



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi; minna.upola@vm.fi

Viite: Hankkeen VM111:00/2019 lausunto

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI LAEIKSI TULOVEROLAIN SEKÄ ERÄIDEN SIIHEN LIITTYVIEN LAKIEN MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Keskuskauppakamari esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi siten, että kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan Suomessa rekisteröity tai perustettu yhteisö. Lisäksi yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi täällä. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi paikassa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään.

Esityksen tavoitteena on turvata yhteisöverotuottojen kertyminen laajentamalla Suomen alueellista verotusvaltaa sekä varmistamalla, että riittävät siteet Suomeen omaavia yhteisöjä pidetään Suomessa yleisesti verovelvollisina. Lisäksi esityksen tavoitteena on parantaa Suomen lainsäädännön soveltuvuutta yhteisöjen kaksoisasumistilanteiden ratkaisemiseen ja lisätä mahdollisuuksia ratkaista kaksoisasumistilanteita Suomen eduksi. Esitetyllä lainsäädännöllä pyritään estämään tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyrittäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

Keskuskauppakamari kannattaa esitysluonnoksen tavoitteita. Keskuskauppakamari pitää tärkeänä, että ehdotettu Suomen verotusvallan laajentaminen toteutetaan täsmällisesti siten, että uusien säännösten soveltamisala on sekä tarkoituksenmukainen että tarkkarajainen, eikä sääntelyn noudattamisesta aiheudu yrityksille eikä viranomaisille ylimääräistä hallinnollista taakkaa. Sääntelystä aiheutuvien kustannusten minimointi on tärkeää senkin vuoksi, että ehdotetulla sääntelyllä ei esitysluonnoksen s. 30-31 mukaan arvioida olevan merkittävää vaikutusta yhteisöverotuottoihin Suomessa.

Ylin päivittäistä johtamista koskeva päätöksenteko

Esitysluonnoksen mukaan ratkaisevaa tosiasiallisen johtopaikan syntymiselle olisi se, missä ylin päivittäinen johtaminen tapahtuu. Arvioinnin lähtökohtana pidettäisiin hallituksen tai muun vastaavan ylimmän päätöksentekoelimen päätöksentekopaikkaa ja pääkonttorin sijaintia. Jos



yhteisön hallituksen tai vastaavan päätöksentekuelimen jäsenet ja muu johto tai pääkonttori olisivat eri valtioissa, painotetaan paikkaa, jossa hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekuelimen kokoukset pidetään. Edellytyksenä on, että hallituksella tai vastaavalla päätöksentekuelimellä tulee olla koko yhteisön toiminnan kannalta kokonaisharkinnan perusteella yhteisön tärkeimpien, ylintä päivittäistä johtamista koskevien päätösten osalta päätösvalta, ja sen on myös käytettävä tuota oikeutta yksinomaan tai pääasiallisesti mainituissa kokouksissa. Etäkoukustilanteessa tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa tarkasteltaisiin paikkaa, josta kokoukseen on maantieteellisesti liitytty. Siten esitysluonnoksessa ylin päivittäistä johtamista koskeva päätöksenteko kytkettäisiin vahvasti yhteisön hallituksen toimintaan ja hallituksen jäsenten fyysiseen sijaintipaikkaan kokousten aikana.

Keskuskauppakamari toteaa, että hallituksen kokousten pitopaikka on sinänsä yksiselitteinen kriteeri yleisen verovelvollisuuden muodostumiselle. Kuten esitysluonnoksen monisivuisista perusteluista käy ilmi, useissa tilanteissa hallituksen kokousten pitopaikka ei kuitenkaan yksinomaan soveltuisi arvion perustaksi, sillä eri maissa on erilaisia hallintomalleja, ja ylin päivittäinen johtaminen voi olla hallituksen sijaan toimitusjohtajan ja johtoryhmän (*executive directors*) vastuulla. Tämä johtaisi joka tapauksessa tulkinnanvaraisiin tilanteisiin. Lisäksi ehdotettu sääntely vähentäisi kannustinta etäkokousten pitämiseen. Käytännössä tämä voisi lisätä epätarkoituksenmukaista, kallista ja ilmastolle haitallista matkustamista ulkomaille kokouksiin, jotka hallituksen suomalaiset jäsenet pystyisivät hoitamaan etäkokouksina, mutta jotka haluttaisiin veroriitojen välttämiseksi pitää varmuuden vuoksi ulkomailla.

Keskuskauppakamari katsoo, että yleisen verovelvollisuuden syntymiseen liittyvän tulokinnanvaraisuuden välttämiseksi hallituksen esityksessä olisi hyvä tarkemmin määrittellä ylin päivittäistä johtamista koskeva päätöksenteko sen sijaan, että tämä päätöksenteko kytketään lähtökohtaisesti hallitustyöskentelyyn. Esitetyn lainsäädännön epätarkoituksenmukaisia ja jopa haitallisia käyttäytymisvaikutuksia tulisi ehkäistä rajaamalla selkeästi sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle ne jäljempänä kuvatut tilanteet, joihin sääntelyä ei ole tarkoituksenmukaista soveltaa.

Konsernitilanteet

Esitysluonnoksen sivuilla 43-44 käsitellään tosiasiallisen johtopaikan muodostumista konsernitilanteessa. Asia on kotimaisten konsernien näkökulmasta erittäin merkittävä, ja se tulee linjata hallituksen esityksessä mahdollisimman tarkkarajaisesti.

Esitysluonnoksen s. 43 mukaan *raportointi tai konserninsisäisen esimerkiksi rahoitusta koskevan ohjeistuksen antamisen ei voitane katsoa indikoivan, että tytäryhtiölle syntyisi tosiasiallinen johtopaikka emoyhtiön yhteyteen*. Keskuskauppakamari toteaa, että konserneissa tapahtuu eri tasoista konserniohjausta muutenkin kuin rahoituksen osalta. Keskuskauppakamari pitää tärkeänä, että hallituksen esityksessä todettaisiin yksiselitteisesti, ettei ylimmällä päivittäistä johtamista koskevalla päätöksenteolla tarkoiteta tavanomaista konserniohjausta, vaikka se pitäisi raportoinnin lisäksi sisällään muutakin kuin rahoitusta koskevaa konsernitason ohjeistusta.

Keskuskauppakamari katsoo, että hallituksen kokousten pitopaikka soveltuu huonosti konserniyhtiöiden ylimmän päivittäisen johtamisen tapahtumispaikan arviointiin. Esimerkiksi suoma-



laisten pörssilistattujen konsernien ulkomaisten tytäryhtiöiden hallituksen jäsenet valitaan tyyppillisesti pääosin konsernijohtosta sen varmistamiseksi, että tytäryhtiön paikallinen johto toimii konserniohjauksen mukaisesti ja ettei johto tee konsernin menettelytapojen (esim. *code of conduct*) vastaisia päätöksiä. Hallituksella ei tyyppillisesti ole valtaa tai vastuuta päivittäisten operatiivista toimintaa koskevien päätösten tekemisessä. Jos nyt ehdotettu kotipaikkasääntely ohjaisi miehittämään ulkomaisten tytäryhtiöiden hallitukset pääosin paikallisella johdolla veroriitojen välttämiseksi, kontrolli tytäryhtiön toimintaan häviäisi. Keskuskauppakamari pitää tärkeänä sitä, että konsernin intressissä tapahtuvaa hallitustyöskentelyä ei oteta ylintä päivittäistä johtamista koskevan arvioinnin lähtökohdaksi.

Suomalaisten konsernien ulkomaisten tytäryhtiöiden saattaminen yleisesti verovelvollisiksi Suomessa konserniohjauksen ja konsernin intressissä tapahtuvan hallitustyöskentelyn perusteella olisi epätarkoituksenmukaista, sillä tulon kohdistamista konserniyhtiöille määrittävät kansainvälistä verotusta koskeva lainsäädäntö ja OECD:n ylläpitämät kansainväliset siirtohinnoittelusäännökset. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan mainituilla perusteilla muodostuva yleinen verovelvollisuus ei vaikuttaisi OECD:n BEPS-hankkeen toimenpiteiden 8-10 yhteydessä päivitettyjen siirtohinnoitteluohjeiden soveltamiseen, sillä siirtohinnoittelu perustuu liiketoimen osapuolten markkinaehtoiseen osuuteen liiketoimen arvon luomisesta. Ulkomailta toimivan konserniyhtiön katsominen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ei siten juurikaan johtaisi verotulojen lisäykseen Suomessa, kun tulot allokoitaisiin konserniyhtiöille joka tapauksessa siirtohinnoittelusäännösten mukaisesti. Verotulojen kertymisen sijaan hallinnolliset kustannukset sekä yrityksille että Verohallinnolle lisääntyisivät.

Jos Keskuskauppakamarin käsityksen vastaisesti esityksen tarkoituksena olisi, että ulkomainen konserniyhtiö voitaisiin katsoa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi konserniohjauksen tai hallitustyöskentelyn perusteella, esityksessä tulisi käsitellä ehdotuksen vaikutusta Suomen verotuloihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.

Keskuskauppakamari katsoo, että hallituksen esityksessä olisi tarkoituksenmukaista todeta, ettei tosiasiallista johtopaikkaa katsota muodostuvan tavanomaisen konserniohjauksen ja siihen liittyvän hallitustyöskentelyn perusteella.

Verovapaat yhteisöt

Esitysluonnoksen mukaan ehdotettua sääntelyä sovellettaisiin kaikkiin ulkomailta perustettuihin tai rekisteröityihin yhteisöihin, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitisi Suomessa. Sääntelyn piiriin voisi tulla siten myös sellaisia ulkomaisia yhteisöjä, kuten sijoitusrahastoja ja yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka olisivat Suomen verolainsäädännön nojalla vapaita tuloverosta Suomessa. Verovapaan ulkomaisen yhteisön yleinen verovelvollisuus Suomessa aiheuttaisi lähinnä hallinnollista työtä sekä yhteisöille että Verohallinnolle ilman, että Suomen verotulot lisääntyisivät. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan tällainen lopputulos ei vastaisi sääntelyn tarkoitusta.

Keskuskauppakamari ehdottaa, että tosiasiallista johtopaikkaa koskeva sääntely rajattaisiin koskemaan suomalaisia osakeyhtiöitä ja osuuskuntia vastaavia ulkomaisia yhteisöjä. Tällainen tosiasiallista johtopaikkaa koskevan sääntelyn soveltamisala olisi tarkoituksenmukainen ja vastaisi myös konserniavustuslain soveltamisalaa.

*Sijoitusrahastot*

Esitysluonnoksen s. 22-23 mukaan valmistelun yhteydessä on arvioitu mahdollisuutta sisällyttää sääntelyyn poikkeussäännös, joka rajoittaisi tosiasiallista johtopaikkaa koskevan säännöksen soveltumista ulkomaisiin UCITS- tai AIFM-rahastoihin taikka tosiasiallisen johtopaikan syntymistä sillä perusteella, että mainitun laisella ulkomaisella rahastolla on kotimainen varainhoitajayhteisö. Poikkeussäännöstä ei ole kuitenkaan pidetty perusteltuna siksi, että se voisi aiheuttaa kilpailuvääristymiä rahastosektorille, eikä sillä ole katsottu olevan merkittävää vaikutusta suomalaiseen varainhoitosektoriin.

UCITS- tai AIFM-direktiivin vaatimukset täyttävät sopimusperusteiset ulkomaiset sijoitusrahastot ovat Suomessa yleensä verovapaita TVL 20 a §:n nojalla, jolloin sijoitusrahaston katsominen Suomessa yleisesti verovelvolliseksi lisäisi tulkinnanvaraisia kaksoisasujatilanteita ja ilmoittamisvelvollisuudesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa, mutta sillä ei olisi fiskaalista vaikutusta. Sopimusperusteiset sijoitusrahastot eivät myöskään välttämättä ole oikeutettuja verosopimusetuuksiin, jolloin sääntelyllä tavoiteltu verosopimusten kaksoisasujatilanteiden ratkaiseminen ei tule kysymykseen.

Yhtiömuotoiset ulkomaiset UCITS- tai AIFM-direktiivin mukaiset sijoitusrahastot, kuten SICAV-rahastot, joutuisivat lähtökohtaisesti maksamaan veroa tuloistaan Suomeen, jos ne katsottaisiin Suomessa yleisesti verovelvolliseksi Suomessa olevan hallinnon tai varainhoidon perusteella. Yhtiömuotoisten sijoitusrahastojen verokohtelun EU-oikeudenmukaisuus on kuitenkin epäselvä, ja tuomioistuimet ovat tehneet kaksi ennakkoratkaisupyyntöä EU-tuomioistuimelle asiaa koskien¹. Kuten esitysluonnoksen sivulla 22 todetaan, UCITS- ja AIFM-direktiiveillä on haluttu mahdollistaa sijoitusrahastojen rajat ylittävä hallinnointi EU:n sisällä. Suomalaiset rahastoyhtiöt eivät voi perustaa SICAV-rahastoja Suomeen, koska Suomen sijoitusrahastolainsäädäntö estää SICAV-muotoisen sijoitusrahaston perustamisen. Tällöin vaihtoehdoksi jää ulkomaisen SICAV-rahaston perustaminen UCITS- ja AIFM-direktiivin mahdollistamissa puitteissa.

Keskuskauppamari toteaa, että Suomesta käsin hallinnoitujen ulkomaisten SICAV-rahastojen verottaminen Suomessa yleisesti verovelvollisina osakeyhtiöinä johtaisi erittäin todennäköisesti näiden rahastojen hallinnon ja varainhoidon siirtymiseen pois Suomesta. Tällaisella muutoksella olisi pelkästään Suomen verotuloja alentava vaikutus.

Keskuskauppamari katsoo, että UCITS- tai AIFM-direktiivin vaatimukset täyttävien sijoitusrahastojen sisällyttäminen tosiasiallista johtopaikkaa koskevaan sääntelyyn ei vastaisi sääntelyn tavoitteita, ja saattaisi johtaa Suomen verotulojen vähenemiseen rahastotoiminnan siirtyessä pois Suomesta.

Yleisen verovelvollisuuden alkamiseen liittyvät säännökset

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 51 f §, jonka mukaan Suomeen siirtyvät varat arvostettaisiin maastapoistumisarvoon, tai kolmannen valtion tilanteessa hankintamenon poistamatta olevaan osana tai varojen todennäköiseen luovutushintaan.

¹ KHO:2019:80 ja Helsingin HAO 09.07.2020 20/1327/3.



Samaan lakiin ehdotetaan lisättäväksi 51 g §, jonka mukaan tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen verovelvollisuuden alkua sijainneen kiinteän toimipaikan tulos luettaisiin ulkomaisen yhteisön tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Kiinteän toimipaikan verotuksessa vähentämättä olevien hankintamenojen ja muiden menojen, varausten ja oikaisuerien osalta sovellettaisiin jatkuvuusperiaatetta. Tuloverolakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 123 c §, jonka mukaan kiinteän toimipaikan tappiot siirtyisivät vähennettäväksi ulkomaiselle yhteisölle, ellei niitä ole vähennetty mainitun ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa.

Keskuskauppakamari kannattaa maastapoistumisarvon ja jatkuvuusperiaatteen soveltamista varoihin ja tappioihin esityksessä ehdotetun mukaisesti.

Ehdotetut muutokset konserniavustusjärjestelmään

Esitysluonnoksen mukaan tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö voisi antaa ja saada konserniavustusta Suomessa harjoittamansa liiketoiminnan osalta konserniavustusjärjestelmän normaalien soveltamisedellytysten täytyessä. Edellytyksenä olisi, että ulkomainen yhteisö rinnastuisi kotimaiseen osakeyhtiöön tai osuuskuntaan.

Keskuskauppakamari huomauttaa, ettei esitysluonnoksessa ole käsitelty konserniavustuslain 5 §:n mukaista kirjanpitosidonnaisuuden vaatimusta tilanteessa, jossa konserniavustuksen antaja tai saaja olisi tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö. Konserniavustuksen kirjanpitosidonnaisuutta sekä ulkomaisen yhteisön velvollisuutta Suomen kirjanpitolain mukaisten tuloslaskelman ja taseen laatimiseen käsittelevä kapale tulisi lisätä esitykseen.

Keskuskauppakamari pitää jo EU-oikeuden vaatimustenkin täyttämiseksi tärkeänä, että tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö liitetään konserniavustusjärjestelmän piiriin. Kirjanpitosidonnaisuuden vaatimus ei voi muodostaa yleisesti verovelvolliselle ulkomaiselle yhteisölle tosiasiallista esettä konserniavustuksen antamiseen.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Anne Horttanainen
Varatoimitusjohtaja

Emmiina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija