

7.8.2020

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
valtiovarainministerio@vm.fi

Lausuntopyyntönnne 18.6.2020, VM111:00/2019, VN/10580/2019

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

1 Taustaa

Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivistäistä johtamista koskevat päätökset tehdään.

Muutos liittyy hallitusohjelmassa esitettyihin harmaan talouden ja aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseen liittyviin toimiin. Muutoksella pyritäisiin mm. rajoittamaan ja estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa. Muutoksen myötä kotimainen sääntely yleisestä verovelvollisuudesta yhteisöjen osalta vastaisi sääntelyä useissa muissa valtiossa ja seuraisi kansainvälistä kehitystä.

Tuloverolain lisäksi muutettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia ja elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annettua lakia. Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021.

Suomen Yrittäjät kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

2 Lausunto

2.1 Yleistä

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan voidaan arvioida, että esityksen myötä yhteisöverotuotot tulevat jonkun verran nousemaan. Tarkempaa arviota vaikutuksista ei kuitenkaan ole voitu tehdä. Vaikutuksia ei ole kerrottu

myöskään niiden maiden osalta, joissa johtopaikkaan perustuva yleinen verovelvollisuus on otettu käyttöön. Mikäli arviota Suomen osalta ei ole saatavilla, esityksessä olisi hyvä olla selvitys ainakin siitä, kuinka paljon verotulot muissa vastaavaa lainsäädäntöä soveltavissa maissa ovat kasvaneet lainsäädännön vuoksi tai millainen vaikutus lainsäädännöllä on ollut harmaan talouden torjuntaan.

Suomen Yrittäjät suhtautuu lähtökohtaisesti positiivisesti tosiasiallisen johtopaikan perusteella muodostuvaan yleiseen verovelvollisuuteen hallituksen esitysluonnoksessa kuvatun mukaisesti ja kannattaa esityksen tavoitteita. Hallituksen esitysluonnoksessa olisi kuitenkin hyvä olla kattavampi vaikutusarvio siitä, mitä hyötyjä ehdotettu lainsäädäntö tuo verotuloihin tai harmaan talouden ja aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaan liittyen verrattuna nykytilaan, sillä ehdotetulla lainsäädännöllä on myös negatiivisia vaikutuksia lisääntyvän tulokinnanvaraisuuden ja lainsäädännön monimutkaistumisen vuoksi. Jollei positiivisia vaikutuksia voida osoittaa, lainsäädännön toteuttamisen tarvetta tulisi vielä tarkoin harkita. Erityisen tärkeää on kiinnittää huomiota siihen, että uusi sääntely on tarkkarajaista ja sen soveltaminen ennustettavaa. Lisäksi on tärkeää, ettei sääntelyn noudattamisesta aiheudu yrityksille tai viranomaisille ylimääräistä hallinnollista taakkaa.

2.2 Tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen konserneissa

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan tosiasiallisena johtopaikkana pidettäisiin paikkaa, jossa koko yhteisön toimintaa koskevat yhteisön **tärkeimmät, ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään**. Tällä tarkoitettaisiin käytännössä hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekuelimen päätöksentekopaikkaa ja yhteisön pääkonttorin sijaintia. Mikäli yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokoukset pidetään Suomessa ja yhteisön pääkonttori sijaitsee täällä, yhteisön tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten päätöksentekopaikan katsottaisiin sijaitsevan Suomessa ja täällä olisi siten yhteisön tosiasiallinen johtopaikka. Ratkaisevaa ei ole, missä yhteisön tärkeimpiä, ylintä päivittäistä johtamista koskevia päätöksiä käytännössä toteutetaan, vaan missä ne tehdään.

Hallituksen esitysluonnoksessa käsitellään myös konsernitilanteita. Esitysluonnoksen mukaan pelkkä omistus ei luo Suomeen johtopaikkaa tosiasiallisen johtopaikan perusteella eivätkä kattavat, lähinnä strategiset päätökset konsernitasolla olisi arvioinnissa merkityksellisiä. **Konserniyhtiöiden kohdalla arvioinnissa tarkasteltaisiin esitysluonnoksen mukaan yhtiön keskeisiä johtamispäätöksiä ja kaupallisia päätöksiä tekevän,**

määräysvaltaa käyttävän tahon, kuten emoyhtiön tai konserniyhtiön päätöksentekopaikkaa. Jos yhtiön hallitus tai muu vastaava päätöksentekuelin hyväksyy rutiininomaisesti toimeenpanevan johdon päätökset, toimeenpanevan johdon päätöksentekopaikka on tärkeä määrittäessä yhtiön tosiasiallista johtopaikkaa. Toisaalta, yhtiön oman hallituksen tai muun ylimmän päätöksentekuelimen kokousten pitopaikka ei esitysluonnoksen mukaan ole yleensä ratkaiseva, jos hallituksen tai muun päätöksentekuelimen jäsenet toimivat jonkun muun tahon antaman ohjeistuksen nojalla.

Tosiasiallista johtopaikkaa määriteltäessä konsernitalanteissa on hyvä kiinnittää huomiota siihen, että kaikki konserniyhtiöitä koskevat tärkeimmät päätökset tehdään aina viimekädessä konsernin omistajien ja konsernin emoyhtiön hallituksen tai mahdollisesti konsernin ylimmän emoyhtiön tasolla. Konsernin tytäryhtiöiden tai tytäryhtiöiden oman hallituksen tasolla päätetään päivittäiseen johtamiseen liittyvistä asioista tyypillisesti vain koko konsernia koskevien päätösten mukaisesti ja niiden antaman ohjeistuksen nojalla. Oikeuskäytännössä konsernissa käytettävää määräysvaltaa on käsitelty esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2016:71. Ratkaisussa katsottiin, että strateginen johtaminen ja osakeomistuksen tuottama määräysvalta on yhtiön emoyhtiön hallituksella tai koko konsernin emoyhtiöllä, eikä tytäryhtiössä katsottu olevan avainhenkilöitä tai omistajille kuuluvaa valtaa. Vastaava päätöksentekorakenne on konserneissa luonnollisestikin hyvin tyypillinen. Vaikka konserniyhtiöiden johtohenkilöt ja niiden oma hallitus hoitavat yhtiön päivittäistä toimintaa ja tekevät sitä koskevia päätöksiä hyvinkin itsenäisesti, ne ovat aina sidottuja lopullista määräysvaltaa konsernissa käyttävän tahon päätöksiin.

Hallituksen esityksessä olisi hyvä vielä selventää konsernitalanteita ja rajata tosiasiallisen johtopaikan muodostumista konserneissa, jotta viimekädessä omistajilla ja konsernin emoyhtiön hallituksella aina oleva määräysvalta ei aiheuta tytäryhtiöille yleistä verovelvollisuutta Suomessa, jos tytäryhtiö on tosiasiallisesti sijoittautunut sijaintivaltionsa eikä järjestely ole keinotekoinen. Esitämme esitysluonnoksen perusteluita tarkennettavaksi siten, että niissä todettaisiin selkeästi, että strategisia päätöksiä tai governance-tyyppistä konserniohjausta tai hallinnointia ei katsota johtopaikkaa siirtäväksi kriteeriksi.

2.2 Tosiasiallisen johtopaikan määrittäminen etäyhteyksiä käytettäessä

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan tärkeimpien ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvaltaa käyttävän hallituksen tai muun päätöksentekuelimen jäsenet voivat olla eri valtioissa esimerkiksi silloin, kun päätökset tehdään videokokouksissa tai käyttäen muuta teknistä apuvälinettä. Mikäli yhtiön tosiasiallista päätösvaltaa käytetään hallituksen

tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokouksissa video- tai muuta teknistä apuvälinettä käyttäen, tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa tarkastellaan paikkaa, josta mainittuun videokokoukseen on maantieteellisesti liitytty. Etäyhteystilanteita ei käsitellä esitysluonnoksessa tarkemmin.

Koronaviruksen aikana tapaamisia on alettu järjestää enenevässä määrin etäyhteyksien välityksellä ja on todennäköistä, että tämä käytäntö tulee jämmään monen yhtiön osalta pysyväksi esimerkiksi matkoista aiheutuvien kustannusten ja matkoihin käytetyn ajan säästämiseksi, sekä ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Tällöin on mahdollista, että kaikki hallituksen tai muun päätöksentekuelimen jäsenet osallistuvat kokoukseen keskenään eri maista. Tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen määrittelyssä joudutaan tällöin painottamaan osallistujien maantieteellisen liittymispaikan sijaan muita tekijöitä.

Etäyhteyksien käytön yleistyminen tulee todennäköisesti muuttamaan yritysten kokouskäytäntöjä merkittävästi tulevaisuudessa. Verotuksen ennakoitavuuden varmistamiseksi Suomen Yrittäjät pitää tärkeänä, että etäkokousten vaikutus tosiasiallisen johtopaikan muodostumiseen selvitetään jo hallituksen esityksessä nyt tehtyä selvitystä kattavammin.

2.3 Verohallinnon resurssit

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan ehdotetusta lainsäädännöstä aiheutuisi Verohallinnolle hallinnollisia kustannuksia veroilmoitusten käsittelystä ja muista tarpeellisista näiden yhteisöjen verotuksen toimittamiseen liittyvistä toimista sekä tarvittavista muutoksista tietojärjestelmiin. Toisaalta Verohallinnon hallinnollisen työmäärän arvioidaan vähenevän siltä osin, kun ulkomaalaisen yhteisön katsotaan olevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen, jolloin Suomella on yhteisön maailmanlaajuisten tulojen verotusoikeus. Tällöin esimerkiksi johtopaikan perusteella syntyneen kiinteän toimipaikan tulojen kohdentamiseen liittyvää työtä ei ole tarpeen suorittaa, mikä vähentää hallinnosta työmäärää tältä osin.

Ehdotettu laki jättää tulkinnanvaraa liittyen tosiasiallisen johtopaikan muodostumiseen. Hallinnollisia resursseja tulee siten olla tarpeeksi tosiasiallista johtopaikkaa koskevien selvitysten tekemiseen verovelvollisten kannalta kohtuullisessa ajassa. Mikäli Suomessa yleisesti verovelvollisella on kiinteä toimipaikka ulkomailla, osa tuloista allokoituu edelleen sinne, vaikka Suomessa olisikin verotusoikeus yrityksen koko tuloon. Yleisen verovelvollisuuden laajeneminen voi lisätä kaksinkertaisen verotuksen poistoa koskevien tapausten määrää, joten resursseja tulisi olla tarpeeksi myös tähän.

SUOMEN YRITTÄJÄT

Mika Kuismanen
pääekonomisti

Tuula Gregory
veroasiantuntija