VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Väliyhteisölain muutos (HE 218/2018 vp)

7.11.2018 Verojaosto

Jari Salokoski ja Jaana Mikkola



Väliyhteisölainsäädäntö ja sen tavoite

- Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta tuli voimaan 1.1.1995
  - Muutettu vuosina 1998 ja 2008
- Pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön
- Koko ulkomaisen yhteisön tulo verotetaan omistajien tulona riippumatta siitä, jakaako ulkomainen yhteisö osinkoa omistajilleen vai ei

Nykyisen sääntelyn pääpiirteet

- Yleinen soveltamisala
  - Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen verotuksen taso alhaisempi kuin 3/5 eli 60 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta (= alle 12 %)
  - Laajasti erilaiset oikeudelliset muodot (yhtiöt, trustit yms)
- Määräämisvalta
  - Vähintään 50 % Suomessa yleisesti verovelvollisilla
- Lakia sovelletaan myös luonnollisiin henkilöihin

Nykyisen sääntelyn pääpiirteet

- Toimialapoikkeus
  - Teollinen ja siihen verrattava tuotantotoiminta, laivanvarustus, näitä palveleva myynti- ja markkinointitoiminta
  - Maailmanlaajuinen poikkeus
- EU- ja verosopimusvaltioita koskeva poikkeus
  - Verotuksen tason kriteeri, ns. harmaa lista
  - Erityinen veronhuojennus
- Taloudellisen toiminnan poikkeus
  - ETA-valtiot ja harmaan listan ulkopuoliset verosopimusvaltiot
  - Riittävät toimitilat, kalusto, henkilöstö

Nykyisen sääntelyn pääpiirteet

- Nykyisin kansallisessa sääntelyssä ns. entity-malli
  - Väliyhteisön koko nettotulos verotetaan väliyhteisötulona
- 25 %:n omistusta koskeva raja
  - Verovelvollinen yhdessä etupiirin kanssa
- Eräitä tarkempia säännöksiä

Sääntelyn soveltuminen käytännössä

- Verovuosina 2013-2014 suomalaisilla yhtiöillä oli ulkomailla noin 70 väliyhteisöä
  - Elinkeinotoiminnan tuloksen määrä vaihteli viidestä miljoonasta eurosta kahden miljoonan euron tappioon.
  - Yhteensä väliyhteisöjen elinkeinotoiminnan tuloksena oli ilmoitettu noin 29 miljoonaa euroa ja tappiona noin kuusi miljoonaa euroa.
- Vakiintunut asema yhtenä harmaan talouden ja veronkierron estämisen juridisena välineenä myös luonnollisten henkilöiden verotuksessa

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi

- Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta
- Direktiivi asettaa ns. minimisuojan
- Ehdotettu muutos on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2019 alusta
  - Sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa

Direktiivin väliyhteisösääntely

- Verotuksen taso
  - Käytännössä 50 %
- Kaksi vaihtoehtoista tapaa
  - Transaktiopohjainen malli, jossa verotetaan vain passiivituloja, mm. korot, rojaltit, osingot, rahoitusleasing
  - Epäaidoista järjestelyistä saatuihin tuloihin perustuva malli
- Määräysvalta
  - Yli 50 %, yksin tai yhdessä etuyhteysyritysten kanssa
  - Myös rajoitetusti verovelvolliset etuyhteysyritykset
- Koskee vain yhteisöverovelvollisia

Direktiivin väliyhteisösääntely

- Poikkeukset
  - Pakollinen taloudellisen toiminnan poikkeus (ETA-valtiot)
    - Optio laajentaa myös ETA:n ulkopuolelle
  - Transaktiopohjainen malli
    - Tulon määrään perustuva poikkeus (enint. 1/3 passiivituloja)
    - Rahoitusalan yrityksiä koskeva poikkeus
  - Epäaitoihin järjestelyihin perustuva malli
    - Kirjanpidollisen voiton määrään perustuvat poikkeukset

Esityksen pääasiallinen sisältö

- Laajennus rajoitetusti verovelvollisiin, jos liittyy Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan
- Määräysvaltaa koskevat muutokset
  - Verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevien kotimaisten tai ulkomaisten tahojen osuudet yhdessä
  - 25 %:n raja
- Yleinen toimialapoikkeus, EU- ja verosopimusvaltioita koskeva poikkeus sekä harmaa lista ehdotetaan poistettavaksi
- Taloudellisen toiminnan poikkeusta muokattaisiin

Soveltuminen erilaisiin verovelvollisiin ja yksiköihin

- Nykyiseen tapaan sekä luonnolliset henkilöt että yhteisöt
- Laajennus myös Suomessa verotettaviin kiinteisiin toimipaikkoihin
- Väliyhteisön oikeudelliseen muotoon ei muutoksia
  - Jatkossa viitattaisiin termillä ”yksikkö”
- Ulkomaisen yhteisön ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka rinnastuisi edelleen tietyin edellytyksin väliyhteisöön

Määräysvalta

- Perustuisi
  - omistukseen ulkomaisen yksikön pääomasta tai
  - sen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä tai
  - osuuteen yksikön varallisuuden tuotosta tai
  - osuuteen voitosta.
- Määräysvaltaa ja verotusoikeutta koskeva kynnys samalle tasolle (25 %)
- Huomioon verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevien tahojen osuus samasta väliyhtiöstä
  - Etuyhteyden raja 25 %
  - Myös rajoitetusti verovelvolliset etuyhteystahot

Verotuksen taso

- Ulkomaista yksikköä pidetään väliyhteisönä, jos sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso yksikön asuinvaltiossa on alempi kuin 3/5 eli 60 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta
  - Tähän ei ehdoteta muutoksia
- Eräitä käsitteiden täsmennyksiä

Sääntelyn malli

- Yhtiö- tai yksikköpohjaiseen, eli ns. entity-pohjaiseen malliin, ei ehdoteta muutoksia
  - Kireämpi kuin direktiivin sääntely, joten mahdollista säilyttää
  - Väliyhteisötulona verotettaisiin edelleen kaikkia väliyhteisön tuloja

EU- ja verosopimusvaltioiden poikkeukset, ns. harmaa lista

- Poikkeusten taustalla osaltaan tavoite hallinnollisen taakan keventämisestä
- Toisaalta verotuksen ulkopuoliset negatiiviset heijastusvaikutukset, raskas ylläpitäminen
- Poikkeukset ehdotetaan poistettavaksi
  - Jatkossa sovellettaisiin vain taloudelliseen toimintaan perustuvaa huojennusta

Taloudelliseen toimintaan perustuvat poikkeukset

- Ns. yleinen toimialapoikkeama sellaisenaan ehdotetaan poistettavaksi
- Direktiivin taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus vastaa pääosin nykyistä kansallista poikkeusta
  - Pakollinen minimisäännös ETA-valtioille
  - Ehdotetaan laajennettavaksi tietyin edellytyksin myös ETA:n ulkopuolisiin valtioihin

Ehdotettu taloudellisen toiminnan poikkeus

- Säännökseen lisättäisiin direktiivin edellyttämä viittaus varoihin
- Sovellettaisiin myös ETA:n ulkopuolisiin alueisiin seuraavin edellytyksin:
  - Riittävä tietojenvaihto toteutuu (=”tietojenvaihtokriteeri”)
  - Yhtiö toimii tietyllä toimialalla (=”toimialakriteeri”)
  - Alue ei ole Euroopan unionin yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevassa luettelossa (=”listakriteeri”)

Toimialakriteerin täsmennys

- Pohjautuisi nykyisen toimialapoikkeuksen sisältöön
- Nykyaikaisten liiketoiminnan alojen huomioon ottaminen
  - Erityisesti erilaisten aineettomien hyödykkeiden tai palveluiden tuottaminen
- Lisäedellytys toiminnan suuntautumisesta asuinvaltion alueelle poistettaisiin

Väliyhteisötulon verottaminen

- Nykyinen 25 %:n raja poistettaisiin
- Tappioiden verokohtelua ei muutettaisi
- Lisättäisiin mahdollisuus väliyhteisön jakamasta osingosta perityn lähdeveron hyvittämiseen, jos osinko on ollut verovapaa