Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Professori Marjaana Helmisen lausunto asiassa:
HE 185/2020 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:n muuttamisesta

Lausunto

Hallituksen esittämät lakimuutokset ovat perusteltuja ja tarpeellisia. Ne poistavat kuitenkin vain komission huomautuksessa todetut EU-oikeudelliset ongelmat. Muilta osin konserniverotusjärjestelmän uudistamista tulee jatkaa. Myös verosopimusten syrjintäkieltosäännöt tulisi ottaa huomioon.

Perustelut

Lainsäädäntötarve

Konserniavustuslaki vastasi menneinä vuosina erinomaisesti tarkoitustaan. Konserniavustuslaki on kuitenkin aina ollut ongelmallinen kansainvälisiä konserneja ajatellen. Nämä ongelmat ovat korostuneet eri maiden konserniverotusjärjestelmiä, vapaata sijoittautumisoikeutta ja erityisesti ns. lopullisia tappioita koskevien EU-tuomioistuimen päätösten myötä. Komission 14.5.2020 Suomelle antama huomautus siitä, että ulkomaisten tytäryhtiöiden lopulliset tappiot tulee saada vähentää konserniavustusmenettelyn turvin, oli aiheellinen.[1]

EU-tuomioistuimen vapaata sijoittautumisoikeutta koskevien päätösten perusteella on selvää, että joissakin tilanteissa ulkomaisen tytäryhtiön lopullisiksi katsottavat tappiot voivat Suomen nykyjärjestelmässä edellyttää tytäryhtiölle annetun konserniavustuksen vähennyskelpoisuutta. Oikeuskäytännön valossa kynnys tälle on kuitenkin todella korkea. Verovelvollisen olisi mm. osoitettava, ettei

[1] Letter of formal notice to the Finnish Government on 14 May 2020.

se voisi tulevaisuudessa saada edes vähäisiä tuloja ja että tappiot eivät ole jollakin mekanismilla hyödynnettävissä kolmannelle osapuolelle siirtämällä.[2]

Pelkkä verotus- ja oikeuskäytännön täsmentyminen EU-oikeuden vaatimuksia vastaavaksi ei kuitenkaan ole riittävä ratkaisu ongelman poistamiseksi. EU-oikeus ja oikeusvarmuus edellyttävät, että EU-oikeuden vaatimukset otetaan lainsäädäntötasolla huomioon. Suomen konserniverotusjärjestelmää tulee lainsäädäntötasolla uudistaa.

Uusi kansainväliset konsernit paremmin huomioon ottava konserniverotusjärjestelmä on käynyt tarpeelliseksi. Paras tapa edetä kanallisten konserniverotusjärjestelmien uudistamisessa, olisi EU-tasolla koordinoitu järjestelmä. Suomella ei ole kuitenkaan aikaa odottaa CCCTB-direktiivien mahdollista etenemistä tai muita EU-tason lainsäädäntöhankkeita, vaan uudistus on ensivaiheessa tehtävä kansallisella tasolla. Komission huomautuksesta johtuen konserniavustukseen ja lopullisiin tappioihin liittyvään EU-oikeudelliseen ongelmaan on lainsäädäntöteitse puututtava välittömästi. Tästä näkökulmasta hallituksen esitys on perusteltu.

Konsernivähennysmalli ja voimaantulo
Hallitus esittää, että säädetään erityinen laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä (”konsernivähennyslaki”). Uusi laki tulisi voimaan jo vuoden 2021 alusta ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa. Komission huomautus huomioon ottaen kiireellinen aikataulu on perusteltu.

Hallitus esittää, että konserniavustuksiin ja lopullisiin tappioihin liittyvä ongelma ratkaistaan sallimalla Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion määrän vähentämisen Suomessa yleisesti verovelvollisen emoyhtiön verotuksessa erityisenä konsernivähennyksenä. Tytäryhtiön lopullisten tappioiden perusteella tehtävä konsernivähennys olisi mahdollinen vastaavissa tilanteissa, joissa tappioiden kuittaamien vähennyskelpoisella konserniavustuksella olisi mahdollinen kotimaisissa tilanteissa.

Lopullisiin tappioihin liittyvää EU-oikeudellista ongelmaa ei siten ehdoteta korjattavaksi konserniavustuslain soveltamisalaa laajentamalla, vaan säätämällä erityinen konsernivähennysmahdollisuus, joka johtaisi suomalaisen emoyhtiön verotuksessa vastaavaan lopputulokseen kuin konserniavustuksen antaminen. Hallitus päätyi tähän ratkaisuun mm. siksi, että tämä vaihtoehto on ongelmattomampi rajat ylittävissä tilanteissa, kun vähennykseltä ei tarvitse edellyttää varojen tosiallista siirtämistä eikä vastaavien meno- ja tulokirjausten tekemistä kirjanpidossa. Konserniavustuksen antaminen voisi myös merkitä tytäryhtiölle varoja tai tuloja, joiden seurauksena tappioita ei enää voitaisikaan pitää lopullisina.

Konsernivähennysvaihtoehdon valintaan on varmasti vaikuttanut myös se, että Ruotsissa on sovellettu konserniavustusjärjestelmän rinnalla jo vuodesta 2010 erityistä ETA-valtioiden tytäryhtiöiden lopullisiin tappioihin perustuvaa konsernivähennystä.[3] Erityinen konsernivähennys on myös suoraa

[2] Ks. esim. C-446/03 Marks&Spencer, kohta 55 ja C-608/17, Holmen, kohta 19.
[3] Ruotsin konsernivähennysjärjestelmän tietyt yksityiskohdat ovat jo olleet EU-tuomioistuimen arvioitavana tapauksessa C-608/17 Holmen.

tappioiden vähentämistä perustellumpi siitä näkökulmasta, että konsernivähennyksen yksityiskohdat voidaan säätää siten, että vähennys käyttäytyy emoyhtiön verotuksessa mahdollisimman samalla tavalla kuin konserniavustus. Hallituksen esitystä voidaan näillä perusteilla pitää valitun konsernivähennysmallin osalta perusteltuna.

Soveltamisala

Eri järjestelmän soveltaminen rajat ylittäviin tilanteisiin ja kotimaisiin tilanteisiin on EU-oikeuden mukaista edellyttäen, että eri järjestelmä ei johda rajat ylittävän tilanteen huonompaan kohteluun verrattuna vastaaviin kotimaisiin tilanteisiin. Tämä on lakiehdotuksessa varmistettu sallimalla Suomessa yleisesti verovelvolliselle emoyhtiölle ulkomaisen tytäryhtiön lopullisiin tappioihin perustuva konsernivähennys samojen edellytysten täyttyessä ja enintään saman suuruisena kuin yleisesti verovelvollinen emoyhtiö voisi antaa yleisesti verovelvolliselle tytäryhtiölle vähennyskelpoisen konserniavustuksen tytäryhtiön tappioiden kattamiseksi.

Halliuksen konsernivähennystä koskevassa lakiesityksessä on kyse vain EU-tuomioistuinprosessin välttämiseksi tehtävästä minimikorjauksesta. Lakiehdotuksessa on varmistettu, että konsernivähennys myönnetään vain niissä ETA-valtioissa asuvien tytäryhtiöiden lopullisten tappioiden tilanteissa ja vain sen suuruisena kuin mitä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön ja komission huomautuksen valossa edellytetään. Tämä soveltamisalan laajuus on perusteltu EU-oikeuden minimivaatimusten täyttämiseksi, mutta myös siksi, ettei konsernivähennys toisaalta johtaisi kotimaisia tilanteita parempaan verotukselliseen lopputulokseen rajat ylittävissä tilanteissa. Uuden konsernivähennystä koskevan lain tarkoituksena ei ole mahdollistaa konserniyhtiöiden välistä tuloksentasausta laajemmin, eikä sen tarkoituksena ole ratkaista muita konserniverotukseen liittyviä ongelmia.

Vapaa sijoittautumisoikeus kuitenkin edellyttää, että konsernivähennys on mahdollinen myös sellaisen ulkomaisen emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa, johon tytäryhtiöosakkeet liittyvät. Toisesta EU- tai ETA-valtiosta olevan emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla ankarampaa kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotus.[4] Tämän olisi lakiesityksestä poiketen hyvä käydä ilmi suoraan ehdotetun lain tekstistä, vaikka se ilman nimenomaista mainintaakin on otettava huomioon verotus- ja oikeuskäytännössä. Sama puute tosin koskee myös voimassa olevan konserniavustuslain sanamuotoa, jonka soveltamisessa puute on otettu huomioon verotus- ja oikeuskäytännössä.

Jossain määrin tulkinnanvaraista on se, olisiko vähennys sallittava emo-tytäryhtiörelaation lisäksi sisaryhtiöiden välillä vastaavasti kuin konserniavustus on mahdollinen kotimaisissa tilanteissa. Koska komissio ei ole tähän ottanut kantaa, eikä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ole tähän johdettavissa selvää vastausta, sisaryhtiöitä koskeva tulkinnanvarainen kysymys voinee siirtyä pohdittavaksi kokonaisuudistuksen yhteydessä.

[4] Ks. vapaan sijoittautumisoikeuden merkityksestä kiinteiden toimipaikkojen kannalta esim. Helminen, Marjaana 2020, EU Tax Law – Direct Taxation, IBFD, luku 2.2.5.2.

Konserniverotusjärjestelmän mahdollisen laajamittaisemman uudistamisen selvittämisen ja esimerkiksi sulautumisiin liittyvien lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuudesta säätämisen laintasoisesti hallitus on tarkoituksella jättänyt näitä kysymyksiä pohtivan erillisen työryhmän pohdittavaksi.[5] Esimerkiksi EU-oikeuden edellyttämästä sulautumisiin liittyvien lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuudesta on jatkossa välttämätöntä säätää laintasoistesti, vaikka vähennyskelpoisuus on jo nyt EU-tuomioistuimen lopullisia tappioita koskevista ratkaisuista johtuen mahdollista. Konserniverotusjärjestelmän kokonaisvaltainen uudistaminen on kuitenkin syytä valmistella huolellisesti. Tästä näkökulmasta nopeassa aikataulussa voimaantulevaksi esitetty komission huomautukseen perustuva suppea lakimuutos on perusteltu.

Nyt tehty esitys konsernivähennyksestä merkitsisi vain sitä, että vähennys, joka konserniavustuslain sanamuodosta huolimatta on EU-oikeuden vaatimuksista johtuen suomalaiselle emoyhtiöille jo nytkin mahdollinen, tehtäisiin jatkossa konserniavustuksen sijaan erityisen konsernivähennyksen muodossa. Tämän jälkeen konserniavustuksen vähentäminen konsernivähennyksen kattamissa tilanteissa ei luonnollisestikaan olisi enää mahdollista, koska EU-oikeus ei sitä enää edellyttäisi.

Uuden konsernivähennystä koskevan lain soveltamisalan olisi kuitenkin EU-oikeuden edellytysten lisäksi oltava sopusoinnussa myös verosopimusten syrjintäkieltosääntöjen kanssa. Jos tuloverolakiin perustuvaa yleisen verovelvollisen määritelmää tullaan laajentamaan hallituksen esityksessä HE 136/2020 esitetyllä tavalla, vuodelta 2021 toimitettavasta verotuksesta lähtien yleisesti verovelvolliseksi katsotaan aikaisemmasta poiketen mikä tahansa ulkomailla perustettu ja rekisteröity yhteisö, jonka johtopaikka sijaitsee Suomessa. Muutos koskisi siis myös muita kuin vain ETA-valtioihin perustettuja yhtiöitä. Verosopimusten syrjintäkieltosäännöt edellyttävät, että tällaista toisessa verosopimusvaltiossa perustettua ja rekisteröityä Suomessa yleiseksi verovelvolliseksi ja asuvaksi katsottavaa yhteisöä ei syrjitä suhteessa muihin yleisesti verovelvollisiin. Tällaisella yhteisöllä on oltava oikeus mm. samoihin vähennyksiin kuin Suomessa perustetuilla yleisesti verovelvollisilla yhteisöillä. Hallituksen esityksessä HE 136/2020 tämä on otettu huomioon konserniavustuslain osalta muutettavaksi esitetyn kyseisen lain 2 §:n uudessa 2 momentissa. Ehdotetun konsernivähennystä koskevan lain 2 §:n 2 momentissa sama on kuitenkin otettu huomioon vain ETA-valtioissa perustettujen ja rekisteröityjen yhteisöjen osalta muttei muissa verosopimusvaltioissa perustettujen yhteisöjen osalta. Esitetyn konsernivähennyslain soveltamisalaa tulisi emoyhtiön määritelmän osalta laajentaa koskemaan verosopimusvaltioissa rekisteröityjä ja perustettuja Suomessa yleisesti verovelvollisina verotettavia yhteisöjä.

Lopullisten tappioiden määritelmä

Esityksen mukaan tappioiden lopullisuudesta ja lopullisuuden arvioinnista olisi nimenomaisesti säädetty uudessa konsernivähennyslaissa.[6] Määritelmä perustuisi EU-tuomioistuimen lopullisia tappioita koskevista ratkaisuista johdettaviin periaatteisiin. Näin varmistetaan EU-oikeuden vaatimusten täyttyminen nykytietämyksen mukaisina, muttei toisaalta sallita konsernivähennystä laajemmin kuin

[5] 31.10.2019 asetettu konserniverotuksen uudistamista ja lopullisten tappioiden verokohtelua selvittävä työryhmä (VM163:00/2019).

[6] Uuden konsernivähennyslain 4 ja 5 §:t.

on välttämätöntä. Määritelmän sisällyttäminen lakiin selkeyttäisi huomattavasti sitä, milloin tappiot katsotaan EU-oikeudessa tarkoitetulla tavalla lopullisiksi. Koska lopullisia tappioita koskeviin EU-oikeudellisiin vaatimuksiinkin edelleen kuitenkin liittyy tulkinnanvaraisuutta, on selvää, ettei lakiin otettu määritelmäkään poista kaikkia mahdollisia tulkintakysymyksiä. EU-tuomioistuimen lopullisia tappiota koskevalla nykyisellä ja tulevalla oikeuskäytännöllä tulee olemaan keskeinen merkitys uuden konsernivähennystä koskevan lain tulkinnassa. Kynnys tappioiden katsomiseksi lopullisiksi on joka tapauksessa erittäin korkea.

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen KHO 2020/1510 (36) oikeusohjetta myötäillen konsernivähennyksen edellytyksenä olisi tappioiden lopullisuuden lisäksi, että tappiot olisivat vähennettävissä vastaavassa kotimaisessa tilanteessa.[7] Tappiot eivät siten esimerkiksi saisi olla vanhentuneita tuloverolain tappioiden vähentämistä koskevien sääntöjen perusteella eikä tappioiden vähentämisen estäviä omistajanvaihdoksia olisi saanut tapahtua.[8] Nämä rajoitukset konsernivähennykselle ovat perusteltuja.

Väärinkäytösten estäminen

Ulkomaisten tytäryhtiöiden tappioita vastaavan määrän vähentämisestä Suomessa ei olisi lakiesityksen perusteella tulossa mitään automaattia. Konsernivähennystä hakevan emoyhtiön tulisi osoittaa tytäryhtiöiden tappioiden määrä ja niiden lopullisuuden tiukat vaatimukset. Tämä vaatimus on linjassa EU-tuomioistuimen käytännön kanssa. Korkea kynnys vähentämiselle on perusteltua myös väärinkäytösten estämiseksi. Ei olisi tarkoituksenmukaista mahdollistaa verosuunnittelua, joka mahdollistaisi ulkomaisten tappioiden käyttämisen kauppatavarana tai sellaisten tappioiden henkiinherättämisen, jotka eivät kotimaisissa tilanteissakaan olisi vähennettävissä. On myös selvää, että tilanteissa, joissa tiukoista soveltamisedellytyksistä huolimatta ulkomaisen tytäryhtiön tappioita pyrittäisiin keinotekoisilla järjestelyillä saamaan Suomessa konsernivähennyksenä vähennettäviksi, VML 28 §:n veronkiertopykälä voisi tulla sovellettavaksi. EU-oikeuden vaatimuksiin perustuvien veroetujen epäämien täysin keinotekoisilta veronkiertojärjestelyiltä on EU-oikeuden mukaista ja EU:n veronkierronvatsaisesta direktiivistä johtuen jopa välttämätöntä.

Konserniverotusjärjestelmän kokonaisuudistustarve

Hallituksen esittämien lakimuutosten selkeänä tarkoituksena on ollut korjata konserniverotusjärjestelmään liittyviä ongelmia vain siinä laajuudessa, kuin komissio on sitä nimenomaisesti edellyttänyt. Ehdotettu konsernivähennys ratkaisee Suomen konserniverotusjärjestelmään liittyvät ongelmat vain hyvin rajoitetusti. Konserniverotuksen uudistamisen valmistelua on siten jatkettava. Konserniverotuksen kokonaisvaltaista uudistamista selvittävän työryhmän tehtävä ei tule olemaan helppo. Rajat ylittävä konserniverotusjärjestelmä ei ole koskaan täysin ongelmaton. Lainsäätäjä joutuu tasapainottelemaan mm. verotuksen neutraalisuuden, EU-oikeuden vapaan sijoittautumisoikeuden, veronkierron estämisen ja verotusvallan tasapainoisen jakautumisen asettamien vaatimusten välillä. Uusi EU-

[7] Ehdotetun konsernivähennyslain 7 §.
[8] Vrt. TVL 117, 119, 120, 122, 123, 123a ja 123b §:t, joihin ehdotetun konsernivähennyslain 7 §:ssä viitataan.

oikeuden vaatimukset paremmin huomioon ottava konserniverotusjärjestelmä on joka tapauksessa tarpeen. Konserniyhtiöiden välisen tuloksentasauksen tarve ei ole kadonnut mihinkään. Tuloksentasaamisen mahdollistava järjestelmä on välttämätön, mutta se on muotoiltava vastaamaan kansainvälistyneen toimintaympäristön asettamiin haasteisiin EU-oikeuden ja verosopimusten vaatimuksia kunnioittaen. Tässä uudistuksessa on syytä ottaa huomioon SEUT:n vapaan sijoittautumisoikeuden lisäksi myös komission CCCTB-direktiiviesitystä koskevassa tutkimuksessa tehdyt huomiot.

Turussa 9.11.2020

Marjaana Helminen
Professori, Helsingin yliopisto
marjaana.helminen@helsinki.fi