

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 49/1995 vp

Hallituksen esitys yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta

Eduskunta on 7 päivänä marraskuuta 1995 lähettänyt valtiovarainvaliokunnan valmistelevasti käsiteltäväksi edellä tarkoitetun hallituksen esityksen 177/1995 vp.

Valtiovarainvaliokunnan asettamassa verojaostossa, joka on valmistellut mietinnön valiokuntaa varten, ovat olleet kuultavina lainsäädäntöneuvos Tarja Jääskeläinen valtiovarainministeriöstä, ylitarkastaja Tuula Hakola verohallituksesta, johtaja Tero Honkavaara Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitosta, lakimies Anna Lundén Suomen Yrittäjien Keskusliitosta edustaen myös Pienteollisuuden Keskusliittoa, toimitusjohtaja Guy Wires Kaupan Keskusliitosta, johtaja Markku Vesterinen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitosta ja varapuheenjohtaja Antti Rantalainen Kirjanpito toimistojen Keskusliitosta. Oikeusministeriö, Keskuskauppakamari, KHT-yhdistys, Imatran Voima Oy sekä professori Raimo Immonen ja KTL Ilkka Yli-Räisänen, KHT, yhdessä ovat jättäneet asiasta kirjalliset lausunnot.

Voimassa olevan verolainsäädännön mukaan sulautuvan yhteisön ei katsota purkautuvan verotuksessa eikä sulautumista pidetä verotuskäytännössä luovutuksena osakkaan verotuksessa. Yhteensulautuessa syntävä voitto ei yleensä ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoista menoa. Sekä sulautumisessa syntyvän voiton verovapauden että tappion vähennyskeltottomuuden osalta on kuitenkin edellä sanotusta perusperiaatteesta poikkeavia säännöksiä.

Euroopan unionin jäsenyys velvoittaa Suomea saattamaan voimaan eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin (90/434/ETY). Direktiivin tavoitteena on poistaa verotuksellisia esteitä yritystoiminnan uudelleenjärjestelyiltä Euroopan unionin alueella vaarantamatta kuitenkaan jäsenvaltioiden verotuksellisia intressejä. Direktiivin keskeinen lähtökohta on se, että velvoittaes-

saan jäsenvaltiot myöntämään määrittelemiinsä yritysjärjestelyihin liittyvät veroedut se samalla pyrkii turvaamaan tai ainakin antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden turvata niiden kansallisia verointressejä.

Hallituksen esitykseen sisältyvien lakiehdotusten tarkoituksena on täytäntöönpanna asiaa koskeva edellä tarkoitettu Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivi. Direktiivissä tarkoitetut veroedut ehdotetaan ulotettaviksi koskemaan myös kotimaisten yhteisöjen välisiä vastaavia järjestelyjä.

Ehdotuksen mukaan laissa asetetut edellytykset täyttävät sulautumiset, jakautumiset ja liiketoimintasiirrot voitaisiin toteuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia niin yhteisöjen kuin niiden osakkaidenkin verotuksessa. Verotus lykkääntyisi siihen ajankohtaan, jolloin siirtyneet varat tai vastikkeena saadut osakkeet luovutetaan edelleen. Sulautumisessa ei katsottaisi syntyvän veronalaista voittoa eikä vähennyskelpoista tappiota. Laissa määritelty edellytykset täyttäviä osakkeiden vaihtoja ei pidettäisi luovutuksena verotuksessa. Luovutusvoittojen verotus lykkääntyisi siihen ajankohtaan, jolloin vaihdossa saadut osakkeet luovutetaan edelleen.

Suomessa ei ole tällä hetkellä mainitussa direktiivissä tarkoitettua veronkiertosääntelyä. Nykyisen verotuslain 56 §:n veronkiertosäännöksen avulla ei käytännössä juuri ole voitu puuttua ilmeisiin veronkiertotapahtumiin silloin, kun verokohtelu on laissa kytketty yritysjärjestelystä käytettyyn menettelytapaan. Järjestelyt, joiden yksinomaista tai pääasiallisena tarkoituksena on verosta vapautuminen, ovat ristiriidassa direktiivin tavoitteiden kanssa. Direktiivissä tarkoitettujen veroetujen saamiseksi on muissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa varsin yleisesti asetettu vaatimus, että järjestelyn tulee olla perusteltu liiketaloudellisin perustein. Hallitus ehdottaa, että lakiin lisättäisiin veronkiertosäännös, jonka mukaan yritysjärjestelyyn liittyvät veroedut voidaan evätä, jos jär-

jestelyn ilmeisenä tarkoituksena on veron kiertäminen.

Hallituksen esitykseen sisältyvät laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta, laki tuloverolain muuttamisesta, laki yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 5 a ja 10 §:n muuttamisesta, laki kehitysalueille tehtävien investointien korotetuista poistoista annetun lain 6 §:n muuttamisesta, laki kehitysalueiden veronhuojennuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta sekä laki leimaverolain 97 b §:n muuttamisesta.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1996 alusta. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa. Lakeja sovellettaisiin niihin sulautumisiin, jakautumisiin, liiketoimintasiirtoihin ja osakevaihtoihin, jotka ovat tapahtuneet lain tultua voimaan, kuitenkin niin, että sellaisiin sulautumisiin, joita koskeva hakemus on jätetty tuomioistuimelle ennen hallituksen esityksen antamista eli viimeistään 3 päivänä marraskuuta 1995, ei sovellettaisi sulautumisvastikkeen rajoittamista eikä sulautumistappion vähennyskeltottomuutta koskevia säännöksiä.

Kansainvälisiä yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi jo sellaisiin yritysjärjestelyihin, jotka on toteutettu 1 päivänä tammikuuta 1995 tai sen jälkeen.

Valiokunnan kannanotot

Hallituksen esityksessä mainituista syistä ja saadun selvityksen perusteella valiokunta pitää lakiehdotuksia tarpeellisina ja puoltaa niiden hyväksymistä.

1. Tappioiden vähentäminen muutettaessa ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi

Kiinteälle toimipaikalle vahvistettujen tappioiden vähentämiseksi sen tilalle liiketoimintasiirron seurauksena muodostuvan tytäryhtiön tulosta olisi valiokunnan mielestä tarpeen lisätä säännös, joka voisi asiasisällöltään olla seuraavan kaltainen:

Jos toisessa jäsenvaltiossa asuva osakeyhtiö siirtää 52 d §:ssä tarkoitettulla tavalla Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaansa liittyvät varat ja velat siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle suomalaiselle yhtiölle, kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistetut tappiot saadaan

vähentää toimintaa jatkavan yhtiön veronalaisesta tulosta tuloverolain 120 §:ssä tarkoitettulla tavalla.

Valiokunta pitää säännöksen sijoittamista nyt avoimena olevaan tuloverolain 123 §:ään tuloverolain systematiikan kannalta ongelmallisena. Valiokunta katsoo, että sanottu muutos tulisi tehdä myöhemmin annettavaan hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen perusteella. Säännöksen sanamuotoakin voisi olla vielä tarpeen lakiehdotuksen valmistelun yhteydessä täsmentää.

Valiokunta edellyttää, että hallitus antaa pikaisesti esityksen, jossa säännellään tappioiden vähentämisestä muutettaessa ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi.

2. Veron kiertäminen

Hallituksen esitykseen sisältyy ehdotus veron kiertämistä koskevan erityissäännöksen ottamisesta lakiin. Erityisen yritysjärjestelyihin liittyvän veronkiertosäännöksen tarkoituksena on korostaa veroetuihin oikeuttavien säännösten tarkoituksen huomioon ottamista säännösten tulkinnassa. Yritysjärjestelyjä koskevan sääntelyn tarkoituksena on se, ettei verotus olisi esteenä toteutettaessa liikeloudellisiin perusteisiin toimeenpantavia järjestelyjä, joissa on kysymys esimerkiksi yritysrakenteiden muokkaamisesta, toiminnan uudelleenorganisoinnista tai rationalisoinnista. Tarkoitus ei siis ole estää normaalia verosuunnittelua. Veronkiertosäännöksen tarkoituksena on torjua etujen myöntäminen silloin, jos järjestely toteutetaan puhtaasti verotuksellisista syistä tai verotukselliset tekijät ovat pääasiallisin syy koko järjestelyn toteuttamiseen. Tällainen perusteettomien veroetujen tavoittelu ei sovellu neutraalin verotuksen ajatteluun, jonka avulla yritetään poistaa verotuksen merkitystä operaatioilta. Verotuksen ei tulisi olla myöskään houkutin eikä syy toteuttaa näitä järjestelyjä, vaan ratkaisut voidaan tehdä niiden liikeloudellisen sisällön perusteella. Veron välttämistarkoitukseen voi viitata esimerkiksi erilaisten keinotekoisien apuyhtiöiden perustaminen, useiden perättäisten yritysjärjestelytoimenpiteiden tekeminen, yhtiöitetyn toiminnan lopettaminen pian siirron jälkeen tai esimerkiksi liiketoiminnan siirron tai osakkeiden vaihdon jälkeen siirrosta saatujen varojen tai osakkeiden nopea edelleenmyynti.

Verolainsäädännössä ei ole aikaisemmin ollut selkeästi vastaavaa vaatimusta yritysjärjestelyjä

koskevassa sääntelyssä. Eri yritysjärjestelysäännöksiä olisi erittäin vaikea laatia sellaisiksi, että niissä kussakin asetettaisiin rajat säännöksen soveltamiselle siten, että ainoastaan lain tarkoitus toteuttavat, liiketaloudellisiin syihin perustuvat operaatiot olisivat veroetujen piirissä. Tästä syystä toteuttamiskeinoksi on hallituksessa valittu lain tarkoituksen korostaminen veronkiertosäännöksessä, jossa viitataan kaikkiin yritysjärjestelypykäliin. Säännös on tarkoitettu suuressa määrin myös ennalta ehkäiseväksi.

Verotuslain 56 §:n yleissäännöstä ja sen soveltamiskäytäntöä ei voida pitää riittävänä ehkäisemään perusteettomien veroetujen hankkimista yritysjärjestelyjen yhteydessä. Erityisesti silloin, kun kysymyksessä on tiettyyn yhtiöoikeudelliseen menettelyyn, kuten sulautumiseen ja jakautumiseen sidottu verosääntely, veroedut on myönnetty lähes poikkeuksetta muodollisesti oikein toteutetuissa operaatioissa lain tarkoituksen jäädessä taka-alalle. Yritysjärjestelyä koskevien säännösten kannalta on epätydyttävää, että veroedut myönnetään silloinkin, kun esimerkiksi sulautuminen on tosin muodollisesti oikein toteutettu, mutta se on kuitenkin tehty sellaisissa olosuhteissa, jotka ovat vastoin verosäännösten ratiota. Käytännössä esiintyy myös vaihteittaisena ketjuna toteutettuja järjestelyjä, joissa saatetaan yhdistää yritysjärjestelytoimia ja muita toimenpiteitä. Tällaiseen järjestelyyn on ollut perinteisesti vaikea puuttua ilman siihen oikeuttavaa erityisnormia. Veronkiertosäännös on tarpeen myös Suomen verotusvallan turvaamiseksi kansainvälisesti suuntautuneissa operaatioissa, jotta estettäisiin edullisten verosäännösten soveltaminen järjestelyihin, joiden tarkoituksena on sääntelyn tarkoituksen vastaisten veroetujen saavuttaminen.

Helsingissä 5 päivänä joulukuuta 1995

3. Osakeyhtiölainsäädännön uudistuksen vaikutukset

Oikeusministeriössä on valmisteltavana osakeyhtiölainsäädäntöä koskeva muutos, joka tulee voimaan aikaisintaan vuoden 1997 alussa. Asiaa koskeva hallituksen esitys voidaan antaa eduskunnalle aikaisintaan keuhvällä 1996. Hallituksen esityksessä ehdotettavat säännösmuutokset poikkeavat ilmeisesti jossain määrin osakeyhtiölakitoimikunnan (komiteanmietintö 1992:32) ehdotuksista, mutta esityksen sisällöstä ei vielä ole tehty lopullisia päätöksiä. Valtiovarainministeriön ilmoituksen mukaan ministeriössä tullaan tarkastelemaan osakeyhtiölakiin ehdotettavia muutoksia yksityiskohtaisesti verolainsäädännön kehittämistarpeiden kannalta sen jälkeen, kun osakeyhtiölain muutosta koskevan hallituksen esityksen lopullinen sisältö on tiedossa. Mahdolliset verolainsäädännön muutokset on valtiovarainministeriön ilmoituksen mukaan mahdollista tarvittaessa saattaa voimaan yhtä aikaa osakeyhtiölain muutosten kanssa.

Oikeusministeriö on käsiteltävänä olevan hallituksen esityksen verojaostokäsittelyssä kiinnittänyt huomiota lähinnä sulautumisvastiketta koskevaan rajoitukseen sekä tarkastellut hallituksen esityksessä ehdotettua liiketoimintasiirtoa suhteessa osakeyhtiölakiin kaavailtuun osittaisjakautumiseen.

Valiokunta toteaa, että osakeyhtiölainsäädännön tuleva uudistus tulee ottaa huomioon verolainsäädännössä siten, että molemmat uudistukset voidaan saattaa samanaikaisesti voimaan.

Valiokunta kunnioittaen ehdottaa,

että lakiehdotukset hyväksyttäisiin muuttamattomina.

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Pekkarinen, varapuheenjohtaja Törnqvist, jäsenet U. Anttila, Apukka, Kallis, Laaksonen, Laitinen, Malm,

Puisto, Rajamäki, Rauramo, Saario, Sasi, Savela, Tykkyläinen ja Vihriälä sekä varajäsenet Ala-Harja, Aula, Kempainen, A. Ojala ja Rask.

Vastalause

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sulautumista ja liiketoiminnan siirtoa koskevia säännöksiä sekä lisättäväksi lakiin yhteisöjen jakautumista ja osakkeiden vaihtoa koskevat säännökset. Myös tuloverolakia muutettaisiin vastaavasti samoin kuin yhtiöveron hyvityksestä, kehitysalueelle tehtävien investointien korotetuista poistoista ja kehitysalueiden veronhuojenuksista annettuja lakeja sekä leimaverolakia.

Esityksen tarkoituksena on täytäntöönpanna asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivi. Direktiivissä tarkoitetut veroedut ehdotetaan ulotettaviksi koskemaan myös kotimaisten yhteisöjen välisiä vastaavia järjestelyjä.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1996 alusta. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa.

Lakeja sovellettaisiin niihin sulautumisiin, jakautumisiin, liiketoimintasiirtoihin ja osakevaihtoihin, jotka ovat tapahtuneet lain tultua voimaan, kuitenkin niin, että sellaisiin sulautumisiin, joita koskeva hakemus on jätetty tuomioistuimelle ennen hallituksen esityksen antamista, ei sovellettaisi sulautumisvastikkeen rajoittamista eikä sulautumistappion vähennyskelvottomuutta koskevia säännöksiä.

Kansainvälisiä yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä sovellettaisiin jo sellaisiin yritysjärjestelyihin, jotka on toteutettu 1 päivänä tammikuuta 1995 tai sen jälkeen.

Hallituksen esittämään EVL 52 b §:ään on valmistelun loppuvaiheessa lisätty uusi 2 momentti, jonka mukaan vastaanottava yhtiö saa vähentää sen verovuoden verotuksessa, jonka aikana sulautuminen on tapahtunut, sulautumises-

sa siirtyneen käyttöomaisuuden hankintamenoista ja muista pitkävaikutteisista menoista poistona enintään määrän, joka vastaa verovuoden enimmäispoistoa vähennettynä sulautuvan yhtiön verotuksessa verovuonna hyväksyttävän poiston määrällä.

Hallituksen esittämä uusi EVL 52 b §:n 2 momentti merkitsisi toteutuessaan huomattavaa verotuksen kiristymistä ja kohdistuisi jo aloitettuihin fuusioihin. Kyseessä olisi taannehtiva verotus. Direktiivi sinänsä ei edellytä esitettyä poisto-oikeuden rajoittamista.

Voimaantulosäännöksen täydennyksellä esitetäisiin se, että poisto-oikeuksien supistaminen ei kohdistuisi aloitettuihin fuusioihin eli fuusioihin, joita valmisteltaessa ja aloitus päätöstä tehtäessä ei ole voitu varautua poisto-oikeuden rajoittamiseen.

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että lakiehdotukset hyväksyttäisiin muilta osin kuten valiokunnan mietinnössä, paitsi että 1. lakiehdotuksen voimaantulosäännökseen lisättäisiin näin kuuluva uusi 4 momentti:

Voimaantulosäännös

(1—3 mom. kuten valiokunnan mietinnössä)

52 b §:n 2 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa niihin sulautumisiin, joissa sulautumissopimukselta on tehty ilmoitus rekisteröintiä varten, tai jos tällaista ilmoitusta ei ole säädetty tehtäväksi, sulautumiseen on haettu suostumusta tuomioistuimelta tai muulta viranomaiselta ennen tämän lain voimaantuloa. (Uusi)

Helsingissä 5 päivänä joulukuuta 1995

Jukka Vihriälä
Maria Kaisa Aula

Mauri Pekkarinen
Hannu Kempainen

Bjarne Kallis