös energian saatavuuteen. Lisäksi on tuotu esille, että ehdotetut verot pienentävät verovelvollisten yritysten käytössä olevia varoja, joita voitaisiin käyttää mm. ns. vihreään siirtymään. Sääntelystä on kuitenkin jo sovittu EU-tasolla, joten edellä kuvattuihin huoliin voidaan vaikuttaa kansallisesti vain EU-sääntelyn sallimissa rajoissa.

3.4 Verovuosi ja menettely

Sekä sähköalan että fossiilisten polttoaineiden alan voittoveron verotuksen toimittaisi ja veron kantaisi Verohallinto. Verovelvollinen antaisi verotuksen toimittamista varten veroilmoituksen.

Sääntelyssä verovuosi on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) mukaisesti se tai ne verovuodet, jotka päätyvät kalenterivuoden aika. Verovuosi määritetään siis tuloverotuksessa sovellettavan säännöksen perusteella. Lisäksi lakiesityksen verotuksen toimittamista, ennakkoratkaisua, muutoksenhakua sekä Verohallinnon tiedoksisaantia ja tarkastusoikeutta koskevissa säännöksissä viitataan VML:n vastaaviin säännöksiin.

Edellä mainitut viittaukset VML:n säännöksin ovat perusteltuja ja helpottavat sääntelyn hallinnollista taakkaa, koska veroihin sovelletaan jo entuudestaan voimassa olevia säännöksiä.