VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

# HE 185/2020 vp.

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

Tarja Järvinen, lainsäädäntöneuvos
3.11.2020
Verojaosto, kuuleminen

# Yleistä

- Hallituksen esityksen taustalla komission Suomea vastaan nostama rikkomusmenettely.
- Komission mukaan Suomen konserniavustusjärjestelmä on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa:
  - Konserniavustus mahdollinen silloin, kun konserniavustuksen antaja ja saaja Suomessa yleisesti verovelvollisia.
  - EU-oikeuden nojalla vähennyskelpoinen konserniavustus tulisi sallia myös silloin, kun saajana on toisessa ETA-valtiossa sijaitseva konserniyhtiö, jolla on ns. lopullisia tappioita.
- Komission kirjallinen huomautus Suomelle maaliskuussa 2019.
- Komission perusteltu lausunto toukokuussa 2020.
  - Komissio ei pitänyt riittävänä Suomen ilmoittamaa aikataulua, jossa lopullisia tappioita koskevat muutokset olisi toteutettu VM:n asettaman konserniverotuksen uudistamista arvioivan työryhmätyön pohjalta.
  - Tämän vuoksi lopullisia tappioita koskevaa lainsäädäntövalmistelua on kiirehditty.

# Keskeiset ehdotukset

- Säädettäisiin laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä.
- Lopulliset tappiot otettaisiin huomioon erillisenä konsernivähennyksenä.
- Sovellettaisiin niihin yhtiöihin, jotka voivat olla myös konserniavustuksen antajana ja saajana.
- Vähennyksen saisi tehdä Suomessa yleisesti verovelvollinen emoyhtiö.
- Omistusosuusvaatimus sama kuin konserniavustuksessa, 9/10.
- Pääsääntönä välitön omistus, EU-oikeuden edellyttämissä tilanteissa välilliset omistukset huomioon.

# Tappioiden lopullisuus (1)

- Lopulliset tappiot käsitteenä perustuu EU-oikeuteen.
- Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on hyväksynyt sen lähtökohdan, että jäsenvaltiossa asuvalla emoyhtiöllä ei ole yleisesti mahdollisuutta vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön tappioita. Siltä osin kuin kyse on ns. lopullisista tappioista tilanne on erilainen.
- Ensimmäisen tätä koskevan tuomion EUT antoi asiassa C-446/03, Marks & Spencer. Tämän jälkeen muita tuomioita, joissa lopullisten tappioiden käsitettä täsmennetty.
- Tappioiden lopullisuus määritellään suhteessa kolmeen ajankohtaan:
- Toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva tytäryhtiö ei voi käyttää tappioita 1) aiempina verovuosina, 2) kuluvana verovuotena eikä 3) tulevina verovuosina.

# Tappioiden lopullisuus (2)

- Huomioon ei oteta pelkästään tytäryhtiön omia tappioiden käyttömahdollisuuksia, vaan myös se, olisiko kolmas osapuoli voinut hyödyntää tappiot taikka voisiko kolmas osapuoli tulevaisuudessa hyödyntää tappiot.
- EUT:n mukaan niin kauan kuin tytäryhtiö saa edes vähäisiä tuloja, on olemassa mahdollisuus, että tappiot voidaan vähentää sen tulevaisuudessa tuottamista voitoista.
- Siihen, kuinka monen vuoden tappioita voidaan pitää lopullisina, liittyy tulkinnanvaraisuutta.
  - Kysymys on siitä, koskeeko tappioiden lopullisuus vain viimeisen vuoden tappioita vai voiko lopullisina tappioina siirtyä tytäryhtiön useamman vuoden tappioita.
  - Niissä muutamissa valtioissa, joissa tappioiden lopullisuudesta on säädetty taikka joissa siitä on ehdotettu säädettäväksi, tulkinta asiasta ei ole yhtenäinen.
- Esityksessä ei rajata tytäryhtiön lopullisia tappioita vain viimeisen vuoden tappioihin.

# Edellytyksistä

Edellytyksenä sille, että tytäryhtiön tappioita pidetään lopullisina olisi mm., että

- Tytäryhtiön toiminta on lopetettu ja tytäryhtiö on purettu.
- Tappiot ovat olemassa myös tytäryhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaan.
- Tappioiden käyttämättä jääminen tytäryhtiön kotivaltiossa ei johdu siitä, että se ei ole ollut oikeudellisesti mahdollista tai että tappioiden käyttö on ollut ajallisesti rajoitettu.
- Emoyhtiö on omistanut tytäryhtiön osakkeet tappiovuoden alusta lukien.
- Emoyhtiö osoittaa, että tytäryhtiö tai mikään muu taho ei ole voinut eikä voi käyttää tappioita tytäryhtiön verotuksellisessa kotipaikassa tai muualla.
  - Emoyhtiön näyttövelvollisuus on varsin tiukka.

# Konsernivähennyksen määrän laskeminen

- Konsernivähennyksen määrä laskettaisiin tytäryhtiön lopullisten tappioiden määrän perusteella.
- Lopullisten tappioiden määrä laskettaisiin tytäryhtiön viimeisen kokonaisen verovuoden päättymishetken ja purkuhetken mukaan.
- Molemmille ajankohdille laskenta tehtäisiin sekä tytäryhtiön kotivaltion verolainsäädännön mukaan että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan.
- Lopullisten tappioiden määrä olisi alin näin lasketuista määristä.

# Konsernivähennyksen vähentäminen

- Konsernivähennys vähennettäisiin emoyhtiön elinkeinotoiminnan tulosta sinä verovuonna, jona tytäryhtiö puretaan.
- Vähennyksen määrä olisi enintään emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen määrä.
  - Sääntely vastaisi konserniavustusta koskevaa sääntelyä, jossa enimmäismäärä on myös rajattu emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen määrään.
  - Emoyhtiölle ei voisi syntyä konsernivähennyksen johdosta tappiota, jota voitaisiin vähentää emoyhtiön myöhempien verovuosien verotettavaa tuloa vastaan.
- Laissa säädettäisiin myös eräistä konsernivähennystä pienentävistä määristä, myöhemmin ilmenevän tappion käyttömahdollisuuden vaikutuksesta, tytäryhtiön verotuksen jälkikäteisen muutoksen vaikutuksesta sekä eräitä menettelysäännöksiä.

# EVL 18 a §:n korkorajoitussäännöstä koskeva muutos

- Konsernivähennys vähennettäisiin vastaavalla tavalla kuin annettu konserniavustus vähennetään vähennyskelvottomien nettokorkomenojen laskennan pohjana olevasta elinkeinotoiminnan tuloksesta.

# Verotuottovaikutukset (1)

- Jo tähän mennessä lopullisten tappioiden siirtovaatimuksia on voitu tehdä EU-oikeuden nojalla.
- Pääasiallisesti vaatimuksia on tehty rajat ylittävien sulautumisten muodossa, myöhemmin muutamia vaatimuksia on tehty myös konserniavustukseen liittyen.
- Ehdotuksella ei siten arvioida olevan merkittävää vaikutusta verotuottoihin aiempaan tilanteeseen verrattuna.
- Verohallinnolta saatujen konserniverokeskuksessa verotettavia yhtiöitä koskevien tietojen mukaan vuosina 2005-2020 vaatimuksia rajat ylittävien tappioiden vähentämiseksi sulautumisten yhteydessä on ollut 34 kpl.
- Siltä osin kuin euromäärä on prosessin alkuvaiheessa ollut tiedossa, vaatimusten yhteissumma on ollut noin 790 miljoonaa euroa.

# Verotuottovaikutukset (2)

- Rajat ylittävien sulautumisten tappioita on hyväksytty emoyhtiöiden vähennettäviksi tähän mennessä yht. n. 180 miljoonan euron arvosta.
- Kokonaismäärä sisältää myös myönteisten ennakkoratkaisujen mukaisia tappioita, joita ei ole vielä vähennetty toimitetussa verotuksessa. Valitusasteissa on useita verotusta ja ennakkoratkaisuja koskevia tapauksia. Näiden lopputulokset voivat vaikuttaa lopulta hyväksytyksi tulevien tappioiden määrään.
- Rajat ylittäviin konserniavustuksiin liittyen vaatimuksia on ollut muutamia ja niissä yhteissumma on selvästi pienempi.

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

# Kiitos!

tarja.jarvinen@vm.fi