

LAUSUNTO

Hallituksen esitysluonnos laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM111:00/2019)

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 18.6.2020 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyllä muutoksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta. Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen.

Lausunnossa pitäydyn hyvin yleisiin kommentteihin sekä viittauksiin eräiltä osin muihin Suomen verotusvaltaa koskeviin muutoksiin ja mahdollisiin muutospaineisiin liittyviin huomioihin. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisena toimenä otetaan käyttöön säännös, jonka mukaan yhteisö tai yhteisötuus *katsotaan kotimaiseksi*, jos se on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, sen kotipaikaksi on rekisteröity Suomi tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa. Jo vuonna 2013 Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä ehdotti Suomen verotusvallan laajentamista siten, että yhteisö olisi Suomessa *yleisesti verovelvollinen myös sillä perusteella, että sillä on Suomessa tosiasiallinen johtopaikka*. Työryhmän muistiossa on taustoitettu muutosta, sen tarvittavaa laajuutta sekä sen suhdetta verolainsäädäntöön ja –sopimuksiin.

Uudistuksen tavoitteet kohdistuvat Suomen verotusoikeuden laajentamiseen ja yhteisöverotuottojen kertymisen turvaamiseen. Samalla tavoitteena on parantaa Suomen säännösten soveltuvuutta kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen sekä lisätä mahdollisuuksia niiden ratkaisemiseen Suomen eduksi.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen voidaan katsoa liittyvän laajempaan kansainvälisen verotuksen muutostrendiin, joka tässä tarkoittaisi sen estämistä, että verovelvollisuus Suomessa olisi mahdollista välttää perustamalla yhtiö ulkomaille.

Edellä esitetty on hyvä ottaa huomioon hallituksen esitysluonnosta tarkasteltaessa.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyn lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Luonnoksessa ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kannalta lähtökohtaisesti perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista.

Toisaalta asuinvaltioperiaatteen ja esillä olevan aihepiirin voidaan todeta olevan kansainvälisesti ja kansallisesti valinkauhassa monin tavoin. OECD:n tasolla suunnitellut digitalisaation huomioon ottamisesta kansainvälisen verotuksen perusrakenteessa muuttavat kokonaisuutta toteutuessaan olennaisesti. EU komission 15.7.2020 antama toimenpidekokonaisuus sisältää mainitaan lainsäädäntöaloitteen *luonnollisen henkilön verotuksellisen kotipaikan* kriteerien yhdenmukaistamisesta. Myös kansallisen lainsäädännön muutokset (esim. 292/2019 ja L 528/2019) sivuavat tematiikkaa. Myös konserniavustuslain muutosehdotuksessa tulee ottaa huomioon Suomen konserniavustuslakia koskeva muutostyö. Siten luonnoksessa esitetty tulee sovittaa yhteen monin tavoin muuttuvan kokonaisuuden kanssa.

Ehdotuksen taloudellisten ja hallinnollisten vaikutusten arviointi jää luonnoksessa ohueksi. Onkin mahdollista, että muutoksen fiskaalinen vaikutus jää varsin vähäiseksi. Hallinnollisissa vaikutuksissa ei ole otettu huomioon mahdollisia verovelvollisten kanssa syntyviä veroriitoja eikä toisten valtioiden kanssa käytäviä toimivaltaisten viranomaisten keskinäisiä sopimusmenettelyjä ja niitä edeltäviä neuvotteluja sekä ratkaistavaksi tulevia kiistoja.

Myös mahdolliset käyttäytymismuutokset vaikuttanevat yhteisöveron tuottoa vähentävästi, sillä tavoite saattaa perustua liian staattiseen näkemykseen kansainvälisestä liiketoiminnasta. Yhteisöveroaste ei nykyisellä tasolla tosin johtane tarpeeseen välttää verovelvollisuutta Suomessa. Ehdotettua muutosta voidaankin tarkastella suhteessa olemassa oleviin ja ehdotetun muutoksen voimaantulon jälkeen syntyviin yhtiörakenteisiin. Luonnoksessa lainsäädäntömuutoksen esitetään tulevan voimaan vuoden 2021 alusta.

Muuttuvan sääntelyn tulee olla selkeää ja tarkkarajaista. Erityisesti oikeustilaa muuttavan, ehdotetun TVL 9 §:n uuden 8 momentin soveltamisedellytysten kohdalla tilanteen voidaan katsoa olevan ongelmallinen. Kansainvälisiä toimijoita tulee informoida ennen muutettavan sääntelyn soveltamista, jotta Suomen verojärjestelmä näyttäytyy jatkossakin kansainvälisesti ennustettavana eikä tarpeettomia veroriitoja tästä syystä synny. Ennakollinen tieto saattaa osaltaan johtaa johtopaikkaa koskevien käytänteiden muuttamiseen. Vastaavasti voimaantulon jälkeen luotavissa rakenteissa ja johtopaikan valinnassa muuttunut sääntely voidaan puolestaan ottaa tarvittaessa ennalta huomioon.

Edellä esitetty korostaa ehdotetun sääntelyn, sen soveltamisedellytysten sekä muutoksen perustelujen selkeyttä. Vaikka perusteluilla säätäminen ei voikaan tulla kysymykseen, tulkintaa ohjaa jatkossa se, mitä lainsäätäjä on lainsäädäntöä uudistaessaan tarkoittanut. Näihin tekijöihin on syytä kiinnittää luonnosta edelleen kehitettäessä huomiota. Lainsäädännön selkeyden ja ennakoitavuuden merkitys korostuu kansainvälistä verotusta koskevien säännösten kohdalla. Verovelvollisen taloudellinen päätöksenteko, viranomaisen päätökset ja tuomioistuinten ratkaisut eivät saisi jäädä sisällöllisesti odottamaan muodostuvaa oikeuskäytäntöä tai Verohallinnon ohjeita säädännällisen oikeuden järjestelmässä.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen vaikutuksia tulisi arvioida ja seurata myös lain voimaan tulon jälkeen.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnos sisältää hallituksen ohjelman mukaisen lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutosehdotuksen. Sitä voidaan pitää tavoitteen mukaisena. Edellä on arvioitu kokonaisuutta yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin sääntelyn selkeyttä ja ennakoitavuutta koskeviin seikkoihin. Lausunto sisältää myös ehdotuksen esityksen mukaisen muutoksen tarkentuvasta vaikutusarvioinnista ja jatkoseurannasta.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainministeriö ottaa esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Ylöjärvellä 7.8.2020

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori
Vaasan yliopisto