

## Valtiovarainministeriölle

### Professori Marjaana Helmisen lausunto

luonnoksesta 18.6.2020 hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (Hanke VM111:00/2019; VN/10580/2019)

### Lausunto

Valtiovarainministeriön esittämät lakimuutokset ovat perusteltuja ja tarpeellisia.

### Perustelut

Jokaisen valtion on kansallisessa lainsäädännössään määriteltävä verotusvaltansa ulottuvuus. Perustuslain legaliteettiperiaate edellyttää, että verotusvallan ulottuvuudesta säädetään selkeästi eduskuntalain tasoisella säännöksellä. Kansallisen veropohjan turvaamiseksi verotusvallan alueellinen ulottuvuus on tarkoituksenmukaista säätää laajaksi. Verotusvallan ulottuvuutta ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista säätää niin laajaksi, ettei verotus esim. tiedonsaantiongelmista johtuen ole käytännössä toimeenpantavissa tai sen toimeenpano aiheuttaisi kohtuutonta hallinnollista raskautusta suhteessa saatavaan fiskaaliseen hyötyyn.

Tarkoituksenmukaisen verotusvallan laajuuden arvioinnissa merkitystä on myös verosopimusten ja EU-vero-oikeuden verotusvaltaa rajoittavilla säännöillä. Verotusvallan laajuutta määrittelevät säännöt eivät myöskään saa kannustaa veronvälttelyjärjestelyihin. Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen näkökulmasta verotusvallan alueellinen ulottuvuus on lähtökohtaisesti tarkoituksenmukaista määritellä vähintään yhtä laajaksi kuin verosopimukset verotusoikeuden sallivat.

Verotusvallan alueellinen ulottuvuus on Suomessa määritelty tuloverolain 9 §:ssä. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus).

Verotuskäytännössä on ollut selvää, että kotimaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomen lakien mukaan perustettua tai rekisteröityä yhteisöä, vaikkei kotimaisen yhteisön käsitettä olekaan määritelty laissa. Valtiovarainministeriö esittää hallituksen esitysluonnoksessaan, että tuloverolakiin lisätään nimenomainen sääntö, jonka mukaan kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan Suomessa rekisteröity tai perustettu yhteisö. Tämä lisäksi ei muuta oikeustilaa mitenkään, mutta se on legaliteettiperiaatteen näkökulmasta

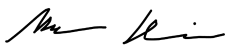
ja erityisesti Valtiovarainministeriön muut muutosehdotukset huomioon ottaen erittäin perusteltu selvitys.

Valtiovarainministeriön hallitusesitysluonnoksen perusteluihin on kuitenkin jäänyt joitakin kiusallisia virheitä. Esim. sivun 5 viimeisessä kappaleessa on virhe. Kotimainen yhtiö ei voi olla rajoitetusti verovelvollinen.

Esityksessä ehdotetaan tuloverolakia muutettavaksi lisäksi siten, että yleisesti verovelvollisena pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jos ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Tämä laajentaisi Suomen verotusvallan ulottuvuutta nykyisestä. Se myös vähentäisi mahdollisuuksia veronvälttämisyjärjestelyihin ja laajentaisi Suomen verotusoikeutta monia verosopimuskumppaneita vastaavalle tasolle. Nämä ja muut edellä esitetyt verotusvallan laajuuden määrittelyyn vaikuttavat seikat huomioon ottaen Valtiovarainministeriön esitys on erittäin perusteltu.

Esitys on perusteltu siitäkin huolimatta, että tosiasiallisen johtopaikan sijainnin selvittäminen voi käytännössä joskus olla hankalaa ja työlästä. Aikaisemmin hyvin yksiselitteinen ja selkeä rajanveto yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden välillä muuttuu ulkomaisten yhteisöjen osalta epäselvemmäksi. Epäselvyyttä ei kokonaan poista se, että tosiasiallisen johtopaikan käsite määritellään tuloverolaisissa esitetyllä tavalla paikaksi, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään. Tosiasiallisen johtopaikan käsite on väistämättä jossakin määrin tulkinnanvarainen, vaikka esitysluonnoksen perusteluissa käsitettä esimerkein ansiokkaasti avataan. Koska käsite väistämättä aiheuttaa tulkintatilanteita, on tärkeää tehdä selväksi millä osapuolella on näyttövelvollisuus tosiasiallisen johtopaikan sijainnista ja millaista selvitystä edellytetään. Tätä näkökulmaa voisi selvittää esitysluonnoksen perusteluosassa.

Turussa 1.7.2020



Marjaana Helminen

Professori, Helsingin yliopisto

marjaana.helminen@helsinki.fi