

VEROHALLINTO  
Esikunta- ja oikeusyksikkö  
PL 325  
00052 VERO

**LAUSUNTO**

6.8.2020

Valtiovarainministeriö  
valtiovarainministerio@vm.fi  
minna.upola@vm.fi

Viite / Diaarinumero  
VM111:00/2019  
VN/10580/2019  
VH/4200/00.04.05/2020

## **Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta**

Verohallinto lausuu esitysluonnoksen johdosta seuraavaa:

### **1. Yleistä**

#### **1.1. Ehdotetut muutokset ja tavoitteet**

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi 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 Suomessa. 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 luonnoksessa on ehdotettu muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia ja elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annettua lakia.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2021.

Ehdotetun muutoksen tavoitteena on laajentaa Suomen verotusoikeutta sekä varmistaa, että riittävät siteet Suomeen omaavia yhteisöjä pidetään kotimaisina ja siten täällä yleisesti verovelvollisina. Tavoitteena on myös tältä osin turvata yhteisöverotuottojen kertyminen. Esityksen tavoitteena on myös parantaa Suomen lainsäädännön soveltuvuutta yhteisöjen kaksoisasujatilanteiden ratkaisemiseen sekä lisätä mahdollisuuksia ratkaista näitä tilanteita Suomen eduksi. Muutoksella pyrittäisiin myös estämään sekä rajoittamaan tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyrittäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa.

Verohallinto kannattaa lakimuutosta. Sillä korjataan jo pidempään esillä ollut ongelma, ettei ulkomaisia yhteisöjä ole merkittävistäkään Suomeen liittyvistä siteistä

huolimatta voitu katsoa täällä yleisesti verovelvollisiksi. Lakimuutos vaikeuttaa Suomen verotuksen välttämistä ulkomaisten yhtiöiden kautta toimittaessa erityisesti silloin, kun väliyhteisölaki tai yleinen veronkiertosäännös eivät tilanteisiin sovellu. Lisäksi muutoksen jälkeen tulon allokointiin liittyvät ongelmat tulevat vähenemään, koska nykyisin Suomesta johdettuja ulkomaisia yrityksiä voidaan toisinaan verottaa kiinteään toimipaikkaan kuuluvasta tulosta. Esimerkiksi passiivisluonteista sijoitus-toimintaa harjoittavien yhtiöiden kohdalla tämä ei kuitenkaan usein ole ollut mahdollista, sillä malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liike-tuloon on luettu yhteisöjen osalta elinkeinoverolaissa tarkoitettu liiketoiminta, mikä arvopaperikaupan kohdalla edellyttää mm. aktiivisuutta ja suunnitelmallisuutta.

Verohallinto pitää ehdotettuja säännöksiä ulkomaisen yhteisön yleisestä verovelvollisuudesta sekä tehtyjä valintoja sääntelyn rakenteen ja yksityiskohtien osalta lähtökohtaisesti hyvinä ja toimeenpanokelpoisina. Myös kotimaisen yhteisön käsitteen sisällyttämistä lainsäädäntöön voidaan pitää hyvänä muutoksena. Ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan perusteella muodostuvaa yleistä verovelvollisuutta koskevan sääntelyn soveltamisalan rajaukset, kuten esimerkiksi yhteisetuuk-sien jättäminen soveltamisalan ulkopuolelle, ovat perusteltuja. Ehdotettujen säännösten voidaan katsoa täyttävän sille asetetut tavoitteet. Ehdotus pitää sisällään kuitenkin muutamia jäljempänä luvuissa 2 ja 3 esille tuotuja yksityiskohtia, jotka jäävät epäselviksi tai avoimiksi ja joiden täsmentämistä olisi hyvä jatkovalmistelussa harkita.

## 1.2. Voimaantuloaikataulu ja vaikutukset Verohallinnossa

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset vaikuttaisivat Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Esitysluonnoksen mukaan lakien ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2021 alusta.

Verohallinto tuo esille, että voimaantuloaikataulua voidaan pitää tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta. Aikataulu on erittäin haastava erityisesti järjestelmämuutosten, ilmoittamisen sekä sääntelyyn liittyvän ohjeistuksen laatimisen kannalta. Sen lisäksi että hallituksen esitysluonnoksen mukaiset säännösmuutokset vaativat resursointia ennen lain voimaantuloa, Verohallinto tuo esille, että säännöksiin liittyvä valvonta, analytiikka ja riskienhallinta tulevat vaatimaan resursseja. Tarkkaa arviota sääntelyn aiheuttamasta resurssitarpeesta ei voida kuitenkaan tässä vaiheessa antaa. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen ulkoisten henkilötyökustannusten ennustetaan olevan 85 000 €. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen VH:n henkilöstömenojen ennuste on 0,5 htv vastaten noin 30 000 euroa. Kyseiset ennusteet ovat arvioita ja ne voivat muuttua säännösten IT-järjestelmiin kohdistuvien vaikutusten täsmentyessä.

## 2. Ehdotettuihin säännöksiin liittyviä huomioita

### 2.1. Suomessa tosiasiallisen johtopaikan omaavan ulkomaisen yhteisön verokoh-telu ja verotuksellinen asema

Ehdotetun sääntelyn peruslähtökohtana on, että ulkomainen yhteisö, jolla on tosi-asiallinen johtopaikka Suomessa, on Suomessa yleisesti verovelvollinen ja että sitä verotetaan samalla tavoin, kuin Suomessa perustettua ja rekisteröityä yleisesti ve-rovelvollista yhteisöä. Peruslähtökohtaa voidaan pitää selkeänä ja kannatettavana.

Esityksessä on ehdotettu nimenomaisesti, että konserniavustuksesta annettua lakia muutetaan siten, että myös ulkomainen yhteisö, joka on yleisesti verovelvollinen Suomessa tosiasiallisen johtopaikan johdosta, voi olla konserniavustuksen osapuolena. Muilta osin on ehdotettu säädettäväksi tuloverolakiin uusi 9 §:n 9 momentti, jonka mukaan "mitä muussa tuloverolainsäädännössä on säädetty *suomalaisten* yhteisöjen osalta, sovelletaan edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin."

Useassa kohdassa voimassa olevaa kansallista lainsäädäntöä verovelvollisuus tai verokohtelu määräytyy sen perusteella, onko yhteisö *kotimainen vai ulkomainen* ja vain osa säännöksistä on sellaisia, joissa terminologisesti käytetään käsitettä *suomalainen*. Esimerkiksi osinkotulon verotuksessa merkitystä on sillä, onko osingonjakaja kotimainen vai ulkomainen (TVL 33 c § ja EVL 6 a §), peitellyn osingon veronalaisuus riippuu siitä, onko jakaja kotimainen vai ulkomainen, EVL 6 b §:n käyttöomaisuusosakkeiden verovapaiden luovutusten osalta yhtenä edellytyksenä on kohdeyhtiön kotimaisuus, väliyhteisölain mukainen väliyhteisö voi olla vain ulkomainen yhteisö ja sijoitusrahastoja koskeva TVL 20 a §:n säännöksessä määrittellään erikseen ulkomaisen sijoitusrahaston verovapauden edellytykset.

Mikäli tarkoitus on ollut, että siltä osin, kun lainsäädännössä käytetään käsitettä *kotimainen*, sovellettaisiin näitä säännöksiä myös ehdotetun lainsäädännön perusteella tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvolliseksi katsottaviin ulkomaisiin yhteisöihin, olisi tämän osalta perusteltua säätää nimenomaiset säännökset. Yhtenä mahdollisuutena olisi muuttaa ehdotetun TVL 9 §:n 9 momentin sanamuotoa siten, että se kattaisi termin *suomalainen* lisäksi termin *kotimainen*. Mikäli taas tarkoitus on ollut, että johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisiin yhteisöihin ei sovellettaisi kaikilta osin tai lainkaan kansallisia verosäännöksiä siltä osin, kun niissä käytetään termiä *kotimainen*, olisi tästä asiasta epäselvyyksien välttämiseksi perusteltua erikseen säätää sekä hallituksen esityksen perusteluissa nimenomaisesti lausua. Asiaa ei ole tarkoituksenmukaista jättää tältä osin pelkästään verotuskäytännön varaan.

Riippuen siitä, millainen sääntelyratkaisu edellä kuvatun asian osalta valitaan, on tarkoituksenmukaista huomioida myös se, että voimassaolevassa konserniavustulaisissa konserniavustuksen osapuolen tulee olla kotimainen. Kun esityksessä on nimenomaisesti ehdotettu muutoksia säännöksiin liittyen Suomessa tosiasiallisen johtopaikkaan omaavien ulkomaisten yhteisöjen antamaan tai saamaan konserniavustukseen, tulee tältä osin varmistua siitä, ettei sääntelyyn jää päällekkäisyyttä, mikäli TVL 9 §:n 9 momentin sanamuotoa muutetaan jollakin tavoin ehdotetusta.

Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tarkoituksenmukaista selvyden vuoksi myös nimenomaisesti mainita, sovelletaanko menetelmälain säännöksiä ja esimerkiksi lähdeveron hyvittämistä tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotuksessa.

Jossain määrin epäselväksi jää myös se, mikä on ehdotetun sääntelyn suhde arvostamislain säännöksiin ja esimerkiksi matemaattisen arvon laskentaa koskeviin periaatteisiin. Arvostamislain 2 §:n 1 momentissa on todettu, että TVL 33 b §:ssä tarkoitettua kotimaisen yhtiön osakkeen verovuoden matemaattinen arvo lasketaan verovuotta edeltävän vuoden yhtiön tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovaral-

lisuuden perusteella. Mikäli tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliseksi katsottavaa ulkomaista yhteisöä pidettäisiin osingon jakajana kotimaisena, tulisi tälle yhteisölle lähtökohtaisesti myös laskea nettovarallisuus ja osakkeiden matemaattiset arvot. Hallituksen esitysluonnoksesta ei jo aiemmin esitetyllä tavalla ilmene, pidettäisiinkö tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliseksi katsottavaa ulkomaista yhteisöä osingonjakajana kotimaisena eikä se, millä tavalla käsiteltäisiin tällaisen yhteisön jakama osinko. Näin ollen hallituksen esityksen perusteluita ja tarvittaessa myös ehdotettuja säännöksiä olisi tarkoituksemukaista tältä osin täsmentää.

## 2.2 Yleisen verovelvollisuuden alkamis- ja päättymishetki

Ehdotetun TVL 9 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä on todettu, että "edellä mainittua yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteamista seuraavan verovuoden alusta". Luonnoksessa ei ole kuitenkaan ehdotettu sääntelyä sen osalta, jos ulkomaisella yhteisöllä on rekisteröintihetkestään lähtien tosiasiallinen johtopaikka Suomessa. Tältä osin olisi perusteltua, että yleinen verovelvollisuus alkaisi perustamis- tai rekisteröimishetkestä etenkin, jos asia ei ole riidanalainen, vaan yhteisö ilmoittaa asian ja rekisteröityy oma-aloitteisesti. Mikäli sääntelyä tältä osin tarkennetaan, tulee harkita, koskisiko yleisen verovelvollisuuden alkaminen perustamis- tai rekisteröitymishetkestä myös tilanteita, joissa verovelvollinen ei oma-aloitteisesti rekisteröidy ja ilmoita asiaa.

Ehdotetun TVL 9 §:n 8 momentin sanamuodon mukaan yleinen verovelvollisuus alkaisi tosiasiallisen johtopaikan *toteamista* seuraavan verovuoden alusta. Säännös on nähtävästi tarkoitettu tilanteeseen, jossa verovelvolliselle muodostuu aiemmasta poiketen tosiasiallinen johtopaikka Suomeen ja muutos annetaan esimerkiksi Verohallinnon tietoon muutoshetkellä. Epäselväksi kuitenkin jää, mitä säännöksessä mainitulla toteamisella tarkoitetaan etenkin tilanteissa, joissa tosiasiallisen johtopaikan olemassaolo todetaan verovalvonnassa jälkikäteen. Mikäli esimerkiksi on kyse tilanteesta, jossa tosiasiallisen johtopaikan olemassaolo selviää verotarkastuksessa tai muussa verovalvonnassa jälkikäteen, pitänee olla mahdollista, että yleinen verovelvollisuus katsotaan alkaneeksi jo aiempien verovuosien aikana. Näin ollen toteamisella tarkoitettaneen niiden tosiseikkojen olemassaolon alkuhetkeä, jonka perusteella tosiasiallinen johtopaikka syntyy. Jotta asia ei jäisi epäselväksi, olisi säännöksen sanamuotoa sekä perusteluita tarkoituksemukaista tältä osin täsmentää. Määritelmää voitaisiin myös muuttaa viittaamalla nimenomaisesti tosiasiallisen johtopaikan muodostumishetkeen. Sikäli kun tämä aiheuttaisi ongelman tilapäisten tosiasiallisten johtopaikkojen osalta, voitaisiin säännellä erikseen, millaista pysyvää toimintaa tosiasiallisen johtopaikan syntyminen edellyttää.

Ehdotettu sääntely ei pidä sisällään säännöksiä siitä, milloin yleinen verovelvollisuus mahdollisesti päättyy, jos tosiasiallista johtopaikkaa ei ole enää Suomessa. Tältä osin sääntelyä olisi tarkoituksemukaista täsmentää mainitsemalla, säilyykö yhteisö yleisesti verovelvollisena sen verovuoden loppuun, jonka aikana tosiasiallisen johtopaikan olemassaolon edellytykset ovat lakanneet olemasta vai lakkaako yleinen verovelvollisuus sillä hetkellä, kun tosiasiallista johtopaikkaa ei enää Suomessa ole. Tältä osin olisi myös perusteltua kuvata ainakin hallituksen esityksen perusteluissa se, millaisia verovaikutuksia yleisen verovelvollisuuden päättymisellä on ja millainen suhde tällä päättymisellä on esimerkiksi maastapoistumisverotusta koskeviin säännöksiin, konserniavustuksen antamisen edellytyksiin (huomioiden

erityisesti konserniavustuslain 7 §:n 1 momenttiin ehdotetut muutokset) tai ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain soveltamiseen.

Lyhytaikainen tai tilapäinen päivittäistä johtamista koskevan päätöksenteon harjoittaminen ei ehdotetun sääntelyn mukaan loisi Suomeen tosiasiallista johtopaikkaa. Osin myös tästä syystä ehdotetussa TVL 9 §:n 8 momentissa todettaisiin tämän vuoksi edellä kerrotusti, että ulkomaista yhteisöä, jolla tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, pidettäisiin yleisesti verovelvollisena Suomessa sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan toteutamisesta seuraavan verovuoden alusta. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden osalta jää epäselväksi, tuleeko tosiasiallisen johtopaikan luoneiden olosuhteiden tällaisessa tilanteessa vallita koko seuraavan verovuoden, jotta ulkomaista yhteisöä voitaisiin pitää Suomessa yleisesti verovelvollisena kyseisenä verovuotena vai onko mahdollista, että olemassaolon edellytykset lakkaavat kyseisenä verovuonna, jonka jälkeen tulee pohdittavaksi se, millä tavoin verovelvollisuus määräytyy edellytysten olemassaolon lakkaamisen jälkeen (ks. tältä osin aiemmat huomiot).

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun mukaisesti sääntely tulisi voimaan 1.1.2021. Tämän osalta jää epäselväksi, katsotaanko sellainen yhteisö, jonka osalta tosiasiallinen johtopaikka on ollut Suomessa jo ennen lain voimaantuloa, yleisesti verovelvolliseksi jo esimerkiksi verovuonna 2021. Ylipäätään sääntelykokonaisuuteen tulisi lisätä säännökset, mistä verovuodesta alkaen säännöksiä voidaan ulkomaisen yhteisön verotuksessa soveltaa huomioiden ehdotetut säännökset yleisen verovelvollisuuden alkamisesta. Näin ollen yleisen verovelvollisuuden alkamisen osalta esimerkiksi ehdotetun sääntelyn voimaantulo- tai siirtymäsäännöksissä olisi perusteltua tuoda esille, millä tavoin yleinen verovelvollisuus alkaa tilanteessa, jossa tosiasiallisen johtopaikan edellytykset ovat olleet olemassa jo ennen lain voimaantuloa. Tämän johdosta tulisi säännellä esimerkiksi siitä, katsotaanko tällainen ulkomainen yhteisö yleisesti verovelvolliseksi heti säännösten voimaantultua ja millä tavoin säännöksiä sovelletaan tilanteessa, jossa yhteisöllä on kalenterivuodesta poikkeava ns. murrettu tilikausi.

### 2.3 Tosiasiallisen johtopaikan määräytymisestä

TVL 9 §:n 8 momentissa säädettäisiin ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen johtopaikan määräytymisestä. Tosiasiallisen johtopaikan määrittely voi olla luonnoksen (s.41) mukaan ongelmallinen esimerkiksi silloin, kun yhteisön hallituksen tai vastaavan päätöksentekaelimen jäsenet ja muu johto tai pääkonttori ovat eri valtiossa. Tällaisissa jaetun johtorakenteen tilanteissa tosiasiallisen johtopaikan sijainnin määrittämisessä painotetaan paikkaa, jossa hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekaelimen kokoukset pidetään.

Esitysluonnoksen (s. 42) mukaan hallituksen tai muun päätöksentekaelimen jäsenten ollessa eri valtioissa ja kokoukset järjestetään videokokouksina, tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa tarkastellaan paikkaa, josta videokokoukseen on maantieteellisesti liitytty. Hallituksen esityksessä voisi täsmentää, millä tavoin tosiasiallinen johtopaikka määritetään tilanteessa, jossa kaikki hallituksen tai vastaavan päätöksentekaelimen jäsenet osallistuvat kokoukseen eri valtioista käsin.

Luonnoksen (s. 42) mukaan tosiasiallisen johtopaikan sijainnin arviointi perustuisi tosiseikkojen arviointiin sekä todellisiin olosuhteisiin kokonaisuutensa perusteella.

Tarkastelussa olisi luonnoksen mukaan tarpeen huomioida myös ulkomaisen yhteisön perustamisvaltion lainsäädäntö, sillä yhteisön hallinnointi perustuu ensi sijassa perustamisvaltion lainsäädäntöön ja toissijaisesti yhteisön sääntöihin, jotka on kirjattu yhtiöjärjestykseen, perustamiskirjaan tai muuhun vastaavaan dokumenttiin. Koska tosiasiallisen johtopaikan arvioiminen edellyttää laajaa tosiseikkojen selvittelyä sekä myös toisen valtion lainsäädännön selvittämistä, se tulee todennäköisesti lisäämään hallinnollista työtä sekä verovelvollisilla että Verohallinnolla. Tähän liittyen hallituksen esityksessä olisi tarpeen esittää, millä tavoin näyttö- ja selvittämiselvöllisyys jakaantuu.

Luonnoksen (s. 14) mukaan johtopaikan perusteella syntyvän kiinteän toimipaikan luova johtopaikka sekä tosiasiallinen johtopaikka ovat kaksi eri käsitettä. Johtopaikan perusteella syntyviä kiinteitä toimipaikkoja yrityksellä voi olla useita, mutta tosiasiallisia johtopaikkoja on vain yksi, vaikkakin käsitteet voivat olla päällekkäisiä. Verohallinnon käsityksen mukaan kaikilla yhteisöillä tulee olla jossakin tosiasiallinen johtopaikka. Ottaen huomioon esimerkiksi rahastojen rakenteiden moninaisuus, voisi hallituksen esityksessä olla hyvä tuoda esille se, että näissäkin tilanteissa rahastolla tulisi olla tosiasiallinen johtopaikka.

#### 2.4 Holdingyhtiöt

Esityksessä jää osittain epäselväksi, missä tilanteissa holdingyhtiön toiminta muodostaa tosiasiallisen johtopaikan. HE:n sivulla 44 todetaan, että esimerkiksi hallituksen toiminta tai rahoituspäätösten tekeminen muodostaa johtopaikan, mutta ”jos toiminta on passiivista omistamista, joka ei vaadi aktiivista johtamista, ulkomaisella yhtiöllä ei voida katsoa olevan tosiasiallista johtopaikkaa Suomessa.” Näin ollen on epäselvää, milloin toiminta voi olla niin passiivista, ettei se muodosta tosiasiallista johtopaikkaa, kun ainakin hallituksen kokouksia on pidettävä vuosittain.

Muutoksella on ollut tarkoitus estää tilanteita, joissa yleinen verovelvollisuus Suomessa pyrittäisiin välttämään perustamalla yhtiö ulkomaille, vaikka sen omistus, johto ja toiminta olisivatkin kokonaan Suomessa. Käytännössä näissä yhtiöissä on usein kyse yhden tai muutaman henkilön sijoitusvarallisuuden hallinnointiin perustetuista yhtiöistä, jotka holdingyhtiöitä koskevan kohdan mukaan oltaisiin kuitenkin ilmeisesti rajaamassa melko kategorisesti soveltamisalan ulkopuolelle. Mikäli tämä ei ole tarkoitus, olisi esitystä tarpeen täydentää tarkentamalla sitä, milloin toiminnan katsotaan olevan luonteeltaan niin passiivista, ettei tosiasiallista johtopaikkaa voi muodostua, ja toisaalta mikä painoarvo voidaan antaa esimerkiksi yksittäisten hallituksen kokousten pitopaikoille, sijoitusstrategiaa koskeville päätöksille, sijoitusstrategian toteuttamiselle ja toimintojen ulkoistamiselle. Joiltain osin näitä kysymyksiä käsitellään esityksessä rahastoja koskien.

#### 2.5 Trustit

Trustien rinnastamista kotimaisiin yhtiömuotoihin on käsitelty lyhyesti muutamissa kohdissa hallituksen esitysluonnosta, mutta toistaiseksi on epäselvää, missä tilanteissa niille katsottaisiin muodostuvan tosiasiallinen johtopaikka Suomeen. Tästä ei varmastikaan ole mahdollistakaan säännellä kovin tarkasti, koska erilaisia trustimuotoja on paljon, mutta jonkinlaisia peruseriaatteita asettajan (settlor), edunvalvojan (trustee) ja edunsaajan (beneficiary) aseman merkityksestä tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen arvioinnissa olisi mahdollista hallituksen esityksessä asettaa.

## 2.6 Taloudelliset vaikutukset

Lakimuutoksen taloudellisissa vaikutuksissa ei ole mainittu todennäköisesti kasvavia lähdeverotuottoja. Esimerkiksi rajoitetusti verovelvollisille maksettavat osingot, korot ja rojalit tulevat joissain tilanteissa lähdeverotuksen piiriin Suomessa olettaen, että ne katsotaan Suomesta saaduiksi tuloiksi TVL 10 §:n mukaan.

## 2.7 Konserniavustuslakiin ehdotetut muutokset

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 26 todetaan konserniavustuslakiin ehdotetun muutoksen osalta, että "mikäli ulkomaisella yhteisöllä katsottaisiin olevan Suomessa tosiasiallinen johtopaikka ja sen siten olevan yleisesti verovelvollinen Suomessa, se voisi antaa ja saada konserniavustusta Suomessa harjoittamansa liiketoiminnan osalta konserniavustusjärjestelmän normaalien soveltamisedellytysten täytyessä". Konserniavustuslain ehdotettu tai voimassa oleva sanamuoto ei edellytä, että avustuksen tulisi liittyä Suomessa harjoitettuun liiketoimintaan, vaan voimassa oleva laki edellyttää saajan sekä antajan kotimaisuutta. Ehdotettu lisäys ainoastaan mahdollistaisi sen, että ulkomainen yhteisö, joka on yleisesti verovelvollinen Suomessa olevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, voisi olla konserniavustuksen osapuolena. Epäselvyyksien välttämiseksi kyseistä hallituksen esityksen perustelujen kohtaa olisi tarkoituksenmukaista täsmentää tai muuttaa, mikäli tarkoitus on lain sanamuodon mukaisesti, että konserniavustuksen antamista tai saamista ei sidota Suomessa harjoitettuun liiketoimintaan.

Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 7 §:n 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että lain uuden 2 §:n 2 momentin tarkoittamassa tilanteessa konsernisuhteen katsotaan olleen olemassa vain sen ajan, jona ulkomainen yhteisö oli Suomessa yleisesti verovelvollinen. Tarkoituksena on näin ollen uuden 2 §:n 2 momentin tilanteiden osalta ollut ilmeisesti asettaa konsernisuhteen kestolle lisäedellytys, jonka mukaan ulkomaisen yhteisön on tullut myös olla Suomessa yleisesti verovelvollinen koko verovuoden. Tämä ei käy välttämättä ilmi ehdotetun säännöksen sanamuodosta. Tämän lisäksi epäselväksi jää, millä tavoin ehdotettu säännös yleisen verovelvollisuuden alkamisesta on huomioitu säännöksen muotoilussa. Näin ollen myös edellä yleisen verovelvollisuuden alkamisesta ja päättymisestä lausuttu on tarkoituksenmukaista huomioida säännöksen sisällön ja sanamuodon jatkovalmistelussa.

## 2.8 Ehdotettu EVL 51 g §

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun EVL 51 g §:n mukaan "tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön Suomessa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua sijainneen tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettun kiinteän toimipaikan tulos luetaan ulkomaisen yhteisön tämän lain 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa. Mainitun 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. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan ulkomaisen yhteisön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi"

Tältä osin jää epäselväksi, mitä säännöksessä mainitulla kiinteän toimipaikan tuloksen lukemisella ulkomaisen yhteisön EVL 1 § 1 momentin mukaisesti laskettavaan tulokseen yleisen verovelvollisuuden alkaessa tarkoitetaan. Epäselvyyttä aiheuttaa etenkin se, että yleisen verovelvollisuuden alkaminen on ehdotettu säädettäväksi siten, että se alkaa toteamisvetkeä seuraavan verovuoden alusta. Näin ollen esimerkiksi yhteisön toteamisvuonna kiinteänä toimipaikkana harjoittamasta toiminnasta saatu tulo verotetaan kiinteän toimipaikan tulona vielä toteamisvuonna ja seuraavana vuonna yhteisön koko tulos verotetaan Suomessa yhteisön yleisestä verovelvollisuudesta johtuen. Sanamuodosta voi jäädä vaikutelma, että tulo, jota on verotettu rajoitetusti verovelvollisen (kiinteän toimipaikan) tulona, verotettaisiin joltain osin mahdollisesti toiseen kertaan sen jälkeen, kun yleinen verovelvollisuus alkaa. Näin ollen tulisi täsmentää, mitä tulojen lukemisella yleisesti verovelvollisen tuloon tarkoitetaan, missä tilanteissa tämä tapahtuisi ja miltä osin tuloja mahdollisesti yhdistettäisiin, huomioiden se, että yhteisön status rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisena ei voine olla yhtä aikaa olemassa. Tältä osin olisi perusteltua täsmentää niin ehdotettua sanamuotoa sekä säännöksen perusteluita. Asiassa tulisi huomioida myös se, millä tavoin yleisen verovelvollisuuden alkamisesta ja loppumisesta tulaa säätämään.

Mikäli nyt ehdotetut säännökset rajoitetusti verovelvollisen tulon lukemisesta yleisesti verovelvollisen tuloksi säilytetään ehdotettuina, on säännöksen sanamuodon osalta tarpeen huomioida se, että ehdotetussa muodossaan se koskee ainoastaan TVL 13 a §:n mukaisesta kiinteästä toimipaikasta saatua tuloa eikä esimerkiksi muita tuloja, joihin Suomella on verotusoikeus, jos yhteisöllä ei esimerkiksi ole ollut kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Näin ollen riippuen säännöksen tarkoituksesta, sanamuotoa voi olla tarpeen täsmentää siten, että se kattaisi kaikki Suomesta saadut tulot, joihin Suomella on verotusoikeus.

## 2.9 Aiemmin syntyneiden verotuksellisten tappioiden vähentäminen

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 24 todetaan EU-tuomioistuimen tuomiosta C-405/18, AURES Holdings a.s. johdettuna oikeusohjeena, että tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa syntyneet verotukselliset tappiot eivät ole vähennyskelpoisia veronalaisesta tulosta Suomessa TVL:n V osan säännösten mukaisesti. Tehdyä johtopäätöstä voidaan pitää oikeana ja perusteltuna. Tästä huolimatta Verohallinto ehdottaa harkittavaksi, että tappioiden vähennyskelvottomuudesta tällaisessa tilanteessa säädettäisiin erikseen lailla epäselvyyksien ja mahdollisten tulkintaerimielisyyksien välttämiseksi.

Luonnoksessa todetaan, että jos 9 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 8 momentin nojalla yleisesti verovelvollisella ulkomaisella yhteisöllä on ennen verovelvollisuuden alkua Suomessa sijainnut kiinteä toimipaikka, jolle on verotuksessa vahvistettu tämän luvun säännösten mukaisia tappioita, vahvistetut tappiot vähennettäisiin yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksessa. Tappioiden vähennysoikeus edellyttäisi, että ulkomainen yhteisö esittää selvityksen siitä, että kiinteän toimipaikan tappioita ei ole vähennetty ulkomaisen yhteisön aiemmassa verotuksellisessa asuinvaltiossa toimitetussa verotuksessa. Luonnoksessa ei ole todettu, voidaanko ulkomaisen yhteisön kiinteässä toimipaikassa ennen yleisen verovelvollisuuden alkua muodostuneet tappiot vähentää mahdollisista omistajanvaihdoksista huolimatta yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotuksessa.



Luonnoksessa (s. 19) kuitenkin todetaan, että selvyyden vuoksi TVL 9 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 9 momentti, jonka mukaan mitä muussa lainsäädännössä on säädetty suomalaisten yhteisöjen osalta, sovellettaisiin 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuihin ulkomaisiin yhteisöihin. Edellä esitetyn perusteella voitaneen päätellä, että myös tappioiden vähennysoikeutta koskevat tuloverolain säännökset tulevat sovellettavaksi yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön verotuksessa samalla tavoin kuin kotimaistenkin yhteisöjen kohdalla. Hallituksen esityksessä voisi tältä osin täsmentää, että esimerkiksi omistajanvaihdosta koskevat tappioiden vähennysoikeuden rajoitukset tulevat sovellettavaksi yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisöjen verotuksessa myös silloin, kun kysymys on ennen yleisen verovelvollisuuden alkamista kiinteässä toimipaikassa syntyneistä tappioista.

## 2.10 Suhde väliyhteisölainsäädäntöön

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 27 on todettu, että "VYL 1 §:n nojalla yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon siten kuin VYL:ssä säädetään. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö ei VYL:n mukaan itse voi olla väliyhteisö. Mikäli ulkomainen yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen täällä sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella, sovelletaan siihen väliyhteisön osakkaana VYL:iä lain soveltamisedellytysten täytyessä. Tällöin yleisesti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön veronalaisena tulona voidaan pitää sen osuutta ulkomaiseen väliyhteisöön".

Hallituksen esityksen perusteluissa olisi mahdollisuuksien mukaan hyvä tuoda esille, millä tavoin ulkomaisen väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 4 §:n 2 ja 3 momenttia väliyhteisön jakaman voiton ja väliyhteisön osuuden luovutuksen verotuksesta sovelletaan, jos Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomainen yhteisö on ollut aikaisemmin ulkomainen väliyhteisö, jonka tuloa on verotettu VYL:n nojalla Suomessa yleisesti verovelvollisen osakkaan väliyhteisötulona.

## 2.11 Ulkomaisten yhteisöjen rekisteröinti kaupparekisteriin

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että elinkeinolain mukaista sivuliikkeen määritelmää laajennetaan siten, että se pitää sisällään myös sellaisen ulkomaisen yhteisön, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Vaikka ehdotus rekisteröinnin osalta on ymmärrettävä yksityisoikeudellisesta näkökulmasta, on se tietyiltä osin epäjohdonmukainen ja voi aiheuttaa epäselvyyttä sivuliikkeiden verotuksellisen aseman osalta, koska muutoksen jälkeen sivuliikkeeksi rekisteröitävä taho voi olla ehdotetun muutoksen jälkeen verotuksessa joko rajoitetusti verovelvollinen (kiinteä toimipaikka) tai yleisesti verovelvollinen (ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka Suomessa).

Esitysluonnoksessa mainitaan, että työ- ja elinkeinoministeriössä valmistellaan parhaillaan esitystä uudeksi kaupparekisterilaki, minkä yhteydessä on tarkoitus uudistaa myös elinkeinolaki. Samalla on mahdollista arvioida ulkomaisten yhteisöjen rekisteröimistarve osana kokonaisuutta. Tämän johdosta vaikuttaa, että nyt ehdotettu ratkaisu on tarkoitettu jossain määrin tilapäiseksi. Verohallinto toteaa, että luonnoksessa mainittu ulkomaisten yhteisöjen rekisteröintitarpeen arviointi olisi kokonaisuuden selkiyttämiseksi ja epäselvyyksien välttämiseksi tarpeen tehdä mahdollisimman pian.

## 2.12 Eräitä yksittäisiä huomioita

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 19 todetaan, että ulkomaista yhteisöä, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, ei ehdoteta säädettäväksi kotimaiseksi yhteisöksi, vaan yleisesti verovelvolliseksi yhteisöksi. Esitysluonnoksessa on tästä huolimatta muutamassa yhteydessä todettu, että tarkoitus on säätää ulkomainen yhteisö, jolla on tosiasiallinen johtopaikka Suomessa, kotimaiseksi yhteisöksi (esimerkiksi esityksen pääasiallinen sisältö). Luonnosta olisi tarkoituksenmukaista tämän johdosta täsmentää, jotta sääntelyn rakenteesta ei syntyisi hallituksen esitysluonnoksen johdosta ristiriitaista kuvaa. Tältä osin tulee kuitenkin ottaa huomioon myös edellä tuloverolain 9 §:n 9 momentin ehdotetun sanamuodon osalta lausuttu.

Luvun 2.1. Alueellinen verotusvalta - yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus osalta Verohallinto kiinnittää huomiota siihen, että luvussa mainitaan luonnolliset henkilöt ja että kappaleessa todetaan: "Kansainvälisessä vero-oikeudessa sovelletaan luonnollisten henkilöiden ja erillisinä verosubjekteina pidettävien oikeushenkilöiden asuinvaltion määrittämisessä vakiintuneita periaatteita. Esimerkiksi oikeushenkilön asuinvaltio määräytyy pääsääntöisesti sen perusteella, että se on perustettu tai rekisteröity kyseisessä valtiossa tai sen tosiasiallinen johtopaikka on siellä.". Tästä voi saada erheellisen käsityksen, että luonnollisten henkilöiden verotusasema (yleinen/rajoitettu verovelvollisuus) määräytyisi Suomessa vain periaatteiden pohjalta. Luonnollisten henkilöiden verotusasemasta on kuitenkin säädetty tuloverolain 11 §:ssä. Mikäli luonnolliset henkilöt mainitaan hallituksen esityksessä, olisi hyvä, jos selvytyden vuoksi kappaleeseen laitettaisiin viittaus tuloverolain 11 §:ään.

Esitysluonnoksen sivulla 5 on nykytilan kuvauksessa todettu, että "Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön käsite vastaa Suomessa asuvan yhteisön käsitettä. Kotimainen yhteisö voi olla Suomen lainsäädännön mukaan perustettu rekisteröity yhteisö, joka voi olla joko yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva tai rajoitetusti verovelvollinen yhteisö". Tältä osin Verohallinto tuo esille, että kotimainen yhteisö on aina kansallisen lainsäädännön (TVL 9 §) perusteella Suomessa yleisesti verovelvollinen, vaikka verotusoikeutta esimerkiksi verosopimuksen nojalla rajoitettaisiin.

Esitysluonnoksen kohdassa 4.4 on käsitelty tosiasiallisen johtopaikan muodostaman yleisen verovelvollisuuden suhdetta johtopaikan perusteella syntyvän kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Tältä osin hallituksen esityksen perusteluissa voisi olla tarkoituksenmukaista selventää, että lakimuutoksella ei ole tarkoitus supistaa Suomen verotusoikeutta eikä sinänsä vaikuttaa johtopaikan perusteella syntyvän kiinteän toimipaikan muodostumiseen olemassa olevan sääntelyn perusteella. Tässä kohdin hallituksen esityksen perusteluita voisi mahdollisesti myös täsmentää sitä, mikä verotuksellinen ero on tosiasiallisen johtopaikan muodostumisen (yleinen verovelvollisuus) ja kiinteään toimipaikkaan johtavan johtopaikan muodostumisen (kaikkien kiinteään toimipaikkaan liittyvien tulojen verotus) välillä.

### 3. Ulkomaisen yhteisön kirjanpitovelvollisuus

Hallituksen esitysluonnoksessa ei ehdoteta säännöksiä liittyen ulkomaisten yhteisöjen kirjanpitovelvollisuuteen. Kirjanpitolain 1 §:n 4 momentin johdosta ulkomainen oikeushenkilö ei ole kirjanpitolain perusteella kirjanpitovelvollinen. Tosiasiallisen johtopaikan perusteella Suomeen yleisesti verovelvolliseksi tulee sellaisia oikeushenkilöitä ja oikeudellisia järjestelyjä esimerkiksi EU:n ulkopuolelta, joiden rekisteröitymisvaltioiden kirjanpitoa koskeva sääntely voi poiketa merkittävästi Suomesta.

Verotus ja veroilmoituksella annettujen tietojen oikeellisuuden varmistaminen perustuvat lähtökohtaisesti asianmukaisesti laadittuun kirjanpitoon. Käytännössä Suomen lainsäädännössä ei ole säännelty nyt ehdotetuissa säännöksissä tarkoitettujen ulkomaisten yhteisöjen kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisuudesta eikä kyseisten velvollisuuksien laiminlyönnistä. Lainvalmistelun yhteydessä tai välittömästi siihen liitännäisenä olisi tarpeen laatia säännökset ulkomaisten, tosiasiallisen johtopaikan perusteella yleisesti verovelvolliseksi katsottavien yhteisöjen kirjanpitovelvollisuudesta sekä tähän liittyvien velvoitteiden laiminlyöntiin liittyvistä seuraamuksista. Samassa yhteydessä olisi tarkoituksenmukaista toteuttaa Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman liitteen 4 (Harmaan talouden vastaiset toimet) toimenpide 9, jonka mukaan ulkomaisille yhteisöille asetetaan kirjanpitovelvollisuus, kun niillä on kiinteä toimipaikka Suomessa.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen