

## Valtiovarainministeriö

VM124:00/2020

VN/19056/2020

### **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta. Lailla mahdollistettaisiin Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön niin sanottujen lopullisten tappioiden huomioon ottaminen EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kotimaisen emoyhtiön verotuksessa. Lakimuutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi ja lausuu kunnioittaen seuraavaa:

#### **1. Esitys on kauan odotettu ja pääosin kannatettava**

SVA pitää hyvänä, että EU-oikeuden vastaista tilannetta ollaan vihdoin korjaamassa säätämällä asiasta pitkälti Ruotsin mallin mukaisesti konsernivähennyksenä nimenomaisesti lailla.

#### **2. Vähäiset (netto)tulot**

Esitysluonnoksen mukaan ulkomaisen tytäryhtiön tappioiden lopullisuutta arvioitaessa merkitystä on vähäisilläkin mahdollisuuksilla vastaiseen tuloon, joten tytäryhtiölle konserniavustuksena siirrettävä emoyhtiön tulo voisi myös luoda tytäryhtiölle sellaisia varoja taikka konserniavustussuhteesta johtuvia vastaisia korkotuloja, joiden johdosta tappioita ei voitaisi pitää lopullisina EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla. Vastaisten tulojen osalta SVA toteaa, että hallituksen esityksessä olisi aiheellista todeta, että tuloilla tarkoitetaan tietenkin positiivisia netto- eikä bruttotuloja, koska pelkästään jälkimmäisiä tarkastelemalla kysymys voi kuitenkin olla tilanteesta, jossa negatiivisten nettotulojen johdosta tappiota kertyy koko ajan lisää. Myös varoja tulee tarvittaessa tarkastella nettovaroina, eikä bruttovaroina. SVA toteaa lisäksi, että erityisesti tappion määrään ja sen käyttöaikaan nähden aivan vähäisten tulojen ei kuitenkaan tulisi kokonaan estää konsernivähennyksen tekemistä suhteellisuusperiaate huomioon ottaen.

Osaltaan jotta esim. vähäisistä vastaisista korkotuloista ei muodostuisi ongelmaa, ehdotetaan, että ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden huomioon ottaminen ei tapahtuisi konserniavustuksen kautta, vaan EU-oikeuden mukaiset lopulliset tappiot otettaisiin huomioon erillisenä vähennyksenä, josta käytettäisiin nimitystä konsernivähennys. SVA sinänsä kannattaa konsernivähennystä, mutta toteaa samalla, että olisi suhteellisuusperi-

aatteen vastaista, jos esim. tappioiden kattamiseksi annetusta konserniavustuksesta syntyneestä konserniavustussuamisesta johtuvat vastaiset korkotulot estäisivät lopullisten tappioiden käyttämisen.

### **3. Vähennyksen verovuosi ja määrä**

Varsinaiseen rajat ylittävään konserniavustukseen on myös liittynyt kysymys siitä, mikä on oikea vuosi konserniavustuksen antamiseksi. Esityksen mukaan konsernivähennyksen saisi vasta purkuvuonna, jolloin konserniavustusta ei välttämättä enää voisi käyttää, mikäli tilikausien samanaikaista loppumista koskeva vaatimus soveltuisi. Pohdittaessa yhdenmukaisuutta konserniavustukseen nähden voisi harkita vähennyksen ajoittamista jo viimeiselle täydelle verovuodelle/tilikaudelle. Lopullisia tappioita koskevasta vaatimuksesta johtuen lopullinen määrä voitaisiin sitten kuitenkin täsmentää vastaamaan purkuhetken mukaista määrää. SVA ei pidä perusteltuna esitystä, jonka mukaan lopullisen tappion määränä pidettäisiin alinta viimeisen verovuoden lopun ja purkuhetken mukaan laskeutuista määristä, vaan määrän tulisi vastata purkuhetken mukaista määrää.

SVA:n käsityksen mukaan EUT:n viimeaikaisen käytännön mukaan ei ole perusteita rajata lopullisia tappioita vain tytäryhtiön viimeisen vuoden tappioihin, eikä tätä sinällään luonnoksessa esitetäkään.

Esitysluonnoksessa katsotaan myös, ettei esimerkiksi voitonjaon verotukseen perustuvissa järjestelmissä, kuten Virossa, tappioita ei synny verotuksessa. Käytännössä seurattaessa voitonjakoa seurataan kuitenkin myös tappioita, eikä tällaisen verojärjestelmän eron tule estää lopullisten tappioiden vähentämistä konsernivähennyksen kautta. Merkityksellistä on varojen negatiivisuus, jota purkutilanteeseen liittyen usein konserniavustuksellakin katetaan.

Esitysluonnoksen mukaan konsernivähennyksenä voitaisiin vähentää enintään emoyhtiön verovuoden verotettavan tulon verran. SVA:n käsityksen mukaan tällainen rajoitus on syrjivä ja suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska konsernivähennys voidaan tehdä vain yhtenä vuonna toisin kuin kotimainen konserniavustus.

### **4. Selvitystilaa koskeva aikavaatimus**

Lopullisten tappioiden vähentäminen edellyttäisi, että tytäryhtiö on asetettu selvitystilaan tai sitä vastaavaan menettelyyn kotivaltiossaan ja selvitystila tai sitä vastaava menettely on saatettu loppuun viimeistään toiminnan lopettamisvuotta seuraavan verovuoden aikana. Emoyhtiö voisi kuitenkin antaa selvityksen tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaisesta pidemmästä selvitysmenettelyyn tai sitä vastaavaan menettelyyn tarvittavasta ajasta. Esityksessä olisi selvyiden vuoksi aiheellisesta todeta, että tämä tarvittava pidempi aika voi johtua esimerkiksi siitä, että jokin velkoja esittänyt velkoja koskevia valvontoja, joista velkojien kanssa on riitaa. Muutoin joku ulkopuolinen taho voisi pyrkiä hyötymään aiheettomista valvonnoista.

### **5. Tytäryhtiön kotivaltiossa oleva etuyhteysosapuoli**

Konsernivähennys edellyttäisi esitysluonnoksen mukaan myös, että tytäryhtiön kotivaltiossa ei ole selvitystilan tai sitä vastaavan menettelyn päättyessä osapuolta, joka olisi verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla etuyhteydessä emoyhtiöön. SVA:n käsityksen mukaan näin kategorista edellytystä ei tulisi

olla, vaan merkitystä tulisi olla ainoastaan sellaisella osapuolella, joka voisi käyttää tappioita. Tällaisena ei esimerkiksi tulisi pitää toista tappiollista tytäryhtiötä, jonka nettovarat ovat negatiiviset.

## **6. Voimaantulo**

Lakeja olisi tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa. SVA toteaa, että koska kysymys on EU-oikeuden vastaisen tilanteen korjaamisesta, lakia tulisi ensinnäkin soveltaa jo vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Samasta syystä lakia tulisi soveltaa taannehtivasti ilman aikarajaa soveltuvin osin koskien niitä tilanteita, joissa rajat ylittävä konserniavustus on aiemmin annettu, mutta sitä ei ole hyväksytty johtuen lähinnä siitä, että rajat ylittävää konserniavustusta on virheellisesti pidetty kategorisesti kiellettyinä.

Helsingissä 5. päivän lokakuuta 2020

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Kai Holkeri

Puheenjohtaja

Ossi Haapaniemi

Hallituksen jäsen