

LAUSUNTO

Hallituksen esitysluonnos laeiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta (VM124:00/2020)

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 17.9.2020 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyllä lailla ja muutoksella on tarkoitus muuttaa lainsäädäntöä tavalla, jolla voidaan ottaa huomioon komission käynnistämässä rikkomusmenettelyssä esille nostamat epäkohdat. Sisällöllisesti ehdotettu muutos perustuu EU-oikeuteen sekä EUT:n tuomiokäytäntöön. Esitys perustuu lisäksi pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen.

Lausunnossa pitäydyn pääosin yleisiin sekä eräisiin yksityiskohtaisiin kommentteihin. Ne liittyvät esitysluonnoksen aikatauluun ja ajankohtaan, sen sisältöön sekä sen suhteeseen muuhun verolainsäädäntöön. Kommenttini on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Esitysluonnoksen lähtökohdat

Lopullisten tappioiden vähentämistä kansainvälisissä konserneissa koskeva problematiikka on ollut esillä pitkään ja sitä koskevaa oikeuskäytäntöä on ennättänyt kertyä niin EUT:n kuin KHO:n ratkaisujen myötä. Komissio on kiinnittänyt asiaan Suomen kohdalla huomiota käynnistäessään rikkomusmenettelyn maaliskuussa 2019.

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia koskevan luettelon mukaan konsernien tuloksentasausta koskevaa sääntelyä uudistetaan ja ulkomaisten tytäryhtiöiden niin kutsuttujen lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuus mahdollistetaan.

Valtionvarainministeriön asettaman työryhmän, jonka toimikausi päättyy 31.1.2021, tehtävänä on selvittää paitsi konserniverotuksen uudistamista myös niin sanottujen lopullisten tappioiden verokohtelua.

Edellä mainittuun komission käynnistämään rikkomusmenettelyyn liittyen komissio antoi 14.5.2020 Suomelle huomautuksen, jossa se edellytti, että Suomi tekee ehdotuksen ongelman poistamiseksi 4 kuukauden kuluessa.

Siten tarkasteltavan hallituksen esitysluonnoksen aikataulu määräytyy poikkeuksellisella tavalla. Edellä esitetty on hyvä ottaa huomioon hallituksen esitysluonnosta tarkasteltaessa.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaisen lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Aikataulu ja ajankohta

Kuten edellä on kuvattu, hallituksen esitysluonnos on tullut antaa jo ennen työryhmän toimikauden päättymistä johtuen komission antamasta huomautuksesta. Problematiikka on ollut esillä oikeuskäytännön myötä jo aiemmin ja asiaa on ennätetty valmistella työryhmässä sen asettamisen 31.10.2019 jälkeen. Aikatauluun vaikuttavat seikat voivat tuskin olla näkymättä sen sisällössä ja erityisen tärkeää on tarkastella esityksen suhdetta muuhun lainsäädäntöön. Työryhmän ei voitane olettaa lähtevän jäljellä olevan toimikautensa aikana asiassa kovin eri linjoille viimeistellessään loppuraporttiaan.

Esitysluonnos pohjautuu EU-vero-oikeuden huomioon ottaen suurelta osin voimassa olevan konserniavustus- ja muun lainsäädännön sisällöllisiin linjauksiin sekä Ruotsissa vuodesta 2010 lähtien voimassa olleen konsernivähennystä koskevaan sääntelyyn.

Sisältö

Konsernivähennyksen muodossa tehtävä tappioiden huomioon ottaminen johtaa esitysluonnoksen mukaan emoyhtiön kannalta samaan lopputulokseen kuin konserniavustus, kun molemmat erät vähennetään emoyhtiön verotettavaa tuloa vastaan.

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua kokonaisuutta voidaan pitää pääosin onnistuneena. Erityisesti EU-oikeuteen, EUT:n ratkaisukäytäntöön sekä konserniavustuslakiin perustuvat kohdat ovat linjassa vallitsevan oikeustilan ja muun verolainsäädännön sisällön kanssa.

Sen sijaan ainakin esitysluonnoksen kohdissa 4.1.7.-4.1.9. esitetyt linjaukset otetaan lähes annettuina Ruotsin konsernivähennysjärjestelmän perusteella. Lopullisen tappion määrän laskemista koskeva 4 laskelman malli vaikuttaa työläältä ja Suomen järjestelmään vieraalta sekä sen lopputuloksena vähennettävä pienin euromäärä käytännön tilanteissa kritiikille alttiina. Näin siitäkin huolimatta, että vastaavan säännöksen esitetään sisältyvän Ruotsissa sovellettavaan säännöstöön.

Konsernivähennyksen vähentämiseen ja lopullisen tappion määrään vaikuttaviin myöhempimpiin muutoksiin voi myös liittyä ongelmia ainakin tiedonsaannin sekä kansainvälisten erilaisten oikeusjärjestelmien osalta. Vaikka vähennystä koskevaa vaatimusta ja selvitystä koskeva velvollisuus on asetettu emoyhtiölle, selvitystilamenettelyä ja myöhempiä muutoksia koskevat vaikutukset voivat osoittautua ongelmallisiksi. Erityisesti myöhempiä muutoksia, jotka voivat pienentää tehdyn vähennyksen määrää, koskeva tiedonsaanti tulisi pohtia tarkemmin.

Kokonaisuutta ja sen yksityiskohtia on syytä pohtia vielä työryhmän jäljellä olevalla toimikaudella sekä valtiovarainministeriössä saatavien lausuntojen perusteella. Edellä mainitut ongelmakohdat liittyvät menettelyyn sekä muualla lainsäädännössä esitettyyn.

Esitysluonnoksen suhde muuhun verolainsäädäntöön

Edellä mainitut kohdat liittyvät erityisesti verotusmenettelylain (VML) sääntelyyn. Ehdotetun lain 13 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että ”konsernivähennykseen sovellettaisiin verotusmenettelylakia”. Vaikka ao. lainkohdassa käsitellään vaatimusta konsernivähennyksestä ja ehdotettu säädös muodostaakin erityissäännöstön (lex specialis), voi maininta johtaa tulkintaongelmiin esimerkiksi määräaikoihin, muutoksenhakuun sekä muihin menettelyä koskeviin tilanteisiin liittyen.

Esimerkiksi lopullisen tappion määrän myöhempiä muutoksia koskevassa kohdassa (s. 24-25) on tarkasteltu eräitä VML:n säännöksiä, mutta lukijalle jäänee epäselväksi, mitä johtopäätöksiä pohdinnasta seuraa. Sen sijaan vähäisin perusteluin päädytään ratkaisuun, joka on kirjattu ehdotetun 12 §:n säännökseen ja joka noudattelee Ruotsin sääntelyn sisältöä.

Edelleen konsernivähennystä pienentäviä määriä koskevassa tarkastelussa arvioidaan sääntelyä suhteessa VML:n siirtohinnoittelua koskeviin säännöksiin ja niiden soveltamiseen. Esitysluonnoksessa (s. 26) päädytään toteamaan muun muassa, että ”...on vähintäänkin epäselvää, voisivatko tällaiset toimet tulla edes arvioitavaksi verotusmenettelylain säännösten perusteella”. Ilmausta voitaneen pitää lainvalmisteluaineistossa poikkeuksellisenä. Samalla voidaan arvioida sen suhdetta ehdotetun lain 10 §:n säännöskohtaisiin perusteluihin (s. 37) sekä sanamuotoon ja säädettävän lain soveltamiseen.

Yhteenveto

Luonnosesityksessä ehdotuksen ei arvioida merkittävästi lisäävän lopullisten tappioiden vähentämistä nykytilaan verrattuna, koska sen mukaan lopullisten tappioiden siirtovaatimuksia on voitu tehdä EU-oikeuden nojalla jo tällä hetkellä. Voitaneen kuitenkin olettaa, että sääntelyn myötä oikeustila selkiytyy ja verovelvollisten näkökulmasta ennakoitavuus paranee, mikä voi johtaa vaatimusten lisääntymiseen jossain määrin. Siten luonnoksessa esitetyn muutoksen vaikutuksia tulisi arvioida ja seurata myös lain voimaan tulon jälkeen.

Hallituksen esitysluonnos sisältää hallituksen ohjelman mukaisen lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutosehdotuksen. Sitä ohjaavat lisäksi komission esittämät kannanotot. Edellä on arvioitu kokonaisuutta yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin sääntelyä koskeviin seikkoihin. Lausunto sisältää myös ehdotuksen esityksen mukaisen muutoksen tarkentuvasta vaikutusarvioinnista ja jatkoseurannasta.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainministeriö ottaa esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Tampereella 6.10.2020

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori
Vaasan yliopisto