

## Valtiovarainministeriölle

### Professori Marjaana Helmisen lausunto

luonnoksesta 17.9.2020 hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 19 a §:n muuttamisesta (Hanke VM124:00/2020; VN/19056/2020)

### Lausunto

Valtiovarainministeriön ehdottamat lakimuutokset ovat perusteltuja ja tarpeellisia.

### Perustelut

#### *Lainsäädäntötarve*

Konserniavustuslaki vastasi menneinä vuosina erinomaisesti tarkoitustaan. Konserniavustuslaki on kuitenkin aina ollut ongelmallinen kansainvälisiä konserneja ajatellen. Nämä ongelmat ovat korostuneet eri maiden konserniverotusjärjestelmiä, vapaata sijoittautumisoikeutta ja erityisesti ns. lopullisia tappioita koskevien EU-tuomioistuimen päätösten myötä. Komission 14.5.2020 Suomelle antama huomautus siitä, että ulkomaisten tytäryhtiöiden lopulliset tappiot tulee saada vähentää konserniavustusmenettelyn turvin, oli aiheellinen.<sup>1</sup>

EU-tuomioistuimen vapaata sijoittautumisoikeutta koskevien päätösten perusteella on selvää, että joissakin tilanteissa ulkomaisen tytäryhtiön lopullisiksi katsottavat tappiot voivat Suomen nykyjärjestelmässä edellyttää tytäryhtiölle annetun konserniavustuksen vähennyskelpoisuutta. Oikeuskäytännön valossa kynnys tälle on kuitenkin todella korkea. Verovelvollisen olisi mm. osoitettava, ettei se voisi tulevaisuudessa saada edes vähäisiä tuloja ja että tappiot eivät ole jollakin mekanismilla hyödynnettävissä kolmannelle osapuolelle siirtämällä.<sup>2</sup>

Pelkkä verotus- ja oikeuskäytännön täsmentyminen EU-oikeuden vaatimuksia vastaavaksi ei kuitenkaan ole riittävä ratkaisu ongelman poistamiseksi. EU-oikeus ja oikeusvarmuus edellyttävät, että EU-oikeuden vaatimukset otetaan lainsäädäntötasolla huomioon. Suomen konserniverotusjärjestelmää tulee lainsäädäntötasolla uudistaa.

---

<sup>1</sup> Letter of formal notice to the Finnish Government on 14 May 2020.

<sup>2</sup> Ks. esim. C-446/03 Marks&Spencer, kohta 55 ja C-608/17, Holmen, kohta 19.

Uusi kansainväliset konsernit paremmin huomioon ottava konserniverotusjärjestelmä on käynyt tarpeelliseksi. Paras tapa edetä kanallisten konserniverotusjärjestelmien uudistamisessa, olisi EU-tasolla koordinoitu järjestelmä. Suomella ei ole kuitenkaan aikaa odottaa CCCTB-direktiivien mahdollista etenemistä tai muita EU-tason lainsäädäntöhankkeita, vaan uudistus on ensivaiheessa tehtävä kansallisella tasolla. Komission huomautuksesta johtuen konserniavustukseen ja lopullisiin tappioihin liittyvään EU-oikeudelliseen ongelmaan on lainsäädäntöteitse puututtava välittömästi. Tästä näkökulmasta Valtiovarainministeriön hallitusesitysluonnos on perusteltu.

### *Konsernivähennysmalli*

Valtiovarainministeriö ehdottaa, että säädetään erityinen laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ("konsernivähennyslaki"). Uusi laki tulisi voimaan jo vuoden 2021 alusta ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa. Komission huomautus huomioon ottaen kiireinen aikataulu on perusteltu.

Valtiovarainministeriö ehdottaa, että konserniavustuksiin ja lopullisiin tappioihin liittyvä ongelma ratkaistaan sallimalla Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion määrän vähentämisen Suomessa yleisesti verovelvollisen emoyhtiön verotuksessa erityisenä konsernivähennyksenä. Tytäryhtiön lopullisten tappioiden perusteella tehtävä konsernivähennys olisi mahdollinen vastaavissa tilanteissa, joissa tappioiden kuittaamien vähennyskelpoisella konserniavustuksella olisi mahdollinen kotimaisissa tilanteissa.

Lopullisiin tappioihin liittyvää EU-oikeudellista ongelmaa ei siten ehdoteta korjattavaksi konserniavustuslain soveltamisalaa laajentamalla, vaan säätämällä erityinen konsernivähennysmahdollisuus, joka johtaisi suomalaisen emoyhtiön verotuksessa vastaavaan lopputulokseen kuin konserniavustuksen antaminen. Valtiovarainministeriö päätyi esitysluonnoksen mukaan tähän ratkaisuun mm. siksi, että tämä vaihtoehto on ongelmattomampi rajat ylittävissä tilanteissa, kun vähennykseltä ei tarvitse edellyttää varojen tosiallista siirtämistä eikä vastaavien meno- ja tulokirjausten tekemistä kirjanpidossa. Konserniavustuksen antaminen voisi myös merkitä tytäryhtiölle varoja tai tuloja, joiden seurauksena tappioita ei enää voitaisikaan pitää lopullisina. Konsernivähennysvaihtoehdon valintaan on varmasti vaikuttanut myös se, että Ruotsissa on sovellettu konserniavustusjärjestelmän rinnalla jo vuodesta 2010 erityistä ETA-valtioiden tytäryhtiöiden lopullisiin tappioihin perustuvaa konsernivähennystä.<sup>3</sup> Erityinen konsernivähennys on myös suora tappioiden vähentämistä perustelumpi siitä näkökulmasta, että konsernivähennyksen yksityiskohdat voidaan säätää siten, että vähennys käyttäytyy emoyhtiön verotuksessa mahdollisimman samalla tavalla kuin konserniavustus. Valtiovarainministeriön esitystä voidaan näillä perusteilla pitää perusteltuna.

### *Soveltamisala*

Eri järjestelmän soveltaminen rajat ylittäviin tilanteisiin ja kotimaisiin tilanteisiin on EU-oikeuden mukaista edellyttäen, että eri järjestelmä ei johda rajat ylittävän tilanteen huonompaan kohteluun verrattuna vastaaviin kotimaisiin tilanteisiin. Tämä on lakiehdotusluonnoksessa varmistettu sallimalla

<sup>3</sup> Ruotsin konsernivähennysjärjestelmän yksityiskohdat ovat jo olleet EU-tuomioistuimen arvioitavana tapauksessa C-608/17 Holmen.

Suomessa yleisesti verovelvolliselle emoyhtiölle ulkomaisen tytäryhtiön lopullisiin tappioihin perustuva konsernivähennys samojen edellytysten täytyessä ja enintään saman suuruisena kuin yleisesti verovelvollinen emoyhtiö voisi antaa yleisesti verovelvolliselle tytäryhtiölle vähennyskelpoisen konserniavustuksen tytäryhtiön tappioiden kattamiseksi. Tämä soveltamisalan laajuus on perusteltu EU-oikeuden minimivaatimusten täyttämiseksi, mutta myös siksi, ettei konsernivähennys toisaalta johdaisi kotimaisia tilanteita parempaan verotukselliseen lopputulokseen rajat ylittävissä tilanteissa.

Vapaa sijoittautumisoikeus kuitenkin edellyttää, että konsernivähennys on mahdollinen myös sellaisen ulkomaisen emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa, johon tytäryhtiöosakkeet liittyvät. Toisesta EU- tai ETA-valtiosta olevan emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla ankarampaa kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotus.<sup>4</sup> Tämän olisi käytävä ilmi ehdotetun lain tekstistä. Jossain määrin tulkinnanvaraista on myös se, olisiko vähennys sallittava lisäksi sisaryhtiöiden välillä.

Valtiovarainministeriön konsernivähennystä koskevassa lakiesitysluonnoksessa on joka tapauksessa kyse vain EU-tuomioistuinprosessin välttämiseksi tehtävästä minimikorjauksesta. Lakiehdotuksessa on varmistettu, että konsernivähennys myönnetään vain niissä ETA-valtioissa asuvien tytäryhtiöiden lopullisten tappioiden tilanteissa ja vain sen suuruisena kuin mitä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön ja komission huomautuksen valossa edellytetään. Uuden konsernivähennystä koskevan lain tarkoituksena ei ole mahdollistaa konserniyhtiöiden välistä tuloksentasasta laajemmin, eikä sen tarkoituksena ole ratkaista muita konserniverotukseen liittyviä ongelmia. Tästä näkökulmasta myös sisaryhtiöitä koskeva tulkinnanvarainen kysymys voinee siirtyä pohdittavaksi kokonaisuudistuksen yhteydessä.

Konserniverotusjärjestelmän mahdollisen laajamittaisemman uudistamisen selvittämisen ja esimerkiksi sulautumisiin liittyvien lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuudesta säättämisen laintasoisesti Valtiovarainministeriö on tarkoituksella jättänyt näitä kysymyksiä pohtivan erillisen työryhmän pohdittavaksi.<sup>5</sup> Esimerkiksi EU-oikeuden edellyttämästä sulautumisiin liittyvien lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuudesta on joka tapauksessa jatkossa välttämätöntä säätää laintasoisesti, vaikka vähennyskelpoisuus on jo nyt EU-tuomioistuimen lopullisia tappioita koskevista ratkaisuista johtuen mahdollista. Konserniverotusjärjestelmän kokonaisvaltainen uudistaminen on kuitenkin syytä valmistella huolellisesti. Tästä näkökulmasta Valtiovarainministeriön nopeassa aikataulussa voimaantulevaksi esitetty lakimuutos on laajuudeltaan perusteltu.

Nyt tehty esitys konsernivähennyksestä merkitsisi vain sitä, että vähennys, joka konserniavustuslain sanamuodosta huolimatta on EU-oikeuden vaatimuksista johtuen suomalaiselle emoyhtiöille jo nytkin mahdollinen, tehtäisiin jatkossa konserniavustuksen sijaan erityisen konsernivähennyksen muodossa. Tämän jälkeen konserniavustuksen vähentäminen konsernivähennyksen kattamissa tilanteissa ei luonnollisestikaan olisi enää mahdollista, koska EU-oikeus ei sitä enää edellyttäisi.

---

<sup>4</sup> Ks. vapaan sijoittautumisoikeuden merkityksestä kiinteiden toimipaikkojen kannalta esim. Helminen, Marjaana 2020, EU Tax Law – Direct Taxation, IBFD, luku 2.2.5.2.

<sup>5</sup> 31.10.2019 asetettu konserniverotuksen uudistamista ja lopullisten tappioiden verokohtelua selvittävä työryhmä (VM163:00/2019).

### *Lopullisten tappioiden määritelmä*

Tappioiden lopullisuudesta ja lopullisuuden arvioinnista olisi nimenomaisesti säädetty uudessa konsernivähennyksessä<sup>6</sup> Määritelmä perustuisi EU-tuomioistuimen lopullisia tappioita koskevista ratkaisuista johdettaviin periaatteisiin. Näin varmistetaan EU-oikeuden vaatimusten täyttyminen nykytietämyksen mukaisina, muttei toisaalta sallita konsernivähennystä laajemmin kuin on välttämätöntä. Määritelmän sisällyttäminen lakiin selkeyttäisi huomattavasti sitä, milloin tappiot katsotaan EU-oikeudessa tarkoitetulla tavalla lopullisiksi. Koska lopullisia tappioita koskeviin EU-oikeudellisiin vaatimuksiinkin edelleen kuitenkin liittyy tulkinnanvaraisuutta, on selvää, ettei lakiin otettu määritelmäkään poista kaikkia mahdollisia tulkintakysymyksiä. EU-tuomioistuimen lopullisia tappiota koskevalla nykyisellä ja tulevalla oikeuskäytännöllä tulee olemaan keskeinen merkitys uuden konsernivähennystä koskevan lain tulkinnassa. Kynnys tappioiden katsomiseksi lopullisiksi on joka tapauksessa erittäin korkea.

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen KHO 2020/1510 (36) oikeusohjetta myötäillen konsernivähennyksen edellytyksenä olisi tappioiden lopullisuuden lisäksi, että tappiot olisivat vähennettävissä vastaavassa kotimaisessa tilanteessa.<sup>7</sup> Tappiot eivät siten esimerkiksi saisi olla vanhentuneita tuloverolain tappioiden vähentämistä koskevien sääntöjen perusteella eikä tappioiden vähentämisen estäviä omistajanvaihdoksia olisi saanut tapahtua.<sup>8</sup> Nämä rajoitukset konsernivähennykselle ovat perusteltuja.

### *Väärinkäytösten estäminen*

Ulkomaisten tytäryhtiöiden tappioita vastaavan määrän vähentämisestä Suomessa ei olisi lakiesitysluonnoksen perusteella tulossa mitään automaattia. Konsernivähennystä hakevan emoyhtiön tulisi osoittaa tytäryhtiöiden tappioiden määrä ja niiden lopullisuuden tiukat vaatimukset. Tämä vaatimus on linjassa EU-tuomioistuimen käytännön kanssa. Korkea kynnys vähentämiselle on perusteltua myös väärinkäytösten estämiseksi. Ei olisi tarkoituksenmukaista mahdollistaa verosuunnittelua, joka mahdollistaisi ulkomaisten tappioiden käyttämisen kauppatavarana tai sellaisten tappioiden henkiinherättämisen, jotka eivät kotimaisissa tilanteissakaan olisi vähennettävissä. On myös selvää, että tilanteissa, joissa tiukoista soveltamisedellytyksistä huolimatta ulkomaisen tytäryhtiön tappioita pyritäisiin keinotekoisilla järjestelyillä saamaan Suomessa konsernivähennyksenä vähennettäviksi, VML 28 §:n veronkiertopykälä voisi tulla sovellettavaksi. EU-oikeuden vaatimuksiin perustuvien veroetujen epäämien täysin keinotekoisilta veronkiertojärjestelyiltä on EU-oikeuden mukaista ja EU:n veronkierronvatsaisesta direktiivistä johtuen jopa välttämätöntä.

### *Konserniverotusjärjestelmän kokonaisuudistustarve*

Ehdotettu konsernivähennys ratkaisee joka tapauksessa Suomen konserniverotusjärjestelmään liittyvät ongelmat vain hyvin rajoitetusti. Konserniverotuksen uudistamisen valmistelua on siten jatkettava. Konserniverotuksen kokonaisvaltaista uudistamista selvittävän työryhmän tehtävä ei tule olemaan helppo. Rajat ylittävä konserniverotusjärjestelmä ei ole koskaan täysin ongelmaton. Lainsäätäjä

<sup>6</sup> Uuden konsernivähennyksen 4 ja 5 §:t.

<sup>7</sup> Ehdotetun konsernivähennyksen 7 §.

<sup>8</sup> TVL V osa.

joutuu tasapainottelemaan mm. verotuksen neutraalisuuden, EU-oikeuden vapaan sijoittautumisoi-  
keuden, veronkierron estämisen ja verotusvallan tasapainoisen jakautumisen asettamien vaatimusten  
välillä. Uusi EU-oikeuden vaatimukset huomioon ottava konserniverotusjärjestelmä on joka tapauk-  
sessa tarpeen. Konserniyhtiöiden välisen tuloksentasauksen tarve ei ole kadonnut mihinkään. Tulok-  
sentaamisen mahdollistava järjestelmä on välttämätön, mutta se on muotoiltava vastaamaan kan-  
sainvälistyneen ja digitalisoituneen toimintaympäristön asettamiin haasteisiin EU-oikeuden vaati-  
muksia kunnioittaen. Tässä uudistuksessa on syytä ottaa huomioon SEUT:n vapaan sijoittautumisoi-  
keuden lisäksi myös komission CCCTB-direktiiviesitystä koskevassa tutkimuksessa tehdyt huomiot.

Turussa 28.9.2020



Marjaana Helminen

Professori, Helsingin yliopisto

marjaana.helminen@helsinki.fi