18.11.2020

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

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

1. Taustaa

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön vastinetta verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon verojaostolle ovat jättäneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain keskusliitto ry, apulaisprofessori Tomi Viitala, professori Juha Lindgren ja professori Marjaana Helminen.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää lausuntonaan kirjallisissa lausunnoissa esitetyistä seikoista seuraavaa.

2. Konsernivähennyksen enimmäismäärä

Eräässä lausunnossa tuodaan esille se, että konsernivähennyksen enimmäismäärää ei olisi perusteltua rajoittaa emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen määrään sinä vuonna, kun tytäryhtiön purku saatetaan loppuun. Lausunnossa viitataan siihen, että kotimaisessa tilanteessa konserniavustusta on mahdollistaa antaa vuosittain, mutta konsernivähennyksen tekeminen on rajattu yhteen vuoteen ja voi olla sattumanvaraista, minkä suuruinen emoyhtiön verotettava tulo on juuri sinä vuonna, kun tytäryhtiön purku saatetaan loppuun. Lausunnon mukaan tällä rajoituksella rajoitetaan konsernivähennyksen määrää ja siten lopullisten tappioiden vähentämistä joissain tilanteissa merkittävästikin ja pidetään rajoitusta perusteettomana ja syrjivänä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Ehdotetun Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annettavan lain 9 §:ssä säädettäisiin siitä, että konsernivähennystä voi vähentää enintään määrän, joka vastaa emoyhtiön verovuoden veronalaista elinkeinotoiminnan tulosta. Emoyhtiölle ei siten voisi syntyä tappiota konsernivähennyksen johdosta ja lopullisia tappioita ei voisi vähentää emoyhtiön myöhempien verovuosien verotettavaa tuloa vastaan. Myös vähennyskelpoisen konserniavustuksen määrä rajautuu samalla tavalla enintään verovuoden verotettavan tuloksen määrään. Jos emoyhtiö saisi samana verovuonna konserniavustusta toiselta kotimaiselta konserniyhtiöltä, lopullisten tappioiden perusteella määräytyvää konsernivähennystä voitaisiin vähentää

saatua konserniavustusta vastaan. Myös tältä osin kohtelu olisi samanlainen kuin annettaessa konserniavustusta.

Ulkomaisen tytäryhtiön lopulliset tappiot on pyritty ottamaan kotimaisen emoyhtiön verotuksessa konsernivähennyksen muodossa huomioon siten, että kohtelu vastaa mahdollisimman pitkälle konserniavustusta koskevaa sääntelyä konserniavustuslaissa (825/1986). Tarkoituksena ei ole sallia konserniavustusta koskevaa sääntelykehikkoa laajempaa vähennysmahdollisuutta lopullisille tappioille. Jos lopullisten tappioiden huomioonottaminen olisi otettu huomioon suoraan konserniavustusjärjestelmässä siten, että kotimainen emoyhtiö voisi antaa konserniavustuksen ulkomaiselle tappiolliselle tytäryhtiölle, johtuisi jo konserniavustuslain 6 §:stä se, että lopullisia tappioita voitaisiin hyödyntää enintään emoyhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksen verran.

EU-oikeuden nojalla tappioiden huomioon ottamista koskeva velvoite tulee sillä hetkellä, kun ulkomaisen tytäryhtiön tappiot ovat lopullisia. Ennen sitä ei ole olemassa EU-oikeudesta johtuvaa velvoitetta lopullisten tappioiden huomioon ottamiseen. Näin ollen lopullisen tappion huomioon ottaminen ei ole rinnasteinen siihen tilanteeseen, jossa konserniyhtiöiden verotettavia tuloksia voidaan kotimaisessa tilanteessa tasata verovuosittain. Hallituksen esityksessä on katsottu, että vasta silloin, kun tytäryhtiön purku on saatettu loppuun, voidaan tappioita pitää lopullisina EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla ja lopullinen tappio voidaan vähentää konsernivähennyksenä. Myöskään purkuvuoden jälkeen ei ole johdettavissa konserniavustuslainsäädännöstä johtuvaa velvoitetta lopullisten tappioiden huomioon ottamiseen emoyhtiön verotuksessa. Näin ollen valtionvarainministeriö katsoo, että rajoitusta ei voida pitää perusteettomana tai syrjivänä.

Lisäksi valtiovarainministeriö haluaa kiinnittää huomiota siihen, että jos emoyhtiö voisi tehdä konsernivähennyksellä omassa verotuksessaan tappiota, joka voitaisiin käyttää myöhempien verovuosien voittoja vastaan, voisi tämä johtaa tilanteeseen, jossa vanhentumassa olevia ulkomaisen tytäryhtiön tappioita herätettäisiin uudelleen henkiin emoyhtiön tappion muodossa. Tämä voisi johtaa verovelvolliselle syntyvään perusteettomaan etuun.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei ole aiheellista muuttaa lausunnossa tarkoitetuin tavoin.

3. Vähäiset tuloerät – suhteellisuusperiaate

Yhdessä lausunnossa todetaan, että suhteellisuusperiaatteen perusteella aivan vähäisiä tuloja ei tule pitää vähäisinä tulomahdollisuuksina. Tältä osin viitataan ehdotetun lain 4 §:n perusteluihin, joiden mukaan tytäryhtiön vähäinenkin tulomahdollisuus estäisi tappioiden pitämisen lopullisena. Lausunnon mukaan tuloja on myös tarkasteltava nettotuloina ja varoja nettovaroina arvioitaessa niiden vaikutusta tappioiden lopullisuuteen.

Valtiovarainministeriön lausunto

Lopullisen tappion käsite perustuu EU-oikeuteen ja tarkemmin siihen, millä tavalla Euroopan unionin tuomioistuin (jäljempänä EUT) on tulkinnut sijoittautumisvapautta, sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisperusteita ja niiden oikeasuhtaisuutta. Ensimmäisen lopullisia tappioita koskevan tuomion EUT antoi asiassa C-446/03, Marks & Spencer (jäljempänä Marks & Spencer), jonka kohdassa 55 määritteli ne keskeiset kriteerit, joiden perusteella tappioiden

lopullisuutta arvioidaan. Myöhemmissä lopullisia tappioita koskevissa tuomioissaan EUT on viitannut Marks & Spencer tuomion kyseiseen kohtaan ja edelleen kussakin tapauksessa arvioitavana olevan tilanteen ja lainsäädännön pohjalta täsmentänyt niitä kriteereitä, millä tavalla asiaa tulee arvioida.

Asiassa C-172/13, Komissio vs. Yhdistynyt kuningaskunta, EUT täsmensi, että ulkomaisen tytäryhtiön tappioiden lopullisuus voidaan todeta vasta, kun se ei enää saa tuloja asuinjäsenvaltiostaan. Tuomion 36 kohdassa todetaan seuraavasti: "Toisaalta on muistutettava, että tuomion Marks & Spencer (EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettu ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioiden lopullisuus voidaan todeta vasta, kun se ei enää saa tuloja asuinjäsenvaltiostaan. Niin kauan kuin tytäryhtiö saa edes vähäisiä tuloja, on olemassa mahdollisuus, että syntyneet tappiot voidaan vähentää sen asuinjäsenvaltiossaan tulevaisuudessa tuottamista voitoista (ks. tuomio A, EU:C:2013:84, 53 ja 54 kohta)."

Myös kotimaisessa rajat ylittäviä sulautumisia koskevassa oikeuskäytännössä korkein hallinto-oikeus (KHO:2020:51) on antanut merkitystä sille, olisiko tytäryhtiöllä mahdollisuus tulevien vuosien aikana edes vähäisiin rahoitus- tai muihin tuloihin. Tytäryhtiön varallisuudesta saatuna selvityksen on otettu huomioon mm. se onko (sulautumissuunnitelman luonnoksen mukaan) varojen määrä ylittänyt velkojen määrän.

Hallituksen esityksessä lopullisen tappion käsite perustuu EU-oikeuteen ja siihen, miten sitä on oikeuskäytännössä tulkittu. Valtiovarainministeriö katsoo, että tätä lähtökohtaa ei ole syytä muuttaa eikä ehdotusta ole pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Myöskään veropohjan turvaamiseksi lopullisen tappion käsitettä ei ole perusteltua laajentaa tästä.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että lausunnossa esitetty ei anna aihetta muuttaa esitystä.

4. Omistajanvaihdokset

Eräässä lausunnossa katsotaan, 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 ehdotetun konsernivähennyslain 5 §:n 5 kohdan mukaan emoyhtiön edellytettäisiin omistaneen tytäryhtiön osakkeet tappiovuoden alusta alkaen.

Toisaalta eräässä lausunnossa ehdotetussa laissa oleva vaatimus tappioiden vähennettävyydestä vastaavassa kotimaisessa tilanteessa, mikä tarkoittaisi esimerkiksi sitä, että tappiot eivät saisi olla vanhentuneita tuloverolain tappioiden vähentämistä koskevien sääntöjen perusteella eikä tappioiden vähentämisen estäviä omistajanvaihdoksia olisi saanut tapahtua, nähdään perustelluksi.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että konsernivähennyksenä voisi vähentää vain sellaiset lopulliseksi katsottavat tappiot, jotka ovat kertyneet emoyhtiön omistusaikana. Tästä säädettäisiin lain 5 §:n 5 kohdassa. Lain 7 §:ssä puolestaan säädettäisiin siitä, että tappion tulisi olla vähennettävissä myös vastaavassa kotimaisessa tilanteessa, jotta tappioita voidaan pitää lopullisina lain tarkoittamalla tavalla. Pykälässä viitattaisiin niihin tuloverolain pykäliin, jotka voivat tulla sovellettavaksi vastaavassa kotimaisessa tilanteessa. Tappioiden vähennyskelpoisuuteen vaikuttavat myös tuloverolain 122 §:n omistajanvaihdossäännökset. Konsernivähennystä koskevan sääntelyn osalta

tämä tarkoittaisi sitä, että jos ulkomaisen tytäryhtiön omistuksessa olisi tapahtunut välillinen omistajanvaihdos, tappioiden käyttöoikeus menetettäisiin, koska myös vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tappioiden käyttöoikeus menetettäisiin tuloverolain 122 §:n 1 momentin mukaisesti.

Tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaisesti Verohallinto voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappioiden vähentämiseen. Poikkeusluvan myöntämisen edellytyksiä on käsitelty muun muassa Verohallinnon ohjeessa Vahvistettu tappio ja omistajanvaihdos 24.6.2020 Diaarinro VH/2186/00.01.00/2020. Tuloverolain 122 §:n tarkoituksena on estää kaupankäynti yhtiön tappioilla. Silloin kun tappiot eivät ole olleet kauppatavarana, poikkeuslupa voidaan antaa, jos muut poikkeusluvan myöntämisen edellytykset täyttyvät. Sen lisäksi että tappiot eivät saa olla kaupankäynnin kohteena, poikkeusluvan myöntäminen edellyttää, että tappioiden vähentäminen on tarpeen yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta. Verohallinnon ohjeen mukaisesti tämä tarkoittaa sitä, että yhteisön tai yhtymän on jatkettava toimintaansa omistajanvaihdoksen jälkeen. Jos yhteisö tai yhtymä on käytännössä lopettanut toimintansa ja sen arvo perustuu lähinnä vahvistettuihin tappioihin, poikkeusluvan myöntämiselle ei yleensä ole perustetta.

Valtiovarainministeriö katsoo, että tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaista poikkeuslupamenettelyä ei ole tarkoituksenmukaista ulottaa ulkomaisen tytäryhtiön tappioihin. Ei myöskään ole tarkoituksenmukaista sisällyttää lainsäädäntöön mahdollisuutta esittää selvitystä siitä, että välillisen omistajanvaihdoksen johdosta ulkomaiselle tytäryhtiölle olisi Suomessa annettu tappioiden poikkeuslupa. Näin erityisesti siitä syystä, että poikkeusluvan myöntämisen yksi keskeinen edellytys on, että yhteisön tai yhtymän on jatkettava toimintaansa omistajanvaihdoksen jälkeen. Laissa edellytettäisiin tytäryhtiön purkamista, joten tämä vaatimus ei lähtökohtaisesti voisi edes täyttyä.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että lausunnossa esitetty ei anna aihetta muuttaa esitystä.

5. Suomessa sijaitsevat kiinteät toimipaikat

Yhdessä lausunnossa esitetään, että konsernivähennyksen tulisi olla mahdollinen myös sellaisen ulkomaisen emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa, johon tytäryhtiöosakkeet liittyvät. Lausunnon mukaan tämän olisi lakiesityksestä poiketen hyvä käydä ilmi suoraan ehdotetun lain tekstistä, vaikka se ilman nimenomaista mainintaakin on otettava huomioon verotus- ja oikeuskäytännössä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä on todettu, että SEUT:n ja verosopimusten syrjintäkieltoartiklojen merkitystä olisi perusteltua arvioida jatkovalmistelussa ottaen huomioon, että myös konserniverotusta kokonaisuudessaan arvioidaan valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä, minkä vuoksi hallituksen esityksessä ei ole ehdotettu tältä osin muutoksia.

Toisesta EU- tai ETA-valtiosta olevan emoyhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla ankarampaa kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotus. Välttämättä ei kuitenkaan ole selvää, missä suhteessa tämä lähtökohta on niin sanottuihin lopullisiin tappioihin eikä asiaan ole myöskään otettu suoraan kantaa EUT:n oikeuskäytännössä. Asiaa on arvioitava muun muassa siitä näkökulmasta, onko kyse kyseisen kiinteän toimipaikan sijoittautumisvapaudesta vai pääliikkeen sijoittautumisvapaudesta ja kumman

verotuksessa ulkomaisen tytäryhtiön verotuksessa lopulliset tappiot tulisi ottaa huomioon. Lisäksi tulisi arvioida sitä, missä määrin konsernivähennyksen salliminen kiinteälle toimipaikalle voisi johtaa vaaraan tappioiden kahdenkertaisesta käytöstä, koska tappiot voitaisiin mahdollisesti hyödyntää myös pääliikkeen kotivaltiossa. Esimerkiksi nyt ehdotetussa laissa soveltamisalan ulkopuolelle ei ole erikseen suljettu niitä tilanteita, joissa kotimaisella emoyhtiöllä on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa ja ulkomaisen tytäryhtiön osakkeet liittyvät tuohon kiinteään toimipaikkaan.

Valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei tule muuttaa lausunnossa esitetyn johdosta, vaan asiaa tulee tarkastella huolellisesti jatkovalmistelussa samalla, kun konserniverotusta muutenkin arvioidaan valtiovarainministeriön työryhmässä ottaen huomioon asiaan liittyvä tulkinnanvaraisuus ja vaara tappioiden kahdenkertaisesta käytöstä.

6. Verosopimusten syrjintäkieltoartikloiden merkitys

Eräässä lausunnossa esitetään, että konsernivähennyslain soveltamisalaa tulisi emoyhtiön määritelmän osalta laajentaa koskemaan kaikkia verosopimusvaltioissa rekisteröityjä ja perustettuja Suomessa yleisesti verovelvollisina verotettavia yhteisöjä. Lausunnossa viitataan yhteisön kotipaikkasääntelyn muuttamista koskevaan hallituksen esitykseen (hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta,136/2020 vp.) ja todetaan, että toisessa verosopimusvaltiossa perustettua ja rekisteröityä Suomessa yleiseksi verovelvolliseksi ja asuvaksi katsottavaa yhteisöä ei tulisi syrjiä suhteessa muihin yleisesti verovelvollisiin. Ehdotetussa konsernivähennystä koskevassa laissa tämä on otettu huomioon vain ETA-valtioissa perustettujen ja rekisteröityjen yhteisöjen osalta muttei muissa verosopimusvaltioissa perustettujen yhteisöjen osalta.

Valtiovarainministeriön lausunto

Sijoittautumisvapauteen voivat SEUT 54 artiklan 1 kohdan mukaan vedota jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella. Tämän mukaisesti hallituksen esityksessä on ehdotettu, että sellainen jäsenvaltion tai ETA-valtion lainsäädännön mukaan perustettu kotimaiseen osakeyhtiöön tai osuuskuntaan rinnastuva yhtiö, jonka sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka olisi EU:ssa tai ETA-alueella ja joka katsottaisiin uuden kotipaikkasääntelyn nojalla Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, voisi olla lain tarkoittama emoyhtiö.

Mahdollisuus vähentää emoyhtiön tuloksesta toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa sijaitsevan tytäryhtiön lopulliset tappiot konsernivähennyksen muodossa on poikkeus siitä yleisestä verotuksen lähtökohdasta, että vain sellaisen tytäryhtiön tappiot ovat vähennettävissä emoyhtiön kotivaltion verotuksessa, joiden tuloa emoyhtiön kotivaltiolla on vastaavasti oikeus verottaa. Tämän vuoksi konsernivähennyksen soveltamisalaa ei tulisi lähtökohtaisesti säätää laajemmaksi kuin mitä sijoittautumisvapaus edellyttää.

Kuten edellä on todettu, hallituksen esityksen mukaan SEUT:n ja verosopimusten syrjintäkieltoartiklojen merkitystä olisi perusteltua arvioida jatkovalmistelussa ottaen huomioon, että myös konserniverotusta kokonaisuudessaan arvioidaan valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä, minkä vuoksi hallituksen esityksessä ei ole ehdotettu tältä osin muutoksia.

Valtiovarainministeriö katsoo, että kyse on EU-oikeudesta johtuvasta erityissääntelystä, jonka soveltamisalaa ei lähtökohtaisesti ole perusteltua laajentaa siitä, mitä sijoittautumisvapaus edellyttää. Verosopimusten merkitystä on perusteltua tarkastella huolellisesti jatkovalmistelussa samalla, kun konsemiverotusta muutoinkin arvioidaan valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä.

7. Tappioiden myöhemmin ilmennyt käyttömahdollisuus

Eräissä lausunnoissa kritisoidaan sitä, että ehdotetun lain 11 §:ssä oleva sääntely koskien tappioiden myöhemmin ilmennyttä käyttömahdollisuutta on tulkinnanvarainen ja nähdään, että tällaisissa tilanteissa tulisi soveltaa yleisiä muutoksenhakusäännöksiä. Ainakin säännös tulisi rajat tilanteisiin, joissa konserni aloittaa saman toiminnan uudelleen kyseisessä valtiossa.

Valtiovarainministeriön lausunto

Ehdotettu 11 §:n säännös koskee tilannetta, jossa jälkikäteen ilmenisi, että lopullisiksi katsotut tappiot voitaisiinkin käyttää tytäryhtiön kotivaltiossa tai muualla. Tällaisessa tilanteessa tehty konsernivähennys palautettaisiin emoyhtiön tuloon sinä verovuonna, jona tappioiden käyttömahdollisuus ilmeni. Säännöstä sovellettaisiin tilanteessa, jossa arvio tappioiden lopullisuudesta on alun perin tehty oikein, mutta myöhemmin huomattaisiin, että tappioiden käyttömahdollisuus olisikin ollut. Esimerkkinä perusteluissa mainitaan tilanne, jossa konserni aloittaa saman toiminnan uudelleen tytäryhtiön kotivaltiossa. Kyse ei siten ole tilanteesta, jossa muutos voitaisiin kohdistaa emoyhtiön tuloon yleisten muutostenhakusäännösten nojalla, koska sillä hetkellä, kun konsernivähennys tehtiin, edellytykset vähennyksen tekemiselle täyttyivät.

Valtiovarainministeriö pitää ehdotettua 11 §:ää perusteltuna. Tilanteessa, jossa tappioiden käyttömahdollisuus ilmenee myöhemmin, tappioita ei voida pitää enää lopullisina EU-oikeuden edellyttämällä tavalla, ja konsernivähennys ei ole enää perusteltu. Valtiovarainministeriö ei myöskään pidä perusteluna rajata säännöstä vain tilanteisiin, joissa konserni aloittaa myöhemmin saman toiminnan uudelleen. Tällainen sääntely olisi liian suppea eikä välttämättä kattaisi kaikkia niitä tulevia tilanteita, joissa tappioiden myöhempi käyttömahdollisuus ilmenisi.

8. Menettely

Eräässä lausunnossa viitataan ehdotettuun 13 §:n menettelysäännökseen, jonka mukaan emoyhtiön on vaadittava konsernivähennystä ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Lausunnon mukaan eri valtioiden verotusmenettelyn erilaiset aikataulut huomioon ottaen voi olla mahdollista, että ulkomaisen tytäryhtiön verotus ei kuitenkaan ehdi valmistua ennen emoyhtiön verotuksen päättymistä Suomessa. Lausunnon mukaan näissä tilanteissa verovelvollinen joutuisi tekemään vaatimuksen varmuuden vuoksi ja oikaisemaan sitä sitten lain 12 §:n nojalla. Tätä ei voitane pitää perusteltuna.

Lausunnossa katsotaan, että yksinkertaisin tapa ongelman ratkaisemiseksi olisi poistaa 13 §:n 1 momenttiin lisätty edellytys vähennyksen vaatimisesta ennen verovuoden verotuksen päättymistä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Ehdotettu 13 §:ssä oleva säännös siitä, että emoyhtiön on vaadittava konsernivähennystä ennen verovuoden verotuksen päättymistä, vastaa muihin tahdonvaltaisiin säännöksiin liittyvää tulkinta- ja oikeuskäytäntöä. Kirjanpitovelvollisen mahdollisuus esittää tahdonvaltaisia vaatimuksia ja niiden hyväksyminen on verotuksessa yleensä sidottu kirjanpitoon, mutta vaatimusten esittämisvelvollisuudesta ennen verotuksen päättymistä ei ole erikseen säädetty lain tasolla. Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että säännönmukaisen verotuksen periaatteisiin kuuluu, ettei tahdonvaltaista vaatimusta esitetä tai muuteta enää verotuksen päättymisen jälkeen.

Valtiovarainministeriö katsoo, että konsernivähennystä koskevan vaatimuksen tekemisen ajankohdasta on selvyyden vuoksi perusteltua säätää laissa. Lausunnossa esille nostettu kysymys siitä, että ulkomaisen tytäryhtiön verotus ei ehdi valmistua ennen emoyhtiön verotuksen päättymistä Suomessa, voisi lähinnä johtaa tilanteeseen, jossa tytäryhtiön lopullisen tappion määrä ei ole vielä selvä sinä hetkenä, kun emoyhtiö tekee vaatimuksen. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan vaatimusta koskevan määrän osalta emoyhtiöllä olisi mahdollisuus tehdä oikaisu omassa verotuksessaan. Tältä osin valtiovarainministeriö toteaa myös selvyyden vuoksi, että oikaisua ei tehtäisi lausunnossa mainitun uuden lain 12 §:n nojalla, koska se koskee tilannetta, jossa tytäryhtiön verotusta on tytäryhtiön kotivaltiossa jälkikäteen muutettu, vaan oikaisu tehtäisiin verotusmenettelystä annetun lain säännösten mukaisesti.

Edellä todettuun viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että lausunnossa esitetty ei anna aihetta muuttaa esitystä.

9. Taannehtiva soveltaminen

Eräässä lausunnossa tuodaan esille se, että soveltamisen aloittaminen vasta vuodelta 2021 toimitettavasta verotuksesta ei ole nykyisen lainsäädännön EU-oikeuden vastaisuus huomioiden perusteltua. Konsernivähennyksen tekemiseen pitäisi olla oikeus edellytysten täyttyessä oikeus myös taannehtivasti. Lainsäädäntöä tulisi pystyä taannehtivasti soveltamaan tilanteissa, joissa lopullisten tappioiden kattamiseksi annetun konserniavustuksen vähennyskelpoisuus on aiemmin EU-oikeuden vastaisesti hylätty.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö ei pidä perusteltuna sääntelyn taannehtivaa soveltamista. Lopullisia tappioita koskevia vaatimuksia voidaan tehdä jo tällä hetkellä EU-oikeuden nojalla. Lisäksi uudessa laissa asetetaan konsernivähennyksen tekemiselle edellytyksiä, jotka perustuvat joko EU-oikeuden tulkintaan tai verrokkimaiden lainsäädäntöön ja joita voimassa olevassa lainsäädännössä ei välttämättä edellytetä arvioitaessa tappioiden lopullisuutta koskevien edellytysten täyttymistä. Yksi tällainen on edellytys siitä, että tytäryhtiö tulee olla purettu. Näin ollen ei voida poissulkea sitä, että joissain tilanteissa uusi konsernivähennystä koskeva sääntely on tiukempi kuin tilanteessa, jossa lopullisia tappioita vaaditaan vähennettäväksi voimassa olevan lainsäädännön nojalla.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslakiin ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa. Perustuslakivaliokunta on katsonut, muun muassa lausunnossaan PeVL 1/2009 vp, että ”yleisistä oikeusperiaatteista – kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista – lähtien voidaan muotoilla

lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Perustuslakivaliokunta on samassa lausunnossaan lausunut, että myös verolakeihin liittyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa. Lausunnossaan PeVL 3/1983 vp perustuslakivaliokunta on katsonut verolain taannehtivuuden olevan hyväksyttävissä silloin, kun kyse on verovelvollisen asemaa parantavasta toimesta: "Puuttumatta kysymykseen taannehtivien verolakien valtiosääntöoikeudellisesta arvioinnista enemmälti perustuslakivaliokunta kuitenkin katsoo, ettei valtiosääntöoikeudellista estettä ole sille, että tavallisella lailla säädetään verotuksen taannehtivasta helpottamisesta".

Kuten edellä on todettu, on mahdollista, että uusi konsernivähennystä koskeva sääntely on tiukempi kuin tilanteessa, jossa lopullisia tappioita vaaditaan vähennettäväksi voimassa olevan lainsäädännön nojalla. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan, jos säännöksiä sovellettaisiin taannehtivasti, tarkoittaisi se samalla sitä, että lopullisia tappioita ei voitaisi vaatia enää vähennettäväksi konserniavustuslain nojalla, jonka osalta soveltamisedellytykset voisivat olla lievemmät. Näin ollen ei voida poissulkea sitä, että taannehtiva soveltaminen heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa.

Edellä mainitut seikat huomioon ottaen valtiovarainministeriö katsoo, että lain taannehtiva soveltaminen ei ole perusteltua.

10. Eräitä muita huomioita

Eräissä lausunnoissa on nostettu esille emoyhtiöltä edellytettävä näyttötaakka ja siitä mahdollisesti aiheutuva EU-oikeudellinen jännite. Tältä osin valtionvarainministeriö toteaa lyhyesti, että lakiehdotuksessa esitetty emoyhtiön näyttövelvollisuus perustuu EU-oikeutta koskevaan oikeuskäytäntöön. Vaatimus emoyhtiön näyttövelvollisuudesta käy ilmi muun muassa EUT:n Marks & Spencer –tuomion kohdasta 56, jossa todetaan emoyhtiön velvollisuudesta osoittaa tuomion kohdan 55 edellytysten täyttymisestä. Myös kotimaisessa oikeuskäytännössä korkein hallinto-oikeus on korostanut emoyhtiön näyttövelvollisuutta lopullisten tappioiden osalta. Korkein hallinto-oikeus ratkaisi toukokuussa 2020 antamillaan päätöksillä useita raja ylittäviä tytäryhtiösulautumisia koskevia valituksia. Korkein hallinto-oikeus katsoi jokaisessa päätöksessä, että vastaanottava emoyhtiö ei ollut näyttänyt EU-oikeuden edellyttämällä tavalla toteen sitä, että tytäryhtiö oli käyttänyt loppuun kaikki sen asuinvaltiossaan olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet.

Lisäksi on nostettu esille kysymys siitä, että tulisiko konsernivähennys ottaa huomioon myös elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) säännöksissä myös muutoin kuin pelkästään ehdotetun 18 a §:n osalta. Tältä osin valtiovarainministeriö toteaa, että konsernivähennys ei ole luonteeltaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukainen meno, vaan kyseessä on pikemminkin konserniyhtiöiden välisen tuloksentasauksen luonteinen erä.

Myöskään annettua konserniavustusta ei mainita elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa vähennyskelpoisena menona eikä saatua konserniavustusta mainita tulona. Tästä syystä korkovähennyksen rajoittamista koskevassa säännöksessä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä saadut ja annetut konserniavustukset mainitaan erikseen sellaisena erinä, jotka otetaan huomion vähennyskelvottomien nettokorkomenojen laskennan pohjana olevassa elinkeinotoiminnan tuloksessa joko sitä lisäävästi tai pienentävästi. Vastaavasti konsernivähennys ehdotetaan vähennettäväksi vähennyskelvottomien nettokorkomenojen laskennan pohjana olevasta elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen