

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta (HE 185/2020 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut (etäkuuleminen):

- lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen, valtiovarainministeriö
- johtava veroasiantuntija Elina Pykönen, Verohallinto
- professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto
- verojohtaja Anita Isomaa, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää, Keskuskauppakamari
- asianajaja Ritva Aalto, Suomen Asianajajaliitto
- asianajaja Ossi Haapaniemi, Suomen Veroasiantuntijat ry
- lakiasiainjohtaja Kati Malinen, Veronmaksajain Keskusliitto ry
- apulaisprofessori Tomi Viitala, Aalto-yliopisto

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Finnwatch ry
- Suomen Yrittäjät ry
- professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- työ- ja elinkeinoministeriö

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan annettavaksi laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä sekä muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia.

Ehdotetulla lailla Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä mahdollistettaisiin Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön niin sanottujen lopullisten tappioiden huomioon ottaminen EU-oikeudessa edellytetyllä tavalla kotimaisen emoyhtiön verotuksessa.

Ehdotuksen mukaan lopulliset tappiot otettaisiin huomioon emoyhtiön verotuksessa erillisenä konsernivähennyksenä. Lakia sovellettaisiin niihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka voivat olla konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitetun konserniavustuksen antajana tai saajana. Emoyhtiön tulisi omistaa tytäryhtiön osakepääomasta tai osuuksista välittömästi vähintään yhdeksän kymmenesosaa. Tilanteessa, jossa emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevat yhtiöt olisivat samassa valtiossa kuin tytäryhtiö, huomioon otettaisiin myös välillinen omistus.

Ehdotuksen mukaan lopullisina tappioina pidettäisiin sellaisia tappioita, joita tytäryhtiö tai mikään muu taho ei ole voinut eikä voi myöskään tulevaisuudessa käyttää tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla. Edellytyksenä olisi muun muassa, että tytäryhtiön toiminta on lopetettu ja tytäryhtiö on purettu. Lopullisten tappioiden tulisi olla olemassa myös tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön mukaan. Emoyhtiön tulisi osoittaa tytäryhtiöiden tappioiden määrän ja niiden lopullisuus EU-oikeudessa tarkoitetulla tavalla.

Konsernivähennyksen määrä laskettaisiin tytäryhtiön lopullisten tappioiden määrän perusteella. Lopullisten tappioiden määrä tulisi laskea tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden päättymishetken ja purkuhetken mukaan. Määrä laskettaisiin molemmille ajankohdille sekä tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Lopullisen tappion määränä pidettäisiin alinta näin lasketuista määristä.

Konsernivähennyksenä voitaisiin vähentää enintään emoyhtiön verovuoden veronalaisen elinkeinotoiminnan tuloksen verran. Vähennys tehtäisiin sinä verovuonna, jona tytäryhtiö puretaan. Laissa säädettäisiin myös eräistä konsernivähennystä pienentävistä määristä, myöhemmin ilmenevän tappioiden käyttömahdollisuuden vaikutuksesta, tytäryhtiön verotuksen jälkikäteisen muutoksen vaikutuksesta konsernivähennyksen määrään sekä eräistä menettelysäännöksistä.

Lisäksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain korkovähennyksen rajoittamista koskevaa säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että konsernivähennys vähennettäisiin vastaavalla tavalla kuin annettu konserniavustus vähennetään vähennyskelvottomien nettokorkomenojen laskennan pohjana olevasta elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana. Esityksen tavoitteena on varmistaa ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden huomioiminen konserniverotuksessa EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kuitenkin niin, että lainsäädäntö edelleen turvaa Suomen veropohjaa.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esitystä on pääosin kannatettu, mutta sen yksittäisiin linjauksiin on esitetty kritiikkiä. Valiokunta käsittelee keskeisimpiä asiantuntijakuulemisessa esille nousseita kohtia seuraavassa aiheittain. Valiokunta on huomioinut mietinnössään valtiovarainministeriön työryhmän, jonka tehtävä on selvittää konserniverotuksen uudistamista. Työryhmän toimikausi päättyy asettamispäätöksen mukaan 31.1.2021.¹

Konsernivähennyksen enimmäismäärä

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on suhtauduttu kriittisesti siihen, että konsernivähennyksen enimmäismäärä on rajoitettu emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen määrään sinä vuonna, kun tytäryhtiön purku saatetaan loppuun. Rajoitusta pidetään perusteettomana ja syrjivänä.

Valiokunta korostaa, että ulkomaisen tytäryhtiön lopulliset tappiot on pyritty ottamaan kotimaisen emoyhtiön verotuksessa konsernivähennyksen muodossa huomioon siten, että kohtelu vastaa mahdollisimman pitkälle voimassa olevaa konserniavustusta koskevaa sääntelyä konserniavustuslaissa.

Tarkoituksena ei ole sallia konserniavustusta koskevaa sääntelykehikkoa laajempaa vähennysmahdollisuutta lopullisille tappioille. Jos lopulliset tappiot huomioitaisiin suoraan konserniavustusjärjestelmässä siten, että kotimainen emoyhtiö voisi antaa konserniavustuksen ulkomaiselle tappiolliselle tytäryhtiölle, johtuisi jo konserniavustuslain 6 §:stä se, että lopullisia tappioita voitaisiin hyödyntää enintään emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen verran. Täten valiokunta puoltaa esityksessä valittua mallia eikä yhdy asiantuntijakuulemisessa esitettyyn huoleen siitä, että rajoitus olisi syrjivä.

Valiokunta huomauttaa myös tältä osin, että EU-oikeuden nojalla tappioiden huomioon ottamista koskeva velvoite tulee sillä hetkellä, kun ulkomaisen tytäryhtiön tappiot ovat lopullisia. Tätä ennen ei ole EU-oikeudesta johtuvaa velvoitetta lopullisten tappioiden huomioimiseen. Näin ollen lopullisen tappion huomioon ottaminen ei ole rinnasteinen siihen tilanteeseen, jossa konserniyh-tiöiden verotettavia tuloksia voidaan kotimaisessa tilanteessa tasata verovuosittain. Vasta silloin, kun tytäryhtiön purku on saatettu loppuun, voidaan tappioita pitää lopullisina EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla ja lopullinen tappio voidaan vähentää konsernivähennyksenä. Myöskään purkuvuoden jälkeen ei ole johdettavissa konserniavustuslainsäädännöstä johtuvaa velvoitetta lopullisten tappioiden huomioon ottamiseen emoyhtiön verotuksessa. Täten rajoitusta ei voida valiokunnan mielestä pitää perusteettomana tai syrjivänä.

1 VM 163:00/2019

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

Valiokunta on myös huomionnut sen, että jos emoyhtiö voisi tehdä konsernivähennyksellä omassa verotuksessaan tappiota, joka voitaisiin käyttää myöhempien verovuosien voittoja vastaan, voisi tämä johtaa tilanteeseen, jossa vanhentumassa olevia ulkomaisen tytäryhtiön tappioita siirrettäisiin emoyhtiölle uudella vanhentumisajalla tämän vähennettäviksi tappioiksi. Tämä johtaisi perusteettomaan veroetuun. Myös tämä syy puoltaa ehdotettua rajoitusta.

Vähäiset tuloerät — suhteellisuusperiaate

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on pidetty suhteellisuusperiaatteen vastaisena sitä, että tytäryhtiön vähäinenkin tulomahdollisuus estää tappioiden pitämisen lopullisena. Samoin on kiinnitetty huomioita siihen, että tuloja olisi tarkasteltava nettotuloina ja varoja nettovaroina.

Valtiovarainvaliokunta muistuttaa, että lopullisen tappion käsite perustuu EU-oikeuteen ja tarkemmin ottaen siihen, millä tavalla Euroopan unionin tuomioistuin on tulkinnut sijoittautumisvapautta, sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisperusteita ja niiden oikeasuhtaisuutta. Tuomioistuin on huomionnut ratkaisuisaan tytäryhtiön vähäisetkin tulot.² Myös kotimaisessa oikeuskäytännössä on annettu merkitystä sille, olisiko tytäryhtiöllä mahdollisuus tulevien vuosien aikana edes vähäisiin tuloihin.³

Näin valiokunta korostaa, että esityksen lopullisen tappion käsite perustuu EU-oikeuteen ja siihen, miten sitä on oikeuskäytännössä tulkittu. Täten valiokunta pitää valittua mallia perusteltuna eikä ehdotusta ole pidettävä myöskään suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Myös veropohjan turvaamiseksi lopullisen tappion käsitettä ei ole perusteltua laajentaa esitetystä.

Suomessa sijaitsevat kiinteät toimipaikat

Asiantuntijakuulemisessa on myös esitetty, että konsernivähennyksen tulisi olla mahdollinen myös sellaisen ulkomaisen emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa, johon tytäryhtiöosakkeet liittyvät.

Valtiovarainministeriö toteaa valiokunnalle antamassaan lausunnossa, että Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) ja verosopimusten syrjäntäkieltoartiklojen merkitystä olisi perusteltua arvioida jatkovalmistelussa ottaen huomioon, että myös konserniverotusta kokonaisuudessaan arvioidaan valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä.

Toisesta EU- tai ETA-valtiosta olevan emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla ankarampaa kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotus. Ei kuitenkaan ole selvää, missä suhteessa tämä lähtökohta on niin sanottuihin lopullisiin tappioihin, eikä asiaan ole myöskään otettu suoraan kantaa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

Asiaa on arvioitava muun muassa siitä näkökulmasta, onko kyse kyseisen kiinteän toimipaikan sijoittautumisvapaudesta vai pääliikkeen sijoittautumisvapaudesta ja kumman verotuksessa ulkomaisen tytäryhtiön verotuksessa lopulliset tappiot tulisi ottaa huomioon. Lisäksi tulisi arvioida si-

² asia C-446/03, Marks & Spencer ja asia C-172/13, Komissio vs. Yhdistynyt kuningaskunta

³ KHO 2020:51

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

tä, missä määrin konsernivähennyksen salliminen kiinteälle toimipaikalle voisi johtaa vaaraan tappioiden kahdenkertaisesta käytöstä, koska tappiot voitaisiin mahdollisesti hyödyntää myös pääliikkeen kotivaltiossa.

Valtiovarainvaliokunta puoltaa esityksessä ehdotettua mallia ja korostaa, että asiaa tulee tarkastella huolellisesti jatkovalmistelussa samalla, kun konserniverotusta muutenkin arvioidaan valtiovarainministeriön työryhmässä ottaen huomioon asiaan liittyvä tulkinnanvaraisuus ja vaara tappioiden kahdenkertaisesta käytöstä.

Verosopimusten syrjäntäkieltoartikloiden merkitys

Asiantuntijakuulemisessa on esitetty, että konsernivähennyslain soveltamisalaa tulisi emoyhtiön määritelmän osalta laajentaa koskemaan kaikkia verosopimusvaltioissa rekisteröityjä ja perustettuja Suomessa yleisesti verovelvollisina verotettavia yhteisöjä.

Valiokunta korostaa, että sijoittautumisvapauten voivat SEUT 54 artiklan 1 kohdan mukaan vedota jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella.

Valiokunta muistuttaa, että mahdollisuus vähentää emoyhtiön tuloksesta toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa sijaitsevan tytäryhtiön lopulliset tappiot konsernivähennyksen muodossa on poikkeus siitä yleisestä verotuksen lähtökohdasta, että vain sellaisen tytäryhtiön tappiot ovat vähennettävissä emoyhtiön kotivaltion verotuksessa, joiden tuloa emoyhtiön kotivaltiolla on vastaavasti oikeus verottaa. Täten valiokunta pitää esityksen rajausta asiallisena eikä vähennysoikeutta tulisi lähtökohtaisesti säätää laajemmaksi kuin mitä sijoittautumisvapaus edellyttää. Valiokunnan mielestä olisi kuitenkin perusteltua arvioida SEUT:n ja verosopimusten syrjäntäkieltoartiklojen merkitystä jatkovalmistelussa ottaen huomioon, että myös konserniverotusta kokonaisuudessaan arvioidaan valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä.

Taannehtiva soveltaminen

Asiantuntijakuulemisessa on nostettu esille huomio, että ehdotettua konsernivähennystä tulisi soveltaa takautuvasti, koska nykyistä lainsäädäntöä on pidettävä EU-oikeuden vastaisena. Ehdotettua lainsäädäntöä tulisi pystyä soveltamaan taannehtivasti tilanteissa, joissa lopullisten tappioiden kattamiseksi annetun konserniavustuksen vähennyskelpoisuus on aiemmin hylätty EU-oikeuden vastaisesti.

Valiokunta ei pidä perusteltuna sääntelyn taannehtivaa soveltamista ja muistuttaa, että lopullisia tappioita koskevia vaatimuksia voidaan tehdä jo tällä hetkellä EU-oikeuden nojalla. Asiassa on myös huomioitava perustuslakivaliokunnan tulkinta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää.⁴ Perustuslakivaliokunta on katsonut verolain taannehtivuuden olevan hyväksyttävissä silloin, kun kyse on verovelvollisen asemaa parantavasta toimesta.⁵

⁴ PeVL 1/2009 vp

⁵ PeVL 3/1983 vp

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

Uudessa laissa asetetaan konsernivähennyksen tekemiselle edellytyksiä, jotka perustuvat joko EU-oikeuden tulkintaan tai verrokkimaiden lainsäädäntöön ja joita voimassa olevassa lainsäädännössä ei välttämättä edellytetä arvioitaessa tappioiden lopullisuutta koskevien edellytysten täyttymistä.

Näin ollen ei voida poissulkea sitä, että joissain tilanteissa uusi konsernivähennystä koskeva sääntely on tiukempi kuin tilanteessa, jossa lopullisia tappioita vaaditaan vähennettäväksi voimassa olevan lainsäädännön nojalla.

Valiokunnan käsityksen mukaan, jos säännöksiä sovellettaisiin taannehtivasti, tarkoittaisi se samalla sitä, että lopullisia tappioita ei voitaisi vaatia enää vähennettäväksi konserniavustuslain nojalla, jonka osalta soveltamisedellytykset voisivat olla lievemmät. Tämä voi johtaa siihen, että taannehtiva soveltaminen heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa. Täten valiokunta ei pidä perusteltuna säännösten taannehtivaa soveltamista.

Muut yksittäiset huomiot

Osa valiokunnan asiantuntijoista katsoo, että lainsäädäntöön tulisi sisällyttää mahdollisuus esittää selvitystä siitä, että välillisen omistajanvaihdoksen johdosta tytäryhtiölle olisi Suomessa annettu poikkeuslupa tappioiden vähentämiseen. Tuloverolain perusteella Verohallinto voi erityisistä syistä myöntää oikeuden tappioiden vähentämiseen, jos tappioiden vähentäminen on tarpeen yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta. Jos yhtiö on lopettanut toimintansa ja sen arvo perustuu lähinnä vahvistettuihin tappioihin, ei poikkeuslupan myöntämiselle ole perustetta. Täten valiokunta ei katso tarpeelliseksi sisällyttää poikkeuslupamenettelyä ehdotettuun malliin.

Valiokunnan asiantuntijat ovat kiinnittäneet huomiota ehdotettuun menettelysäännökseen, jonka mukaan emoyhtiön on vaadittava konsernivähennystä ennen verovuoden verotuksen päättymistä, ja kansainvälisissä tilanteissa voi olla mahdollista, että ulkomaisen tytäryhtiön verotus ei kuitenkaan ehdi valmistua ennen emoyhtiön verotuksen päättymistä Suomessa. Säännönmukaisen verotuksen periaatteisiin kuuluu, ettei tahdonvaltaista vaatimusta esitetä tai muuteta enää verotuksen päättymisen jälkeen. Vaatimusta koskevan määrän osalta emoyhtiöllä olisi kuitenkin mahdollisuus tehdä oikaisu omassa verotuksessaan verotusmenettelystä annetun lain säännösten mukaisesti, kun itse vaatimus on esitetty ennen verotuksen päättymistä. Näin valiokunta pitää sääntelyä asiallisena eikä itse vaatimuksen esittämistä voida pitää kohtuuttomana.

Asiantuntijakuulemisessa on myös huomautettu emoyhtiöltä edellytettynä näyttötaakkaan ja siitä mahdollisesti aiheutuvaan EU-oikeudelliseen jännitteeseen. Valiokunta korostaa, että ehdotettu emoyhtiön näyttövelvollisuus perustuu EU:n oikeuskäytäntöön.⁶ Täten sitä ei voida pitää valiokunnan mielestä perusteettomana tai EU-oikeuden vastaisena.

Lisäksi valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on nostettu esille kysymys siitä, tulisiko konsernivähennys ottaa huomioon elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksissä myös muutoin kuin pelkästään ehdotetun 18 a §:n osalta. Tältä osin valiokunta toteaa, että konsernivähennys ei ole luonteeltaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukainen meno, vaan kysees-

⁶ asia C-446/03, Marks & Spencer, päätöksen kohta 56

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

sä on pikemminkin konserniyhtiöiden välisen tuloksentasauksen luonteinen erä. Myöskään annettua konserniavustusta ei mainita elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa vähennyskelpoisena menona eikä saatua konserniavustusta mainita tulona. Täten valiokunta puoltaa ehdotettua mallia.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa on myös korostettu konsernivähennystä pienentävien erien merkitystä väärinkäytösten estävänä säännöksenä. Valiokunta pitää säännöstä erittäin tarpeellisenä verovälttelyn estämiseksi siitäkin huolimatta, että menettely saattaa lisätä hallinnollista työtä. Valiokunta pitää valittua määräaika kohtuullisena, mutta korostaa tässä yhteydessä seurannan tärkeyttä. Lain vaikutusten seurannassa on kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, ettei viiden vuoden määräaika johda vastikkeettomiin tai alihintaisiin liiketoimiin määräaika edeltävinä vuosina.

Valiokunta korostaa lopuksi muutoinkin lainsäädännön seurannan merkitystä ja Verohallinnon ohjeistuksen tärkeyttä. Valiokunta pitää niin ikään asiallisena, että valtiovarainministeriön työryhmässä arvioidaan sääntelyn kehittämistarpeita osana konserniverotuksen uudistamista.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 185/2020 vp sisältyvät 1. ja 2. lakiehdotuksen.

Valiokunnan mietintö VaVM 34/2020 vp

Helsingissä 4.12.2020

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Johannes Koskinen sd
varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Inka Hopsu vihr
jäsen Vilhelm Junnila ps
jäsen Heli Järvinen vihr
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Katri Kulmuni kesk
jäsen Merja Kyllönen vas
jäsen Elina Lepomäki kok
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Matias Marttinen kok
jäsen Raimo Piirainen sd
jäsen Sami Savio ps
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps
varajäsen Markku Eestilä kok
varajäsen Katja Hänninen vas

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti