

Valtiovarainministeriölle

Lausuntopyyntö VM124:00/2020, VN/19056/2020 17.9.2020

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI KOSKIEEN LAKIA EUROOPAN TALOUSALUEELLA SIJAITSEVAN TYTÄRYHTIÖN LOPULLISEN TAPPION KONSERNIVÄHENNYKSESTÄ SEKÄ ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN 18 A §:N MUUTTAMISESTA

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi koskien lakia Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta ("HE-luonnos"). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

1. Yleistä

Asianajajaliitto pitää uutta lainsäädäntöä kannatettavana ja välttämättömänä Suomen lainsäädännön saattamiseksi EU-oikeuden mukaiseksi.

2. Konsernivähennyksen tekemisen edellytykset

2.1. Suhteellisuusperiaate vähäisten tulojen osalta

HE-luonnoksen 4 §:n perustelujen mukaan tytäryhtiön vähäinenkin tulomahdollisuus estäisi tappioiden pitämisen lopullisena. Asianajajaliitto toteaa, että suhteellisuusperiaatteen perusteella aivan vähäisiä tuloja ei tule pitää tällaisina vähäisinä tulomahdollisuuksia. Tuloja on myös tarkasteltava nettotuloina ja varoja nettovaroina arvioitaessa niiden vaikutusta tappioiden lopullisuuteen.

2.2. Etuyhteysyritys tytäryhtiön kotivaltiossa

HE-luonnoksen 5 §:n kohdassa 7 ehdotetaan konsernivähennyksen edellytykseksi sitä, ettei tytäryhtiön kotivaltiossa ole selvitystilän päättyessä verotusmenettelystä annetun lain 31.2 §:n mukaista etuyhteysyritystä. Saman pykälän kohdan 6 mukaan edellytyksenä konsernivähennykselle olisi se, että emoyhtiö osoittaa, että tytäryhtiö tai mikään muu taho ei ole voinut tai voi käyttää tappioita.

Kohdan 7 edellytys rajoittaisi konsernivähennyksen tekemistä perusteettomasti, ottaen huomioon, että emoyhtiön tulee 6 kohdan edellytys täyttääkseen näyttää, ettei mikään taho voi tappioita käyttää. VML 31.2 §:n etuyhteys muodostuu muun muassa yli 50 prosentin omistusosuuden kautta, mikä ei kuitenkaan kotimaisessa tilanteessa olisi riittävä omistusosuus

tappioiden käyttämiseen konserniavustusten kautta. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan kohdan 7 edellytys on tarpeeton ja rajoittaa ulkomaalaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden vähentämistä konsernivähennyksen kautta perusteettomasti. Kohdan 6 edellytyksellä turvataan jo se, etteivät muut yhtiöt voi tytäryhtiön tappiota käyttää.

2.3. Omistajanvaihdosten vaikutus

HE-luonnoksen 7 §:ssä ehdotetaan, että tytäryhtiön tappioiden on vastattava kotimaisia tappioita esimerkiksi vanhentumisaikojen ja omistajanvaihdosta koskevien rajoitusten osalta. Omistajavaihdoksia koskevaa poikkeuslupamenettelyä ei HE-luonnoksessa katsota tarkoituksenmukaiseksi ulottaa konsernivähennystilanteisiin. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että emoyhtiön omistusmuutos voi johtaa emoyhtiön ulkomaisen tytäryhtiön tappioiden vähennyskelpoisuuden menettämiseen ja sitä kautta estää konsernivähennyksen tekemisen. Vastaavissa kotimaisissa tilanteissa konserniavustuksen antaminen olisi kuitenkin poikkeusluvan nojalla mahdollista.

Poikkeusluvan tappioiden vähentämiselle saa nykyisen oikeus- ja verotuskäytännön valossa lähes kaikissa tilanteissa, kunhan tappiot eivät ole muodostuneet kauppatavaraksi. Silloin kun yhtiöiden välillä on vallinnut konserniavustussuhde tappiovuoden alusta alkaen, poikkeusluvan saa myös tappioiden vähentämiselle konserniavustusta vastaan.

Asianajajaliitto katsoo, että lainsäädäntöön tulisi sisällyttää mahdollisuus esittää selvitystä siitä, että välillisen omistajanvaihdoksen johdosta tytäryhtiölle olisi Suomessa annettu tappioiden poikkeuslupa. Käytännössä tämä mahdollisuus koskisi vain välillisiä omistajanvaihdoksia, koska HE-luonnoksen 5 §:n 5 kohdan mukaan emoyhtiön edellytettäisiin omistaneen tytäryhtiön osakkeet tappiovuoden alusta alkaen.

2.4. Konsernivähennyksen enimmäismäärä

HE-luonnoksen 9 §:n mukaan konsernivähennyksen enimmäismääräksi ehdotetaan emoyhtiön verotettavan tulon määrää sinä vuonna, kun tytäryhtiön purku saatetaan loppuun. Konsernivähennyksen määrää ei ole perusteltua rajoittaa tällä tavoin. Kotimaisessa tilanteessa konserniavustusta on mahdollista antaa vuosittain, mutta konsernivähennyksen tekeminen on rajattu yhteen vuoteen. Voi olla sattumanvaraista, minkä suuruinen emoyhtiön verotettava tulo on juuri sinä vuonna, kun tytäryhtiön purku saatetaan loppuun. Näin ollen tällä rajoituksella rajoitetaan konsernivähennyksen määrää ja siten lopullisten tappioiden vähentämistä joissain tilanteissa merkittävästikin. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tämä rajoitus on perusteeton ja syrjivä.

2.5. Konsernivähennystä pienentävät määrät

HE-luonnoksen 10 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi markkinaehtoperiaatteen vastaisen hinnoittelun vaikutuksesta lopullisten tappioiden määrään ja sitä kautta konsernivähennyksen määrään.

Ensinnäkin Asianajajaliitto toteaa, että ulkomaalaisen tytäryhtiön siirtohinnoittelun uudelleenarviointiin tulisi lähtökohtaisesti suhtautua pidättyvästi erityisesti tilanteissa, joissa tytäryhtiön valtion veroviranomaiset ovat siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioineet.

Konsernivähennyksen määrää olisi perusteltua pienentää vain tilanteissa, joissa poikkeama markkinaehtoperiaatteista on selvä ja merkittävä.

Lainkohdassa lisäksi ehdotetaan, että mahdollisuus uudelleenarvioida siirtohinnoittelua ulotettaisiin kymmenen vuoden ajalle, mitä perustellaan tappioiden vanhentumisajalla. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan mahdollisuus arvioida siirtohinnoittelua tulisi ulottaa samalle ajanjaksolle, jonka verotusta Verohallinnolla on mahdollisuus oikaista Suomessa. Uudelleenarviointimahdollisuuden ulottaminen pidemmälle ajanjaksolle eroaisi kotimaisista tilanteista ja toisaalta kymmenen vuoden takaisten hinnoitteluratkaisujen selvittäminen ja uudelleenavaaminen olisi verovelvollisille kohtuutonta.

3. Lain voimaantulo ja soveltaminen

HE-luonnoksen mukaan lakia esitetään sovellettavaksi ensimmäistä kertaa verovuoden 2021 verotuksessa. Voimaantuloajankohtaa ei ole HE-luonnoksessa perusteltu.

Lain tarkoituksena on korjata Suomen nykyisen lainsäädännön EU-oikeuden vastaisuus ja vastata komission käynnistämään viralliseen rikkomusmenettelyyn, jossa komissio katsoo Suomen lainsäädännön olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

Soveltamisen aloittaminen vasta vuodelta 2021 toimitettavasta verotuksesta ei ole nykyisen lainsäädännön EU-oikeuden vastaisuus huomioiden perusteltua. Konsernivähennyksen tekemiseen pitäisi olla oikeus edellytysten täytyessä oikeus myös taannehtivasti. Lainsäädäntöä tulisi pystyä taannehtivasti soveltamaan tilanteissa, joissa lopullisten tappioiden kattamiseksi annetun konserniavustuksen vähennyskelpoisuus on aiemmin EU-oikeuden vastaisesti hylätty.

Asianajajaliitto katsoo, että uuden EU-oikeuden mukaisen lainsäädännön taannehtiva soveltaminen tulisi olla mahdollista myös ylimääräisen muutoksenhaun kautta.

Helsingissä 6. lokakuuta 2020

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Hanna Räihä-Mäntyharju
Suomen asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATIJA

Asianajaja Ritva Aalto, Dittmar & Indrenius Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.