

Valtiovarainministeriö**VM/1432/03.01.00/2018; VM111:00/2018, 6.8.2018****LAUSUNTOPYYNTÖ VÄLIYHTEISÖN OSAKKAIDEN VEROTUKSESTA ANNETTUA LAKIA JA YLEISTÄ VERONKIERTOSÄÄNNÖSTÄ KOSKEVASTA HALLITUKSEN ESITYSLUONNOKSESTA**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertösäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta. Esityksessä ehdotetaan muutoksia väliyhteisölakiin. Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

1. Erityisiä verohuojennuksia koskeva vapautus väliyhteisölain soveltamisesta tulisi säilyttää

Nykyisessä kansallisessa väliyhteisösääntelyssä on verosopimusvaltioissa sijaitsevien ulkomaisten yhteisöjen osalta säädetty erityisiin verohuojennuksiin liittyvä poikkeus. Säännöksen mukaan ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä, jos se ei ole saanut hyötyä kyseisen valtion erityisestä verohuojennuslainsäädännöstä. HE-luonnoksessa ehdotetaan, että poikkeussääntö kumottaisiin.

Mikäli edellä mainittu poikkeussääntö kumotaan, väliyhteisölain soveltamisedellytysten täyttymisen arviointi tulee perustumaan jatkossa aina tapauskohtaiseen harkintaan yhtiön toiminnan luonteesta ja verotuksen tasosta. Jatkossa myös ETA-alueella asuvien yhtiöiden osalta olisi tutkittava niiden tosiasiallinen asettuminen asuinvaltioonsa. SVA:n näkemyksen mukaan tämä tulisi kohtuuttomasti lisäämään väliyhteisölain soveltumiseen liittyvää epävarmuutta ja hallinnollista taakkaa ja kustannuksia väliyhtiöstatuksen selvittämiseen liittyen. Tosiasiallinen asettuminen ei ole mikään yksiselitteinen käsite, eikä sitä ole pyritty vaikkapa selkein esimerkein rajanvedon osalta hallituksen esityksen perusteluissa avaamaan. Oikeusvarmuus ja verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu voivat kärsiä merkittävästi, kun Verohallinto lähtee aikanaan hakemaan tulkintoja tämän osalta. Siten olisi perusteltua, että tämä poikkeussääntö säilytettäisiin väliyhteisölaissa.

2. ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitsevat yhteisöt

Voimassa oleva väliyhteisölaki kohtelee ETA-alueella ja merkittävää osaa ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitsevia pitkälti yhteisöjä yhdenvertaisesti. HE-luonnoksessa ehdotetaan, että jatkossa ETA-alueella asuvia yhteisöjä ja ETA-alueen ulkopuolella asuvia yhteisöjä koskisivat erilaiset soveltamiskoikkeukset. ETA-alueella sijaitseva yhteisö ei lähtökohtaisesti olisi väliyhteisö, jos se on

todellisuudessa asettunut ETA-alueella sijaitsevaan kotipaikkaansa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa. ETA-alueen ulkopuolella sijaitsevan yhteisön, riippumatta siitä onko kyseessä verosopimusvaltiossa sijaitseva yhteisö, olisi taloudellisen toiminnan kriteerin lisäksi täytettävä kolme muutakin kriteeriä: 1) yhteisön asuinvaltio ei ole EU:n ns. yhteistyöhaluttomien lainkäyttö-alueiden luettelossa, 2) yhteisön asuinvaltion kanssa on sovittu riittävistä tietojenvaihdosta, ja 3) yhteisön tulo kertyy pääasiallisesti sen asuinvaltiossa harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta tai muista säännöksessä mainituista vastaavista toiminnoista.

SVA:n näkemyksen mukaan ei ole perusteltua, että ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa asuvia yhteisöitä arvioitaisiin jatkossa huomattavasti tiukemmilla kriteereillä kuin ETA-alueella sijaitsevia yhteisöjä ja että niihin sovellettaisiin jatkossa teollisen tuotantotoiminnan vaatimusta. Teollisen tuotantotoiminnan ja siihen rinnastettavan tuotantotoiminnan käsite on tulkinnanvarainen erityisesti nykyisessä soveltamisympäristössä, jossa teollisen toiminnan ja palveluiden välinen rajanveto muuttuu jatkuvasti. HE-luonnoksessa palvelutoimintaa ei ole suljettu väliyhteisötulon verotuksen ulkopuolelle. Aitoa ja aktiivista liiketoimintaa ei tule saattaa väliyhteisötulon verotuksen piiriin.

Riittävän tietojenvaihdon kriteerin täyttyminen on epämääräinen ja verovelvollisten vaikeasti tiedettävissä. Tällaista kriteeriä käytettäessä se tulee kytkeä VM:n ylläpitämään listaan niistä verosopimuksista, joiden osalta tietojenvaihtosäännöksiä voidaan pitää riittävinä.

3. Lähdeverojen käsittely

Voimassa olevan väliyhteisölain perusteella verovelvollinen saa vähentää väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyh-teisö on maksanut samasta tulosta. Oikeuskäytännön mukaan väliyh-teisön jakamasta osingosta perittyjä lähdeveroja ei kuitenkaan vähennetä väliyhteisötulosta perittävästä verosta. Kun väliyhteisölakia nyt monilta osin kiristetään, tämä seikka tulisi korjata.

Lisäksi selvitettäessä mahdollisen väliyhteisön verotuksen tosiasiallista tasoa huomioon tulisi ottaa täysimääräisesti myös ko. yhteisön kolmansiin maihin maksamat lähdeverot.

4. Useamman valtion väliyhteisölain soveltuminen

Jatkossa on entistä todennäköisempää, että saman väliyhteisön tuloa verotetaan useamman valtion väliyhteisölainsäädännön perusteella. Jos esimerkiksi suomalainen yhtiö omistaisi väliyhteisön ruotsalaisen yhteisön kautta ja myös Ruotsi verottaisi väliyhteisön tuloa oman väliyhteisölainsäädäntönsä perusteella, tulisi väliyhteisön tulosta myös Ruotsiin maksettavat verot ottaa huomioon yhteisön verotuksen tosiasiallista tasoa laskettaessa. Mikäli näin ei tehtäisi, tulisi esimerkiksi Ruotsiin samasta väliyhteisötulosta maksetut verot voida hyvittää Suomessa samaa väliyhteisötuloa verotettaessa.

5. Määräämisvaltasäännöksen soveltamiskynnys tulisi asettaa direktiivin sallimalle 50 prosentin tasolle

Voimassa olevan väliyhteisölain mukaan väliyhteisölain soveltaminen edellyttää, että Suomessa yleisesti verovelvollisilla on vähintään 50 prosentin intressi yhteisössä. Tämän lisäksi voimassa olevan väliyhteisölain mukaan väliyhteisötulota ei veroteta, jos väliyhteisön osakkaan tai osakkaan kanssa etuyhteydessä olevien osuus väliyhteisön pääomasta tai varallisuuden tuotosta on alle 25 prosenttia. Soveltamisedellytys on siis nykyään kaksiportainen siten, että ensin Suomessa yleisesti verovelvollisilla tulee olla määräämisvalta, joka määritetään äänimäärän, pääoman tai tuoton perusteella, ja toiseksi yksittäisellä verovelvollisella tulee etupiirinsä kanssa olla 25% osuus pääomasta tai tuotosta (mutta ei äänimäärästä). HE-luonnoksessa ehdotetaan, että nämä kaksi kriteeriä korvataan yhdellä määräämisvaltasäännöksellä. Ehdotuksen mukaan väliyhteisölaki soveltuisi, jos verovelvollinen, yksin tai yhdessä verovelvolliseen etuyhteydessä olevien kanssa, omistaa vähintään 25 prosentin osuuden yhteisön pääomasta tai äänioikeuksista tai on oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön voitoista tai varallisuuden tuotosta.

Kuten HE-luonnoksessakin todetaan, ehdotettu säännös on sekä direktiivin vaatimaa tasoa että voimassa olevan lain säännöksiä tiukempi. HE-luonnoksen ehdottama säännös ei enää asettaisi mitään vaatimuksia sen suhteen, kuinka paljon yhteisöstä on suoraan tai välillisesti Suomessa yleisesti verovelvollisten omistuksessa. Lisäksi HE-luonnoksen mukainen etuyhteystahon määritelmä täyttyisi jo 25 prosentin omistus- tai äänivaltaosuudella eli huomattavasti alhaisemmalla omistus- ja äänivaltaosuudella kuin esimerkiksi VML 31 §:n 2 momentissa, joka on etupiirin määritelmän lähtökohtana voimassa olevan väliyhteisölain säännöksiä arvioitaessa. Kun ottaa huomioon nämä muutokset, on mahdollista, että jatkossa jo hyvinkin pieni suomalainen omistusintressi ulkomaisessa yhteisössä voi johtaa väliyhteisölain soveltumisedellytysten täyttymiseen. Tämän tyyppiin pieniin intresseihin liittyvä väliyhteisöstatuksen ja tulon määrän selvittäminen voi johtaa merkittäviin hallinnollisiin kustannuksiin suhteessa itse väliyhteisötulona verotettavan tulon määrään. Muutoksen haitallisten vaikutusten minimoimiseksi SVA pitäisi suositavana, että määräysvaltaraja nostettaisiin direktiivin sallimaan 50 prosenttiin.

6. Etuyhteyssuhteen määritelmää tulisi täsmentää

HE-luonnoksessa esitetään, että väliyhteisölain 2 §:n 4 momenttiin sisällytettäisiin etuyhteyssuhteen määritelmä. HE-luonnoksen perusteluiden mukaan määritelmä perustuu direktiivin etuyhteyssuhteen määritelmään kuitenkin niin, että HE-luonnoksessa on huomioitu väliyhteisölain soveltuminen luonnollisiin henkilöihin. SVA:n käsityksen mukaan ehdotetun säännöksen, erityisesti sen 2-4 kohtien, sanamuoto on hieman epäselvä ja tulkinnanvarainen. Esimerkiksi säännöksen 2 kohtaa voisi sen sanamuodon perusteella tulkita siten, että verovelvolliseen on etuyhteydessä yritys, josta kuka tahansa luonnollinen henkilö, jolla ei ole mitään suhdetta verovelvolliseen, omistaa 25 prosenttia. Tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi SVA pitää tärkeänä, että laissa määritellään etuyhteyssuhde mahdol-

lisimman selkeästi ja yksiselitteisesti. Tämän vuoksi voisi olla perusteltua täsmentää etuyhteyssuhteen määritelmän sanamuotoa vastaamaan paremmin HE-luonnoksen perusteissa esitettyä tarkoitusta.

7. Yleinen veronkiertosäännös

SVA:n käsityksen mukaan VML 28 §:ään sisältyvää yleistä veronkierron vastaista säännöstä ei ole tarvetta ainakaan kokonaan muuttaa veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä. Direktiivin yleisen veronkierron vastaisen säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella säännöksellä, vaikka VML 28 § ei olekaan muotoilultaan identtinen direktiivin säännöksen kanssa.

Veronkiertodirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä voitaisiin kuitenkin selkiyttää oikeustilaa ja lisätä VML 28 §:ään uusi momentti, jonka mukaan VML 28 §:ää tulee tulkita yhdenmukaisesti veronkiertodirektiivin veronkiertoartiklan kanssa soveltaen sen tulkinnassa noudatettavia periaatteita (sillä poikkeuksella, että soveltamisala ulotetaan myös muuhun kuin yritysverotukseen). Tällöin veronkiertosäännöksen soveltamisen ennustettavuutta lisäisi se, että säännöstä sovellettaisiin yhdenmukaisesti EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

Helsingissä 27. päivänä elokuuta 2018

SUOMEN VEROASiantuntijat ry

Sari Takalo
Puheenjohtaja

Ossi Haapaniemi
Hallituksen jäsen