Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Tero Honkavaara

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle MUISTIO 1 (3)

6.11.2018

**Hallituksen esitys laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta (HE 218/2018 vp)**

Esityksessä ehdotetaan, että ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia muutetaan. Muutokset perustuvat osittain sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun direktiiviin (EU) 2016/1164.

Väliyhteisösääntelyn ensisijainen tavoite ei ole fiskaalinen, vaan sääntelyn on tarkoitus toimia ennaltaehkäisevästi. Kuten esityksessäkin on todettu, väliyhteisöomistusten vähäinen määrä osoittaa osaltaan nykyisenkin väliyhteisölain toimineen sille asetetun tavoitteen mukaisesti. Nykyinen sääntely on kuitenkin erittäin monimutkainen, joten väliyhteisölain uudistaminen on välttämätöntä.

EU:n ns. veronkiertodirektiivin implementoinnin johdosta Suomen on tehtävä kansalliseen lainsäädäntöön direktiivin edellyttämät muutokset. Nämä muutokset on kuitenkin tehtävä siten, että suomalaisyritysten kansainvälisen liiketoiminnan toimintaedellytyksiä ei heikennetä. Tämä tavoite ei kaikilta osin toteudu esityksen mukaisessa sääntelyssä.

Määräysvalta ja omistusosuus väliyhteisötulon verotuksessa

Direktiivin mukaan määräysvaltaa koskeva edellytys täyttyy, kun verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia yhteisön äänioikeuksista, pääomasta tai oikeus saada yli 50 prosenttia yhteisön voitosta.

Esityksen mukaan määräysvaltaa koskeva raja laskettaisiin 50 prosentista 25 prosenttiin.

Esitettyä muutosta ei tule toteuttaa. Nykyisessä väliyhteisölaissa ja muualla verolainsäädännössä määräysvalta täyttyy vasta 50 prosentin omistusosuuden ylittyessä. Todellista määräysvaltaa ei voida käyttää 25 prosentin omistusosuudella.

Mikäli esityksessä ehdotettu 25 prosentin määräysvaltaedellytys otettaisiin käyttöön, väliyhteisölain soveltamispiiri laajenisi huomattavasti. Prosenttiosuuden alentamisen lisäksi soveltamispiirin laajentumiseen johtaisi myös se, että määräysvaltaa

laskettaessa huomioon otettaisiin myös ulkomaisten etuyhteysosapuolten omistusosuudet.

Perusteltu muutosehdotus on se, että toisistaan riippumattomien tahojen osuuksia ulkomaisessa yhteisössä ei jatkossa otettaisi huomioon laskettaessa määräysvaltaa.

Lisäksi on huomattava se, että hallituksen esitykseen sisällytetyn kansainvälisen vertailun mukaan ainoastaan yhdessä maassa määräysvaltarajaksi on säädetty 25 %. Muissa maissa raja on 50 %.

Nykyisin väliyhteisötulon verotuksessa on sovellettu rajoitusta, jonka mukaan väliyhteisötuloa verotetaan vain, jos verovelvollisen tai sen kanssa samaan etupiiriin kuuluvien yhteenlaskettu osuus väliyhteisöstä on vähintään 25 prosenttia. Esityksessä ehdotettua minimiosuuden poistamista ei tule toteuttaa.

Esitettyä 2 §:ää tulee muuttaa siten, että määräysvalta täyttyy vasta 50 prosentin omistusosuudella ja esitettyyn 4 §:ään tulee sisällyttää nykyinen 25 prosentin minimiosuusvaatimus.

Verotuksen taso

Nykyisen väliyhteisölain mukaan ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alempi kuin 3/5 eli 60 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta. Direktiivin mukaan verotuksen tason alaraja on 50 prosenttia verovelvollisen jäsenvaltiossa suoritettavasta yhteisöveron määrästä.

Huolimatta siitä, että direktiivi mahdollistaisi nykyisen alarajan säilyttämisen, tulee esitystä muuttaa siten, että alarajaksi säädetään direktiivin mahdollistama 50 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta.

Väliyhteisölain soveltamisalan rajaukset ETA-alueen ulkopuolella

Direktiivin mukaan Euroopan talousalueella asuvaa ulkomaista yhtiötä ei voida käsitellä väliyhtiönä, jos yhtiö harjoittaa merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. Jäsenvaltiot voivat soveltaa edellä mainittua poikkeusta myös Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitseviin väliyhtiöihin, mutta tämä ei ole pakollista.

Esityksessä ehdotetaan, että Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen soveltamisen edellytykset olisivat seuraavat:

1. Yhtiön kotipaikka ei ole EU:n yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelossa
2. Lainkäyttöalueen kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa ja tietojenvaihto lainkäyttöalueen kanssa tosiasiallisesti toteutuu ja

3. yhtiön tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yksikön lainkäyttöalueellaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavista muusta tuotanto- tai palvelutoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavia muuta tuotanto- tai palvelutoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yksikköä, taikka suorituksista, joiden maksaja on sillä lainkäyttöalueella asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan konserniin kuuluva yksikkö.

Esitetty 3 §:n 2 momentin 3 kohdan sääntely saattaa johtaa vaikeisiin tulkintaongelmiin erityisesti siitä, mitä on pidettävä teolliseen tuotantotoimintaan verrattava muuna palvelutoimintana. Esitys on kuitenkin huomattavasti parempi, kuin esitysluonnoksessa 6.8.2018 ehdotettu sääntely.

Yksinkertaisin ja toimivin ratkaisu olisi kuitenkin se, että direktiivin tarkoituksen mukaisesti väliyhteisötulon verotuksesta vapautettaisiin, **asuinvaltiosta riippumatta**, kaikki sellaiset yhtiöt, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja.

Edellä mainittujen tulkintaongelmien lisäksi esitetty 3 §:n 2 momentin 2 ja 3 kohdan sääntely johtaa eräiden maiden osalta ”erikoiseen” lopputulokseen. Esim., jos suomalaisella emoyhtiöllä on tuotannollista toimintaa harjoittava tytäryhtiö Chilessä, se ei ole missään olosuhteissa nykyisen VYL:n tarkoittama väliyhteisö, koska tuotannollinen toiminta on nykyisen toimialapoikkeuksen piirissä. Esityksen mukaan tämä tytäryhtiö verotettaisiin Suomessa väliyhteisönä (jos verotuksen taso alle 3/5 Suomen tasosta), koska Chilen kanssa ei ole verosopimusta eikä tietojenvaihtosopimusta. Lopputulos ei ole väliyhteisölain tarkoituksen mukainen.

Tämä epäkohta voitaisiin ratkaista kahdella vaihtoehtoisella tavalla:

1) esitetystä 3 §:n 2 momentista poistetaan 2 kohta kokonaan. Lainkohta on tarpeeton, koska riittävän taloudellisen toiminnan soveltamisedellytykset on määritelty 3 §:n 3 momentissa.
2) Mikäli edellä mainittua muutosta ei jostain syystä voida tehdä, tulee 2 momentin 2 kohtaan lisätä seuraava lause: ”tai lainkäyttöalueelle sijoittautuneen yhtiön toiminnasta saadaan muu luotettava selvitys”

Esityksen mukaan tietojenvaihtoa koskevan ehdon täyttymisen edellytyksenä olisi se, että tietojenvaihto kyseisen lainkäyttöalueen kanssa tosiasiassa toteutuu. Tämä edellytys on kohtuuton, koska verovelvollinen ei voi mitenkään itse vaikuttaa siihen, toteutuuko tietojenvaihto tosiasiassa vai ei. Riittävän edellytyksen tulee olla se, että tietojenvaihtosopimus on olemassa.