

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

Lausuntoyhteenveto 21.10.2020

Lausunnonantaja	Yleistä	Subjektia koskevat edellytykset	Omistussuhdetta koskevat vaatimukset	Tappioiden lopullisuuden arviointi	Vähennyksen määrä	Tappioiden myöhempi käyttömahdollisuus, oikaisut ja jälkikäteiset muutokset tytäryhtiön verotuksessa	Tytäryhtiön selvitystila	Voimaantulo	Muuta
Työ- ja elinkeinoministeriö	Ei lausuttavaa								
Ulkoministeriö	Ei lausuttavaa								
Verohallinto		-Perusteluissa olisi tarpeen tuoda ehdotetun 1 §:n 2 momentin osalta erikseen esille nimenomaisesti se, jos samatilikautisuutta ei säännöksen sanamuodosta huolimatta edellytetä, jottei asian osalta jäisi epäselvyyttä. -Ehdotetun 6 §:n mukaan edellytyksenä konsernivähennyksen tekemiselle on lisäksi, ettei emoyhtiö eikä tytäryhtiö	Välillinen omistus ja etuyhteysyritys - 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 selvitysmenetelmän päätyttyessä toista konserniyhtiötä. Hallituksen esityksessä olisikin tarpeen täsmentää, millä tavoin välillinen omistus voidaan ottaa lukuun omistussuutta	-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	-Verohallinto tuo esille, että huolimatta EU-oikeuden mukanaan tuomasta tulkinanvaraisuudesta, olisi perusteltua harkita, tulisiko sääntelyn koskea ainoastaan viimeisen vuoden lopullisia tappioita, jotta sääntely vastaisi parhaalla mahdollisella tavalla tavoitteen veropohjan turvaamisesta ja jotta sääntely ei johtaisi liialliseen hallinnolliseen taakkaan esimerkiksi lopullisten tappioiden määrän laskennan osalta. - 8 §:n 1 momentin mukaan arvostetaan laskelmaa tehtäessä	-Ehdotetun 11 §:n mukainen lisäys tehdään sen verovuoden tuloon, jona tappioiden käyttömahdollisuus ilmeni. Verohallinto pitää valittua ratkaisua oikaisun jaksotamisesta sinänsä perusteltuna. Emoyhtiö voidaan konsernivähennyksen vähentämivuoden jälkeen kuitenkin purkaa tai emoyhtiö voi olla esimerkiksi yritysjärjestelyjen kohteena. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tältä osin tarpeen täsmentää, millä tavoin oikaisu tehtäisiin muun muassa	-Jotta selvitysmenetelmää viivytettiin 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. -Säännöksen sanamuodon perusteella jää epäselväksi, mikä vaikutus mainitun selvityksen [emoyhtiön selvitys kotivaltion	-Verohallinto tuo esille, että voimaantuloaika-taulua voidaan pitää tiukana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta. -Sen lisäksi että hallituksen esitysluonnoksen mukaiset säännös-	-Ehdotetussa 7 §:ssä säädetään, että tappion tulisi olla vähennettävissä myös vastaavassa kotimaisessa tilanteessa, 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

		<p>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 edellytykseksi. Tämän johdosta olisi tarkoituksenmukaista yhdistää 6 § osaksi jompaakumpaa edellä mainittua konsernivähennyksen tekevää emoyhtiötä koskevaa säännöstä.</p>	<p>laskettaessa ottaen huomioon ehdotetun lain 5 §:n 7 kohdan edellytys.</p> <p>- 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 konsernivähennystä verotuksessaan Suomessa.</p> <p>-Säännöksen sanamuodon ja perusteluiden johdosta jää epäselväksi, sallitaanko välillisen omistuksen arvioinnissa useampiportaiset omistukset vai välillinen omistus ainoastaan silloin,</p>	<p>kolmannelle osapuolelle. Tämä seikka olisi tärkeää tuoda nimenomaisesti esille hallituksen esityksen perusteluissa.</p>	<p>tytäryhtiön varat todennäköiseen luovutushintaan. Yksityiskohtaisten perustelujen mukaan säännöstä sovellettaisiin käytännössä laskettaessa lopullisten tappioiden määrää viimeisen toimintavuoden lopumishetken mukaan. Säännöksen tarkoitus on Verohallinnon käsityksen mukaan se, että jotta konsernivähennys ei johtaisi konserniavustusta parempaan tilanteeseen, tulee myös viimeisen toimintavuoden päättämiskohdalle tehtävässä laskelmassa huomioida laskennallisesti tytäryhtiön purkutulos. Mikäli tämä on ollut tarkoitus, olisi asia tärkeää tuoda esille säännöksen perusteluissa.</p> <p>-Lisäksi säännöksen sanamuotoa voisi olla tältä osin tarpeen täsmentää tämän johdosta niin, että siitä ilmeni, että laskelmassa näiden varojen todennäköinen luovutushinta tulotetaan.</p>	<p>tällaisissa tilanteissa, joissa konsernivähennyksen tehnyttä emoyhtiötä ei ole enää olemassa tai kyseinen yhteisö ei ole enää Suomessa verovelvollinen.</p> <p>-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.</p>	<p>lainsäädännön mukaisesta pidemmästä selvitysmenetelmästä antamilla 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.</p>	<p>muutokset vaativat resursointia ennen lain voimaantuloa, tuo Verohallinto esille, että säännöksiin liitettävä valvonta ja riskienhallinta tulevat vaatimaan resursseja.</p>	<p>olisi kotimainen, tulisi tappiolla vähennettävissä tytäryhtiön omassa verotuksessa tappiontausta 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".</p> <p>-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</p>
--	--	--	---	--	---	--	--	--	--

		<p>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</p>		<p>- Samassa yhteydessä olisi perusteltua joko säännöksessä tai yksityiskohtaisissa perusteluissa ottaa kantaa siihen, onko kyseisten laskelmassa huomioidavien varojen hankintamenot tarkoitus jollakin tavoin huomioida konsernivähennyksen määrän laskennassa.</p> <p>- Sääntely ei Verohallinnon käsityksen mukaan sisällä edellytystä samatilikauteen suudesta sen verovuoden osalta, jona konsernivähennys on tarkoitus vähentää Sääntelyn tarkoitus huomioiden olisi 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.</p> <p>-Jos tarkoitus ei ole, että konsernivähennys vähennettäisiin tulosta, joka jää jäljelle aikaisempien ve-</p>			<p>emoyhtiön verovuoden verotuksen päättymiseen mennessä, jolloin sääntely vastaisi muihin tahdonvaltaisiin säännöksiin liittyvää tulkintaa ja oikeuskäytäntöä.</p> <p>-Hallituksen esityksen perustelut eivät sisällä esimerkkejä siitä, miten sääntelyn eri tilanteissa eri aikamääreitä (esimerkiksi konsernisuhteen kesto) tulokseen tai millä tavoin konsernivähennyksen määrän laskenta ja siihen liittyvät mahdolliset verovuonna tai myöhemmin tehtävät oikaisut käytännössä vaikuttaisivat. Hallituksen esityksen perusteluista olisi selkeyden vuoksi hyvä täydentää erilaisin esimerkein, jotta se, millä tavoin konsernivähennys tosiasiasa lasketaan säännöksiä sovellettaessa, tulisi mahdollisimman hyvin esille.</p>
--	--	---	--	---	--	--	--

			<p>emoyhtiön ja tytäryhtiön välissä olevien yhteisöjen verotuksellinen kotipaikka tulee olla tytäryhtiön kanssa samassa ETA-valtiossa.</p> <p>Tappioiden kertyminen omistuskana</p> <p>-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.</p> <p>-Lisäksi säännöksen sanamuotoa voisi olla tarpeen muuttaa siten,</p>		<p>rovuosien vahvistettujen tappioiden vähentämisen jälkeen, säännöksessä tulisi käyttää esimerkiksi ilmaisuja 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.</p>				<p>-Hallituksen esityksen perusteissa 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 josain 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.</p> <p>-Hallituksen esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa mainitaan, että konsernivähennykseen sovellettaisiin verotusmenettelylakia, ja</p>
--	--	--	---	--	--	--	--	--	---

			<p>että siinä ei puhuttaisi tappioiden kertymisestä, vaan tuotaisiin selkeästi esille, että tappioiden on tullut kertyä sellaisilta vero vuosilta, joiden aikana emoyhtiö on koko verovuoden ajan omistanut tytäryhtiön.</p> <p>-5 §:n 1 momentin 5 kohdan tai 2 §:n 1 momentin 1 kohdan peruste luissa tai säännöksessä olisi tarpeen todeta myös, että emo- ja tytäryhtiön konsernisuhteen tulee olla kestänyt myös koko tytäryhtiön viimeisen, purkautumiseen päättyneen tilikauden ajan.</p>						<p>että konsernivähennyistä vaatiessaan emoyhtiön olisi osoitettava laissa säädetty edellytykset vaatimuksen tekemiseksi. 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 vällyttäisiin.</p>
<p>Elinkeinöelämän keskusliitto EK ry</p>	<p>-Luonnoksessa on otettu huomioon EU-oikeuden ja sitä tulkitsevan EUT:n ratkaisukäytännön sekä KHO:n tulkinnat lopullisten tappioiden vähentämisoikeudesta ja tappioiden lopullisuuden käsitteestä. Luonnos</p>				<p>- On perusteltua, että vähennyksen oikeuttavien tappioiden määrää ei rajata vain yhteen vuoteen. EK katsoo, että tämä linjaus on perusteltu ja EU-oikeudellisesti kestävä.</p> <p>-Luonnoksen mukaan konsernivähennyksen määrän laskeminen edellyttäisi verovel-</p>	<p>-EK katsoo, että 11 § on tulkinnanvarainen ja voi johtaa tarpeettomiin veroriitoihin. Kysymys on siitä, että vähennyksen edellytykset eivät ole täyttyneet. Näin ollen erillisen 11 §:n sijaan tällaisissa tilanteissa tulisi soveltaa yleisiä muu-</p>			-

	<p>selkeyttää verovelvollisten näkökulmasta arviointia siitä, milloin tappioita voidaan pitää lopullisena.</p> <p>- Luonnoksen tavoite on selkeästi Suomen veropohjaa suojaava, eikä lopullisten tappioiden laajan vähennyskelpoisuuden mahdollistaminen ole siten esityksen tavoitteena.</p> <p>-Luonnoksen mukaan ei ole perusteltua sallia tilannetta, jossa konserni voisi valita, mihin jäsenvaltioon lopulliset tappiot tuodaan vähennettäväksi. Vaikka vaatimus on sinänsä perusteltu, se voi osoittautua käytännössä rajoittavaksi.</p>			<p>volliselta neljän laskelman tekemistä (s. 37). EK huomauttaa, että näin raskaan menettelyn edellyttämiseksi tulee olla erityisiä perusteita.</p> <p>-Luonnoksen mukaan konsernivähennyksen enimmäismäärä olisi emoyhtiön verovuoden verotettavan tulo määrä). EK katsoo, että tämä rajaus voi joissain tapauksissa rajata konsernivähennyksen käyttöä epätarkoituksellisesti mukaisella tavalla.</p> <p>Vastaavaa rajoitusta ei ole sulautumisessa. Konsernivähennyksen salliminen toiselta kotimaiselta konserniyhtiöltä saatavaa konserniavustusta vastaan on perusteltu ratkaisu, koska konserniavustusten huomioimatta jättäminen rajoittaisi konsernivähennyksen käyttöalaa.</p>	<p>toksenhakusäännöksiä tai säännöksiä, joissa konserni aloittaa saman toiminnan uudelleen kyseisessä valtiossa.</p>			
<p>Finn-watch ry</p>	<p>- Erillisestä konsernivähennyksestä säättäminen on nähty helpommaksi ratkaisuksi kuin konserniavustus-</p>	<p>Tappioiden kertyminen omistuskana Verovälittelyn estämisen kannalta erityisen tärkeä on tappioiden syntymishet-</p>	<p>- Tappioiden lopullisuutta koskevien kriteerien tulee olla selkeitä ja tiukkoja, jotta lainsäädäntö ei mahdollista tappioiden siirtoa lain-</p>		<p>-Ehdotettu 10 § ja sen tappioiden voimassaoloa vastaava määräaika ovat tarpeellisia verovälittelyn estämiseksi. Hallituksen esitysluon-</p>			

	lain soveltamisalan laajentaminen. Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyjen tietojen valossa valinta vaikuttaa perustellulta. - Kriteerien yhdenmukaisuus on erittäin tärkeää veropohjan turvaamisen kannalta: konsernivähennyksen soveltamisalan ei tule olla konserniavustuksen soveltamisalaa laajempi.		keen liittyvä vaatimus: lakitekstissä edellytetään, että tappiot ovat syntyneet sinä aikana, kun ulkomainen tytäryhtiö on ollut suomalaisen emoyhtiön omistuksessa.	käyttöalueelta toiselle verovälittelytarkoituksessa. Lakiehdotuksen 5 §:ään sisältyvät kriteerit täyttävät tämän vaatimuksen.		noksesta ei kuitenkaan käy ilmi, miten verottaja saisi tiedon tällaisista liiketoimista, joiden osapuolista kumpikaan ei välttämättä ole Suomessa verovelvollisia.			
Fingo ry	Ei lausuntoa								
Keskuskauppakamari	- Keskuskauppakamari katsoo lakiehdotuksen vastaavan esityksen tavoitteita. -Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan konsernivähennyssäännökset tulisivat käytännössä harvoin sovellettaviksi, mikä vastaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa on asetettu tiukat edellytykset lo-			- Lopullisten tappioiden käsitteen tulkinnanvaraisuuden välttämiseksi esitysluonnokseen olisi hyvä lisätä esimerkki tilanteesta, jossa tappiot voidaan katsoa lopulliseksi, ja edellytykset konsernivähennyksen tekemiselle täyttyvät. -Keskuskauppakamari kannattaa sitä, ettei lopullisia tappioita rajata vain yhden verovuoden tappioihin. -Keskuskauppakamarin tulkinnan		-Esitysluonnoksen s. 24 mukaan mahdollinen lopullisten tappioiden määrän jälkikäteinen muutos tytäryhtiön kotivaltiossa annetun lainvoimaisen päätöksen johdosta vaikuttaisi oikaisuna emoyhtiön sen verovuoden verotukseen, jonka aikana muutos lainvoimaisen päätöksen myötä todettiin. Keskuskauppakamari kannattaa ehdotusta esitysluon-	-Keskuskauppakamari katsoo, että hyväksyttävää aikaa selvitysmenettelyn loppuun saattamiselle tulisi pidentää kolmeen vuoteen. -Jos pääsääntönä selvitysmenettelyn loppuun saattamiselle päädytään esitysluonnoksen mukaisesti pitämään vuoden mittaista aikaa, emoyhtiön tulisi voida osoittaa tarve ehdotetun lain 5 §:n 2 momentin säännöksessä tarkoitettulle lisäajalle ilman		-Ehdotetun lain 8 §:n perusteluiden mukaan lopullisten tappioiden määrän laskemiseksi tytäryhtiön tappiot laskettaisiin verovuosiakohtaisesti. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan tappioiden verovuosi-kohtainen laskentatapa on rajat ylittäviä sulautumisia koskevissa tappioiden siirtymistilanteissa johdanut useisiin tulkintakysymyksiin

	pullisten tappioiden siirtymiselle emoyhtiön hyödynnettäviksi.			mukaan esitysluonnoksen lauseessa "lopullinen tappio käsitteenä määräytyisi EU-oikeuden nojalla" tarkoituksena ei ole jättää konsernivähennyksellä katettavien lopullisten tappioiden kertymisaikaa riippuvaksi EU-tuomioistuimen tulevasta oikeuskäytännöstä, vaikka lause on sijoitettu tappioiden ajallista rajaamista koskevaan kappaleeseen. Tämä olisi vielä hyvä täsmentää hallituksen esityksessä.		noksessa kuvailtujen sääntelyvaihtoehtojen sijaan.	mittavia dokumentaatiovelvollisuuksia.		esimerkiksi Suomen ja tytäryhtiön asuinvaltion soveltamien jakotussäännösten eroavaisuuksien vuoksi. Jakotuserot saattavat johtaa siihen, että merkittävä osa tappioista jää huomioimatta lopullisten tappioiden määrää laskettaessa. Ottaen huomioon, että konsernivähennyksen määrää rajaavat jo emoyhtiön verotettavan tuloksen määrä sekä tappioiden laskentatapa neljällä eri tavalla, joista pienin summa huomioidaan, tappioiden verovuosi-kohtaisesta laskennasta voitaneen luopua ilman, että veropohjan turvaamista koskeva tavoite vesittyy.
Perheyri- tysten- liitto ry	Ei lausuttavaa								
Suomen Ammatti- liittojen	-Suomen lain- säädannössä on konsernivero- tuksen osalta								

<p>keskusjärjestö SAK ry</p> <p>tarve täsmennyksille.</p> <p>-Kokonaisuudessaan esitystä voidaan kuitenkin pitää laastarina isompaan haasteeseen, joka on Suomen nykyinen konserniverojärjestelmä yhtiöiden alati muuttuvassa toimintaympäristössä. On selvää, että esitetyt muutokset ovat välttämättömiä, koska Suomen nykyinen lainsäädäntö ei ota huomioon EU-oikeuden vaatimuksia.</p> <p>-SAK haluaa esitetyn konsernivähennyksen lisäksi painottaa valtiovarainministeriön työryhmän merkitystä konserniverojärjestelmän kokonaisuudistuksessa. Suomen konserniverojärjestelmän tulee vastata kansainvälisen toimintaympäristön haasteisiin EU-oikeus sekä eri</p>								
--	--	--	--	--	--	--	--	--

	valtioiden verotusvalta huomioiden.								
Suomen Asianajajaliitto	-Asianajajaliitto pitää uutta lainsäädäntöä kannatettavana ja välttämättömänä Suomen lainsäädännön saattamiseksi EU-oikeuden mukaiseksi.		-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. Välillinen omistus ja etuyhteysryitys -HE-luonnoksen 5 §:n kohdassa 7 ehdotetaan konsernivähennyksen edellytykseksi sitä, ettei tytäryhtiön kotivaltiossa ole selvitystilän päättyessä verotusme-	-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 tulomahdollisuuksina. Tuloja on myös tarkasteltava nettotuloina ja varoja nettovaroina arvioitaessa niiden vaikutusta tappioiden lopullisuuteen.	-Kotimaisessa tilanteessa konserniavustusta on mahdollistaa 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.	-Ensinnäkin Asianajajaliitto toteaa, että ulkomaalaisen tytäryhtiön siirtolinnoittelun 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,		- Soveltamisen aloittamisen vasta vuodelta 2021 toimitettavasta verotuksesta ei ole nykyisen lainsäädännön EU-oikeuden vastaisuus huomioiden perusteltua. Konsernivähennyksen tekemiseen pitäisi olla oikeus edellytysten täyttyessä myös taannehtivasti. Lainsäädäntöä tulisi pystyä taannehtivasti soveltamaan tilanteissa, joissa lopullisten	

			<p>nettelystä annetun lain 31.2 §:n mukaista etuhyteysyritystä. 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. 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</p>			<p>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.</p>		<p>tappioiden kattamiseksi annetun konserniavustuksen vähennykelpoisuus on aiemmin EU-oikeuden vastaisesti hylätty. -Asianajajaliitto katsoo, että uuden EU-oikeuden mukaisen lainsäädännön taannehtiva soveltaminen tulisi olla mahdollista myös ylimääräisen muutoksenhaun kautta.</p>	
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

			tytäryhtiön tappiota käyttä.						
Suomen veroasi-antuntijat ry	-SVA pitää hyvänä, että EU-oikeuden vastaista tilannetta ollaan vihdoin korjauksella sääntämällä asiasta pitkälti Ruotsin mallin mukaisesti konsernivähennyksenä nimenomaisesti lailla.		Väiäinen omistus ja etuyhteisyrittä - Konsernivähennys edellyttäisi esitysluonnoksen mukaan myös, että tytäryhtiön kotivaltiossa ei ole selvitystilan tai sitä vastaavan menettelyn päättyessä osapuolta, joka olisi verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla etuyhteisyydessä emoyhtiöön. SVA:n käsityksen mukaan näin kategorista edellytystä ei tulisi olla, vaan merkitystä tulisi olla ainoastaan sellaisella osapuolella, joka voisi käyttää tappioita.	-Vastaisten tulojen osalta SVA toteaa, että hallituksen esityksessä olisi aiheellista todeta, että tuloilla tarkoitetaan tietenkin positiivisia netto- eikä bruttotuloja, koska pelkätään jälkimmäisiä tarkastelemalla kysymys voi kuitenkin olla tilanteesta, jossa negatiivisten nettotulojen johdosta tappiota kertyy koko ajan lisää. Myös varoja tulee tarvittaessa tarkastella nettovaroina, eikä bruttovaroina. -SVA toteaa lisäksi, että erityisesti tappion määrään ja sen käyttöaikaan nähden aivan vähäisten tulojen ei kuitenkaan tulisi kokonaan estää konsernivähennyksen tekemistä suhteellisuusperiaatteella huomioita. SVA sinänsä kannattaa konsernivähennystä, mutta toteaa samalla, että olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista, jos esim. tappioiden	-SVA ei pidä perusteltuna esitystä, jonka mukaan lopullisen tappion määränä pidettäisiin alinta viimeisen verovuoden lopun ja purkuhetken mukaan lasketuista määristä, vaan määrän tulisi vastata purkuhetken mukaista määrää. -Esitysluonnoksen mukaan konsernivähennystä enintään emoyhtiön verovuoden verotettavan tulo verran. SVA:n käsityksen mukaan tällainen rajoitus on syrjivä ja suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska konsernivähennys voidaan tehdä vain yhtenä vuonna toisin kuin kotimainen konserniavustus.		-Esityksen mukaan konsernivähennyksen saisi vasta purkuvuonna, jolloin konserniavustusta ei välttämättä enää voisikaan käyttää, mikäli tilikausien samanaikaista loppumista koskeva vaatimus soveltuisi. Pohdittaessa yhdenmukaisuutta konserniavustukseen nähden voisi harkita vähennyksen ajoittamista jo viimeiselle täydelle verovuodelle/tilikaudelle. Lopullisia tappioita koskevasta vaatimuksesta johtuen lopullinen määrä voitaisiin sitten kuitenkin täsmentää vastaamaan purkuhetken mukaista määrää. - Emoyhtiö voi esityksen mukaan antaa selvityksen tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaisesta pidemmästä selvitysmenettelyyn tai sitä vastaavaan menettelyyn tarvittavasta ajasta. Esityksessä olisi selvyden vuoksi aiheellisesta	-SVA toteaa, että koska kysymys on EU-oikeuden vastaisen tilanteen korjaamisesta, lakia tulisi ensinnäkin soveltaa jo vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Samasta laista tulisi soveltaa taannehtivasti ilman aikarajaa soveltuvien koskien niitä tilanteita, joissa rajat ylittävät konserniavustus on aiemmin annettu, mutta sitä	-SVA:n käsityksen mukaan EUT:n viimeaikaisen käytännön mukaan ei ole perusteita rajata lopullisia tappioita vain tytäryhtiön viimeisen vuoden tappioihin, eikä tätä siinä luonnoksessa esitetäkään. -Esitysluonnoksessa katsotaan myös, ettei esimerkiksi voitonjaon verotukseen perustuvissa järjestelmissä, kuten Virossa, tappioita synny verotuksessa. Käytännössä seurattessa voitontajoa seurataan kuitenkin myös tappioita, eikä tällaisen verojärjestelmän eron tule estää lopullisten tappioiden vähentämistä konsernivähennyksen kautta. Merkityksellistä on varojen negatiivisuus, jota purkutilanteeseen liittyen usein konserniavustuksella katetaan.

				kattamiseksi annettusta konserniavustuksesta syntyneestä konserniavustussuunnitelmasta johtuvat vastaiset korkotulot estäisivät lopullisten tappioiden käyttämisen.			<p>todeta, että tämä tarvittava pidempi aika voi johtua esimerkiksi siitä, että jokin velkoja on esittänyt velkoja koskevia valvontoja, joista velkojien kanssa on riitaa. Muutoin joku ulkopuolinen taho voisi pyrkiä hyötymään aiheuttomista valvonnoista.</p>	<p>ei ole hyväksytty johtuen lähinnä siitä, että rajat ylittävää konserniavustusta on virheellisesti pidetty kategorisesti kiellettyinä.</p>	
Suomen Yrittäjät ry	<p>-Luonnos hallituksen esitykseksi on tavoitteiltaan ja ehdotuksiltaan perusteltu ja kannatettava.</p> <p>-Lainsäädännön muuttaminen kiirehdityssä aikataulussa konserniverotuksen uudistamista tarkastelevan valtiovarainministeriön asettaman työryhmän toimikauden ollessa kesken on myös perusteltua EU-komission Suomelle osoittaman perustellun lausunnon vuoksi.</p> <p>-Lopullisten tappioiden siirtymi-</p>					<p>-Lähtökohta siitä, että erilaisilla tyhjennystoimilla ei voida kasvattaa vähennyskelpoisten menojen määrää on ehdottoman kannatettava. Käytännön hankaluuksia voi kuitenkin aiheuttaa se, miten vähennettävien erien olemassaolo käytännössä todennetaan ja mikä näin ollen olisi sääntelyn vaikuttavuus. Tältä osin olisi hyvä, että esitystä mahdollisuuksien mukaan täsmennettäisiin jatkovalmistelussa ottaen erityisesti huomioon se, että viranomaisen ei nykyisin täydy ehdotuksessa laajuudessa</p>			

	nen rajat ylittävän sulautumisen yhteydessä liittyy laajemmin tappioiden siirtymiseen puhtaasti kansallisissa sulautumisissa, millä puolestaan on liittynyt myös konserniverotusta koskeviin säännöksiin, joita tarkastellaan valtiovarainministeriön mainitussa työryhmässä. Pidämme onnistuneena rajauksena, että tappioiden siirtymistä tältä osin tarkastellaan työryhmän yhteydessä.					selvittää verotuksessa huomioitettavia eriä.			
Teknologiaeollisuus	Ei lausuntoa								
Veronmaksajain keskusliitto ry	-Veronmaksajain Keskusliitto pitää ehdotettua sääntelyä ja sen valmistelun erottamista muusta konserniverotuksen uudistamisesta perusteltuna. -Ehdotettu sääntely on Veronmaksajain Keskusliiton käsityksen mukaan				-Veronmaksajain keskusliiton mielestä näin raskaan menettelyn [neljä erilaista laskelmaa] säätämistä tulisi välttää ja pyrkiä turvaamaan sääntelyn tavoitteet jollain vaihtoehtoisella, vähemmän hallinnollista taakkaa verovelvolliselle aiheuttavalla tavalla.		-Tulkintaerimielisyyksien ja tarpeettomien veroriitojen välttämiseksi tulisi luonnoksen 11 § joko poistaa tai rajata koskemaan vain tilanteita, joissa konserni aloittaa toiminnan uudelleen samassa valtiossa.		-Lakiluonnoksessa ei rajata sitä, mistä tulosta verovelvollinen voisi ehdotetun konsernivähennyksen tehdä. Jos tarkoitus on ollut rajata vähennys konserniavustuksen tavoin elinkeinoverolain mukaan verotettavan tuloon, tulisi tästä

	<p>perusteltu konserniverotuksen muuttamiseksi EU-oikeuden edellyttämällä tavalla ja pääpiirteissään tarkkarajainen sekä selvä.</p> <p>-Lakiehdotusluonnos on paikoin vaikealukuisen.</p>								<p>ottaa lakiin maininta. Jos taas tarkoituksena on, että yhteisö voisi vähentää lopulliset tappiot myös MVL-tulostaan, olisi tästä hyvä mainita vähintään hallituksen esityksen perusteluissa.</p> <p>- Ehdotettu 13 § voidaan virheellisesti lukea erityiseksi määräajaksi vähennysvaatimuksen tekemiselle. Koska tarkoituksena ei ilmeisesti ole, että vähennystä olisi vaadittava ennen verotuksen päättymistä tai ettei vähennystä saisi, jollei sitä ole ilmoitettu määräajassa yhteisön veroilmoituksella, olisi tästä perusteltua ottaa hallituksen esitykseen nimenomainen maininta tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi tai vaihtoehtoisesti selkiyttää pykälän 13 ilmaisua.</p>
Professori Marjaana	-Komission huomautuksesta	-Vapaa sijoittautumisoikeus kui-		-Tappioiden lopullisuudesta ja lopullisuuden arvioinnista					-Uusi laki tulisi voimaan jo

<p>Helminen, Helmingin yliopisto</p>	<p>johtuen konserniavustukseen ja lopullisiin tappioihin liittyvään EU-oikeudelliseen ongelmaan on lainsäädäntöteitse puututtava välittömästi. Tästä näkökulmasta Valtiovarainministeriön hallitusesitysluonnos on perusteltu.</p> <p>-Konserniverotusjärjestelmän kokonaisvaltainen uudistaminen on kuitenkin syytä valmistella huolellisesti. Tästä näkökulmasta Valtiovarainministeriön nopeassa aikataulussa voimaantulevaksi esitetty lakimuutos on laajuudeltaan perusteltu.</p> <p>-Eriytyinen konsernivähennys on myös suoraa tappioiden vähentämistä perustellumpi siitä näkökulmasta, että konsernivähennyksen yksityiskohdat voidaan säätää siten, että vähen-</p>	<p>tenkin edellyttää, että konsernivähennys on mahdollinen myös sellaisen ulkomaisen emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa, johon tytäryhtiöosakkeet liittyvät.</p> <p>Toisesta EU- tai ETA-valtiosta olevan emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla ankarampaa kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotus. Tämän olisi käytävä ilmi ehdotetun lain tekstistä.</p> <p>-Jossain määrin tulkinnanvaraista on myös se, olisiko vähennys sallittava lisäksi sisaryhtiöiden välillä. Uuden konsernivähennystä koskevan lain tarkoituksena ei ole mahdollistaa konserniyhtiöiden</p>		<p>olisi nimenomaisesti säädetty uudessa konsernivähennyslaissa. Määritelämä 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.</p> <p>Määritelmän sisällyttäminen lakiin selkeyttäisi huomattavasti sitä, milloin tappiot katsotaan EU-oikeudessa tarkoitettulla tavalla lopullisiksi</p> <p>-Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen KHO 2020/1510 oikeusohjetta myötäillen konsernivähennyksen edellytyksenä olisi tappioiden lopullisuuden lisäksi, että tappiot olisivat vähennettävissä vastaavassa kotimaisessa tilanteessa. Tappiot eivät siten esimerkiksi</p>				<p>vuoden 2021 alusta ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa. Komission huomautus huomioon ottaen kiireinen aikataulu on perusteltu.</p>	
---	---	--	--	--	--	--	--	---	--

	<p>nys käyttäytyy emoyhtiön verotuksessa mahdollisimman samalla tavalla kuin konserniavustus. Valtiovarainministeriön esitystä voidaan näillä perusteilla pitää perusteltuna.</p> <p>-Ehdotettu konsernivähennys ratkaisee joka tapauksessa Suomen konserniverotusjärjestelmään liittyvät ongelmat vain hyvin rajoitetusti. Konserniverotuksen uudistamisen valmistelua on siten jatkettava.</p>	<p>välistä tuloksentasausta laajemmin, eikä sen tarkoituksena ole ratkaista muita konserniverotukseen liittyviä ongelmia. Tästä näkökulmasta myös si-saryhtiöitä koskeva tulkinnanvarainen kysymys voinee siirtyä pohdittavaksi kokonaisuudistuksen yhteydessä.</p>		<p>saisi olla vanhentuneita tuloverolain tappioiden vähentämistä koskevien sääntöjen perusteella eikä tappioiden vähentämisen estäviä omistajanvaihdoksia olisi saanut tapahtua. Nämä rajoitukset konsernivähennykselle ovat perusteltuja.</p>					
Professori Reijo Knuutinen, Turun yliopisto	Ei lausuntoa								
Professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto	<p>-Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua kokonaisuutta voidaan pitää pääosin onnistuneena. Erityisesti EU-oikeuteen, EUT:n ratkaisukäytäntöön</p>				<p>-Lopullisen tappion määrän laskemista koskeva 4 laskelman malli vaikuttaa työlläältä ja Suomen järjestelmään vieraalta sekä sen lopputuloksena vähennettävien pienien euromäärä käytännön tilanteissa kritiikille alttiina. Näin</p>	<p>-Konsernivähennyksen vähentämiseen ja lopullisen tappion määrään vaikuttaviin myöhempiin muutoksiin voi myös liittyä ongelmia ainakin tiedon-saannin sekä kansainvälisten erilais-</p>			<p>-Edellä mainitut kohdat liittyvät erityisesti verotusmenettelylain (VML) sääntelyyn. Ehdotetun lain 13 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että "konsernivä-</p>

	sekä konserniavustuslakiin perustuvat kohdat ovat linjassa vallitsevan oikeustilan ja muun verolainsäädännön sisälön kanssa.				siitäkin huolimatta, että vastaavan säännöksen esitetään sisältyvän Ruotsissa sovellettavaan säännöstöön.	ten 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 tiedon saanti tulisi pohtia tarkemmin.			hennykseen sovellettaisiin verotusmenettelylakia”. Vaikka ao. lainkohdassa käsitellään vaatimusta konsernivähennyksestä ja ehdotettu säädös muodostaa-kin erityissäännösten (lex specialis), voi maininta johtaa tulkintaongelmiin esimerkiksi määräraikoihin, muutoksenhakuun sekä muihin menettelyä koskeviin tilanteisiin liittyen.
Professori Marianne Malmgrén, Itä-Suomen yliopisto	-Esitysluonnoksessa on päädytty ratkaisuun komission rikkomusmenettelyssä esille nousut tilanne erillisellä konsernivähennyksellä sen sijaan, että KonsAvL:a ehdotettaisiin muutettavaksi. Valintaa voidaan pitää perusteltuna mm. siksi, että komissio on esitysluonnoksen mukaan pitänyt tarpeettoman	-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	-Lakiehdotuksen 3 §:ssä säädetään, että tietyissä tilanteissa myös välillisesti omistetun tytäryhtiön tappiot voidaan vähentää. Säätelyssä olisi hyvä selvittää, mikä on välillisen omistuksen ja 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa olevan omistusosuusedellytyksen (9/10) suhde eli miten välillinen omistus lasketaan	-Konsernivähennyksen edellytyksenä olevasta tappioiden lopullisuudesta säädetään lakiehdotuksen 5 §:ssä. Näyttää siltä, että säännöksen 1 momentin luettelon kaikkien kohtien on toteuttava, jotta tappio olisi lopullinen. Luettelon 1 kohdassa edellytetään, että tytäryhtiön toiminta on lopetettu ja 2 kohdassa, että tytäryhtiö on asetettu selvitystilaan yms. ja menettely	-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 laskettai-siin vain tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden ja selvitysmenettelyn yms. päättyessä. Säännöstä olisi toivottavaa selkeyttää esimerkiksi lisäämällä siihen mai-	-Konsernivähennystä pienentävistä toimista säädetään lakiehdotuksen 10 §:ssä. Lakiehdotuksen 1 momentti näyttää sanamuotonsa perusteella viittaavan VML 31 §:n 1 momentissa kerrottuun siirtohinnoitteluokaisuun. Vastaavaa säännöstä ei ole Ruotsin konsernavdrag-säätelyssä (vrt. IL 35 a kap. 8 §). Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 37) mainitaan	- 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.		

	<p>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.</p> <p>-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 sääntely ei ole kaikilta osin SEUT:n ja ETA-sopimuksen vapausoikeuksien tai verosopimus-</p>	<p>kiinteä toimipaikka. Kiinteiden toimipaikkojen rajaaminen konsernivähennyksen ulkopuolelle voi olla SEUT:n sijoitautumisvapauden ja erityisesti verosopimusten erityisen kiinteän toimipaikan syrjäntäkielto määrärauksen vastaista.</p> <p>-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 syrjäntäkiellon</p>	<p>omistusosuusedellytystä arvioitaessa.</p>	<p>on saatettu loppuun. Luettelosta olisi perusteltua poistaa 1 kohta, koska se näyttää sisältyvän 2 kohdan edellytykseen.</p>	<p>ninta siitä, että tappiot lasketaan erikseen kullekin tytäryhtiön verovuodelle. Lopulliseen hallituksen esitykseen olisi myös hyvä lisätä esimerkki tappion määrän laskemisesta.</p>	<p>kuitenkin vastikkeeton tai alihintainen luovutus tai muu varojen siirto. Säännöksen sanamuoto ei näytä vastavan perusteluita, joten säännös olisi ehdotetussa muodossa poistettava mm. seuraavista syistä:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen konsernivähennyksen 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. <p>-Konsernivähennyksen määrää pienentävän muutoksen määräaika on</p>	<p>-Selvitysmenettelyn tms. kesto määräytyy tytäryhtiön kotivaltion säännösten mukaan ja saattaa vaihdella merkittävästi. Aikaraja aiheuttaa turhaa selvittelyä eikä esimerkiksi Ruotsin vastavassa sääntelyssä ole aikarajaedellytystä. Mikäli aikaraja säilytettäisiin, 2 momentissa olisi hyvä todeta, että tällaisen selvityksen perusteella selvitystai vastaava menettely voidaan saattaa loppuun pidemmässä ajassa. Tästä ei nykyisellään säädetä lainkohdassa selkeästi.</p>		
--	---	--	--	--	---	---	--	--	--

	<p>ten syrjäntäkiel- tomääräysten mukainen. -Esityksessä su- lautumistilantei- den käsittely on kuitenkin kyt- ketty konser- niavustusjärjes- telmän mahdol- liseen kokonais- uudistukseen. Luontevaa olisi kuitenkin säätää myös lopullisista tappioista sulau- tumisessa konser- nivähennyksen yhteydessä, koska kyse on samasta tappioi- den lopullisuu- den määrittelystä.</p>	<p>vastaista. Sään- nös merkitsee tosiasiallisen johtopaikan pe- rusteella Suo- messa yleisesti verovelvollisten ulkomaisten yh- teisöjen jaka- mista kahteen verotuksessa eri tavalla kohdel- tavaan ryhmään niiden perusta- misvaltion mu- kaan. Tältä osin esitysluonnosta olisi perusteltua muuttaa.</p>				<p>10 vuotta 10 §:n 2 momentissa. Määräaika on poik- keuksellisen pitkä, mikä käy ilmi esitys- luonnoksen perus- teluistakin. Esi- tetty määräaika on koh- tuuton myös, kun otetaan huomioon lakiehdotuksen 11 §:n viiden vuo- den määräaika. Mi- käli 10 §:n 1 mo- mentti säilytetään esimerkiksi muutet- tuna, määräaika pi- täisi olla kolme tai viisi vuotta. Kolmen vuoden määräaika voidaan perustella verovelvollisen muutoksenhaku- ajalla. -Tytäryhtiön kotival- tion verotuksessa tehtävien jälkikä- teisten muutosten huomioon ottami- sista säädetään la- kiehdotuksen 12 §:ssä. On hyvä, että muutokset ote- taan huomioon sen verovuoden vero- tuksessa, jolloin muutos todetaan tytäryhtiön kotival- tiossa lainvoimai- sella päätöksellä.</p>			
Dosentti, OTT	-Lainsäädäntö- hanke on tar-		Etuyhteysyritys -Lakiluonnoksen 5 § 1 momentin	- Muotoilussa on onnistuneesti tiivis-	-Lakiluonnoksen 9 §:n mukaan konsernivä- hennyksenä voitaisiin				-Nähdäkseni 5 §:n 1 momentin 6 kohdan alku

<p>Matti Urpilainen</p>	<p>peellinen oikeustilan selvittämisiksi. Esitysluonnoksen perusteluissa on osuvasti tuotu esiin se, että lakia säädettäessä on tasapainoitettava EU-oikeudellisten vaatimusten ja Suomen veropohjan suojaamisen välillä. Esitysluonnos on selvästi kirjoitettu siitä lähtökohdasta, että ulkomaisten tappioiden käyttömahdollisuus avataan vain EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön edellyttämässä laajuudessa, eikä yhtään laajemmin.</p> <p>- Vaikka EU-tuomioistuimien on korostanut emoyhtiön velvollisuutta esittää näyttöä siitä, että tappiot todella ovat kaikin puolin lopullisia, on pääperiaate joka tapauksessa se, että silloin kun tällainen näyttö pystytään</p>		<p>7 kohdan mukaan konsernivähennyksen edellytyksenä olisi, että tytäryhtiön kotivaltiossa ei ole selvitystilaa tai sitä vastaavan menettelyn päättyessä etuyhteyseritystä. Nähdäkseni lainkohta ei ole EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön suoraa kodiointia eikä sitä ole niin esitysluonnoksessa perusteltukaan. Jos suomalaisella emoyhtiöllä on ulkomaisilla tytäryhtiö, jolla puolestaan on samassa valtiossa tytäryhtiö, tässä suorassa omistusketjussa voidaan mahdollisesti katsoa, että ulkomaisen konsernirakenteen luomisessa on kysymys sijoittautumisvapauden käyttämisestä kyseisen maan sisällä. Toisin sanoen, mikäli konsernin sisäinen tappiontasaus ei ole mahdollista kyseisessä maassa, se ei olisi</p>	<p>tetty se, mitä tappioiden lopullisuudella tarkoitetaan. Kieliasu olisi ehkä vieläkin selkeämpi, jos siitä poistetaan sana "toimesta" ja lainkohta muotoiluun "joita tytäryhtiö tai muu taho ei ole voinut tai ei voi käyttää tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla".</p> <p>- On hyvä, että tappioiden lopullisuus on pyritty määrittelemään yksityiskohteisesti.</p> <p>- Lopullisia tappioita ei voida täsmällisesti määrittellä lakitekstissä, joten tältä osin joudutaan hyväksymään se, että lainkohdan tulkinta jää pitkälti esitöiden ja tulevan oikeuskäytännön varaan.</p> <p>- jatkovalmistelussa tappioiden lopullisuuden arviointia koskevia perusteita olisi tarpeellista vielä täsmentää siten, että perusteluista kävisi selkeämmin ilmi, millaista tosiseikkoja, markkinaolosuhteita, liiketoiminnallisia seikkoja tms.</p>	<p>vähentää enintään emoyhtiön verovuoden verotettavaa tuloa vastaava määrä. En ole kovin vakuutunut tällaisen rajoituksen tarpeellisuudesta. Lopullisten tappioiden määritelmä on lakiesityksessä jo lähtökohtaisesti suppea, laskenta perustuu ns. alimpaan arvoon ja lakiesityksessä on erikseen säännökset sellaisia tilanteita varten, jossa tappioiden käytettävyydessä tai määrässä tapahtuu jälkikäteen muutoksia.</p> <p>-Vähennysrajoituksen takia ulkomaisen lopullisen tappion hyödynnettävyys voisi riippua sattumanvaraisesta seikasta, eli kuinka paljon emoyhtiöllä sattuu olemaan verotettavaa tuloa sinä vuonna, kun konsernivähennystä vaaditaan. Voidaan kuitenkin kysyä, onko tällainen rajoitus sattumanvarainen myös EU-oikeuden näkökulmasta. Se, että konsernin sisäinen tuloksentasaus toteute-</p>				<p>"emoyhtiö osoittaa, että" on tarpeeton. Jo VML 26.4 §:n selvittämismahdollisuutta koskevan yleissäännöksen perusteella selvittämismahdollisuus kohdistuu kansainvälisessä tilanteessa pääosin vähennystä vaativaan emoyhtiöön.</p> <p>-Perusteluissa olisi selvyiden vuoksi myös hyvä todeta, että lain voimaantulon jälkeen tappioiden lopullisuuden arviointi tapahtuu myös emoyhtiöltä vaadittavan näytön osalta lain ja sen esitöiden pohjalta, eikä suoraan KHO:n vuonna 2020 ennen lain voimaantuloa antamien linjausten pohjalta.</p>
--------------------------------	--	--	---	---	---	--	--	--	---

	<p>esittämään, ulkomaiset tappiot on saatava vähentää.</p> <p>-Nyt kotimaisessa lainvalmistelussa olisikin huolehdittava siitä, että lainsäädäntö on riittävän selkeää ja soveltamiskelpoista näytön arvioinnin osalta. Näytön arviointi ei ylipäänsä ole EU-tuomioistuimen tehtäväkenttään kuuluva asia, ja siksi asiaa ei mielestäni tulisi jättää niin pitkälle vain EU-tuomioistuimen ratkaisuihin lausuttujen (ja siten mahdollisesti kehitettyjen tulkin- tojen) varaan, kuin mitä esitysluonnoksen perusteluissa nyt tehdään.</p>		<p>peruste vähentää alimman tytäryhtiön lopullisiakaan tappioita Suomessa niin kauan kuin maassa on jäljellä suoraan omistusketjuun kuuluva tytäryhtiö.</p> <p>- Emoyhtiön on joka tapauksessa esitettävä näyttö siitä, että tappiot ovat laissa tarkoitetulla tavalla lopullisia, eli että ne eivät ole minkään konserniin kuuluvan osapuolen tai muunkaan tahon hyödynnettävissä. Tältä osin 7 kohta vaikuttaa ylikattavalta ja sen uudelleenmuotoilu olisi mielestäni vielä syytä harkita jatkovalmistelussa.</p>	<p>konkreettisia seikkoja koskevaa näyttöä emoyhtiön on esitettävä, sekä mil-laisilla perusteilla vi-ranomaisen voi hylätä vähennysvaati-muksen. Peruste-luissa olisi toisin sa-noen annettava vä-hintään yksi-kaksi esimerkkiä tilan-teista, joissa tappioita pidetään lopul-lisina säädettävän lain näkökulmasta. Keskeiseltä vaikut-taa varsinkin sen täsmentäminen, mitä hyväksytään näytöksi siitä, että tappioita ei olisi voitu hyödyntää osakkeet myymällä. On ongelmallista, jos konsernivähennys evätään käytän-nön tilanteessa muodollisesti sillä perusteella, että näyttöä tästä asi-asta ei ole esitetty, mutta edes lainsää-tämisvaiheessa ei ole täsmennetty, mitä tällainen näyttö voisi olla.</p>	<p>taan Suomessa konserniavustuksena, on Suomen lainsäätäjän valinta, samoin kuin se, että lopulliset tappiot huomioidaan tiettyinä verovuonna tehtävänä kertaluonteisena konsernivähennyksenä. EU-tuomioistuimella on asetettu korostuneen näyttövelvollisuuden ulkomaisten tappioiden lopullisuudesta, mutta silloin kun tappioiden lopullisuus on näytetty, tulisi tappiot pystyä hyödyntämään lähtökohtaisesti kokonaisuudessaan.</p> <p>-Kotimaisia tappioita voidaan kattaa useamman vuoden aikana annettavilla konserniavustuksilla, ja tältä kannalta olisi selkeintä, että myöskään ulkomaisten lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuutta ei sidottaisi emoyhtiön yksittäisen verovuoden verotettavan tulon määrään.</p>				
--	--	--	--	---	---	--	--	--	--