

21.10.2020

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto
Sara Kuitunen
sara.kuitunen@eduskunta.fi

Lausuntopyyntönne 15.10.2020, HE 136/2020 vp

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

1 Taustaa

Hallituksen esityksessä tuloverolakia ehdotetaan muutettavaksi lisäämällä lakiin säännös, jonka mukaan kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan Suomessa rekisteröity tai perustettu yhteisö. Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi lisäksi siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaisista yhteisöistä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekielimen toimesta ottaen huomioon muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Muutoksen myötä kotimainen sääntely yleisestä verovelvollisuudesta yhteisöjen osalta vastaisi sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Tosiasiallinen johtopaikka -säännökseen sisältyisi siirtymäsäännös, jonka mukaan lakia sovellettaisiin toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa perustettuun tai rekisteröityyn, sijoitusrahastolaissa tarkoitettuun yhteissijoitusyritykseen sekä toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa perustettuun tai rekisteröityyn, vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa tarkoitettuun vaihtoehtorahastoon ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa.

Lisäksi muutettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia siirtyvien varojen arvojen osalta sekä yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön ja sen aiemmin Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksesta yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia muutettaisiin siten, että yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö voisi olla konserniavustuksen antajana ja saajana konserniavustustajärjestelmän normaalien soveltamisedellytysten täyttyessä ulkomaisen

yhteisön rinnastuessa osakeyhtiöön tai osuuskuntaan. Lisäksi mainittua lakia muutettaisiin konsernisuhteen keston arvioinnin osalta.

Muutos liittyy hallitusohjelmassa esitettyihin harmaan talouden ja aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseen liittyviin toimiin. Muutoksella pyritäisiin mm. rajoittamaan ja estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa. Muutoksen myötä kotimainen sääntely yleisestä verovelvollisuudesta yhteisöjen osalta vastaisi sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021.

Suomen Yrittäjät kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

2 Lausunto

2.1 Yleistä

Esityksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta sekä varmistaa, että yhteisöjä, joilla on riittävät siteet Suomeen, pidetään täällä yleisesti verovelvollisina. Tavoitteena on tältä osin turvata yhteisöverotuottojen kertyminen. Esityksen tavoitteena on myös parantaa Suomen lainsäädännön soveltuvuutta yhteisöjen kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen sekä lisätä mahdollisuuksia ratkaista näitä tilanteita Suomen eduksi. Lisäksi muutoksella pyritäisiin estämään sekä rajoittamaan tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

Hallituksen esityksen mukaan voidaan arvioida, että merkittävä osa sääntelyn piiriin tulevista ulkomaisista yhteisöistä on Suomessa jo nyt rajoitetusti verovelvollisia kiinteän toimipaikan perusteella ja siten jo ilmoitusvelvollisia. Verohallinnon tietojärjestelmissä tällaisia kiinteitä toimipaikkoja oli 3674 huhtikuussa 2020. Esitetty lainsäädäntö koskee tämän arvion perusteella suhteellisen pientä määrää yrityksiä. Lisäksi ne yhtiöt, joiden toiminta ja johto on kokonaan Suomessa, ovat jo nyt Suomessa verovelvollisia Suomeen kohdistuvan toiminnan osalta kiinteän toimipaikan muodostumisen kautta.

Yhteisöverotuottojen kertymisen turvaamisen osalta hallituksen esityksessä on arvioitu, että esityksellä on positiivisia verotulovaikutuksia mutta tarkempaa arviota vaikutuksista ei ole voitu tehdä. Vaikutuksia ei ole kerrottu niiden maiden osalta, joissa johtopaikkaan perustuva yleinen verovelvollisuus on otettu käyttöön. Esityksessä ei myöskään ole arvioitu kuinka usein

kaksoisasujatilanteita voitaisiin esitetyn lainsäädännön perusteella ratkaista Suomen hyväksi.

Suomen Yrittäjät suhtautuu positiivisesti tosiasiallisen johtopaikan perusteella muodostuvaan yleiseen verovelvollisuuteen, mikäli lainsäädännöllä voidaan osoittaa saavutettavan kohtuullisella tehokkuudella positiivisia verotulovaikutuksia. Hallituksen esityksessä tällaisia merkittäviä positiivisia vaikutuksia ei olla esitetty. Esitetyllä lainsäädännöllä on kuitenkin negatiivisia vaikutuksia lisääntyvän tulokannavaraisuuden ja lainsäädännön monimutkaistumisen vuoksi. Esimerkiksi tosiasiallinen johtopaikka tulisi määritellä hallituksen esityksessä ilmaistua yksiselitteisemmin, jotta sääntelyn ennustettavuus ei kärsi. Jollei positiivisia vaikutuksia voida osoittaa, lainsäädäntöä ei ole tarpeen toteuttaa.

2.2 Tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen konserneissa

Hallituksen esityksen mukaan tosiasiallisena johtopaikkana pidettäisiin paikkaa, jossa koko yhteisön toimintaa koskevat yhteisön **tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekokoelimen toimesta ottaen huomioon muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet**. Mikäli yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekokoelimen kokoukset pidetään Suomessa, yhteisön pääkonttori sijaitsee sekä toimitusjohtaja ja muu kokeneempi johto työskentelee täällä, yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten päätöksentekopaikan katsottaisiin sijaitsevan Suomessa ja täällä olisi siten yhteisön tosiasiallinen johtopaikka.

Ratkaisevaa tosiasiallisen johtopaikan syntymiselle ei hallituksen esityksen mukaan ole, missä yhteisön tärkeimpiä, ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä käytännössä toteutetaan, vaan missä ne tehdään. Jos olosuhteista voidaan päätellä, että yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekokoelimen päätöksentekopaikka on muodollinen ja päätökset tosiasiallisesti tehdään muualla, ratkaisevana tältä osin voidaan pitää todellista päätöksentekopaikkaa. Hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekokoelimen kokousten pitopaikka ei siten yleensä ole ratkaiseva, jos hallituksen tai muun päätöksentekokoelimen jäsenet toimivat jonkin muun tahon antaman ohjeistuksen nojalla tai jos he pitävät hallituksen tai vastaavan päätöksentekokoelimen kokoukset paikassa, joka on muu kuin se, jossa he yhdessä tosiasiaassa käyttävät yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaansa. Yhtiökokousten tai muiden vastaavien kokousten pitopaikka ei myöskään määritä yhteisön

tosiasiallista johtopaikkaa. Tosiasiallinen johtopaikka ei siten muodostu vain omistajuuden perusteella. Sen sijaan, mikäli osakkeenomistaja tosiasiasa käyttää päätösvaltaa yhteisössä, osakkeenomistajan osalta paikka, jossa osakkeenomistaja päätösvaltaansa käyttää, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa yhteisön tosiasiallisen johtopaikan sijaintia.

Tosiasiallista johtopaikkaa määriteltäessä konsernitilanteissa on hyvä kiinnittää huomiota siihen, että pienissä konsernirakenteissa, joissa suomalaisella yrityksellä on pieni tytäryhtiö ulkomailla, ulkomaista tytäryhtiötä koskevat tärkeimmät päätökset tehdään tyypillisesti suomalaisen emoyhtiön hallituksen ja yrityksen omistajien tasolla. Myös suuremmissa konserneissa tytäryhtiöiden tai tytäryhtiöiden oman hallituksen tasolla voidaan päättää päivittäiseen johtamiseen liittyvistä asioista tyypillisesti vain koko konsernia koskevien päätösten mukaisesti ja niiden antaman ohjeistuksen nojalla (korkein hallinto-oikeus on käsitellyt määräysvallan muodostumista konsernissa esimerkiksi ratkaisussaan KHO 2016:71). Konsernitilanteissa ulkomaisille tytäryhtiöille voisi siten hallituksen esityksen perusteella syntyä yleinen verovelvollisuus Suomeen silloinkin, kun se ei ole lain tarkoituksen mukaista.

Lainsäädännössä olisi hyvä varmistaa, että omistajilla ja konsernin emoyhtiön hallituksella oleva määräysvalta ei aiheuta tytäryhtiöille yleistä verovelvollisuutta Suomessa, jos tytäryhtiön päivittäinen johto ja toiminta tapahtuvat tytäryhtiön sijaintivaltiossa. Tosiasiallinen johtopaikka pitäisi määritellä niin yksiselitteisesti, että tulkintaongelmia konsernitilanteissa ei muodostu ja sääntelyn ennustettavuus yleensä voidaan turvata.

2.2 Tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen etäyhteyksiä käytettäessä

Hallituksen esityksen mukaan tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekuelimen jäsenet voivat olla eri valtioissa esimerkiksi silloin, kun päätökset tehdään videokokouksissa tai käyttäen muuta teknistä apuvälinettä. Mikäli yhtiön tosiasiallista päätösvaltaa käytetään hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokouksissa video- tai muuta teknistä apuvälinettä käyttäen, tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa tarkastellaan paikkaa, josta mainittuun videokokoukseen on maantieteellisesti liitytty.

Koronaviruksen aikana tapaamisia on alettu järjestää enenevässä määrin etäyhteyksien välityksellä ja on todennäköistä, että tämä käytäntö tulee jäädä monen yhtiön osalta pysyväksi esimerkiksi matkoista aiheutuvien kustannusten ja matkoihin käytetyn ajan säästämiseksi, sekä

ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Tällöin on todennäköistä, että kokoukseen osallistutaan useasta eri maasta. Kokoukseen osallistujien sijaintimaan sijaan näissä tapauksissa tulisi painottaa muita johtopaikan määräytymiseen liittyviä tekijöitä.

Verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden vuoksi Suomen Yrittäjät pitää tärkeänä, että lainsäädännössä huomioidaan hallituksen esityksessä esitettyä selkeämmin etäkokousten vaikutus johtopaikan muodostumiseen.

2.3 Hallinnolliset vaikutukset

Hallituksen esityksen mukaan ehdotetun muutoksen seurauksena ulkomaisista yhteisöistä tulisi Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisia. Yleisesti verovelvollisina niitä koskisi muun muassa velvollisuus antaa veroilmoitus Suomeen maailmanlaajuisista tuloistaan sekä vähennyskelpoisista menoista.

Verohallinnolle hallinnollisia kustannuksia aiheutuisi veroilmoitusten käsittelystä ja muista tarpeellisista näiden yhteisöjen verotuksen toimittamiseen liittyvistä toimista sekä tarvittavista muutoksista tietojärjestelmiin. Toisaalta Verohallinnon hallinnollisen työmäärän arvioidaan vähenevän siltä osin, kun ulkomaalaisen yhteisön katsotaan olevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen, jolloin Suomella on yhteisön maailmanlaajuisten tulojen verotusoikeus. Tällöin esimerkiksi johtopaikan perusteella syntyneen kiinteän toimipaikan tulojen kohdentamiseen liittyvää työtä ei ole tarpeen suorittaa, mikä vähentää hallinnosta työmäärää tältä osin.

Ehdotettu laki jättää paljon tulkinnanvaraa liittyen tosiasiallisen johtopaikan muodostumiseen, sillä tosiasiallinen johtopaikan käsitteen määrittely on tehty laveasti. Hallinnollisia resursseja tulee siten olla tarpeeksi tosiasiallista johtopaikkaa koskevien selvitysten tekemiseen verovelvollisten kanalta kohtuullisessa ajassa. Mikäli Suomessa tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollinen on tulostaan verovelvollinen myös ulkomailla, osa verotuloista allokoituu edelleen tähän toiseen valtioon, vaikka Suomella olisikin verotusoikeus yrityksen maailmanlaajuiseen tuloon. Yleisen verovelvollisuuden laajeneminen voisi siten lisätä kaksinkertaisen verotuksen poistoa koskevien tapausten määrää, joten resursseja tulisi olla tarpeeksi myös tähän.

SUOMEN YRITTÄJÄT

Tuula Gregory
veroasiantuntija