

Verojaosto

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

Lausuma

- Lakimuutoksen myötä ulkomaista yhteisöä voitaisiin verottaa Suomessa kaikista tuloistaan samalla tavoin kuin kotimaistakin yhteisöä, mikäli yhtiötä tosiasiallisesti johdetaan täältä käsin. Harmaan talouden selvitysyksikkö pitää muutosta **erittäin tärkeänä ja kannatettavana**. Yhteisön asuinvaltion perustuminen pelkästään rekisteröintiperiaatteeseen on ollut valvonnan näkökulmasta ongelmallista, koska yleistä verovelvollisuutta Suomessa on voitu pyrkiä välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille. Tämä on korostanut muun sääntelyn, kuten väliyhteisölain, yleisen veronkiertosäännöksen ja kiinteän toimipaikan muodostumisen merkitystä torjuttaessa Suomen verotuksen välttämiseen tähtääviä järjestelyjä. **Käytännössä mikään näistä säännöksistä ei kuitenkaan yleensä sovellu esimerkiksi passiivisluonteista toimintaa harjoittaviin yhtiöihin varsinkaan ETA-alueella**, vaikka yhtiö toimisi asuinvaltiossaan verottomasti. Nyt käsillä olevalla lakimuutoksella on mahdollisuus täyttää osin tätä lainsäännön aukkoakohetta.
- Hallituksen esityksessä on otettu hyvin huomioon ne seikat, joita Harmaan talouden selvitysyksikkö nosti esiin lausunnossaan hallituksen esitysluonnoksesta osana Verohallinnon antamaa lausuntoa. Nyt esityksen perusteluissa on **tarkennettu tosiasiallisen johtopaikan käsitettä holding-yhtiöiden, trustien ja sijoitusyhtiöiden osalta siten, että lakia voidaan pitää riittävän kattavana lain tavoitteiden ja valvonnan edellytysten näkökulmasta**.
- Selvitysyksikön näkemyksen mukaan on erityisen tärkeää, että tosiasiallisen johtopaikan käsitettä on tarkennettu holdingyhtiöitä koskien. Alkuperäisen esityksen mukaan esimerkiksi yksityishenkilöiden varojen hallinnointiyhtiöt olisivat rajautuneet melko laajalti soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka sääntelyn tarkoitus huomioon ottaen nämä ovat keskeinen yritysryhmä lain soveltamisen kannalta. **Lausuntokierroksen jälkeen johtopaikan muodostumisen edellytyksiä on selkeytetty ja samalla johtopaikan muodostumista konsernitalanteissa on rajattu ja täsmennetty, joten sääntely kohdistuu nyt tarkoituksenmukaisella tavalla. Mitään yritysjoukkoa ei olisikaan perusteltua rajata kategorisesti sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle, vaan tilanteet tulee ratkaista käyttäen tapauskohtaista kokonaisharkintaa**. Tätä puoltavat myös kansainväliset sopimukset ja suositukset. On tietysti haasteellista, että saman sääntelyn nojalla on torjuttava hyvin erityyppisiä ilmiöitä eikä kaikkea lain tulkin-
nanvaraisuutta voida esitöiden avulla poistaa.

- Ulkomaisten yhteisöjen verotuksen toimittaminen edellyttää käytännössä kirjanpitovelvollisuutta. **Ilman ulkomaisen yhtiön kattavaa kirjanpitovelvollisuutta on nyt käsillä olevan uuden sääntelyn tehokkuus valvonnan ja ennaltaestävyyden näkökulmasta kyseenalaista.** Valvontaedellytykset tuleekin turvata velvoittamalla tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliseksi katsottava yhteisö tekemään soveltuvien osin Suomen kirjanpitolain säännösten mukainen kirjanpito maailmanlaajuisesta toiminnastaan mahdollisimman kattavasti. Velvollisuus tulisi säätää vähintään kirjanpitolain 1 luvun lisäksi ainakin 3 ja 5 lukujen vaatimusten mukaisesti. Asia on mahdollista ratkaista samassa yhteydessä, kun Työ- ja elinkeinoministeriö säätää ulkomaisten yhteisöjen Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen kirjanpitovelvollisuudesta. Selvitysyksikkö on lausunut myös sen hankkeen yhteydessä.
- Esityksessä on täsmennetty Selvitysyksikön lausunnossa esittämin tavoin sitä, millä perustein arvioidaan, onko trustille muodostunut tosiasiallinen johtopaikka Suomeen. Samassa yhteydessä, kun säädetään ulkomaisen yhteisön kirjanpitovelvollisuudesta, olisi tarpeen tämentää myös trustinhoitajan velvollisuutta pitää kirjanpitoa trustista.
- Hallituksen esityksessä jää avoimeksi joitain lausunnoissa esiin nostettuja yksityiskohtia, kuten se, miten voitonjakoa verotetaan suhteessa VYL 4.2 §:än silloin, kun ulkomaisesta väliyhteisöstä on tullut Suomessa yleisesti verovelvollinen. On kuitenkin selvää, että kaikkia yksityiskohtia ei voida tässä yhteydessä ratkaista.
- Muutoksen myötä Suomen sääntely yhteisöjen yleisestä verovelvollisuudesta vastaisi kansainvälisesti tyypillistä sääntelyä ja olisi yhdenmukainen Suomen solmimien verosopimusten kanssa. Lisäksi **säännös on tärkeä väline verovalvonnalle ja sen avulla on mahdollista torjua myös harmaata taloutta, kun tuloja ja varoja on pyritty salaamaan ulkomaista yhtiötä hyödyntäen.**

Tarkemmat tiedot

1. Muuta sääntelyä ei yleensä voida soveltaa tilanteisiin, joihin nyt käsillä oleva lakimuutos kohdistuisi

- Ulkomaisia yhteisöjä ei ole merkittävistäkään Suomeen liittyvistä siteistä huolimatta voitu katsoa täällä yleisesti verovelvollisiksi. Tämän vuoksi näissä tilanteissa on arvioitu väliyhteisölain, yleisen veronkiertosäännöksen ja kiinteän toimipaikan muodostumista. ETA-alueelle rekisteröityjen yhtiöiden kohdalla väliyhteisölain soveltamistilanteissa on noudatettava paljolti samankaltaista verrattain korkeaan näyttökynnykseen perustuvaa arviointia kuin yleistä veronkiertonormia sovellettaessa. **Verotustietojen mukaan ETA-alueelle rekisteröityjä yhtiöitä ei ole juuri koskaan katsottu Suomessa väliyhteisöiksi**, vaikka erilaisten verokannustinten vuoksi matalasti verotettuja yhtiöitä suomalaisomistuksessa on valvonnassakin havaittu. Euroopan neuvosto on todennut mm. Alankomaiden, Belgian, Luxemburgin, Irlannin, Maltan ja Kyproksen lainsäädännön sisältävän veroparatiisin tunnusmerkkejä ja antanut suosituksen joidenkin verokannustimien poistamiseksi. Näissä valtioissa on Orbis-tietokannan mu-

kaan suomalaisomisteisia holding-, rahoitus- ja rahastojen hallinnointiyhtiöitä yhteensä yli 260¹. Ainoatakaan kyseisistä yhtiöistä ei ole ilmoitettu väliyhteisöinä verotuksessa. Tosiasiallista johtopaikkaa koskeva muutos saattaisi koskea osaa tästä yrittäjäryhmästä.

- Yhtiöitä voitaisiin verottaa joissain tilanteissa kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta, mutta malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liiketuloon on luettu yhteisöjen osalta vain elinkeinoverolaissa tarkoitettu liiketoiminta, mikä arvopaperikaupan kohdalla edellyttää mm. aktiivisuutta ja suunnitelmallisuutta. Käytännössä passiivisluonteista toimintaa harjoittavia yhtiöitä ei ole Suomessa juurikaan voitu verottaa, vaikka yhtiön omistus ja johto olisi ollut Suomessa. Lisäksi, vaikka poikkeuksellisesti liiketuloa voitaisiin verottaa kiinteän toimipaikan tulona, on tulon kohdentamisessa kiinteälle toimipaikalle omat haasteensa ja se voi myös johtaa verovelvollisen kannalta vaikeasti ennustettaviin lopputuloksiin.
- Yleisen veronkiertosäännöksen (VML 28 §) soveltaminen on yleensä viimesijainen vaihtoehto ja edellyttää huomattavaa näyttöä. Joissain tilanteissa sovellettavaksi voisi tulla myös siirtohinnoitteluoikaisusäännös (VML 31 §), jonka nojalla samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisissä liiketoimissa käytettyä hinnoittelua voidaan oikaista markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Edellä käsitellyt säännökset eivät kuitenkaan missään tapauksessa poista tarvetta nyt käsillä olevalle lakimuutokselle.

2. Sääntelyn vaikutuksista

- Lakimuutoksen positiivisten verovaikutusten määrää on mahdotonta arvioida tarkasti. Sääntelyllä olisi ennen kaikkea keinotekoisia järjestelyjä ennaltaestävä vaikutus. Osa niistä noin 3700:sta ulkomaisesta yhtiöstä, joilla on nykyisin kiinteä toimipaikka Suomessa, katsottaisiin jatkossa koko tuloksestaan Suomessa verovelvolliseksi, mikä säästäisi valvontaresursseja mm. kiinteän toimipaikan tulon kohdentamista koskevien kysymysten arvioinnista. Erityisesti passiivisluontoista toimintaa harjoittavia yhtiöitä verotettaisiin useammin Suomessa. Soveltamisalan piiriin tulevien yhteisöjen määrästä jonkinlaista kuvaa voi antaa myös esimerkiksi se, että vuonna 2018 Viroon oli rekisteröity yli 3000 sellaista yhtiötä, jotka olivat Suomessa asuvien suomalaisten omistuksessa ja mahdollisesti siis myös täältä käsin johdettuja. Näistä vain hieman yli 400:lla yrityksellä oli suomalainen y-tunnus ja näistä valvonnan piirissä olevista yhtiöistä vain osalla oli kiinteä toimipaikka Suomessa.²

2. Holdingyhtiöt

- Muutoksella on ollut tarkoitus estää tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyrittäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa. Tosiasiallisen johtopaikan arviointi vaihtelee toiminnan luonteen mukaan ja edellyttää kokonaisharkintaa. Voi esimerkiksi olla joissain tilanteissa haastavaa arvioida, käyttävätkö tytäryhtiön päätöksentekuelimet itsenäistä päätösvaltaa toteuttaessaan emoyhtiön asettamia konserninsisäisiä linjauksia vai toteuttavatko ne emoyhtiön tekemät päätökset automaattisesti. Jonkin ryhmän, kuten sijoitusyhtiöiden tai konsernien holdingyhtiöiden, rajaaminen soveltamisalan ulkopuolelle olisi kuitenkin vastoin mm. OECD:n malliverosopimuksen periaatteita eikä perusteltua lain tarkoituksen näkökulmasta. Sijoittautumista ja tosiasiallista toimintaa

¹ Nämä yhtiöt olivat joko nimen tai toimialaluokituksen perusteella holdingyhtiöitä. Toimialaluokitus on monin tavoin puutteellinen, sillä esimerkiksi monia holdingyhtiöitä on merkitty konsernin päätoimialan harjoittajiksi ja osalle yhtiöistä toimialaa ei ole merkitty lainkaan.

² Harmaan talouden selvitysyksikkö: Virolaiset yritykset Suomen markkinoilla - Katsaus harmaan talouden riskeihin. 2020.

koskeva kokonaisharkinta on tavanomainen lähtökohta muussakin verolainsäädännössä.

3. Kirjanpito

- Kattava ulkomaisen yhtiön kirjanpitovelvollisuus on välttämätön edellytys sekä vero-velvollisuusaseman että toiminnan tuloksen selvittämiseksi. Ulkomainen yritys tulisi velvoittaa tekemään soveltuvien osin Suomen kirjanpitolain säännösten mukainen kirjanpito kirjanpitolain 1 luvun lisäksi ainakin 3 - 5 lukujen vaatimusten mukaisesti maailmanlaajuisesta toiminnastaan. Jos ulkomainen yritys saisi tehdä rekisteröintivaltionsa sääntöjen mukaisen kirjanpidon muilta kuin kirjanpitolain 2 luvun mukaisilta osin, olisi käytännössä epäselvää, milloin ulkomainen yritys olisi laiminlyönyt rikoslaissa tarkoitetulla tavalla kirjanpidon laatimisen ja vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista toimintansa tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Ilman velvollisuutta noudattaa kirjanpitolain 3 luvun sääntelyä (mm. tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen, tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva, tilinpäätösperiaatteet), on käytännössä erittäin vaikeaa arvioida sitä, missä määrin kirjanpidon laatiminen olisi laiminlyöty tai saako siitä riittävän ja oikean kuvan. Tällä on harmaan talouden kannalta merkitystä mm. siksi, että velvollisuuksien laiminlyönnit tulisivat kriminalisoiduiksi rikoslain 3 luvun 9 – 10 §:n mukaisina kirjanpitorikoksina.

Ylivieskassa 4.11.2020

Marko Niemelä
apulaisjohtaja

Antti Tokola
ylitarkastaja