

Valtiovarainvaliokunta

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

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta (HE 211/2021 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen, valtiovarainministeriö
- erityisasiantuntija Antti Sinkman, valtiovarainministeriö
- johtava veroasiantuntija Elina Pykönen, Verohallinto
- tutkimuspäällikkö Olli Ropponen, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos ETLA
- verojohtaja Anita Isomaa, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- asiantuntija Mari Nasser, Energiateollisuus ry
- verolakimies Lauri Luukkonen, Finanssiala ry
- veroasiantuntija Saara Hietanen, Finnwatch ry
- asianajaja Jenni Korhonen, Suomen Asianajajaliitto
- professori Juha Lindgren
- apulaisprofessori Moritz Scherleitner

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Senaatti-kiinteistöt
- Väylävirasto
- Suomen Kuntaliitto
- Teollisuuden Voima Oyj
- Keskuskauppakamari
- Pääomasijoittajat ry
- RAKLI ry
- STTK ry

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

- Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- Suomen Veroasiantuntijat ry
- Suomen Yrittäjät ry
- Veronmaksajain Keskusliitto ry
- professori Reijo Knuutinen
- professori (emeritus) Heikki Niskakangas

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- työ- ja elinkeinoministeriö
- Kuntarahoitus Oyj
- Akava ry
- Työeläkevakuuttajat TELA ry

HALLITUKSEN ESITYS

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.

Pitkän aikavälin julkisina infrastruktuurihankkeina pidettäviä hankkeita koskevien säännösten soveltamisalaa ehdotetaan laajennettavaksi. Säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että korkovähennysoikeuden rajoitusta ei sovellettaisi julkisiin infrastruktuuriyhteisöihin, jotka vastaavat julkisen infrastruktuurin toteuttamisesta tai ylläpidosta. Julkisen infrastruktuuriyhteisönä pidettäisiin julkisyhteisön omistuksessa olevaa kiinteistöä, väylää tai muuta infrastruktuuria hallinnoivaa yhtiötä sekä kunta- ja hyvinvointiyhtymää.

Korkovähennysrajoitusta koskevaan pykälään ehdotetaan myös täsmennystä siitä, että yhteisöt, joilta vuoden 2020 alusta voimaan tulleessa tulolähdejaon uudistuksessa poistettiin muun toiminnan tulolähde, voivat tulevina vuosina vähentää elinkeinotoiminnan tulolähteessä verovuonna 2019 kertyneet muun toiminnan tulolähteen korkovähennysrajoitusta koskevan säännöksen vuoksi vähentämättä jääneet vähennyskelvottomat nettokorkomenot vastaavasti kuin nykyisen sääntelyn mukaan aiempien vuosien nettokorkomenoja voidaan vähentää saman tulolähteen sisällä. Lisäksi säädettäisiin infrastruktuuripoikkeuksen soveltamisalaa kuuluville yhtiöille mahdollisuus vähentää ennen vuotta 2020 syntyneet vähennyskelvottomat nettokorkomenot vuosina 2020–2022.

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

Esitys liittyy valtion vuoden 2022 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022. Tasevertailuun perustuvaan poikkeukseen ehdotettuja muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa. Pitkän aikavälin infrastruktuurihankkeita ja muun toiminnan vähennyskeltottomien nettokorkomenojen vähentämistä elinkeinotoiminnan tulolähteessä koskevia muutoksia sovellettaisiin jo vuodelta 2020 toimitettavasta verotuksesta alkaen.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa tuotiin esille erisuuntaisia näkemyksiä esityksen tarpeellisuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta.

Valiokunnan huomiota kiinnitettiin tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksen rajaukseen, ehdotettuun tilintarkastusvaatimukseen ja konsernitaseen määritelmään. Näiden lisäksi asiantuntijakuulemisessa nousi esille julkisia infrastruktuurihankkeita koskevat muutosehdotukset. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esitettiin myös huoli siitä, ovatko esitetyt muutokset riittävän tehokkaita estämään voitonsiirron Suomen verotusvallan ulkopuolelle.

Valiokunta käsittelee näitä keskeisiä teemoja jäljempänä erikseen. Valiokunnalla ei ole huomautettavaa niihin ehdotuksiin, jotka koskivat tulolähdeuudistuksen johdosta tehtyjä muutoksia tai yksittäisten säännösten taannehtivaa soveltamista.

Taustaa

Korkovähennysoikeuden rajoittaminen perustuu vuonna 2013 voimaan tulleeseen sääntelyyn, jota uudistettiin vuonna 2019 voimaan tulleella muutoksella. Uudistuksen perustana on EU:n veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi (ATAD)¹ ja siinä oleva sääntely korkomenon vähennysoikeuden rajoituksista. Direktiivin taustalla on OECD:n piirissä usean vuoden ajan työstetty BEPS-hanke², jolla on pyritty löytämään yhteiset kansainväliset säännöt valtioiden veropohjien rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi.

Korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevan sääntelyn tavoitteena on turvata Suomen veropohjaa siten, että sääntelyssä otetaan huomioon myös yritystoiminnan edellytysten turvaaminen. Sääntelyllä rajoitetaan muutoin vähennyskelpoisten korkomenojen vähentämistä. Sääntelyn tarkoituksena on ehkäistä verotuottojen kannalta merkityksellistä korkojen vähentämiseen liittyvää aggressiivista verosuunnittelua.

-
- 1 Direktiivi (EU) 2016/1164, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen estämistä koskeva direktiivi. (ATAD, The Anti Tax Avoidance Directive)
 - 2 OECD:n ja G20-maiden vuonna 2012 käynnistämä projekti, jonka päätteeksi vuonna 2016 hyväksyttiin 15 toimenpiteen ohjelma keinoista, joilla verosuunnittelua voidaan rajoittaa niin kansallisesti kuin kansainvälisesti. Keskeinen ajatus on pyrkiä varmistamaan, että yrityksen tuotto verotetaan siellä, missä arvo luodaan. (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting)

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

Korkorajoitussäännöksen soveltaminen ei edellytä erityisten liikeloudellisten syiden tai korkomenoa vastaavan tulon tosiasiallisen saajan verorasituksen tason selvittämistä. Korkorajoitussäännös ei estä yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen tai siirtohinnoitteluoikaisun soveltamista, koska säännösten soveltamisalat eroavat toisistaan. Nämä säännökset voivat soveltaa, jos niiden soveltamisedellytykset täyttyvät.

Kymmenen prosentin omistusraja ja eräät muut omistussuutta koskevat näkemykset

Valiokunnan huomiota on kiinnitetty siihen, että ehdotettu kymmenen prosentin omistusraja on liian alhainen ja muutos voi tämän johdosta kohdistua myös sellaisiin tilanteisiin, joihin sen ei haluta kohdistuvan eli puhtaasti kotimaisiin tilanteisiin. Asiantuntijakuulemisessa tuotiin esiin esimerkiksi suomalaisten eläkeyhtiöiden yli kymmenen prosentin osakeomistukset pörssiyhtiöissä tai valtion omistukset yrityksistä, jotka saattavat myös saada lainoitusta joltakin valtion kontrolloimalta taholta.

Asiantuntijakuulemisessa tuotiin esille myös vastakkaisia näkemyksiä. Kuulemisessa huomautettiin siitä, että esitetty kymmenen prosentin raja on liian korkea, jotta se estäisi aggressiivista verosuunnittelua.

Osa asiantuntijoista katsoi, että ehdotettua taseoikaisua tulisi soveltaa vain niihin lainoihin, joiden lainanantaja tai lainanantajaan etuyhteydessä oleva taho omistaisi välittömästi tai välillisesti vähintään kymmenen prosenttia konsernin emoyhtiöstä.

Valiokunta puoltaa esitettyä omistusrajaa ja pitää perusteltuna sääntelyä, jossa merkittävänä omistussuutena pidetään kymmentä prosenttia. Vaadittavan omistussuuden tulee olla riittävän alhainen, jotta se kattaa riittäväällä tavalla erilaisia tilanteita, joissa osakkeenomistaja on rahoittanut konsernia. Valiokunta muistuttaa, että EU-oikeuden nojalla kotimaisia ja ulkomaisia tilanteita on kohdeltava lähtökohtaisesti samalla tavalla ja sääntelyn tulee siten koskea samalla tavalla sekä kotimaisia että ulkomaisia omistustilanteita.

On huomattava, 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. Omistussuukien hajauttamisen estämiseksi esityksessä ehdotetaan 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. Valiokunta ei yhdy asiantuntijakuulemisessa esitettyyn näkemykseen tiedonsaantiongelmista.

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

Kun otetaan huomioon sääntelyn tavoitteet ja verovelvolliselle esitetty selvittämismallin soveltamisedellytysten täyttymisestä, valiokunta puoltaa valittua mallia eikä näe tarvetta esityksen muutoksille.

Ehdotettu tilintarkastusvaatimus ja eräitä konsernitilinpäätökseen liittyviä huomioita

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa tuotiin esiin näkemys, 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 riittävä laatia konserni- ja erillisyyhtiön tase.

Valiokunnan huomiota kiinnitettiin myös siihen, mitä tarkoitetaan tilintarkastuksella ja tilinpäätöksen vahvistamisella. Asiantuntijakuulemisessa pidettiin riittävänä sitä, että tilintarkastaja tarkastaa, että konsernitilinpäätös tai oikaistu konsernitilinpäätös on laadittu samalla tavoin ja samalla tarkkuudella kuin lakisääteiset tilinpäätökset, jos ne on laadittu vain vertailua varten.

Samoin asiantuntijakuulemisessa huomautettiin, että esitys jättää tulkinnanvaraisuutta vertailukelpoisen konsernitaseen määritelmään, vaikka vaatimus verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tilintarkastamisesta on linjassa veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin kanssa.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa myös korostettiin, että tasevertailussa käytettävien tilinpäätösten tilintarkastusvaatimus on perusteltu ja ehdotus on linjassa EU:n veronkiertodirektiivin kanssa. Muutosesityksellä pyritään varmistamaan, että tasevapautusta voidaan hyödyntää vain todellisissa liiketaloudellisissa konserneissa eikä siis sellaisissa tilanteissa, joissa konsernitase laaditaan ainoastaan tasevertailua varten.

Valiokunta korostaa, että 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 katsonut, että tasevertailun perustaksi otettavalla konsernitaseella tarkoitetaan konsernitilinpäätökseen sisältyvää konsernitasetta.³ Vaatimus siitä, että tasevertailun perustana on oltava konsernitilinpäätökseen sisältyvä konsernitase, tulee siten jo voimassa olevasta laista. Tilintarkastusta koskevan vaatimuksen lisääminen lakiin varmistaa sen, että tasevapautus olisi mahdollinen vain aidoissa liiketoimintakonserneissa.

Täten valiokunta puoltaa esitystä eikä näe perustetta sen muuttamiselle. Tilintarkastuksen edellytystä ei voida pitää suhteettomana, kun huomioidaan tilintarkastajaa ja tilintarkastuksen sisältöä koskevat lain vaatimukset sekä säännöksen rajallinen soveltamisala. Nettokorkomenot ovat vähennyskelpoisia kaikissa tilanteissa, jos ne ovat verovuonna enintään 500 000 euroa.

3 KHO 2015:11 ja KHO 2021:124

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

Julkiset infrastruktuurihankkeet

Valiokunnan huomiota kiinnitettiin pitkän aikavälin julkisia infrastruktuurihankkeita koskeviin muutosehdotuksiin. Asiantuntijakuulemisessa epäiltiin poikkeussäätelyn tarpeellisuutta, koska sen vaikutuksen verotuottoihin arvioidaan olevan noin seitsemän miljoonaa euroa.

Valiokunta huomauttaa, että yksittäisten kuntien osalta poikkeuksella voi olla merkittävä vaikutus hankkeiden kuluihin, vaikka kokonaisuutena arvioiden vaikutus verotuottoihin on pienehkö. Täten valiokunta pitää sääntelyä tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena.

Asiantuntijakuulemisessa esitettiin huoli, ettei ehdotetun 18 b §:n 4 momentin 2 kohdan a alakohdan sellaisenaan soveltu valtion infrastruktuurihankkeisiin, joissa omaisuuden omistajuus säilyy valtiolla koko sopimuskauden ajan ja joissa yhtiö saa tulonsa omaisuuden käytettävyyden ja palvelutason perusteella. Huoli kohdistui siihen, ettei mainittua säännöstä voitaisi soveltaa hanketta toteuttavaan yhtiöön, joka on yksityisomistuksessa.

Valiokunta korostaa, että edellä kuvattu hanke on verrattavissa ns. kokonaihoitopalveluhankkeisiin, joista on tarkoitus säätää vasta myöhemmin, kun asiaan liittyvät valtiontukiongelmat on saatu selvitettyä komission kanssa. Nyt ehdotetun kyseisen säännöksen ei ole tarkoitus soveltua edellä kuvattuun tilanteeseen. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan ehdotetuissa säännöksissä on huomioitu kaikki tiedossa olevat kokonaan julkisyhteisöomistuksessa olevat hanketyypit.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa myös muistutettiin eduskunnan 2018 hyväksymästä lausumasta, jonka mukaan hallituksen tulee jatkaa välittömästi komission kanssa selvitystä niin sanottujen Mankala-yhtiöiden toteuttamien, ydinvoiman rakentamista ja käyttämistä koskevien voimalaitoshankkeiden rajaamiseksi korkovähennysrajoitusten ulkopuolelle direktiivissä tarkoitettuna pitkän aikavälin julkisena infrastruktuurihankkeena.

Valiokunnan saaman lisätiedon perusteella mainittua selvitystä on edistetty komission kanssa ja selvitystä on edelleen tarkoitus jatkaa. Valiokunta pitää tärkeänä, että selvitystä kiirehditään ja siihen kohdistetaan riittävät resurssit. Valiokunta muistuttaa tässä yhteydessä myös pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman maininnasta, jonka mukaan selvitetään mahdollisuudet siirtää Mankala-yhtiöt ja julkisomisteiset infra hankeyhtiöt korkovähennysrajoituksen ulkopuolelle.

Lopuksi

Valiokunta korostaa lopuksi hallituksen esityksen mainintaa siitä, että hallitus tulee arvioimaan, ovatko esityksessä ehdotetut toimenpiteet riittävän tehokkaita estämään tulojen siirtämisen Suomen verotusvallan ulkopuolelle tilanteissa, joissa korkorajoitussäätelyn tasevertailuun perustuva poikkeusta voidaan hyödyntää pääomasijoitus- ja muissa vastaavissa rakenteissa. Valiokunta kiirehtii selvityksen laatimista. Hallitus on valmis antamaan lisäesityksen, mikäli nyt esitettävät toimenpiteet eivät osoittaudu riittävän tehokkaiksi. Valiokunta pitää tarpeellisena selvittää samassa yhteydessä, mikä vaikutus tasevapautussäännöksen poistamisella olisi verotuottoihin ja elinkeinoelämälle.

Valiokunnan mietintö VaVM 32/2021 vp

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 211/2021 vp sisältyvän lakiehdotuksen.

Helsingissä 3.12.2021

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Vilhelm Junnila ps
jäsen Heli Järvinen vihr
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Katri Kulmuni kesk
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Matias Marttinen kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Iiris Suomela vihr
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps
varajäsen Mari Holopainen vihr
varajäsen Anne Kalmari kesk
varajäsen Merja Kyllönen vas
varajäsen Raimo Piirainen sd
varajäsen Janne Sankelo kok

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti