

Valtiovarainministeriö
Neuvotteleva virkamies Minna Upola
minna.upola@vm.fi
valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto hankkeesta VM111:00/2019 – ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka

Seuraavassa on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (hanke VM111:00/2019, jäljempänä esitysluonnos):

1 Yleistä

Esitysluonnoksessa ehdotetaan tuloverolakia (1535/1992, TVL) muutettavaksi muun muassa siten, että siinä määritettäisiin kotimainen yhteisö ja ulkomainen yhteisö olisi yleisesti verovelvollinen, jos sillä on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa. Muutosesitys laajentaa Suomen kansallisen sääntelyn mukaista alueellista verotusvaltaa. Esitysluonnoksessa ehdotetaan muutoksia myös lakiin elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL), lakiin konserniavustuksesta (825/1986, KonsAvL) ja lakiin elinkeinon harjoittamisen oikeudesta (122/1919). Esitysluonnoksessa ei esitetä uusia säännöksiä siitä, että kotimainen yhteisö muuttuisi Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi, jos se on verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuva, joten nykytilanne, jossa kansallisen yleinen verovelvollisuus säilyy verosopimuksen mukaisen asuvaltion muuttuessa, ei muutu.¹

Esitysluonnoksessa ehdotuksia on tarkasteltu monipuolisesti. Ehdotettu ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuuden muutos on yleensä ottaen looginen muun muassa siksi, että monessa muussa valtiossa yleinen verovelvollisuus määritetään myös tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Lisäksi yleisen yhdistetyn yhteisöveropohjan (CCCTB) direktiiviehdotuksessa² kaksoisasuvan yhtiön katsotaan asuvan jäsenvaltiossa, jossa sillä on tosiasiallinen johtopaikka. Sekä EU:ssa että OECD:ssä keskusteltavana olevilla lainsäädännön muutoksilla, kuten digitaalisen toiminnan verotusoikeuden uudella kohdentamisella, voi kuitenkin olla vaikutusta valtioiden verokertymään ja näin myös esitysluonnoksen tavoitteeseen turvata yhteisöverotulojen kertyminen Suomessa. Kansainvälisessä valmistelussa

¹ Ks. KHO 2003:33.

² COM(2016) 683 final

tarkasteltavat muutokset voivat siis kaventaa asuinvaltion verotusoikeutta yleensä ottaen ja laajentaa lähdevaltion verotusoikeutta.

Esitysluonnoksella on vaikutuksia kansalliseen voimassa olevaan lainsäädäntöön, kuten väliyhteisölainsäädäntöön, sekä kiinteiden toimipaikkojen tuloverotukseen. Näitä vaikutuksia on käsitelty esitysluonnoksessa.

Verotuksen ennustettavuuden ja verovelvollisen oikeusturvan takia on olennaista tietää, mitä tarkoitetaan ulkomaisella yhteisöllä ja paikalla, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään eli milloin ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa esitysluonnoksessa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka. Alla olevissa kommentteissa on tuotu esille erityisesti tähän liittyviä seikkoja.

2 Tuloverolain muutos ja verosopimustilanteet

2.1 Kotimainen ja ulkomainen yhteisö

Esitysluonnoksessa ehdotetaan uutta TVL 9 § 7 momenttia, jonka mukaan kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lainsäädännön nojalla perustettua tai rekisteröityä yhteisöä. Ehdotettu sääntely vastaisi nykyistä kotimaisen yhteisön vakiintunutta tulkintaa. Sääntelyn täsmentämiseksi takia on *hyvä, että kotimainen yhteisö määritetään lainsäädännössä.*

Esitysluonnoksessa on päädytty ratkaisuun, jossa *ulkomainen yhteisö*, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, *säädetään täällä erikseen yleisesti verovelvolliseksi*. Teknisesti tämä on toteutettu siten, että ulkomainen yhteisö, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, on erikseen lisätty TVL 9 § 1 momentin 1 kohdan luetteloon Suomessa yleisesti verovelvollisista. Tällainen *ulkomainen yhteisö ei ole TVL:n mukaan kotimainen yhteisö* eli esitysluonnos poikkeaa pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman kirjauksen sanamuodosta, jossa lähdettiin siitä, että tällainen ulkomainen yhteisö katsottaisiin kotimaiseksi. Ratkaisu näyttää olevan teknisesti erilainen kuin hallitusohjelman kirjaus. Ulkomaisen yhteisön yleinen verovelvollisuus voitaisiin säätää myös siten, että TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittaisiin vain kotimainen yhteisö ja 9 §:n myöhemmässä momentissa kotimainen yhteisö määriteltäisiin esitysluonnoksen 7 ja 8 momenteissa ehdotetulla tavalla. *Olisi toivottavaa, että esitysluonnoksessa perusteltaisiin tältä osin nykyistä laajemmin valittua sääntelytekniikkaa.*

TVL 9 §:ään ehdotetaan myös lisättäväksi uusi 9 momentti, jossa todetaan seuraavaa: "Mitä muussa tuloverolainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta, sovelletaan edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin." Esitysluonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa viitataan tältä osin vain



”muuhun lainsäädäntöön” eikä muuhun tuloverolainsäädäntöön, kuten lainkohdassa. *Koska lainkohdassa on viitattu muuhun tuloverolainsäädäntöön, säännöstä sovellettaaneen vain tuloverolainsäädännössä. Tältä osin olisi aiheellista tarkistaa lakiesityksen ja perustelujen yhdenmukaisuus.*

Ehdotetussa TVL 9 § 9 momentissa viitataan ”suomalaiseen yhteisöön” eikä TVL 9 § 1 momentin 1 kohdassa mainittuun kotimaiseen yhteisöön. *Viittaus on tältä osin epäselvä, joten toivottavaa olisi, että lainkohdassa voitaisiin käyttää termiä ”kotimainen yhteisö” tai selkeyttää lopullisessa hallituksen esityksessä, mitä ”suomalaisella yhteisöllä” tarkoitetaan ja miksi sitä käytetään lainkohdassa.*

2.2 Tosiasiallisen johtopaikan määrittely

Esitysluonnoksen TVL 9 § 8 momentissa todetaan, että (alleiviivaukset lisätty) ”...ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään.” Seuraavassa kommentoidaan kysymyksiä, jotka liittyvät tähän päätöksentekopaikkaan. Kyse on siitä, *miten päätöksentekopaikan määrittely vaikuttaa lainsäädännön ennustettavuuteen ja verovelvollisen oikeusturvaan.*

Esitysluonnoksen säännöskohtaisten perustelujen (s. 41-44) mukaan tosiasiallinen johtopaikka näytetään ratkaistavan ensisijaisesti *hallituksen tai vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikan ja pääkonttorin sijainnin* mukaan. Tältä osin kriteereillä näyttäisi oleva tärkeysjärjestys. Lisäksi mikäli hallituksen yms. päätöksentekopaikka ja pääkonttori ovat eri valtioissa, ratkaisevaa olisi *pätöksentekuelimen kokouspaikka*. Jos hallituksen tms. *toimivalta on muodollinen*, päätöksentekopaikkana on *toimivan johdon tai muun päätöksiä todella tekevän tahon paikka*. Jos hallitus tms. käyttää päätäntävaltaa, mutta kokous pidetään etänä, ratkaisevaa on mistä paikasta kokoukseen liitytään. *On mahdollista, että hallituksen jäsenet liittyvät kokoukseen eri valtioista. Tähän tilanteeseen ratkaisua ei näytä löytyvän esitysluonnoksesta. Asiaa olisi tärkeä arvioida, kun esitystä mahdollisesti muokataan lausuntokierroksen jälkeen.*

Esitysluonnoksen perusteluissa lähdetään lisäksi siitä, että tosiasiallisen johtopaikan sijainti tehdään *tosiseikkojen sekä todellisten olosuhteisiin kokonaisharkinnan* perusteella. Epäselväksi jää, mitä muita seikkoja kokonaisarviossa otetaan huomioon kuin hallituksen tai vastaavan päätöksentekuelimen päätöksentekopaikka taikka toimivan johdon tai muun päätöksiä todella tekevän tahon paikka. Epäselvää on myös kokonaisharkintaan vaikuttavien tosiseikkojen painoarvo, vaikkakin hallituksen yms. päätöksentekopaikka ja pääkonttorin sijaintipaikka näyttäisivät olevan ensisijaisia. *Olisi toivottavaa, että näitä asioita voitaisiin määrittää tarkemmin ja selkeyttää lopullisessa hallituksen esityksessä.*



Esitysluonnoksessa ehdotettu *ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka voitaisiin määritellä lakiehdotuksessa yksityiskohtaisemmin kuin, mitä lakiehdotuksessa nyt ehdotetaan*. Näin lainsäädännön ennustettavuus ja oikeusturva voisivat toteutua esitysluonnoksessa esitettyä paremmin ja vältettäisiin riski siitä, että laki säädetään perusteluissa. Määrittelyssä on syytä arvioida huolellisesti vastaavaa sääntelyä vertailuvaltioissa, jotta sääntely ei vaikuta negatiivisesti Suomen verotukselliseen kilpailuasemaan.

Ulkomaisen yhteisön yleinen verovelvollisuus tosiasiallisen johtopaikan perusteella jouduttaneen yksittäistapauksissa ratkaisemaan myös oikeuskäytännössä, mutta *olisi toivottavaa pyrkiä lainsäädäntöön, joka olisi mahdollisimman selkeä*. Näin olisi vähemmän oikeuskäytännössä ratkaistavia tapauksia. Tämä on erityisen tärkeää myös siksi, että muutoksenhakuasioiden käsittely voi kestää vuosia.

Mikäli lähdetään siitä, että tosiasiallinen johtopaikka määritetään esitysluonnoksen perusteluissa olevien kriteerien perusteella, lakitekstiin voitaisiin lisätä esimerkiksi seuraava tosiasiallisen johtopaikan määritelmä:

”Tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, kun yhteisön hallitus tai muu toimielin tosiasiallisesti tekee yhtiön päivittäistä johtamista koskevat päätökset Suomessa. Tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa otetaan huomioon muun muassa pääkonttorin sijainti sekä yhteisön johdon organisointiin ja toimintaan liittyvät tosiasialliset olosuhteet.”

Tosiasiallisen johtopaikan arviointi ja johtopaikan tunnistaminen saattaa vaihdella yhteisön toiminnan luonteen mukaan, kuten varsinaisessa liiketoiminnassa, holdingyhtiöissä, sijoitusyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa. Syynä tähän on se, että näissä toiminnoissa päätöksentekomekanismit yleensä poikkeavat toisistaan. Myös yhtiöiden tarve päätösten tekemiseen saattaa olla kovin erilainen. Holdingyhtiössä päätöksiä saatetaan tehdä paljon vähemmän kuin varsinaista liiketoimintaa harjoittavassa yhtiössä. Tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä erityisen ongelmallisia ovatkin muun muassa holdingyhtiöt, sijoitusyhtiöt ja sijoitusrahastot.

Holdingsyhtiön tosiasiallisen johtopaikan katsotaan esitysluonnoksessa sijaitsevan Suomessa, jos yhteisön toimintaa koskeva muu johtaminen kuin osakkeiden omistaminen, erityisesti rahoituspäätökset, pääasiallisesti ja tosiasiallisesti tehdään Suomessa. Tarkoittaanko tässä rahoituspäätöksellä myös yhtiön päätöstä osakepääoman korottamisesta tai suunnatusta annista? Jos holdingyhtiön toiminta on passiivista omistamista, joka ei vaadi aktiivista johtamista, ulkomaisella yhtiöllä ei voida katsoa olevan tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa. Ulkomaisen holdingyhtiön tosiasiallinen johtopaikka ei ole Suomessa pelkästään siksi, että sen omistaja on Suomessa. Holdingsyhtiön tosiasiallisen johtopaikan tilanteita olisi toivottavaa tarkastella laajemmin hallituksen esityksessä.



Käytännössä ratkaistavaksi tulee myös se, laajentaako ulkomaisten yhteisöjen yleisen verovelvollisuuden laajentaminen Suomen verotusoikeuden esimerkiksi tilanteisiin, jossa Suomessa asuvalla henkilöllä on *sijoitusyhtiö* ulkomailla? Näyttää siltä, että ulkomainen sijoitusyhtiö voisi, olla Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos sillä on Suomessa TVL 9 §:ssä tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka. Olennaista on sen selvittäminen, missä tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tältä osin olisi *toivotavaa, että asiaan otettaisiin kantaa hallituksen esityksessä*. Nykyisellään sijoitusyhtiöllä ei ole Suomessa verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, jos sillä ei ole liiketuloa. Kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää, että yhteisöllä on verosopimuksessa tarkoitettua liiketuloa. Liiketulon on katsottu tarkoittavan Suomessa EVL:n mukaan verotettavaa tuloa. Verovuoden 2020 alusta sovellettu eräiden yhteisöjen tulojen verottaminen EVL:n säännösten mukaan merkitsee, että säännöksen soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen kaikki muu toiminta paitsi maatalous verotetaan EVL:n mukaan. Muutos toteutettiin muun muassa lisäämällä EVL:ään uusi 2 § 2 momentti. Muutosta koskevan hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että OECD:n malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liiketuloon luettaisiin yhteisöjen osalta EVL:ssä tarkoitettu liiketoiminta.³ Tämä perustuu hallituksen esityksen mukaan siihen, että kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaa vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa (EVL 2 § 1 momentti).

Esitysluonnoksessa tarkastellaan erikseen ulkomaisten *sijoitusrahastojen* tilannetta (s. 21 ss.). Ulkomainen sijoitusrahasto on yleensä TVL 3 §:ssä tarkoitettu yhteisö. Oma kysymyksensä on, missä rahaston tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tältä osin esitysluonnoksessa todetaan muun muassa, että rahaston tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi paikassa, jossa rahaston tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tätä arvioitaessa kiinnitettäisiin huomiota ulkomaisen rahaston perustamisvaltion lainsäädäntöön sekä sen kirjattuihin sääntöihin. Esimerkiksi sijoitusstrategiaa koskevat päätökset ovat esitysluonnoksen mukaan tyypillisesti ylimmän päätösvaltaa käyttävän tahon tekemiä, kun taas sijoitusstrategian ja -sääntöjen mukaisesti toteuttavaa salkunhoitoa ei tyypillisesti voida pitää ylimpänä johtamisena. Mahdollista on sekin, että rahaston varainhoitoyhtiö tekisi tosiasiallisen johtopaikan muodostavat päätökset. Tällöin asian ratkaisisi se, missä varainhoitoyhtiö tekee päätökset. Toisaalta ulkomainen sijoitusrahasto voi olla Suomessa EVL 20 a §:n mukaan verovapaa, jolloin TVL 9 §:n yleisellä verovelvollisuudella ei ole käytännön merkitystä.

Esitysluonnoksessa tuodaan esille, että Irlannissa, Iso-Britanniassa ja Alankomaissa tosiasiallista johtopaikkaa koskevan säännöksen soveltumista on rajoitettu joko suoraan

³ Ks. HE 257/2018 vp s. 26.



ulkomaisiin UCITS- tai AIFM-rahastoihin tai tosiasiallisen johtopaikan syntymistä on rajoitettu sillä perusteella, että tällaisella ulkomaisella rahastolla on kotimainen varainhoitajayhteisö. Esimerkiksi Tanska ja Norja soveltavat esitysluonnoksen mukaan tosiasiallista johtopaikkaa koskevaa säännöstä lähtökohtaisesti myös ulkomaisiin rahastoihin. Tanskan oikeuskäytännössä tosiasiallisen johtopaikan kriteerit eivät ole kuitenkaan täyttyneet tietyissä rahastorakenteissa.

Esitysluonnoksessa rahastoja ei ole suljettu tosiasiallisen johtopaikan sääntelyn ulkopuolelle. Esitysluonnoksessa tätä perustellaan muun muassa rahastosektorin kilpailuvääristymillä, suomalaisilla rahastojen hallintomalleilla, joiden riskit tosiasiallisen johtopaikan syntymiselle ovat vähäiset ja vapautukseen liittyvillä SEUT 107 artiklan valtioneuvoston mahdollisilla ongelmilla. *Rahastorakenteiden monimutkaisuuden takia yksikertaisinta olisi sulkea sijoitusrahastot pois tosiasiallisen johtopaikan sääntelystä. Tätä vaihtoehtoa olisikin syytä tarkastella vielä uudestaan muokattaessa hallituksen esitystä lausuntokierroksen jälkeen. Arvioinnissa olisi syytä muun muassa laajemmin tarkastella valtioneuvoston vaikutusta mahdollisuuteen sulkea rahastot tosiasiallisen johtopaikan sääntelyn ulkopuolelle.*

2.3 Verosopimusten kaksoisasujatilanteiden ratkaiseminen muutoksen jälkeen

Suomen mahdollisuudet ratkaista verosopimuksen mukaiset kaksoisasumistilanteet omaksi edukseen saattavat lisääntyä, kun TVL:ään otetaan esitysluonnoksen säännös ulkomaisen yhteisön yleisestä verovelvollisuudesta tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Näin ainakin tilanteissa, joissa sopimusvaltio määrittää asuinvaltion vain rekisteripaikan mukaan ja yhteisöllä on Suomessa tosiasiallinen johtopaikka.

Mikäli yhteisöllä on myös toisessa valtiossa sen kansallisen lainsäädännön mukaan tosiasiallinen johtopaikka, ratkaisu verosopimuksen mukaisesta asuinvaltiosta määräytyy sovellettavan verosopimuksen perusteella. OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdan mukaan yhteisöjen *kaksoisasujatilanteet ratkaistaan toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä sopimuksella*. Toimivaltaisten viranomaisten on malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdan mukaan otettava huomioon tosiasiallinen johtopaikka, yhtiön perustamispaikka ja muut relevantit tekijät. Näiden seikkojen osalta ei kuitenkaan ole määritetty tärkeysjärjestystä. Toimivaltaisten viranomaisten välisessä neuvottelussa huomioon otettavia seikkoja täsmennetään OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa. Kommentaarin mukaan toimivaltaisten viranomaisten on otettava huomioon muun muassa hallituksen tai vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä toimitusjohtaja tai muu ylin johto yleensä toimii, missä kokeneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä päätoimipaikka on, minkä valtion lainsäädäntö määrittää yhtiön oikeudellisen aseman sekä missä kirjanpito säilytetään. Malliverosopimuksen kommentaarissa sallitaan edelleen, että sopimusvaltiot sopivat verosopimuksessa, että kaksoisasujatilanteet ratkaistaan

tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Suomella on sekä verosopimuksia, joissa kaksoisasujatilanteen ratkaisevat toimivaltaiset viranomaiset että sopimuksia, joissa kaksoisasujan verosopimuksen mukainen asuinvaltio on tosiasiallisen johtopaikan valtio.

Edellä kuvatut malliverosopimuksen ja sen kommentaarin kriteerit kaksoisasujan sopimusvaltion ratkaisemiseksi eivät näytä olevan täysin samanlaiset kuin esitysluonnoksen edellä kohdassa 2.2 kerrotut TVL 9 §:n tosiasiallisen johtopaikan kriteerit. Kansallisissa kriteereissä viitaten esitysluonnoksen perusteluissa muun muassa hallituksen yms. päätöksentekopaikkaan ja vasta toissijaisesti toimitusjohtajan yms. toimipaikkaan (pätöksentekopaikka). *Olisi aiheellista vielä tarkastella tosiasiallisen johtopaikan kriteeristöä myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa mainittujen kriteerien näkökulmasta lausuntokierroksen jälkeen, mikäli tavoitellaan verosopimusten kaksoisasujatilanteiden ratkaisemista Suomen eduksi.*

Muutos lisännee kaksoisasujatilanteita, joten on myös tärkeää varmistaa, että ne saadaan ratkaistua nopeasti ja tehokkaasti ja että niistä saavutetaan sopimusvaltioiden yhteinen ratkaisu. Tältä osin on myös kiinnitettävä huomiota neuvotteluissa tarvittaviin resursseihin.

2.4 Vahvistettujen tappioiden vähentäminen

Yleinen verovelvollisuus tosiasiallisen johtopaikan perusteella voi nostaa esille myös kysymyksiä siitä, miten aikaisempien verovuosien vahvistettujen tappioiden kanssa menettellään. Tarkasteltavana voivat olla esimerkiksi ulkomaisen yhteisön *aikaisemmassa kotivaltiossa syntyneiden tappioiden vähennyskelpoisuus uudessa kotivaltiossa* eli Suomessa. Tätä tilannetta on käsitelty esitysluonnoksen sivulla 24, jossa viitataan EU-tuomioistuinten oikeuskäytäntöön. Tältä osin tilanne näyttää olevan se, että aikaisemman kotivaltion tappioiden ei tarvitse olla vähennyskelpoisia ainakaan silloin, jos ne ovat syntyneet ajalta, jolla yhteisöllä ei ole ollut tuloverotuksen kiinteää toimipaikkaa uudessa kotivaltiossa. Sen jälkeen, kun yhteisöllä on kotipaikka uudessa kotivaltiossa, tappiot vahvistetaan ja vähennetään uuden kotivaltion säännösten mukaan yleensä joko loss carry forward tai loss carry back -periaatteiden mukaisesti. Tällöin kyse on uuden kotivaltion verotusvallan aikaisista vahvistetuista tappioista.

Mahdollista on myös, että kotivaltion Suomeen siirtävällä yhteisöllä on ennen tosiasiallisen johtopaikan syntymistä Suomeen *ollut täällä tuloverotuksen kiinteä toimipaikka*. Kiinteälle toimipaikalle on voitu vahvistaa Suomessa tappioita. Nämä tappiot pitää voida vähentää Suomessa täällä yleisesti verovelvolliseksi muuttuneen ulkomaisen yhteisön verotuksessa samoilla edellytyksillä kuin kansallisissa tilanteissa. Kyse on Suomen säännösten mukaan vahvistetuista tappioista ja myös verovelvollinen on sama ulkomainen yhteisö, joskin se on muuttunut rajoitetusti verovelvollisesta yleisesti verovelvolliseksi.

Esitysluonnoksessa asiasta säädetään uudessa TVL 123 c §:ssä, jonka mukaan tappiot voidaan vähentää Suomessa, jos ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa. *Esitysluonnoksessa jää muun muassa avoimeksi, mitä selvityksen esittämällä tarkoitetaan; miten selvitys esitetään, katso- taanko tappiot vähennetyksi aikaisemmassa asuinvaltiossa esimerkiksi, jos se on sovelta- nut kiinteän toimipaikan kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa hyvitysmenetelmää, mutta ei jos sovellettu menetelmä on vapautusmenetelmä. Näihin kysymyksiin olisi toivot- tavaa ottaa kantaa hallituksen esityksessä.*

3 EVL:n muutokset

3.1 Varojen arvostaminen yleisen verovelvollisuuden alkaessa ja päättyessä

Ulkomaisen yhteisön yleisen verovelvollisuuden sisällyttäminen TVL:ään merkitsee, että on säädettävä varojen arvostamisesta silloin, kun ulkomainen yhteisö muuttuu Suomessa asuvaksi tai sen asuminen päättyy Suomessa. Varojen arvostamisen määrittäminen yleisen verovelvollisuuden alkaessa on tärkeää muun muassa käyttöomaisuuden poistopohjan selvittämiseksi.

Kun verovuodesta 2020 lähtien EVL 51 e §:llä säädettiin (1577/2019) maastapoistumisve- rosta, EVL 51 f §:ssä säädettiin Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi *lähtöjäsen- valtiossa vahvistettu* 51 e § 3 momentissa tarkoitettu *maastapoistumisarvo*. Tämä arvon käyttäminen edellyttää, että siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu maastapoistu- misarvoon. Maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa muiden kuin etuyhteysosapuol- ten kesken (markkina-arvo). Sääntely koskee vain varojen siirtoa EU-valtiosta. Sääntelyä sovelletaan jatkossa silloinkin, kun toisessa EU-valtiossa perustettu tai rekisteröity yhteisö tulee Suomessa TVL 9 §:n mukaan yleisesti verovelvolliseksi.

Esitysluonnoksessa (s. 27) todetaan muun muassa seuraavaa: "Ulkomaisen yhteisön tulo- verovelvollisuusaseman määrittäminen edellyttää ensin TVL 9 §:n mukaisen verostatuk- sen määrittämistä. Jos ulkomaisen yhteisön perustamis- tai rekisteröitymisvaltion taikka sellaisen valtion, joka katsoo ulkomaisen yhteisöllä olevan valtiossa tosiasiallinen johto- paikka, kanssa on tehty verosopimus, verovelvollisuusaseman määrittäminen edellyttää verosopimuksen mukaisen asuinvaltion ratkaisemista verosopimuksen nojalla. Mikäli tä- män arvion perusteella tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ul- komaisen yhteisön katsotaan verotuksellisesti asuvan Suomessa ja verotuksellisen koti- paikan katsotaan siten siirtyvän Suomeen toisesta jäsenvaltioista, varojen siirtymiseen sovelletaan EVL 51 f §:n säännöstä." Vaikuttaa siltä, että perusteluissa edellytetään sekä TVL 9 §:n mukaista yleistä verovelvollisuutta että verosopimuksen mukaisen asuinvaltion



siirtymistä Suomeen, jotta EVL 51 f §:ää voidaan soveltaa. EVL 51 f § ei näytä edellyttävän sekä kansallisen sääntelyn mukaista yleistä verovelvollisuutta että verosopimuksen mukaista asuinvaltiota. *Mahdollista on, että ulkomainen yhteisö on Suomessa kansallisesti yleisesti verovelvollinen täällä olevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, mutta asuu verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa. Näissäkin tilanteissa on tarpeen määrätä siirtyvien varojen hankintameno ja soveltaa EVL 51 f §:n säännöstä. Tältä osin hallituksen esitystä olisi syytä tarkistaa.*

Koska edellä kerrottu EVL 51 f § soveltuu vain EU-jäsenvaltioiden välisiin tilanteisiin, esitysluonnoksessa ehdotetaan *uutta EVL 51 f § 2 momenttia*. Säännös soveltuisi silloin, kun yhteisön perustamis- tai rekisteröimisvaltio on *ETA-valtio tai muu EU:n ulkopuolinen valtio*. EVL 51 f § 2 momentin mukaan, jos aiemmin muussa kuin EU-valtioissa verotuksellisesti asuneesta ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen, ulkomaisen yhteisön verotuksessa Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi katsotaan niiden *hankintamenon poistamatta oleva osa* siinä valtiossa, josta varat katsotaan siirretyn. Jos kuitenkin varojen *todennäköinen luovutushinta* on luettu veronalaiseksi tuloksi lähtövaltiossa, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta. Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan lisäksi, että hankintamenoksi katsotaan Suomessa *todennäköisenä luovutushintana pidettävä arvo*, jos lähtövaltiossa käytetty hinta poikkeaa Suomessa todennäköiseksi luovutushinnaksi katsottavasta hinnasta. *Todennäköisen luovutushinnan käyttäminen hankintamenona ei sisälly lakitekstiin. Vaikuttaa siltä, että tätä sääntelyä sovellettaisiin myös silloin, jos ulkomaisella yhteisöllä on jo Suomessa kiinteä toimipaikka eli kiinteään toimipaikkaan kuuluville ulkomaisen yhteisön varoille on jo määritetty Suomen verotuksessa hankintameno. Tätä ei voida pitää perusteltuna ja esityksen sisältöä on olisi muutettava ja selkeytettävä.*

Esitysluonnosta pitäisi muuttaa siten, että muiden kuin EU-valtioissa perustettujen tai rekisteröityjen yhteisöjen tullessa Suomessa yleisesti verovelvollisiksi täällä olevan tosiasiallisen johtopaikan takia, voitaisiin soveltaa EVL 51 f §:n säännöstä. Tällöin varojen hankintameno olisi ensisijaisesti lähtövaltiossa vahvistettu maastapoistumisarvoa vastaava arvo. Lähtövaltio voi arvostaa varat maastapoistumisarvon mukaiseen markkina-arvoon esimerkiksi määrätessään kansallisen maastapoistumisveron, vaikka kyseessä ei ole siirtymisen EU-valtiosta. Tältä osin säätelyssä voitaisiin käyttää esitysluonnoksessa ehdotetun "todennäköisen luovutushinnan" sijasta termiä "maastapoistumisarvo", koska se on jo määritelty lainsäädännössä. Ehdotetussa sääntelyssä jää epäselväksi, poikkeako todennäköinen luovutushinta maastapoistumisarvosta ja miten. Mikäli lähtövaltio ei arvostaisi varoja maastapoistumisarvoa vastaavaan arvoon, varojen hankintamenona voitaisiin käyttää Suomessa niiden hankintamenon poistamatta olevaa osaa. Tällainen sääntely yhdenmukaistaisi, yksinkertaistaisi ja selkeyttäisi EU-valtioista ja muista valtioista siirrettävien varojen hankintamenon määrittämistä.

EVL 51 e §:ssä on säännökset *maastapoistumisverosta*. Näitä säännöksiä sovelletaan muun muassa silloin, kun yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen valtioon Suomen lainsäädännön tai tuloverosopimuksen mukaan. EVL 9 §:n muutoksen jälkeen voi käydä niin, että Suomessa yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka ei enää olekaan Suomessa. Tällöin ulkomainen yhteisö ei ole Suomessa yleisesti verovelvollinen ja kotipaikan siirrosta voidaan määrätä maastapoistumisvero. Veronalaisena tulona pidetään maastapoistumisarvoa, josta on vähennetty varojen verotuksessa poistamaton hankintameno. *Hallituksen esityksessä voitaisiin todeta, että vastaava tilanne ei voi toteutua kotimaisen yhteisön osalta muutoin kuin silloin, jos sen kotipaikka siirtyy verosopimuksen mukaan toiseen valtioon.*

3.2 Aikaisemman kiinteän toimipaikan tuloksen yhteensovittaminen yleisen verovelvollisuuden kanssa

Esitysluonnoksessa ehdotetaan uutta EVL 51 g §:ää. Säännöksessä on tarkoitus yhteensovittaa ulkomaisen yhteisön aikaisempi Suomessa ollut kiinteä toimipaikka yhteisön yleisen verovelvollisuuden kanssa. Säännöksen mukaan yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneen kiinteän toimipaikan tulos luetaan ulkomaisen yhteisön EVL 1 § 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Lisäksi ulkomaisen yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kiinteän toimipaikan verotuksessa. Kiinteän toimipaikan varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

Kiinteän toimipaikan tulos voitaneen lukea ulkomaisen yhteisön tulokseen, jos yhteisöllä on ollut samana verovuonna Suomessa sekä kiinteä toimipaikka että se on TVL 9 §:n mukaisesti tullut Suomessa yleisesti verovelvolliseksi. Esitysluonnoksen TVL 9 § 8 momentissa säädetään kuitenkin, että ulkomaista yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta. *Vaikuttaa siis siltä, että kiinteä toimipaikka ja yleinen verovelvollisuus ei voisi toteutua samana verovuotena. Tähän olisi syytä ottaa kantaa hallituksen esityksessä.*

Kiinteän toimipaikan hankintamenojen vähentämisen osalta jää epäselväksi, tarkoitetaanko, että hankintamenoja käytetään laskettaessa kiinteän toimipaikan tulosta vai siirtyvätkö hankintamenot jatkossa ulkomaisen yhteisön hankintamenoiksi kiinteään toimipaikkaan kuuluneen omaisuuden osalta. Säännöksen suhde edellä kohdassa 3.1 tarkasteltuun EVL 51 f:ään on epäselvä. Myöskään esitysluonnoksen säännöskohtaiset perustelut eivät selkeytä säännöksen tulkintaa, koska perusteluissa on toistettu säännöksen sanamuoto. Tältä osin esitysluonnosta olisi selkeytettävä.

4 Verosopimukset ja EU-oikeuden vaikutus

Ulkomaisen yhteisön tulojen veronalaisuutta saattavat rajoittaa Suomen tekemät *tuloverosopimukset*. Verosopimusten vaikutusten selvittämiseksi on ensin ratkaistava, mikä on yhteisön verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Mahdollista on esimerkiksi, että ulkomaisella yhteisöllä, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa ja jonka asuinvaltio myös verosopimuksen mukaan on Suomi, on verosopimuksessa tarkoitettu kiinteä toimipaikka toisessa valtiossa. Tällöin kiinteän toimipaikan liiketulo verotetaan toisessa valtiossa ja verosopimuksen mukaan Suomi poistaa asuinvaltiona kaksinkertaisen verotuksen joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä.

Esitysluonnoksessa (s. 27) todetaan seuraavaa: "Tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliset ulkomaiset yhteisöt olisivat SEUT:n ja verosopimusten sisältämien syrjäntäkieltosäännösten nojalla oikeutettuja saamaan vastaavat edut verotuksessa kuin vastaavat yleisesti verovelvolliset kotimaiset yhteisöt." *Viittauksesta ei muun muassa käy ilmi, tarkoitetaanko tällä Suomen verotusta vai verotusta toisessa EU-valtiossa. Tältä osin olisi toivottavaa, että esitysluonnosta selkeytetään.*

SEUT:n vapausoikeuksista sijoittautumisvapautta voidaan 54 artiklan mukaan soveltaa jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on EU:n alueella.⁴ Esimerkiksi silloin, kun yhtiö ei ole EU- tai ETA-valtiossa eli ei täytä SEUT:n 54 artiklan tai ETA-sopimuksen 34 artiklan edellytyksiä, sijoittautumisvapautta ei voida yleensä soveltaa. Tätä ei muuta se, että tällaisella yhtiöllä on verotuksellinen kotipaikka EU- tai ETA-valtiossa. Pääoman vapaata liikkuvuutta koskevia säännöksiä voidaan SEUT 63 artiklan mukaan soveltaa myös EU-valtioiden ja kolmansien valtioiden välillä, sekä luonnollisiin henkilöihin että yhtiöihin. Verotuksellisen asuinvaltion muutoksen vaikutusta eri vapausoikeuksiin olisi tärkeää selkeyttää hallituksen esityksessä.

5 KonsAvL - ulkomainen yhteisö konserniavustuksen osapuolena

Kun ulkomaisesta yhteisöstä tulee Suomessa yleisesti verovelvollinen, sen tuloverotuksessa on sovellettava samoja säännöksiä kuin kotimaisen yhteisön tuloverotuksessa. Tämä tarkoittaa muun muassa tulolähdettä, tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta koskevia kansallisia säännöksiä.

Ehdotetussa KonsAvL 2 §:n uudessa 2 momentissa säädettäisiin, että konserniavustusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös TVL 9 §:n mukaan Suomessa yleisesti

⁴ Vastaava säännös on ETA-sopimuksen 34 artiklassa.



verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön. KonsAvL soveltuisi ehdotuksen mukaan yleisesti verovelvollisiin ulkomaisiin yhteisöihin, jos ne rinnastuvat TVL 3 § 4 kohdassa tarkoitettuun osakeyhtiöön tai osuuskuntaan.

Konserniavustus on päätöksen *KHO 2003:79* mukaan ollut mahdollinen kotimaisen osakeyhtiön ja ulkomaisen osakeyhtiötä vastaavan oikeushenkilön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan välillä. KHO viittasi päätöksen perusteluissa keskusverolautakunnan päätöksen perusteluihin, jossa todettiin muun muassa seuraavaa (alleviivaus lisätty): "Verotuksessa vähennyskelpoisen konserniavustuksen ja sitä vastaavan veronalaisen tulon edellytetään vaikuttavan Suomen verojärjestelmän piirissä. Konserniavustusjärjestelmän piiriin kuuluvien yhtiöiden edellytetään tosiasiallisesti olevan elinkeinotulostaan verovelvollisia Suomessa." Tämän näkemyksen perusteella *olisi mahdollista ilman KonsAvL:n muutostakin ajatella, että konserniavustus on mahdollinen Suomessa yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön ja kotimaisen yhteisön, toisen Suomessa yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tai ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan välillä*. Edellytyksenä toki olisi muiden KonsAvL:n edellytysten täyttyminen, kuten se, että ulkomainen yhteisö voidaan rinnastaa oikeudelliselta rakenteeltaan osakeyhtiöön tai osuuskuntaan. Lisäksi KonsAvL:n soveltumista yleisesti verovelvolliseen ulkomaiseen yhteisöön voidaan perustella jo edellä tämän kohdan 1 kappaleessa esitetyillä yleisillä lähtökohdilla. *Esitysluonnoksessa ehdotettu KonsAvL:n muutos ei siis vaikuta välttämättömältä, mutta se selvittää lain tulkintaa. Tämä olisi toivottavaa tuoda esille hallituksen esityksessä.*

Konserniavustuksen yleisenä edellytyksenä on, että konsernisuhde on kestänyt antajan ja saajan välillä koko verovuoden. KonsAvL 7 § 1 momentin 1 kohtaan lisättäisiin esitysluonnoksessa määritelmä siitä, miten yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön konsernisuhteen kesto lasketaan, jotta konsernisuhteen kestoa koskeva edellytys täyttyisi. Säännöksen mukaan konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. *Esitetty säännös saattaa olla muun muassa verosopimusten syrjintäsäännösten ja SEUT:n vastainen silloin, kun yhteisöllä on ennen yleistä verovelvollisuutta tai sen jälkeen ollut Suomessa kiinteä toimipaikka. Tällaisessa tilanteessa konsernisuhteen keston pitäisi lukea myös kiinteän toimipaikan ajanjakso, koska myös kiinteä toimipaikka voi olla konserniavustuksen osapuoli.*⁵ *Tältä osin hallituksen esitystä olisi muutettava.*

6 Elinkeinojen harjoittamisen oikeudesta annettu laki - ilmoitusvelvollisuus kaupparekisteriin

Esitysluonnoksessa ehdotetaan myös elinkeinojen harjoittamisen oikeudesta annetun lain muuttamista siten, että TVL:n mukainen tosiasiallinen johtopaikka merkitsisi ulkomaiselle

⁵ Ks. *KHO 2003:79*.



yhteisölle samanlaista *ilmoitusvelvollisuutta* muun muassa *kaupparekisteriin* kuin, mitä sivuliikkeillä on. Teknisesti muutos toteutettaisiin siten, että sivuliikkeen käsitettä laajennettaisiin ja siihen luettaisiin jatkossa myös tilanne, jossa ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa TVL:n mukainen tosiasiallinen johtopaikka. Laajennus ei koskisi vakuutusyhtiöiden sekä luotto- ja rahalaitosten sivuliikkeen käsitettä, josta säädetään erityislaeissa.

Muutos tarkoittaa, että myös silloin kun sivuliike syntyy tosiasiallisen johtopaikan perusteella, kaupparekisteriin on ilmoitettava yhteisön edustaja. Edustajalla on oikeus ottaa vastaan haasteita tai muita tiedoksiantoja ulkomaisen yhteisön puolesta. Verotusmenetelystä annetun lain (1558/1995) 52 § 1 momentin 5 kohdan mukaan kaupparekisteriin ETA:een ulkopuolella asuvalle henkilölle merkitty *edustaja vastaa myös ulkomaisen yhteisön veroista. Tämä olisi hyvä todeta hallituksen esityksen perusteluissa muutoksen vaikutuksena.*

Helsingissä 4. päivänä elokuuta 2020

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Marianne Malmgrén'.

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)
puh. 050 317 2898
marianne.malmgren@uef.fi