Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

5.11.2018

Eduskunnan verojaostolle

Asia: HE 218/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

1 Yleisarvio

Hallituksen esityksessä ehdotetaan nykyistä väliyhteisölakia muutettavaksi siten, että se vastaisi EU:n veronkiertodirektiivissä asetettuja edellytyksiä. Veronkiertodirektiivin edellyttämien muutosten lisäksi esityksessä ehdotetaan eräitä muita muutoksia, jotka liittyvät esimerkiksi sääntelyn selkeyttämiseen ja ajantasaistamiseen. Ehdotetuista muutoksista huolimatta merkittävä osa sääntelystä pysyy kuitenkin ennallaan.

Väliyhteisölain keskeinen tarkoitus on ennaltaehkäistä sellaista veronvälttelyä, joka perustuu tulojen kanavoimiseen matalan verorasituksen valtioihin. Väliyhteisölaki perustuu keskeisiltä osin lainsäädännössä asetettuihin objektiivisiin kriteereihin siitä, milloin ulkomaisen yhteisön voidaan lähtökohtaisesti katsoa olevan perustettu sellaisessa tarkoituksessa, jota väliyhteisölailla pyritään torjumaan. Tällaisia kriteereitä ovat erityisesti riittävän määräysvallan syntyminen ja matala verotuksen taso.

Nykyisin voimassa olevaan väliyhteisölakiin sisältyy lisäksi vapautusperusteita, joista osa perustuu ulkomaisen yhteisön sijaintivaltioon ja osa yhteisön harjoittaman toiminnan luonteeseen. Myös näiden vapautusperusteiden arvioinnin voidaan katsoa perustuvan lainsäädännössä asetettuihin objektiivisiin kriteereihin, joiden täyttymisen arvioiminen on varsin ennakoitavaa lukuun ottamatta teolliseen tuotantotoimintaan perustuvaa vapautusta, jonka soveltamiseen on liittynyt tulkinnanvaraisuutta.

EU-oikeudellisista syistä väliyhteisölakiin on sisällytetty lisäksi taloudellisen toiminnan harjoittamista koskeva poikkeus, jota on sovellettu sekä ETA-valtioissa että tietyissä verosopimusvaltioissa asuviin muutoin väliyhteisöiksi katsottaviin yhteisöihin. Taloudellisen toiminnan poikkeuksen soveltamisedellytysten arviointi poikkeaa edellä mainituista poikkeuksista siinä, että sen arviointi on tapauskohtaisempaa ja riippuu muun muassa ulkomaisen yhteisön harjoittaman toiminnan luonteesta.

Hallituksen esityksen merkittävimmät väliyhteisölain soveltamisalaa koskevat muutokset liittyvät riittävän määräysvallan muodostumiseen ja soveltamisalaa koskeviin poikkeuksiin. Soveltamisalaa koskevien poikkeusten osalta merkittävin muutos on se, että ulkomainen yhteisö ei voi jatkossa vapautua väliyhteisölain soveltamisalasta pelkästään sen perusteella, missä valtiossa se sijaitsee. Jatkossa myös kaikkien väliyhteisölaissa tarkoitetussa määräämisvallassa olevien verosopimusvaltioissa asuvien ulkomaisten yhteisöjen on joko täytettävä verotuksen tasoa koskeva vaatimus (vähintään 3/5 Suomen verotuksen tasosta) tai vaihtoehtoisesti taloudellisen toiminnan harjoittamista koskeva poikkeus. Todennäköistä on, että taloudellisen toiminnan poikkeuksen soveltamisedellytysten

täyttymisen arviointi tulee jatkossa entistä merkittävämmäksi kysymykseksi väliyhteisölain soveltamisalan näkökulmasta. Kuten hallituksen esityksen perusteluissa on todettu, tämän voidaan arvioida lisäävän yritysten hallinnollista taakkaa. Sama pätee varmasti myös Verohallintoon.

Vaikka väliyhteisölain poikkeusperusteiden arvioinnissa siirrytään entistä tapauskohtaisempaan arviointiin, voidaan hallituksen esityksessä esitettyjä lainsäädäntöratkaisuja käsitykseni mukaan kokonaisuutena pitää tarkoituksenmukaisena verrattuna muihin veronkiertodirektiivin mahdollistamiin ratkaisuihin (transaktiopohjainen tai epäaitoihin järjestelyihin perustuva lainsäädäntö), jotka olisivat merkinneet huomattavista suurempia muutoksia väliyhteisölain rakenteeseen ja entistä monimutkaisempaa sääntelyä ja tapauskohtaisempaa arviointia.

2 Vapautusperusteiden muuttaminen (muut kuin EU- ja ETA-valtioissa asuvat yhteisöt)

Hallituksen esityksessä on perustellusti katsottu, että taloudelliseen toimintaan perustuvaa vapautusta ei tulisi rajoittaa pelkästään veronkiertodirektiivin edellyttämällä tavalla EU- ja ETA-valtioissa asuviin yhteisöihin. Direktiivi mahdollistaa vapautuksen soveltamisen myös muualla asuviin yhteisöihin, ja nykyisessä väliyhteisölaissa vapautusta voidaan soveltaa myös verosopimusvaltiossa asuvaan yhteisöön edellyttäen, että verosopimusvaltio ei ole VM:n asetuksessa tarkoitettu matalan verotuksen valtio.

Hallituksen esityksessä on päädytty ratkaisuun, jossa taloudelliseen toimintaan perustuvan vapautuksen soveltamisalaa kevennetään maantieteellisesti. Ehdotuksen mukaan vapautusta sovellettaisiin valtioihin, joiden kanssa Suomella on veroasioita koskeva tietojenvaihtosopimus ja jotka eivät kuulu EU:n veroasioissa yhteistyöhaluttomiksi katsottujen lainkäyttöalueiden listalle. Käytännössä jälkimmäinen edellytys on ainakin listan nykymuodossaan vain harvoin poikkeuksen soveltamista rajoittava edellytys. Verrattuna nykyiseen maantieteelliseen rajoitukseen vapautusta voidaan jatkossa soveltaa myös alhaisen verotuksen verosopimusvaltioihin sekä niihin ei-verosopimusvaltioihin, joiden kanssa Suomi on solminut tietojenvaihtosopimuksen kuten Bermuda, Caymansaaret, Guernsey ja Jersey olettaen, että nämä valtiot eivät jatkossakaan päädy mainitulle listalle.

Samalla on kuitenkin päädytty ratkaisuun, jossa nykyinen niin sanottu toimialavapautus, jonka soveltamisalaa ei nykyisin ole rajoitettu maantieteellisesti, otetaan taloudelliseen toimintaan perustuvan vapautuksen soveltamisedellytykseksi eräin muutoksin.

Muutokset nykyiseen koskevat ensinnäkin konsernin myynti- ja markkinointiyhtiöitä, joiden osalta ei enää edellytettäisi toiminnan suuntautumista vain oman asuinvaltion alueelle. Näiltä osin muutos on perusteltu, kuten hallituksen esityksen perusteluissakin on todettu.

Nykyistä toimialavapautusta on pidetty vanhentuneena, koska se vapauttaa vain pääasiallisesti teollista tuotantotoimintaa tai muuta siihen verrattavaa tuotantotoimintaa harjoittavan ulkomaisen yhteisön. Oikeuskäytännössä teollisen tuotantotoimintaan verrattavan muun tuotantotoiminnan käsitettä on kuitenkin sovellettu joustavammin siten, että sen on voitu katsoa kattavan myös tietyntyyppistä palvelutoimintaa. Hallituksen esityksessä on katsottu tarkoituksenmukaiseksi muuttaa toimialavapautuksen käsitettä vastaamaan paremmin nykyaikaista liiketoimintaa. Tämän vuoksi jatkossa teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaksi toiminnaksi voitaisiin katsoa myös palvelutoiminta. Tämä muutos on perusteltu.

Palvelutoiminnan käsitettä ei ole lainsäädännössä ehdotettu tarkemmin määriteltäväksi mutta sitä on pyritty täsmentämään hallituksen esityksen perusteluissa. Perustelujen mukaan se kattaisi toiminnan, jossa kehitetään ja tuotetaan aineettomia hyödykkeitä tai palveluita markkinoilla myytäväksi. Lisäksi hallituksen esityksen perusteluihin sisältyy lista palvelutoiminnoista, joita ei ole tarkoitettu katsottavan laissa tarkoitetuiksi teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaksi palvelutoiminnaksi. Lista sisältää yhtäältä sijoittamiseen liittyvää toimintaa ja toisaalta eri tyyppisiä konsernin sisäisiä palveluita. On todennäköistä, että ehdotettu lainsäädäntöratkaisu lisää toimialavapautuksen rajanvetoon liittyvien tulkintakysymysten merkitystä erityisesti palvelutoiminnan osalta. Tämä lienee kuitenkin välttämätön – ja toivottavasti väliaikainen – seuraus siitä, että väliyhteisölain soveltamisalasta vapautetun toiminnan käsitettä perustellusti ajantasaistetaan.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa valittua lainsäädäntötapaa (ts. taloudellisen toiminnan vapautuksen soveltamista vain tietynlaista toimintaa harjoittaviin yhteisöihin) on perusteltu muun muassa sillä, että väliyhteisölakia voitaisiin jatkossakin soveltaa esimerkiksi verovapaisiin tai erittäin kevyesti verotettuihin sijoitusyhtiöihin. Ulkomaisten sijoitusyhtiöiden ja -rahastojen sekä niiden yleisesti verovelvollisten osakkaiden verokohteluun liittyvät verokysymykset muodostavat oman – ja monin tavoin monikansallisten konsernien verotuksesta poikkeavan – kokonaisuuden, jota muun muassa eri sijoitusmuotojen verotusta pohtinut työryhmä käsitteli. Ulkomaisten sijoitusyhtiöiden - rahastojen verotukseen liittyvät kysymykset olisi tulevaisuudessa perustellumpaa ratkaista osana sijoittamisen verotusta koskevan verolainsäädännön kehittämistä.

Ystävällisesti

Tomi Viitala