

Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 50 hallituksen esityksen johdosta laiksi konserniavustuksesta verotuksessa

Eduskunta on 19 päivänä syyskuuta 1986 lähettänyt valtiovarainvaliokunnan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen n:o 92 laiksi konserniavustuksesta verotuksessa. Tämän esityksen yhteydessä valiokunta on käsitellyt eduskunnan valtiovarainvaliokuntaan 11 päivänä toukokuuta 1984 valmistelevasti käsiteltäväksi lähettämän ed. Puolanteen ym. lakialoitteen n:o 58/1984 vp. laiksi konserniavustuksesta verotuksessa.

Osakeyhtiölain mukaan emoyhtiö tytäryhtiöineen muodostavat konsernin. Osakeyhtiölain 1 luvun 2 §:n mukaan kotimaisen osakeyhtiön yksin tai yhdessä yhden tai useamman tytäryhtiönsä kanssa omistaessa niin monta toisen kotimaisen tai ulkomaisen osakeyhtiön osaketta, että sillä on enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden tuotamista äänistä, on edellinen yhtiö emoyhtiö ja jälkimmäinen tytäryhtiö. Jos osakeyhtiöllä muutoin on osakkeiden omistuksen tai sopimuksen perusteella määräämisvalta toisessa osakeyhtiössä ja huomattava osuus sen toiminnan tuloksesta, on edellinen yhtiö emoyhtiö ja jälkimmäinen tytäryhtiö. Osakeyhtiölain konsernikäsite ei koske emoyhtiön määräämisvaltaan kuuluvia osuuskuntamuotoisia yhtiöitä eikä avoimia tai kommandiittiyhtiöitä.

Verolainsäädäntömme ei tunne osakeyhtiölain mukaista konsernikäsitettä. Jokaista konserniin kuuluvaa yhtiötä verotetaan periaatteessa itsenäisenä tulosityksikkönä ilman, että yhtiön kuuluminen konserniin vaikuttaa millään tavoin sen verovelvollisuuteen.

Tuloksensiirto konserniyhtiöiden välillä voi yhtiöikeudellisesti tapahtua joko peiteltysti tai avoimesti. Nykyinen verolainsäädäntö ei sisällä mitään erityissäännöksiä konserniavustuksen vähennyskelpoisuudesta antajalleen tai sen veronalaisuudesta saajalleen. Tapauksissa, joissa konserniin kuuluva yhtiö on avustusta antanut, on sen vähennyskelpoisuus yhtiön tulosta jouduttu ratkaisemaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:n menon vähennyskelpoisuutta koskevan säännöksen pohjalta. Vähennyskelpoisuu-

den edellytyksenä on siten, että konserniavustuksen on liitettävä välittömästi tai välillisesti elinkeinotoiminnassa tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen. Avustuksen veronalaisuus sen saaneen yhtiön verotuksessa on taas ratkaistu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 §:n tulon veronalaisuutta koskevien periaatteiden mukaisesti. Emoyhtiön antama konserniavustus on tytäryhtiön veronalaista tuloa, mikäli se katsotaan välittömäksi tai välilliseksi korvaukseksi tytäryhtiön liiketoiminnassaan luovuttamasta suoritteesta. Jos konserniavustus ei ole täyttänyt näitä edellytyksiä, sitä on pidetty pääomansijoituksen luonteisena.

Hallitus ehdottaa, että konsernitapausten verotuksen selventämiseksi verolainsäädäntöön otettaisiin säännökset konserniavustuksen verotuksesta. Tämä ehdotetaan toteutettavaksi säätämällä erillinen laki konserniavustuksesta verotuksessa.

Lakiehdotuksen 1 §:n mukaan lakiehdotuksen mukainen konserniavustus vähennetään antajan tulosta ja toisaalta katsotaan saajansa veronalaiseksi tuloksi valtionverotuksessa, mutta konserniavustus ei olisi kunnallisverotuksessa antajan tulosta vähennyskelpoinen eikä saajan veronalaista tuloa. Siten laki koskisi vain valtionverotusta.

Lakiehdotuksen 2 §:n mukaan konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suoritettavaa avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan saa vähentää tulosta.

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään 90 prosenttia toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisön) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa lakiehdotuksen 3 §:n mukaan vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta liike tulostaan. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tällöin tytäryhteisön veronalaiseksi liike tuloksi. Konser-

niavustus luetaan antajansa verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona se on suoritettu. Avustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä olisi sen merkitseminen sekä antajan että saajan kirjanpitoon. Konserniavustusta ei lakiehdotuksen mukaan oteta huomioon vahvistettaessa avustuksen antajan tappiointasauksesta tuloverotuksessa annetussa laissa tarkoitettua tappiota. Lakiehdotuksen 7 § sisältää lisäksi eräitä konserniavustusta koskevia muita säännösehdoituksia.

Lakia ehdotetaan sovellettavaksi ensimmäisen kerran vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa.

Lakialoitteeseen n:o 58/1984 vp. sisältyvä lakiehdotus on muutoin pääpiirteissään hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen sisältöinen paitsi, että lakialoitteeseen sisältyvä lakiehdotus koskisi myös kunnallisverotusta. Lisäksi tässä lakiehdotuksessa on emoyhteisön omistuksen vähimmäismääräksi tytäryhteisön osalta ehdotettu

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 1986

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Salolainen, varapuheenjohtaja Muurman (osittain), jäsenet Alppi, Joutsenlahti, Linna, Malm, Mäki-Hakola,

puolet eikä 90 prosenttia kuten hallituksen esitykseen sisältyvässä lakiehdotuksessa.

Valiokunta on käsitellyt asian ja todennut hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen tarkoituksenmukaiseksi. Hallituksen esityksen perusteluihin yhtyen valiokunta on päättänyt asettua puoltamaan hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen hyväksymistä.

Käsittelmänsä aloitteen suhteen valiokunta on asettunut kielteiselle kannalle.

Valiokunta kunnioittaen ehdottaa,

että Eduskunta päättäisi hyväksyä hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen muuttamattomana.

Samalla valiokunta, jonka käsittelyn pohjana on ollut hallituksen esitys, ehdottaa,

että lakialoitteeseen n:o 58/1984 vp. sisältyvä lakiehdotus hylättäisiin.

Vastalauseita

I

Hallitus esittää säädettäväksi erityisen lain konserniavustuksesta verotuksessa. Konserniin kuuluva yhtiö ja osuuskunta saisivat tietyin edellytyksin vähentää liikelustaan toiselle konserniyhteisölle antamansa konserniavustuksen, joka tällöin luettaisiin avustuksen saaneen konserniyhteisön veronalaiseksi liikelustaksi. Säännökset eivät koskisi kunnallisverotusta. Valiokunnan enemmistö on tähän yhtynyt.

Hallituksen johdonmukaisena linjana verotuksessa on ollut:

Poutanen, Rosnell, Rönholm (osittain), Suraka, Sutinen ja Tuovinen sekä varajäsenet Eklund, Lahti-Nuutila, Manninen, Pekkarinen, Rusanen, Sasi, Savolainen ja Vepsäläinen.

1) yritysten maksamien verojen jatkuva alentaminen ja kotitalouksien maksamien verojen jatkuva lisääminen (mm. pysyväistämällä suhdanne- luonteiset teollisuusrakennusten ja teollisuuden koneiden ja laitteiden liikevaihtoverojuennukset, poistamalla työnantajan lapsilisämaksu käytännössä pysyvästi, vähentämällä työnantajan sotumaksuja ja lisäämällä vastaavasti vakuutetun maksuja, siirtymällä sähköverossa ja polttoaineveroissa kuluttajia rasittavaan energian panemiseen liikevaihtoverolle niin, että teollisuus saa miljar-

dikevennyksen kotitalouksien kustannuksella, laajentamalla yritysten tuloksentasausmahdollisuuksia jne.)

2) suurten omaisuuksien ja suurien tulojen verotuksen keventäminen ja pieni- ja keskituloisten verorasituksen lisääminen (tästä on esimerkiksi mm. viime vuonna tapahtunut varallisuusveroasteikon alarajan voimakas nostaminen, jonka yhteydessä vielä veroa maksavien rikkaiden varallisuusvero keveni tuntuvasti, esitys pörssi-osakkeiden aliarvostamisesta verotuksessa ja toisaalta: kahvin paneminen liikevaihtoverolle, energiaverouudistus, ns. marginaaliverouudistushankkeet, jotka merkitsisivät sitä, että suurituloi-

sin viidennes suomalaisista saisi puolen miljardin veroalennuksen, toiseksi suurituloisin ehkäpä sadan miljoonan verohelpotuksen muiden kolmen viidesosan — siis pieni- ja keskituloisten — maksaessa tämän "verokevennyksen" lisääntyvinä välillisinä veroina — listaa voisi jatkaa).

Hallituksen esitys antaisi yrityksille jälleen uuden tavan tuloksen järjestelyyn ilman, että yhteenkään entiseen kajotaan sen pienentämiseksi tai poistamiseksi. Tällaiseen linjaan SKDL:n eduskuntaryhmä ei voi yhtyä.

Ehdotammekin,

että lakiehdotus hylättäisiin.

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 1986

Osmo Vepsäläinen

Ulla-Leena Alppi

II

Hallituksen esityksen mukainen laki pienentäisi konserniavustusta antavien yhteisöjen maksamaa tuloveroa. Avustusta saavien yritysten tuloveron tuoton lisääntyminen pitemmälläkään aikavälillä ei ole todennäköistä, vaan yritykset käyttäisivät uuden lain tuomaa tulontasausmahdollisuutta verotuksen kiertämiseen entistä paremmin. Uudistus laillistaisi suurelta osin sen, mikä jo nykyisin on mahdollista tehdä peiteltysti.

Vaikka verotuksen selkiyttäminen on myönteinen asia, en voi hyväksyä sen varjolla yrityksille

annettavia helpotuksia, kun niiden verotusta olisi päinvastoin kiristettävä. Hallituksen tavoitteena näyttää olevan konserniavustuksen ulottaminen myös kunnallisverotukseen, joka johtaisi yhtiöiden verotuksen alenemiseen entisestään ja veronkiertomahdollisuuksien lisääntymiseen.

Edellä olevan perusteella ehdotan,

että hallituksen esitykseen sisältyvä lakiehdotus hylättäisiin.

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 1986

Irma Rosnell

III

Kokoomus on vaatinut konserniavustusta verotuksessa koskevan lainsäädännön hyväksymistä. Sen vuoksi olemmekin tyytyväisiä, että hallitus on antanut tätä koskevan esityksen eduskunnalle. Näin voidaan välttää turhia verotuksellisia fuusioita, joiden seurauksena itsenäiset hyvinmenestyvät yhtiöt häviäisivät. Fuusiohan on tähän asti

ollut keino päästä samaan lopputulokseen, mihin konserniavustuksella päästään.

Emme ole kuitenkaan kaikilta osin tyytyväisiä hallituksen esitykseen. Tärkein epäkohta hallituksen esityksessä on, että se koskee ainoastaan valtionverotusta. Näin ollen kunnallisverotuksessa konserniavustus ei ole vähennyskelpoinen me-

no antajalleen eikä veronalainen tulo saajalleen. Tämä merkinnee sitä, että käytännössä nyt valiokunnan hyväksymä lakiesitys ei tule saamaan suurta merkitystä. Fuusio on edelleenkin avustusta tarkoituksenmukaisempi tuloksen tasauskeino.

Toinen epäkohta mielestämme on se, että osakeyhtiölaista poiketen verolaissa nyt asetettiin konsernin edellytykseksi 90-prosenttinen omistusosuus. Hallitus perustelee tätä vähemmistö-osakkeenomistajien aseman turvaamisella. Nykyisin kuitenkin jo yhtiöoikeudellinen lainsäädäntö antaa mahdollisuudet vähemmistöosakkeenomis-

tajien aseman turvaamiseen. Sen vuoksi olisikin ollut tarkoituksenmukaista noudattaa osakeyhtiölain säännöstä 50-prosenttisesta omistusosuudesta. Vain näin voidaan saada konserniavustusjärjestelmästä riittävän kattava.

Viitaten lakialoitteessa no 58/1984 vp. esitettyihin perusteisiin ehdotamme,

että valiokunnan mietintöön sisältyvä lakiehdotus hyväksyttäisiin näin kuuluvana:

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Konserniavustuksen vähentämisestä tulosta ja sen lukemisesta veronalaiseksi tuloksi (*poist.*) säädetään tässä laissa.

(2 mom. *poist.*)

2 §

(Kuten valiokunnan mietinnössä)

3 §

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (*emoyhtiö*) omistaa vähintään *puolet* toisen (*poist.*) osakeyhtiön tai osuuskunnan (*tytäryhtiö*) *osake- tai osuuspääomasta*, *emoyhtiö* saa vähentää *tytäryhtiölleen* suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta liike tulostaan. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan *tytäryhtiön* veronalaiseksi liike tuloksi.

Tytäryhtiönä pidetään myös sellaista osakeyhtiötä tai osuuskuntaa, jonka *osake- tai osuuspääomasta emoyhtiö* yhden tai useamman *tytäryhtiönsä* kanssa omistaa vähintään *puolet*.

Mitä 1 momentissa on säädetty, sovelletaan vastaavasti myös konserniavustukseen, jonka *tytäryhtiö* on suorittanut *emoyhtiölleen* tai *emoyhtiön* toiselle *tytäryhtiölle*.

4 §

Konserniavustus luetaan antajansa verotuksessa *sen verovuoden* kuluksi ja *saajansa sen verovuoden* tuloksi, jolloin se on suoritettu.

5 §

(Kuten valiokunnan mietinnössä)

6 §

(1 mom. kuten valiokunnan mietinnössä)
(2 mom. *poist.*)

7 §

(*Poist.*) Avustuksen *käsitteleminen* konserniavustuksena *edellyttää* lisäksi:

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

2) että sekä antajan että saajan tilikaudet päättyvät samanaikaisesti, mikäli kirjanpitolautakunta ei ole myöntänyt osakeyhtiölain (*poist.*) 11 luvun 10 §:ssä *säädettyä* poikkeusta; ja

3) ettei antaja eikä saaja ole elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu *verovelvollinen*.

8 §

(Kuten valiokunnan mietinnössä)

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 1986

Kimmo Sasi
Pentti Mäki-Hakola

Pirjo Rusanen
Pertti Salolainen