Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

10.11.2020

Eduskunnan verojaostolle

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

1 Yleisarvio ja tarve muutokselle

Komissio on käynnistänyt Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) nojalla virallisen rikkomusmenettelyn Suomea vastaan konserniavustuslakiin sisältyvän ns. kotimaisuusvaatimuksen osalta. Komissio katsoo, että vähennyskelpoisen konserniavustuksen antaminen toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa olevalle konserniyhtiölle tulisi sallia siltä osin kuin konserniyhtiöllä on Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännössä tarkoitettuja ja määriteltyjä niin sanottuja lopullisia tappioita.

Luonnosta hallituksen esitykseksi on käsitelty valtiovarainministeriön 31.10.2019 asettamassa työryhmässä, jonka tehtävänä on selvittää paitsi konserniverotuksen uudistamista myös niin sanottujen lopullisten tappioiden verokohtelua. Olen kyseisen työryhmän jäsen, joten minulla on ollut mahdollisuus kommentoida hallituksen esitystä myös sen luonnosvaiheissa.

Esityksen tavoitteena on täsmentää konserniavustuslakia siten, että varmistettaisiin ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden huomioon ottaminen konserniverotuksessa EU-oikeuden edellyttämällä tavalla kuitenkin niin, että lainsäädäntö edelleen turvaa Suomen veropohjaa. Tavoitteen mukaisesti hallituksen esityksessä on tasapainoiltu yhtäältä EU-oikeudesta aiheutuvien velvoitteiden riittävän täyttämisen ja toisaalta kansallisen veropohjan turvaamisen välillä. Lainvalmistelutyötä vaikeuttaa se, että EUT:n oikeuskäytännössä luotu käsite ns. lopullisista tappioista on edelleen osittain epäselvä, ja jatkossakin voidaan odottaa uutta oikeuskäytäntöä, jossa käsitettä tullaan joiltain osin selventämään.

Esityksessä on päädytty ehdottamaan säädettäväksi laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä. Laissa säädettäisiin niistä edellytyksistä, joiden täyttyessä suomalainen emoyhtiö voisi ottaa huomioon verotuksessaan vähennyskelpoisena menona ulkomaisen tytäryhtiön lopulliset tappiot EU-oikeuden mukaisesti. Näkemykseni mukaan valittu lainsäädäntötapa on hyvin perusteltu, sillä se mahdollistaa konserniavustuslain säilyttämisen ennallaan. Eri asia on, että edellä mainitun työryhmän

tehtävänä on pohtia sitä, onko konserniavustuslaki pidemmällä aikavälillä tarkoituksenmukaisin konserniverojärjestelmä Suomessa.

2. Tappioiden lopullisuus

Käytännössä ehdotetun lain merkittävimmät säännökset sisältyvät 4 ja 5 §:iin, joissa säädetään tappioiden lopullisuudesta ja lopullisuuden arvioinnissa huomioon otettavista seikoista. Kuten hallituksen esityksen 6. luvusta (”Lausuntopalaute”) ilmenee, EUT:n oikeuskäytäntöä voidaan tulkita joidenkin edellytysten osalta joko lievemmin tai tiukemmin kuin hallituksen esityksessä on ehdotettu. Sekin on hyväksyttävä, että kyse on EU-oikeudessa luodusta käsitteestä, jonka oikea tulkinta on viime kädessä EUT:n käsissä ja täyttä varmuutta siitä, että ehdotetut edellytykset ovat kaikin osin EU-oikeudenmukaisia ei voida tässä vaiheessa saada. Toisaalta, jos EU-komission näkemys lopullisen tappion käsitteestä poikkeaisi olennaisesti hallituksen esityksessä ehdotetusta, komissiolla lienee mahdollisuus jatkotoimenpiteisiin. Tältä osin on hyvä huomata, että komissionkin oman näkemyksen mukaan lopullisten tappioiden vähentämisessä on kyse ”suhteellisen poikkeuksellisista tilanteista”.

Lisäksi kansainvälisen vertailun perusteella ilmenee, että joissakin jäsenvaltioissa lopullisten tappioiden käsite on ainakin joiltain osin määritelty tiukemmaksi kuin Suomessa. Esimerkkinä voidaan mainita mahdollisesti fiskaalisestikin merkittävin kysymys siitä, voiko lopullisena tappiona vähentää useamman vuoden tappiot vai rajoittuuko käsite vain viimeisen vuoden tappioihin. Isossa-Britanniassa lopullinen tappio kattaa vain ulkomaisen tytäryhtiön viimeisen vuoden tappion, kun taas Suomessa ulkomaisia lopullisia tappioita voidaan vähentää kotimaisten tappioiden tapaan kymmeneltä vuodelta. Työryhmässä tätä Isossa-Britanniassa käytössä olevaa tulkintaa pidettiin kuitenkin EU-oikeudellisesti epävarmana. Vastaavaan tulkintaan kuin, mihin esityksessä on päädytty, on päädytty myös mm. Ruotsissa ja Tanskassa.

Nähdäkseni esityksessä ehdotetut edellytykset tappioiden lopullisuudelle muodostavat tasapainoisen kokonaisuuden, jossa ehdotettuihin 4 ja 5 §:iin on koottu EUT:n oikeuskäytännöstä johdettavia edellytyksiä kuitenkin niin, ettei tulkinnassa ole kaikilta osin menty tiukimman tulkinnan mukaan, jos tällaiseen tulkintaan liittyy merkittävää EU-oikeudellista epävarmuutta. Veropohjan turvaamisen näkökulmasta ei toisaalta ole tarkoituksenmukaista poiketa EUT:n oikeuskäytäntöä lievempäänkään suuntaan lopullisen tappion käsitteen osalta. Jos ulkomaisten konserniyhtiöiden tappioista haluttaisiin Suomessa laajemmin vähennyskelpoisia, tällainen muutos olisi tarkoituksenmukaista toteuttaa osana laajempaa konserniverotusuudistusta.

3. Käytännön merkitys

Esitetyillä muutoksilla Suomen lainsäädäntö on mahdollista saattaa EU-oikeudenmukaiseksi. Arvioni mukaan konsernivähennyssäännökset tulisivat käytännössä harvoin sovellettaviksi, mikä vastaa esityksessä viitattua EUT:n ja KHO:n oikeuskäytäntöä, jossa on asetettu tiukat aineelliset edellytykset tappioiden lopullisuudelle ja emoyhtiön näyttövelvollisuudelle lopullisuudesta. Näin ollen esitys täyttää sille asetetut tavoitteet siitä, että lainsäädäntöä

yhtäältä täsmennetään EU-oikeudenmukaiseksi mutta samalla turvataan Suomen kansallista veropohjaa.

Ystävällisesti

Tomi Viitala