VALTIOVARAINMINISTERIÖ

9.11.2020

Vero-osasto

Eduskunta
Verojaosto

Valtiovarainministeriön lausunto verojaostolle - Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta

Hallituksen esityksen laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta johdosta valtiovarainministeriö toteaa seuraavaa.

1. Tarve lainsäädäntömuutokselle sekä verotuksen ennakoitavuus TVL 9 §:n 8 momentin muutoksen johdosta

Lausuntopalautteessa todetaan, että ehdotetulle lainsäädännölle ei ole hallituksen esityksessä osoitettu selkeää tarvetta tai verotuottovaikutuksia. Kiinteää toimipaikkaa koskevasta sääntelystä sekä väliyhteisösääntelystä ei aiheudu vastaavia valtioiden välisiä kaksoisasumiskonflikteja kuin kotipaikkasäännöksen laajentamisesta. Sääntelyyn liittyy tulkinnanvaraisuutta sekä haitallisia vaikutuksia verotuksen ennakoitavuudelle. Lausuntopalautteessa on lisäksi todettu, että säännöksen käyttöönotto aiheuttaa merkittävää painetta muun muassa Verohallinnon tarkemmalle ohjeistukselle, ennakkoratkaisuille ja kansainväliselle riidanratkaisulle. Hallituksen esityksen vaikutuksenarvio on lausuntopalautteen mukaan osittain puutteellinen, sillä siinä ei ole sääntelystä aiheutuvia kustannuksia Suomen valtiolle ja verovelvollisille. Hallituksen esitystä ei tulisi hyväksyä, jos ehdotetun muutoksen aiheuttamat kustannukset ylittäisivät odotettavissa olevat verotuotot.

Verohallinto on todennut omassa lausunnossaan, että lakimuutoksella korjataan jo pidempään esillä ollut ongelma, ettei ulkomaisia yhteisöjä ole merkittävistäkään Suomeen liittyvistä siteistä huolimatta voitu katsoa täällä yleisesti verovelvollisiksi ja että lakimuutos vaikeuttaa Suomen verotuksen välttämistä ulkomaisten yhtiöiden kautta. Harmaan talouden selvitysyksikkö on todennut omassa lausunnossaan, että väliyhteisölain, yleisen veronkiertosäännöksen tai kiinteän toimipaikan sääntely ei yleensä sovellu passiivisluonteista toimintaa harjoittaviin yhtiöihin varsinkaan ETA-alueella, vaikka yhtiö toimisi asuinvaltiossaan verottomasti, ja että nyt käsillä olevalla lakimuutoksella on mahdollisuus täyttää osin lainsäädännön aukkokohtaa. Lisäksi selvitysyksikön lausunnossa todetaan, että säännös on tärkeä väline verovalvonnalle ja sen avulla on mahdollista torjua myös harmaata taloutta, kun tuloja ja varoja on pyritty salaamaan ulkomaista yhtiötä hyödyntäen. Sääntelyllä olisi ennen kaikkea keinotekoisia järjestelyitä ennalta estävä vaikutus.

Valtiovarainministeriö yhtyy edellisessä kappaleessa esitettyihin näkökohtiin ja toteaa, että lainsäädäntömuutokselle on selkeä tarve. Koska ehdotetun lainsäädäntömuutoksen tavoitteena on olla ennalta ehkäisevä, taloudellisten vaikutusarvioiden esittäminen tämän kaltaisten muutosten osalta ei ole mahdollista.

2. TVL 9 §:n 8 momentti - tosiasiallisen johtopaikan käsite

2.1 Yleistä

Lausuntopalautteessa on todettu, että esimerkiksi Viroon perustettujen osakeyhtiöiden osalta Suomen verotulot eivät muutoksen seurauksena välttämättä juurikaan lisäänny, koska ulkomailta saatu tulo on kuitenkin usein veronalaista myös tulon lähdevaltiossa ja ulkomaille maksettu vero tulee hyvittää samasta tulosta Suomessa maksettavaa veroa vastaan. Toisaalta muutoksen seurauksena vältetään tulon allokointiin kiinteälle toimipaikalle liittyvät tulkinnanvaraisuudet, koska Suomi saa verotusoikeuden yhtiön maailmanlaajuiseen tuloon ja tästä näkökulmasta muutosta voidaan pitää perusteltuna. Jos yhtiön tulo kuitenkin kertyy yksinomaan Suomesta, muutoksella ei ole ainakaan verorasituksen näkökulmasta merkitystä nykytilanteeseen verrattuna. Valtiovarainministeriö viittaa tältä osin edellä kohdassa 1 lainsäädäntömuutoksen tarpeesta todettuun.

2.2. Suhde johtopaikan määritelmään tuloverolaissa ja verosopimuksissa

Lausuntopalautteessa on ehdotettu, että edellytyksenä tosiasiallisen johtopaikan muodostumiselle Suomeen tulisi olla, että ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettu paikka, jossa sijaitsee liikkeen johto, sekä verosopimustilanteessa OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa tarkoitettu johtopaikka. Lausuntopalautteen mukaan tämä täsmennys vähentäisi tosiasiallisen johtopaikan määritelmään liittyvää tulkinnanvaraisuutta ja siten myös kotimaisia ja kansainvälisiä veroriitoja.

Valtiovarainministeriö huomauttaa, että kyseisellä muutoksella TVL 9 §:n 8 momentin sovellus kytkettäisiin sekä kotimaisen että malliverosopimuksen tarkoittaman kiinteän toimipaikan olemassaoloon ja samalla huomattavasti kavennettaisiin TVL 9 §:n 8 momentin soveltamisalaa. Kansainvälisesti tosiasiallisen johtopaikan sääntelyssä tällainen kytkentä kiinteän toimipaikan olemassaoloon olisi hyvin poikkeuksellinen. Muutos ei olisi omiaan selkeyttämään säännöksen soveltamista, vaan päinvastoin monimutkaistamaan sitä, mikäli ensin olisi tutkittava, onko ulkomaisella yhteisöllä sekä TVL 13a §:n mukainen kiinteä toimipaikka Suomessa johtopaikan perusteella että OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa tarkoitettu johtopaikka Suomessa. Valtiovarainministeriö ei pidä ehdotusta kannatettavana.

2.3 TVL 9 §:n 8 momentin sanamuoto

Lausuntopalautteessa on ehdotettu, että tulkinnanvaraisten tilanteiden vähentämiseksi tuloverolain 9 §:n 8 momentin sanamuotoa voitaisiin täsmentää vastaamaan säännöskohtaisia perusteluita siten, että ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsisi paikassa, jossa yhteisön hallitus tai muu päätöksentekoelin tekee yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset, jossa yhteisön pääkonttori sijaitsee, ja jossa toimitusjohtaja ja muu kokeneempi johto työskentelevät. Esitetyllä muutoksella huomattavasti kavennettaisiin säännöksen soveltamisalaa, sillä käytännössä säännös soveltuisi ainoastaan, mikäli ylin päätöksentekijäelin, pääkonttori ja toimiva johto sijaitsisivat samassa paikassa. Valtiovarainministeriö ei pidä esitettyä muutosta kannatettavana.

3. Ulkomaiset sijoitusrahastot ja vaihtoehtorahastot

Lausuntopalautteessa on kattavasti kiinnitetty huomiota sääntelyn soveltuvuuteen ulkomaisiin sijoitusrahastoihin ja vaihtoehtorahastoihin sekä niiden osalta hallituksen esityksessä ehdotettuun siirtymäsäännökseen (niin kutsuttu määräaikainen rahastopoikkeus). Lisäksi lausuntopalautteessa ehdotetaan määräajan pidennystä vuodella. Lausuntopalautteessa todetaan lisäksi, että hallituksen esityksessä tulisi selkeästi todeta, että rahastoille ei muodostu Suomeen tosiasiallista johtopaikkaa sen perusteella, että rahastoa hallinnoi suomalainen palveluntarjoaja.

Valtiovarainministeriö selvittää ehdotetun kahden vuoden siirtymäajan kuluessa pysyvään rahastopoikkeukseen SEUT:n 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut valtiontukinäkökohdat. Valtiovarainministeriö korostaa, että suomalaisiin rahastoihin vertautuvat rahastot olisivat yleisestä verovelvollisuudesta huolimatta Suomessa verovapaita toimijoita.

4. Holding-yhtiöt

4.1. Yleistä

Lausuntopalautteessa on viitattu hallituksen esityksen perusteluihin s. 50, jossa todetaan, että mikäli holding-yhtiön omistaja tosiasiassa käyttää päätösvaltaa yhteisössä, merkityksellistä arvioitaessa holding-yhtiön tosiasiallisen johtopaikan sijaintia on paikka, jossa holding-yhtiön omistaja käyttää osakkeiden suomaa päätösvaltaa. Lausuntopalautteessa todetaan, että perusteluissa olisi hyvä täsmentää vielä erikseen, ettei holding-yhtiössä päätösvaltaa käyttävän omistajan ajoittainen matkustaminen ulkomaille estä tosiasiallisen johtopaikan muodostumista Suomeen.

Tältä osin valtiovarainministeriö viittaa hallituksen esityksen sivulla 48 todettuun. Asianomaisessa kohdassa todetaan, että jos olosuhteista voidaan päätellä, että yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekoelimen päätöksentekopaikka on muodollinen ja päätökset tosiasiallisesti tehdään muualla, ratkaisevana tältä osin voidaan pitää todellista päätöksentekopaikkaa, eikä muodollista hallituksen tai muun päätöksentekoelimen päätösten tekopaikkaa.

4.2 Konserniin kuuluvat holding-yhtiöt

Lausuntopalautteessa on ehdotettu, että holdingyhtiöitä koskevaa laajennusta tulisi harkita uudelleen tai vaihtoehtoisesti se voitaisiin rajata koskemaan tilanteita, joissa on kysymys yksityishenkilön henkilökohtaisen omaisuuden hallinnasta holdingyhtiön välityksellä, ja siten tilanteesta, jollaiseen esitetyllä sääntelyllä pyritään nimenomaisesti vaikuttamaan. Lausuntopalautteessa ehdotetaan lisäksi, että myöskään konserneihin kuuluvien holding-yhtiöiden osalta konsernitason strategiset päätökset tai governance –tyyppinen konserniohjaus tai hallinnointi eivät olisi merkityksellisiä tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arvioinnissa.

Valtiovarainministeriö yhtyy eräissä lausunnoissa esitettyihin näkemyksiin siitä, että sääntelyn tarkoituksena ei ole saattaa kaikkia suomalaisten konsernien tytäryhtiöitä yleisen verovelvollisuuden piiriin Suomessa. Edellisestä johtuen hallituksen esityksen perusteluissa on pyritty tuomaan esille, että konsernitason strateginen päätöksenteko tai governance –tyyppinen konserniohjaus tai hallinnointi tai pelkkä emoyhtiön johtohenkilön hallitustyöskentely ei synnytä ulkomaiselle tytäryhtiölle tosiasiallista johtopaikkaa Suomeen. Sen sijaan konsernitilanteiden rajaamista kategorisesti kokonaan tosiasiallista johtopaikkaa koskevan sääntelyn ulkopuolelle holding-yhtiöiden osalta ei voida pitää kannatettavana tällaisen rajauksen mahdollistamien veronkierto- tai suunnittelumahdollisuuksien vuoksi. Sen sijaan, jos konserniin kuuluvaa holding-yhtiötä koskevassa päätöksenteossa on selvästi kyse konsernitason strategisen päätöksenteon tai governance –tyyppisen konserniohjauksen tai hallinnoinnin

alaisuuteen kuuluvista päätöksistä, hallituksen esityksen perusteluissa otetun linjauksen mukaisesti tämänkaltaisten toimien ei tulisi olla merkityksellisiä tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa.

5. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen tuloverokohtelu

Lausuntopalautteessa on todettu TVL 9 §:n 9 momentin osalta, että esityksessä olisi ollut tarkoituksenmukaista kuvailla laajemmin säännöksen soveltamisesta ulkomaiselle yhteisölle aiheutuvia velvoitteita sekä sitä, mihin kaikkialle verolainsäädäntöön ulkomaisen yhteisön muuttuminen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi käytännössä vaikuttaa.

Valtiovarainministeriö toteaa, että TVL 9 § 9 momentti on lähinnä selventävä säännös, jonka tarkoituksena on selventää, että tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön soveltuvat vastaavat säännökset kuin kotimaisiin yhteisöihin. TVL 9 §:n 1 ja 8 momenttien muutoksella ulkomaiset yhteisöt ovat valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisia ja niihin soveltuu vastaavat säännökset kuin yleisesti verovelvollisiin kotimaisiin yhteisöihin. Paikoin tuloverolainsäädännössä käytetään termiä suomalainen yhteisö kotimaisen yhteisön synonyyminä.

Lausuntopalautteessa on myös todettu, että on luontevaa, että silloin, kun ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen, sen tuloverotuksessa sovelletaan samoja säännöksiä kuin kotimaisen yhteisön verotuksessa tulolähdettä, tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten osalta. Tulolähteen osalta ulkomaisen yhteisön verottaminen TVL:n, EVL:n tai MVL:n mukaan ratkaistaan samoilla periaatteilla kuin kotimaisten yhteisöjen osalta. Sen sijaan lausuntopalautteessa on todettu, että perusteltua ei ole ulottaa säännöksen soveltamisalaa esityksen mukaisesti siihen, että tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisten ulkomaisten yhteisöjen rajoitetusti verovelvolliselle maksamat osingot, korot ja rojaltit olisivat TVL 10 §:n nojalla Suomesta saatua tuloa ja että Suomi voisi siten periä niistä lähdeveroa.

Vero-oikeudellisena käsitteenä yleisellä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että yleisesti verovelvollisten on tulon perusteella suoritettava veroa sekä Suomesta että muista valtioista saadusta tulosta, eli maailmanlaajuisista tuloistaan. Valtiovarainministeriö ei pidä perusteltuna yhden, yleisen verovelvollisuuden kriteerit täyttävän joukon osalta rajata tiettyä elementtiä yleisestä verovelvollisuudesta verovelvollisuuden ulkopuolelle.

6. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Lausuntopalautteessa on todettu, että verosopimuksettomassa tilanteessa tosiasiallista johtopaikkaa koskevan säännöksen soveltuminen ulkomaiseen tytäryhtiöön johtaisi riskiin kansainvälisestä monen kertaisesta verotuksesta, joka voisi jäädä lopullisesti poistamatta.

Valtiovarainministeriö toteaa, että verosopimuksettomassa tilanteessa kaksinkertainen verotus poistetaan yleisten periaatteiden mukaisesti kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (menetelmälain) nojalla.

7. Tosiasiallinen johtopaikka ja poikkeusolot

Lausuntopalautteessa on kiinnitetty huomiota siihen, että hallituksen esityksessä todettu linjaus lyhytaikaisesta tai tilapäisestä johtamisesta tulisi soveltua koronapandemian kaltaisissa poikkeusoloissa siten, että tämän tyyppisissä poikkeustilanteissa

esimerkiksi yrityksen tosiasiallisen johdon siirtyminen poikkeuksellisten olosuhteiden vuoksi ei synnyttäisi tosiasiallista johtopaikkaa kyseiseen valtioon. Valtiovarainministeriön mukaan asianomaista kohtaa tulisi tulkita OECD:n sihteeristön 3.4.2020 antamaan, verosopimusten tulkintaa COVID-19-kriisin vaikutusten johdosta koskevaan analyysiin sisältyvien linjausten mukaisesti.[1]

Osastopäällikkö,
ylijohtaja

Terhi Järvikare

Neuvotteleva virkamies

Minna Upola

[1] http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/