

Valtiovarainministeriö

VM124:00/2020

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

Esitysluonnoksessa on kysymys uudesta laista koskien Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennystä. Laki mahdollistaa Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön niin sanottujen lopullisten tappioiden huomioon ottamisen EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kotimaisen emoyhtiön verotuksessa.

Esitetyn lain mukaan emoyhtiön verotuksessa lopulliset tappiot otetaan huomioon erillisenä konsernivähennyksenä. Lain soveltamisalaan kuuluisivat ne osakeyhtiöt ja osuuskunnat, jotka voivat olla konserniavustuslaissa tarkoitettuja konserniavustuksen antajia tai saajia. Edellytyksenä on, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön osakepääomasta tai osuuksista välittömästi vähintään yhdeksän kymmenesosaa (9/10). Välillinen omistus otettaisiin huomioon niissä tilanteissa, joissa emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen yhtiö olisi tytäryhtiön kanssa samassa valtiossa.

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

Esityksen tavoitteet keskittyvät Suomen lainsäädännön täsmentämiseen EU-oikeuden mukaiseksi ja Suomen veropohjan turvaamiseen. EU-oikeus edellyttää, että Suomen lainsäädäntö ottaa huomioon ulkomaisen tytäryhtiön lopulliset tappiot konserniverotuksessa. Lisäksi Marinin hallituksen ohjelman liitteessä on listattu kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia¹. Hallitusohjelman kirjauksen mukaisesti konsernien tuloksensausta koskevaa sääntelyä on tarkoitus uudistaa ja lisäksi tavoitteena on mahdollistaa ulkomaisten tytäryhtiöiden niin kutsuttujen lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus.

Euroopan komission rikkomusmenettely

Euroopan komissio on lähettänyt Suomelle huomautuksen maaliskuussa 2019. Huomautuksen kohteena on ollut Suomen lainsäädännön

¹ Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019: Osallistava ja osaava suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, s. 192.

mahdollinen ristiriita EU-oikeuden kanssa koskien konsernin eri yhteisöjen välisten konserniavustusten verovähennyskelpoisuutta.

Käytännössä ristiriita on koskenut Suomen konserniavustuslain suhdetta SEUT 49 artiklaan ja ETA-sopimuksen 31 artiklaan. Suomen lainsäädäntö ei mahdollista toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille konsernin yhteisöille maksettujen konserniavustusten vähennyskelpoisuutta verotuksessa; tällä on vaikutus koko konsernin tai konserniavustuksen antavan toimijan maksettavien verojen määrään. Vähennyskelpoisuuden puuttuminen saattaa johtaa konsernissa suurempaan kokonaisveroasteeseen, joten Suomen nykyinen konserniavustuslaki voi vaikuttaa negatiivisesti suomalaisten yritysten päätöksiin koskien tytäryhtiöiden perustamista ulkomaille.

Komissio perusti näkemyksensä muun muassa Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuun C-446/03 Marks & Spencer. Ratkaisun mukaisesti emoyhtiöllä on tiettyjen reunaehtojen vallitessa oikeus vähentää verotuksessaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön tappiot tilanteessa, jossa vastaavat tappiot olisivat vähennyskelpoisia samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden kesken.

Ratkaisussa on kuitenkin esitetty kolme mahdollista oikeuttamisperustetta sijoittautumisvapauden rajoittamiselle:

- 1) jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen varmistaminen
- 2) tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estäminen
- 3) veron kiertämisen estäminen.

Käytännössä ratkaisun Marks & Spencer jälkeen myöhemmät EUT:n ratkaisut ovat tarkentaneet tulkintaa siitä, milloin tappiot ovat tosiasiallisesti lopullisia².

Ratkaisun Marks & Spencer johtopäätökset koskevat komission mukaan yhtä lailla sekä konsernin sisäisen tappiontasauksen että konserniavustusten järjestelmää (jollainen Suomen järjestelmä on). Näiden molempien järjestelmien tavoitteena on mahdollistaa voittojen sekä tappioiden avoin konsolidointi konsernin eri yhteisöjen välillä. Komission näkemyksen mukaan Suomen konserniavustusten järjestelmän sisältämä sääntely ylittää sen, mikä on tarpeen verotusvallan tasapuolisen jakautumisen varmistamiseksi ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi.

Suomen hallitus vastasi komissiolle toukokuussa 2019 ja selvitti, kuinka kansallista lainsäädäntöä aiotaan muuttaa EU-oikeuden ja EUT:n oikeuskäytännön mukaiseksi; lainsäädäntöprosessi alkaisi uuden hallituksen toimikauden alettua. Marraskuussa 2019 Suomen

² Esimerkiksi EUT C-607/17 Memira Holding ja EUT C-650/16 Bevola.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

6.10.2020

viranomaiset vastasivat komissiolle, kuinka lainsäädännön muutostarpeiden selvittämiseksi on asetettu valtiovarainministeriön työryhmä, jonka toimikausi päättyy tammikuussa 2021. Tarvittavat lainsäädäntömuutokset olisi ollut tarkoitus toteuttaa tämän työryhmän ehdotusten pohjalta.

EU-komission on antanut toukokuussa 2020 Suomelle SEUT 258 artiklan mukaisen lausunnon Suomen lainsäädännön ja EU-oikeuden ristiriidasta. Lausunnon mukaisesti komissio pitää Suomen ehdottamaa täytäntöönpanoaikataulua liian pitkänä. Näin ollen nyt esitetty konsernivähennys on esitetty voimaan tultavaksi jo 1.1.2021 ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa.

EU-oikeuden rikkomus on kuitenkin koskenut ainoastaan tilanteita, jotka ovat verrattavissa EUT:n ratkaisuun C-446/03 Marks & Spencer ja siinä tarkoitettuja sekä määriteltyjä konserniyhtiöiden lopullisia tappioita. Käytännössä edellä kuvatut tilanteet ovat kuitenkin poikkeuksellisia, joten suuria tai monimutkaisia lainsäädännöllisiä muutoksia ei ole tarpeen toteuttaa. Näin ollen esitetty lakimuutos keskittyy ainoastaan yhden Suomen konserniverojärjestelmän osan täsmentämiseen, eikä esimerkiksi uudista konsernien tuloksentasausjärjestelmää yleisesti.

Muutokset Suomen konserniverojärjestelmään ovat välttämättömiä

Suomen lainsäädännössä on konserniverotuksen osalta tarve täsmennyksille. Kuten aikaisemmin on tuotu esille, Suomen konserniverojärjestelmässä on ristiriitoja EU-oikeuteen nähden. Näihin epäkohtiin esitys yrittää pureutua. Lisäksi jotta symmetria konsernivähennyksen ja konserniavustuksen välillä toteutuisi, myös konsernivähennys esitetään vähennettäväksi elinkeinoverolain 3 §:ssä tarkoitettusta elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Kokonaisuudessaan esitystä voidaan kuitenkin pitää laastarina isompaan haasteeseen, joka on Suomen nykyinen konserniverojärjestelmä yhtiöiden alati muuttuvassa toimintaympäristössä. On selvää, että esitetyt muutokset ovat välttämättömiä, koska Suomen nykyinen lainsäädäntö ei ota huomioon EU-oikeuden vaatimuksia. SAK haluaa esitetyn konsernivähennyksen lisäksi painottaa valtiovarainministeriön työryhmän merkitystä konserniverojärjestelmän kokonaisuudistuksessa. Suomen konserniverojärjestelmän tulee vastata kansainvälisen toimintaympäristön haasteisiin EU-oikeus sekä eri valtioiden verotusvalta huomioiden.

SAK:lla ei ole lausuttavaa esitysluonnoksen yksityiskohdista.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry