

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi konserniavustuksesta verotuksessa

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi erityinen laki konserniavustuksesta verotuksessa. Lain mukaan konserniin kuuluva yhtiö ja osuuskunta saisivat tietyn edellytyksin vähentää liike-tulostaan toiselle konserniyhteisölle antamansa konserniavustuksen, joka tällöin luettaisiin avustuksen saaneen konserniyhteisön veronalaiseksi liike-tuloksi. Konserniavustusta koskevia verotussään-

nöksiä sovellettaisiin vain liiketoimintaa harjoit-taviin, suhteellisen verokannan mukaan verotet-taviin kotimaisiin yhteisöihin. Säännöksiä ei so-vellettaisi kunnallisverotuksessa.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdol-lisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

1.1. Yleistä konserniyhtiöistä ja konserniavus-tuksesta verotuksessa

Osakeyhtiölain (734/78) mukaan emoyhtiö ty-täryhtiöineen muodostaa konsernin. Lain 1 luvun 2 §:n mukaan kotimaisen osakeyhtiön omistaessa niin monta toisen kotimaisen tai ulkomaisen osakeyhtiön osaketta, että sillä on enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden tuottamista äänistä, on edellinen yhtiö emoyhtiö ja jälkimmäinen tytäryhtiö. Jos emoyhtiö tytäryhtiöineen tai sen tytäryhtiö taikka useammat tytäryhtiöt yhteensä omistavat sanotun määrän jonkin muun yhtiön osakkeita, on myös viimeksi mainittu yhtiö emo-yhtiön tytäryhtiö. Niin ikään jos osakeyhtiöllä muutoin on osakkeiden omistuksen tai sopimuk-sen perusteella määräämisvalta toisessa osakeyhtiössä ja huomattava osuus sen toiminnan tulok-sesta, on edellinen yhtiö emoyhtiö ja jälkimmäi-nen tytäryhtiö. Osakeyhtiölain konsernikäsite ei kuitenkaan koske emoyhtiön määräämisvaltaan kuuluvia osuuskuntamuotoisia yrityksiä eikä

myöskään avoimia tai kommandiittiyhtiöitä ja niiden omistamia osakeyhtiöitä.

Verolainsäädäntömme ei tunne osakeyhtiölain mukaista konsernia. Emoyhtiön velvollisuus laa-tia sanotun lain 11 luvun mukainen konserniti-linpäätös rajoittaa tosin emoyhtiön voitonjako-mahdollisuuksia ja vaikuttaa tätä kautta osingon-jakovähennyksen suuruuteen emoyhtiön verotuk-sessa. Muutoin ei verotuksessa ole merkitystä sillä, kuuluuko verovelvollinen yhtiö osakeyhtiö-lain mukaiseen konserniin vai ei. Jokaista konser-niin kuuluvaa yhtiötä verotetaan itsenäisenä tu-losyksikkönä ilman, että yhtiön kuuluminen konserniin vaikuttaa periaatteessa millään tavoin sen verovelvollisuuteen.

Tuloksensiirto konserniyhtiöiden välillä voi yhtiöoikeudellisesti tapahtua joko peiteltysti tai avoimesti. Avointa tuloksensiirto on silloin, kun se avoimesti tilinpäätösinformaatioon sisältyvänä ilmaistaan konsernin ulkopuolisille etutahoille, kuten vähemmistöosakkeenomistajille, luoton-antajille ja veroviranomaisille. Silloin kun julkista tilinpäätösinformaatiota tuloksensiirron osalta ei anneta, katsotaan tuloksensiirto peitellyksi. Täl-

löin tuloksensiirron vaikutukset jäävät vain konsernin itsensä, lähinnä sen keskusjohdon ja asianomaisen tytäryhtiön tai -yhtiöiden johdon tietoon. Konserninsisäinen tuloksensiirto saattaa myös olla peiteltyä tuloksentasasta jonkin konserniyhtiön osalta erityisesti silloin, kun tuloksensiirrolla on pyritty estämään tuloksen näyttämisen yrityksessä, josta tuloa siirretään tarkoituksella välttää yhtiössä oleville vähemmistöosakkeenomistajille tapahtuva voitonjako.

Konserniavustuksen tarkoituksena on yleensä turvata avustusta saavan konserniyhtiön toiminnan jatkuvuus ja kannattavuus. Avustus on siten antajansa liiketaloudellinen kustannus, jonka suorittamisesta päättää konserniyhtiön hallinto olipa kysymys saajayhtiön tehtävästä pääomansijoituksesta tai saajayhtiön kustannusten pienentämisestä. Kysymys ei siten ole tilinpäätöstä tehtävässä tapahtuvasta voitonjaosta, ellei konserniavustuksen antamisen tarkoituksena poikkeuksellisesti olisi avustuksen antaneen yhtiön vähemmistöosakkeenomistajille tapahtuvan voitonjaon välttäminen. Tilikauden aikana annettu konserniavustus vaikuttaa konsernituloslaskelmaan siten, että se on osakeyhtiölain 11 luvun 11 §:n 2 momentin mukaisesti sisäisenä kulu- ja tuottoeränä eliminoitava konserniemoyhtiön tulosta jakokelpoista voittoa laskettaessa.

Nykyinen verolainsäädäntö ei sisällä mitään erityissäännöksiä konserniavustuksen vähennyskelpoisuudesta antajalleen tai sen veronalaisuudesta saajalleen. Niissä tapauksissa, joissa konserniin kuuluva yhtiö on avustusta antanut, on sen vähennyskelpoisuus yhtiön tulosta jouduttu ratkaisemaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68; EVL) 7 §:n menon vähennyskelpoisuutta koskevan säännöksen pohjalta. Avustuksen veronalaisuus sen saaneen yhtiön verotuksessa taas on ratkaistu EVL 4 §:n tulon veronalaisuutta koskevien periaatteiden mukaisesti. Jos konserniavustus ei ole täyttänyt näitä edellytyksiä, sitä on pidetty pääomansijoituksen luonteisena.

Edellä esitetyn perusteella on emoyhtiön antama konserniavustus tytäryhtiön veronalaista tuloa, mikäli se katsotaan välittömäksi tai välilliseksi korvaukseksi tytäryhtiön liiketoiminnassaan luovuttamasta suoritteesta. Tytäryhtiön veronalaista tuloa ei sitä vastoin ole konserniavustus, jota voidaan pitää vastikkeettomana ja siten pääomansijoituksen luonteisena rahoitustukena. Viimeksi mainittuja konserniavustuksia voidaan antaa esimerkiksi tytäryritykselle sen vastaisen toiminnan turvaamiseksi.

Konserniavustuksen on, ollakseen emoyhtiön vähennyskelpoinen meno, liityttävä välittömästi tai välillisesti elinkeinotoiminnassa tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen. Pääomansijoituksen luonteista konserniavustusta ei yleensä voida vähentää antajansa menona.

1.2. Konserniavustuksen säätelemättömyydestä johtuvat epäkohdat

Kun säännökset konsernin sisällä tapahtuvan avoimen avustuksen tai tuloksentasauksen osalta kokonaan puuttuvat eikä toimenpiteen verosuorauksista siten voida etukäteen saada varmaa tietoa, on konserniavustus useinkin annettu peiteltyä esimerkiksi sisäisen hinnoittelun kautta. Peiteltyä konserniavustuksen selvittäminen ja sen oikaiseminen esimerkiksi verotarkastusten perusteella on kuitenkin hallinnollisesti hankalaa niin veroviranomaisille kuin verovelvollisillekin. Konserniavustuksen verotuksellisen säätelemättömyyden aiheuttama epävarmuus vaikeuttaa lisäksi konsernin muotoon järjestetyn yritysorganisaation toimintaa. Tämä epävarmuus koskee yhtä lailla avointa ja peiteltyä tuloksentasasta konserniyhtiöiden välillä. Sanotuista ongelmista tosin voidaan kokonaan päästä eroon jo nykyiselläänkin fuusioimalla konserniyhtiöt konsernin emoyhtiöön. Tällöinhän konserniyhtiöt voivat fuusion jälkeen tasata verotuksensa, koska ne fuusion jälkeen ovat yksi verovelvollinen. Kun verotussäännösten tarkoitus ei kuitenkaan ole kohdella yrityksiä pelkästään niiden organisoitumismuodon mukaan eri tavalla, ei fuusion toimeenpanoa verotussyistä voida pitää hyväksyttävänä ratkaisuna konserniavustuksen käsittelyyn verotuksessa.

2. Ehdotus konserniavustuksen verotukselliseksi sääntelyksi

2.1. Esityksen tavoitteet ja sisältö

Konserniavustuksen verotuksellisen käsittelyn selkeyttämiseksi ehdotetaan, että verolainsäädäntöön otettaisiin säännökset konserniavustuksen verotuksesta. Tämä kävisi päinsä säätämällä erillinen laki konserniavustuksesta verotuksessa. Tällaisen erillisen lain säätämistä ovat ehdottaneet muun muassa elinkeinoverotoimikunta (komiteanmietintö 1978: 44), yritysverotustoimikunta (komiteanmietintö 1980:42) sekä viimeksi yritysverotuksen kehittämislinjakomitea (komi-

teammietintö 1984:54). Ehdotus laiksi konserniavustuksesta verotuksessa perustuu sanottujen toimikuntien ja komitean mietintöihin. Hallitus on vuoden 1986 tulo- ja menoarvioesityksessä ilmoittanut tarkoituksenaan olevan saattaa konserniavustuksen verotusta koskevat säännökset voimaan juuri yritysverotuksen kehittämislinjakomitean ehdottamalla tavalla vuoden 1987 alusta. Valtiovarainministeriön laatimasta ehdotuksesta ovat lausuntonsa antaneet muun muassa säädos-ehdotusten soveltamispiiriin kuuluvia yrityksiä edustavat liitot, kauppa- ja teollisuusministeriö, kunnalliset keskusjärjestöt ja verohallitus. Kaikki lausunnonantajat ovat pitäneet konserniavustuksen verotussääntelyä tarpeellisena, minkä lisäksi eräät ovat samalla ehdottaneet konserniavustuksen soveltamisalaa laajennettavaksi.

Lakiehdotuksessa määriteltäisiin sen soveltamispiiriin kuuluvat konserniyritykset. Näitä olisivat sellaiset kotimaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, joista yksi omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisten osakepääomasta tai osuiksista. Näiden yhtiöiden tai osuuskuntien välinen tuloksentasaus olisi verotuksessa hyväksyttävä, kunhan se tapahtuu avoimesti merkitsemällä konserniavustus tulosvaikutteisesti yhteisöjen kirjanpitoon. Niissä tapauksissa, joissa konserniavustus on vähennyskelpoinen meno jo nykyisen verotuskäytännön mukaisesti, sovellettaisiin konserniavustuksen vähennyskelpoisuuteen ja sen veronalaisuuteen EVL:n säännöksiä. Lakiehdotus ei ulottuisi laajemmalle eikä sitä voitaisi analogisesti soveltaa tuloksentasaukseen konsernin puitteissa muissa kuin lakiehdotuksessa nimenomaan säännellyissä tapauksissa.

Verotuslain (482/58) säännökset ilmaisevat, mille kunnalle liiketulosta on maksettava kunnallisveroa ja miten kunnallisvero jakautuu kuntien kesken, kun yrityksellä on kiinteitä toimipaikkoja useassa kunnassa. Kunnallisverotuksen kannalta ei olisi tyydyttävää, jos kunnassa toimiva yritys voisi vähentää verotettavaa tuloaan maksamalla konserniavustuksen toisessa kunnassa toimivalle yritykselle. Konserniavustuksen muodossa tapahtuvasta tuloksentasauksesta eri konserniyhteisöjen välillä saattaisi ilman erityissääntelyä olla lopputuloksena se, että avustuksesta aiheutuisi kunnille perusteettomia kunnallisveron menetyksiä.

Mikäli konserniavustussäännökset ulotettaisiin myös kunnallisverotukseen aiheutuisi tästä siinä määrin rajoituksia ja mutkikkuutta, että vastaava hyöty yrityksille jäisi kyseenalaiseksi. Tämän vuoksi hallitus katsoo, että ne tavoitteet, joihin konserniavustussäännöstöllä pyritään, saavutettaisiin

myös siinä tapauksessa, että konserniavustussäännökset tässä vaiheessa rajoitettaisiin koskemaan vain valtionverotusta. Kunnallisverotuksessa konserniavustusta ei siten pidettäisi antajalleen vähennyskelpoisena menona eikä vastaanottajalleen veronalaisena tulona. Epäselvyyksien välttämiseksi ehdotetaan konserniavustusta koskemaan lakiin otettavaksi tästä nimenomainen maininta. Ehdotuksen mukaan konserniavustussäännökset tulisivat siten sovellettaviksi vain valtionverotuksessa. Hallitus selvittää kuitenkin, onko ja minkälaisin edellytyksin mahdollista ulottaa konserniavustussäännökset koskemaan vastaisuudessa myös kunnallisverotusta.

2.2. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Esitys mahdollistaisi tulontasauksen ja pääoman siirron konsernin puitteissa. Kun konserniavustusta antava yhteisö saisi vähentää avustuksen vuosikuluna tuloistaan, pienentäisi tämä luonnollisesti konserniavustusta antavien voitollisten yhteisöjen maksamaa tuloveroa. Tuloverokertymä pienenesi erityisesti niissä tapauksissa, joissa verotettava tulomäärä konserniavustuksen vähentämisen johdosta alenisi siinä määrin, että konserniyhteisö pääsisi osalliseksi tulo- ja varallisuusverolain 59 §:n (484/84) mukaisesta yhteisöverokannan lievennyksestä. Toisaalta tätä verotuoton vähenemistä vastaisi verotuoton lisäys avustusta saaneiden konserniyhteisöjen kohdalla. Kun konserniavustus yleensä annetaan sen saavan yhteisön toiminnan turvaamiseksi ja toimintaedellytysten parantamiseksi, ei saavan yhteisön tulos yleensä ole siinä määrin voitollinen, että se avustuksen määrästä maksaisi heti avustusvuonna täysimääräisen tuloveron. Käytännön tapauksissa tuloveron tuotto lisääntyisi sen kohdalla vasta pitemmän ajan kuluessa sen jälkeen, kun toimintaedellytykset ovat parantuneet ja yhteisö alkaa tuottaa voittoa.

Näin ollen tulisi valtion tuloverotuotto uusien konserniavustusta koskevien säännösten ensimmäisinä soveltamisvuosina laskemaan nykyiseen verrattuna. Kovin merkittävästi valtion tuloverotuotto ei kuitenkaan voine pienentyä siitä syystä, että uusia säännöksiä sovellettaisiin vain konserneihin, joissa konsernin emoyhteisön omistus on vähintään 90-prosenttinen. Tällaiseen konserniin kuuluvien yhteisöjen maksamaa tuloveroa on jo nykyisellään mahdollista pienentää peiteltyin tuloksentasauksin.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotuksen perustelut

1 §. Pykälässä määritellään lain soveltamisala rajaamalla kunnallisverotus lain soveltamispiiriin ulkopuolelle.

2 §. Ehdotettua lakia sovellettaisiin ainoastaan liiketoimintaa harjoittaviin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin eli niihin verovelvollisiin joita verotetaan suhteellisen verokannan mukaan. Lain soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät esimerkiksi avoimet ja kommandiittiyhtiöt. Asunto-, kiinteistö- ja muut vastaavat yhtiöt jäisivät lain soveltamisen ulkopuolelle siitä syystä, etteivät ne harjoita liiketoimintaa.

Pääomansijoitukset eivät olisi laissa tarkoitettuja ja konserniavustuksia. Muun selvityksen puuttuessa pääomansijoitukseksi olisi katsottava avustukset, jotka on kirjattu pääomatilien kautta eikä tulosaikutteisesti.

3 §. Edellytykseksi sille, että konserniavustusta voitaisiin pitää sen antajan vähennyskelpoisena menona ja vastaavasti sen saajan veronalaisena tulona, olisi syytä asettaa vähintään 90-prosenttinen omistussuhde antajan ja saajan välillä konsernin sisäisesti laskettuna. Perusteena tälle omistuksen suuruutta koskevalle vaatimukselle voidaan mainita, että se on yksi tapa estää vähemmistöosakkeenomistajien aseman loukkaamista. Jos emoyhtiö yksin tai tytäryhtiöineen omistaa enemmän kuin yhdeksän kymmenesosaa tytäryhtiön osakkeista ja jos näin omistettujen osakkeiden tuoma äänimäärä on suurempi kuin yhdeksän kymmenesosaa tytäryhtiön osakkeiden yhteisestä äänimäärästä, on emoyhtiöllä oikeus käypään hintaan lunastaa jäljellä olevat osakkeet viimeksi mainitun tytäryhtiön muilta osakkeenomistajilta. Sillä, jonka osakkeet voidaan lunastaa, on toisaalta oikeus vaatia osakkeidensa lunastamista. Siten konserniavustusta antamalla ei olisi mahdollista huonontaa vähemmistöosakkeenomistajien oikeuksia.

Pykälän 3 momentin mukaan voisi myös tytäryhteisö antaa konserniavustusta emoyhteisölle tai muille konserniyhteisöille.

Pykälän mukainen konsernikäsité olisi emoyhteisön omistusosuusvaatimuksen takia sekä sii-

tä syystä, että ulkomaiset tytäryhteisöt eivät kuuluisi verotuksellisen konsernin piiriin, suppeampi kuin osakeyhtiölain konserni. Kun toisaalta osuuskunnatkin kuuluisivat verotuksellisen konsernin piiriin, on verolakiehdotuksen konserni tältä osin laajempi kuin osakeyhtiölain konsernikäsité.

4 §. Konserniavustuksen kuluksi ja tuotoksi lukeminen antajalla ja saajalla tapahtuisi samanaikaisesti. Ratkaiseva olisi se verovuosi, jona avustus on suoritettu. Käytännössä avustuksen suoritustapa voisi olla esimerkiksi kirjanpidollinen tilisiirto.

5 §. Avustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä olisi sen merkitseminen sekä antajan että saajan kirjanpitoon.

6 §. Saajan osinkovähennyksen määrää laskettaessa olisi saatu avustus vähennettävä laskennan perusteena olevasta voitosta samalla tavoin kuin saadut verovapaat osingot ja osuuspääoman korot. Tällä säännöksellä pyrittäisiin estämään pelkkää osingonjakoa varten tapahtuva tuloksensiirto sille konserniyhtiölle, jonka tilanne osinkovähennyksen suhteen kulloinkin on edullisin.

Koska konserniavustus on tuloksensiirtoa konsernin sisällä ehdotetaan mahdollisten väärinkäytösten poistamiseksi, ettei konserniavustusta otettaisi huomioon vahvistettaessa antajan tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetussa laissa (362/68) tarkoitettua tappiota.

7 §. Konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi on vielä ehdotettu, että konsernisuhde olisi kestänyt vähintään koko verovuoden, että konserniavustuksen antajan ja saajan tilikaudet normaalisti päättyvät samanaikaisesti ja ettei antaja tai saaja olisi raha-, vakuutus- tai eläkelaitos.

2. Voimaantulo

Laki ehdotetaan saatettavaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa.

3. Säättämisjärjestys

Koska konserniavustus lakiehdotuksen mukaan tulisi saajansa veronalaiseksi tuloksi eräissä tapauksissa silloinkin, kun saajaa nykyisten säännösten mukaan ei ole mahdollista siitä verottaa,

olisi lakiehdotus käsiteltävä valtiopäiväjärjestyksen 68 §:ssä säädettyssä uutta tai lisättyä veroa koskevassa säättämisjärjestyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Konserniavustuksen vähentämisestä tulosta ja sen lukemisesta veronalaiseksi tuloksi valtionverotuksessa säädetään tässä laissa.

Tämän lain mukainen konserniavustus ei ole kunnallisverotuksessa antajan tulosta vähennyskelpoinen eikä saajan veronalaista tuloa.

2 §

Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) mukaan saa vähentää tulosta.

3 §

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (*emoyhteisö*) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (*tytäryhteisö*) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta liikerulostaan. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi liikeruloksi.

Tytäryhteisönä pidetään myös sellaista osakeyhtiötä tai osuuskuntaa, jonka osakepääomasta tai osuuksista emoyhteisö yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa.

Mitä 1 momentissa on säädetty, sovelletaan vastaavasti myös konserniavustukseen, jonka ty-

täryhteisö on suorittanut emoyhteisölleen tai emoyhteisön toiselle tytäryhteisölle.

4 §

Konserniavustus luetaan antajansa verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona se on suoritettu.

5 §

Verovelvollisella on oikeus vähentää antamansa konserniavustus kuluna vain, mikäli vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa.

6 §

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 §:n 4 kohdan sekä 61 §:n mukaisten vähennysten määrää laskettaessa otetaan saatu konserniavustus vähennyksenä samalla tavalla huomioon kuin mainitun lain 6 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaiset verovapaat osingot ja osuuspääoman korot.

Konserniavustusta ei oteta huomioon vahvistettaessa avustuksen antajan tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetussa laissa (362/68) tarkoitettua tappiota.

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

1) että 3 §:ssä tarkoitettu konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden;

2) että sekä antajan että saajan tilikaudet päättyvät samanaikaisesti, mikäli kirjanpitolautau-

kunta ei ole myöntänyt osakeyhtiölain (734/78)
11 luvun 10 §:ssä tarkoitettua poikkeusta; ja
3) ettei antaja eikä saaja ole elinkeinotulon
verottamisesta annetun lain 6 §:n 2 momentissa
tarkoitettu raha-, vakuutus- tai eläkelaitos.

8 §
Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 198 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta
1987 toimitettavassa verotuksessa.

Naantalissa 11 päivänä heinäkuuta 1986

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Valtiovarainministeri *Esko Ollila*