

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

6.10.2020

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM124:00/2020
VN/19056/2020
VH/6229/00.04.05/2020

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta

Verohallinto lausuu esitysluonnoksen johdosta seuraavaa:

1. Yleistä

1.1. Ehdotetut muutokset ja tavoitteet

Lailla mahdollistettaisiin Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön niin sanottujen lopullisten tappioiden huomioon ottaminen EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kotimaisen emoyhtiön verotuksessa.

Ehdotuksen mukaan lopulliset tappiot otettaisiin huomioon emoyhtiön verotuksessa erillisenä konsernivähennyksenä. Lakia sovellettaisiin niihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka voivat olla konserniavustuslaissa tarkoitetun konserniavustuksen antajajana tai saajana. Emoyhtiön tulisi omistaa tytäryhtiön osakepääomasta tai osuuksista välittömästi vähintään yhdeksän kymmenesosaa. Tilanteessa, jossa emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä oleva yhtiö olisi samassa valtiossa kuin tytäryhtiö, huomioon otettaisiin myös välillinen omistus.

Ehdotuksen mukaan lopullisina tappioina pidettäisiin sellaisia tappioita, joita ei ole voitu eikä voida myöskään tulevaisuudessa käyttää tytäryhtiön tai jonkin muun tahon toimesta tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla. Edellytyksenä olisi muun muassa, että tytäryhtiön toiminta on lopetettu ja tytäryhtiö on purettu. Lopullisten tappioiden tulisi olla olemassa myös tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön mukaan. Emoyhtiön tulisi osoittaa tytäryhtiöiden tappioiden määrä ja niiden lopullisuus EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla.

Konsernivähennyksen määrä laskettaisiin tytäryhtiön lopullisten tappioiden määrän perusteella. Lopullisten tappioiden määrä tulisi laskea tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden päättymishetken ja purkuhetken mukaan. Määrä laskettaisiin molemmille ajankohdille sekä tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön, että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Lopullisen tappion määränä pidettäisiin alinta näin lasketuista määristä.

Konsernivähennyksenä voitaisiin vähentää enintään emoyhtiön verovuoden verotettavan tulon verran. Vähennys tehtäisiin sinä verovuonna, jona tytäryhtiö puretaan. Laissa säädettäisiin myös eräistä konsernivähennystä pienentävistä määristä, myöhemmin ilmenevän tappioiden käyttömahdollisuuden vaikutuksesta sekä tytäryhtiön verotuksen jälkikäteisen muutoksen vaikutuksesta konsernivähennyksen määrään.

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

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa.

Esityksen tavoitteena on täsmentää lainsäädäntöä siten, että varmistettaisiin ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden huomioon ottaminen konserniverotuksessa EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kuitenkin niin, että lainsäädäntö edelleen turvaa Suomen veropohjaa. Lopullisten tappioiden käsite perustuu EU-oikeuteen ja EUT:n tuomioissa tarkemmin määriteltyihin kriteereihin. Keskeisin tältä osin on asiassa Marks & Spencer I annettu tuomio, jonka jälkeen EUT on antanut useita tuomioita, joissa lopullisten tappioiden käsitteen sisältöä on edelleen täsmennetty.

Esityksen tavoitteena on lisäksi toteuttaa pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteeseen 5. Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet sisältyvän luettelon kohdan 5 mukainen kirjaus siitä, että ulkomaisten tytäryhtiöiden niin kutsuttujen lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus mahdollistetaan.

1.2. Voimaantuloaikataulu ja vaikutukset Verohallinnossa

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset vaikuttaisivat Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Esitysluonnoksen mukaan lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2021 alusta.

Verohallinto tuo esille, että voimaantuloaikataulua voidaan pitää tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta.

Sen lisäksi että hallituksen esitysluonnoksen mukaiset säännösmuutokset vaativat resursointia ennen lain voimaantuloa, tuo Verohallinto esille, että säännöksiin liittyvä valvonta ja riskienhallinta tulevat vaatimaan resursseja. Tarkkaa arviota sääntelyn aiheuttamasta resurssitarpeesta ei voida kuitenkaan tässä vaiheessa antaa.

2. Ehdotettuihin säännöksiin liittyviä huomioita

2.1 Soveltamisala (1 §)

Ehdotetun 1 §:n 2 momentin mukaan lakia sovelletaan niihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka voivat olla konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (826/1986) tarkoitetun konserniavustuksen antajana tai saajana.

Sääntelyssä on huomioitu perustelujen mukaan konserniavustuslain mukainen antaja- ja saajayhtiön tilikausien samanaikaisuus siten, että konserniavustuksen määrä lasketaan sekä tytäryhtiön purkautumiseen päättyvälle tilikaudelle että viimeiselle kokonaiselle tilikaudelle (yleensä selvitysmenettelyn päättymistä edeltävä tilikausi). Tältä osin asiaa on perusteltu yleisperustelujen luvussa 4.1.7. Perusteluissa olisi kuitenkin tarpeen tuoda ehdotetun 1 §:n 2 momentin osalta erikseen esille nimenomaisesti se, jos samatilikautisuutta ei säännöksen sanamuodosta huolimatta edellytetä, jottei asian osalta jäisi epäselvyyttä.

2.2 Välillinen omistus (3 §)

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan ehdotetun 3 §:n mukaan omistusosuutta laskettaessa otetaan huomioon myös välillinen omistus, jos omistusketjussa emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevan yhtiön verotuksellinen kotipaikka on tytäryhtiön kanssa samassa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. Ehdotetun 5 §:n 7 kohdan mukaan tytäryhtiön kotivaltiossa ei saa olla selvitystilän tai sitä vastaavan menettelyn päättyessä osapuolta, joka olisi verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla etuyhteydessä emoyhtiöön

Verohallinnon käsityksen mukaan edellä mainitut olosuhteet eivät voi vallita yhtäaikaisesti. Hallituksen esitysluonnoksesta ei ilmene, millä tavoin käytännössä välillinen omistus voidaan ottaa huomioon, kun tappiollisen tytäryhtiön kotivaltiossa ei saa ehdotetun 5 §:n 7 kohdan mukaan olla selvitysmenettelyn päättyessä toista konserniyhtiötä. Ilmeisesti emoyhtiön ja tappiollisen tytäryhtiön välissä oleva yhtiö pitää purkaa myös ennen tappiollisen tytäryhtiön selvitystilän päättymistä, koska muutoin välillisen omistuksen tilanteissa olisi aina toinen yhtiö tytäryhtiön kotivaltiossa. Hallituksen esityksessä olisikin tarpeen täsmentää, millä tavoin välillinen omistus voidaan ottaa lukuun omistusosuutta laskettaessa ottaen huomioon ehdotetun lain 5 §:n 7 kohdan edellytys.

Luonnoksessa (s. 17) esitetään, että mahdollisuudet ottaa huomioon ulkomaisen tytäryhtiön lopulliset tappiot ratkaistaisiin kolmannen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan tilanteessa, jossa suomalaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön välissä on kolmannessa valtiossa asuva yhtiö. Edellä esitettyä voisi täsmentää toteamalla lisäksi, että tässä tilanteessa emoyhtiö ei voi tehdä konsernivähennyistä verotuksessaan Suomessa.

Ehdotetun 3 §:n mukaan 2 §:n 1 kohdasta poiketen omistusosuutta laskettaessa otetaan huomioon myös välillinen omistus, jos omistusketjussa emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevan yhtiön verotuksellinen kotipaikka on tytäryhtiön kanssa samassa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, ja yhtiön kotipaikan ei kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan katsota olevan

toisessa valtiossa. Säännöksen sanamuodon ja perusteluiden johdosta jää epäselväksi, sallitaanko välillisen omistuksen arvioinnissa useampiportaiset omistukset vai välillinen omistus ainoastaan silloin, jos emo- ja tytäryhtiön välissä on yksi yhtiö. Mikäli tarkoitus on ollut sallia välillinen omistus myös useamman portaan kautta, olisi tämä hyvä huomioida säännöksen sanamuodossa sekä yksityiskohtaisissa perusteluissa, sillä ehdotetun säännöksen sanamuodon perusteella voi jäädä käsitys, että useampiportaisessa omistusketjussa riittää, että yhdenkin emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevan yhtiön verotuksellinen kotipaikka on tytäryhtiön kanssa samassa ETA-valtiossa ja muut yhtiöportaat voisivat sijaita esimerkiksi kolmannessa valtiossa. Näin ollen säännöksen sanamuotoa ja perusteluita on tarpeen täsmentää tämän johdosta myös niin, että useampiportaisessa omistusketjussa kaikkien emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevien yhteisöjen verotuksellinen kotipaikka tulee olla tytäryhtiön kanssa samassa ETA-valtiossa.

2.3 Sääntelyn ajallinen ulottuvuus

Ehdotetut säännökset johtavat siihen, että käytännössä ulkomaisen tytäryhtiön tappiot voivat tulla vähennettäväksi Suomessa kymmeneltä vuodelta. Tämä voi tiettyissä tilanteissa yhdessä muiden sääntelyyn sisältyvien valintojen (neljä eri laskelmaa tappioiden määrästä sekä mahdolliset 10 §:n mukaiset oikaisut) kanssa johtaa raskaaseen hallinnolliseen taakkaan laskettaessa eri vuosien lopullisten tappioiden määriä. Hallituksen esityksen perusteluissa on tältä osin tuotu myös esille esimerkiksi Ison-Britannian järjestelmän mukainen vaihtoehto, jossa tappioiden lopullisuus on arvioitava välittömästi tappiovuoden jälkeen, ja jolloin rajat ylittävä tappiontasaus ja ehdotettu konsernivähennys voisi koskea ainoastaan viimeisen vuoden lopullisena pidettäviä tappioita. Verohallinto tuo esille, että huolimatta EU-oikeuden mukanaan tuomasta tulkinnanvaraisuudesta, olisi perusteltua harkita, tulisiko sääntelyn koskea ainoastaan viimeisen vuoden lopullisia tappioita, jotta sääntely vastaisi parhaalla mahdollisella tavalla tavoitteeseen veropohjan turvaamisesta ja jotta sääntely ei johtaisi liialliseen hallinnolliseen taakkaan esimerkiksi lopullisten tappioiden määrän laskennan osalta.

2.4 Tappioiden lopullisuuden arviointi (5 §)

Ehdotetun sääntelyn 5 §:ään sisältyy kriteerejä, joiden tulee täytyä, jotta tappioita voidaan pitää lopullisina. Kriteerejä voidaan pitää suurimmaksi osaksi perusteltuina ja vastaavan sääntelyn taustalla olevaa EU-oikeutta. Verohallinto esittää kuitenkin seuraavia huomioita 5 §:n eri kohtiin liittyen.

2.4.1. Tappioiden käyttömahdollisuudet tytäryhtiön asuinvaltiossa (5 §:n 1 momentin 4 ja 6 kohta)

Ehdotetun 5 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan tappio on lopullinen muiden edellytysten täytyessä, jos tappioiden käyttämättä jääminen tytäryhtiössä ei johdu siitä, että se ei ole ollut oikeudellisesti mahdollista tai että tappioiden käyttö on ollut ajallisesti rajoitettu. Ehdotetun 5 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan tappio on lopullinen muiden edellytysten täytyessä, jos emoyhtiö osoittaa, että tytäryhtiö tai jokin muu taho ei ole voinut eikä voi käyttää tappioita tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden mukaan ehdotetun sääntelyn tarkoituksena on, että lopulliset tappiot voitaisiin sääntelyn perusteella huomioida emoyhtiön verotuksessa EU-oikeuden mukaisesti ja emoyhtiön tulisi osoittaa tappioiden lopullisuus ja määrä EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa (s. 20) on mainittu, että EUT:n oikeuskäytännön mukaan tappioiden lopullisuus ei voi aiheutua siitä seikasta, että kyseisen tytäryhtiön asuinjäsenvaltio ei salli minkäänlaista mahdollisuutta tappioiden siirtämiseksi, ja tällaisessa tilanteessa emoyhtiön jäsenvaltio voi kieltäytyä hyväksymästä konsernin sisäistä rajat ylittävää tappiontasausta rikkomatta SEUT 49 artiklaa (Marks & Spencer II -tuomion kohta 33 ja siinä viittaus asiaan C-322/11, K, kohdat 75-79 sekä asia C-388/14, Timac Agro Deutschland GmbH, kohta 54). Asiassa C-322/11, K, jossa oli kyse kiinteistön luovutusvoitosta, katsottiin, että ilman tätä kieltäytymismahdollisuutta verovelvollisen jäsenvaltion olisi vastattava toisen jäsenvaltion verolainsäädännön haitallisista vaikutuksista (tuomion kohta 78).

Edelleen HE:n perusteluissa (s. 20) todetaan, että tämän mukaisesti ehdotetaan säädettäväksi, että tappioiden tulisi olla olemassa myös tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön mukaan, jotta niitä voitaisiin pitää lopullisina. Vastaavasti, jos tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön mukaan tappioiden käyttöoikeus olisi vanhentunut ja tappioita ei tämän vuoksi olisi enää olemassa kyseisessä valtiossa, niitä ei voisi pitää lopullisina. Ehdotettu sääntely vastaisi Ruotsin koncernavdrag-sääntelyä, jossa yhtenä edellytyksenä on, että syy tappioiden käyttämättä jättämiseen tytäryhtiön kotivaltiossa ei johdu siitä, että se ei ole oikeudellisesti mahdollista tai että mahdollisuutta on rajattu ajallisesti. Tässä yhteydessä hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa viitataan myös EUT:n tuomioihin asioissa C-607/17, Memira Holding AB, ja C-608/17, Hollmen.

Kuten hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa todetaan, on EU-oikeutta koskevan oikeuskäytännön mukaan emoyhtiön näyttövelvollisuus siitä, että tytäryhtiön tappioita ei voida käyttää tulevaisuudessa varsin tiukka. Perusteluissa on todettu myös, että EUT:n oikeuskäytännön mukaan tappioiden lopullisuus ei voi aiheutua siitä seikasta, että kyseisen tytäryhtiön asuinjäsenvaltio ei salli minkäänlaista mahdollisuutta tappioiden siirtämiseksi. Näin ollen tappioiden lopullisuutta ei voida EUT:n oikeuskäytännön perusteella osoittaa esimerkiksi sillä, että tytäryhtiön kotivaltion lainsäädäntö ei salli minkäänlaista oikeudellista tappioiden siirtomahdollisuutta esimerkiksi kolmannelle osapuolelle. Tämä seikka olisi tärkeää tuoda nimenomaisesti esille hallituksen esityksen perusteluissa.

2.4.2 Omistuksen kesto (5 §:n 1 momentin 5 kohta)

Ehdotetun sääntelyn 5 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan edellytyksenä sille, että kyseessä voivat olla lopulliset tappiot, on muun ohessa se, että tappiot ovat kertyneet aikana, jolloin emoyhtiö on omistanut tytäryhtiön osakkeet tai osuudet 2 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 3 §:n tarkoittamalla tavalla koko verovuoden. Tätä sääntelyn edellytystä olisi perusteltua täsmentää esimerkeillä. Lisäksi säännöksen sanamuotoa voisi olla tarpeen muuttaa siten, että siinä ei puhuttaisi tappioiden kertymisestä, vaan tuotaisiin selkeästi esille, että tappioiden on tullut kertyä sellaisilta verovuosilta, joiden aikana emoyhtiö on koko verovuoden ajan omistanut tytäryhtiön 2 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 3 §:n tarkoittamalla tavalla. 5 §:n 1 momentin 5 kohdan tai

2 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteluissa tai säännöksessä olisi tarpeen todeta myös, että emo- ja tytäryhtiön konsernisuhteen tulee olla kestänyt myös koko tytäryhtiön viimeisen, purkautumiseen päättyneen tilikauden ajan, vaikka konserniavustulain mukaista samatilikautisuutta ei voitane perusteluissa mainituin perustein edellyttää.

2.4.3 Poikkeus selvitystilan tai vastaavan loppuun saattamisesta (5 §:n 2 momentti)

Ehdotetun 5 §:n 2 momentin mukaan poiketen siitä, mitä 1 momentin 2 kohdassa säädetään selvitystilan tai sitä vastaavan menettelyn loppuunsaattamisen ajankohdasta, emoyhtiö voi antaa selvityksen tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaisesta pidemmästä selvitysmenettelyyn tai sitä vastaavaan menettelyyn tarvittavasta ajasta. Säännöksen sanamuodon perusteella jää epäselväksi, mikä vaikutus mainitun selvityksen antamisella on. Koska ilmeisesti tarkoitus on, että selvityksen antamalla voi poiketa 5 §:n 1 momentin 2 kohdan edellytyksestä, jos tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön johdosta selvitysmenettely tai sitä vastaava menettely kestää pidempään kuin 2 kohdan mukainen aikamääre, olisi säännöksen sanamuotoa tältä osin tarkoituksenmukaista täsmentää.

Jotta selvitysmenettelyä viivyttämällä ei voisi vaikuttaa siihen, minä verovuonna konsernivähennys tehtäisiin emoyhtiön verotuksessa, hallituksen esityksessä tulisi toiminnan lopettamisvuoden osalta täsmentää, millä perusteilla toiminnan lopettamista arvioidaan ja milloin toiminnan voidaan katsoa olevan aidosti lopetettu.

2.5 Vastaavuus kotimaiseen tappioon nähden (7 §)

Ehdotetussa 7 §:ssä säädetään, että tappion tulisi olla vähennettävissä myös vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tuloverolain (1535/1992) tappiontasausta koskevan V osan mukaisesti, jotta tappiota voidaan pitää lopullisena tämän lain tarkoittamalla tavalla. Säännöksen sanamuodon perusteella jää epäselväksi, mitä "vastaavalla kotimaisella tilanteella" tarkoitetaan ja mihin sanalla "vastaava" viitataan. Ilmeisesti tarkoitus on esimerkiksi, että mikäli tytäryhtiö olisi kotimainen, tulisi tappiot olla vähennettävissä tytäryhtiön omassa verotuksessa tappiontasausta koskevan tuloverolain sääntelyn perusteella. Näin ollen säännöksen sanamuotoa ja perusteluita olisi tarpeen tältä osin täsmentää ja toisaalta säännöksen sanamuodossa sanan "tulisi" tilalla olisi perusteltua käyttää sanaa "tulee".

2.6 Konsernivähennyksen määrän laskeminen (8 §)

Ehdotetun 8 §:n 1 momentin viimeisen virkkeen mukaan laskettaessa konsernivähennyksen määrää, arvostetaan laskelmaa tehtäessä tytäryhtiön varat todennäköiseen luovutushintaan. Momentin yksityiskohtaisten perustelujen mukaan kyseistä säännöstä sovelletaan käytännössä laskettaessa lopullisten tappioiden määrää viimeisen toimintavuoden loppumishetken mukaan. Säännöksen tarkoitus on Verohallinnon käsityksen mukaan se, että jotta konsernivähennys ei johtaisi konserniavustusta parempaan tilanteeseen, tulee myös viimeisen toimintavuoden päättämisaikakohdalle tehtävässä laskelmassa huomioida laskennallisesti tytäryhtiön purkutulos. Mikäli tämä on ollut tarkoitus, olisi asia tärkeää tuoda esille säännöksen

perusteluissa. Lisäksi säännöksen sanamuotoa voisi olla tältä osin tarpeen täsmentää tämän johdosta niin, että siitä ilmenisi, että laskelmassa näiden varojen todennäköinen luovutushinta tuloutetaan. Samassa yhteydessä olisi perusteltua joko säännöksessä tai yksityiskohtaisissa perusteluissa ottaa kantaa siihen, onko kyseisten laskelmassa huomioitavien varojen hankintamenot tarkoitus jollakin tavoin huomioida konsernivähennyksen määrän laskennassa.

Ehdotetun 8 §:n mukaan konsernivähennyksen määrän laskemiseksi lasketaan lopullisten tappioiden määrä sekä tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden päättyessä että selvitysmenettelyn tai sitä vastaavan menettelyn päättyessä. Molemille ajankohdille lopullisten tappioiden määrä lasketaan tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Konsernivähennyksen määrä on alin näin lasketuista määristä. Ehdotetun 9 §:n 2 momentin mukaan konsernivähennystä voi vähentää enintään määrän, joka vastaa emoyhtiön verovuoden verotettavaa tuloa. Konsernivähennyksen vähennyskelpoista määrää rajoitetaan näin ollen toisaalta tappioiden määrän perusteella ja toisaalta emoyhtiön verovuoden verotettavan tulon perusteella. Jälkimmäinen perustuu lähtökohtaisesti siihen, että konsernivähennyksenä ei saisi vähentää enempää kuin voisi vastaavassa kotimaisessa tilanteessa vähentää konserniavustuksena. Konserniavustuksen edellytyksenä on se, että konserniavustuksen voi vähentää vain, mikäli saajan ja antajan tilikaudet päättyvät samaan aikaan. Jos kotimaisessa konsernissa esimerkiksi tytäryhtiö puretaan kesken verovuoden, jolloin myös tytäryhtiön tilikausi päättyy kesken vuoden, johtaa konserniavustuslain vaatimus tilikausien yhtäaikaisesta päättymisestä siihen, että konserniavustusta ei voi antaa purkuvuonna emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä. Jotta lopullisia tappioita ei voitaisi vähentää sääntelyn tarkoituksen vastaisesti konsernivähennyksenä enempää kuin emoyhtiö voisi vähentää konserniavustuksena vastaavassa kotimaisessa tilanteessa, esityksessä ehdotetaan, että lopullisen tappion määrä laskettaisiin paitsi selvitystilän päättymishetkelle myös tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden päättymishetkelle. Sääntely ei Verohallinnon käsityksen mukaan sisällä edellytystä samatilikautisuudesta sen verovuoden osalta, jona konsernivähennys on tarkoitus vähentää (ks. kuitenkin tältä osin lausunnon kohta 2.1). Konserniavustustilanteessa samatilikautisuutta kuitenkin edellytetään, jolloin konserniavustuksen voisi antaa ainoastaan purkautumista edeltävänä verovuotena. Emoyhtiön tulos voi olla sinä verovuotena, jonka aikana tytäryhtiö purkautuu, suurempi kuin purkautumista edeltävänä toiminnan loppumisvuotena. Näin ollen olisi sääntelyn tarkoitus huomioiden perusteltua täsmentää 9 §:n 2 momenttia siten, että konsernivähennyksenä voisi vähentää korkeintaan joko tytäryhtiön purkautumisverovuoden tai tätä edeltävän verovuoden tuloksen suuruisen emoyhtiön verovuoden tuloksen määrän riippuen siitä, kumpi näistä tuloksista on pienempi. Näin turvattaisiin osaltaan se, että konsernivähennyksenä ei saisi vähentää suurempaa määrää kuin sen, mitä vastaavassa tilanteessa voitaisiin konserniavustuksena vähentää.

2.7 Konsernivähennystä pienentävät määrät (10 §)

Ehdotetun lain 10 §:ssä tarkoitettua oikaisua voidaan pitää perusteltuna ja tarpeellisena.

2.8 Tappioiden myöhempi käyttömahdollisuus ja jälkikäteiset muutokset tytäryhtiön verotuksessa (11 § ja 12 §)

Ehdotetun 11 §:n mukaan, jos myöhemmin, mutta kuitenkin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jona konsernivähennys tehtiin, ilmenee, että tämän lain nojalla lopullisiksi katsotut tappiot voidaan käyttää tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla, palautetaan konsernivähennyksenä vähennetty määrä emoyhtiön verotettavaan tuloon. Lisäys tehdään sen verovuoden tuloon, jona tappioiden käyttömahdollisuus ilmeni. Ehdotetun 12 §:n 1 momentin mukaan, jos tytäryhtiön verotusta jälkikäteen muutetaan lainvoimaisella päätöksellä tytäryhtiön kotivaltiossa siten, että lopullisten tappioiden määrä pienenee, emoyhtiön verotettavan tulon määrään lisätään lopullisten tappioiden määrän muuttumista vastaava määrä konsernivähennyksen muutoksena sinä verovuonna, jona muutos tytäryhtiön kotivaltiossa todettiin lainvoimaisella päätöksellä.

Verohallinto pitää valittua ratkaisua oikaisun jaksottamisesta sinänsä perusteltuna. Emoyhtiö voidaan konsernivähennyksen vähentämismuutoksen jälkeen kuitenkin purkaa tai emoyhtiö voi olla esimerkiksi yritysjärjestelyjen kohteena. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tältä osin tarpeen täsmentää, millä tavoin oikaisu tehtäisiin muun muassa tällaisissa tilanteissa, joissa konsernivähennyksen tehnyttä emoyhtiötä ei ole enää olemassa tai kyseinen yhteisö ei ole enää Suomessa verovelvollinen.

Lisäksi voisi olla tarpeen harkita, että emoyhteisölle säädettäisiin nimenomainen ilmoittamisvelvollisuus 11 §:n ja 12 §:n mukaisista tilanteista. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi muotoilemalla nyt ehdotettuun 13 §:ään uusi 2 momentti, jossa asiasta säädettäisiin.

2.9 Konsernivähennyksen vaatimisen ajankohta

Ehdotetun 13 §:n mukaan emoyhtiön on tehtävä vaatimus konsernivähennyksen tekemisestä verovuodelta antamassaan veroilmoituksessa. Tämän osalta jää epäselväksi, milloin konsernivähennystä on viimeistään vaadittava. Perusteltua olisi näin ollen täsmentää säännöstä siten, että konsernivähennystä olisi vaadittava viimeistään emoyhtiön verovuoden verotuksen päättymiseen mennessä, jolloin sääntely vastaisi muihin tahdonvaltaisiin säännöksiin liittyvää tulkinta- ja oikeuskäytäntöä.

2.10 Muita huomioita

Hallituksen esityksen perustelut eivät sisällä esimerkkejä siitä, miten sääntelyn eri tilanteissa eri aikamääreitä (esimerkiksi konsernisuhteen kesto) tulkittaisiin tai millä tavoin konsernivähennyksen määrän laskenta ja siihen liittyvät mahdolliset verovuonna tai myöhemmin tehtävät oikaisut käytännössä vaikuttaisivat. Hallituksen esityksen perusteluita olisi selkeyden vuoksi hyvä täydentää erilaisin esimerkein, jotta se, millä tavoin konsernivähennys tosiasiallisesti lasketaan säännöksiä sovellettaessa, tulisi mahdollisimman hyvin esille.

Hallituksen esityksen perusteluissa on monelta osin sivuttu tilanteita, joissa tappioiden siirtymistä Suomeen sulautumisen yhteydessä on arvioitu. Luonnoksen luvussa 2.6. on todettu, että ehdotuksessa ei esitetä muutoksia tappioiden siirtymistä

sulautumisessa koskeviin säännöksiin. Perustelujen osalta jää kuitenkin jossain määrin epäselväksi, mikä on ehdotetun sääntelyn suhde tilanteisiin, joissa tappiot pyritään vähentämään Suomessa rajat ylittävän sulautumisen jälkeen. Näin ollen tätä olisi hyvä täsmentää lopullisessa hallituksen esityksessä.

Sekä 9 §:n 1 momentin että 12 §:n 2 momentin sanamuodossa että 9 §:n 1 momentin yksityiskohtaisissa perusteluissa käytetään ilmaisua verotettava tulos. Tällä tarkoitetaan TVL 30 §:n 4 momentin mukaan verovuoden tuloa, josta on vähennetty aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut tappiot (ks. TVL 30 § 4 momentti: Yhteisön ja yhteisetuuden elinkeinotoiminnan verotettava tulo, maatalouden verotettava tulo ja muun toiminnan verotettava tulo lasketaan erikseen vähentämällä verovuoden tulosta aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut samanlaiset tappiot. Muun yhteisön kuin osittain verovapaan tai yleishyödyllisen yhteisön verotettava tulo on edellä mainittujen verotettavien tulojen yhteismäärä.). Jos tarkoitus ei ole, että konsernivähennys vähennettäisiin tulosta, joka jää jäljelle aikaisempien verovuosien vahvistettujen tappioiden vähentämisen jälkeen, säännöksessä tulisi käyttää esimerkiksi ilmaisua verovuoden tulos (. Lisäksi ehdotetun 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa käytetään käsitettä emoyhtiön tulos. Tätä käsitettä olisi myös perusteltua täsmentää edellä esitetyt seikat huomioiden vastaavalla tavalla, kuin 9 §:n 1 momenttia ja 12 §:n 2 momenttia.

Ehdotetun 6 §:n mukaan edellytyksenä konsernivähennyksen tekemiselle on lisäksi, ettei emoyhtiö eikä tytäryhtiö ole elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu talletuspankki taikka luotto-, vakuutus- tai eläkelaitos. Vähennyksen tekevän emoyhtiön edellytyksiä käsitellään kuitenkin jo 1 §:n 2 momentissa sekä 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainitun 6 §:n jäädessä näistä irralliseksi edellytyksekseen. Tämän johdosta olisi tarkoituksenmukaista yhdistää 6 § osaksi jompaakumpaa edellä mainittua konsernivähennyksen tekevää emoyhtiötä koskevaa säännöstä.

Hallituksen esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa mainitaan, että konsernivähennykseen sovellettaisiin verotusmenettelylakia, ja että konsernivähennystä vaatiessaan emoyhtiön olisi osoitettava laissa säädetyt edellytykset vaatimuksen tekemiselle. Näitä voidaan pitää perusteltuina näkemyksinä. Näistä seikoista olisi kuitenkin tarpeen ja perusteltua säätää myös lailla (esimerkiksi 13 §:n yhteydessä), jotta mahdollisilta selvitysvelvollisuuteen ja menettelyihin liittyviltä epäselviltä tilanteilta vältyttäisiin.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen