

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

HE 136/2020 vp - hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

Tuloverolakia ehdotetaan muutettavaksi lisäämällä lakiin säännös, jonka mukaan yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa.

Muutoksella pyritäisiin myös rajoittamaan ja estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

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 kerän vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa.

EK kiittää kuulemispyynnöstä. Vastauksenamme esitämme seuraavan.

1 Konsernitalanteet ja konsernin holdingyhtiöt

EK katsoo, että sääntely on tulkinnanvarainen erityisesti konsernitalanteiden näkökulmasta. Hallituksen esityksessä todetaan, että strategiset päätökset konsernitasolla tai governance-tyyppinen konserniohjaus tai -hallinnointi eivät olisi merkityksellisiä tosiasiallista johtopaikkaa määritettäessä. Samoin esityksessä todetaan, että tavanomaisen konserniohjauksen intressissä tapahtuvaa, emoyhtiön konsernijohtoon kuuluvien toimihenkilöiden hallitustyöskentelyä ulkomaisen tytäryhtiön hallituksessa ei pidettäisi tosiasiallisen johtopaikan luovana päätöksentekona. EK katsoo, että nämä lisäykset tarkentavat sääntelyn soveltamisalaa ja ovat sääntelyn tavoitteiden mukaisia.

Esitystä on laajennettu kattamaan myös holdingyhtiöt, jotka oli aikaisemmin rajattu luonnosvaiheessa esityksen ulkopuolelle. Luonnosversion mukaan tapauksissa, joissa toiminta on passiivista omistamista, joka ei vaadi aktiivista johtamista, ulkomaisella yhtiöllä ei voida katsoa olevan tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa. Tämä kohta on poistettu esityksestä. Esityksessä todetaan sen sijaan, että myös

passiivisluonteisessa toiminnassa holdingyhtiön tosiasiallisen johtopaikan voitaisiin katsoa olevan Suomessa.

Konsernitilanteissa osakkeiden omistamiseen käytettyjen tavanomaisten holdingyhtiöiden tuominen sääntelyn piiriin voi johtaa vaikeisiin tulokintaongelmiin. Holdingyhtiörakenteen käyttämiselle kansainvälisten konsernien toiminnassa on tyypillisesti aitoja liiketaloudellisia syitä, jotka liittyvät esimerkiksi yrityskauppojen toteuttamiseen, toiminnan rahoittamiseen ja ulkomaisen toiminnan riskien hallintaan. On selvää, että ehdotetun sääntelyn tarkoituksena ei ole muodostaa liiketoimintaa harjoittavien suomalaiskonsernien ulkomaisille tytäryhtiöille Suomeen tosiasiallista johtopaikkaa - huolimatta siitä, mikä on kussakin tytäryhtiöissä harjoitettavan toiminnan luonne.

EK katsoo, että hallituksen esitykseen sen luonnosversion jälkeen lisättyä, holdingyhtiöitä koskevaa laajennusta tulisi harkita uudelleen. Vaihtoehtoisesti se voitaisiin rajata koskemaan tilanteita, joissa on kysymys yksityishenkilön henkilökohtaisen omaisuuden hallinnasta holdingyhtiön välityksellä, ja siten tilanteesta, jollaiseen esitetyllä sääntelyllä pyritään nimenomaisesti vaikuttamaan.

Lainsäädäntö, joka on omiaan aiheuttamaan tulkinnanvaraisia tilanteita ja oikeudellista epävarmuutta ja vaikeuttamaan konsernimuodossa tapahtuvaa liiketoiminnan harjoittamista, ei ole Suomen etu. Jos ulkomaisia konserniyrityksiä koskevat yllättävät veromuutokset johtavat siihen, että suomalaiskonsernit siirtävät päätoimipaikkansa pois Suomesta tosiasiallista johtopaikkaa koskevan sääntelyn luoman verotuksellisen riskin vuoksi, ei sääntelystä ole odotettavissa kuin verotulojen menetyksiä. Kun otetaan huomioon, että sääntelystä ei ole odotettavissa merkittäviä verotuottoja, tulisi hallituksen esityksen muotoilussa kiinnittää erityistä huomiota tulkinnanvaraisten lausumien välttämiseen.

2 Rahastot

Hallituksen esityksessä on otettu käyttöön siirtymäaika, jonka perusteella lakia sovellettaisiin sijoitus- ja vaihtoehtorahastoihin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Siirtymäaikana selvitetään pysyvän rahastopoikkeuksen mahdollisuutta valtiontukinäkökulmasta. **EK katsoo, että rahastopoikkeuksen valmistelu olisi aloitettava viipymättä ja se tulee saattaa loppuun viimeistään vuoden 2021 loppuun mennessä.**

Hallituksen esityksessä on todettu lähtökohtana, että tosiasiallinen johtopaikka -säännöstä sovellettaisiin käytännössä harvoin ulkomaisiin rahastoihin. Hallituksen esityksessä on viitattu tältä osin oikeuskäytännöön, jossa ulkomaiselle rahastolle ei ole muodostunut Suomeen

kiinteää toimipaikkaa, vaikka Suomessa on ollut rahastonhoitaja (KVL 2/2015, KHO 21.1.2016 T 192, julkaisematon).

Rahastopoikkeuksen valmistelun viivästymisen ja hallituksen esitykseen jäävän epäselvyyden vuoksi on merkittävä riski siitä, että rahastojen hallinnointi siirtyy UCITS IV-direktiivin tavoitteiden vastaisesti pois Suomesta jo ennen 2 vuoden määräajan täyttymistä. Näin ollen EK katsoo, että **hallituksen esityksessä tulisi selkeästi todeta, että rahastoille ei muodostu Suomeen tosiasiallista johtopaikkaa sen perusteella, että rahastoa hallinnoi suomalainen palveluntarjoaja.**

EU:ssa toimivat rahastoalan toimijat ovat keskittäneet rahastoliiketoimintaansa tyypillisesti yhteen valtioon. Mikäli ulkomaisten rahastojen hallinnointi siirtyisi esitetyn sääntelyn vuoksi pois Suomesta, voi myös suomalaisten rahastojen hallinnointi siirtyä pois Suomesta muun muassa kustannustehokkuussyystä. UCITS- ja AIFM-sääntelyssä on nimellisesti haluttu mahdollistaa rahastojen rajan yli tapahtuvaa hallinnointia. Siirtyminen voisi johtaa myös avainhenkilöiden siirtymiseen toiseen maahan, joka myös osaltaan vaikuttaa negatiivisesti verokertymään.

Lisäksi on huomattava, että rahastoyhtiöiden sekä rahastojen jakelijoiden riskinottohalukkuus rahastoon tai sijoittajiin kohdistuvien veroriskien osalta on todella vähäinen. Näin ollen riski siitä, että rahastotoiminta siirtyisi pois Suomesta, on otettava vakavasti.

3 Tosiasiallinen johtopaikka ja poikkeusolot

Hallituksen esityksessä todetaan, että tosiasialliselta johtopaikalta edellytetään riittävää pysyvyyttä. Lyhytaikainen tai tilapäinen johtaminen ei loisi tosiasiallista johtopaikkaa. EK katsoo, että hallituksen esityksessä voitaisiin viitata myös koronapandemian kaltaisiin poikkeusoloihin ja todeta erikseen, että tämän tyyppisissä poikkeustilanteissa esimerkiksi yrityksen tosiasiallisen johdon siirtyminen poikkeuksellisten olosuhteiden vuoksi toiseen valtioon ei synnyttäisi tosiasiallista johtopaikkaa kyseiseen valtioon, vaikka tilanne pitkittyisi näiden olosuhteiden vuoksi. Tämä kannanotto vastaisi myös OECD:n kantaa¹.

4 Kotimaisen ja ulkomaisen yhteisön käsite

Hallituksen esityksessä todetaan, että ulkomaisen yhteisön säätäminen kotimaiseksi yhteisöksi loisi käsitteen "kotimainen ulkomainen yhteisö", jota voitaneen yleiskieliseltä merkityksisällöltään pitää haasteellisenä.

¹ Ks. <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>, kohta 15.

Tämän vuoksi esityksessä on päädytty käyttämään yleisesti verovelvollisen käsitettä.

Esityksessä ehdotetaan lisättäväksi TVL 9 §:ään uusi 9 momentti, jonka mukaan mitä muussa tuloverolainsäädännössä säädetään suomalaisista yhteisöistä tai kotimaisista yhteisöistä, sovelletaan 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin. Tämän säännöksen tarkoituksena on se, että tuloverolainsäädäntöä sovellettaisiin ulkomaisiin yhteisöihin samalla tavalla kuin kotimaisiin yhteisöihin, mutta uusi muotoilu johtaa käytännössä lisäksi laajemminkin siihen, että "kotimaisella" tarkoitettaisiin jatkossa myös ulkomaista yhteisöä. Kyseisen kohdan muotoilu tulisi palauttaa luonnosversiossa ehdotettuun muotoiluun ja säännöksen perusteluista tulisi käydä selkeästi ilmi, mikä on säännöksen tarkoitus.

Esityksessä kuvatulla tavalla on luontevaa, että silloin, kun ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen, sen tuloverotuksessa sovelletaan samoja säännöksiä kuin kotimaisen yhteisön verotuksessa tulolähdettä, tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten osalta. Tulolähteen osalta ulkomaisen yhteisön verottaminen TVL:n, EVL:n tai MVL:n mukaan ratkaistaan samoilla periaatteilla kuin kotimaisten yhteisöjen osalta.

Sen sijaan ei EK:n käsityksen mukaan ole perusteltua ulottaa säännöksen soveltamisalaa esityksen mukaisesti siihen, että tosiasiallisen johdopaikan perusteella yleisesti verovelvollisten ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvolliselle maksamat osingot, korot ja rojaltit olisivat TVL 10 §:n nojalla Suomesta saatua tuloa ja että Suomi voisi siten periä niistä lähdeveroa. Tällainen ratkaisu olisi liian pitkälle menevä ja johtaisi merkittävään oikeudelliseen epävarmuuteen etenkin, kun TVL 10 §:n luetteloa Suomesta saaduista tuloista on vakiintuneesti tulkittu siinä mainittujen tulojen osalta tyhjentävänä luettelona. Tulkinta voi johtaa moninkertaiseen verotukseen erityisesti tilanteissa, joissa Suomen ja toisen valtion välillä ei ole voimassa olevaa verosopimusta, ja tässä toisessa valtiossa perustettu yhtiö maksaa kolmannessa maassa olevalle yhtiölle osinko-, korko- tai rojaltituloa, josta ehdotettujen uusien sääntöjen nojalla jatkossa perittäisiin lähdeveroa Suomessakin.

Kunnioittaen

Anita Isomaa
Verojohtaja
Elinkeinoelämän keskusliitto EK