LAUSUNTO

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

Kiitän eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni hallituksen esityksestä otsikkoasiassa. Annetulla esityksellä on tarkoitus muuttaa kansallista verolainsäädäntöä tavalla, joka ottaa huomioon komission käynnistämässä rikkomusmenettelyssä sen esille nostamat epäkohdat. Sisällöllisesti ehdotettu muutos pohjautuu EU-oikeuteen ja EUT:n tuomiokäytäntöön sekä havaintoihin kansallisen konserniavustuslain ongelmallisesta suhteesta niihin. Esitys perustuu myös pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen. Lisäksi käsittelyn aikatauluun on vaikuttanut komission rikkomusmenettelyyn liittyen 14.5.2020 Suomelle antama huomautus.

Lausunnossa pitäydyn pääosin yleisiin sekä eräisiin yksityiskohtaisiin kommentteihin. Ne liittyvät esityksen sisältöön sekä sen suhteeseen muuhun verolainsäädäntöön. Kommenttini on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainvaliokunnan tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Hallituksen esityksen 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.

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 31.10.2019 asettaman työryhmän tehtävänä on selvittää paitsi konserniverotuksen uudistamista myös niin sanottujen lopullisten tappioiden verokohtelua. Työryhmän toimikausi päättyy 31.1.2021.

Tarkasteltavan hallituksen esityksen aikataulu määräytyy poikkeuksellisella tavalla. Edellä esitetty on hyvä ottaa huomioon hallituksen esitystä tarkasteltaessa.

Hallituksen esityksen mukaisen lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Aikataulun ja ajankohdan vaikutus esityksen sisältöön

Hallituksen esitys on annettu ennen työryhmän toimikauden päättymistä. Ratkaistavat ongelmat ovat olleet esillä oikeuskäytännössä jo aiemmin ja lainsäädännön muutosta on valmisteltu työryhmässä 31.10.2019 alkaen. Hallituksen esityksen sisältöä ja sen suhdetta tulee tarkastella lisäksi suhteessa muuhun verolainsäädäntöön. Työryhmän toimikausi jatkuu, jolloin se keskittynee aihepiiriin liittyviin muihin mahdollisiin kysymyksiin.

Hallituksen esitys pohjautuu EU-vero-oikeuteen sekä voimassa olevan konserniavustus- ja muun lainsäädännön sisällöllisiin linjauksiin sekä Ruotsissa vuodesta 2010 lähtien voimassa olleen konsernivähennystä koskevaan sääntelyyn.

Sisältö

Hallituksen esityksessä ehdotettu kokonaisuus perustuu EUT:n tuomiokäytännössä muotoutuneen lopullisen tappion käsitteelle. Tässä yhteydessä lienee syytä pohtia myös sitä, miten seurataan ja reagoidaan tilanteeseen, jossa käsitteen sisältö mahdollisesti edelleen muuttuu.

Sisältö on muiltakin osin linjassa vallitsevan oikeustilan ja muun verolainsäädännön sisällön kanssa.

Esimerkiksi emoyhtiölle asetettava näyttötaakka eroaa olennaisesti niistä vaatimuksista, joita konserniavustuslaissa asetetaan konserniavustuksen vähentämiselle verotuksessa. Sen vuoksi on mahdollista, että nyt esitetty lainsäädäntömuutos ei poista EU-oikeudellisia jännitteitä kaikilta osin. Siten käytännön tilanteissa lainsäädännön tulkinta voidaan edelleen kyseenalaistaa SEUT 49 artiklan sijoittautumisvapauden näkökulmasta, jos verokohtelu eroaa kotimaisen ja ETA-valtiossa sijaitsevan tytäryhtiön osalta olennaisesti toisistaan.

Hallituksen esityksen luvuissa 4.1.8. - 4.1.10. esitetyt linjaukset perustuvat hyvin suoraviivaisesti vertailumaiden – erityisesti Ruotsin konsernivähennysjärjestelmän – säännöksiin. Lopullisen tappion määrän laskemista koskeva neljän laskelman malli vaikuttaa työläältä ja Suomen järjestelmään vieraalta. Sen lopputuloksena vähennettävä pienin euromäärä näyttäisi käytännön tilanteiden näkökulmasta kritiikille alttiilta. Näin siitäkin huolimatta, että vastaavan kaltaisen säännöksen esitetään sisältyvän Ruotsissa sovellettavaan säännöstöön. Verovelvolliselle muodostuvan hallinnollisen taakan ja säännöksen noudattamisesta aiheutuvien kustannusten lisäksi on syytä pohtia, miten uskottava verovalvonta tilanteissa järjestetään.

Luvussa 4.1.9. esitetty pohdinta avaa hyvin mahdollisten tilanteiden ongelmallisuuttaa sekä esityksen vaikeaa suhdetta verotusmenettelylain säännöksiin. Verotusmenettelylakia ei kuitenkaan ehdoteta muutettavaksi tässä yhteydessä. Asianomaisesta luvusta on muutoinkin vaikea hahmottaa sitä, mikä on lainsäätäjän tahto asiassa. Vastaisia tulkintatilanteita varten se tulisi kirjata jo oikeuslähdeopillisten lähtökohtein vuoksi selkeämmin näkyviin.

Luvussa 4.1.10. konsernivähennystä pienentävien määrien selvittämiseen ja sitä koskevaan näyttövelvollisuuteen voi esitetyn lain muutoksen myötä liittyä useita käytännön ongelmia.

Luvussa 4.1.11. asetetaan vähennyksen tekemistä koskeva määräaika. Tässä yhteydessä on syytä kiinnittää huomiota esitykseen sisältyvään olennaiseen ongelmaan, joka aiheutuu siitä, että vähennystä ei huomioida EVL:n säännöksissä muutoin kuin lain 18 a §:n laskentaa koskevassa kohdassa. Niinpä vähennystä koskeva kohta tulisi lisätä EVL:iin säännöksiin. Lähinnä kysymykseen tulevat tällöin vaihtoehtoisesti EVL 7 ja 8 §:n säännökset.

Esityksen vaikutuksista

Hallituksen esityksen sisältönä oleva lainsäädäntömuutos vaikuttaa Verohallinnon toimintaan. Verohallinnon lausunnossa mainittujen valvonnan ja riskienhallinnan ohella edellä mainitut tulkinnanvaraiset säännökset edellyttänevät tarkempaa Verohallinnon ohjeistusta sekä seurantaa. Viimeiseksi mainittu on tarpeen muun muassa EUT:n käsitteisiin perustuvan sääntelyn sekä verotuskäytännössä mahdollisesti nousevien uusien EU-oikeudellisten jännitteiden hahmottamiseksi. Myös Verohallinnon tiedonsaannin varmistamiseen saattaa liittyä tekijöitä, joita ei hallituksen esitystä annettaessa ole vielä voitu kaikilta osin hahmottaa.

Verovelvollisille merkittävän vaikutuksen aiheuttaa emoyhtiölle tuleva näyttötaakka sekä sen sisältöä koskevat rajaukset.

Yhteenveto

Hallituksen esityksessä esitetyn sääntelyn voitaneen olettaa pääkysymyksen osalta selkiyttävän oikeustilaa ja parantavan verovelvollisten näkökulmasta verotuksen ennakoitavuutta. Se saattaa myös johtaa verovelvollisten vähennysvaatimusten lisääntymiseen verrattuna aiempiin vaatimuksiin konserniavustuslain soveltamisesta. Siten esitetyn muutoksen vaikutuksia tulisi arvioida ja seurata myös lain voimaan tulon jälkeen.

Hallituksen esitys 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 esitetyn muutoksen tarkentuvasta vaikutusarvioinnista ja jatkoseurannasta.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainvaliokunta ja sen verojaosto ottavat esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Vaasassa 13.11.2020

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto