

Eduskunnan verojaostolle

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

1 Yleisarvio ja tarve muutokselle

Esityksen keskeisin ehdotus on tuloverolain (TVL) muuttaminen siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, 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 päätöksentekuelimen toimesta ottaen huomioon muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet.

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

Esitettyjä tavoitteita voidaan pitää lähtökohtaisesti kannatettavina. Seuraavassa on kuitenkin tuotu esiin eräitä ongelmakohtia, joita ehdotettuun sääntelyyn sisältyy. Keskeiset huolet liittyvät sääntelyn tulkinnanvaraisuuteen ja sen haitallisiin vaikutuksiin verotuksen ennakoitavuudelle.

On lisäksi huomattava, että yhteisön verotuksellisen statuksen muuttuminen säännöksen perusteella Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ja verosopimusten perusteella Suomessa asuvaksi, vaikuttaa monin tavoin paitsi verovelvollisuuden laajuuteen niin aiheuttaa muutoksia mm. verotuksesta aiheutuviin velvoitteisiin. Näin ollen kyseessä on *varsin "järeä" toimenpide* verrattuna esim. kiinteän toimipaikan muodostumiseen Suomeen (josta toki myös aiheutuu osittain vastaavia seurauksia) tai väliyhteisölain soveltamiseen Suomessa. Esityksen perusteluissa on jäänyt epäselväksi se, *mihin kaikkialle verolainsäädäntöön ulkomaisen yhteisön muuttuminen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi käytännössä vaikuttaa*. Tähän liittyen on esitetty

säädettäväksi uusi TVL 9.9 §, jonka mukaan ”mitä muussa tuloverolainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen ja kotimaisten yhteisöjen osalta, sovelletaan myös tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisiin ulkomaisiin yhteisöihin”. Esimerkkinä mainittakoon TVL 10 § 6 kohta, jonka mukaan Suomesta saatua tuloa on mm. osinko, joka on saatu suomalaiselta osakeyhtiöltä. Ehdotettu TVL 9.9 § tarkoittanee sitä, että Suomelle muodostuu lähdeverotusoikeus edellä mainitun ulkomaisen yhteisön jakamaan osinkoon ja että osingonjakajaa koskevat lähdeverolain mukaiset velvoitteet, jotka liittyvät muun muassa osingosta perittävään lähdeveroon mukaan lukien tästä aiheutuvat tiedonantovelvoitteet. Esityksessä olisi ollut tarkoituksenmukaista kuvailla laajemmin säännöksen soveltamisesta ulkomaiselle yhteisölle aiheutuvia velvoitteita.

Lisäksi seuraavassa on arvioitu esityksen käytännön vaikutuksia kansainväliseen verosuunnitteluun ja veronkiertoon sekä eräisiin tavanomaisista liiketoimintaa harjoittavista yhteisöistä poikkeaviin verovelvollisryhmiin.

2 Tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen edellytyksistä ja niiden tulkinnanvaraisuudesta

Ehdotetun TVL:n 9.8 §:n mukaan yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen toimesta ottaen huomioon muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Määritelmässä on pyritty yhdenmukaisuuteen OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa mainittujen tosiasiallisen johtopaikan arvioinnissa huomioon otettavien seikkojen osalta. Tätä voidaan pitää tarkoituksenmukaisena lähtökohtana, koska verosopimustilanteissa mahdollinen kaksoisasumistilanteesta aiheutuva konflikti valtioiden välillä ratkaistaan sovellettavan verosopimuksen perusteella.

Verotuksen *ennakoitavuuden näkökulmasta ehdotettu säännös on kuitenkin merkittävä heikennys* nykytilanteeseen, jossa yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus Suomessa ratkaistaan yhteisön perustamispaikan perusteella. Kuten esityksessäkin on todettu, tosiasiallisen johtopaikan arviointi on aina tapauskohtaista tosiseikkojen arviointia, jossa joudutaan ottamaan kantaa muun muassa siihen, mitkä ovat yhteisöä koskevia tärkeimpiä päivittäisiä päätöksiä (esim. holdingyhtiöiden osalta) ja miten päätösten tekeminen jakautuu hallituksen ja johdon välillä, jos näiden päätöksentekijöiden maantieteelliset sijainnit poikkeavat toisistaan. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa on toisaalta varsin kattavasti pyritty kuvaamaan säännöksen soveltamedellytyksiä ja niiden keskinäistä suhdetta toisiinsa. Tästä huolimatta, kun kyseessä on Suomen verojärjestelmälle aiemmin vieras säännös ja kyse on lopulta aina tapauskohtaisesta arvioinnista, säännöksen käyttöönotto aiheuttaa merkittävää painetta muun muassa *Verohallinnon tarkemmalle ohjeistukselle, ennakkoratkaisuille* ja viime kädessä myös *kansainväliselle riidanratkaisulle* verosopimustilanteissa, joissa myös ulkomaisen yhteisön perustamisvaltio pitää yhteisöä yleisesti verovelvollisena. *Epäselvissä tilanteissa*, joissa

tosiasiallisen johtopaikan ei voida kiistattomasti katsoa olevan Suomessa, olisi tarkoituksenmukaista ensi sijassa tarkastella väliyhteisölain soveltamisedellytysten täyttymistä ja kiinteän toimipaikan muodostumista Suomeen johtopaikan perusteella (näitä näkökulmia käsitellään seuraavassa kohdassa). Näin vältettäisiin myös riski kaksoisasumiskonfliktista yhteisön perustamisvaltion ja Suomen välillä.

3 Käytännön vaikutuksista kansainväliseen verosuunnitteluun ja veronkiertoon

Määrällisesti eräs merkittävimmistä kohderyhmistä, johon muutos vaikuttanee, ovat sellaiset *Viroon perustetut osakeyhtiöt*, joiden omistus, johto ja toiminta ovat kokonaan tai ainakin pääosin Suomessa. Muutoksen toteutuessa tällaisten yhtiöiden voitaisiin katsoa olevan Suomessa yleisesti verovelvollisia yhteisöjä ja siten verovelvollisia Suomeen kaikista tuloista siitä riippumatta, saadaanko tulot Suomesta vai ulkomailta. Erona nykyiseen tilanteeseen on se, että yhtiöitä voitaisiin verottaa paitsi Suomesta niin myös muista valtioista kuten esim. Virosta saadusta tulosta. Nykytilanteessa tällaiselle yhteisölle voidaan katsoa muodostuvan Suomeen ns. kiinteä toimipaikka Suomessa sijaitsevan johtopaikan perusteella ja yhtiötä voidaan verottaa Suomessa siltä osin kuin tulon voidaan katsoa liittyvän Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Koska ulkomailta saatu tulo on kuitenkin usein veronalaista myös tulon lähdevaltiossa, Suomen verotulot eivät muutoksen seurauksena välttämättä juurikaan lisäännä, koska ulkomaille maksettu vero tulee hyvittää samasta tulosta Suomessa maksettavaa veroa vastaan. Toisaalta muutoksen seurauksena vältetään tulon allokointiin kiinteälle toimipaikalle liittyvät tulkinnanvaraisuudet, koska Suomi saa verotusoikeuden yhtiön maailmanlaajuiseen tuloon ja tästä näkökulmasta muutosta voidaan pitää perusteltuna. Jos yhtiön tulo kuitenkin kertyy yksinomaan Suomesta, muutoksella ei ole ainakaan verorasituksen näkökulmasta merkitystä nykytilanteeseen verrattuna.

Toinen merkittävä kohderyhmä, johon muutoksella saattaa olla vaikutusta, ovat lähinnä yksityishenkilöiden suoraan tai välillisessä omistuksessa olevat *sijoitusyhtiöt*. Tällaiset yhtiöt voivat saada sijoitustuloja sekä Suomesta että ulkomailta. Tällaisille yhtiöille ei välttämättä ole voitu katsoa muodostuvan Suomeen kiinteää toimipaikkaa johtopaikan perusteella, koska niillä ei usein ole liiketoimintaa (EVL 1.1 §:n tarkoittamalla tavalla) vaan lähinnä arvopapereiden passiivista omistamista ja hallinnointia. Tällaisten yhtiöiden tuloa voidaan kuitenkin tietysin edellytyksin verottaa Suomessa väliyhteisölain perusteella. Vuonna 2019 toteutetut EU:n veronkiertodirektiivin edellyttämät muutokset ovat lisänneet mahdollisuuksia soveltaa väliyhteisölakia ulkomaisiin sijoitusyhtiöihin. Tästä osoituksena on keskusverolautakunnan lainvoimainen ennakkoratkaisu KVL:2019/35, jossa väliyhteisölakia voitiin soveltaa Luxemburgissa perustettuun sijoitusyhtiöön. Mainittakoon, että ennen vuotta 2019 väliyhteisölakia ei olisi voitu soveltaa vastaavaan yhtiöön silloisessa laissa olleissa vapautusperusteista johtuen. Nyt esitetyn muutoksen osalta voidaan huomata, että kyseisessä tapauksessa sijoitusyhtiön toimintaa koskevat päätökset tehtiin hallituksen kokouksissa Luxemburgissa. Näin ollen on mahdollista, ettei kyseisen yhtiön tosiasiallinen johtopaikka

sijaitisi Suomessa nyt esitetyn muutoksenkaan jälkeen. Tämä osoittaa lähinnä sen, että tapauksesta riippuen väliyhteisölain mukainen verotus ja tosiasialliseen johtopaikkaan perustuva yleinen verovelvollisuus voivat olla toisiaan täydentäviä säännöksiä.

4 Ulkomaiset sijoitusrahastot ja vaihtoehtorahastot

Ehdotettu muutos koskisi laajasti erityyppisiä ulkomaisia yhteisöjä niiden toiminnan luonteesta riippumatta. Jo valmistelun yhteydessä on ollut tiedossa, että ulkomaiset sijoitusrahastot ja vaihtoehtorahastot muodostavat verovelvolliskategorian, johon ehdotettu tosiasiallista johtopaikkaa koskeva sääntely istuu huonosti. Esityksessä on päädytty siihen, ettei ulkomaisia sijoitusrahastoja rajata sääntelyn ulkopuolelle mutta toisaalta todettu, että käytännössä ehdotettua säännöstä esitetyssä muodossa käytännössä harvoin sovellettaisiin ulkomaisiin rahastoihin. Lausuntopalautteen perusteella valmistelussa on päädytty lisäämään esitykseen siirtymäsäännös, jonka mukaan ehdotettua säännöstä sovelletaan ulkomaisiin, toisessa ETA-alueeseen kuuluvassa valtiossa rekisteröityihin tai perustettuihin UCITS- tai AIF-muotoisiin rahastoihin ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Esityksessä on myös arvioitu, että pysyvään rahastopoikkeukseen voisi liittyä valtiontuen näkökulmasta ongelmia, joita voitaisiin arvioida tarkemmin määräajan kuluessa.

Ulkomaiset yhteisömuotoiset sijoitusrahastot ja vaihtoehtorahastot voidaan verovelvollisuuden näkökulmasta jakaa TVL 20a §:ssä tarkoitettuihin tuloverosta vapautettuihin rahastoihin ja muihin rahastoihin. Jos ulkomaisesta rahastosta tulisi Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö, se olisi kuitenkin TVL 20a §:n edellytykset täyttäessään verovapaa yhteisö Suomessa. Jos rahasto ei täyttäisi verovapauden edellytyksiä, se olisi Suomessa normaalisti verovelvollinen yhteisö ja siten esimerkiksi arvopaperien luovutusvoitot olisivat laajasti veronalaista tuloa Suomessa siitä riippumatta ovatko ne Suomesta vai ulkomailta saatuja. Kansainvälisesti rahastot ovat käytännössä aina asuinvaltiossaan verovapaita yhteisöjä, jotta niiden tulo ei olisi kahdenkertaisen verotuksen piirissä vaan tuloa verotettaisiin vain kertaalleen rahaston sijoittajien verotuksessa (verotuksen neutraalisuuden periaate: suora sijoitus vs. rahaston kautta tehty sijoitus). Esimerkiksi Suomessa rahastoja perustetaan vain sellaisessa oikeudellisessa muodossa, jossa verovapaus on mahdollinen.

Jos ulkomailla perustamisvaltiossaan verovapaasti perustettu rahasto tulisi ehdotetun säännöksen perusteella Suomessa yleisesti verovelvolliseksi eikä siihen soveltuisi TVL 20a §:n mukainen verovapaus, seurauksena olisi käytännössä kyseisen rahaston toiminnan lakkauttaminen. On selvää, ettei tällaisia rahastoja voida jatkossa hallinnoida Suomesta käsin, jos riskiä yleisestä verovelvollisuudesta Suomeen ei voida yksiselitteisesti sulkea pois. Ehdotetun siirtymäajan kuluessa olisi mahdollista valmistella esitys siitä, miten ainakin merkittävin osa ulkomaisista rahastoista voitaisiin rajata ehdotetun säännöksen ulkopuolelle ja samalla selvittää mahdolliset rajoitteet, joita EU:n valtiontukisääntelystä voisi aiheutua tällaiselle rajaukselle.

Ystävällisesti

Tomi Viitala