Eduskunnalle

Professori Marjaana Helmisen lausunto
Hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta (HE 218/2018)

Yleisiä huomioita
Suomessa on vuodesta 1995 lähtien sovellettu lakia ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1994/12179, ”väliyhteisölaki”). Väliyhteisölaki on vakiinnuttanut asemansa Suomen kansainvälisen vero-oikeuden sääntelyssä. Sen keskeinen merkitys on ennaltaehkäisevä ja se on ennen kaikkea siksi tarpeellinen.

Nykyinen laki toimii kohtuullisen hyvin, mutta vuosien varrella tehtyjen muutosten seurauksena sen soveltumisen määrittelystä on tullut tarpeettoman monimutkaista ja moniportaista. Väliyhteisölakia on välttämätöntä muuttaa myös, jotta se täyttäisi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun direktiivin (EU) 2016/1164 (”Direktiivi”) minimivaatimukset.

Koska Suomessa on jo suhteellisen hyvin toimiva väliyhteisölaki, Suomessa ei ole tarkoituksenmukaista säätää täysin uutta Direktiiviin perustuvaa väliyhteisölakia. Sen sijaan lakia on tarkoituksenmukaista muuttaa hallituksen esityksessä (HE 218/2018) esitetyllä tavalla vain siltä osin kuin Direktiivi sitä edellyttää, kuitenkin samalla poistaen turha monimutkaisuus lain soveltamisalan määrittelystä ja selkeyttämällä joitakin lain soveltamiseen liittyneitä tulkinnanvaraisuuksia. Suomen väliyhteisölakia ei ole tarpeen kiristää tätä enempää, mutta sitä ei ole myöskään tarpeen lieventää nykyisestä.

Hallinnollisen rasituksen vähentämiseksi väliyhteisölakia on tarkoituksenmukaista yksinkertaistaa Direktiivin sallimissa puitteissa, kuten hallitus on esittänyt. Väliyhteisölaki ei saisi estää yritysten kansainvälistä organisoitumista liiketaloudellisesti tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Se ei saisi estää tai rajoittaa yritysten sijoittautumista harjoittamaan todellista taloudellista toimintaa.

Rajoitetusti verovelvollisten väliyhteisötulo

Hallitus esittää että väliyhteisölain soveltamisalaa muutetaan siten, että siitä poistettaisiin viittaus yleisesti verovelvollisiin, jolloin veronalaista olisi yleisesti verovelvollisten väliyhteisötulon lisäksi myös sellaisten rajoitetusti verovelvollisten väliyhteisötulo, joilla on Suomessa kiinteä toimipaikka. Tämä laajennus on välttämätön Direktiivin minimivaatimusten täyttämiseksi. Se on tarkoituksenmukainen myös yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta ja keinotekoisten omistusrakenteiden välttämiseksi.

Ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka väliyhteisönä
Hallituksen esittämällä tavalla väliyhteisöön on tarkoituksenmukaista nykymuotoisen väliyhteisölain tapaan rinnastaa ulkomaisen yhteisön sellainen ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee eri valtiossa/lainkäyttöalueella kuin ulkomainen yhteisö ja jonka tuloa ei veroteta ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa. Tämä rajoittaa kiinteitä toimipaikkoja hyödyntävien keinotekoisten verosuunnittelurakenteiden käyttöä.

Määräysvalta ja verotuskynnys

Direktiivissä väliyhteisöverotuksen realisoiva määräysvalta toteutuu etuyhteysmääritelmän kautta. Tähän liittyen hallitus ehdottaa, että väliyhteisölaissa tarkoitetun määräysvallan täyttymistä arvioitaessa huomioon otettaisiin verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevien kotimaisten ja ulkomaisten henkilöiden osuudet ulkomaisessa yhteisössä. Henkilöllä tarkoitetaan sekä juridisia että luonnollisia henkilöitä, vaikka Direktiivi koskeekin vain yhteisöjä. Tämä on tarkoituksenmukaista jo pelkästään yhdenvertaisuussyistä ja keinotekoisten rakenteiden välttämiseksi. Kansainvälisen verotietojenvaihdon lisäännyttyä väliyhteisölailla on tärkeä ennaltaehkäisevä vaikutus myös luonnollisten henkilöiden osalta.

Ulkomaista yhteisöä pidettäisiin väliyhteisönä, jos verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien henkilöiden kanssa ulkomaisessa yhteisössä määräysvalta siten, että sillä on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia äänioikeuksista yhteisössä, omistuksessaan suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta, tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia yhteisön voitosta tai varallisuuden tuotosta. Hallituksen esitys täyttää tältä osin Direktiivin minimivaatimukset ja on tarkoituksenmukainen, ottaen huomioon väliyhteisölain nykyinen soveltamisala, ja tarve yksinkertaistaa lain soveltamisalan määrittelyä. Erillinen nykymuotoiseen väliyhteisölakiin sisältyvä 25 %:n intressiä edellyttävä verotuskynnys samalla poistuisi tarpeettomana.

Koska määräysvalta on direktiivistä johtuen esitetty määriteltäväksi eri tavalla kuin nykysin, väliyhteisölain soveltamisala voi tilanteen mukaan joko kiristyä tai lieventyä. Vaikka varsinaista tarvetta kiristykseen tai lieventämiseen ei ole, esitetty muotoilu on kuitenkin perusteltu, koska se mahdollistaa kohtuullisen yksinkertaisella tavalla ja pienillä muutoksilla Direktiivin minimivaatimusten toteutumisen.

Etuyhteys- ja lähipiirimääritelmä

Etuyhteysmääritelmä on tarpeen ottaa väliyhteisölakiin hallituksen esityksessä tarkoitetulla tavalla. Vaikka Direktiivi koskee vain yhteisöverovelvollisia, kansallisessa sääntelyssä on tarpeen ottaa huomioon hallituksen esittämällä tavalla myös luonnollisten henkilöiden keskinäinen lähipiiri. Hallituksen esityksessä ei kuitenkaan ehdoteta lähipiirin määritelmän ottamista lakiin, vaan lähipiiri-termiä avataan vain perusteluosassa. Tämä jättää lakiin jonkin verran tulkinnanvaraisuutta.

Verotuksen taso

Hallituksen esityksen mukaan ulkomaista yksikköä pidetään väliyhteisönä, jos yhteisön verotuksen tosiasiallinen taso yksikön verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella on alhaisempi kuin 3/5 eli 60 prosenttia Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta Suomessa. Tämä verotuksen tasoa koskeva sääntö on tiukempi kuin Direktiivin sääntö, mutta koska se vastaa nykymuotoisen lain vastaavaa sääntöä, sitä ei ole tässä yhteydessä tarpeen lieventää. Esitys on tältä osin perusteltu.

Direktiivissä on erikseen säädetty, että verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta huomioon väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella. Jos tällainen kiinteä toimipaikka otettaisiin huomioon ulkomaisen väliyhteisön verotuksen tasoa määritettäessä, se voisi johtaa siihen, että verotuksen taso jää alhaisemmaksi kuin se muutoin olisi ja yksikkö joutuisi tarkoituksettomasti väliyhteisöverotuksen piiriin. Nykyinen kansallinen sääntö ei sisällä vastaavaa määräystä verotuksen tason vertailua koskevassa kohdassa. Direktiivin minimivaatimusten mukainen säännös on siksi sisällytettävä hallituksen esittämällä tavalla väliyhteisölakiin.

Taloudellisen toiminnan poikkeus

Väliyhteisölakiin sisältyvää taloudellisen toiminnan poikkeusta hallitus ehdottaa muutettavaksi siten, että se koskisi tietyin edellytyksin myös muissa kuin ETA-valtioissa asuvia ulkomaisia yhteisöjä. Tämä ETA-alueen ulkopuolisia valtioita koskeva taloudellisen toiminnan poikkeuksen laajennus on tarpeellinen, ettei väliyhteisölain soveltamisala muodostu muualle kuin ETA-alueelle sijoittautuneiden yritysten osalta liian laajaksi. On tärkeätä, ettei väliyhteisölaki rajoita turhaan sellaisen toiminnan organisoitumista, jonka osalta sijoittautumispäätökset eivät ole tyypillisesti verovetoisia ja joiden osalta tietojenvaihto toimii. On kuitenkin perusteltua, että ETA:n ulkopuolisissa tilanteissa poikkeukselta edellytetään, että ulkomainen yksikkö ei ole EU:n neuvoston yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden listalla, että alueen kanssa toimii riittävä tietojenvaihto, ja että yksikön toiminta on pääasiallisesti sellaista laissa määriteltyä toimintaa, jossa ei tyypillisesti ole kyse vain verotussyistä tehdystä järjestelystä. Tämä vähentää paineita tulkita ETA-valtioita koskevaa taloudellisen toiminnan poikkeusta SEUT:n vapaan sijoittautumisoikeuden periaatteen vastaisesti liian tiukasti.

Veronalainen tulo

Hallituksen esitykset koskien veronalaista väliyhteisötuloa ovat perusteltuja. Yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa ei olisi se osuus väliyhteisötulosta, joka luetaan Suomen verotuksessa rajoite-

tusti verovelvollisen veronalaiseksi väliyhteisötuloksi. Säännös soveltuisi silloin, kun rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka ja yleisesti verovelvollinen omistaa osuuden kyseisestä rajoitetusti verovelvollisesta. Tämä estäisi väliyhteisötulon verottamisen kahteen kertaan.

Selvyyden vuoksi on myös hyvä, että väliyhteisölakiin lisätään hallituksen esittämällä tavalla ja Direktiiviin perustuvana nimenomainen maininta verovuodesta.

Hallitus myös esittää, että tietty osa luovutusvoitosta, jonka verovelvollinen saisi väliyhteisöosuuden luovutuksesta, ei olisi veronalaista tuloa. Veronalaista tuloa ei olisi määrä, joka on aiemmin luettu verotettavaksi väliyhteisötuloksi. Tämä lisäys on Direktiiviin perustuvana ja kaksinkertaisen verotuksen estävänä sääntönä tarpeen.

Turussa 5.11.2018

Marjaana Helminen
Professori, Helsingin yliopisto
marjaana.helminen@helsinki.fi