

Valtiovarainministeriö

VM111:00/2019

VN/10580/2019

**LAUSUNTOPYYNTÖ LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI EDUSKUNNALLE LAEIKSI
TULOVEROLAIN SEKÄ ERÄIDEN SIIHEN LIITTYVIEN LAKIEN MUUTTAMISESTA**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia lisäämällä lakiin säännös, jonka mukaan kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan Suomessa rekisteröity tai perustettu yhteisö. Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi lisäksi siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee täällä. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Muutoksen myötä kotimainen sääntely yleisestä verovelvollisuudesta yhteisöjen osalta vastaisi sääntelyä useissa muissa valtioissa. Lisäksi muutettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia ja elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annettua lakia. Muutoksella pyritäisiin myös rajoittamaan ja estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyritäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa. Lakimuutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan 1. tammikuuta 2021.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi ja lausuu kunnioittaen seuraavaa:

1. Huomioita

Esitysluonnoksessa ehdotuksia on tarkasteltu monipuolisesti. Ehdotettu ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuuden muutos on perusteltu ja looginen siksi, että useassa valtioissa yleinen verovelvollisuus määritetään myös tosiasiallisen johtopaikan perusteella. SVA pitää siten ehdotettua muutosta pääosin kannatettavana.

SVA pitää tärkeänä, että ehdotettu Suomen verotusvallan laajentaminen toteutetaan siten, että uusien säännösten soveltamisala on sekä tarkoituksenmukainen että tarkkarajainen. Sääntelystä aiheutuvien kustannusten minimointi on tärkeää, koska ehdotetulla sääntelyllä ei esitysluonnoksen mukaan arvioida olevan merkittävää vaikutusta yhteisöverotuottoihin Suomessa.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan säännöstä, joka määrittelisi kotimaisen yhteisön. Ehdotus perustuu vakiintuneeseen oikeus- ja verotuskäytäntöön. SVA pitää perusteltuna, että tällainen säännös lisätään verolakiin.

Esitysluonnoksen mukaan ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, olisi yleisesti verovelvollinen, eikä sitä terminologisesti kutsuttaisi kotimaiseksi

ulkomaiseksi yhteisöksi. esitysluonnos poikkeaa hallitusohjelman kirjauksen sanamuodosta, jossa lähtökohtana oli, että tällainen ulkomainen yhteisö katsottaisiin kotimaiseksi. Esityksessä olisi tehtyä valintaa perusteltua avata laajemmin, jotta terminologisen eron mahdollinen merkitys selkiytyisi.

1.1 Tosiasiallisen johtopaikan määrittely

Esitysluonnoksen TVL 9 § 8 momentin mukaan ratkaisevaa tosiasiallisen johtopaikan syntymiselle olisi se, missä ylin päivittäinen johtaminen tapahtuu. Päätöksentekopaikan selkeä määrittely vaikuttaa lainsäädännön ennustettavuuteen ja verovelvollisen oikeusturvaan. Esitysluonnoksessa ylin päivittäistä johtamista koskeva päätöksenteko on kytketty vahvasti yhteisön hallituksen toimintaan ja hallituksen jäsenten fyysiseen sijaintipaikkaan kokousten aikana. Hallituksen kokousten pitopaikka on sellaisenaan selkeä kriteeri yleisen verovelvollisuuden muodostumiselle. Esitysluonnoksessa on laajasti käyty läpi tähän kriteeriin liittyviä tulkintakysymyksiä. On kuitenkin odotettavissa, että hallituksen kokousten pitopaikka ei kaikissa tilanteissa kuitenkaan yksinomaan soveltuisi arvion perustaksi. Kuten esitysluonnoksessa on todettu, eri maissa on käytössä sisällöltään ja luonteeltaan erilaisia hallintomalleja. Käytännössä ylin päivittäinen johtaminen voi olla hallituksen sijaan toimitusjohtajan ja johtoryhmän vastuulla. Koska hallituksen kokouksen pitopaikka -kriteeri johtaisi tulkinnanvaraisiin tilanteisiin, olisi esitysluonnoksessa vielä perusteellisemmin pohdittava tämän kriteerin käyttökelpoisuutta.

Esitysluonnoksessa käsitellään laajasti tosiasiallisen johtopaikan muodostumista konsernitilanteissa. Konserneissa ei hallituksen kokouksen pitopaikka ole useinkaan kovin soveltuva kriteeri tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä. Myöskään konsernirahoitukseen tai tavanomaiseen konserniohjaukseen liittyvät kriteerit eivät ole SVA:n mielestä riittäviä perusteita katsoa, että ulkomainen tytäryhtiö voitaisiin katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi yhteisöksi. Tytäryhtiön rahoitushan voi tapahtua oman tai vieraan pääoman ehdoista, joten olisi yllättävää, että esimerkiksi tytäryhtiön osakepääoman korottaminen muodostaisi perusteen katsoa tosiasiallisen johtopaikan syntymisen Suomeen. Sääntelyn tulkinnanvaraisuutta lisää se, että konserneilla on ulkomaisia holdingyhtiöitä, joiden rooli ja toiminta voi konsernissa vaihdella merkittävästi. Holdingyhtiön toiminta voi olla esimerkiksi passiivista omistamista, joka ei vaadi aktiivista johtamista. Tällöin ulkomaisella yhtiöllä ei voitane katsoa olevan tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa. Ulkomaisen holdingyhtiön tosiasiallinen johtopaikka ei voine olla Suomessa pelkästään siksi, että sen omistaja on Suomessa.

Ylimmän päivittäisen johtamisen ja holdingyhtiön tosiasiallisen johtopaikan tilanteita olisi siten perusteltua tarkastella laajemmin hallituksen esityksessä. Konsernitilanteiden lisäksi käytännössä ratkaistavaksi tulee myös se, merkitseekö sääntely, että ulkomainen sijoitusyhtiö voisi olla Suomessa yleisesti verovelvollinen, kun Suomessa asuvalla henkilöllä on sijoitusyhtiö ulkomailla. Myös näiltä osin olisi perusteltua verovelvollisen oikeusturvan ja hänen verokohtelun ennustettavuuden vuoksi, että asiaan otettaisiin kantaa hallituksen esityksessä.

1.2 Sijoitusrahastot

Esitysluonnoksessa on katsottu, ettei ole tarpeellista sisällyttää sääntelyyn poikkeussäännöstä, joka rajoittaisi tosiasiallista johtopaikkaa koskevan säännöksen soveltumista ulkomaisiin UCITS- tai AIFM-rahastoihin taikka tosiasiallisen johtopaikan syntymistä sillä pe-

rusteella, että mainitun laisella ulkomaisella rahastolla on kotimainen varainhoitajayhteisö. Tätä on perusteltu sillä, että poikkeussäännös voisi aiheuttaa kilpailuvääristymiä rahastosektorille, eikä sillä ole katsottu olevan myöskään merkittävää vaikutusta suomalaiseen varainhoitosektoriin.

UCITS- tai AIFM-direktiivin vaatimukset täyttävät sopimusperusteiset ulkomaiset sijoitusrahastot ovat Suomessa yleensä verovapaita TVL 20 a §:n nojalla. SVA:n mielestä poikkeussäännöksen lisääminen olisi kuitenkin perusteltua. Ensinnäkin sopimusperusteisen sijoitusrahaston katsominen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi lisäisi tulkinnanvaraisia kaksoisasujatilanteita ja ilmoittamisvelvollisuudesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa, mutta sillä ei olisi fiskaalista vaikutusta. Toiseksi yhtiömuotoiset ulkomaiset UCITS- tai AIFM-direktiivin mukaiset sijoitusrahastot, kuten SICAV-rahastot olisi mahdollista ehdotetun sääntelyn perusteella katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi Suomessa olevan hallinnoinnin tai varainhoidon perusteella. Tällainen tulkinta voisi aiheuttaa sen, ettei niitä hallinnoivia rahastoyhtiöitä enää perustettaisi Suomeen, mitä ei voitane pitää toivottavana tilanteena. Tämän lisäksi on otettava huomioon, että yhtiömuotoisia sijoitusrahastoja koskevan oikeus- ja verotuskäytännön tulkinta ei ole välttämättä EU-oikeuden mukainen. Tälläkin perusteella poikkeussäännös olisi hyvin perusteltavissa.

1.3 Konserniavustus

SVA pitää perusteltuna ehdotusta konserniavustuksen käyttömahdollisuuden laajentamisesta, kun ulkomaisen yhteisön katsotaan olevan yleisesti verovelvollinen. Ehdotuksessa ei ole kuitenkaan lainkaan pohdittu konserniavustuslain kirjanpitosidonnaisuuden vaatimusta. Ulkomaisen yhteisön kotimaassa ei välttämättä avustusta tunneta lainkaan taikka kirjanpitosidonnaisuusvaatimukset verotuksen ja kirjanpidon välillä ovat Suomen sääntelystä poikkeavat. Tämän vuoksi olisi välttämätöntä selvittää kirjanpitosidonnaisuusvaatimukseen liittyvät ongelmat esityksessä.

Tämän lisäksi EU-oikeudellisia ongelmia voi liittyä konsernisuhteen kestoa koskevaan esitysluonnoksen määrittelyyn, koska ulkomainen yhteisö on voinut jo ennen yleisesti verovelvolliseksi katsomista konserniavustuksen osapuolena sillä perusteella, että sillä on ollut Suomessa aikaisemmin kiinteä toimipaikka. Sääntelyehdotusta olisi SVA:n mielestä tarkistettava tällä perusteella.

1.4 EVL:n muutokset

Esitysluonnoksen TVL 9 § 8 momentissa ehdotetaan, että ulkomaista yhteisöä pidettäisiin yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta. Esitysluonnoksen EVL 51 g §:n mukaan kuitenkin 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. Kun sääntelyn perusteella näyttää siltä, että kiinteä toimipaikka ja yleinen verovelvollisuus ei voisi toteutua samana verovuotena, olisi näiden säännösten keskinäiseen suhteeseen otettava esityksessä selkeämmin kantaa.

Säännösehdotusten tulkinnanvaraisuutta sisältyy myös ehdotettuun EVL 51 f §:n 2 momenttiin. EVL 51 f § ei näytä edellyttävän sekä kansallisen sääntelyn mukaista yleistä verovelvollisuutta että verosopimuksen mukaista asuinvaltiota. Esitysluonnoksen perusteissa kuitenkin vaikuttaa edellyttävän sekä TVL 9 §:n mukaista yleistä verovelvollisuutta

että verosopimuksen mukaisen asuinvaltion siirtymistä Suomeen, jotta EVL 51 f §:ää voidaan soveltaa. Esitystä olisi syytä tarkentaa tältä osin. Samanlaista säännösluonnoksen ja esityksen perustelujen välillä olevaa ristiriitaisuutta näyttäisi olevan varojen arvostamiseen liittyen, kun muussa kuin EU-valtiossa asuvan yhteisön katsotaan tulevan yleisesti verovelvolliseksi Suomessa. Tällaisella yhteisöllä on voinut olla aikaisemmin kiinteä toimipaikka Suomessa, jolloin perusteluissa esitetty yhteisön asuinvaltiossa katsottu varojen todennäköinen luovutushinta ei voine olla niiden arvo täällä yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Esitystä olisi syytä tarkentaa tältä osin.

Helsingissä 7. päivänä elokuuta 2020

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Sari Takalo

Puheenjohtaja

Hallituksen jäsen