



**Valtiovarainministeriö**

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen

[valtiovarainministerio@vm.fi](mailto:valtiovarainministerio@vm.fi)

**Asia: Lausunto hankkeesta VM124:00/2020 – laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä**

Seuraavassa on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä (hanke VM124:00/2020, jäljempänä esitysluonnos):

1 Yleistä

Esitysluonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä. Lain tarkoituksena on mahdollistaa ETA:lla sijaitsevan tytäryhtiön lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus kotimaisen emoyhtiön verotuksessa. Säännös soveltuu esitysluonnoksen mukaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisiin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka voivat olla konserniavustuksen osapuolina.

Säännöksen taustalla on komission Suomea vastaan nostama rikkomusmenettely. Komissio katsoo, että Suomen pitäisi sallia toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa olevalle konserniyhtiölle konserniavustuksesta verotuksesta annetun lain (825/1986, KonsAvL) mukaisesti maksetun konserniavustuksen vähentäminen silloin, kun ulkomaisella konserniyhtiöllä on ns. lopullisia tappioita. Esitysluonnoksessa on tarkasteltu laajasti ja yksityiskohtaisesti EU-tuomioistuimen tuomioita lopullisten tappioiden vähentämisestä niin konserniavustustilanteissa kuin rajat ylittävissä sulautumisissa.

Seuraavassa tarkastellaan eräitä esitysluonnoksen periaatteita ja kohtia.

2 Valittu säätelyn toteuttamisvaihtoehto

Esitysluonnoksessa on päädytty ratkaisemaan komission rikkomusmenettelyssä esille noussut tilanne *erillisellä konsernivähennyksellä* sen sijaan, että KonsAvL:a ehdotettaisiin muutettavaksi. Valittu säätely on pitkälti samanlainen kuin Ruotsin koncernavdrag-säätely (IL 35 a kap.). Valintaa voidaan pitää perusteltuna mm. siksi, että komissio on esitysluonnoksen mukaan pitänyt tarpeettoman pitkänä muutoksen täytäntöönpanoaikataulua



tilanteessa, jossa lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus toteutetaan konserniverojärjestelmää uudistettaessa. Lisäksi ratkaisu on toimiva siltä osin, että konsernivähennys ei edellytä KonsAvL:n mukaisia kirjauksia.

Toteuttamisvaihtoehdon ongelma on mm. se, että esitysluonnoksessa *ei ole kaikilta osin noudatettu konserniavustuksen edellytyksiä*. Konserniavustusta tiukemmat konsernivähennyksen vaatimukset voivat tietyiltä osin merkitä sitä, että ehdotettu säätely ei ole kaikilta osin SEUT:n ja ETA-sopimuksen vapausoikeuksien tai verosopimusten syrjäntäkieltomääräysten mukainen. Lisäksi konsernivähennys pitäisi myös pystyä joustavasti sovittamaan yhteen selvitettävänä olevan mahdollisen uuden konserniverojärjestelmän kanssa. Tämä on otettava huomioon konserniverojärjestelmää uudistettaessa.

Kuten esitysluonnoksessa todetaan säädettäessä lopullisista tappioista KonsAvL:a vastaavissa tilanteissa olisi perusteltua säätää myös *lopullisten tappioiden käsittelystä sulautumisessa*. Esityksessä sulautumistilanteiden käsittely on kuitenkin kytketty konserniavustusjärjestelmän mahdolliseen kokonaisuudistukseen. Luontevaa olisi kuitenkin säätää myös lopullisista tappioista sulautumisessa konsernivähennyksen yhteydessä, koska kyse on samasta tappioiden lopullisuuden määrittelystä.

### 3 Soveltamisala, määritelmät ja välillinen omistus

Lakiehdotuksen 1 §:n mukaan säännöstä sovelletaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisiin. Kuten esitysluonnoksessa todetaan kotimaisen oikeuskäytännön mukaan myös ulkomaisen yhteisön Suomessa oleva kiinteä toimipaikka voi olla konserniavustuksen osapuolena. Esitetyn *lainsäädännön tavoitteena on mahdollistaa konserniavustusta vastaava vähennys lopullisten tappioiden osalta, joten konsernivähennyksen pitäisi olla mahdollinen myös sellaisille ulkomaisille osakeyhtiöitä ja osuuskuntaa vastaaville yhteisöille, joilla on Suomessa tuloverotuksen kiinteä toimipaikka. Kiinteiden toimipaikkojen rajaaminen konsernivähennyksen ulkopuolelle voi olla SEUT:n sijoittautumisvapauden ja erityisesti verosopimusten erityisen kiinteän toimipaikan syrjäntäkieltomääräyksen vastaista*.

Lakiehdotuksen 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa määritellään *emoyhtiö mm. kotimaiseksi osakeyhtiöksi ja osuuskunnaksi*. Lisäksi 2 §:n 2 momentissa säädettäisiin, että 1 momentin 1 kohdassa säädettyä sovelletaan vain ETA:een lainsäädännön mukaan perustettuun kotimaiseen osakeyhtiöön tai osuuskuntaan rinnastuvaan yhtiöön, jonka sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on ETA:lla ja jota pidetään Suomessa yleisesti verovelvollisena. Momentin 2 ehdotus näyttää olevan alustava, koska se on hakasuluissa.

Hallitus antoi 1.10.2020 esityksen HE 136/2020 vp, jossa ehdotetaan, että ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, olisi täällä yleisesti verovelvollinen. HE 136/2020 vp:ssä ehdotetaan myös, että mitä muussa



tuloverolainsäädännössä säädetään kotimaisesta yhteisöstä, sovellettaisiin edellä mainittuihin ulkomaisiin yhteisöihin. Samassa hallituksen esityksessä ehdotetaan myös Kon-sAvL:iin muutoksia, joiden mukaan tällaiseen ulkomaiseen yhteisöön sovelletaan Kon-sAvL:a silloin, kun yhteisö rinnastuu osakeyhtiöön tai osuuskuntaan. Esityksessä on lisäksi erityismääräyksiä konsernisuhteen kestosta. HE 136/2020 vp:ssä esitetyn perusteella *olisi johdonmukaista, että esitettyä konsernivähennystä sovellettaisiin kaikkiin osakeyhtiöitä ja osuuskuntaa vastaaviin ulkomaisiin emoyhteisöihin eikä vain ETA:een lainsäädännön mukaan perustettuihin. ETA-alueen ulkopuolella perustettujen yhteisöjen sulkeminen pois soveltamisalasta saattaa olla verosopimusten yleisen syrjintäkiellon vastaista. Säännös merkitsee tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisten ulkomaisten yhteisöjen jakamista kahteen verotuksessa eri tavalla kohdeltavaan ryhmään niiden perustamisvaltion mukaan. Tältä osin esitysluonnosta olisi perusteltua muuttaa.*

Lakiehdotuksen 3 §:ssä säädetään, että tietyissä tilanteissa myös välillisesti omistetun tytäryhtiön tappiot voidaan vähentää. Sääntelyssä *olisi hyvä selventää, mikä on välillisen omistuksen ja 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa olevan omistusosuusedellytyksen (9/10) suhde eli miten välillinen omistus lasketaan omistusosuusedellytystä arvioitaessa.*

#### 4 Tappioiden lopullisuuden arviointi ja vähennyksen määrä

Konsernivähennyksen edellytyksenä olevasta tappioiden lopullisuudesta säädetään lakiehdotuksen 5 §:ssä. Näyttää siltä, että säännöksen 1 momentin luettelon kaikkien kohtien on toteuduttava, jotta tappio olisi lopullinen. Luettelon 1 kohdassa edellytetään, että tytäryhtiön toiminta on lopetettu ja 2 kohdassa, että tytäryhtiö on asetettu selvitystilaan yms. ja menettely on saatettu loppuun. Käytännössä 2 kohta tarkoittanee, että yhtiö on purettu (ks. esitysluonnos s. 20). Tällöin lienee niin, että myös 1 kohdan edellytys toiminnan lopettamisesta toteutuu. *Luettelosta olisi perusteltua poistaa 1 kohta, koska se näyttää sisältyvän 2 kohdan edellytykseen.* Myöskään Ruotsin koncernavdrag-säännöksessä ei ole vastaavaa toiminnan lopettamista koskevaa edellytystä (IL 35 a kap. 5 §).

Lakiehdotuksen 5 §:n 1 momentin 2 kohdassa edellytetään, että selvitysmenettely tms. on saatettu loppuun "viimeistään toiminnan lopettamisvuotta seuraavan verovuoden aikana". Lakiehdotuksen 5 §:n 2 momentissa todetaan lisäksi, että emoyhtiö voi antaa selvityksen tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaisesta 1 momentin 2 kohdassa mainittua aikarajaa pidemmästä selvitysmenettelystä. *Lakiehdotuksen 5 §:n 1 momentin 2 kohdassa mainittu aikaraja tulisi poistaa kokonaisuudessaan ja 5 §:n 2 momentti olisi samalla poistettava tarpeettomana.* Selvitysmenettelyn tms. kesto määräytyy tytäryhtiön kotivaltion säännösten mukaan ja saattaa vaihdella merkittävästi. Aikaraja aiheuttaa turhaa selvittelyä eikä esimerkiksi Ruotsin vastaavassa sääntelyssä ole aikarajaedellytystä. Mikäli aikaraja säilytetäisiin, *2 momentissa olisi hyvä todeta, että tällaisen selvityksen perusteella selvitys- tai*



*vastaava menettely voidaan saattaa loppuun pidemmässä ajassa. Tästä ei nykyisellään säädetä lainkohdassa selkeästi.*

Esitysluonnoksen mukaan (s. 20 ja s. 37) ulkomaisen tytäryhtiön tappioita voidaan vähentää usealta verovuodelta. Tämä on perusteltua. *Lakiehdotuksen 8 §:n sanamuodosta saattaa kuitenkin saada sen käsityksen, että lopulliset tappiot laskettaisiin vain tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden ja selvitysmenettelyn yms. päättyessä. Säännöstä olisi toivottavaa selkeyttää esimerkiksi lisäämällä siihen maininta siitä, että tappiot lasketaan erikseen kullekin tytäryhtiön verovuodelle. Lopulliseen hallituksen esitykseen olisi myös hyvä lisätä esimerkki tappion määrän laskemisesta.*

## 5 Konservivähennystä pienentävät määrät ja jälkikäteiset muutokset

Konservivähennystä pienentävistä toimista säädetään lakiehdotuksen 10 §:ssä. Lakiehdotuksen 1 momentti näyttää sanamuotonsa perusteella viittaavan VML 31 §:n 1 momentissa kerrottuun siirtohinnoitteluoikaisuun. Vastaavaa säännöstä ei ole Ruotsin koncernavdragsäytäntelyssä (vrt. IL 35 a kap. 8 §). Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 37) mainitaan kuitenkin vastikkeeton tai alihintainen luovutus tai muu varojen siirto. Säännöksen sanamuoto ei näytä vastavan perusteluja, joten *säännös olisi ehdotetussa muodossa poistettava mm. seuraavista syistä:*

- Siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen konservivähennyksen määrää laskettaessa on erittäin vaativa tehtävä ja tarkoittaisi ulkomaisen tytäryhtiön toimintojen ja hinnoittelun arviointia Suomessa.
- Siirtohinnoitteluoikaisu edellyttää yleensä laajoja selvityksiä.
- Lakiehdotuksen 12 §:ssä säädetään tytäryhtiön verotukseen tehtyjen jälkikäteisten muutosten huomioon ottamisesta. Siirtohinnoitteluoikaisu on nimenomaan jälkikäteen lainvoimaisen päätöksen perusteella huomioon otettava muutos.

Konservivähennyksen määrää pienentävän muutoksen määräaika on 10 vuotta 10 §:n 2 momentissa. Määräaika on poikkeuksellisen pitkä, mikä käy ilmi esitysluonnoksen perusteluistakin. Esitetty määräaika on kohtuuton myös, kun otetaan huomioon lakiehdotuksen 11 §:n viiden vuoden määräaika. Asiassa on lisäksi otettava huomioon, että selvitysten tekeminen kovin vanhoista asioista voi olla mahdotonta ja aiheuttaa merkittäviä kustannuksia. *Mikäli 10 §:n 1 momentti säilytetään esimerkiksi muutettuna, määräaika pitäisi olla kolme tai viisi vuotta. Kolmen vuoden määräaikaa voidaan perustella verovelvollisen muutoksenhakuajalla.*

Tytäryhtiön kotivaltion verotuksessa tehtävien *jälkikäteisten muutosten huomioon ottamisesta* säädetään lakiehdotuksen 12 §:ssä. *On hyvä, että muutokset otetaan huomioon sen*



*verovuoden verotuksessa, jolloin muutos todetaan tytär-yhtiön kotivaltiossa lainvoimaisella päätöksellä.* Muutoksen tekeminen jälkikäteen sille verovuodelle, jolloin konsernivähennys on tehty, voisi olla ongelmallinen esimerkiksi kirjattujen konserniavustusten takia.

Lohjalla 6. päivänä lokakuuta 2020

Marianne Malmgrén  
Finanssioikeuden professori (ma.)  
puh. 050 317 2898  
[marianne.malmgren@uef.fi](mailto:marianne.malmgren@uef.fi)