

Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018

Hallituksen esitys eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien välyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia muutetaan. Tarkoituksena on muuttaa lakia siten, että se vastaisi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettua direktiiviä (EU) 2016/1164.

Esityksessä ehdotetaan, että lakia sovellettaisiin sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisiin. Lisäksi ehdotetaan, että laissa tarkoitetun määräysvallan täyttymistä arvioitaessa huomioon otettaisiin verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevien kotimaisten tai ulkomaisten henkilöiden osuudet ulkomaisessa yhteisössä. Määräysvallan katsottaisiin täyttyvän, jos osuus tai osuudet välyhteisössä ovat vähintään 25 prosenttia.

Laista ehdotetaan poistettavaksi ulkomaisen yhteisön toimialaan liittyvä yleinen poikkeus ja verosopimusvaltioissa asuvia ulkomaisia yhteisöjä koskeva poikkeus sekä siihen liittyvää valtiovarainministeriön asetuksella säädettyä listaa ja erityistä veronhuojennusta koskevat säännökset. Lakiin sisältyvää merkittävän taloudellisen toiminnan poikkeusta ehdotetaan muutettavaksi siten, että se koskisi tietyin edellytyksin myös muissa kuin Euroopan talousalueen valtioissa ja verosopimusvaltioissa asuvia ulkomaisia yhteisöjä. Lisäksi ehdotetaan useita teknisiä muutoksia, jotka liittyvät siihen, että kansallinen sääntely saatetaan vastaamaan direktiivin minimisäätelyä.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, ettei nykyistä kansallista veronkiertosäännöstä muutettaisi direktiivin täytäntöönpanon johdosta.

Esitys liittyy valtion vuoden 2019 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2019 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

YLEISPERUSTELUT

1. Johdanto
2. Väliyhteisösäätelyn nykytila
 - 2.1. Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö
 - 2.1.1. Nykyinen kansallinen sääntely
 - 2.1.2. Oikeuskäytäntö
 - 2.2. EU:n lainsäädäntö
 - 2.2.1. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi
 - 2.3. Ulkomaiden lainsäädäntö
 - 2.4. Nykytilan arviointi
3. Esityksen väliyhteisösäätelyä koskevat tavoitteet ja keskeiset ehdotukset
 - 3.1. Tavoitteet
 - 3.2. Yleistä toteuttamisvaihtoehdoista
 - 3.3. Toteuttamisvaihtoehdot pakollisten soveltamisalaa koskevien määräysten osalta
 - 3.3.1. Sääntelyn soveltuminen erilaisiin verovelvollisiin ja yksiköihin
 - 3.3.2. Määräysvalta
 - 3.3.3. Verotuksen taso
 - 3.3.4. Sääntelyn malli
 - 3.4. Toteuttamisvaihtoehdot vapaaehtoisten soveltamisalaa koskevien määräysten osalta
 - 3.4.1. Taloudelliseen toimintaan perustuvat poikkeamat
 - 3.4.2. Listat
 - 3.4.3. Erityiset veronhuojennukset
 - 3.4.4. Direktiivin malleihin liittyvät suhteelliset ja euromääräiset poikkeukset
 - 3.5. Toteuttamisvaihtoehdot väliyhteisötulon verotuksessa
 - 3.5.1. Verotettavan väliyhteisötulon määrittäminen
 - 3.5.2. Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen
 - 3.6. Keskeiset ehdotukset
 - 3.6.1. Soveltamisala
 - 3.6.2. Väliyhteisötulon verottaminen
4. Yleistä veronkierron vastaista säännöstä koskeva ehdotus
 - 4.1. Verotusmenettelylain yleinen veronkierron vastainen säännös
 - 4.2. Verotusmenettelylain säännöstä koskeva oikeuskäytäntö
 - 4.3. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin yleinen veronkierron vastainen säännös
 - 4.4. Ulkomaiden lainsäädäntö
 - 4.5. Ehdotus
5. Esityksen vaikutukset väliyhteisösäätelyä koskevien ehdotusten osalta
 - 5.1. Taloudelliset vaikutukset
 - 5.2. Vaikutukset viranomaisten toimintaan
 - 5.3. Vaikutukset verovelvollisille
6. Asian valmistelu
7. Riippuvuus muista esityksistä

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

LAKIEHDOTUS

YLEISPERUSTELUT

1. Johdanto

OECD:ssä ja EU:ssa on viime vuosina pyritty usein erilaisin toimin rajoittamaan yritysten aggressiivista verosuunnittelua. OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Hankkeen loppuraportit julkaisiin syyskuussa 2015. Myös EU:ssa on toteutettu useita toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron ehkäisemiseksi. Yksi näistä toimista on 12 päivänä heinäkuuta 2016 annettu direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (*veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*).

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteena on BEPS-hankkeeseen sisältyvien OECD:n suositusten 2, 3 ja 4 sekä eräiden muiden toimien koordinoitu täytäntöönpano EU:ssa. Direktiivin taustalla on komission 17 päivänä kesäkuuta 2015 esittämä oikeudenmukaista ja tehokasta yhtiöverojärjestelmää koskeva toimintasuunnitelma (COM(2015) 302 final). Direktiivin kohteena ovat tilanteet, joissa verovelvolliset pyrkivät alentamaan verojaan ja toimivat lain tarkoituksen vastaisesti käyttämällä hyväkseen kansallisten verojärjestelmien eroja. Direktiivissä säädetään täytäntöönpanotavaksi säännökset korkojen vähennysoikeuden rajoittamisesta, maastapoistumisverotuksesta, hybridijärjestelyistä sekä yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö ja ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva sääntely. Direktiivi sisältää sääntelyn vähimmäistason, joka jäsenvaltioiden on kyseisissä asioissa pantava täytäntöön. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus säätää asioista tätä minimisääntelyä tiukemmin.

Direktiivin väliyhteisöjä koskeva sääntely on direktiivin 11 artiklan mukaan saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2018. Sääntelyä on sovellettava 1 päivästä tammikuuta 2019.

OECD:n BEPS-hankkeessa ei esitetty suosituksia yleiseksi veronkierron vastaiseksi säännökseksi. Säännös sisältyy veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 6 artiklaan.

2. Väliyhteisösääntelyn nykytila

2.1. Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

2.1.1. Nykyinen kansallinen sääntely

Väliyhteisöjä koskevat säännökset sisältyvät ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettuun lakiin (1217/1994, *väliyhteisölaki*). Väliyhteisölailla pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön. Sääntely liittyy tilanteeseen, jossa ulkomainen yhteisö on Suomessa verotuksellisesti asuvan henkilön tai asuvien henkilöiden määräysvallassa. Sääntelyn soveltaminen edellyttää lisäksi ulkomaisen yhteisön verotuksen tasoon liittyvien edellytysten täyttymistä. Väliyhteisösäännöksen soveltuessa koko ulkomaisen yhteisön tulo verotetaan omistajien tulona riippumatta siitä, jakaako ulkomainen yhteisö osinkoa omistajilleen vai ei.

Väliyhteisölain soveltamisala

Väliyhteisölain nojalla väliyhteisötulo on veronalaista tuloa Suomessa yleisesti verovelvollisille luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille. Väliyhteisönä voidaan pitää ulkomaista yhteisöä tai esimerkiksi ulkomaista yhtiötä, rahastoa, säätiötä tai trustia. Lain mukaan väliyhteisönä voidaan pitää myös ulkomaisen yhteisön kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa, jos kiinteä toimipaikka itsenäisenä yrityksenä täyttäisi väliyhteisön määritelmän. Kiinteää toimipaikkaa ei kuitenkaan pidetä väliyhteisönä, jos sen tuloa on verotettu ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa.

Väliyhteisölain soveltaminen edellyttää lain 2 §:n mukaan seuraavien edellytysten täyttymistä:

- Suomessa yleisesti verovelvolliset käyttävät yhteisössä määräämisvaltaa.
- Yhteisön tuloverotuksen taso sen asuinvaltiossa on alle 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Väliyhteisölaissa on säädetty useita poikkeuksia edellä kerrottuun lain soveltamisen pääsääntöön. Poikkeukset koskevat ulkomaisen yhteisön harjoittamaa tietynlaista toimintaa sekä verosopimusvaltioissa ja Euroopan talousalueella asuvia yhteisöjä. Väliyhteisölain soveltamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan verovuosi-kohtaisesti. Väliyhteisölaki ei automaattisesti sovellu ulkomaiseen yhteisöön joka vuosi, vaikka edellytykset olisivat yhtenä verovuotena täytyneet.

Määräämisvalta

Väliyhteisölain soveltamisen edellytyksenä on, että Suomessa yleisesti verovelvolliset käyttävät ulkomaisessa yhteisössä määräämisvaltaa. Määräämisvaltaa koskeva edellytys täyttyy lain 3 §:n mukaan, jos yksi tai useampi Suomessa yleisesti verovelvollinen yhdessä:

- Omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia yhteisön pääomasta.
- Omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia yhteisön osakkeiden tai osuuk-sien yhteisössä tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä.
- On oikeutettu saamaan vähintään 50 prosenttia yhteisön varallisuuden tuotosta.

Verotuksen taso

Väliyhteisölain soveltamisen edellytyksenä on, että ulkomaisen yhteisön tuloverotuksen tosiasiallinen taso sen asuinvaltiossa on alempi kuin 3/5 verrattuna laskennalliseen yhteisöveroon, joka olisi Suomessa vastaavasta tulosta samalta ajalta maksettava. Jos verotusoikeus yhteisön asuinvaltiossa on sekä valtiolla että muilla sen valtiollisilla osilla ja paikallisyhteisöillä (esimerkiksi osavaltio, provinssi, kantoni tai kunta), eri veronsaajille asuinvaltiossa maksetut verot lasketaan yhteen verotuksen tasoa arvioitaessa.

Vapautettu toiminta

Vaikka edellä mainitut lain soveltamisedellytykset täytyisivät ulkomaisen yhteisön osalta, sitä ei kuitenkaan pidetä väliyhteisönä, jos se harjoittaa asuinvaltiossaan lain 2 §:n 3 momentin 1 kohdassa mainittua toimintaa ja sen tulot kertyvät pääasiallisesti tästä toiminnasta. Säännös koskee

- teollista tuotantotoimintaa
- teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta tuotantotoimintaa
- laivanvarustustoimintaa
- edellä mainittuja toimintoja välittömästi palvelevaa myynti- tai markkinointitoimintaa.

Väliyhteisölakia ei myöskään sovelleta ulkomaisiin yhteisöihin, joiden tulo kertyy pääasiallisesti suorituksista, joita on maksanut samaan osakeyhtiölain mukaiseen konserniin kuuluva ja samassa valtiossa asuva yhteisö, joka harjoittaa edellä mainittuja toimintoja.

Yhteisön asuinvaltiolla tarkoitetaan valtiota tai itsenäisen verotusoikeuden omaavaa aluetta, jossa yhteisö katsotaan rekisteröinnin, johtopaikan tai muun sellaisen syyn vuoksi verotuksellisesti asuvaksi. Väliyhteisölakia sovellettaessa esimerkiksi Hongkong, Kanaalisaaret, Mansaari, Gibraltar, Bahamasaaret ja Caymansaaret voivat oikeuskäytännön mukaan olla asuinvaltioita.

Teollisella tuotantotoiminnalla tarkoitetaan tuotteiden valmistusta ja kokoonpanoa. Teolliseen tuotantotoimintaan on Verohallinnon ohjeen Väliyhteisötulon verotus Suomessa A49/200/2014 (*Verohallinnon ohje*) mukaan rinnastettu muun muassa kaivostoiminta, malminetsintä, rakennustuotanto ja energiantuotanto. Myös huolto- ja korjaustoimintaa on verotuskäytännössä voitu pitää muuna tuotantona esimerkiksi silloin, kun se on olennaisesti liittynyt verovelvollisen tai samaan konserniin kuuluvan yhteisön valmistukseen ja myyntiin. Suunnittelu-, tutkimus- ja kehittämistoiminta on voinut jäädä lain soveltamisalan ulkopuolelle, jos se on välittömästi palvelut laissa tarkoitettua teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa. Oikeuskäytännön mukaan hallinnointi-, johto- ja valvontatehtävien hoitaminen ei kuitenkaan sellaisenaan ole laissa tarkoitettua tuotantotoimintaa. Oikeuskäytäntöä on käsitelty tarkemmin kohdassa 2.1.2.

Laivanvarustustoiminta käsittää tilanteet, joissa yhteisö omistaa aluksen tai alusosuuden, jota se käyttää rahtaamiseen, operoi, huoltaa ja miehittää. Säännös soveltuu myös silloin, kun omistus on välillistä, esimerkiksi laivanvarustustoiminnan harjoittaminen tytäryhtiön omistamalla aluksella. Oikeuskäytännön mukaan myös alusten vuokraaminen voidaan katsoa laivanvarustustoiminnaksi, jos aluksia vuokraavan yhtiön emoyhtiö harjoittaa laivanvarustusta kyseisillä aluksilla.

Väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty myös tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavien konsernien paikalliset myyntiyhtiöt. Myynti- ja markkinointitoiminnan tulee välittömästi palvella tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa ja suuntautua pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle.

Verosopimusvaltiot

Väliyhteisölaissa on säädetty verosopimusvaltioissa asuvien yhteisöjen osalta poikkeus soveltamisalasta. Väliyhteisölakia sovelletaan näihin yhteisöihin vain, jos yhteisön tulostaan suorittaman veron tosiasiallinen yhteismäärä sen asuinvaltiossa on keskimääräisesti pienempi kuin 3/4 yhteisöjen Suomessa vastaavasta tulosta samalta ajalta suorittaman veron määrästä.

Verosopimusvaltiot, joissa tuloverotuksen tosiasiallisen tason on arvioitu olevan 3/4 tasoa alempi, on erikseen lueteltu valtiovarainministeriön asetuksessa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista (1284/2013). Verovuodesta 2014 alkaen listalla ovat olleet Arabiemiirikunnat, Barbados, Bosnia ja Hertsegovina, Georgia, Kazakstan, Makedonia, Malesia, Moldova, Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi, Uruguay, Uzbekistan ja Tadžikistan.

Vaikka ulkomaisen yhteisön asuinvaltio, joka on verosopimusvaltio, ei olisi edellä mainitulla listalla, väliyhteisölaki voi kuitenkin soveltua, jos yhteisö on saanut erityisiä veronhuojennuksia asuinvaltiossaan. Erityinen veronhuojennus on valtion yleisestä verojärjestelmästä poikkeava huojennus, joka ei koske kaikkia asuinvaltiossa asuvia yhteisöjä. Tällaisia huojennuksia voivat olla esimerkiksi alueelliset tai toimialakohtaiset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset tai harkinnanvaraiseen hallinnolliseen menettelyyn perustuvat huojennukset. Erityisiä veronhuojennuksia on joissakin valtioissa tarjolla esimerkiksi rahoitus- ja rahastoyhtiöille, vakuutusyhtiöille, holdingyhtiöille tai erilaisille koordinaatiokeskuksille.

Euroopan talousalueella ja tietyissä verosopimusvaltioissa asuvat yhteisöt

Euroopan talousalueen valtioon tai tiettyyn verosopimusvaltioon sijoittautunut yhteisö on väliyhteisö vain, jos määräämisvaltaa ja verotuksen 3/5 tasoa koskevien soveltamisedellytysten täyttymisen lisäksi tietyt verotietojenvaihtoon ja yhteisön tosiasialliseen toimintaan liittyvät edellytykset jäävät täyttymättä. Edellytykset koskevat yhteisöä, joka on sijoittautunut verosopimusvaltioon, jota ei ole mainittu valtiovarainministeriön asetuksen listalla. Mikäli lisäedellytykset täyttyvät, yhteisöä ei pidetä lain soveltamisalaan kuuluvana yhteisönä.

Suomen ja ulkomaisen yhteisön asuinvaltion välinen verotietojenvaihto on väliyhteisölain mukaan riittävää, jos EU:n direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla (virka-apu-direktiivi) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen koskee kyseistä valtiota. Tietojenvaihtoa koskevan edellytyksen katsotaan täyttyvän myös silloin, kun kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa väliyhteisölain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon.

Riittävän tietojenvaihdon lisäksi edellytyksenä on, että yhteisö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa. Jälkimmäisen edellytyksen katsotaan täyttyvän, kun yhteisöllä on asuinvaltiossaan harjoittamaansa toimintaa varten tarpeelliset toimitilat ja kalusto sekä riittävä henkilökunta. Henkilökunnan tulee olla toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön toimintaa ja tehdä itsenäisesti yhteisön päivittäistä liiketoimintaa koskevat päätökset. Edellytysten täyttymistä arvioitaessa otetaan huomioon toimialan erityispiirteet ja yhteisön toiminnan luonne.

Väliyhteisötulon verottaminen

Suomessa yleisesti verovelvollinen ulkomaisen väliyhteisön osakas on täällä verovelvollinen osuudesta väliyhteisön tuloon. Osakas on verovelvollinen, jos omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Väliyhteisötulon verotuksessa on otettava huomioon myös mahdolliset verosopimuksen määräykset, jotka voivat rajoittaa väliyhteisötulon verottamista.

Edellä mainittua minimiosuutta määritettäessä otetaan huomioon sekä suora että ulkomainen välillinen omistus tai edunsaaja-asema. Välillisellä omistuksella on siis merkitystä silloin, kun se tapahtuu yhden tai useamman ulkomaisen yksikön kautta. Omistusosuutta koskevan edellytyksen arvioinnissa otetaan huomioon osakkaan kanssa samaan etupiiriin kuuluvien omistus tai edunsaaja-asema. Verovelvollisen etupiiriin luetaan kuuluvaksi lähisukulaiset sekä yhteisöt ja yhtymät, joissa nämä

ovat osakkaina tai edunsaajina, samoin kuin etuyhteydessä olevat yhtymät tai yhteisöt tai näiden osakkaat.

Väliyhteisön osakkaan verotusta varten veronalainen väliyhteisötulo lasketaan Suomen verolainsäädännön mukaisesti. Väliyhteisön tulo säilyttää osakkaan verotuksessa alkuperäisen tulolajinsa. Väliyhteisöstä saatu osinko tai muu voitonjako on osakkaalle veronalaista tuloa vain siltä osin, kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna väliyhteisölain nojalla luettu osakkaan veronlaiseksi tuloksi. Väliyhteisön ollessa tappiollinen osakkaan osuus tappiosta vähennetään samasta väliyhteisöstä saatavasta tulo-osuudesta tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana.

Väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta voidaan hyvittää väliyhteisön samasta tulosta ulkomaille maksamaa veroa. Hyvityksen määrä lasketaan soveltuvin osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) mukaisesti. Hyvityksen määrään vaikuttaa myös se, onko väliyhteisön asuinvaltion ja Suomen välillä verosopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

2.1.2. Oikeuskäytäntö

Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) vuosikirjapäätöksessä 2012:118 oli kyse suomalaisen osakeyhtiön aikeesta perustaa ja rekisteröidä Manner-Kiinassa valmistustoimintaa harjoittava tytäryhtiö Kiinan kansantasavallan Hong-kongin erityishallintoalueelle. KHO katsoi ratkaisussaan, että Hongkongiin perustettavan ja rekisteröitävän yhtiön asuinvaltiona oli pidettävä väliyhteisölain 2 §:n tarkoittamalla tavalla Hongkongia, jossa yhtiön ei katsottu harjoittavan teollista tuotantotoimintaa. KHO pysytti näin Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisun, jonka perusteluissa korostettiin muun muassa, että väliyhteisölain ensisijainen soveltamiskriteeri on väliyhteisön sijainti matalan verorasituksen alueella eikä soveltaminen siten rajoitu vain sellaisiin alueisiin, jotka on tunnustettu valtioksi.

KVL:n ratkaisussa 2009/50 oli arvioitavana tilanne, jossa Suomessa yleisesti verovelvollisen osakeyhtiön omistama Mansaarella asuva B Ltd, jota verotettiin ulkomaisena väliyhteisönä, aiottiin siirtää pois Mansaareltä kesken tilikauden. Ratkaisun mukaan B Ltd ei ollut enää ulkomainen väliyhteisö sillä hetkellä, kun yhtiö lakkasi olemasta Mansaarella asuva.

Oikeuskäytännössä on useissa ratkaisuissa tehty rajanvetoa väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin mukaisen vapautetun toiminnan ja lain soveltamisalaan kuuluvan toiminnan välillä.

KVL:n ennakkoratkaisussa 37/1996 oli kyse tilanteesta, jossa suomalainen osakeyhtiö omisti välittömästi tai välillisesti Chilessä metallurgia-yhtiön, malminetsintä-yhtiön sekä kaivos-yhtiön. Yhtiöt toimivat Chilessä tarkoituksenaan maan kuparivarojen hyödyntäminen ja toiminta käsitti kuparin paikantamiseen, louhimiseen ja rikastamiseen perustuvan laajan ja pitkäkestoisen tuotantoprosessin. Kun otettiin huomioon edellä mainitut olosuhteet ja väliyhteisölain yleinen tarkoitus, yhtiöiden tuloon ei sovellettu väliyhteisölakia.

KHO:n päätöksessä 2012:114 oli arvioitavana tapaus, jossa A osakeyhtiö oli osa konsernia, joka myi eri yhtiöissä valmistamiaan merkkituotteita erillisten myyntiyhtiöiden kautta yritysasiakkaille

ja kuluttajille. Konserni aikoi organisoida tietyt toimintonsa uudelleen, ja siksi A osakeyhtiö aikoi perustaa Sveitsiin uuden yhtiön, johon keskitettäisiin muun muassa eräiden konsernin kehittämien brändien omistus, aineettoman omaisuuden hallinnointi ja omistus, tuotekehitys sekä myynnin ja markkinoinnin johtaminen. Perustettava yhtiö hankkisi valmistus-palvelut sopimusvalmistajina toimivilta erillisiltä tuotantoyhtiöiltä cost plus-periaatteella ja omistaisi valmiit tuotteet. Tuotteiden myynti toteutettaisiin erillisten myyntiyhtiöiden kautta myyntiyhtiöiden toimiessa rajoitetun riskin myyntiyhtiöinä sikäli, että varsinaiset liiketoiminnan riskit olisivat uudella perustettavalla yhtiöllä. KHO:n mukaan perustettavan yhtiön ei voitu katsoa harjoittavan väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua toimintaa. Näin ollen yhtiötä oli pidettävä väliyhteisölain 2 §:n mukaisena A osakeyhtiön määräämisvallassa olevana väliyhteisönä.

Päätöksen KHO 30.3.2003 taltio 2667 mukaan yhtiön toiminta oli tarkoitus järjestää uudelleen siten, että yhtiön harjoittamaa merirahtaustoimintaa jatkaisi Alankomaihin perustettava ja siellä rekisteröitävä hakijayhtiön määräysvallassa oleva alakonserni, johon kuuluisivat emoyhtiö ja seitsemän laivayhtiötä, joista kukin omistaisi yhden aluksen. Toimintaa oli tarkoitus harjoittaa aluksilla, jotka vuokrataan alakonsernin emoyhtiön täysin omistamilta tytäryhtiöiltä siten, että alakonsernin emoyhtiö solmisi rahtaussopimukset, saisi tulot näistä toimeksiannoista ja maksaisi tytäryhtiöille alusvuokran. KHO päättyi ratkaisussaan siihen, että näissä olosuhteissa alankomaalainen emoyhtiö ja sen täysin omistamat tytäryhtiöt harjoittavat laivanvarustustoimintaa, ja koska emoyhtiön tulot kertyivät pääasiassa tästä toiminnasta, ei yhtiötä voitu pitää väliyhteisölaissa tarkoitettuna väliyhteisönä.

KHO:n vuosikirjapäätöksessä 2014:198 oli kyse teolliseen tuotantotoimintaan verrattavan toiminnan soveltamisalan selventämisestä. Tapauksessa A Oy:n ja sen tytäryhtiön toiminta käsitti globaalia teknistä tukea informaatioteknologian alalla, virustentorjuntatietokantojen päivityspalvelua sekä virustentorjuntaohjelmistojen tuotekehitystä ja suunnittelua. Hallinto-oikeus oli katsonut, että yhtiön harjoittamaa palvelutoimintaa ei voitu pitää väliyhteisölaissa tarkoitettuna teolliseen tuotantotoimintaan verrattavana muuna tuotantotoimintana. KHO kumosi hallinto-oikeuden ratkaisun, ja katsoi, että tytäryhtiön harjoittama toiminta oli väliyhteisölain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta toimintaa, mistä syystä tytäryhtiötä ei ollut pidettävä laissa tarkoitettuna väliyhteisönä eikä sen tuloa voitu lukea emoyhtiön veronalaiseksi tuloksi. Perusteluissaan KHO totesi muun ohessa, että Malesian tytäryhtiön harjoittama toiminta oli saadun selvityksen mukaan aktiivista ja siinä määrin vastaavaa kuin suomalaisen emoyhtiön toiminta, että sitä voitiin pitää osana valittajayhtiön kokonaisuutta. Kun vielä otetaan lisäksi huomioon teollisen toiminnan ja palveluiden välisen rajanvedon tulkinnanvaraisuus informaatioteknologian alueella, päättyi KHO kokonaisarviointiin pitämään tytäryhtiön toimintaa teolliseen tuotantotoimintaan verrattavana muuna palvelutoimintana.

KVL:n ratkaisussa 24/2010 oli arvioitavana tilanne, jossa A Oy omisti Brittiläisillä Neitsytsaarilla asuvan X corp.:n, jota oli verotettu A Oy:n väliyhteisönä. X corp. aikoi myydä omistamansa kyproslaisten yhtiöiden B Ltd:n, C Ltd:n ja D Ltd:n osakekannat. KVL:n ratkaisun mukaan X corp.:iin sovellettiin elinkeinoverolain säännöksiä määritettäessä tuloa, joka A Oy:n verotuksessa katsottaisiin väliyhteisölaissa tarkoitetuksi osuudeksi ulkomaisen yhteisön tuloon. Tällöin kyproslaisten yhtiöidenkin osakekantojen luovutuksiin tuli soveltaa elinkeinoverolain 6b:n säännöksiä ja osakkeiden luovutusta voitiin A Oy:n väliyhteisötuloa laskettaessa pitää elinkeinoverolain mukaisesti verovapaana luovutuksena, mikäli elinkeinoverolain 6 §:n 1 momentin sekä 6b §:n edellytykset täyttyvät. D ltd:n, holdingyhtiön, osakkeita ei voitu katsoa verovapaasti luovutettaviksi osakkeiksi, koska D

ltd:tä pidettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuna osakeyhtiönä, jonka toiminta tosiasiallisesti käsitti pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. KHO ei muuttanut ratkaisua (KHO 23.2.2011 T 45).

KHO:n päätöksessä 2011:42 Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön välillisesti omistamaa Singaporeen rekisteröityä yhteisöä ei voitu pitää väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 2 kohdan säännös huomioon ottaen ulkomaisena väliyhteisönä, koska valtiovarainministeriö ei ollut antanut vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa sovellettavaa väliyhteisölain 2 §:n 5 momentissa tarkoitettua asetusta niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. KHO:n perusteluissa todettiin, ettei Singaporea voida valtiovarainministeriön asetuksen puuttuessa verovuonna 2009 pitää verosopimusvaltiona väliyhteisölain 2 §:n 5 momentin tarkoittamassa mielessä, kun otetaan huomioon lain sanamuoto, valmisteluaineistosta ilmenevä lain tarkoitus ja listan oikeudellinen luonne poikkeusluettelona.

2.2. EU:n lainsäädäntö

2.2.1. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi

Ulkomaisesta väliyhteisöstä ja ulkomaisen väliyhteisön tulon laskemisesta säädetään direktiivin 7 ja 8 artikloissa. Väliyhteisösäännökset sisältävät lukuisia valinnaisia säännöksiä. Direktiivi sisältää lisäksi yleiset säännökset direktiivin soveltamisalasta artiklassa 1 sekä artiklassa 3 mahdollisuuden säätää kansallisessa lainsäädännössä direktiivistä poikkeavia säännöksiä. Artiklassa 2 on lisäksi säädetty direktiivissä käytetyistä määritelmistä. Näitä yleisiä säännöksiä sovelletaan direktiivin muiden artiklojen ohella.

Soveltamisala

Direktiivin 1 artiklan mukaan direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Lisäksi direktiiviä sovelletaan jäsenvaltioissa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin.

Pääsäännön mukaan ulkomaista yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa pidetään direktiivissä väliyhteisönä seuraavien edellytysten täytyessä:

- Verovelvollisella on yksin tai yhdessä etuyhteysosapuolten kanssa suoraan tai välillisesti määräysvalta yksikössä.
- Yksikön verotuksen taso on alle puolet verovelvollisen jäsenvaltiossa sovelletun yhteisöverotuksen tasosta.

Euroopan talousalueella asuvan väliyhtiön osalta direktiivi asettaa väliyhteisösääntelyn soveltamisen edellytykseksi edellisten lisäksi, ettei yhteisö harjoita merkittävää taloudellista toimintaa.

Direktiivin väliyhteisösääntely sisältää muutamia optioita, joita jäsenvaltiot voivat toimeenpanna kansallisessa sääntelyssään. Jäsenvaltioiden on osin mahdollista kansallisesti säätää väliyhteisötilanteista myös tiukemmin kuin direktiivi edellyttää. Direktiivin johdantokappaleessa 12 todetaan erityisesti väliyhteisösääntelyn soveltamisedellytysten osalta, että laajemman suojan varmistamiseksi jäsenvaltiot voisivat alentaa määräysvaltakynnystä tai soveltaa korkeampaa kynnysarvoa

verrattaessa tosiasiallisesti maksettua yhteisöveroa siihen yhteisöveroon, joka olisi kannettu verovelvollisen jäsenvaltiossa. Direktiivin sääntely muodostaa 3 artiklan mukaan sääntelyn minimimitason.

Määräysvalta

Direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan määräysvaltaa koskeva edellytys täyttyy, kun verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia yhteisön äänioikeuksista. Määräysvaltaa koskeva edellytys täyttyy myös, kun verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa omistukseensa suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia yhteisön pääomasta taikka oikeus saada yli 50 prosenttia tämän voitosta.

Verotuksen taso

Artiklan 7 kohdassa 1 b säädetään verotuksen tasosta, jota tarkastellaan vertaamalla verovelvollisen asuinvaltion ja yksikön tai kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotuksen tasoa. Soveltamisedellytys täyttyy, mikäli yksikön tai kiinteän toimipaikan tosiasiallinen yhteisövero on alempi kuin erotus, joka saadaan vähentämällä väliyhteisön voitostaan tosiasiallisesti maksama yhteisövero siitä yhteisöverosta, joka olisi kannettu verovelvollisen jäsenvaltiossa sovellettavan yhteisöverojärjestelmän mukaisesti. Käytännössä säännös tarkoittaa 50 prosenttia verovelvollisen jäsenvaltiossa suoritettavasta yhteisöveron määrästä. Yhteisöverolla, joka olisi kannettu verovelvollisen jäsenvaltiossa, tarkoitetaan yhteisöveroa, joka on laskettu verovelvollisen jäsenvaltion sääntöjen mukaisesti

Direktiivin 7 artiklan 1 kohdan toisen kohdan mukaan edellä tarkoitettussa vertailulaskelmassa ei oteta huomioon ulkomaisen väliyhtiön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhtiön lainkäyttöalueella.

Väliyhteisötulon muodostuminen

Direktiiviin on kirjattu kaksi vaihtoehtoista tapaa väliyhteisötulon määrittämiseksi. Ensimmäisessä vaihtoehdossa väliyhteisötuloksi luetaan tietyt direktiivissä luetellut tulot. Toisessa vaihtoehdossa väliyhteisötuloksi luetaan väliyhtiön tulot, jotka syntyvät epäaidoista järjestelyistä ja joiden keskeisenä tarkoituksena on veroedun saaminen.

Artiklan 7 kohdassa 2 a) on kuvattu niin kutsuttu transaktiopohjainen väliyhteisösääntely, jonka mukaan tietyt artiklassa luetellut passiivisuonteiset tulot on luettava väliyhteisötuloksi. Tällaisia tuloja ovat korot tai muut rahoitusvaroista saatavat tulot, rojalit tai muut teollis- ja tekijänoikeuksista saatavat tulot, osingot ja osakkeiden luovutuksesta saatavat tulot, rahoitusleasingistä saatavat tulot, vakuutuksista, pankkitoiminnasta ja muusta rahoitustoiminnasta saatavat tulot, tulot laskutusyrityksiltä, jotka saavat myynti- ja palvelutuloja tavaroista ja palveluista, jotka on hankittu etuyhteydessä olevilta yrityksiltä tai myyty niille ja jotka eivät tuota taloudellista lisäarvoa tai joiden tuotama taloudellinen lisäarvo on vähäinen.

Artiklan 7 kohta 2 b) koskee niin sanotuista epäaidoista järjestelyistä saatua väliyhteisötuloa. Tätä kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidetään epäaitona siltä osin kuin yksikkö tai kiinteä toimipaikka ei itsenäisenä yrityksenä omistaisi niitä varoja tai ei olisi ottanut niitä riskejä,

joista se saa tulonsa. Tuloa voidaan verottaa väliyhteisötulona, jos se on yhteydessä siihen, että yksikkö on sellaisen yrityksen määräysvallassa, jossa suoritetaan avainhenkilötoiminnot, jotka ovat olennaisia kyseisten varojen ja riskien kannalta sekä välttämättömiä väliyhtiön tulonmuodostukselle.

Soveltamisalan rajaukset

Euroopan talousalueella asuvaa ulkomaista yhtiötä ei voida direktiivin 7 artiklan 2 a) kohdan mukaan käsitellä väliyhtiönä, jos yhtiö harjoittaa merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. Jäsenvaltiot voivat soveltaa edellä mainittua poikkeusta myös Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitseviin väliyhtiöihin, mutta tämä ei ole pakollista. Säännöksen soveltumista tarkastellaan asiaan liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

Soveltamisalan rajausta merkittävän taloudellisen toiminnan perusteella johtuu direktiivin johdantokappaleen 12 mukaan unionin perusvapauksia koskevasta sääntelystä. Perusvapauksia koskevan tulokinnan mukaan väliyhteisösääntely on unionin sisällä rajattava tapauksiin, joissa ulkomainen väliyhtiö ei harjoita merkittävää taloudellista toimintaa. Väliyhteisösääntelyn soveltamista unionin sisäisiin tilanteisiin on käsitelty erityisesti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen päätöksessä C-196/04 (Cadbury Schweppes), joka koski Ison-Britannian väliyhteisölainsäädäntöä. Asiassa annetun ratkaisun mukaan perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevan säännöksen vastaista on se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. Ratkaisun perusteella on nykyisessä kansallisessa sääntelyssä säädetty, ettei väliyhteisösääntelyä voida soveltaa Euroopan talousalueella, jos väliyhteisön harjoittama toiminta täyttää aidon ja tosiasiallisen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit. Kansallisen väliyhteisösääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle on katsottu tarpeelliseksi rajata kaikki sellaiset Euroopan talousalueelle sijoittautuneet ulkomaiset yhteisöt, jotka harjoittavat aitoa ja aktiivista liiketoimintaa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sijaitsevasta toimipaikasta käsin.

Artiklan 7 kohdan 3 mukaan jäsenvaltion soveltaessa edellä mainittua transaktiopohjaista väliyhteisösääntelyä jäsenvaltio voi päättää olla kohtelematta yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa ulkomaisena väliyhtiönä, jos enintään kolmannes tälle kertyvistä tuloista kuuluu johonkin edellä mainituista 7 artiklan 2 a) kohdan mukaisista luokista. Lisäksi jäsenvaltio voi päättää olla kohtelematta rahoitusalan yrityksiä ulkomaisina väliyhtiöinä, jos enintään kolmannes yksikölle 2 kohdan a-alakohdassa tarkoitetuista luokista kertyvistä tuloista on peräisin liiketoimista verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa.

Artiklan 7 kohdan 4 mukaan jäsenvaltiot voivat jättää 2 b) kohdan, eli epäaitoihin järjestelyihin pohjautuvan mallin, soveltamisalan ulkopuolelle yksikön tai kiinteän toimipaikan, jonka kirjanpidollinen voitto on enintään 750 000 euroa ja muut tuotot enintään 75 000 euroa, tai jonka kirjanpidollinen voitto on enintään kymmenen prosenttia sen toimintakustannuksista verokaudella. Jälkimmäistä kohtaa sovellettaessa toimintakustannukset eivät saa sisältää niiden tavaroiden kustannuksia, jotka on myyty sen maan ulkopuolelle, jossa on yksikön verotuksellinen kotipaikka tai jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, eivätkä maksuja etuyhteydessä oleville yrityksille.

Veronalaisen tulon määrittäminen

Veronalaisen väliyhteisötulon määrittäminen tapahtuu direktiivin mukaan kahdella eri tavalla riippuen siitä, kumpaa edellä mainituista väliyhteisösääntelyn malleista, transaktiopohjaista vai epäaitojen järjestelyjen mallia, jäsenvaltio soveltaa. Molemmissa malleissa veropohjaan sisällytettävät väliyhteisötulot lasketaan kuitenkin suhteessa verovelvollisen osuuteen väliyhteisössä. Tulot sisällytetään veropohjaan sinä verovelvollisen verokautena, jona väliyhtiön verovuosi päättyy.

Artiklan 8 kohdan 1 mukaan transaktiopohjaisessa mallissa verovelvollisen veropohjaan sisällytettävät tulot lasketaan sen jäsenvaltion yhteisöverolainsäädännön mukaisesti, jossa verovelvollisella on verotuksellinen kotipaikka tai jossa se sijaitsee. Väliyhtiön tai kiinteän toimipaikan tappioita ei sisällytetä veropohjaan, mutta ne voidaan siirtää ajallisesti eteenpäin kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja ottaa huomioon seuraavina verokausina.

Artiklan 8 kohdan mukaan epäaitojen järjestelyjen mallia sovellettaessa verovelvollisen veropohjaan saadaan sisällyttää tuloista enintään määrät, jotka on saatu niistä varoista ja riskeistä, jotka liittyvät määräysvaltaa käyttävässä yhtiössä suoritettuihin avainhenkilötoimintoihin. Ulkomaisen väliyhtiön tulojen kohdentaminen lasketaan tällöin markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

Väliyhtiön jakaessa verovelvolliselle voittoja, jotka sisällytetään verovelvollisen verotettavaan tuloon, veropohjasta vähennetään direktiivin 8 artiklan 5 kohdan mukaan määrä, joka on aiemmin sisällytetty veropohjaan väliyhteisösääntelyn nojalla. Säännöksen tarkoituksena on estää väliyhteisötulon kaksinkertainen verottaminen.

Verovelvollisen luopuessa osuudestaan väliyhtiössä tai kiinteän toimipaikan harjoittamasta liiketoiminnasta luovutuksesta saatavan tulon verotuksessa otetaan direktiivin 8 artiklan 6 kohdan mukaan huomioon määrä, joka on aiemmin sisällytetty veropohjaan väliyhteisösääntelyn nojalla. Kyseinen määrä vähennetään veropohjasta tuotosta maksettavaa veroa laskettaessa, Myös tämän säännöksen tarkoituksena on estää väliyhteisötulon kaksinkertainen verottaminen.

Väliyhtiön maksama vero tulee direktiivin 8 artiklan 7 kohdan mukaan ottaa huomioon verovelvollisen asuinvaltiossa väliyhteisötuloa verotettaessa. Vähennys lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaan.

2.3. Ulkomaiden lainsäädäntö

Useat EU-valtiot valmistelevat parhaillaan veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin täytäntöönpanoa ja jo olemassa olevien väliyhteisösäännösten mahdollista päivittämistä direktiivin johdosta. Myös EU:n ulkopuolisissa valtioissa kaavaillaan muutoksia säännöksiin OECD:n BEPS-ohjeistuksen perusteella.

Alankomaat

Alankomaissa ei tällä hetkellä ole väliyhteisölainsäädäntöä. Hallitus tiedotti 23 helmikuuta 2018 aikeistaan koskien veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin väliyhteisösääntelyn kansallista täytäntöönpanoa.

Alankomaissa on tarkoitus saattaa voimaan sääntely, jonka mukaan väliyhteisösääntely soveltuisi matalan verotuksen valtiossa sijaitsevaan ulkomaiseen yhteisöön, jossa alankomaalaisella yhtiöllä on 50 prosentin osuus. Matalan verotuksen tason rajana olisi 50 prosenttia Alanko-maiden verotuksen tasosta vastaavassa tilanteessa. Väliyhteisösääntelyä sovellettaisiin myös ulkomaisiin yhteisöihin, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueilla, jotka on lueteltu Euroopan unionin laatimalla yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelolla.

Väliyhteisötulona verotettaisiin niin sanotut passiiviset tulot direktiivin mallin a) mukaisesti. Väliyhteisötuloja olisivat silloin esimerkiksi osingot, korot, rojaltit ja rahoitusleasingista saadut tulot.

Sääntely sisältäisi direktiivin mukaisen taloudelliseen toimintaan perustuvan huojennuksen. Huojennuksen soveltaminen edellyttäisi, että ulkomaisen yhteisön vuosittaiset henkilöstökulut ovat vähintään 100 000 euroa ja että yhteisöllä on käytössään omat toimitilat vähintään 24 kuukauden ajan toiminnan aloittamisesta lukien.

Belgia

Belgiassa ei tällä hetkellä ole väliyhteisölainsäädäntöä. Joulukuussa 2017 Belgiassa on julkaistu veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin täytäntöönpanoa koskeva ehdotus, jota on täydennetty ja korjattu kesäkuussa 2018 annetulla ehdotuksella.

Väliyhteisösääntelyä koskevan ehdotuksen mukaan väliyhteisönä pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen verotuksen taso on alhaisempi kuin 50 prosenttia Belgian yritysverotuksen tasosta. Määräysvalta syntyisi 50 prosentin välillisen tai välittömän omistuksen tai muun direktiivissä mainitun hallinnan perusteella. Väliyhteisötulon muodostumisen osalta ehdotetaan niin sanottuun epäaitoihin järjestelyihin perustuvan mallin käyttöönottoa. Ehdotuksessa ei esitetä, että soveltamisalan rajauksia koskevia optioita otettaisiin käyttöön.

Luxemburg

Luxemburgissa ei tällä hetkellä ole väliyhteisölainsäädäntöä. Kesäkuussa 2018 Luxemburgissa on julkaistu veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin täytäntöönpanoa koskeva ehdotus.

Väliyhteisösääntelyä koskevan ehdotuksen mukaan väliyhteisönä pidettäisiin ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen verotuksen taso on alhaisempi kuin 50 prosenttia Luxemburgin yritysverotuksen tasosta. Väliyhteisölainsäädännön yhteydessä sovellettava yritysverokanta olisi 18 prosenttia eli erilaisia kunnallisia veroja ei otettaisi huomioon. Määräysvalta syntyisi 50 prosentin välillisen tai välittömän omistuksen tai muun direktiivissä mainitun hallinnan perusteella. Väliyhteisötulon muodostumisen osalta ehdotetaan niin sanottuun epäaitoihin järjestelyihin perustuvan mallin käyttöönottoa. Ehdotuksen mukaan Luxemburgissa otettaisiin käyttöön kyseiseen malliin liittyvät kirjanpidollista tulosta koskevat optiot, joilla soveltamisalaa voidaan rajata.

Ranska

Ranskassa on tällä hetkellä väliyhteisölainsäädäntö, jonka mukaan väliyhteisönä pidetään ulkomaista yhteisöä, jonka tosiasiallinen verotuksen taso on alhaisempi kuin 50 prosenttia Ranskan yri-

tysverotuksen tasosta. Ranskassa yleisesti verovelvollisella yhteisöllä on oltava suoraan tai välillisesti yli 50 prosentin määräysvalta ulkomaisessa yhteisössä. Väliyhteisön koko tulo verotetaan osakkeenomistajilla. Väliyhteisölainsäädäntöä ei sovelleta, jos voidaan osoittaa, että ulkomainen yhteisö harjoittaa tosiasiallisesti taloudellista tai tuotannollista toimintaa. Väliyhteisölainsäädäntöä ei myöskään lähtökohtaisesti sovelleta EU-alueelle sijoittautuneisiin yhtiöihin, paitsi jos kyseessä on keinotekoinen järjestely.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin täytäntöönpanoehdotusta ei ole vielä julkaistu väliyhteisölainsäädännön osalta.

Ruotsi

Ruotsissa on ollut voimassa väliyhteisösääntelyn kaltaista sääntelyä vuodesta 1990. Nykyinen sääntely tuli voimaan vuoden 2004 alusta. Ruotsi on 7 kesäkuuta 2018 julkaissut hallituksen esityksen, jolla esitetään täytäntöön pantavaksi veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin väliyhteisösääntely. Esityksessä ehdotetaan joitakin muutoksia nykyiseen sääntelyyn. Seuraavassa kuvataan Ruotsin nykyistä sääntelyä ja ehdotettuja muutoksia pääpiirteissään. Siltä osin kuin muutoksia ei ole ehdotettu, nykyisen sääntelyn on katsottu täyttävän direktiivin vaatimukset.

Väliyhteisösääntelyn tavoitteena on ehkäistä matalan verotuksen valtioihin asettautuneiden yhteisöjen kautta tapahtuvaa verosuunnittelua. Säännösten mukaan Ruotsissa voidaan verottaa ulkomaisen yhteisön osakasta tämän osuudesta ulkomaisen yhteisön koko tuottoon riippumatta siitä, jakaako ulkomainen yhteisö voittoa osakkailleen. Väliyhteisötulona verotettava määrä lasketaan ja verotetaan ikään kuin ulkomainen väliyhteisö olisi ruotsalainen yhtiö.

Väliyhteisösääntelyä sovelletaan sekä luonnollisiin että juridisiin henkilöihin. Sääntely kattaa yleisesti verovelvollisten lisäksi rajoitetusti verovelvolliset, jos näillä on Ruotsissa kiinteä toimipaikka, johon osuudet ulkomaisessa yhteisössä liittyvät. Osakasta voidaan verottaa väliyhteisötulosta, jos osakkaalla yksin tai yhdessä etuyhteydessä olevien henkilöiden kanssa on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus ulkomaisen yhteisön pääomasta tai äänivallasta. Osuuden suuruutta arvioidessa otetaan huomioon kaikenlainen tosiasiallinen kontrolli, joka henkilöllä on ulkomaisen yhteisön suhteen. Etuyhteyden katsotaan muodostuvan, kun osuus toisessa henkilössä on vähintään 50 prosenttia. Lisäksi huomioon otetaan ulkomainen välillinen omistus väliyhteisössä.

Vireillä olevassa muutosehdotuksessa on esitetty, että etuyhteyden katsottaisiin jatkossa muodostuvan osuuden ollessa vähintään 25 prosenttia. Lisäksi esitetään säädettäväksi, että yritysten välillä katsottaisiin olevan etuyhteys, jos samalla henkilöllä on molemmissa vähintään 25 prosentin osuus.

Ulkomaista yhteisöä voidaan pitää väliyhteisönä, jos sen verotuksen taso on alempi kuin vastaavan ruotsalaisen yhteisön verotuksen taso Ruotsissa. Verotuksen tason tulee olla 55 prosenttia Ruotsin verotuksen tasosta. Ulkomaisen yhteisön verotuksen tason ei kuitenkaan katsota olevan Ruotsin tasoa alempi, jos yhteisö sijaitsee ja on verovelvollinen valtiossa tai lainkäyttöalueella, joka on mainittu niin sanotulla valkoisella listalla ja joka ei kuulu listalla mainittujen poikkeusten piiriin. Lista on jaoteltu maanosittain viiteen alueeseen. Verosopimusvaltioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta listaa koskevaa säännöstä voidaan soveltaa tuloihin, jotka kuuluvat verosopimuksen piiriin.

Vireillä olevassa muutosehdotuksessa on esitetty valkoista listaa koskevan huojennuksen muuttamista. Huojennuksen ulkopuolelle jätettäisiin valtiot, joiden verojärjestelmää ei voida pitää hyväksyttävänä väliyhteisösääntelyn näkökulmasta. Toisaalta huojennuksen piiriin luettaisiin valtiot, joiden verojärjestelmää voidaan pitää väliyhteisösääntelyn näkökulmasta hyväksyttävänä.

Sääntely sisältää Euroopan talousalueen valtioissa sijaitsevia yhteisöjä koskevia erillisiä huojennuksia. Näissä valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta väliyhteisötulona voidaan pitää vain tuloja, jotka syntyvät konsernin sisäisestä rahoitus- tai vakuutustoiminnasta. Lisäksi on säädetty, ettei väliyhteisösääntelyä sovelleta näissä valtioissa sijaitseviin yhteisöihin, jos yhteisö on tosiasiansa sijoittautunut asuinvaltioon ja harjoittaa siellä aitoa liiketaloudellista toimintaa. Viimeksi mainitun huojennuksen edellytysten täyttymistä arvioidaan tapauskohtaisesti ottaen huomioon se, onko ulkomaisella yhteisöllä käytettävissään toimintansa kannalta riittävät toimitilat, kalusto sekä henkilöstö, jolla on toimivalta itsenäisesti harjoittaa yhteisön liiketoimintaa ja tehdä liiketoimintaa koskevia päätöksiä.

Väliyhteisösääntelystä on lisäksi tietyin edellytyksin vapautettu kansainvälistä laivanvarustusta harjoittavat yhteisöt.

Saksa

Saksassa on tällä hetkellä väliyhteisölainsäädäntö, jonka mukaan tietyt, alle 25 prosentin verokannalla, verotetut tulot verotetaan Saksassa yleisesti verovelvollisen osakkeenomistajan tulona, mikäli tietyt lisäedellytykset täyttyvät. Lisäedellytykset koskevat muun muassa määräysvaltaa ulkomaisessa yhteisössä. EU- ja ETA-alueella sijaitsevia yhtiöitä ei pidetä väliyhteisönä, mikäli niin sanottu motiivitesti täyttyy, eli verovelvollinen osoittaa, että tietty tulo on kertynyt ulkomaisen yhteisön aidosta taloudellisesta toiminnasta.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin täytäntöönpanoehdotusta ei ole vielä julkaistu väliyhteisölainsäädännön osalta. Julkisuudessa olleiden tietojen mukaan Saksan uusi hallitus aikoo uudistaa väliyhteisösääntelyä direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä.

Tanska

Tanskassa on ollut voimassa väliyhteisösääntelyn kaltaista sääntelyä vuodesta 1995. Tanska on 31 toukokuuta 2018 julkaissut luonnoksen ehdotukseksi veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin väliyhteisösääntelyn täytäntöönpanemisesta. Esityksessä ehdotetaan joitakin muutoksia nykyiseen sääntelyyn. Seuraavassa kuvataan Tanskan nykyistä sääntelyä ja ehdotettuja muutoksia pääpiirteissään. Siltä osin kuin muutoksia ei ole ehdotettu, nykyisen sääntelyn on katsottu täyttävän direktiivin vaatimukset.

Tanskan väliyhteisösääntelyn tavoitteena on ehkäistä verosuunnittelua, jossa helposti siirreltäviä tuloja siirretään Tanskan ulkopuolelle veroetujen saamiseksi. Sääntely koskee tanskalaisen emoyhtiön välittömässä tai välillisessä määräysvallassa olevia tytäryhtiöitä. Määräysvallan katsotaan olevan olemassa, jos osuus tytäryhtiössä on yli 50 prosenttia. Emoyhtiötä voidaan verottaa tämän osuudesta väliyhteisön koko tuottoon riippumatta siitä, jakaako väliyhteisö voittoa osakkailleen. Väliyhteisösääntelyä ei sovelleta, jos konsernia verotetaan Tanskan verojärjestelmän mukaisessa konsernin yhteisverotuksessa.

Vireillä olevassa luonnoksessa on esitetty, että väliyhteisönä pidettäisiin jatkossa ulkomaisia yhteisöjä näiden muodosta riippumatta. Lisäksi on esitetty, että emoyhteisön osuutta tytäryhteisössä koskeva määrittely täsmennettäisiin vastaamaan direktiiviä siten, että osuuden raja olisi edelleen 50 prosenttia. Sääntelyyn lisättäisiin myös direktiiviin perustuva etuyhteyden määritelmä, jolloin yritysten välillä katsottaisiin olevan etuyhteys muun muassa silloin, kun samalla henkilöllä on molemmissa vähintään 25 prosentin osuus.

Väliyhteisömäärittely ei Tanskan sääntelyssä perustu ulkomaisen yhteisön verotuksen matalaan tasoon. Sääntelyn keskeinen elementti on väliyhteisötuloksi luettavien tulojen määrittely. Väliyhteisötuloksi luetaan muun muassa vuokrat, kurssivoitot, rojalit ja rahoitusleasingtulot. Väliyhteisön tuloja voidaan verottaa Tanskassa, jos yli puolet yhteisön tulosta on rahoitustuottoja ja yli 10 prosenttia sen varoista on rahoitusvaroja. Koko väliyhteisön tulo luetaan verotettavaksi väliyhteisötuloksi riippumatta siitä, onko kyse ollut passiivista tuloista.

Luonnoksessa esitetään, että nykyiseen sääntelyyn sisältyvä varojen määrää koskeva testi poistettaisiin. Lisäksi esitetään, että väliyhteisömäärittelyssä rahoitustuottojen määrää koskevaa testiä muutettaisiin niin, että rajana olisi 50 prosentin sijaan 1/3 direktiiviin perustuen. Rahoitustuoton määrittelyä laajennettaisiin kattamaan aineettomasta omaisuudesta saadut tulot.

2.4. Nykytilan arviointi

Suomessa on ollut kansallinen väliyhteisösääntely voimassa vuodesta 1995. Sääntelyn soveltumisesta eri tilanteissa suomalaisten omistamiin ulkomaisiin yhteisöihin on saatavilla vain vähän numeerista koottua tietoa. Väliyhteisöverotusta koskevat määrälliset tiedot perustuvat Verohallinnolta saatuihin tietoihin.

Väliyhteisöverotusta koskevien määrällisten tietojen perusteella suomalaisilla on melko vähän omistuksia ulkomaisissa väliyhteisöissä. Väliyhteisösääntelyn ensisijainen tavoite ei olekaan fiskaalinen vaan sääntelyn on tarkoitus toimia ennaltaehkäisevästi. Väliyhteisöomistusten vähäinen määrä osoittaa osaltaan sääntelyn toimivan tavoitteeseensa nähden oikein.

Verohallinnon veroilmoitustietojen mukaan verovuosina 2013 - 2014 suomalaisilla yhtiöillä oli ulkomailta noin 70 väliyhteisöä. Väliyhteisöjä oli pääasiassa kotimaisilla monikansallisilla suuryrityksillä. Väliyhteisöjen elinkeinotoiminnan tuloksen määrä vaihteli viidestä milj. eurosta kahden milj. euron tappioon. Yhteensä väliyhteisöjen elinkeinotoiminnan tuloksena oli ilmoitettu noin 29 milj. euroa ja tappiona noin kuusi milj. euroa.

Luonnollisten henkilöiden verotuksessa väliyhteisösäännöksiä on sovellettu harvoin. Tämä on johnutunut siitä, että tietoja ulkomaisista väliyhteisöistä ei ole annettu veroilmoituksilla ja viranomaisten välinen verotietojenvaihto on ollut riittämätöntä, minkä vuoksi ulkomaisista omistuksista ei ole ollut käytettävissä tietoja. Sääntely on saattanut tulla sovellettavaksi erityisesti verotarkastuksen seurauksena. Viime vuosien aikana viranomaisten välinen verotietojenvaihto on kuitenkin kehittynyt merkittävästi kansainvälisten sopimusten ja uusien menetelmien johdosta. OECD:n kehittämään finanssilititietoja koskevaan raportointi- ja tietojenvaihtostandardiin, Common reporting standard (CRS), perustuva henkilöiden varallisuus- ja tulotietoja koskeva automaattinen tietojenvaihto alkoi syyskuussa 2017 koskien tietoja vuodelta 2016. Standardilla luotiin puitteet kyseiselle tietojenvaih-

dolle maailmanlaajuisesti. EU:ssa raportointistandardi on toteutettu direktiivillä 2014/107/EU. Tietoja saadaan raportoinnin perusteella noin sadasta valtiosta. Suomella on myös Yhdysvaltojen kanssa automaattista tietojenvaihtoa koskeva niin sanottu FATCA-sopimus, johon perustuva tietojenvaihto käynnistyi vuonna 2015 koskien vuoden 2014 tietoja. EU:ssa on lisäksi säädetty rajatylittäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä koskevien tietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta direktiivillä (EU) 2015/2376, ja monikansallisten yritysten maakohtaista raportointia koskevien tietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta veroviranomaisten välillä direktiivillä (EU) 2016/881. Lisäksi direktiivillä (EU) 2016/2258 on asetettu jäsenvaltioille velvollisuus antaa veroviranomaisille pääsy asiakkaan tuntemisvelvollisuutta koskeviin menettelyihin, joita rahoituslaitokset soveltavat neuvoston direktiivin (EU) 2015/849 mukaisesti. Lisääntyneen tietojenvaihdon odotetaan parantavan edellytyksiä myös väliyhteisöomistusten ja -tulojen selvittämisessä ja verottamisessa.

Nykyinen väliyhteisösääntely on rakenteeltaan moniportainen. Ulkomaisen yhteisön väliyhteisöaseman selvittäminen on tästä johtuen hallinnollisesti raskasta sekä verovelvollisille että Verohallinnolle. Väliyhteisölakiin liittyvistä tulkintakysymyksistä on kuitenkin kertynyt runsaasti oikeuskäytäntöä, mikä on helpottanut sääntelyn soveltumisen arviointia käytännön tilanteissa. Oikeustapaukset koskevat kuitenkin aina yksittäisiä tapauksia ja sisältävät tavallisesti tulkintaohjeen vain hyvin rajattuun tilanteeseen. Nykyistä väliyhteisösääntelyä olisi tarvetta selventää ja mahdollisuuksien mukaan tarkentaa.

Väliyhteisösääntelyn tarkoituksena on verottaa tuloja, jotka on kanavoitu matalan verotuksen valtioihin asettautuneisiin yhtiöihin. Sääntelyn varsinaisena kohteena eivät ole esimerkiksi suurten konsernien eri maanosiin sijoittautuneet tytäryhtiöt, jotka harjoittavat konsernin liiketoimintaan keskeisesti liittyviä toimintoja. Suurille yrityksille väliyhteisörakenne ei ole keskeinen verosuunniteluelementti, mutta sääntely on aina otettava huomioon kansainvälisen liiketoiminnan rakenteita muodostettaessa. Lain ei tulisi tarpeettomasti vaikeuttaa kansainvälisen liiketoiminnan harjoittamista. Nykyinen sääntely on tässä suhteessa ongelmallinen niin sanotun toimialapoikkeaman osalta, koska säännöksen sanamuodossa edellytetään myynti- ja markkinointitoiminnan suuntautuvan yhteisön oman asuinvaltion alueelle. Valtiokohtaisten myyntiyhtiöiden perustaminen ei aina ole liiketoiminnallisista syistä tarpeellista eikä tarkoituksenmukaistakaan. Sääntely pakottaa yhtiöt järjestämään toimintojaan tietynlaisiin rakenteisiin, jotka eivät tosiasiaassa vastaa toiminnan tarpeita eivätkä ole liiketaloudellisesti tarkoituksenmukaisia. Sääntely lisää yritysten hallinnollista taakkaa ja johtaa myös epäyhtenäiseen verokohteluun riippuen verovelvollisten rakenteista. Sääntelystä olisi perusteltua poistaa mainittu myynti- ja markkinointitoimintaan liittyvä edellytys.

Sääntelyn ajantasaisuus on koettu ongelmalliseksi myös sääntelyyn liittyvän verosopimusvaltioiden listauksen vuoksi. Ajantasaisen ja oikeudenmukaisen listan ylläpitäminen on hallinnollisesti raskasta ja vaikeaa. Listaukseen liittyy myös merkittäviä negatiivisia heijastusvaikutuksia, jotka ulottuvat Suomen ja listattujen valtioiden välisiin suhteisiin laajemminkin. Suomen kansalliseen sääntelyyn perustuvasta valtioiden listauksesta olisi perusteltua luopua.

Kansallinen väliyhteisölaki toimii edellä kuvatuin tavoin pääosin tavoitteidensa mukaisesti. Sääntelyssä on kuitenkin tunnistettu edellä mainittuja ongelmia, jotka olisi perusteltua korjata samalla kun sääntely kokonaisuudessaan säädetään vastaamaan direktiivin vaatimuksia.

3. Esityksen väliyhteisösäätelyä koskevat tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1. Tavoitteet

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 12 päivänä heinäkuuta 2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta siltä osin kuin on kyse ulkomaisia väliyhtiöitä koskevasta säännöstä ja ulkomaisen väliyhtiön tulojen laskemisesta.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi implementoidaan tekemällä kansalliseen väliyhteisölakiin asiasisältöiset muutokset, joilla laki saatetaan vastaamaan direktiivin velvoitteita.

Direktiivin väliyhteisöjä koskevan sääntelyn tavoitteena on turvata yhtiöveropohjaa jäsenvaltioissa. Sääntelyllä pyritään varmistamaan mahdollisuus ottaa verotuksessa huomioon kaikki jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen yhteisön verotettavaksi kuuluvat tulot. Tarkoituksena on ennaltaehkäistä järjestelyjä, joilla pyritään välttämään jäsenvaltiossa verovelvolliselle yhteisölle kuuluvien tulojen verottaminen. Ennaltaehkäisevän tarkoituksen toteutuessa sääntelyn soveltamistilanteet, joissa ulkomaisen yhteisön tulo verotetaan kotimaisen yhteisön tulona, voisivat käytännössä jäädä vähäisiksi.

Suomessa on jo voimassa direktiivissä tarkoitettua sääntelyä pitkälti vastaava väliyhteisösäätely, jonka tavoitteet vastaavat direktiivin tavoitteita. Direktiivin sääntely eroaa kansallisesta sääntelystä yksityiskohdissa ja siinä, että direktiivin soveltamisalaan kuuluvat ainoastaan yhteisöverovelvolliset, kun kansallisesti sääntelyä sovelletaan myös luonnollisiin henkilöihin.

3.2. Yleistä toteuttamisvaihtoehtoista

Direktiivi sisältää kaksi vaihtoehtoista mallia väliyhteisösäätelyn toteuttamiseksi. Molemmat mallit ovat erilaisia kuin Suomen nykyisen sääntelyn malli. Direktiivin mallit rakentuvat kuitenkin samoille lähtökohdille kuin nykyinen kansallinen sääntely. Sekä direktiivin että kansallisen sääntelyn elementteinä ovat määräysvalta ulkomaisessa yhteisössä, ulkomaisen yhteisön verotuksen alhainen taso verrattuna verovelvollisen verotuksen tasoon sekä ulkomaisen yhteisön toiminnan luonteeseen tai laajuuteen perustuvat poikkeukset pääsääntöön. Direktiivin toimeenpanon yhteydessä nykyisen kansallisen sääntelyn pääperiaatteita ei ole tarpeen muuttaa siltä osin kuin sääntelyn katsotaan täyttävän direktiivin minimiedellytyksen.

Direktiivistä seuraa, että Suomen kansalliseen väliyhteisösäätelyyn on sisällytettävä direktiivissä pakolliseksi määrätty ehdot, jotka puuttuvat nykyisestä sääntelystä. Toisaalta kansallisen sääntelyn elementtejä, jotka ovat direktiivin pakollista sääntelyä lievempiä, on muutettava tai ne on poistettava.

Soveltamisalaa koskeva direktiivin sääntely sisältää pakollisen minimisäätelyn lisäksi muutamia optioita, jotka jäsenvaltio voi sisällyttää kansalliseen sääntelyynsä. Väliyhteisötulon laskennan osalta direktiivin määräykset ovat pakollisia lukuun ottamatta väliyhteisön tappion jaksoista koskevaa säännöstä. Jos jäsenvaltio ottaa käyttöön direktiivin sallimia optioita eli vapaaehtoisia poikkeuksia rajoituksesta, näistä voidaan säätää enintään direktiivissä säädettyjen ehtojen laajuudessa. Toisaalta jäsenvaltio voi säätää myös direktiiviä tiukemmista säännöksistä. Erityisesti väliyhteis-

sösäntelyn osalta tiukempi sääntely ei kaikissa tilanteissa ole kuitenkaan tavoiteltavaa johtuen Euroopan unionin tuomioistuimen väliyhteisöä koskevasta oikeuskäytännöstä, joka on pyritty sisällyttämään direktiivin sääntelyyn. Toteuttamisvaihtoehdot ja nykyisen kansallisen sääntelyn elementit on kuvattu taulukoissa 1 ja 2.

Taulukot 1 ja 2. Väliyhteisösääntelyn toteuttamisvaihtoehdot suhteessa nykyiseen sääntelyyn.

Soveltamis- edellytykset		
Ehdon luonne direktiivissä	Direktiivin säännös	Nykyinen kansallinen säännös
Pakollinen minimisäännös	Sovelletaan yhteisöverovelvollisiin	Sovelletaan myös luonnollisten henkilöiden verotuksessa
Pakollinen minimisäännös	Määräysvalta yli 50 % etuyhteysosapuolilla	Määräysvalta yleisesti verovelvollisilla yhteensä vähintään 50 %
Pakollinen minimisäännös	Verotuksen taso 50 %	Verotuksen taso 60 %
Pakollinen minimisäännös	Transaktiomalli tai keinotekoisien järjestelyjen malli	Yksikköpohjainen malli
Pakollinen minimisäännös	Taloudellisen toiminnan poikkeama ETA-valtioissa	Taloudellisen toiminnan poikkeama ETA-valtioissa
Vapaaehtoinen säännös	Taloudellisen toiminnan poikkeama kolmansissa valtioissa	Taloudellisen toiminnan poikkeama tietyissä verosopimusvaltioissa
Vapaaehtoinen säännös	Ei väliyhteisö, jos transaktiomallissa enintään 1/3 passiivituloja	
Vapaaehtoinen säännös	Transaktiomallissa rahoitusalan yritykset eivät väliyhteisöjä, jos enintään kolmannes passiivituloista syntyy etuyhteisyydessä	
Vapaaehtoinen säännös	Keinotekoisien järjestelyjen mallissa ei väliyhteisö, jos kirjanpidollinen voitto enintään 750 000 € ja muut tuotot enintään 75 000 € tai kirjanpidollinen voitto enintään 10 % toimintakustannuksista	
		Toimialahuojennus: koko maailma
		Verosopimusvaltioiden harmaa lista ja erityisen veronhuojennuksen kriteeri
		Tietojenvaihtoedellytys: ETA-valtiot ja tietyt verosopimusvaltiot

Väliyhteisötulon laskenta		
Ehdon luonne direktiivissä	Direktiivin säännös	Nykyinen kansallinen säännös
Pakollinen minimisäännös	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan verovelvollisen asuinvaltion verolainsäädännön mukaisesti	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan kansallisen verolainsäädännön mukaisesti
Vapaaehtoinen säännös	Tappio jaksotetaan	Tappio jaksotetaan 10 vuodelle
Pakollinen minimisäännös	Keinotekoisien järjestelyjen mallissa tuloksi luetaan avainhenkilötoimintoihin liittyvät määrät	
Pakollinen minimisäännös	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan suhteessa verovelvollisen osuuteen väliyhteisöstä	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan suhteessa verovelvollisen osuuteen väliyhteisöstä
Pakollinen minimisäännös	Väliyhteisötulo verotetaan sinä verokautena, jona väliyhteisön verovuosi päättyy	
Pakollinen minimisäännös	Väliyhteisön jakamaa voittoa verotettaessa vähennetään aiemmin verotettu määrä	Väliyhteisöltä saatu osinko on veronalaista siltä osin kuin se ylittää aiemmin verotetun määrän (5 vuoden raja)
Pakollinen minimisäännös	Luovuttaessa väliyhteisöstä, luovutuksesta saadusta tulosta vähennetään aiemmin verotettu määrä	
Pakollinen minimisäännös	Väliyhteisön maksama vero hyvitetään	Väliyhteisön maksama vero hyvitetään

3.3. Toteuttamisvaihtoehdot pakollisten soveltamisalaa koskevien määräysten osalta

Väliyhteisösäätelyn soveltamisalan osalta direktiivi sisältää pakolliset määräykset määräysvallasta ulkomaisessa yhteisössä, ulkomaisen yhteisön verotuksen tasosta ja säätelyn mallista. Nämä määräykset sisältyvät jo nykyiseen säätelyyn ja direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä näiden osalta olisi liikkumavaraa direktiivin minimisäätelyyn saakka. Nykyinen kansallinen säätely ei täsmälleen vastaa direktiivin määräyksiä.

3.3.1. Säätelyn soveltuminen erilaisiin verovelvollisiin ja yksiköihin

Nykyinen kansallinen säätely koskee Suomessa yleisesti verovelvollisten määräysvallassa olevia ulkomaisia väliyhteisöjä riippumatta siitä, onko yleisesti verovelvollinen esimerkiksi luonnollinen henkilö tai yhtiö. Direktiivi koskee sen sijaan ainoastaan yhteisöverovelvollisia. Nykyinen kansallinen säätely on tältä osin direktiivin säätelyä tiukempi ja se olisi mahdollista säilyttää. Tiukempi säätely olisi perusteltua myös veropohjan turvaamiseen liittyvistä syistä.

Toisaalta nykyinen kansallinen sääntely on direktiiviä lievempi, koska se koskee vain yleisesti verovelvollisia. Direktiivissä ei ole vastaavaa rajausta. Direktiivin minimiluonteesta johtuen kansallisesta sääntelystä olisi tarpeellista poistaa rajausta, jonka mukaan sääntelyä sovelletaan vain yleisesti verovelvollisiin. Väliyhteisösääntely voisi tämän jälkeen soveltua myös Suomessa verotettaviin kiinteisiin toimipaikkoihin.

Väliyhteisön oikeudellisen muodon osalta väliyhteisönä on nykyisen kansallisen sääntelyn nojalla pidetty tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä tarkoitettuja yhteisöjä vastaavia ulkomaisia yhteisöjä. Väliyhteisönä on voitu pitää paitsi yhtiömuotoisia yksiköitä, myös esimerkiksi rahastoja, säätiöitä, laitoksia, trusteja tai oikeudellisesti erillisiä varallisuusmassoja. Direktiivin mukaan väliyhteisönä voidaan pitää yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa ja verotuksen tasoa koskevasta vertailusta käy ilmi viittaus yksikön yhteisöverovelvollisuuteen. Nykyinen kansallinen sääntely ei edellytä väliyhteisön olevan yhteisöverovelvollinen, joten kansallinen sääntely on väliyhteisön oikeudellista muotoa koskevalta osalta direktiiviä tiukempi.

Direktiivin mukaan väliyhteisönä pidetään myös verovelvollisen ulkomailla olevaa kiinteää toimipaikkaa vastaavasti kuin ulkomaista yksikköä. Direktiivin johdantolauseen 12 mukaan säännös koski kiinteää toimipaikkaa, jos sen voitot eivät ole veronalaisia tai ne on vapautettu verosta verovelvollisen jäsenvaltiossa. Johdantolauseessa todetaan lisäksi, ettei väliyhteisösääntely koskisi niitä kiinteitä toimipaikkoja, joilta verovapaus evätään kansallisten sääntöjen mukaan, koska kyseisiä kiinteitä toimipaikkoja käsitellään kuin ne olisivat ulkomaisia väliyhtiöitä. Suomessa asuvat luonnolliset henkilöt ja suomalaiset yhteisöt ovat Suomessa verovelvollisia myös ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaansa kuuluvista tuloista samalla tavalla kuin kaikista muistakin tuloistaan maailmanlaajuisen verotuksen perusteella. Tästä johtuen suomalaisen yhteisön ulkomaista kiinteää toimipaikkaa ei ole tarpeellista pitää väliyhteisönä.

Direktiivi ei sisällä kansalliseen sääntelyyn sisältyvää erityistä ulkomaisen yhteisön ulkomaista kiinteää toimipaikkaa koskevaa säännöstä. Kansallisen sääntelyn mukaan ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastettaisiin ulkomaisen yhteisön sellainen ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö ja jonka tuloa ei veroteta ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa. Nykyinen kansallinen sääntely on tältä osin direktiivin sääntelyä tiukempi.

3.3.2. Määräysvalta

Osuus ulkomaisesta yhteisöstä

Direktiivin ja nykyisen kansallisen väliyhteisösääntelyn määräysvaltaa koskevat soveltamisedellytykset vastaavat osin toisiaan. Kansallisen sääntelyn mukaan määräysvalta perustuu omistukseen ulkomaisen yhteisön pääomasta tai sen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä tai osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Varallisuuden tuoton perusteella syntyvällä määräysvallalla on tarkoitettu erityisesti tapauksia, joissa ulkomainen yhteisö on muodostettu trustin tai muun vastaavan erityisen varallisuusmassan muotoon, jossa muodollinen omistusoikeus ja edunsaajataho voi olla eriytetty yhteisön perustamisasiakirjasta tai muusta sellaisesta asiakirjasta ilmenevällä tavalla toisistaan. Direktiivissä säädetään osuudesta pääomaan tai äänioikeuksiin sekä voittoon, mutta siinä ei säädetä varallisuuden tuotosta, kuten kansallisessa sääntelyssä. Direktiivin minimiluonne huomi-

oon ottaen kansalliseen sääntelyyn olisi tarpeen lisätä osuus voitosta määräysvallan syntymisen perusteeksi. Nykyinen kansallinen säännös on direktiiviä laajempi, jolloin myös varallisuuden tuotto olisi mahdollista säilyttää määräysvallan perusteissa.

Sekä direktiivissä että kansallisessa väliyhteisölaissa määräysvallan katsotaan syntyvän, kun osuus ulkomaisesta yhteisöstä on puolet; direktiivin mukaan yli 50 prosenttia ja nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan vähintään 50 prosenttia. Esimerkiksi A Oy:n omistaessa 50 prosenttia ulkomaisesta B -yhtiöstä ja B:n omistaessa 50 prosenttia ulkomaisesta C-yhtiöstä, C olisi A Oy:n määräämisvallassa sekä nykyisen sääntelyn että direktiivin mukaan. Edellä kohdassa 2.1.1 todetun mukaisesti nykyisessä sääntelyssä otetaan huomioon ulkomainen välillinen omistus ja se lasketaan suhteellisesti. Sellaisessa tapauksessa, jossa suhteellisesti laskettu välillinen omistusosuus jää alle 50 prosentin, määräämisvallan voidaan nykyisin katsoa vallitsevan vain, jos omistusosuus on ketjun jokaisessa vaiheessa vähintään 50 prosenttia. Direktiivissä määräysvaltaa koskeva edellytys toteutuu etuyhteysmääritelmän kautta, jota on käsitelty seuraavassa.

Etuyhteyttä koskeva edellytys

Direktiivissä prosenttiosuutta tarkastellaan ottaen huomioon paitsi verovelvollisen osuus väliyhtiöstä, myös verovelvolliseen etuyhteydessä olevan tahon osuus samasta väliyhtiöstä. Määräysvaltaa koskeva edellytys täyttyy verovelvollisen omistaessa yhteisöstä esimerkiksi 25 prosenttia ja verovelvolliseen etuyhteydessä olevan tahon 30 prosenttia. Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä otetaan määräysvaltaa arvioitaessa huomioon myös muiden kuin etuyhteydessä olevien tahojen omistus. Tällöin tarkastellaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisten omistusta. Nykyinen kansallinen sääntely on tiukempi kuin direktiivin määräys siltä osin kuin tarkastelussa otetaan huomioon myös muiden kuin etuyhteydessä olevien omistus. Toisaalta kansallinen sääntely on direktiiviä lievämpi, koska määräysvaltaa arvioitaessa ei oteta huomioon ulkomaisten etuyhteystahojen osuuksia. Direktiivin minimiluonteesta johtuen kansalliseen sääntelyyn tulisi lisätä ulkomaisten tahojen osuuksia koskeva määräys.

Määräysvaltaa koskevalla säännöksellä on nykyisessä sääntelyssä yhteys rajaukseen, jonka mukaan väliyhteisötuloa ei veroteta, jos osakkaan tai sen kanssa etuyhteydessä olevien osuus väliyhteisöstä on alle 25 prosenttia. Rajauksella väliyhteisölain vaikutukset on kohdistettu pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen. Osakkeen- tai osuudenomistajaa, jonka omistusosuus yhtiössä ei riitä antamaan selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin tai määräämään sen toiminnasta, ei tule saattaa vastuuseen yhtiön sijoittautumista ja toimintaa koskevien päätösten vaikutuksista. Rajauksen tarkoituksena on myös välttää tilanne, jossa esimerkiksi kansainväliseen sijoitusrahastoon sijoittanut verovelvollinen velvoitettaisiin verotusta varten hankkimaan ulkomaista yksikköä koskevia tietoja, joita piensijoittajan ei ehkä ole mahdollista saada. Nykyisen kansallisen sääntelyn nojalla väliyhteisönä on voitu pitää ulkomaista yhteisöä, josta yleisesti verovelvolliset toisistaan riippumattomat tahot omistavat vähintään 50 prosenttia. Tämän väliyhteisön tuloa on kuitenkin voitu verottaa vain sellaisella osakkaalla, joka yksin tai yhdessä sen kanssa etuyhteydessä olevien tahojen kanssa omistaa väliyhteisöstä vähintään 25 prosenttia. Tällainen väliyhteisötulon verottamiseen liittyvä erillinen kynnys ei sellaisenaan sisälly direktiiviin sääntelyyn. Selvyyden vuoksi erillisestä kynnyksestä olisi perusteltua luopua kansallisessa sääntelyssä.

Direktiivissä etuyhteyspiirin yhteenlaskettuun omistukseen perustuva väliyhteisötulon verottamisen edellytys sisältyy määräysvaltaa koskevaan säännökseen. Direktiivissä säädetty raja on 50 prosenttia eli korkeampi kuin kansallisessa säännöksessä (25 prosenttia). Nykyinen kansallinen säännös tältä osin direktiiviä kireämpi.

Direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä nykyistä määräysvaltaa koskevaa säännöstä tulisi edellä olevan mukaan laajentaa niin, että huomioon otetaan myös rajoitetusti verovelvollisten osuudet ulkomaisessa yhteisössä. Samalla säännöksen soveltamista olisi välttämätöntä rajata, koska määräysvaltaa ei voida määritellä niin, että kenen tahansa kotimaisen tai ulkomaisen tahon omistus huomioon ottaen ulkomaisesta yhteisöstä omistetaan yli 50 prosenttia. Määräysvaltaa koskeva säännös soveltuisi tällöin käytännössä kaikkiin ulkomaisiin yhteisöihin. Näin laaja säännös ei olisi tarkoituksenmukainen senkään vuoksi, että väliyhteisösääntelyssä ajatuksena on verottaa nimenomaan määräysvallassa olevan ulkomaisen yhteisön tuloja.

Väliyhteisötulon verottamisen kynnystä koskeva 25 prosentin säännös olisi mahdollista säilyttää nykyisellä tasollaan, jos määräysvalta asetettaisiin 25 prosenttiin ja sen täyttymistä tarkasteltaisiin ottaen huomioon keskenään etuyhteydessä olevien tahojen omistukset. Etuyhteydessä keskenään olevat tahot voisivat olla yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisia. Säännös vastaisi tällöin nykyistä säännöstä, jonka mukaan väliyhteisötuloa verotetaan vain, jos etuyhteydessä olevat tahot omistavat yhteisöstä vähintään 25 prosenttia. Sääntely myös selkiintyisi, kun sovellettaisiin samaa rajaa sekä määräysvaltaa että verotusoikeutta tarkasteltaessa. Sääntely olisi nykyistä kireämpi, jos kyseessä olisi esimerkiksi ulkomainen yhteisö, josta yleisesti verovelvollinen omistaa 40 prosenttia ja muut omistajat ovat rajoitetusti verovelvollisia. Nykyisen lain mukaan kyse ei olisi väliyhteisöstä toisin kuin ehdotuksen mukaan. Sääntely johtaisi samaan lopputulokseen kuin nykyinen sääntely, jos yhteisö esimerkiksi olisi kokonaan yleisesti verovelvollisten omistuksessa ja samaan etuyhteyspiiriin kuuluvilla olisi yhteensä vähintään 25 prosentin osuus yhteisössä. Nykyisen lain mukaan ulkomaisena väliyhteisönä pidetään yhteisöä, josta yleisesti verovelvolliset omistavat vähintään 50 prosenttia, mutta jos omistajat eivät ole keskenään etuyhteydessä, väliyhteisötuloa ei veroteta. Esityksessä ehdotettu sääntely ei muuttaisi tätä.

Direktiivissä käytetään käsitettä etuyhteydessä keskenään olevat yritykset. Etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmässä käytetään yrityksestä käsitettä yksikkö tai luonnollinen henkilö. Direktiivin mukaan yritys on etuyhteydessä toiseen yritykseen, jossa sillä on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus äänioikeuksista tai pääomasta taikka oikeus saada vähintään 25 prosenttia kyseisen yksikön voitoista. Yritykseen on direktiivin mukaan etuyhteydessä luonnollinen henkilö tai toinen yritys, jolla suoraan tai välillisesti on vähintään 25 prosentin osuus verovelvollisen äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia verovelvollisen voitoista. Jos luonnollisella henkilöllä tai yrityksellä on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus verovelvollisesta ja yhdestä tai useammasta yrityksestä, kaikki asianomaiset yritykset, verovelvollinen mukaan lukien, katsotaan etuyhteydessä oleviksi yrityksiksi. Suomen verolainsäädäntöön ei sisälly direktiiviä vastaavaa etuyhteysyrityksen määritelmää, minkä vuoksi se olisi tarpeellista lisätä väliyhteisölaikiin.

Direktiivi koskee vain yhteisöverovelvollisia, jonka vuoksi siinä ei säädetä etuyhteydestä tai intressipiiristä luonnollisten henkilöiden keskinäisissä suhteissa. Kansallisessa sääntelyssä olisi tarpeen ottaa huomioon myös luonnollisten henkilöiden keskinäinen lähipiiri, kun kansallinen sääntely kos-

kisi myös luonnollisten henkilöiden omistamia ulkomaisia yhteisöjä. Tällöin määräysvaltaa arvioitaessa otettaisiin huomioon kaikkien samaan lähipiiriin kuuluvien luonnollisten henkilöiden suora ja välillinen omistus ulkomaisessa yhteisössä. Kansallinen sääntely olisi tältä osin direktiiviä kireämpi ja kansallisessa sääntelyssä olisi tarkoituksenmukaista käyttää yrityskäsitteen tilalla käsitettä henkilö, jolla viitattaisiin sekä luonnollisiin että juridisiin henkilöihin.

3.3.3. Verotuksen taso

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alempi kuin $3/5$ eli 60 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta. Direktiivin mukaan verotuksen tason alaraja on 50 prosenttia kyseisen väliyhteisösäännöstä soveltavan valtion yhteisöverotuksen tasosta. Vertailu suoritetaan sekä nykyisen kansallisen säännöksen että direktiivin mukaan todellista verorasitusta kuvaavan efektiivisen verotason perusteella. Verotuksen tason vertailua koskeva nykyinen kansallinen säännös on tiukempi kuin direktiivin säännös ja se olisi mahdollista säilyttää. Direktiivissä olevaa monimutkaista säännöstä voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä:

Jos yhteisöverotuksen taso väliyhteisösäännöstä soveltavassa valtiossa on esimerkiksi 20 ja väliyhteisön asuinvaltiossa 9, direktiivin verotuksen tasoa koskeva soveltamisedellytys täyttyy ($20 - 9 = 11 > 9$). Verotuksen tasoa koskeva soveltamisedellytys ei täyty, jos tosiasiallisesti maksetun veron määrä on vähintään 10 tai enemmän ($20 - 10 = 10$), eikä ulkomainen yhteisö tällöin ole väliyhteisö.

Kansallisen väliyhteisölain mukaan vertailussa otetaan huomioon ulkomaisen yhteisön tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa. Direktiivissä ei ole vastaavaa viittausta asuinvaltion verotukseen. Direktiivissä käytetään muussa yhteydessä käsitettä verotuksellinen kotipaikka ja väliyhteisösäännöksessä toisessa yhteydessä käsitettä ulkomaisen väliyhtiön lainkäyttöalue. Direktiivin minimiluonteesta johtuen kansallinen sääntely olisi tarkoituksenmukaista käsitteellisesti yhtenäistää direktiivin kanssa, jolloin asuinvaltion käsite voitaisiin korvata verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteillä. Nykyiseen sääntelyyn sisältyvällä asuinvaltion käsitteellä on tarkoitettu valtiota tai itsenäisen verotusoikeuden omaavaa aluetta, jossa yhteisö katsotaan rekisteröinnin, johdopaikan tai muun sellaisen syyn vuoksi verotuksellisesti asuvaksi. Termin muuttaminen ei merkitsisi sisällöllistä muutosta sääntelyyn.

Direktiiviin ei sisälly edellä kappaleessa 3.3.1 mainittua kansallista säännöstä vastaavaa säännöstä ulkomaisen yhteisön ulkomaisen kiinteän toimipaikan käsittelemisestä väliyhteisönä. Direktiivissä on kuitenkin erikseen säädetty, että verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta huomioon väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella. Jos tällainen kiinteä toimipaikka otettaisiin huomioon ulkomaisen väliyhteisön verotuksen tasoa määritettäessä, se voisi johtaa siihen, että verotuksen taso jää alhaisemmaksi kuin se muutoin olisi. Nykyinen kansallinen säännös ei sisällä vastaavaa määräystä verotuksen tason vertailua koskevassa kohdassa. Direktiivin minimiluonteen mukaisesti säännös olisi tarpeellista sisällyttää verotuksen tason vertailua koskevaan lainkohtaan. Kansallisen sääntelyn mukaan väliyhteisösääntelyn soveltumista arvioitaisiin erikseen tällaisen kiinteän toimipaikan osalta, kuten edellä on kohdassa 3.3.1 todettu.

Verotuksen tasoa vertailtaessa huomioon otetaan direktiivin mukaan ulkomaisen yhteisön maksama yhteisövero, kun taas kansallisen sääntelyn mukaan huomioon otetaan ulkomaisen yhteisön tuloverotuksen taso. Direktiivin minimiluonteen mukaisesti kansalliseen säännökseen olisi tarpeellista sisällyttää direktiivin muotoilu. Termin muuttaminen ei merkitsisi sisällöllistä muutosta sääntelyyn.

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan verotuksen tasoa vertailtaessa ei oteta huomioon väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun väliyhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä samojen tulojen huomioimista useaan kertaan moniportaisissa väliyhteisöyhtiörakenteissa. Väliyhteisön jakaessa toiselle väliyhteisölle osinkoa tulosta, joka on aikaisemmin otettu huomioon Suomen verotuksessa ja edelleen otetaan huomioon emoyhtiönä olevan väliyhteisön tulon määrää laskettaessa, sama tulo tulee kahteen kertaan huomioon otetuksi tulona, jonka perusteella määritetään, onko yhteisön tuloverotuksen taso vähintään 3/5 Suomessa asuvan yhtiön erotuksen tasosta Suomessa. Direktiivi ei sisällä vastaavaa säännöstä väliyhteisön verotuksen tasoa koskevassa sääntelyssä. Direktiivin mukaan verotuksen tasoa koskevassa vertailussa käytetään verovelvollisen jäsenvaltion sääntöjä. Nykyinen säännös ilmentää Suomen yhteisöverojärjestelmässä noudatettua ketjuverotuksen poistamisen periaatetta. Säännös ei ole ristiriidassa direktiivin verotuksen tason laskentaa koskevan määräysten kanssa eikä nykyistä säännöstä olisi tarpeellista muuttaa.

3.3.4. Sääntelyn malli

Nykyisen kansallisen väliyhteisösääntelyn mukaan verovelvollisen väliyhteisötulo määritetään yhtiö- tai yksikköpohjaisesti eli väliyhteisötulona verotetaan kaikkia väliyhteisön tuloja (niin sanottu entity -pohjainen sääntely). Direktiivin mukaan veronalaiset väliyhteisötulot määräytyisivät ensisijaisesti tulotyyppien perusteella, jolloin verotettavia väliyhteisötuloja olisivat vain tietyt erikseen luetellut pääasiassa passiivisluonteiset tulot. Vaihtoehtoisesti direktiivissä annetaan mahdollisuus määrittellä väliyhteisötulot tarkoitusharkintaan perustuen, millä tarkoitetaan vain epäaidoista ja veroedun vuoksi toteutetuista järjestelyistä syntyneitä tuloja. Direktiivin johdantolauseessa 12 on lisäksi mainittu, että kunkin valtion prioriteeteista riippuen väliyhteisösääntely voi koskea koko kevyesti verotettua tytäryhtiötä, tiettyjä tulolajeja tai vain keinotekoisesti tytäryhtiölle ohjattua tuloa.

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaisessa yksikköpohjaisessa väliyhteisömallissa vältetään hallinnollinen taakka ja tulkintaongelmat, jotka liittyisivät molempiin direktiivissä säädettyihin väliyhteisömalleihin. Väliyhteisön saamien tulojen erittely ja luokittelu aktiivisesta ja passiivisesta liiketoiminnasta saatuihin tuloihin sekä tähän liittyvä kustannusten kohdistaminen tuloerille on hallinnollisesti raskasta. Tulojen luokitteluun voi myös olosuhteista riippuen liittyä merkittäviä tulkinnallisia ongelmia.

Molemmat direktiivin mukaiset tavat määrittää väliyhteisötuloa tarkoittavat, että vain osa väliyhteisöksi luokiteltavan ulkomaisen yhteisön tuloista luetaan osakkaan tuloksi verotuksessa. Nykyinen kansallinen sääntely, jossa kaikki väliyhteisön tulot luetaan osakkaan tuloiksi, on kireämpi kuin direktiivin sääntely. Direktiivin minimisuojaperiaatteen nojalla nykyinen kansallinen väliyhteisötulojen määrittely voidaan säilyttää. Tämä olisi myös tarkoituksenmukaista hallinnolliset näkökohdat huomioon ottaen.

3.4. Toteuttamisvaihtoehdot vapaaehtoisten soveltamisalaa koskevien määräysten osalta

Direktiivin vapaaehtoiset poikkeukset merkitsevät lievennyksiä direktiivin soveltamisalaa. Poikkeukset voivat kansallisesti olla perusteltuja säännöksen toimivuuden ja tarkoituksenmukaisuuden takia. Niiden avulla sääntely voidaan paremmin kohdistaa tarkoituksensa mukaisesti tilanteisiin, joissa tuloja kanavoidaan ulkomaisiin matalan verorasituksen valtiossa sijaitseviin yhteisöihin.

Nykyisessä kansallisessa väliyhteisösääntelyssä sovelletaan poikkeuksia tietyillä toimialoilla toimiviin ulkomaisiin yhteisöihin maailmanlaajuisesti. Lisäksi erillisiä poikkeuksia sovelletaan ETA-valtioissa ja tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitseviin yhteisöihin. Näiden poikkeusten soveltamis-edellytysten täyttyessä ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä.

Direktiivin sääntely huomioon ottaen nykyisen sääntelyn sallimia poikkeuksia ei kaikilta osin voida sellaisenaan säilyttää. Poikkeukset on saatettava vastaamaan vähintään direktiivin minimitasoa. Poikkeuksia olisi myös mahdollista laajentaa tai kaventaa sekä laadullisesti että määrällisesti.

Nykyisen väliyhteisösääntelyn on edellä arvioitu toteuttavan tavoitteitaan pääosin hyvin ja oikeasuhtaisesti. Nykyistä kansallista sääntelyä ei varsinaisesti olisi tarvetta huojentaa tai kiristää, mutta tällaisia vaikutuksia voi kuitenkin syntyä, kun sääntelyä muutetaan direktiivin johdosta.

3.4.1. Taloudelliseen toimintaan perustuvat poikkeamat

Nykyisessä kansallisessa väliyhteisösääntelyssä säädetään kaksi erilaista taloudelliseen toimintaan perustuvaa poikkeusta, joiden nojalla ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä, vaikka yleiset soveltamisedellytykset täyttyisivät. Niin sanotun toimialapoikkeaman nojalla väliyhteisönä ei pidetä yhteisöä, jonka tulo kertyy pääasiallisesti yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantoa, siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle. Lisäksi väliyhteisölain soveltamisalasta on vapautettu yhteisö, jonka tulo kertyy pääasiallisesti suorituksista, joiden maksaja on yhteisön asuinvaltiossa asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan konserniin kuuluva yhteisö. Poikkeussäännöstä voidaan soveltaa missä tahansa valtiossa sijaitsevaan ulkomaiseen yhteisöön.

Toinen taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus nykyisessä kansallisessa sääntelyssä koskee Euroopan talousalueeseen kuuluvissa valtioissa tai tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitsevia ulkomaisia yhteisöjä. Säännöksen mukaan väliyhteisösääntelyä ei sovelleta, jos yhteisö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa. Poikkeusta voidaan soveltaa, jos yhteisöllä on käytettävinsä asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto ja riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa. Edellytyksenä on myös, että henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

Direktiiviin sisältyvä taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus perustuu jälkimmäiseen taloudellisen toiminnan määrittelyyn. Direktiiviin ei erikseen sisälly ensin mainittua toimialoihin perustuvaa poikkeusta. Taloudellisen toiminnan poikkeusta on direktiivin mukaan sovellettava Euroopan

talousalueella sijaitseviin yhteisöihin. Säännös on tältä osin pakollinen minimisäännös. Jäsenvaltio voi lisäksi soveltaa taloudellisen toiminnan poikkeusta muissa valtioissa sijaitseviin väliyhteisöihin. Taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus liittyy direktiivissä säädettyyn niin sanottuun transaktiopohjaiseen väliyhteisömalliin.

Direktiivin minimisääntelystä johtuen nykyisestä kansallisesta sääntelystä on poistettava nykyinen yleinen toimialapoikkeama. Säännöksen poistaminen yksinään kiristäisi merkittävästi kansallista sääntelyä, jos jäljelle jäisi vain Euroopan talousalueen valtioissa ja tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitseviin yhteisöihin sovellettava taloudellisen toiminnan poikkeus. Tällöin esimerkiksi suomalaisten monikansallisten konsernien Euroopan talousalueen ulkopuolisista tytäryhtiöistä voisi tulla väliyhteisöjä, vaikka kyse ei ole yhteisöistä, joihin olisi pyritty kanavoimaan muille yhtiöille kuuluvia tuloja verotussyistä. Tämän vuoksi olisi tarkoituksenmukaista ulottaa direktiiviin perustuvan taloudellisen toiminnan poikkeus lähtökohtaisesti myös muissa valtioissa sijaitseviin yhteisöihin.

Direktiivi ei salli sitä, että Euroopan talousalueen valtioissa sijaitseviin yhteisöihin sovellettaisiin tiukempaa taloudellisen toiminnan poikkeamaa kuin direktiiviin on kirjattu. Euroopan talousalueen ulkopuolisten valtioiden osalta säännös on optio ja tiukempi kansallinen sääntely on mahdollinen. Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta poikkeuksen soveltamisen edellytykseksi olisi perusteltua lisätä edellä kuvattu nykyinen toimialoihin perustuva soveltamiskriteeri. Tällä voitaisiin turvata väliyhteisösääntelyn soveltaminen nykyiseen tapaan esimerkiksi verovapaisiin tai erittäin kevyesti verotettuihin sijoitusyhtiöihin. Ilman toimialaan perustuvaa rajausta ja yhdistettynä jäljempänä esitettyyn ratkaisuun, joka koskee nykyiseen säännökseen sisältyvää verosopimusvaltioiden niin sanotun harmaan listan poistamista, väliyhteisösääntelyn soveltamisala jäisi tarpeettoman kapeaksi.

Euroopan unionin yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskeva luettelo

Euroopan unionin neuvosto asetti toukokuussa 2016 tavoitteekseen konkreettisesti edistää verotuksen läpinäkyvyyttä ja veron välttämisen ehkäisemiseen liittyviä toimenpiteitä maailmanlaajuisesti. Tarkoituksena oli myös suojata jäsenvaltioiden veropohjia maailmanlaajuiselta verokilpailulta. Tavoitteen toteuttamiseksi unioni on yhteistyössä OECD:n kanssa pyrkinyt vaikuttamaan siten, että eräiden lainkäyttöalueiden verolainsäädännössä toteutettaisiin verotuksen läpinäkyvyyttä lisääviä muutoksia ja poistettaisiin veron välttämisen mahdollisuuksia ja nykyisiä sääntelyaukkoja. Unionissa työtä on tehty neuvoston alla toimivassa yritysverotuksen käytäntösääntöryhmässä (Code of Conduct Group Business Taxation). Neuvosto hyväksyi hankkeen vaiheistuksen ja verosäännösten arvioinnin kriteerit päätelmiensä liitteenä 8 marraskuuta 2016 (14166/16 FISC 187 ECOFIN 1014). Kriteerien ajantasaisuutta on tarkoitus jatkossa vielä seurata ja ottaa huomioon myös kansainvälinen kehitys.

Hankkeen työn tuloksena syntyi luettelo veroasioissa yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista (The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes), jonka neuvosto hyväksyi 5 joulukuuta 2017 päätelmiensä liitteenä (15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088). Tarkoituksena on luettelon ja siinä oleviin lainkäyttöalueisiin kohdistuvien vastatoimien kautta ilmaista vahva pyrkimys edellä mainittujen tavoitteiden toteuttamiseen ja rohkaista lainkäyttöalueita toteuttamaan tarpeellisia muutoksia. Neuvosto on katsonut, että jäsenvaltiot voisivat kohdistaa luettelossa mainittuihin lainkäyttöalueisiin vastatoimia sekä verotuksessa että muulla alalla. Verotuksen alan vastatoimina on mainittu

hallinnollisten toimien lisäksi muun muassa menojen säätäminen vähennyskelvottomiksi, väliyhteisösääntely ja lähdeverotus.

Yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelo sisältää lainkäyttöalueet, jotka eivät ilmaiseet sitoutuvansa muutoksiin, joilla lisättäisiin läpinäkyvyyttä ja estettäisiin veron välttämisen mahdollisuuksia. Neuvoston päätelmien mukaan lainkäyttöalue voidaan poistaa luettelosta, jos se myöhemmin sitoutuu tarvittaviin muutoksiin. Lainkäyttöalueita voidaan poistaa luettelosta neuvoston päätöksellä juoksevasti useita kertoja vuodessa sopivassa neuvoston kokouksessa. Tammikuussa 2018 siitä poistettiin kahdeksan lainkäyttöaluetta, maaliskuussa 2018 kolme ja toukokuussa 2018 kaksi (5086/18 FISC 9 ECOFIN 7, 6777/18 COR 2 FISC 95 ECOFIN 202, 8304/1/18 REV 1 LIMITE FISC 178 ECOFIN 356). Esitystä valmisteltaessa luettelossa ovat seuraavat lainkäyttöalueet: Amerikan Samoa, Guam, Namibia, Palau, Samoa, Trinidad ja Tobago sekä Yhdysvaltain Neitsytsaaret. Neuvosto julkaisee tiedot luettelossa olevista lainkäyttöalueista internet-sivuillaan osoitteessa <http://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

Yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelon yhteydessä neuvostossa hyväksyttiin 5 joulukuuta 2017 lisäksi erillinen asiakirja, jossa mainitaan lainkäyttöalueet, jotka ilmaisivat sitoutuvansa muutoksiin. Muutosten toteuttamiseksi näiden lainkäyttöalueiden tulee ryhtyä toimenpiteisiin pääsääntöisesti vuoden 2018 loppuun mennessä; osalla aikaa on vuoden 2019 loppuun saakka. Unioni seuraa muutosten toteuttamista ja vuoden 2019 aikana neuvosto tekee päätöksiä lainkäyttöalueiden lisäämisestä yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luetteloon. Seuranta toteutetaan yritysverotuksen käytännesääntöryhmän hyväksymän ohjeistuksen mukaisesti (6213/18 FISC 67 ECOFIN 118). Asiakirjaa on sittemmin täydennetty lisäämällä siihen lainkäyttöalueita, jotka ovat antaneet sitoumuksia myöhemmin. Esitystä valmisteltaessa sitoumuksia olivat antaneet seuraavat lainkäyttöalueet: Albania, Andorra, Anguilla, Antigua ja Barbuda, Arabiemiirikunnat, Armenia, Aruba, Bahama-saaret, Bahrain, Belize, Bermuda, Bosnia-Hertsegovina, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Cooksaaret, Curaçao, Dominica, Entinen Jugoslavian tasavalta Makedonia, Fidzi, Färsaaret, Grenada, Grönlanti, Guernsey, Hong Kong, Hong Kong SAR, Jamaika, Jersey, Jordania, Kap Verde, Labuanin saari, Liechtenstein, Macao SAR, Malediivit, Malesia, Mansaari, Marokko, Marshallinsaaret, Mauritius, Montenegro, Nauru, Niue, Oman, Panama, Peru, Qatar, Saint Kitts ja Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ja Grenadiinit, San Marino, Serbia, Seychellit, Swazimaa, Sveitsi, Taiwan, Thaimaa, Tunisia, Turkki, Turks- ja Caicossaaret, Uruguay, Uusi-Kaledonia, Vanuatu ja Vietnam. On mahdollista, että jotkut tässä asiakirjassa mainituista lainkäyttöalueista lisätään myöhemmin yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luetteloon, jos muutoksia koskeva sitoumus laiminlyödään.

Direktiivin väliyhteisösäännöksessä ei ole voitu ottaa huomioon yhteistyöhaluttomien valtioiden luettelo, koska se on syntynyt vasta direktiivin antamisen jälkeen. Väliyhteisösäännöksen tarkoitus ja tavoite huomioon ottaen yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelolle olisi perusteltua antaa merkitystä säännöksessä. Väliyhteisösääntely on myös nähty yhtenä verolainsäädännössä toteutettava vastatoimena, joka voitaisiin kohdistaa luettelossa mainittuihin lainkäyttöalueisiin.

Tietojenvaihtoa koskeva soveltamisedellytys

Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä Euroopan talousalueen valtioihin ja tiettyihin verosopimusvaltioihin sovelletun taloudellisen toiminnan poikkeukseen liittyy myös verotusta koskevaan tietojenvaihtoon perustuva lisäedellytys. Poikkeusta voidaan soveltaa vain, jos Suomen ja ulkomaisen yh-

teisön sijaintivaltion välillä on sovittu riittävästä verotietojenvaihdosta. Säännöksen mukaan riittävän tietojenvaihdon katsotaan olevan olemassa, jos hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettu direktiivi, niin sanottu virka-apudirektiivi, koskee kyseistä valtiota. Tietojenvaihtoa koskeva edellytys toteutuu myös silloin, kun kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa väliyhteisölain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon. Säännöksen tarkoituksena on, että Suomen veroviranomaisilla olisi tosiasiallinen mahdollisuus saada väliyhteisölain soveltamisen kannalta olennaisia tietoja väliyhteisön asuinvaltion veroviranomaisilta sekä tarkistaa verovelvollisen sille antamia tietoja.

Direktiivissä ei ole säädetty taloudellista toimintaa koskevan poikkeuksen edellytykseksi verotietojenvaihtoa. Direktiivin mukaan taloudellista toimintaa koskevasta poikkeuksesta on säädettävä pakollisena Euroopan talousalueen valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta.

Kansallisessa sääntelyssä taloudellista toimintaa koskevaan poikkeukseen olisi perusteltua edelleen yhdistää tietojenvaihtoa koskeva edellytys siltä osin kuin säännöstä sovelletaan Euroopan talousalueen ulkopuolisiin valtioihin. Euroopan talousalueen valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta tietojenvaihtoa koskevaa edellytystä ei ole tarpeellista, eikä direktiivin vuoksi mahdollistakaan, säätää. Nämä valtiot ovat nykyisin tietojenvaihdon piirissä joko OECD:n monenkeskisen virka-apua koskevan yleissopimuksen, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, tai virka-apudirektiivin perusteella.

Tietojenvaihtoa koskeva edellytys täyttyisi yleensä kaikkien verosopimusvaltioiden osalta. Verosopimuksissa on pääsääntöisesti sovittu verotusta koskevien tietojen vaihtamisesta. Vanhemmissa, ennen vuotta 2005 tehdyissä verosopimuksissa, tietojenvaihtoa koskeva artikla voi kuitenkin olla rajatumpi. Tietojenvaihtoa koskevan edellytyksen tulisi tämän vuoksi kattaa Euroopan talousalueen ulkopuoliset valtiot, mukaan lukien verosopimusvaltiot.

Vaikka poikkeuksen soveltamisalaa olisi edellä kuvatuin tavoin perusteltua laajentaa, olisi soveltamisalaa kuitenkin aiheellista rajata paitsi tietojenvaihtoa koskevalla edellytyksellä myös tiettyjen kolmansien valtioiden harjoittaman veropolitiikan perusteella. Väliyhteisösääntelyä olisi perusteltua soveltaa yhteisöihin, jotka asuvat lainkäyttöalueilla, jotka on luokiteltu neuvoston hyväksymissä päätelmissä veroasioissa yhteistyöhaluttomaksi lainkäyttöalueeksi. Jos ulkomainen yhteisö tässä luettelossa mainitulla lainkäyttöalueella, väliyhteisösääntely soveltuisi siihen yleisten verotasoa ja määräämisvaltaa koskien edellytysten nojalla eikä väliyhteisölaissa säädettyjä poikkeuksia voitaisi soveltaa. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, ettei taloudelliseen toimintaan perustuvaa poikkeusta sovellettaisi tällaisen ulkomaisen yhteisön osalta.

Taloudellisen toiminnan sisältö

Direktiivissä ei ole määritelty taloudellisen toiminnan sisältöä. Direktiivin mukaan kyse on merkittävästä toiminnasta, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. Säännös liittyy unionin perusvapauksien, lähinnä sijoittautumisvapauden, suojaamiseen ja pyrkii ottamaan huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioissaan, erityisesti asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes), tekemät linjaukset.

Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä taloudellinen toiminta on määritelty direktiiviä tarkemmin. Säännöksessä edellytetään yhteyttä toiminnan ja sen harjoittamiseksi tarpeellisten tilojen, kaluston

ja henkilöstön välillä. Lisäksi edellytetään, että henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevia päätöksiä. Toisaalta nykyisessä kansallisessa sääntelyssä ei nimenomaisesti mainita toimintaan liittyviä varoja. Direktiivin sanamuodon mukaan toiminnan on myös oltava merkittävää.

Myös kansallinen säännös perustuu edellä mainittuun Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen linjauksiin objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tosiasiallisen toiminnan kriteereihin. Kansallisessa säännöksessä asia on tarkoituksenmukaista säätää direktiiviä tarkemmin käytännössä ilmenevien tulkintatilanteiden vähentämiseksi. Säännös olisi mahdollista säilyttää nykyisellään siten, että siihen lisätään maininta toiminnan merkittävyydestä ja varoista. Vastaavasti kuin muualla ehdotetussa sääntelyssä asuinvaltion käsite olisi perusteltua korvata verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalueen käsitteellä.

3.4.2. Listat

Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä on erikseen säädetty unionin ulkopuolisten verosopimusvaltioiden osalta verotasoon perustuva poikkeus väliyhteisösääntelyn pääsäännöstä. Poikkeuksen soveltuessa ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää, että yhteisöä pidetään verosopimuksen mukaan kyseisessä valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon. Poikkeussäännös liittyy jäljempänä kuvattuun erityisiä veronhuojennuksia koskevaan poikkeukseen siten, että molempien poikkeusten soveltamisedellytysten tulee täytyä yhtä aikaa, jotta ulkomaista yhteisöä ei pidettäisi väliyhteisönä.

Poikkeusta ei sovelleta, jos väliyhteisö sijaitsee valtiossa, jossa yhteisöt ovat velvollisia suorittamaan valtiolle tulostaan veroa, jonka tosiasiallinen yhteismäärä on keskimääräisesti pienempi kuin 3/4 yhteisöjen Suomessa tulostaan tosiasiallisesti suorittaman veron määrästä. Tällaiset valtiot on listattu valtiovarainministeriön asetuksella annettavassa listassa. Jos ulkomainen yhteisö sijaitsee verosopimusvaltiossa, jota ei ole mainittu listassa, se jää lähtökohtaisesti väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle. Listan tarkoituksena on vähentää väliyhteisösääntelyn soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa.

Direktiivissä ei ole säädetty vastaavaan listaukseen perustuvaa poikkeusta. Direktiivin johdantolauseessa 12 todetaan kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat hallinnollisen taakan välttämiseksi käyttää valkoisia, harmaita tai mustia listoja. Niiden tulee olla laadittu direktiivin minimisääntelyä noudattaen ja ne voivat koskea Euroopan talousalueen ulkopuolisia valtioita.

Nykyiseen väliyhteisösääntelyyn sisältyvä lista on osaltaan keventänyt monimutkaiseen sääntelyn soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa. Toisaalta listaukseen liittyy verotuksen ulkopuolisia negatiivisia heijastusvaikutuksia maiden välisiin suhteisiin, minkä lisäksi ajantasaisen listan ylläpitäminen on osoittautunut hyvin raskaaksi. Viimeksi mainituista syistä listasta olisi perusteltua luopua. Listasta luopuminen tarkoittaisi lähtökohtaisesti sääntelyn kiristymistä, jos nykyisen listan ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa asuvien yhteisöjen osalta sovellettaisiin jatkossa vain taloudelliseen toimintaan perustuvaa huojennusta. Nykyisin, valtion ollessa listan ulkopuolella, ulkomaisen yhteisön taloudellisella toiminnalla ei ole merkitystä, jos se ei ole saanut erityistä veronhuojennusta. Listasta luopuminen tarkoittaisi myös sääntelyyn sisältyvän toisen verotuksen tasoa koskevan kriteerin, 3/4, poistumista.

3.4.3. Erityiset veronhuojennukset

Nykyisessä kansallisessa väliyhteisösääntelyssä on verosopimusvaltioissa sijaitsevien ulkomaisten yhteisöjen osalta säädetty erityisiin veronhuojennuksiin liittyvä poikkeus. Säännöksen mukaan ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä, jos se ei ole saanut hyötyä kyseisen valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää, että yhteisöä pidetään verosopimuksen mukaan kyseisessä valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon. Poikkeussäännös liittyy edellä kuvattuun listausta koskevaan poikkeukseen ja molempien poikkeusten soveltamisedellytysten tulee täyttyä yhtä aikaa, jotta ulkomaista yhteisöä ei pidettäisi väliyhteisönä. Erityisiä veronhuojennuksia koskeva poikkeus soveltuu myös unionin jäsenvaltioissa sijaitseviin yhteisöihin, mikä on tarkoittanut sitä, että näissä valtioissa sijaitsevat yhteisöt eivät ole voineet vapautua väliyhteisölain soveltamisalasta ainoastaan sillä perusteella, että kyse on jäsenvaltiosta.

Erityisillä veronhuojennuksilla tarkoitetaan etuja, jotka eivät ole yhtäläisin perustein kaikkien yhteisön asuinvaltion alueella toimivien yritysten saatavilla. Kyse on valtion yleisen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista poikkeavasta verotuksesta. Erityisenä veronhuojennuksena ei ole pidetty valtion yleiseen verojärjestelmään sisältyviä, kaikkia verovelvollisia koskevia säännöksiä, kuten myyntivoittoja koskevia yleisiä veronhuojennuksia. Erityisiä veronhuojennuksia ovat yleensä alueelliset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset, alakohtaiset huojennukset tai harkinnanvaraiset hallinnolliset menettelyt. Esimerkiksi erityissäännökset rahoitusyhtiöiden, koordinaatiokeskusten tai vastaavien rajattujen yritysryhmien veronhuojennuksista ovat säännöksessä tarkoitettuja erityisiä veronhuojennuksia.

Direktiivissä ei ole säädetty vastaavasta poikkeuksesta. Direktiivin johdantolauseessa 12 todetaan, että jäsenvaltiot voivat soveltaa korkeampaa verotuksen tasoa koskevaa rajaa kuin direktiivissä säädetty 50 prosenttia. Erityisiä veronhuojennuksia koskeva säännös olisi mahdollinen direktiivin estämättä, mutta säännöksen yhdistäminen sääntelykokonaisuuteen, jossa ei ole esimerkiksi edellä kuvatun listan kaltaista muuta poikkeusta, ei ole tarkoituksenmukaista.

Kansalliseen sääntelyyn sisältyvän erityisiä veronhuojennuksia koskevan säännöksen tarkoituksena on turvata väliyhteisösääntelyn soveltuminen silloin kun verosopimusvaltiossa sijaitseva yhteisö voisi listausta koskevan poikkeuksen perusteella jäädä väliyhteisösääntelyn ulkopuolelle, vaikka sen verotaso on jäänyt listauksessa tarkasteltua yleistä verotasoaa alemmaksi erityisen veronhuojennuksen perusteella. Edellä on pidetty tarkoituksenmukaisena luopua listausta koskevasta poikkeuksesta. Erityisiä veronhuojennuksia koskeva poikkeus liittyy kiinteästi listausta koskevaan poikkeukseen, minkä vuoksi myös tämä säännös on perusteltua poistaa.

3.4.4. Direktiivin malleihin liittyvät suhteelliset ja euromääräiset poikkeukset

Direktiivissä säädettyyn niin sanottuun transaktiopohjaiseen väliyhteisömalliin liittyy kaksi vapaaehtoista poikkeusta, jotka perustuvat passiivisten tulojen osuuteen ulkomaisen yhteisön tulojen määräästä. Edellä kuvatun taloudellista toimintaa koskevan poikkeuksen tavoin myös nämä poikkeukset pyrkivät siihen, että väliyhteisösääntely kohdistuisi ensisijassa yhteisöihin, joiden tulot eivät synny aktiivisesta taloudellisesta toiminnasta. Näitä poikkeuksia voidaan soveltaa edellä mainitun taloudellisen toiminnan poikkeuksen lisäksi. Poikkeusten edellytysten täytyessä ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä, vaikka yleiset edellytykset täyttyisivät.

Niin sanotussa transaktiomallissa ulkomainen yhteisö voidaan jättää väliyhteisösääntelyn ulkopuolelle, jos enintään kolmannes sille kertyvistä tuloista on direktiivissä lueteltuja passiivisia tuloja. Lisäksi rahoitusalan yritys voidaan jättää väliyhteisösääntelyn ulkopuolelle, jos enintään kolmannes sille kertyvistä direktiivissä tarkoitetuista passiivisista tuloista on peräisin liiketoimista verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa.

Direktiivissä säädettyyn niin sanottuun keinotekoisten järjestelyjen malliin liittyy myös kaksi vapaaehtoista poikkeusta, jotka perustuvat ulkomaisen yhteisön toiminnan volyyymiin. Nämä poikkeukset pyrkivät siihen, että väliyhteisösääntely kohdistuisi ensisijassa yhteisöihin, joissa euromääräiset veron välttämiseen liittyvät riskit voivat olla suurempia. Poikkeusten edellytysten täytyessä ulkomaista yhteisöä ei pidetä väliyhteisönä, vaikka yleiset edellytykset täytyisivät.

Niin sanotussa keinotekoisten järjestelyn mallissa ulkomainen yhteisö voidaan jättää väliyhteisösääntelyn ulkopuolelle, jos sen kirjanpidollinen voitto on enintään 750 000 euroa ja muut tuotot enintään 75 000 euroa; tai kirjanpidollinen voitto on enintään kymmenen prosenttia sen toimintakustannuksista verokaudella. Jälkimmäisen vaihtoehdon soveltamisen edellytyksenä on, että toimintakustannukset eivät sisällä niiden tavaroiden kustannuksia, jotka on myyty sen maan ulkopuolelle, jossa on yksikön verotuksellinen kotipaikka tai jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, eivätkä maksuja etuyhteydessä oleville yrityksille.

Edellä on käsitelty väliyhteisösääntelyn mallin valintaa. Tarkoituksenmukaisena on pidetty nykyiseen kansalliseen sääntelyyn sisältyvää yksikköpohjaista mallia ja nykyiseen kansalliseen sääntelyyn sisältyvän taloudellisen toiminnan poikkeuksen säilyttämistä osittain myös jatkossa. Tähän malliin olisi mahdollista vielä yhdistää direktiivin mahdollistamista muista poikkeuksista edellä kuvatut transaktiomalliin liittyvät suhteelliset poikkeamat. Tämä merkitsisi väliyhteisösääntelyyn liittyvän hallinnollisen työn lisääntymistä. Tämän tyyppisiin de minimis-huojennuksiin olisi myös tarpeellista liittää erityisiä huojennusten väärinkäytön ehkäisemiseen liittyviä säännöksiä, mikä edelleen lisäisi hallinnollista taakkaa. Näiden poikkeusten säätämistä kattavan taloudellisen toiminnan poikkeuksen lisäksi ei pidetä tarpeellisena. Keinotekoihin järjestelyihin perustuvaan malliin sisältyvät vapaaehtoiset poikkeukset liittyvät tämän mallin toteutukseen, mistä johtuen näiden poikkeusten säätämistä ei Suomessa ei pidetä aiheellisena.

3.5. Toteuttamisvaihtoehdot väliyhteisötulon verotuksessa

Väliyhteisötulon verotusta koskeva direktiivin sääntely on yhtä poikkeusta lukuun ottamatta pakollista minimisääntelyä. Vapaaehtoinen optio koskee väliyhteisön tappion huomioon ottamista. Suomen nykyinen väliyhteisötulon verottamista koskeva sääntely vastaa pääosin direktiiviin sisältyvää sääntelyä. Nykyisestä sääntelystä puuttuu muutama yksityiskohta, jotka direktiivin minimiluonteen vuoksi on tarpeellista sisällyttää sääntelyyn.

3.5.1. Verotettavan väliyhteisötulon määrittäminen

Sekä kansallisen sääntelyn että direktiivin mukaan verotettavan väliyhteisötulon määrä lasketaan osakkaan verotuksellisen sijaintivaltion verolakien mukaan. Suomessa väliyhteisötulon verotuksessa noudatetaan soveltuvin osin elinkeinoverolain elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, *elinkeinoverolaki*), tuloverolain tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) säännöksiä. Valittava verolaki määräytyy sen perusteella, mihin tulolähteeseen väliyhteisötulo verovelvollisen

verotuksessa kuuluu. Verotettava väliyhteisötulo luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon osuus väliyhteisöstä kuuluu osakkaan verotuksessa. Väliyhteisötulo säilyttää osakkaan verotuksessa alkuperäisen tulolajinsa.

Direktiivi koskee kokonaisuudessaan vain yhteisöverovelvollisia ja sen vuoksi myös verotettava väliyhteisötulo lasketaan direktiivin mukaan osakkaan sijaintivaltion yhteisöverolainsäädännön mukaisesti. Suomessa väliyhteisösääntelyn soveltamisala on edellä kuvatuin tavoin laajempi ja ulottuu myös muihin kuin yhteisöverovelvollisiin. Verotettava väliyhteisötulo lasketaan tästä johtuen soveltuvan tuloverolain mukaan. Nykyisen kansallisen sääntelyn ollessa tiukempi kuin direktiivi sitä ei ole tarpeellista muuttaa. Kansalliseen sääntelyyn olisi kuitenkin tarpeellista lisätä maininta siitä, että väliyhteisötulo verotetaan osakkaan tulona sinä verovuonna, jona väliyhteisön verovuosi päättyy. Tämä vastaa verotuksessa nykyisin jo noudatettua menettelyä.

Väliyhteisösääntelyn soveltaminen väliyhteisön osakkaana olevan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa tarkoittaa käytännössä yritystulon verottamista luonnollisella henkilöllä. Yritystulon verottamista koskevien kansallisen sääntelyn periaatteiden mukaan väliyhteisön tulo olisi tällöin jaettava ansio- ja pääomatuloksi. Kansallisissa tilanteissa luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saama yritystulo jaetaan verotuksessa ansio- ja pääomatuloksi yrityksen nettovarallisuuden perusteella. Laskennasta säädetään tuloverolaissa yritysmuotokohtaisesti ja laskennassa noudatettavat säännöt vaihtelevat hieman yritysmuodosta riippuen. Väliyhteisötulon käsittelystä luonnollisen henkilön verotuksessa ei ole nimenomaisesti säädetty. Väliyhteisötulo ei ole osinkoon rinnastettavaa tuloa, joten osingon verotuksessa noudatettavat säännöt eivät sovellu väliyhteisötulon verotukseen. Väliyhteisö on verotuksessa laskentasubjekti samaan tapaan kuin elinkeinoyhtymät, joiden nettotulos jaetaan verotettavaksi osakkailla. Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saaman väliyhteisötulon verotuksen selkeyttämiseksi lakiin olisi tarkoituksenmukaista lisätä säännös, jonka mukaan väliyhteisötulo jaetaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa ansio- ja pääomatuloksi.

Sekä nykyisen kansallisen sääntelyn että direktiivin mukaan osakkaan osuus väliyhteisötulosta määräytyy sen perusteella, mikä on osakkaan osuus väliyhteisöstä. Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä on lisäksi rajoitettu väliyhteisötulon verotusta osakkaan verotuksessa siten, että väliyhteisötulo on osakkaalle veronalaista vain silloin, kun verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Direktiiviin ei sisälly säännöstä, jolla väliyhteisötulon verottamista vastaavasti rajoitettaisiin erikseen minimiosuuden perusteella ja rajaus olisi selvyiden vuoksi poistettava myös kansallisesta säännöksestä. Asiaa on käsitelty tarkemmin edellä määräysvaltaa koskevan säännöksen yhteydessä kappaleessa 3.3.2.

Nykyiseen kansalliseen sääntelyyn sisältyy nimenomainen maininta siitä, että osakkaan osuutena väliyhteisötulosta verotetaan myös välillistä ulkomaista omistusta vastaava osuus. Säännös koskee tilanteita, joissa verovelvollisella on toisen ulkomaisen yhteisön kautta välillinen omistaja-asema ulkomaisessa väliyhteisössä. Verotettavan osuuden suuruus lasketaan tällöin suhteellisena osuutena. Esimerkiksi A Oy:n omistaessa 100 prosenttia ulkomaisesta B -yhtiöstä ja B:n omistaessa 25 prosenttia ulkomaisesta väliyhteisöstä C, A Oy:lle kohdistettaisiin verotettavaksi 25 prosenttia C:n tuloista ($100 \times 25 = 25$ %). Säännös ei nykyisin koske esimerkiksi tilanteita, joissa Suomessa verovelvollinen henkilö on osakkaana suomalaisessa osakeyhtiössä, joka on puolestaan osakkaana ulkomaisessa väliyhteisössä Z. Tässä tapauksessa väliyhteisö Z:n tulo verotetaan nykyisin Y Oy:n tulona, joka on Z:n ensisijainen täällä yleisesti verovelvollinen osakas.

Direktiivissä väliyhteisötulon verottamisen edellytys sisältyy käytännössä edellä käsiteltyyn määräysvaltaa koskevaan säännökseen. Määräysvalta määritellään direktiivissä etuyhteystahojen yhteenlasketun omistuksen perusteella, jolloin määräysvalta ja veronalainen väliyhteisötulo voi muodostua välillisen omistuksen perusteella. Direktiivissä ei nimenomaisesti jaotella välillistä omistusta ulkomaiseen ja kotimaiseen osuuteen. Edellä todetun mukaisesti nykyisessä kansallisessa sääntelyssä ei oteta huomioon kotimaista välillistä omistusosuutta, kun määritetään verotettavaa väliyhteisötuloa. Mikäli välillinen kotimainen omistus otettaisiin huomioon, tarkoittaisi se sitä, että useita kotimaisia yhteisöjä samassa omistusrakenteessa verotettaisiin kunkin välillisestä osuudesta yhden ja saman väliyhteisön tulosta. Tämä tarkoittaisi saman väliyhteisötulon verottamista Suomessa useampaan kertaan. Tällaista tilannetta ei voida pitää direktiivin tarkoituksen mukaisena. Kansallinen säännös olisi tähän nähden tarpeellista säilyttää nykyisellään.

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan väliyhteisön tappio otetaan huomioon väliyhteisötuloa verottaessa. Säännöksen mukaan osakkaan osuus tappiosta vähennetään osakkaan osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Direktiivin mukaan väliyhteisön tappio voidaan ottaa huomioon osakkaan verotuksessa seuraavina verovuosina kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Nykyinen kansallinen säännös ei ole direktiivin sääntelyä lievempi.

3.5.2. Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vähennetään vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Direktiivissä säädetään kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta vastaavalla tavalla ja säädetään lisäksi, että vähennys laskettaisiin kansallisen lainsäädännön mukaan.

Kansallisessa laissa säädetään käyttämättömästä hyvityksestä, verosopimusvaltioissa asuvien väliyhteisöjen maksamien verojen hyvittämisestä sekä hyvityksen enimmäismäärästä. Väliyhteisön maksaman veron hyvittämistä koskeva kansallinen sääntely ei ole direktiivin sääntelyä lievempi eikä sitä ole tarpeellista muuttaa.

Varsinaista veron hyvittämistä koskevan sääntelyn lisäksi sekä kansallisessa sääntelyssä että direktiivissä on erikseen säädetty tilanteista, joissa väliyhteisön tulo voisi ilman erityissäännöstä tulla verotetuksi osakkaalla kahteen kertaan. Kansallisessa sääntelyssä on säädetty, että osinko tai muu voitontjako ulkomaisesta väliyhteisöstä on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna tämän lain nojalla luettu tämän osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Direktiivissä on vastaava määräys väliyhteisön jakaman voiton verottamisesta osakkaan verotuksessa. Nykyinen kansallinen säännös on rajattu viitenä edellisenä vuonna huomioon otettuun väliyhteisötuloon ja on tämän johdosta direktiiviä tiukempi. Nykyinen säännös on hallinnollisesta näkökulmasta perusteltu.

Direktiiviin sisältyy edellä olevien lisäksi säännös kahdenkertaisen verotuksen välttämistä tilanteissa, jossa verovelvollinen luopuu osuudestaan väliyhteisössä tai kiinteässä toimipaikassa. Säännöksen mukaan luovutuksesta saadusta tuotosta vähennetään se osa, joka on aiemmin sisällytetty veropohjaan väliyhteisötulona. Vastaavaa säännöstä ei ole kansallisessa sääntelyssä ja säännös tulisi direktiivin minimiluonteen vuoksi lisätä kansalliseen väliyhteisösääntelyyn siltä osin kuin siinä on

kyse ulkomaisesta yhteisöstä. Säännöksellä olisi merkitystä lähinnä tilanteissa, joihin ei sovelleta elinkeinoverolain 6 b §:n säännöstä käyttöomaisuusosakkeiden verovapaista luovutusvoitoista.

Direktiivissä säädetään sekä ulkomaisen yksikön että kiinteän toimipaikan maksamien verojen hyvittämisestä. Ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen käsittelyä väliyhteisönä ei ole pidetty tarpeellisenä edellä kappaleessa 3.3.1, minkä vuoksi edellä mainituissa säännöksissäkään ei olisi tarvetta kiinteitä toimipaikkoja koskevalle määräyksille.

3.6. Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan osin muutoksia kansallisen väliyhteisölain sisältöön, osin ehdotetaan, että nykyinen sääntely säilytettäisiin. Muutokset perustuvat edellä toteuttamisvaihtoehtoja koskevissa kappaleissa esitettyihin perusteluihin.

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi väliyhteisölain soveltamisalaa koskevia säännöksiä siltä osin kuin ne koskevat verovelvollisten määräysvaltaa ulkomaisessa yhteisössä ja lain soveltumista Suomessa verotettaviin verovelvollisiin. Väliyhteisölaista ehdotetaan poistettavaksi yleinen ulkomaisen yhteisön toimialaan liittyvä poikkeus ja verosopimusvaltioissa asuviin ulkomaisiin yhteisöihin perustuva poikkeus sekä siihen liittyvää listaa ja erityistä veronhuojennusta koskevat säännökset. Lakiin sisältyvää taloudellisen toiminnan poikkeusta ehdotetaan muutettavaksi siten, että se koskisi tietyin edellytyksin myös muissa kuin Euroopan talousalueen valtioissa ja tietyissä verosopimusvaltioissa asuvia ulkomaisia yhteisöjä. Laista ehdotetaan poistettavaksi väliyhteisötulon verottamiseen liittyvää minimiomistusosuutta koskeva säännös. Lisäksi ehdotetaan useita teknisiä muutoksia, jotka liittyvät siihen, että kansallinen sääntely saatetaan vastaamaan direktiivin minimisääntelyä. Ehdotetut muutokset on koottu jäljempänä taulukoihin 3 ja 4.

3.6.1. Soveltamisala

Esityksessä ehdotetaan, että väliyhteisösääntelyä sovellettaisiin nykyiseen tapaan sekä luonnollisten henkilöiden että elinkeinoyhtymien ja yhteisöjen verotuksessa. Kansallisen sääntelyn soveltamisalaan ei ehdoteta muutoksia tältä osin. Sääntelystä poistettaisiin kuitenkin rajaus, jonka mukaan sääntely koskee yleisesti verovelvollisia. Muutoksen jälkeen väliyhteisösääntelyä voitaisiin soveltaa myös rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa. Tällöin sääntelyä voitaisiin soveltaa, jos osuus ulkomaisessa väliyhteisössä allokoidaan verotuksessa kiinteälle toimipaikalle.

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan väliyhteisönä voidaan pitää laajasti erilaisia ulkomaisia yhteisöjä riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta tai siitä, ovatko ne yhteisöverovelvollisia sijaintivaltiossaan. Kansalliseen sääntelyyn ei tältä osin ehdoteta muutoksia.

Väliyhteisölain soveltamisen edellytyksenä on nykyisin, että ulkomainen yhteisö on määräysvallalla. Määräysvallalla tarkoitetaan vähintään 50 prosentin osuutta ulkomaisen yhteisön osuuksista, äänioikeuksista yhteisössä tai sen varallisuuden tuotosta. Prosenttiosuus ehdotetaan alennettavaksi 25 prosenttiin. Lisäksi ehdotetaan, että määräysvalta voisi edellä mainittujen lisäksi syntyä myös silloin, kun ulkomaisen yhteisön voitosta on oikeus saada vähintään 25 prosenttia.

Nykyisessä kansallisessa sääntelyssä määräysvaltaa koskevan soveltamisedellytyksen täyttymistä arvioitaessa huomioon otetaan Suomessa yleisesti verovelvollisten osuudet ulkomaisessa yhteisössä. Merkitystä ei ole sillä, ovatko kyseiset verovelvolliset toisistaan riippumattomia vai toisiinsa etuyhteydessä. Nykyistä sääntelyä ehdotetaan muutettavaksi siten, että määräysvaltaa koskevan edellytyksen täyttymistä arvioitaisiin keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden yhteenlaskettujen osuuksien perusteella. Toisistaan riippumattomien henkilöiden osuuksia ei enää otettaisi huomioon. Ehdotettu muutos liittyy jäljempänä käsiteltävään ehdotukseen, joka koskee omistusosuuden minimiä väliyhteisötulon verotuksessa. Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että kansallisesta sääntelystä poistettaisiin edellytys, jonka mukaan määräysvaltaa laskettaessa otetaan huomioon vain yleisesti verovelvollisten osuudet. Edellä mainittujen muutosten jälkeen määräysvaltaa laskettaessa otettaisiin huomioon etuyhteydessä olevien henkilöiden osuudet riippumatta siitä, ovatko nämä ulkomaisia vai kotimaisia.

Esityksessä ehdotetaan, että väliyhteisölaissa säädettäisiin etuyhteyden määritelmästä, joka perustuisi direktiiviin. Lisäksi ehdotetaan, että laissa säädettäisiin luonnollisten henkilöiden välisestä lähipiiristä, johon kuuluvat henkilöt rinnastettaisiin laissa tarkoitettuihin etuyhteydessä oleviin osapuoliin.

Ulkomaisen yhteisön verotuksen tasoa koskevan kansallisen säännöksen mukaan ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos sen tosiasiallinen tuloverotuksen taso yhteisön asuinvaltiossa on alempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä. Esityksessä ehdotetaan, että asuinvaltion käsite korvattaisiin verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteillä. Lisäksi kansalliseen sääntelyyn ehdotetaan lisättäväksi määräys, jonka mukaan verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta huomioon väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella. Muilta osin verotuksen tasoa koskevaan kansalliseen säännökseen ei ehdoteta muutoksia. Verotuksen tason edellytettäisiin edelleen olevan 3/5, vertailu koskisi ulkomaisen yhteisön tosiasiallista tuloverotuksen tasoa ja ulkomaisen yhteisön jakamaa osinkoa ei otettaisi huomioon verotuksen tasoa koskevassa arvioinnissa.

Nykyinen kansallinen väliyhteisäsääntely perustuu siihen, että väliyhteisön tuotto käsitellään kokonaisuudessaan väliyhteisötulona erottelematta sitä passiivisiin ja aktiivisiin tuloihin. Kansalliseen sääntelyyn ei ehdoteta muutoksia tältä osin.

Väliyhteisölaissa säädetään nykyisin poikkeuksia väliyhteisölain soveltamisalan pääsääntöön. Väliyhteisölain mukaan väliyhteisölain soveltamisalasta on vapautettu ulkomaiset yhteisöt, jotka toimivat laissa säädetyillä toimialoilla. Väliyhteisölain soveltamisalasta on lisäksi vapautettu tietyin edellytyksin unionin ulkopuolissa verosopimusvaltioissa asuvat yhteisöt, joita ei ole mainittu valtiovarainministeriön antamassa asetuksessa. Esityksessä ehdotetaan, että nämä poikkeukset poistettaisiin väliyhteisölaista.

Väliyhteisölaissa on lisäksi säädetty poikkeus, jonka mukaan Euroopan talousalueella asuvat yhteisöt ja edellä tarkoitetut verosopimusvaltioissa asuvat yhteisöt on vapautettu väliyhteisölain soveltamisalasta, jos nämä harjoittavat asuinvaltiossaan taloudellista toimintaa. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää lisäksi riittävää verotietojenvaihtoa Suomen ja ulkomaisen yhteisön asuinvaltion välillä. Esityksessä ehdotetaan, että poikkeusta muutettaisiin siten, että se soveltuisi siitä riippumatta missä valtiossa tai lainkäyttöalueella ulkomainen yhteisö sijaitsee. Nykyisessä sääntelyssä käytetty asuinvaltion käsite korvattaisiin verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteillä. Poikkeusta ei

kuitenkaan sovellettaisi ulkomaiseen yhteisöön, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, joka on mainittu neuvoston hyväksymässä veroasioissa yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelossa. Esityksen mukaan poikkeuksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, että ulkomainen yhteisö on sijoittautunut verotuksellisen kotipaikkansa mukaiselle lainkäyttöalueelle ja harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. Euroopan talousalueen ulkopuolisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yhteisön osalta edellytettäisiin nykyiseen tapaan lisäksi, että Suomen ja ulkomaisen yhteisön sijaintivaltion välillä on sovittu väliyhteisölain soveltamisen kannalta riittävästä verotietojenvaihdosta. Näissä valtioissa asuvien yhteisöjen osalta edellytettäisiin lisäksi, että ne toimivat laissa säädettyillä toimialoilla, jotka olisivat samat kuin nykyisessä laissa säädettyssä yleisessä toimialapoikkeamassa.

Taulukko 3. Sääntelyn soveltamisedellytyksiä koskevat ehdotukset.

Soveltamisedellytykset	
Nykyinen kansallinen säännös	Ehdotus
Väliyhteisö, jos määräysvallasta yleisesti verovelvollisilla yhteensä vähintään 50 % ja lisäksi: voidaan verottaa vain, jos vähintään 25 %:n osuus etuyhteisosapuolilla	Väliyhteisö (ja voidaan verottaa), jos määräysvallasta vähintään 25 % etuyhteisosapuolilla riippumatta siitä, ovatko yleisesti vai rajoitetusti verovelvollisia
Verotuksen taso 3/5	Verotuksen taso 3/5
Yksikköpohjainen malli	Yksikköpohjainen malli
Ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka väliyhteisönä	Ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka väliyhteisönä
Taloudellisen toiminnan poikkeama ETA-valtioissa ja siihen liittyvä tietojenvaihtoedellytys	Taloudellisen toiminnan poikkeama ETA-valtioissa (dir mukaan)
Taloudellisen toiminnan poikkeama verosopimusvaltioissa	Taloudellisen toiminnan poikkeama kaikissa kolmansissa valtioissa jos ei ole EU-luettelossa mainittu valtio, lisäksi toimialaa sekä tietojenvaihtoa koskevat edellytykset
Yleinen toimialahuojennus	Kumotaan
Verosopimusvaltioiden harmaa lista ja siihen liittyvä erityisiä veronhuojennuksia koskeva edellytys	Kumotaan

3.6.2. Väliyhteisötulon verottaminen

Nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan verovelvollisen väliyhteisötulona verotetaan väliyhteisön tulosta se osuus, joka vastaa verovelvollisen osuutta väliyhteisöstä tai edunsaaja-asemaa väliyhteisössä. Verotuksessa on kuitenkin sovellettu rajoitusta, jonka mukaan väliyhteisötuloa verotetaan vain, jos verovelvollisen tai sen kanssa samaan etupiiriin kuuluvien yhteenlaskettu osuus väliyhteisöstä on vähintään 25 prosenttia. Esityksessä ehdotetaan, että säännös säilytettäisiin nykyisellään lukuun ottamatta minimiosuutta koskevaa rajoitusta, joka poistettaisiin sääntelystä. Ehdotettu muutos liittyy edellä käsiteltyyn ehdotukseen, joka koskee väliyhteisölain soveltamisalan rajaamista määräysvaltaa koskevan säännöksen osalta.

Väliyhteisölakia ehdotetaan sovellettavaksi myös rajoitetusti verovelvollisiin. Rajoitetusti verovelvollista voitaisiin verottaa väliyhteisötulosta Suomessa, jos osuus ulkomaisessa väliyhteisössä kuuluu verotuksessa rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle. Jos yleisesti verovelvollinen omistaa tässä tilanteessa osuuden rajoitetusti verovelvollisesta, luettaisiin osuus väliyhteisötulosta myös yleisesti verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi välillisen omistuksen perusteella. Tällöin sama osuus väliyhteisötulosta verotettaisiin Suomessa kahteen kertaan; sekä kiinteän toimipaikan että yleisesti verovelvollisen tulona. Tämän ehkäisemiseksi sääntelyyn ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan väliyhteisötuloa ei lueta yleisesti verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi siltä osin, kuin tulo luetaan rajoitetusti verovelvollisen tuloksi.

Verotettavan väliyhteisötulon määrä lasketaan nykyisin Suomen verolakien mukaisesti. Verolaki määräytyy sen perusteella, mihin tulolähteeseen osuus väliyhteisöstä kuuluu osakkaan verotuksessa. Väliyhteisötulo säilyttää osakkaan verotuksessa tulolajinsa. Väliyhteisön jakamaa osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona, jos se on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon. Esityksessä ei näiltä osin ehdoteta muutoksia nykyiseen säännökseen. Lakiin ehdotetaan kuitenkin lisättäväksi säännös, jonka mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa väliyhteisötulo jaettaisiin ansio- ja pääomatuloksi. Jako esitetään tehtäväksi noudattaen tuloverolakiin sisältyviä säännöksiä elinkeinoyhtymän osakkaan pääomatulo-osuuden laskennasta sekä nettovarallisuuden laskennasta.

Esityksessä ehdotetaan direktiiviin perustuen, että väliyhteisölakiin lisättäisiin nimenomainen maininta siitä, että väliyhteisötulo verotetaan osakkaan tulona sinä verovuonna, jona väliyhteisön verovuosi päättyy. Lisäksi kansalliseen sääntelyyn ehdotetaan lisättäväksi direktiiviin perustuva säännös, jonka mukaan verovelvollisen luopuessa väliyhteisöstä, luovutuksesta saadusta tuotosta vähennetään se osa, joka on aiemmin sisällytetty veropohjaan väliyhteisötulona. Selvyyden vuoksi säännöksessä todettaisiin lisäksi, että säännöksen perusteella verottamatta jätettyä väliyhteisön jakamaa voittoa ei otettaisi huomioon luovutuksesta saatua veronalaista tuloa määritettäessä.

Väliyhteisön tappio otetaan nykyisen kansallisen sääntelyn mukaan huomioon siten, että osakkaan osuus tappiosta vähennetään osakkaan osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Nykyiseen sääntelyyn ei esitetä muutoksia.

Nykyisen väliyhteisölain mukaan väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vähennetään vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Kansallisessa laissa säädetään lisäksi käyttämättömistä hyvityksestä, verosopimusvaltioissa asuvien väliyhteisöjen maksamien verojen hyvittämisestä sekä hyvityksen enimmäismäärästä. Nykyiseen sääntelyyn väliyhteisötulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta ei ehdoteta muutoksia.

Väliyhteisöä koskevien tietojen ilmoittamisvelvollisuutta koskevaan kansalliseen säännökseen ei esitetä muutoksia.

Taulukko 4. Verotettavan väliyhteisötulon laskentaa koskevat ehdotukset.

Väliyhteisötulon laskenta	
Nykyinen kansallinen säännös	Ehdotus
Verotettava väliyhteisötulo lasketaan kansallisen verolainsäädännön mukaisesti	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan kansallisen verolainsäädännön mukaisesti
Tappio jaksetaan 10 vuodelle	Tappio jaksetaan 10 vuodelle
Verotettava väliyhteisötulo lasketaan suhteessa verovelvollisen osuuteen väliyhteisöstä	Verotettava väliyhteisötulo lasketaan suhteessa verovelvollisen osuuteen väliyhteisöstä
Väliyhteisötulo verotetaan sinä verokautena, jona väliyhteisön verovuosi päättyy	Väliyhteisötulo verotetaan sinä verokautena, jona väliyhteisön verovuosi päättyy
Väliyhteisöltä saatu osinko on veronalaista siltä osin kuin se ylittää aiemmin verotetun määrän (5 vuoden raja)	Väliyhteisöltä saatu osinko on veronalaista siltä osin kuin se ylittää aiemmin verotetun määrän (5 vuoden raja)
-	Luovuttaessa väliyhteisöstä, luovutuksesta saadusta tulosta vähennetään aiemmin verotettu määrä
Väliyhteisön maksama vero hyvitetään	Väliyhteisön maksama vero hyvitetään

4. Yleistä veronkierron vastaista säännöstä koskeva ehdotus

4.1 Verotusmenettelylain yleinen veronkierron vastainen säännös

Yleinen veronkierron vastainen säännös sisältyy verotusmenettelystä annetun lain, verotusmenettelylaki, (1558/1995) 28 §:ään. Säännöstä voidaan soveltaa veroihin, joita verotusmenettelylaki koskee. Verotusmenettelylaki koskee luonnollisten henkilöiden ja yritysten tuloveroja sekä eräitä muita veroja. Lain soveltamisalaan koskevan säännöksen mukaan lakia sovelletaan valtiolle ja kunnalle tulon perusteella suoritettavaan veroon, yhteisön ja yhteisyyden tulon perusteella suoritettavaan veroon, evankelis-luterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle suoritettavaan veroon, Kansaneläkelaitokselle suoritettavaan vakuutetun maksuun ja valtiolle yleisradioverosta annetun lain (484/2012) mukaan suoritettavaan veroon.

Yleisellä veronkierron vastaisella säännöksellä pyritään estämään oikeustoimia, joilla keinotekoisilla järjestelyillä tavoitellaan verolainsäädännölle vieraiden veroetujen saavuttamista. Säännöstä sovelletaan tilanteisiin, joissa olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta, ja toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti verosta vapautumisen tarkoituksessa. Veroedun saaminen estetään mainittua säännöstä sovellettaessa siten, että verotus toimitetaan ikään kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Säännöksen soveltamisedellytysten täyttyminen ratkaistaan tapauskohtaisen tosiseikkojen ja olosuhteiden arvioinnin perusteella.

Verojärjestelmiin sisältyy tavallisesti yleisen veronkierron vastaisen säännöksen ohella tai sen sijaan myös erityisiä veronkierron vastaisia säännöksiä. Suomen verojärjestelmässä tällaisia erityisiä veronkierron vastaisia säännöksiä ovat yritysjärjestelyjä koskeva elinkeinoverolain 52 h § ja osinkoverotusta koskevat elinkeinoverolain 6 a §:n säännökset sekä peitellyn osingon säännös verotusmenettelylain 29 §:ssä. Erityisiä veronkierron vastaisia säännöksiä sovelletaan ensisijaisena suhteessa yleiseen säännökseen.

4.2 Verotusmenettelylain säännöstä koskeva oikeuskäytäntö

Verotusmenettelylain 28 §:n yleisen veronkierron vastaisen säännöksen soveltamisesta on runsaasti oikeuskäytäntöä. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä on olemassa kymmenittäin vuodesta 1961 alkaen. Säännöksen soveltamiskynnys on vaihdellut eri aikoina ja säännöstä on sovellettu hyvin monenlaisissa tilanteissa. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisutuista vuosikirjaratkaisuista käsitellään seuraavassa päätöksessä KHO:1996-B-534, 2004:8, 2014:66, 2016:71, 2016:72 ja 2016:115.

KHO:n päätöksessä 1996-B-534 oli kyse niin sanotusta taseyhtiöjärjestelystä. KHO katsoi yleistä veronkierron vastaista säännöstä (säännös oli silloin verotuslain 56 §:ssä) soveltaen, että järjestelyjen oli kokonaisuutena tarkastellen katsottu tapahtuneen veron kiertämiseksi. Tapauksessa oli kyse järjestelystä, jossa rakennusliikettä harjoittaneen osakeyhtiön liikeomaisuus myytiin liiketoimintaa harjoittamattomalle, samojen osakkaiden määräysvallassa olevalle yhtiölle lukuunottamatta osakkeille myytyjä asunto- ja kiinteistöosakkeita. Tämän jälkeen niin sanotuksi taseyhtiöksi saatetun yhtiön ja liiketoimintaa välittömästi jatkavan yhtiön nimet vaihdettiin. Taseyhtiön osakekanta myytiin vastaavanlaisia osakekauppoja tehneelle yhtiölle, jolla ei ollut omia varoja osakkeiden hankinnan

rahoittamiseksi. Kauppahinta suoritettiin ostajan ottamalla pankkilainalla, jonka vakuutena oli taseyhtiön tekemä lyhytaikainen notariaattitalletus. Talletuksen eräännyttyä ostajayhtiö saattoi maksaa pankkilainan taseyhtiöltä lainatuilla varoilla. Sittemmin ostajayhtiö nosti taseyhtiön voittovarar osinkona ja myi taseyhtiön osakkeet edelleen tappiolla, jolloin seurauksena oli veroseuraamuksilta välttyminen. Taseyhtiön osakkeiden myyjää voitiin saadun myyntihinnan perusteella verottaa verotuslain 56 ja 57 §:n nojalla peittelystä osingosta, kun järjestelyjen oli kokonaisuutena tarkastellen katsottava tapahtuneen veron kiertämiseksi ja kun taseyhtiön osakkeiden myyjän katsottiin myötävaikuttaneen järjestelyihin.

KHO:n päätöksessä 2004:8 oli kyse verovelvollisen peräkkäisistä osakekaupoista, jotka katsottiin toteutetun siinä tarkoituksessa, että verotuksessa syntyisi luovutustappio, joka voitaisiin vähentää luovutusvoitosta. Verotusmenettelylain 28 §:n säännöstä soveltaen katsottiin, että luovutusvoitosta ei saanut vähentää luovutustappiota.

KHO:n päätöksessä 2014:66 arvioitiin yrityksen ja sen johdon välistä kannustinjärjestelyä kokonaisuutena ja katsottiin verotusmenettelylain 28 §:ä soveltaen, että verovelvollisen järjestelystä saamaa tuloa ei tullut pitää pääomatulona vaan työsuhteen perusteella saatuna ansiotulona.

Mainitussa tapauksessa N oli eräiden muiden A Oyj:n johtoon kuuluvien henkilöiden kanssa perustanut B Oy:n, jonka koko osakekannan he omistivat. B Oy oli hankkinut A Oyj:n osakkeita, joiden hankinta oli rahoitettu noin yhden viidesosan osuudelta B Oy:n osakepääomalla ja muutoin sen A Oyj:ltä näiden osakkeiden hankintaa varten saamalla lainalla. Lainan vakuutena olivat sillä hankitut A Oyj:n osakkeet ja lainan ehdot sisälsivät mm. mahdollisuuden lisätä lainan korko sen pääomaan, mikäli B Oy ei pystynyt maksamaan korkoa sekä mahdollisuuden lykätä lainan takaisinmaksua, mikäli järjestelyn purkamista lykätään osakassopimuksen perusteella. Osakassopimuksen osapuolina olivat B Oy:n osakkeenomistajat ja A Oyj. Osakassopimuksen mukaan B Oy:llä ei ollut muuta toimintaa kuin A Oyj:n osakkeiden omistaminen B Oy:n osakkeenomistajien puolesta. Osakassopimuksessa oli sovittu muun ohessa järjestelyyn osallistuneen henkilön ja A Oyj:n välisen työsuhteen päättymisen vaikutuksesta sekä B Oy:n osakkeisiin ja sen omistamiin A Oyj:n osakkeisiin sovellettavista panttaus- ja luovutusrajoituksista. Osakassopimuksessa oli myös sovittu, että osakassopimuksen tarkoittama A Oyj:n osakkeiden omistusta koskeva järjestely puretaan tietyn ajankohdan jälkeen A Oyj:n hallituksen ja B Oy:n osakkeenomistajien 2/3:n päätöksellä siten, että järjestelyn mahdollinen tuotto maksetaan B Oy:n osakkeenomistajille A Oyj:n osakkeina ensisijaisesti siten, että B Oy sulautuu A Oyj:öön osakeyhtiölain mukaisesti. Järjestely voitiin purkaa myös siten, että B Oy myy omistamiaan A Oyj:n osakkeita joko A Oyj:lle tai kolmannelle ja maksaa näin saamallaan varoilla A Oyj:ltä saamansa lainan takaisin, minkä jälkeen B Oy puretaan siten, että sen osakkeenomistajat saavat jako-osuutena A Oyj:n osakkeita. Järjestelyn purkamisessa voitiin käyttää myös muita keinoja. Osakassopimuksessa oli sovittu järjestelyn purkamisen lykkäämisestä siinä tapauksessa, että A Oyj:n osakkeiden kurssi purkamiseen suunniteltuna ajankohtana alitti järjestelmään hankittujen A Oyj:n osakkeiden keskihinnan.

KHO piti ilmeisenä, että rakenteen yhtenä tavoitteena oli se, että työsuhteen perusteella saatavaan etuuteen ei kohdistuisi ansiotulon verotusta. Järjestelyn lopputuloksena johtohenkilöiden omistukseen olisi tullut A Oyj:n osakkeita siten, että jos yhtiön osakekurssi on noussut ennen tätä ajankohdtaa, johtohenkilöt ovat maksaneet osakkeista niiden käypää arvoa alemman määrän. Tässä kokonaisuudessa verovelvollisen katsottiin saavan työsuhteeseen perustuvan etuuden, jota oli verotuksessa pidettävä ansiotulona.

BEPS-asiakokonaisuuden näkökulmasta yleisen veronkierron vastaisen säännöksen soveltumista on tuoreesti sovellettu KHO:n päätöksessä 2016:72. Säännöksen soveltamista on arvioitu myös päätöksessä KHO:2016:71.

Päätöksessä KHO:2016:72 katsottiin verotusmenettelylain 28 §:ä soveltaen, ettei verovelvollinen voinut verotuksessa vähentää korkomenoja, joita sille oli syntynyt veronkieroksi katsottavassa järjestelyssä. KHO:n mukaan järjestelylle oli annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, ja järjestelyihin oli ryhdytty verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita.

Mainitussa tapauksessa Amerikan Yhdysvaltoihin rekisteröity A Inc. hankki ruotsalaisen B AB:n osakkeet omistukseensa 17.3.2008, jonka jälkeen toteutettiin sarja konsernin sisäisiä järjestelyjä. A Inc. luovutti osakkeet 20.3.2008 AA Inc. -nimiselle yhdysvaltalaiselle yhtiölle. Samana päivänä osakkeet luovutettiin edelleen AA Inc:n Luxemburgiin perustetun tytäryhtiön AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:n ruotsalaiselle tytäryhtiölle AAAA Holding AB:lle, joka toimi Suomen sivuliikkeen välityksellä. Ruotsalaisen holding-yhtiön AAAA Holding AB:n omistamat B AB:n osakkeet ja osakkeiden hankintaan liittyvä konsernin sisäinen velka kohdennettiin AAAA Holding AB:n Suomeen perustetulle sivuliikkeelle.

Osakkeiden hankinta rahoitettiin siten, että ensivaiheessa kauppahinta lähes 3 miljardia euroa rahoitettiin AAAA Holding AB:n antamalla velkakirjoilla, jotka allokoitiin Suomen sivuliikkeelle. Velkakirjat oli suunnattu AA Inc:lle. Ne siirrettiin myöhemmin apporttina AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:lle. Velan koroksi oli sovittu kiinteä vuotuinen 6,897 prosentin korko. Osa velasta konvertoitiin AAAA Holding AB:n hallituksen päätöksellä korottomaksi velaksi pääliikkeelle. Korottoman velan määrä oli 2 247 790 069 euroa ja korollisen velan 726 000 000 euroa. Sivuliikkeen selvityksen mukaan koron vuosittainen määrä oli 50 072 220 euroa. Lainan takaisinmaksuaika oli seitsemän vuotta päättyen vuonna 2015. Sivuliike ilmoitti konsernin sisäisistä lainoista aiheutuneiksi korkomenoiksi 6 278 981 euroa vuonna 2008. Asiassa oli lisäksi ilmennyt, että konserniin kuuluva Suomeen perustettu osakeyhtiö oli vuodesta 2009 alkaen antanut sivuliikkeelle konserniavustusta, jolla oli katettu sivuliikkeelle allokoitusta velkataakasta aiheutuneita korkomenoja.

Korkein hallinto-oikeus arvioi monivaiheista järjestelyä kokonaisuutena. Kun otettiin huomioon selvitys, joka koski sivuliikkeen toimintaa Suomessa, oli järjestelylle, jossa B AB:n osakkeet oli siirretty AA Inc.:ltä AAAA Holding AB:lle ja allokoitu edelleen sen Suomessa sijaitsevalle sivuliikkeelle, annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, ja järjestelyihin oli ryhdytty verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita. B AB:n osakkeita ei verotuksessa voitu pitää sivuliikkeen harjoittaman liiketoiminnan varoina, eivätkä sivuliikkeen AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:lle maksamat osakehankinnan rahoittamiseksi otetun velan korkomenot näin ollen olleet sivuliikkeelle elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettuja vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnasta johtuneita korkomenoja. Kun järjestely oli katsottava täysin keinotekoiseksi, ei korkomenojen vähentämisen epäminen ollut myöskään unionin oikeuden tai verosopimuksen syrjäntäkiellon vastaista.

Päätöksessä *KHO:2016:71* katsottiin elinkeinoverolain 12 §:ä ja 18 §:ä soveltaen, ettei verovelvollinen voinut verotuksessa vähentää korkomenoja, joita sille oli syntynyt konsernin sisäisessä yritys-järjestelyssä. Kun asia ratkaistiin elinkeinoverolain säännösten perusteella, asiassa ei ollut tarpeen arvioida sitä, oliko järjestelyyn sovellettava yleistä veron kiertämistä koskevaa säännöstä.

Mainitussa tapauksessa A-konsernissa toteutettiin vuonna 2006 konsernin sisäinen järjestely, jossa tanskalaisen A A/S:n täysin omistama tanskalainen tytäryhtiö AA A/S perusti ensin Suomeen AAA-nimisen sivuliikkeen. Tämän jälkeen A A/S myi konsernin suomalaisen liiketoimintayhtiön B Oy:n osakkeet AA A/S:lle siten, että kauppakirja tehtiin myyjäyhtiön ja ostajayhtiön Suomen sivuliikkeen AAA:n kesken. Osakkeiden kauppahinta oli 650 miljoonaa euroa. Sivuliikkeeseen kohdennettiin osakepääomaa 150 miljoonaa euroa ja velkapääomaa 500 miljoonaa euroa. Velkapääoma perustui A A/S:ltä otettuun lainaan. Lainasopimus tehtiin sivuliikkeen nimissä.

Osakkeita oli kirjanpidossa käsitelty kaupan jälkeen sivuliikkeeseen kuuluvana omaisuutena. Sivuliike oli maksanut lainasta korkoa 5 654 166,66 euroa vuonna 2006 ja 34 500 000 euroa erikseen kunakin vuonna 2007-2010. Liiketoimintayhtiö B Oy oli vuodesta 2006 lähtien antanut sivuliikkeelle konserniavustusta, jolla oli katettu sivuliikkeelle kohdennetusta velasta aiheutuneet korkokulut.

Korkein hallinto-oikeus katsoi selvitetyn, että sivuliikkeelle oli siirretty toimintoja ja henkilökuntaa vain vähäisissä määrin eikä sivuliikkeen edustajien ei ollut näytetty käyttäneen B Oy:n osakkeiden tuottamaa määräysvaltaa. Asiassa oli pikemminkin pääteltävissä, että tällainen määräysvalta kuului AA A/S:n hallitukselle tai koko konsernin emoyhtiölle. B Oy:n osakkeiden ei voitu katsoa olleen sivuliikkeessä harjoitetun elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä eikä osakkeita tullut pitää sivuliikkeeseen kuuluvina varoina. Näin ollen osakkeiden hankinnasta johtuvaa velkaakaan ei ollut pidettävä sivuliikkeen velkana eikä velan korkoja sille vähennyskelpoisina.

Päätöksessä *KHO:2016:115* katsottiin, ettei tilanteessa voitu soveltaa verotusmenettelylain 28 §:n yleistä veronkierron vastaista säännöstä eikä 29 §:n peiteltyyn osingon säännöstä. Tapauksessa oli kyse osakkaalle yritys-järjestelyissä syntyneen voiton verotuksesta. Rakennusalan liiketoimintaa harjoittaneiden yhtiöiden X Oy:n ja Y Oy:n kokonaisjakautumiset oli toteutettu vuonna 2005 elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:n mukaisesti. Jakautumisille oli katsottu olleen verotuksessa hyväksyttävät liiketaloudelliset syyt. Jakautumisissa syntyneet Z Oy ja R Oy oli purettu noin kahden vuoden kuluttua jakautumisten jälkeen. A oli ollut osakkaana sekä jakautuneissa että puretuissa yhtiöissä.

Korkeimmin hallinto-oikeuden mukaan verovelvollinen voi lopettaa omistamansa yhtiön toiminnan ja purkaa yhtiön, eikä yhtiön purkamiselle lähtökohtaisesti tarvitse esittää liiketaloudellisia syitä. Tässä tapauksessa asiaa oli kuitenkin arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon aiemmat yhtiöiden jakautumiset, joiden seurauksena nyt kysymyksessä olevat yhtiöt olivat syntyneet. X Oy:n ja Y Oy:n jakautumisten keskeisenä syynä oli ollut tavoite myydä yhtiöt, joten jakautumisille oli ollut verotuksesta riippumaton liiketaloudellinen syy. Nyt Z Oy:n ja R Oy:n purkamisen jälkeen tarkasteltaessa järjestelyjä kokonaisuutena ei KHO:n mukaan voitu pitää ilmeisenä, että jakautumiset olisivat olleet vain välivaihe ja että järjestelyjen todellisena syynä olisi ollut jakautumisissa syntyneiden yhtiöiden myöhempi purkaminen ja sen seurauksena osingonjaon verotusta lievempi luovutusvoiton verotus. A:n Z Oy:stä ja R Oy:stä saamien jako-osuuksien verottamiseen tuli soveltaa luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä.

4.3 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin yleinen veronkierron vastainen säännös

Yleinen veronkierron vastainen säännös sisältyy direktiivin 6 artiklaan. Artiklassa säädetään säännökseen soveltamisen edellytyksistä sekä oikeusvaikutuksesta. Säännös velvoittaa jäsenvaltioita säätämään direktiivin erityisiä säännöksiä täydentävän yleisen veronkiertosäännöksen. Säännös on direktiivin 3 artiklan mukaisesti minimisäännös, jolla asetetaan jäsenvaltioiden sääntelylle vähimmäistaso. Säännöksen tarkoituksena on paikata muiden verosäännösten aukkoja, eikä sillä olisi vaikutusta erityisten veronkierron vastaisten säännösten sovellettavuuteen.

Soveltamisala

Säännöksen perusteella voidaan evätä veroedut epäaidoilta järjestelyiltä, joiden pääasiallisena tarkoituksena on verolain tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen.

Säännöstä sovelletaan epäaitoihin eli keinotekoisiiin järjestelyihin tai järjestelyjen sarjoihin. Järjestelyn käsitettä ei ole määritelty direktiivissä. Järjestelyn aitoutta arvioitaessa on direktiivin mukaan otettava huomioon kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet. Arvioinnin tulee siten perustua tilanteen kokonaisarviointiin. Direktiivin johdantolauseen 11 mukaan yleistä veronkiertosäännöstä ei tulisi soveltaa järjestelyihin jotka ovat aitoja, koska verovelvollisilla on oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimintaa varten.

Järjestelyn aitoutta määritettäessä voidaan direktiivin johdantolauseen 11 mukaan ottaa huomioon kaikki asiaan liittyvät taloudelliset syyt. Direktiivissä viitataan nimenomaisesti päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka lisäksi vastaavat taloudellista todellisuutta.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä on myös se, että järjestelyllä saavutetaan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen veroetu. Veroedun saavuttamisen tulee olla järjestelyn pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tarkoituksista. Säännöksessä tarkoitettun verolain käsitettä ei ole määritelty direktiivissä. Direktiiviin ei myöskään sisälly täsmällisiä määräyksiä siitä, milloin veroedun voidaan katsoa olevan järjestelyn pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tarkoituksista.

Oikeusvaikutukset

Direktiivin mukaan yleisen veronkierron vastaisen säännöksen soveltamisesta seuraa, että säännöksessä tarkoitettua järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa ei oteta verotuksessa huomioon. Verotus määräytyy tällöin sen kansallisen sääntelyn mukaan, joka tässä tilanteessa tulee sovellettavaksi.

4.4 Ulkomaiden lainsäädäntö

Alankomaat

Alankomaissa on muodollisesti voimassa oleva välitöntä verotusta koskeva yleinen veronkierron vastainen lauseke, mutta käytännössä se on jäänyt kuolleeksi kirjaimeksi käyttämättömänä. Sen sijaan tehokkaampi ja käytetty keino puuttua yleisesti veronkiertoon on Alankomaiden korkeimman oikeuden luoma *fraus legis* -doktriini.

Sen perusteella järjestelyä pidetään veronkiertona motiivi- ja normiedellytyksen täytyessä. Ensimmäkin veronkierron tulee olla järjestelyn ensisijainen motiivi eli järjestelyllä ei ole tällöin verosääntön lisäksi muita liiketaloudellisia perusteita. Toiseksi normiedellytyksen mukaan järjestelyn lopputulokselta vaaditaan kulloinkin sovellettavan lainsäädännön tarkoituksen ja tavoitteen vastaisuutta. Järjestelyn keinotekoisuus on yksi elementti, jonka tuomioistuin huomioi pohtiessaan edellytysten täyttymistä, mutta sen olemassaolo ei ole välttämätöntä doktriinin soveltamiseksi. Toisaalta säännöstä ei sovelleta, mikäli veronmaksaja kykenee osoittamaan, että järjestelylle on verotuksesta johdettavissa hyödyttäviä syitä.

Veronkierron johdosta verotus toimitetaan joko korvaamalla järjestely vastaavalla laillisella järjestelyllä tai se voidaan jättää kokonaan huomiotta. Tämän lisäksi ei langeteta ylimääräisiä rangaistuksia, vaan mahdolliset hallinnolliset sanktiot määräytyvät muun lainsäädännön mukaan.

Alankomaiden valtiovarainministeriö on heinäkuussa 2017 julkaissut alustavan esityksen koskien veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin implementointia. Esityksen mukaan *fraus legis* -periaatteella on jo saavutettu direktiivin säännöksen tavoitteet, joten tarvetta yleisen veronkiertolausekkeen säätämiseksi ei ole. Perustelujen mukaan periaatteeseen sisältyy kaksi direktiivin kolmesta edellytyksestä, mutta erillistä 6 artiklassa olevaa aitouden vaatimusta ei ole. Tästä huolimatta edellytyksen voidaan katsoa olevan voimassa, koska periaatteeseen sisältyvän motiiviedellytyksen täyttymisen arvioinnissa huomioidaan liiketaloudelliset syyt, jotka ovat myös direktiivin mukaan keskeinen elementti arvioitaessa järjestelyn keinotekoisuutta (aitoutta). Esityksessä tätä perustellaan myös jäsenvaltioiden vapaudella valita itse ne keinot ja muodot, joilla direktiivin säännökset pannaan täytäntöön. Näin ollen riittävää on jonkinlaisen oikeudellisen kehyksen olemassaolo, kunhan sitä vain sovelletaan samalla tavoin kuin direktiivin säännöstä.

Belgia

Belgiassa yleistä veronkierron vastaista säännöstä muutettiin viimeksi vuonna 2012. Lähtökohtaisesti Belgiassakin verovelvollisilla on oikeus järjestää oikeussuhteensa niin, että verorasitus muodostuu mahdollisimman pieneksi. Laillisuuden raja ylitetään säännöksen mukaan silloin, kun verovelvollinen suorittaa transaktion, jolla hän joko välttää verosäännösten soveltamisen tavalla, joka ei ole sopuosinnassa säännösten tavoitteiden kanssa tai saa näin veroedun, joka on kulloinkin sovellettavan verosäännöksen tarkoituksen vastainen.

Säännös kohdistuu transaktioihin, joissa järjestelyn toteuttamisen muut kuin verotukselliset motiivit ovat hyvin pienet tai niitä ei ole. Lisäksi säännös kohdistuu erityisesti kolmeen tilanteeseen: Transaktion ainoana tarkoituksena on veroedun saaminen, transaktiolla on yleisluonteisia ei-verotuksellisia tavoitteita, mutta niitä ei ole nimenomaan kytketty taustalla olevaan transaktioon ja ei-

verotukselliset päämäärät ovat kyllä kytkettyinä taustalla olevaan transaktioon, mutta tosiasiallisesti näiltä tavoitteilta puuttuu sisältö.

Veroviranomaisen on alun perin esitettävä näyttöä edellytysten todennäköisestä täyttymisestä, minkä jälkeen näyttötaakka kääntyy, jolloin verovelvollisen on esitettävä näyttöä siitä, että haastetun transaktion toteuttamiseen on muitakin merkittäviä syitä kuin vain veronkierto. Tällaiset hyväksyttävät syyt estävät aina säännöksen soveltamisen. Säännöksen soveltamisen seurauksena verotus toimitetaan järjestelyn uudelleenluonnehdinnan pohjalta

Belgia saattoi direktiivin osittain osaksi kansallista lainsäädäntöään yritysverotuksen muuttamisesta annetulla lailla joulukuussa 2017. Lailla ei kuitenkaan implementoitu direktiivin artiklaa 6 eikä muutettu Belgian nykyistä yleistä veronkierron vastaista säännöstä. Belgian yleisen veronkierron vastaisen säännöksen katsottiin pohjautuvan samaan oikeuskäytäntöön kuin direktiivin säännös, mistä syystä säännöksiä myös sovelletaan yhtenäisesti.

Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa yleinen veronkierron vastainen säännös tuli voimaan vuonna 2013. Sitä sovelletaan väärinkäytöksinä pidettäviin verojärjestelyihin. Lainsäädännön lisäksi Isossa-Britanniassa julkaistaan riippumattoman asiantuntijapaneelin ohjeita säännöksen tulkinnan ja soveltamisen tueksi. Ne on huomioitava tuomioistuiminnassa.

Veronkierron vastainen säännös on soveltamisalaltaan laaja ulottuen muun muassa yritysverotukseen ja tuloverotukseen. Kaikkien seuraavien elementtien on myös täyttyvä säännöksen soveltamiseksi. Ensinnäkin järjestelystä on seurattava veroetua, jonka saaminen on objektiivisesti arvioiden järjestelyn päätarkoituksena tai yhtenä päätarkoituksista. Säännöksen soveltamisalaa rajaa erityisesti säännöksen ydin, vaatimus väärinkäytöksestä, joka säännöksen mukaan on kyseessä, kun järjestelyn toteuttamista ei voida pitää järkevästi harkiten tarkoituksenmukaisena toimintana kulloinkin sovellettaviin verosäännöksiin nähden, kun otetaan huomioon kaikki tilanteeseen vaikuttavat olosuhteet. Näistä huomioon otettavista olosuhteista säännöksessä mainitaan erityisesti järjestelyn lopputuloksen ja verosäännösten periaatteiden tai tavoitteiden vastaisuus, mahdolliset epävailliset vaiheet sekä pyrkimys hyödyntää verosäännösten aukkoja. Lisäksi säännöksen soveltamisen kannalta avainasemassa on ns. double reasonableness -testi, jossa pohditaan sitä, onko mahdollista esittää edes yksi sellainen järkevä näkemys, jonka mukaan verovelvollisen toiminta olisi ollut tarkoituksenmukaista kulloinkin arvioitavassa tapauksessa. Tällainen näkemys estää säännöksen soveltamisen. Todistustaakka niin testin kuin muidenkin edellytysten osalta on verohallinnolla.

Mikäli järjestely todetaan veronkierroksi, viranomaisen oikaisee verotusta veroedun poistamiseksi ”oikeudenmukaisesti ja kohtuullisesti”. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi jättämällä järjestely huomioimatta tai käyttäen verotuksen pohjana vastaavaa laillista järjestelyä, jota verovelvollinen olisi todennäköisesti käyttänyt saman taloudellisen lopputuloksen saavuttamiseen. Vuonna 2016 lakiin lisättiin yleinen rangaistus säännöksen rikkomisesta, joka määrätään mahdollisten muiden rangaistusten päälle. Rangaistuksen suuruus on 60 % oikaistun veron määrästä.

Ison-Britannian yleisen veronkierron vastaisen säännöksen yhteensopivuutta veron kierron estämisestä koskevan direktiivin artiklan 6 kanssa on tarkasteltu parlamentin ylähuoneen ja alahuoneen

EU-asioita tarkastelevissa komiteoissa. Iso-Britannian hallituksen mukaan sekä Ison-Britannian verolainsäädäntö että oikeuskäytäntö vastaavat direktiivin yleistä veronkierron vastaista säännöstä.

Italia

Italiassa puututtiin veronkiertoon pitkään vain erityissäännöksin, jotka vanhenivat nopeasti verosuunnittelun kehityksen myötä. Vasta vuonna 2015 Italiassa säädettiin ensimmäisen kerran veronkierron vastainen yleislauseke, jolla kodifioitiin Italian korkeimman oikeuden kehittämä tulkinta sisältö ennen muotoa -periaatteesta, joka puolestaan vastasi EU:n tuomioistuimen omaksumaa näkemystä veronkiertoon puuttumisesta. Säännöksen soveltamisala kattaa kaikki verot, ja säännös soveltuu vain, kun erityiset veronkierron vastaiset säännökset eivät näin tee.

Veronkierron vastaisen lausekkeen mukaan väärinkäytös on kyseessä, kun järjestely, joka muodollisesti noudattaa verolainsäädäntöä, on vailla minkäänlaista taloudellista sisältöä ja tällä tavoitellaan lainsäädännön tarkoituksen vastaisia veroetuja. Veronkierron vastaisen säännöksen soveltaminen vaatii kolmen kriteerin olemassaolon: taloudellisen sisällön puutteen, veroedun saannin ja verolain tarkoituksen vastaisuuden. Järjestelyltä uupuu taloudellinen sisältö, jos sille ei ole osoitettavissa vähäistä suurempia ei-verotuksellisia syitä. Tällöin järjestelyn motiivina on pääasiassa vain veroedun tavoittelu. Vastaavasti säännöksen soveltamisen estää vähäistä suuremmat liiketaloudelliset perusteet, joihin luetaan muun muassa erilaiset yrityksen tuottavuutta parantavat toiminnan uudelleenjärjestelyt. Vastuu kriteerien toteennäyttämisestä jakautuu veroviranomaisen ja verovelvollisen suhteen niin, että veroviranomaisen on pystyttävä uskottavasti esittämään näyttöä keskeisten kriteerien täyttymisestä, kun taas verovelvollisen on näytettävä, että järjestelylle on muutoin hyväksyttävät perusteet.

Verotuksessa väärinkäytös johtaa siihen, että näin saavutetut veroedut jätetään huomiotta, ja veron määrä lasketaan kierrettyjen säännösten ja periaatteiden perusteella. Maksuunpantavaa veron määrää alentaa kyseisen järjestelyn osalta jo aiemmin maksetut verot. Väärinkäytöksen kohdalla noudetaan myös normaaleja hallinnollisia sanktioita.

Itävalta

Itävallan verolainsäädäntöön yleinen veronkierron vastainen lauseke säädettiin vuonna 1962. Se kieltää siviilioikeudellisten muotojen ja järjestelyiden väärin käyttämisen veronmaksuvelvollisuuden kiertämiseksi. Säännöksen soveltaminen johtaa siihen, että verotusta arvioidaan ikään kuin tapauksessa olisi käytetty asianmukaista muotoa, joka määrittellään taloudellisten transaktioiden, faktojen ja olosuhteiden perusteella. Säännöksen yleisyyden ja avoimuuden vuoksi erityistä merkitystä on oikeuskäytännöllä. Säännöksen soveltaminen on hyvin tapauskohtaista.

Itävallan korkeimman oikeuden tulkinnan mukaan veronkierron yleisiä tunnusmerkkejä ovat järjestelyn epätavallisuus ja sopimattomuus taloudelliseen lopputulokseen nähden sekä veronkierto järjestelyn yksinomaisena motiivina. Näiden merkityssisältöä ei kuitenkaan ole tarkasti määritelty, jolloin säännöksen tunnusmerkkien täytyminen arvioidaan aina in casu. Järjestelyn motiivin arvioinnissa tuomioistuin tarkastelee usein sitä, että olisiko sen taloudellinen lopputulos mielekäs ilman siihen liittyvää verosäästöä. Oikeuskäytännön mukaan järjestely on taloudellisesti mielekäs, mikäli sillä on myös ei-fiskaalisia perusteita, joiden voidaan edellyttää olevan huomattaviakin. Säännös soveltuu sekä yksittäiseen järjestelyyn että järjestelyjen sarjaan, jossa jokaisen osan ei silti tarvitse

olla itsessään epätavallinen tai sopimaton. Vaikka säännöksessä ei suoraan mainita vaatimusta järjestelystä seuraavasta veroedusta, soveltuu säännös vain tämän vaatimuksen toteutuessa. Todistustaakka on jaettu verohallinnon ja veronmaksajan välillä.

Itävallan valtiovarainministeriö on julkaissut vuotuisen esityksen verolainsäädännön muuttamisesta huhtikuussa 2018. Esityksessä ehdotetaan muun muassa muutoksia Itävallan yleiseen veronkierron vastaiseen säännökseen, jotta se täysin vastaisi veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 6 artiklan säännöstä. Tarkoituksena on myös varmistaa säännöksen nykyisen tulkintalinjan ja soveltamisalan jatkuvuus sekä se, että on olemassa vain yksi yleisen veronkierron vastainen säännös. Tämä toteutetaan käytännössä yhdistämällä kummankin säännöksen keskeiset elementit.

Lakiluonnoksessa esitetään, että yleistä veronkierron vastaista lauseketta muutettaisiin lisäämällä säännökseen momentti, joka määrittelee väärinkäytöksen käsitteen. Ehdotetun muotoilun mukaan väärinkäytös olisi kyseessä silloin, kun järjestely tai järjestelyjen sarja, joka voi sisältää yhden tai useamman vaiheen, on sopimaton ja epäaito liiketaloudellisen tavoitteen valossa tarkasteltuna. Sopimattomia ja epäaitoja ovat järjestelyt, jotka, ottamatta huomioon niihin liittyvää verosäästöä, eivät ole enää mielekkäitä, koska pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen. Väärinkäytöstä ei ole, mikäli järjestelylle on pätevät liiketaloudelliset syyt, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Lisäksi ehdotetaan vähäisiä lähinnä teknisiä tai selventäviä sanamuodon muutoksia säännöksen alkuperäisiin momentteihin.

Irlanti

Irlantilaiset tuomioistuimet ovat tavallisesti pitäytyneet oikeustoimien muutosidonnaisessa tulkinnassa, vaikka järjestely olisi selvästi keinotekoinen ja tavoitteena olisi verorasituksen välttäminen. Ensimmäisen kerran yleinen veronkierron vastainen lauseke säädettiin vuonna 1989 sen jälkeen, kun Irlannin korkein oikeus oli ratkaissut erään tapauksen muutosidonnaisella tulkinnalla verovelvollisen hyväksi. Viimeksi säännöstä muutettiin vuonna 2014. Säännös soveltuu laajasti moniin veroihin, kuten yritysverotukseen ja tuloverotukseen, mutta tosiallisesti sitä on sovellettu melko säästeliäästi.

Yleisen veronkierron vastaisen lausekkeen mukaan henkilö ei ole oikeutettu veroetuun, joka on seurausta veronkiertotransaktiosta. Veronkiertotransaktiosta on puolestaan kyse, kun laissa mainittujen seikkojen arvioinnin jälkeen voidaan ”järkevästi” harkita kahden edellytyksen täyttyneen. Transaktiosta on seurattava veroetua, ja toiseksi sitä ei ole ensisijaisesti järjestetty muita kuin verotuksellisia syitä varten. Lauseke sisältää melko yksityiskohtaisesti harkinnassa huomioitavia laissa mainittuja seikkoja, joita ovat muun muassa transaktion muoto, sisältö ja lopputulos. Säännöksen soveltamisen perustana oleva ”reasonable to consider” -harkintatesti on objektiivinen testi, jossa olennaista on, miltä asian kokonaisuus tosiasioiden perusteella näyttää.

Jos veronmaksaja on toteuttanut transaktion, johon yleinen veronkierron vastainen säännös soveltuisi, on veroviranomainen oikeutettu veroedun peruuttamiseksi esimerkiksi transaktion uudelleenluonnehdintaan, veron arvioimiseen tai vähennyksen hylkäämiseen kokonaan tai osittain. Veron oikaisun lisäksi maksettavaksi määrätään korkoa siitä päivästä lähtien kuin oikaistu vero olisi tullut maksettavaksi, mikäli veronkierroksi todettua järjestelyä ei olisi tapahtunut sekä saadulle veroedulle määrätään 30 %:n lisämaksu. Lausekkeeseen sisältyy myös erilaisia verovelvolliselle etuja tuottavia

ilmoitusmenettelyitä, joita käyttämällä välttyy esimerkiksi lisämaksun suorittamiselta, vaikka transaktio myöhemmin todettaisiin säännöksen vastaiseksi.

Irlannin hallituksen tilaamassa ns. Coffeyn raportissa arvioidaan verolainsäädännön muutostarpeita ja esitetään muun ohella, että veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin implementoinnin tuki pitäisi järjestää lisää kuulemisia. Raportin arvion mukaan on kuitenkin mahdollista, ettei direktiivin yleisestä veronkierron vastaisesta säännöksestä seuraa tarvetta muuttaa Irlannin kansallista veronkiertosäännöstä tai että tarvittavat muutokset ovat vain vähäisiä. Raportin suositusta noudattaen Irlanti järjesti direktiivin implementoinnista julkisen kuulemisen, joka sulkeutui 30 tammikuuta 2018. Julkaistujen vastausten perusteella useimmat katsoivat kansallisen säännöksen täyttävän jo 6 artiklan minimivaatimukset.

Luxemburg

Luxemburgin yleinen veronkierron vastainen lauseke on pysynyt lähes muuttumattomana voimaantulostaan saakka eli vuodesta 1941. Väärinkäytöksen ollessa kyseessä on verotus arvioitava siten kuin olisi käytetty asianmukaista muotoa. Säännös on hyvin yleinen, ja sitä tulkittaessa on oikeuskäytännössä syntynyt neljä kriteeriä, joista jokaisen on täytyttävä, jotta kyse olisi säännöksen vastaisesta toiminnasta: yksityisoikeudellisten muotojen ja instituutioiden väärinkäyttö, verosäästö tai verovähennys, epäasianmukaisen muodon käyttö ja ei-verotuksellisten perusteiden puuttuminen.

Luxemburgin valtiovarainministeriö julkaisi alustavan esityksen veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin implementoinnista kesäkuussa 2018. Esityksen mukaan veronkierron vastaisen lausekkeen ensimmäistä momenttia muutetaan lisäämällä siihen direktiivin 6 artiklaa mukaileva oikeuksien väärinkäytön käsite. Esityksessä ehdotetaan, että väärinkäytöksestä on kyse, kun oikeustoimi, jonka pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tarkoituksista on veron kiertäminen tai veroedun saaminen vastoin verolain tarkoitusta tai tavoitetta, ei ole aito kun otetaan huomioon kaikki relevantit faktat ja olosuhteet. Muutosten tavoitteena on varmistaa säännöksen yhteensopivuus artiklan kanssa, mutta samalla säilyttää myös kansallisen veronkierron vastaisen lausekkeen tulkintakäytäntö mahdollisimman muuttumattomana.

Norja

Norja kuuluu Euroopan talousalueeseen ja Norja on tämän vuoksi velvoitettu turvaamaan sisämarkkinoiden perusvapaudet myös verotuksen osalta. Veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä ei ole suoraa vaikutusta Norjan verolainsäädäntöön.

Norjassa ei ole lainsäädäntöön sisältyvää yleistä veronkierron vastaista lauseketta, mutta oikeuskäytännössä on kuitenkin kehittynyt yleisnormi, jonka avulla transaktio voidaan jättää huomioimatta kahden kriteerin perusteella: Järjestelyn pääasiallinen tarkoitus on verorasituksen vähentäminen ja järjestely on kokonaisharkinnan perusteella verolainsäädännön tavoitteiden vastainen. Näiden kahden pääkriteerin lisäksi järjestelyn on myös johdettava veroetuihin.

Norjassa on parhaillaan käynnissä hanke yleisen veronkierron vastaisen lausekkeen kodifioimiseksi. Norjan valtiovarainministeriö on julkaissut kodifiointia koskevan raportin (NOU 2016:5), jossa ehdotetaan vähäisiä muutoksia nykyiseen oikeuskäytäntöön pohjautuvaan normiin. Lakia ei ole vielä säädetty.

Ranska

Ranskassa on yleinen veronkierron vastainen säännös. Ranskassa tuomioistuimet ovat lisäksi tunnustaneet oikeuksien väärinkäyttämisen periaatteen, joka soveltuu silloinkin, kun säännös ei sovellu. Yleisesti ottaen säännöksen soveltaminen on riippuvainen tapauskohtaisesta harkinnasta, jossa suuri merkitys on oikeuskäytännöllä ja veroviranomaisten mahdollisuuksilla osoittaa järjestelyn keinotekoisuus ja/tai sisällön puute. Säännös soveltuu kaikkiin veroihin.

Yleisen veronkierron vastaisen lausekkeen mukaan veroviranomaiset voivat jättää huomioimatta järjestelyn, joka on joko keinotekoinen ja/tai pyrkii hyötymään säännösten tai päätösten sanamuodon mukaisesta tulkinnasta vastoin tällaisten säännösten laatijan alkuperäisiä tavoitteita, ja tämän järjestelyn motiivina on ainoastaan verorasituksen välttäminen tai vähentäminen. Siten säännös oikeuttaa veroviranomaiset haastamaan järjestelyn, jos se on joko keinotekoinen tai aito, mutta suunniteltu ainoastaan verorasituksen vähentämiseen tai välttämiseen. Normaaliin verosuunnitteluun säännös ei vaikuta, sillä liiketaloudellisen syyn olemassaolo estää säännöksen soveltamisen. Molempien kriteerien täyttymisen osalta onkin olennaista osoittaa, että järjestelyllä ei ole taloudellista sisältöä eli sen toteuttamiselta puuttuvat liiketaloudelliset syyt.

Säännöksen soveltaminen mahdollistaa arvioitavana olevan järjestelyn huomiotta jättämisen ja/tai sen uudelleenluonnehdinnan verotettavan tulon määrittämiseksi. Lisäksi verosta tulee maksettavaksi myöhästyneen maksun takia korkoa sekä veronkorotus.

Ranskan parlamentti oli jo vuonna 2013 hyväksynyt lain, jolla oli tarkoitus laajentaa yleisen veronkierron vastaisen lausekkeen soveltamisalaa siten, että luovutettiin edellytyksestä, jonka mukaan jossa järjestelyn ainoana tarkoituksena tulee olla veroedun tavoittelu, ja siirryttäisiin pääasialliseen tarkoitukseen. Ranskan perustuslakineuvosto kuitenkin katsoi päätöksessään, että kyseinen muutos olisi perustuslain vastainen siirtäessään liian paljon toimivaltaa verohallinnolle, koska lainsäätäjän tehtävänä on antaa riittävän täsmälliset säännökset viranomaisen toimivallasta muun muassa rangaistusten osalta.

Ruotsi

Ruotsissa yleinen veronkierron vastainen säännös säädettiin 1980-luvulla. Tämän jälkeen säännöstä on muutettu useita kertoja, joista viimeisin isompi muutos tuli voimaan vuonna 1998. Säännöksen soveltamisedellytykset ovat kuitenkin varsin tiukat ja niiden toteennäyttäminen voi samoin olla hankalaa varsinkin, kun oikeuskäytännöstä ei ole saatavissa yksityiskohtaista ohjeistusta soveltamisen tueksi. Tästä syystä säännöstä on sovellettu melko harvoin.

Säännöksen neljästä kriteeristä jokaisen on täytyttävä, jotta oikeustoimea pidettäisiin veronkiertona, eikä sen vuoksi huomioitaisi verotuksessa. Kriteereistä etenkin neljättä on pidetty tulkinnanvaraisena sekä vaikeasti todennettavana ja tätä kautta myös tärkeimpänä. Ensimmäisen kriteerin mukaan oikeustoimi joko yksin tai yhdessä muiden oikeustoimien kanssa on osa menettelyä, jonka lopputuloksena verovelvollisen verorasitus alenee huomattavasti. Tähän oikeustoimeen tai oikeustoimien sarjaan saman verovelvollisen on myös pitänyt osallistua suoraan tai epäsuorasti. Kolmantena edel-

lytetään, että menettelyn pääasiallinen tarkoitus on ollut veroedun hankkiminen. Neljäntenä ja viimeisenä vaaditaan, että menettelystä johtuen veron arviointi muodostuu lainsäädännön tarkoituksen vastaiseksi, minkä täyttymistä tarkastellaan verosäännösten yleiseen rakenteeseen ja kulloinkin sovellettavaan verosäännökseen tai oikeustoimella kierrettyyn säännökseen nähden. Lähtökohtaisesti todistustaakka on verohallinnolla.

Säännöksen soveltaminen tarkoittaa, että oikeustoimi voidaan jättää verotuksessa huomiotta. Tämän toteuttamiseen on kolme vaihtoehtoa. Verotus voidaan arvioida niin, että jätetään yksinkertaisesti huomioimatta veronkierron määrittely oikeustoimi. Toisena vaihtoehtona on se, että verotus arvioidaan siten kuin olisi käytettyä menettelytapaa, jota olisi normaalisti käytetty saman taloudellisen lopputuloksen saavuttamiseksi. Jos arviointia ei voida toteuttaa kummallakaan mainitusta vaihtoehdoista tai jos arviointi johtaisi kohtuuttomaan tulokseen, veron määrä arvioidaan kohtuulliseksi.

Ruotsin valtiovarainministeriö on kesäkuussa 2018 julkaissut veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin implementointia koskevan esityksen, jossa on tarkasteltu myös yleisen veronkierron vastaisen säännöksen yhteensopivuutta direktiivin 6 artiklan kanssa ja päädyttiin siihen, että direktiivi on tältä osin jo implementoitu. Esityksen mukaan kumpikin säännös edellyttää, että veroedun saaminen on ollut toiminnan yhtenä pääasiallisista tarkoituksista ja että veroetu on sovellettavan verosäännöksen tarkoituksen vastainen. Edelleen Ruotsin yleisen veronkierron vastaisen lausekkeen soveltamisen seuraukset ovat perustelujen mukaan linjassa artiklan edellytysten kanssa. Ruotsin veronkierron vastaiseen lausekkeeseen ei kuitenkaan sisälly vaatimusta siitä, että oikeustoimelta puuttuisivat taloudellista todellisuutta vastaavat pätevät liiketaloudelliset syyt. Tältä osin Ruotsin säännöksen katsottiin olevan laajempi kuin direktiivi edellyttää. Direktiivin säännöksen muotoilusta ei esityksen mukaan ilmene edellytystä verovelvollisen suorasta tai epäsuorasta osallistumisesta arvioidavana olevaan järjestelyyn. Esityksessä on katsottu tämän kuitenkin sisältyvän säännökseen, vaikkakin julkilausumattomana.

Ruotsin yleisen veronkierron vastaisen säännöksen mukaan saavutettavan veroedun suuruudelta vaaditaan tietynasteista merkittävyyttä. Summan tulee olla lain esitöiden mukaan huomattavasti suurempi kuin muutama tuhat kruunua, jotta säännöstä sovellettaisiin. Tällaista vaatimusta ei 6 artiklassa ole, mutta suhteellisuuden kannalta voisi olla kyseenalaista soveltaa säännöstä tämän summan alittaviin tapauksiin. Esityksen perusteluissa katsotaan, että tältäkin kohdin säännökset vastaavat toisiaan.

Saksa

Saksassa on yleinen veronkierron vastainen säännös. Yleislauseke kieltää oikeudellisten muotojen väärinkäytön veroetujen tavoittelussa. Muotoja käytetään väärin, kun valitaan järjestelyn toteuttamiseen sopimaton oikeudellinen muoto, joka verrattuna asianmukaisen muodon käyttämiseen johtaa lain tarkoituksen vastaiseen veroetuun. Tämä ei kuitenkaan päde, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan muodon valinnalle muita kuin verotuksellisia syitä ja nämä syyt ovat hyväksyttäviä. Säännöksen soveltamisessa huomioidaan kaikki relevantit faktat ja olosuhteet. Säännös on myös erittäin yleinen, joten tuomioistuimilla on merkittävä rooli sen soveltamisedellytysten selventämisessä. Säännöksen tulkinnassa on myös huomioitava Saksan perustuslakituomioistuimen tunnustama periaate, jonka mukaan verovelvolliset ovat lähtökohtaisesti oikeutettuja järjestämään oikeussuhteensa niin, että verorasitus muodostuu mahdollisimman pieneksi.

Säännöksen muotoilusta ei ilmene, mitä tarkoitetaan esimerkiksi sopimattomalla oikeudellisella muodolla, mutta vakiintuneesti on katsottu, että kolmen kriteerin tulee täytyä, jotta säännös soveltuisi. Käytetyn muotoilun täytyy olla ensinnäkin sopimaton tai epäasianmukainen taloudellisiin päämääriin nähden. Toiseksi muodon käyttämisestä on seurattava veron määrän alenemista verrattuna siihen, että asianmukaista muotoa olisi käytetty. Kolmantena ehtona on, ettei järjestelyn muotoilulle ole osoitettavissa verotukseen liittymättömiä liiketaloudellisia perusteita. Lähtökohtaisesti todistustaakka edellytysten täyttymisestä on veroviranomaisella. Viime kädessä verovelvollinen voi aina tuoda esiin hyväksyttävän syyn järjestelylle, mikä estää säännöksen soveltamisen.

Veronkierroksi todettu järjestely jätetään huomiotta verotuksessa, ja verotus toimitetaan tällöin samalla tavoin kuin se olisi toimitettu asianmukaista muotoa käytettäessä. Säännöksen soveltamisesta ei aiheudu muita rangaistuksia. Yleisen veronkierron vastaisen säännöksen suhde erityisiin veronkierron vastaisiin säännöksiin on ratkaistu *lex specialis* -periaatteen mukaisesti: erityissäännös syrjäyttää yleisen lausekkeen.

Tanska

Tanskassa ei ole veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin vaatimaa yleistä veronkierron vastaista säännöstä. Tanskan oikeuskäytännössä muodostuneen periaatteen mukaan verotus kuitenkin toimitetaan vasta tosiasioiden arvioinnin jälkeen. Tulkinnalla on voitu sivuuttaa erilaiset keino- ja tekotekoiset järjestelyt ja toimittaa verotus siten tosiasioiden pohjalta. Tämä on lähinnä vastannut kansainvälistä sisältöä ennen muotoa -periaatetta. Tanskassa periaatteen soveltamisala rajoittuu kuitenkin vain tilanteisiin, joissa muodon ja sisällön vastaamattomuus on ilmeinen.

Lisäksi Tanskassa on erityinen veronkierron vastainen lauseke, joka on teknisesti jaettu kahteen osaan. Se sisältää säännöksen paitsi EU-direktiiveille myös verosopimuksille. EU-direktiivejä koskeva säännös implementoi pääasiassa emo-tytäryhtiödirektiiviin sisältyvän veronkierron vastaisen säännöksen, mutta sitä sovelletaan myös korko- ja rojaltidirektiivin sekä yritysjärjestelydirektiivin tilanteissa. Edellä mainitun säännöksen sanamuoto ei oleellisesti poikkea emo-tytäryhtiödirektiivin veronkierron vastaisen säännöksen kirjoitusasusta. Vaikka säännösten sanamuodot eivät ole yhtenevät, niiden sisällön on tarkoitettu vastaavan toisiaan.

Tanska on lähettänyt toukokuussa 2018 lausunnoille alustavan esityksen veronkierron estämistä koskevan direktiivin implementoimiseksi lainsäädäntöön. Esityksessä direktiivin 6 artikla implementoidaan säätämällä yleinen veronkierron vastainen säännös, joka vastaa niin pitkälle kuin mahdollista mainitun artiklan sanamuotoa. Tämä toteutettaisiin korvaamalla EU-direktiivejä koskeva erityinen säännös yleisellä veronkierron vastaisella säännöksellä.

4.5 Ehdotus

Suomen nykyisen kansallisen veronkierron vastaisen säännöksen tavoitteet ja tarkoitus vastaavat direktiiviin kirjatun säännöksen tavoitteita ja tarkoitusta. Molempien säännösten tavoitteena on paikata verolainsäädännön aukkoja ja estää veroedun saaminen epäaidoissa järjestelyissä. Direktiivin säännös soveltuu direktiivin yleisen soveltamisalan mukaisesti yhteisöjen tuloverotuksessa. Nykyisen kansallisen säännöksen soveltamisala on merkittävästi laajempi säännöksen kattaessa sekä luonnollisten henkilöiden että yritysten tuloverotuksen ja lisäksi myös muita veroja.

Direktiivin veronkierron vastainen säännös on minimisäännös, mikä tarkoittaa, että jäsenvaltion verolainsäädäntöön tulee sisältyä vähintään samantasoinen säännös. Direktiivin johdosta on tarkasteltava nykyisen kansallisen säännöksen soveltamisen edellytyksiä ja oikeusvaikutusta sen arvioimiseksi, voidaanko nykyisen kansallisen säännöksen katsoa täyttävän direktiivin vaatimukset sellaisenaan vai onko säännöstä muutettava.

Direktiivin säännöstä sovelletaan järjestelyihin ja järjestelyiden sarjaan määrittelemättä näitä tarkemmin. Nykyisen kansallisen säännöksen muotoilussa on käytetty käsitteitä olosuhde ja toimenpide. Tällaisen määritelmän voidaan katsoa asiallisesti kattavan direktiiviin sisältyvän järjestelyjen käsitteen.

Direktiivin säännöksen soveltaminen edellyttää, että järjestely tai järjestelyt eivät ole aitoja. Direktiivissä säädetään lisäksi, että järjestelyä ei pidetä aitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin. Myös kansallisessa säännöksessä soveltamisen edellytyksenä on, että asiassa on kyseessä muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Kansallisessa säännöksessä ei ole nimenomaista rajoitusta, johon perustuen säännöstä ei sovellettaisi siltä osin kuin asiassa on olemassa päteviä liiketaloudellisia perusteita. Liiketaloudellisten syiden arviointi sisältyy kuitenkin aina liiketoimen aitouden arviointiin, minkä vuoksi nimenomainen maininta säännöksessä ei ole välttämätön. Kansallisen säännöksen sanamuoto on sellaisenaan direktiiviä tiukempi.

Direktiivissä säännöksen soveltamisen edellytykseksi on asetettu myös se, että järjestelyn tai järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veroedun saaminen. Kansallisessa säännöksessä edellytetään, että toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Kansallisessa säännöksessä ei nimenomaisesti edellytetä, että veroedun tavoittelu olisi järjestelyn pääasiallinen tarkoitus. Kansallisen säännöksen muotoilu, jossa soveltamisen edellytykseksi on asetettu sekä muodon ja sisällön välinen ristiriita, että ilmeinen veroedun tavoittelu, viittaa kokonaisuutena tarkastellen direktiivin sääntelyä vastaavaan tarkasteluun, jossa merkitystä annetaan pääasialliselle tarkoitukselle. Kansallisen säännöksen sanamuoto on sellaisenaan direktiiviä tiukempi.

Veroedun tulee direktiivin mukaan olla sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Kansalliseen säännökseen ei sisälly tällaista nimenomaista mainintaa, mutta ajatus sisältyy loogisesti säännöksen sisältyvään verosta vapautumisen käsitteeseen.

Direktiivin mukaan yleistä veronkierron vastaista säännöstä sovellettaessa säännöksessä tarkoitettu järjestely jätetään verotuksessa huomioon ottamatta ja verotuksen tulee tapahtua kansallisen lain mukaisesti. Myös kansallista säännöstä sovellettaessa järjestely jätetään huomioon ottamatta verotuksessa.

Kansallinen säännös sisältää vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin säännös. Säännösten muotoilu ei ole identtinen eikä sisältö täysin vastaava, mutta kansallinen säännös ei ole direktiiviä lievempi. Direktiivin säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesta toimeenpannaksi nykyisellä kansallisella säännöksellä eikä säännöksen muuttamista direktiivin johdosta pidetä välttämättömänä. Säännöksen muutos aiheuttaisi myös oikeudellista epävarmuutta pitkäksi aikaa, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon. Säännöksen muuttamista ei pidetä perusteltuna myöskään tästä syystä.

5 Esityksen vaikutukset väliyhteisösääntelyä koskevien ehdotusten osalta

5.1 Taloudelliset vaikutukset

Väliyhteisösääntelyssä on kyse veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta. Sääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ennaltaehkäistä tulojen kanavoimista matalan verotuksen valtioissa sijaitsevien yhteisöjen kautta. Sääntelyn varsinaisena tavoitteena ei ole verotulojen lisääminen. Nykyisinkään väliyhteisötulona verotettavista tuloista ei kerry veronsaajille merkittäviä verotuottoja.

Esitystä laadittaessa ei ole edellä mainituista syistä ollut mahdollista arvioida muutosten tarkempia taloudellisia vaikutuksia. Ehdotetuista muutoksista johtuvia käytännön vaikutuksia kuvataan jäljempänä kohdassa 5.3.

5.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan (teksti lisätään lausuntojen jälkeen)

5.3 Vaikutukset verovelvollisille

Esityksessä ehdotetaan, että sääntelyn soveltamisalaa muutettaisiin siten, että määräysvaltaa koskevan soveltamisedellytyksen täyttymistä arvioitaessa otettaisiin huomioon paitsi kotimaisten tahojen myös ulkomaisten tahojen osuudet väliyhteisössä. Tämän arvioidaan lisäävään jonkin verran verovelvollisten hallinnollista taakkaa tilanteissa, joissa ulkomaisten tahojen osuuksia voi olla vaikea selvittää. Ehdotetun muutoksen mukaan soveltamisen edellytyksenä olisi kuitenkin myös väliyhteisön osakkaiden välinen etuyhteys, minkä arvioidaan osaltaan rajaavan osuuksien selvittelyyn liittyvää hallinnollista taakkaa. Väliyhteisösääntelyssä on kyse veron välttämisen ehkäisemisestä ja verovelvollisella on korostettu huolellisuusvelvoite.

Esityksessä ehdotetaan myös muutosta, jonka mukaan määräysvaltaa koskevan soveltamisedellytyksen täyttymistä arvioitaessa ei enää otettaisi huomioon toisistaan riippumattomien tahojen osuuksia ulkomaisessa yhteisössä, vaan määräysvaltaa tarkasteltaisiin vain etuyhteystahojen omistusten perusteella. Samalla määräysvaltaa koskeva raja laskettaisiin 50 prosentista 25 prosenttiin. Raja vastaisi nykyisessä laissa olevaa väliyhteisötulon verottamisen minimirajaa, jossa myös nykyisin tarkastellaan vain etuyhteysosapuolten osuuksia. Ehdotettu muutos ei kokonaisuutena lieventäisi nykyistä sääntelyä.

Esityksessä ehdotetaan poistettavaksi nykyiseen lakiin sisältyvä verosopimusvaltioita koskeva huojennus. Muutos koskee yhteisöjä, jotka sijaitsevat sellaisissa verosopimusvaltioissa, joita ei nykyisin ole mainittu harmaalla listalla. Kyse on valtioista, joissa nykyisen lain aikana verotuksen tason on arvioitu olevan väliyhteisösääntelyn kannalta riittävä, ja näissä valtioissa sijaitsevat yhteisöt ovat sen vuoksi vapautettuja väliyhteisölain soveltamisalasta, elleivät ne ole hyötyneet erityisistä veronhuojennuksista. Nämä yhteisöt ovat tyypillisesti olleet esimerkiksi kotimaisiin tai monikansallisiin konserneihin kuuluvien suomalaisten yhtiöiden tytäryhtiöitä. Esitettyjen muutosten johdosta näissä valtioissa sijaitsevia yhteisöjä ei enää vapautettaisi väliyhteisölain soveltamisalasta verotuksen tasoon perustuvan listan nojalla. Kyseisiin valtioihin sijoittautuneet yhteisöt olisivat samassa asemassa kuin muihin verosopimusvaltioihin sekä verosopimuksettomiin valtioihin sijoittautuneet yhteisöt. Lain soveltamisalasta vapautuminen edellyttäisi ehdotuksen mukaan, että näissä valtioissa

sijaitsevien yhteisöjen osalta täyttyisivät ehdotetut taloudellista toimintaa ja toimialaa sekä verotietojenvaihtoa koskevat edellytykset. Jos edellytykset eivät täyty, olisivat näissä valtioissa sijaitsevat yhteisöt jatkossa väliyhteisöjä, jos lain yleiset määräysvaltaa ja verotuksen tasoa koskevat edellytykset täyttyvät. Nykyisen lain aikana verotuksen 3/4 -tasoa koskevan kriteerin on arvioitu täyttyvän harmaan listan ulkopuolisissa valtioissa. On mahdollista, että monissa tapauksissa väliyhteisölain yleinen verotuksen tasoa koskeva 3/5 -soveltamisedellytys ei jatkossakaan täyttyisi. Muutoksen arvioidaan lisäävään hieman yritysten hallinnollista taakkaa sääntelyn soveltamisedellytysten laajentuessa.

Edellä mainittuun muutokseen sisältyy ehdotus toimialaa koskevan lisäedellytyksen säätämisestä mainituissa valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta. Toimialaa koskeva lisäedellytys noudattaa pääpiirteissään nykyisen toimialapoikkeaman sisältöä. Siihen sisältyy kuitenkin muutos, jonka mukaan myynti- ja markkinointitoiminnan osalta ei enää edellytettäisi, että se suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle. Ehdotetun muutoksen johdosta konsernin myynti- ja markkinointitoimintaa harjoittava yhtiö voi sijoittautua eri valtioon kuin tuotantotoimintaa harjoittava konserniyhtiö ja suunnata myynti- ja markkinointitoimintaa myös sijaintivaltionsa ulkopuolelle. Muutoksella olisi merkitystä esimerkiksi tilanteissa, joissa myynti- ja markkinointitoiminta sijoitettaisiin konsernissa tuotantotoiminnasta erilleen ja sellaiseen verosopimusvaltioon, joka nykyisin on harmaan listan ulkopuolella. Ehdotettu muutos poistaisi nykyiseen sääntelyyn liittyvän perusteettomana pidetyn lisärajoituksen ja parantaisi sääntelyn oikeaa kohdentamista.

Ehdotuksen mukaan nykyiseen lakiin sisältyvä taloudelliseen toimintaan perustuva huojennus koskisi jatkossa kaikkia ulkomaisia yhteisöjä lukuun ottamatta niitä, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueilla, jotka on mainittu unionissa laaditussa yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelossa. Lisäksi edellytettäisiin, että yhteisöt täyttävät edellä kuvatun toimialaa koskeva edellytyksen, minkä vuoksi ehdotetun muutoksen ei arvioida lieventävän nykyistä sääntelyä.

Ehdotettu sääntely voi olla merkittävä sellaisten yhteisöjen osalta, jotka sijaitsevat niillä lainkäyttöalueilla, jotka on mainittu unionissa laaditussa yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelossa. Luettelo on jatkuvasti päivittyvä ja on mahdollista, että myöhemmin siihen lisätään uusia lainkäyttöalueita. Nykyisin näillä lainkäyttöalueilla sijaitsevat yhteisöt ovat voineet vapautua väliyhteisölain soveltamisalasta niin sanotun toimialapoikkeaman nojalla. Jatkossa näissä valtioissa sijaitsevat yhteisöt olisivat väliyhteisöjä, jos lain yleiset määräysvaltaa ja verotuksen tasoa koskevat edellytykset täyttyvät, eikä erillisiä poikkeuksia sovellettaisi. Myös tällaiset yhteisöt lienevät tavallisimmin kotimaisiin tai monikansallisiin konserneihin kuuluvien suomalaisten yhtiöiden tytäryhtiöitä. Ehdotettu muutos laajentaisi sääntelyn soveltamisalaa.

6 Asian valmistelu
(teksti lisätään lausuntojen jälkeen)

7 Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 §. Soveltamisala. Pykälään sisältyvää lain soveltamisalaa muutettaisiin siten, että siitä poistettaisiin viittaus yleisesti verovelvollisiin, jolloin säännös soveltuisi myös rajoitetusti verovelvollisiin. Muilta osin nykyistä pykälää ei muutettaisi.

2 §. Ulkomainen väliyhteisö. Pykälän 1 momenttia muutettaisiin jäljempänä kuvatulla tavalla. Pykälän 2 momenttia ei muutettaisi. Pykälän 3 ja 5 momentin säännökset kumottaisiin. Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti. Pykälän 4 momenttiin sisältyvä säännös väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamasta osingosta siirrettäisiin uuteen 3 momenttiin. Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin väliyhteisölain soveltamisen pääsäännöstä. Lakia sovellettaisiin, jos momentissa säädetyt edellytykset, jotka koskevat määräysvaltaa väliyhteisössä ja ulkomaisen väliyhteisön verotuksen tason vertailua, täyttyvät.

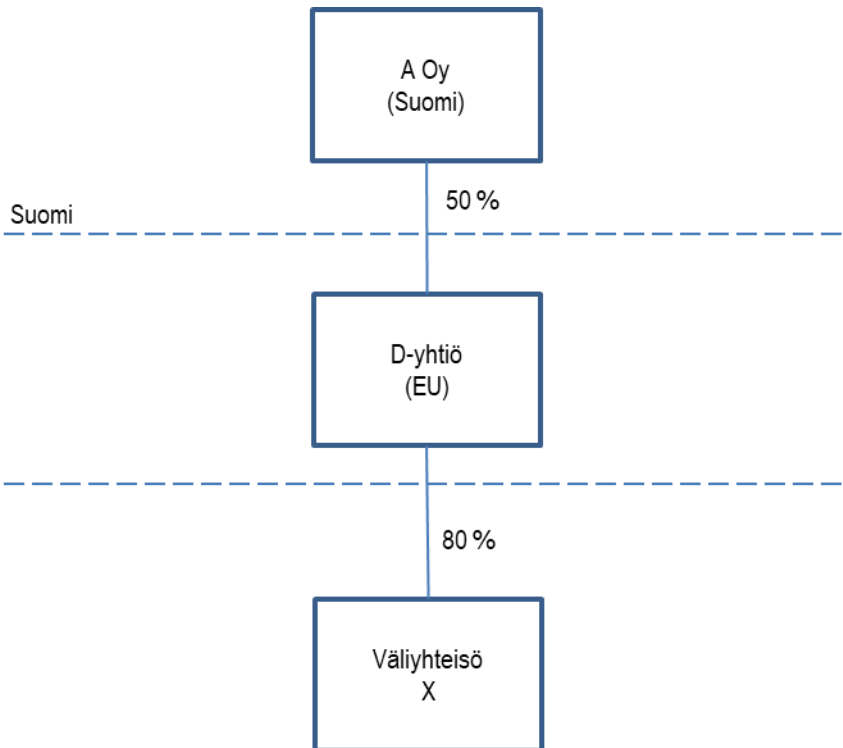
Momentin 1 kohdassa säädettäisiin määräysvallasta väliyhteisössä. Ulkomaista yhteisöä pidettäisiin väliyhteisönä, jos verovelvollisella on yhteisössä määräysvalta siten, että sillä on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia äänioikeuksista yhteisössä, omistuksessaan suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta, tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia yhteisön voitosta tai varallisuuden tuotosta. Verovelvollisella tarkoitettaisiin yleisesti tai rajoitetusti verovelvollista, joista säädetään tuloverolain 9 §:ssä. Verovelvollisen yksin omaamaan määräysvaltaan rinnastettaisiin määräysvalta, joka syntyy vastaavin perustein verovelvollisen ja yhdessä siihen etuyhteydessä olevien henkilöiden osuuksista. Tällöin otettaisiin huomioon sekä kotimaiset että ulkomaiset verovelvollisen etuyhteydessä olevat henkilöt. Etuyhteydessä olevista henkilöistä säädettäisiin 4 momentissa. Määräämisvalta voisi syntyä sekä suoran että välillisen omistuksen kautta, jolla tarkoitettaisiin käsitteellisesti samaa kuin nykyisessä 3 §:ssä välittömällä ja välillisellä omistuksella.

Tarkasteltaessa sitä, onko ulkomainen väliyhteisö määräysvallassa, olisi ensin määriteltävä verovelvolliseen 4 momentissa tarkoitettulla tavalla olevat etuyhteydessä olevat henkilöt. Kun määräysvaltaa tarkasteltaisiin etuyhteystahojen yhteisen omistuksen kautta, välillisissä omistusrakenteissa omistusosuuden ei olisi välttämätöntä olla, toisin kuin nykyisessä sääntelyssä, jokaisessa vaiheessa vähintään 50 prosenttia, siinä tilanteessa kun suhteellinen omistusosuus jää alle 50 prosentin.

Säännöksen soveltamista voidaan kuvata seuraavilla esimerkeillä:

Esimerkki 1.

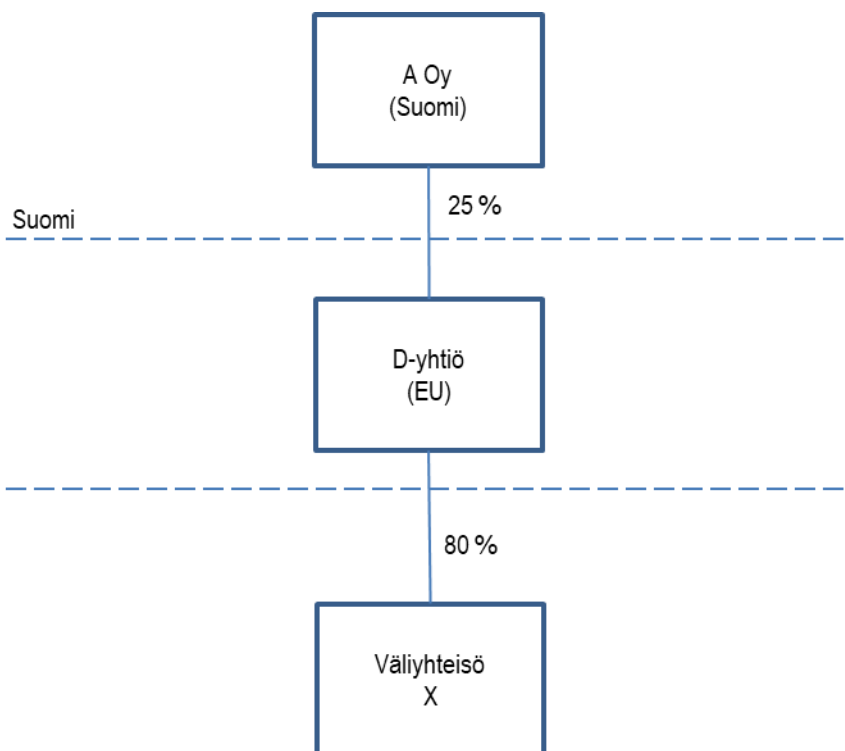
A Oy omistaa 50 prosenttia EU-valtiossa sijaitsevan D-yhtiön osakkeista. D-yhtiö omistaa 80 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista. A Oy ja D-yhtiö ovat keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä. Ehdotuksen mukaan A Oy:n ja D-yhtiön katsotaan omistavan yhdessä 80 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista, jolloin 25 prosentin määräysvaltaa koskeva raja ylittyy. Väliyhteisö X on välillisesti A Oy:n määräysvallassa ehdotetussa sääntelyssä tarkoitetulla tavalla. Tilanteen lopputulos vastaisi nykyistä sääntelyä.



Esimerkki 2.

A Oy omistaa 25 prosenttia EU-valtiossa sijaitsevan D-yhtiön osakkeista. D-yhtiö omistaa 80 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista. A Oy ja D-yhtiö ovat keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä. Ehdotuksen mukaan A Oy:n ja D-yhtiön katsotaan omistavan yhdessä 80 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista, jolloin 25 prosentin määräysvaltaa koskeva raja ylittyy. Väliyhteisö X on välillisesti A Oy:n määräysvallassa ehdotetussa sääntelyssä tarkoitetulla tavalla.

Tilanteen lopputulos poikkeaisi nykyisestä sääntelystä. Nykyisen sääntelyn mukaan A Oy:n suhteellinen omistusosuus väliyhteisö X:stä olisi 20 prosenttia. Sellaisessa tapauksessa, jossa suhteellisesti laskettu välillinen omistusosuus jää alle 50 prosentin, määräämisvallan voidaan nykyisin katsoa valitsevan vain, jos omistusosuus on omistusketjun jokaisessa vaiheessa vähintään 50 prosenttia.



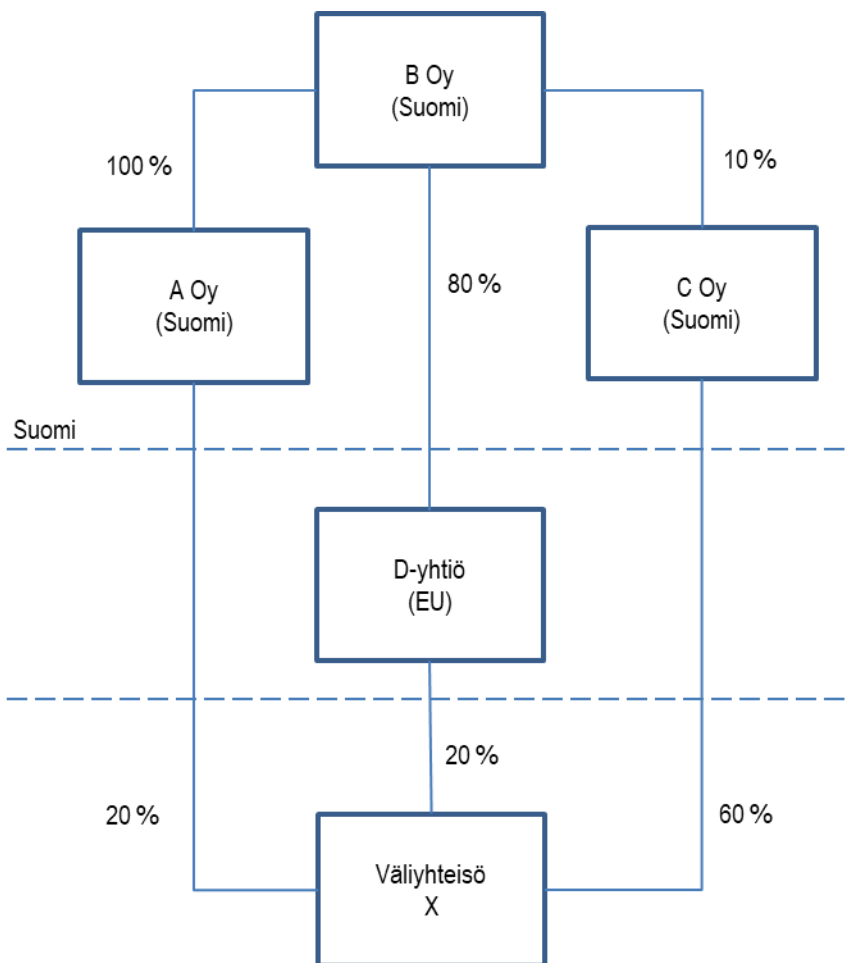
Esimerkki 3.

A Oy omistaa 20 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista. A Oy:n osakkeet omistaa sataprosenttisesti B Oy. B Oy omistaa lisäksi 80 prosenttia D-yhtiöstä, joka sijaitsee EU-valtiossa ja 10 prosenttia C Oy:sta. D-yhtiö omistaa 20 prosenttia ja C Oy 60 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista.

A Oy, B Oy ja D-yhtiö ovat keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä. A Oy ja D-yhtiö omistavat yhteensä 40 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista. Kun tarkastellaan A Oy:stä, B Oy:stä ja D-yhtiöstä muodostavan etuyhteysryhmän yhteenlaskettua omistusta väliyhteisö X:n osakkeista, määräysvaltaa koskeva edellytys (25 prosenttia) täyttyy. Väliyhteisö X on siten välittömästi A Oy:n ja välillisesti B Oy:n määräysvallassa ehdotetussa sääntelyssä tarkoitetulla tavalla.

Lisäksi C Oy omistaa 60 prosenttia väliyhteisö X:n osakkeista, joten C Oy:llä on määräysvalta väliyhteisöön.

Tilanne vastaisi nykyistä sääntelyä, sillä 80 prosenttia olisi yleisesti verovelvollisten, eli A Oy:n ja C Oy:n, määräysvallassa. Nykyisen sääntelyn mukaan B Oy:n välillistä omistusosuutta ei kuitenkaan otettaisi huomioon, sillä B Oy:n suhteellinen omistusosuus väliyhteisö X:stä on alle 50 prosenttia eikä se ylitä jokaisessa vaiheessa 50 prosenttia.



Momentin 2 kohdassa säädettäisiin ulkomaisen yhteisön verotuksen tasosta. Säännös sisältäisi nykyisen 2 §:n 1 momenttiin sisältyvän säännöksen, muutettuna siten, että asuinvaltion käsite korvataisiin verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteillä. Verotuksellisella kotipaikalla tarkoitettaisiin lainkäyttöaluetta, jossa ulkomainen yhteisö verotuksellisesti asuu ja joka on valtiollinen tai ei-valtiollinen lainkäyttöalue, jolla on itsenäinen veronkanto-oikeus. Käsitteillä tarkoitettaisiin siten samaa kuin nykyisen lain asuinvaltion käsitteellä. Muilta osin nykyistä 2 §:n 1 momentin verotuksen tasoa koskevaa säännöstä ei muutettaisi. Ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossaan suorittaman tuloveron määrää verrattaisiin nykyiseen tapaan siihen tuloveron määrään, joka olisi ollut suoritettava, jos yhteisö olisi ollut täällä asuva. Vertailukohtana on tällöin ulkomaista yhteisöä vastaavan kotimaisen yhteisön verotus.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin kahdesta ulkomaisen yhteisön verotuksen tason laskentaan liittyvästä erityissäännöksestä.

Momentin 1 kohdassa säädettäisiin, ettei verotuksen tasoa laskettaessa oteta huomioon väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella. Kiinteän toimipaikan verovapaus väliyhteisön lainkäyttöalueella voisi perustua lainkäyttöalueen kansalliseen sääntelyyn tai verosopimuksiin.

Momentin 2 kohta sisältäisi nykyiseen 4 momenttiin sisältyvän säännöksen väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamasta osingosta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin etuyhteyden määritelmästä, jota sovelletaan 1 momentissa säädettyä määräämisvaltaa arvioitaessa.

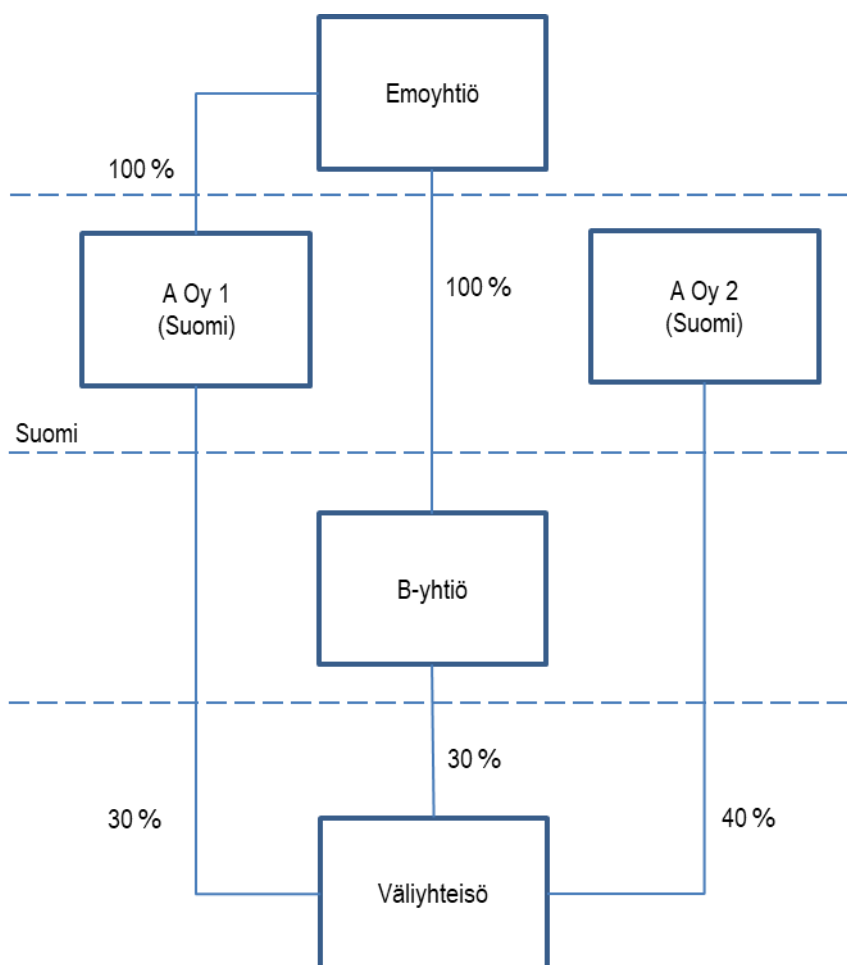
Määritelmän mukaan etuyhteydessä toisiinsa voisivat olla useampi yritys keskenään, yritys tai yritykset ja luonnollinen henkilö keskenään tai luonnolliset henkilöt keskenään. Yrityksellä tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kotimaisia ja kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiöitä ja henkilöyhtiöitä sekä niiden kaltaisia toimijoita.

Direktiivissä ei määritellä sitä, kuinka välillinen omistus lasketaan etuyhteysmääritelmää sovellettaessa. Omistus laskettaisiin suhteellisesti kertomalla jokaisen portaan omistukset. Mikäli suhteellinen omistus olisi alle 25 prosenttia, kyse ei olisi momentissa tarkoitettusta etuyhteydestä.

Momentin 1 ja 3 kohdissa tarkoitettua etuyhteyttä voidaan kuvata esimerkillä: A Oy:lla on kolme täysin omistettua kotimaista tytäryhtiötä, jotka puolestaan omistavat kukin 30 prosenttia väliyhteisöstä. A Oy:lla on tällöin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys kaikkiin tytäryhtiöihinsä. Tytäryhtiöillä keskenään on 3 kohdassa tarkoitettu etuyhteys toisiinsa. Väliyhteisö on kaikkien neljän yrityksen määräämisvallassa, joista A Oy:n määräämisvalta on välillinen. Väliyhteisötulon verottamisesta useamman osakkaan tilanteessa käsitellään 4 pykälän perusteluissa.

Momentissa tarkoitettujen etuyhteyden määräytymisestä voidaan esittää myös alla oleva esimerkki 4, joka on vastaava kuin OECD:n BEPS Action 3:2015 Final Report –raportin sivulla 27 kuvattu tilanne. Tässä esimerkissä A Oy 1 ja A Oy 2 olisivat suomalaisia osakeyhtiöitä, joiden välillä ei ole säännöksessä tarkoitettua etuyhteyttä. A Oy 1:n ulkomainen emoyhtiö omistaisi täysin sekä A Oy 1:n että B –yhtiön toisessa valtiossa. A Oy 1 omistaisi 30 prosenttia väliyhteisöstä ja B-yhtiö 30 prosenttia. A Oy 1 ja B-yhtiö olisivat momentin 3 kohdan nojalla etuyhteydessä toisiinsa ja niiden kummankin omistus väliyhteisössä huomioon ottaen väliyhteisö olisi A Oy 1:n määräämisvallassa. Emoyhtiö ja B-yhtiö eivät ole Suomessa verovelvollisia, joten väliyhteisölakia ei sovelleta niihin. A Oy 2:n omistusta ei oteta huomioon arvioitaessa A Oy 1:n osalta toteutuvaa määräysvaltaa, eikä A Oy 1:n omistusta oteta huomioon arvioitaessa A Oy 2:n määräysvaltaa.

Esimerkki 4.



Momentin 4 kohdassa tarkoitettuja luonnollisen henkilön lähipiiriin kuuluvia henkilöitä olisivat henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar - ja velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolisonsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa olevan henkilön ylenevässä tai alenevässä polvessa oleva sukulainen sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt. Lähipiiriin luettaisiin lisäksi kuolinpesä, jossa luonnollisella henkilöllä tai edellä mainituilla henkilöillä on osuus. Määräämisvallan tarkastelu ta-

pahtuisi momentin 4 kohdan nojalla esimerkiksi molempien aviopuolisoiden omistuksen perusteella. Jos kumpikin aviopuoliso omistaisi 30 prosenttia ulkomaisesta yhteisöstä, 1 momentissa tarkoitettu määräysvaltaa koskeva edellytys täytyisi.

3 §. Taloudellinen toiminta. Pykälän määräämisvaltaa koskeva säännös siirtyisi 2 §:ään ja 3 §:ssä säädettäisiin taloudelliseen toimintaan perustuvasta poikkeuksesta lain soveltamisalan pääsääntöön.

Pykälän 1 momentti sisältäisi nykyisen 2 a §:n 1 momentissa olevan säännöksen taloudellista toimintaa harjoittavia Euroopan talousalueen valtioihin asettautuneita ulkomaisia yhteisöjä koskevasta poikkeuksesta. Nykyisessä säännöksessä käytetyn asuinvaltion käsitteen sijaan käytettäisiin verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteitä, joilla tarkoitettaisiin samaa kuin nykyisen lain asuinvaltion käsitteellä. Poikkeuksen soveltuessa ulkomaista yhteisöä ei pidettäisi väliyhteisönä, vaikka se olisi määräysvallassa ja sen verotuksen taso alittaisi 2 §:ssä säädetyn tason (3/5).

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentissa tarkoitettujen poikkeuksen soveltamisesta myös yhteisöön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Euroopan talousalueen ulkopuolisella lainkäyttöalueella. Poikkeusta voitaisiin soveltaa tällaiseen yhteisöön, jos Suomen viranomaisilla on mahdollisuus saada kyseisen lainkäyttöalueen viranomaisilta säännöksen soveltamisen kannalta tarpeellisia tietoja ulkomaisen yhteisön toiminnasta ja asettautumisesta. Tietojenvaihtoa koskeva ehdon täyttyminen edellyttää, että Suomen ja kyseisen lainkäyttöalueen välillä on sovittu tietojenvaihdosta ja kyseisen lainkäyttöalueen sisäinen sääntely mahdollistaa tietojenvaihdon.

Poikkeuksen soveltaminen Euroopan talousalueen ulkopuoliseen yhteisöön edellyttäisi lisäksi, että yhteisön tulot kertyvät pääasiallisesti sen lainkäyttöalueellaan harjoittamasta tuotannollisesta toiminnasta tai tällaista toimintaa välittömästi palvelevasta myynti- tai markkinointitoiminnasta. Poikkeuksen piirissä olisi myös yhteisö, jonka suoritukset kertyvät pääasiallisesti suorituksista, joiden maksaja on samalla lainkäyttöalueella asuva ja siellä mainittua toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölaissa tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö. Toimialaa koskeva edellytys olisi saman sisällöinen kuin lain 2 §:n 3 momentin 1 kohtaan nykyisin sisältyvä säännös lukuun ottamatta myynti- ja markkinointitoimintaan sisältyvää lisäedellytystä toiminnan suuntautumisesta asuinvaltion alueelle. Nykyisessä säännöksessä käytetty asuinvaltion käsite korvattaisiin lainkäyttöalueen käsitteellä vastaavasti kuin muissakin pykälissä.

Poikkeusta ei sovellettaisi ulkomaiseen yhteisöön, joka on Euroopan unionissa laaditulla yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelolla. Poikkeuksen soveltuminen ratkaistaisiin sen perusteella, oliko ulkomaisen yhteisön lainkäyttöalue luettelolla verovelvollisen verovuotta edellisen verovuoden päättyessä sekä kyseessä olevan verovuoden päättyessä. Jos lainkäyttöalue poistetaan luettelolta kesken verovuoden, poikkeusta voidaan soveltaa. Jos lainkäyttöalue otetaan luettelolle kesken verovuoden, poikkeusta voidaan silti soveltaa kyseisen verovuoden verotuksessa.

Pykälän 3 momentti sisältäisi nykyisen 2 a §:n 2 momentissa olevan säännöksen, joka koskee pykälässä tarkoitettujen taloudellisten toiminnan määritelmää. Nykyisessä säännöksessä käytetyn asuinvaltion käsitteen sijaan käytettäisiin verotuksellisen kotipaikan ja lainkäyttöalueen käsitteitä, joilla tarkoitettaisiin samaa kuin nykyisen lain asuinvaltion käsitteellä.

4 § Veronalainen tulo. Pykälään lisättäisiin uudet 3 ja 5 momentit. Nykyinen 3 momentti siirtyisi 4 momentiksi.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin väliyhteisön osakkaan veronalaisesta väliyhteisötulosta. Momentista poistettaisiin säännös, jonka mukaan väliyhteisötulo on veronalaista vain, jos verovelvollisella yksin tai yhdessä etupiirinsä kanssa on väliyhteisöstä vähintään 25 prosentin osuus. Ehdotetun 2 pykälän mukaisesti säännöksessä käytetty termi välitön korvattaisiin sanalla termillä suora, jolla tarkoitettaisiin samaa kuin nykyisellä termillä välitön. Momenttiin lisättäisiin säännös, jonka mukaan yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa ei olisi se osuus väliyhteisötulosta, joka luetaan Suomen verotuksessa rajoitetusti verovelvollisen veronalaiseksi väliyhteisötuloksi. Säännös soveltuisi silloin, kun rajoitetusti verovelvollisella on Suomessa kiinteä toimipaikka ja yleisesti verovelvollinen omistaa osuuden kyseisestä rajoitetusti verovelvollisesta. Momenttiin lisättäisiin myös säännös, jonka mukaan luonnollisen henkilön osuus tulosta jaetaan ansio- ja pääomatuloksi tuloverolaissa säädetyllä tavalla. Muilta osin säännöstä ei muutettaisi.

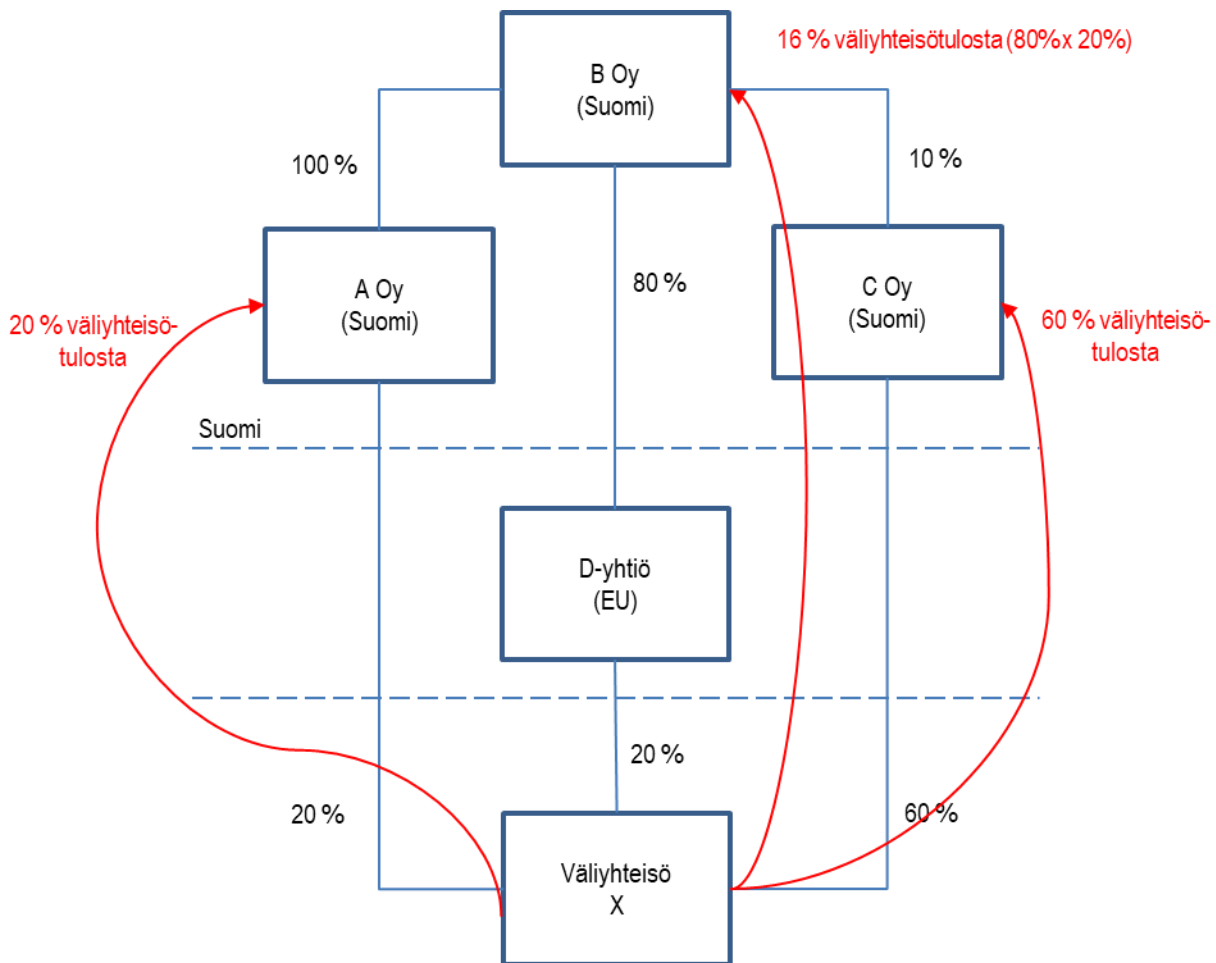
Veronalaista väliyhteisötuloa olisi ulkomaisen väliyhteisön tulosta se määrä, joka vastaa osakkaan suoraa tai ulkomaista välillistä osuutta väliyhteisöstä. Jos verovelvollisen osuus väliyhteisöstä on välillinen, verotettava osuus laskettaisiin suhteellisenä osuutena kuten nykyisin. Jos A Oy esimerkiksi omistaa 50 prosenttia ulkomaisesta B -yhtiöstä ja B puolestaan 50 prosenttia ulkomaisesta väliyhteisöstä, A Oy:lle kohdistettaisiin verotettavaksi 25 prosenttia väliyhteisön tulosta ($50 \% \times 50 \% = 25$ prosenttia). Jos edellä mainitussa esimerkissä B-yhtiö olisi suomalainen osakeyhtiö, 50 prosenttia väliyhteisötulosta verotettaisiin B Oy:n tulona, jolloin väliyhteisön tuloa ei verotettaisi A Oy:llä. Edelleen, jos ulkomaisella B-yhtiöllä olisi Suomessa kiinteä toimipaikka, joka omistaisi B-yhtiön osuuden väliyhteisöstä, verotettaisiin B-yhtiön osuus väliyhteisötulosta Suomessa kiinteän toimipaikan tulona eikä väliyhteisötuloa verotettaisi A Oy:llä.

Säännöksen soveltamista voidaan kuvata myös seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 5.

Konsernirakenne olisi sama kuin esimerkissä 3 edellä.

A Oy:tä verotettaisiin 20 prosentin omistusosuuden perusteella väliyhteisö X:n tulosta ja C Oy:tä 60 prosentin omistusosuuden perusteella. Lisäksi B Oy:tä verotettaisiin ulkomaisen välillisen omistusosuuden perusteella, jolloin B Oy:n osuus olisi 16 prosenttia ($80\% \times 20\%$) väliyhteisötulosta.



Pykälän 2 momentti sisältäisi nykyisin 2 momentissa olevan säännöksen. Säännöstä ei muutettaisi.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että tietty osa luovutusvoitosta, jonka verovelvollinen saa väliyhteisöosuuden luovutuksesta ei ole veronalaista tuloa. Veronalaista tuloa ei ole määrä, joka on aiemmin luettu verotettavaksi väliyhteisötuloksi. Veronalaista tuloa määritettäessä huomioon olisi otettava myös 2 momentin mukaan verottamatta jätetty väliyhteisöltä saatu voitonjako. Jos tätä ei otettaisi huomioon, osakkaan verotuksessa huomioitaisiin sama väliyhteisötulona aiemmin verotettu määrä sekä väliyhteisöltä saatu voitonjako verotettaessa että luovutusvoittoa verotettaessa. Luovutusvoiton määrästä vähennettäisiin aiemmin väliyhteisötulona verotettu määrä, jota on pienennetty sillä osuudella, joka on 2 momentin nojalla otettu verotuksessa huomioon voitonjaon verotuksessa. Jälkimmäinen säännös soveltuisi esimerkiksi seuraavassa tilanteessa: Vuonna 1 A Oy:tä vero-

tettaisiin C-yhtiöstä saadusta väliyhteisötulosta 100 euroa. Vuonna 2 C-yhtiö jakaisi A Oy:lle osinkoa 50 euroa, joka ei olisi A Oy:lle veronalaista tuloa 2 momentin nojalla. Vuonna 3 A Oy luopuisi osuudestaan C-yhtiössä ja luovutuksesta syntyisi 100 euroa veronalaista voittoa. Tästä luovutusvoitosta voitaisiin 3 momentin nojalla vähentää 50 euroa aiemmin väliyhteisötulona verotettua tuloa.

Pykälän 4 momentti sisältäisi nykyisin 3 momentissa olevan säännöksen. Säännöstä ei muutettaisi.

Pykälään lisättäisiin 5 momentti jossa säädettäisiin, että väliyhteisötulo luettaisiin osakkaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona ulkomaisen yhteisön verovuosi päättyy. Säännös vastaisi nykyisin verotuksessa noudatettua käytäntöä.

5 § Tappion vähentäminen. Pykälää ei muutettaisi.

6 § Ulkomaisen veron hyvittäminen. Pykälää ei muutettaisi.

7 § Ilmoittamisvelvollisuus. Pykälää ei muutettaisi.

*Lakiehdotus***Laki****ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 1—3 §, 4 §:n 1 ja 3 momentti ja pykälän otsikko ja 6 §:n 2 momentti, sellaisina kuin niistä ovat, 2 § osaksi laeissa 1091/1998 ja 680/2008 ja 4 §:n 1 ja 3 momentti laissa 680/2008 sekä

lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 680/2008, uusi 3 ja 5 momentti, jolloin muutettu 3 momentti siirtyy 4 momentiksi, seuraavasti:

1 §

Soveltamisala

Veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon siten kuin tässä laissa säädetään.

2 §

Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomaista yhteisöä pidetään tässä laissa tarkoitettuna ulkomaisena väliyhteisönä, jos

1) verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien henkilöiden kanssa suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia äänioikeuksista yhteisössä, omistuksessaan suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta, tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia yhteisön voitosta tai varallisuuden tuotosta; ja

2) yhteisön verotuksen tosiasiallinen taso yhteisön verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastetaan ulkomaisen yhteisön ulkomainen kiinteä toimipaikka, joka täyttäisi tämän lain edellytykset, jos se olisi itsenäinen yhteisö. Lisäksi edellytetään, että kiinteä toimipaikka sijaitsee eri lainkäyttöalueella kuin ulkomainen yhteisö ja että siihen liittyvää tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvalti-
ossa.

Ulkomaisen väliyhteisön verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta huomioon

1) väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella; eikä

2) väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun väliyhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettussa etuyhteydessä verovelvolliseen on

1) yritys, jolla on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus verovelvollisen äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia sen voitoista;

2) yritys, jonka äänioikeuksista, pääomasta tai voitoista luonnollisella henkilöllä tai verovelvollisella on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus;

3) yritys, jolla on yhteys yhteen tai useampaan toiseen yksikköön sen perusteella, että luonnollisella henkilöllä tai jollain yksiköllä suoraan tai välillisesti on sekä siitä että toisesta yksiköstä vähintään 25 prosentin osuus; ja

4) luonnollisen henkilön lähipiiriin kuuluva toinen luonnollinen henkilö.

3 §

Taloudellinen toiminta

Poiketen siitä, mitä 2 §:ssä säädetään, ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ulkomaista yhteisöä, joka on todellisuudessa asettautunut verotuksellisen kotipaikkansa lainkäyttöalueelle ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja, ja yhteisön verotuksellinen kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.

Edellä 1 momentissa säädettyä sovelletaan myös yhteisöön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Euroopan talousalueen ulkopuolisella lainkäyttöalueella, jos

1) lainkäyttöalue ei ole ollut Euroopan unionin neuvoston hyväksymissä päätelmissä lueteltuna veroasioissa yhteistyöhaluttomaksi lainkäyttöalueeksi verovelvollisen verovuoden päättyessä sekä verovuotta edeltävän verovuoden päättyessä;

2) kyseisen lainkäyttöalueen kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä alueen sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon; ja

3) yhteisön tulo on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön lainkäyttöalueellaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä, taikka suorituksista, joiden maksaja on sillä lainkäyttöalueella asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö.

Ulkomainen yhteisö on 1 momentissa tarkoitettulla tavalla asettautunut verotuksellisen kotipaikkansa lainkäyttöalueelle ja harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa, kun yhteisön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

1) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto sekä varoja;

2) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiossaan riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa; ja

3) yhteisön henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

4 §

Veronalainen tulo

Veronalaista tuloa on verovelvollisen suoraa ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta. Siltä osin, kuin tuloverolain (1535/1992) 9 §:ssä tarkoitettu rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan väliyhteisötulosta veroa tuloverolain 10 §:n nojalla, tuloa ei lueta yleisesti verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi. Edellä 2 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus tulosta jaetaan ansio- ja pääomatuloksi siten kuin tuloverolain (1535/1992) 40 § ja 41 §:ssä on säädetty.

Edellä 1 momentissa tarkoitettun osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama osinko tai muu voitonjako on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna 1 momentin nojalla luettu tämän osakkaan veronalaiseksi tuloksi.

Edellä 1 momentissa tarkoitettun osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama tulo, joka syntyy, kun verovelvollinen luopuu osuudestaan yksikössä, on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on aiemmin tämän lain nojalla luettu veronalaiseksi tuloksi. Määrästä, joka on aiemmin tämän lain nojalla luettu veronalaiseksi tuloksi, on tällöin vähennettävä edellä 2 momentissa tarkoitettu voitonjako, joka ei ole ollut veronalaista tuloa.

Osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon osuus väliyhteisöstä kuuluu. Veronalainen väliyhteisötulo säilyttää osakkaan verotuksessa myös alkuperäisen tulolajinsa.

Väliyhteisötulo otetaan osakkaan verotuksessa huomioon verovuonna, jona ulkomaisen väliyhteisön verovuosi päättyy.

6 §

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Jos ulkomainen väliyhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiaa maksaman veron määrän.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

*Liitteet
Rinnakkaistekstit*

Laki

ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 1—3 §, 4 §:n 1 ja 3 momentti ja pykälän otsikko ja 6 §:n 2 momentti, sellaisina kuin niistä ovat, 2 § osaksi laeissa 1091/1998 ja 680/2008 ja 4 §:n 1 ja 3 momentti laissa 680/2008 sekä

lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 680/2008, uusi 3 ja 5 momentti, jolloin muutettu 3 momentti siirtyy 4 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Soveltamisala

Soveltamisala

Yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon siten kuin tässä laissa säädetään.

Veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon siten kuin tässä laissa säädetään.

2 §

2 §

Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan tässä laissa Suomessa yleisesti verovelvollisten määrittämävallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Ulkomaista yhteisöä pidetään tässä laissa tarkoitettuna ulkomaisena väliyhteisönä, jos

1) verovelvollisella on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevien henkilöiden kanssa suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia äänioikeuksista yhteisössä, omistuksessaan suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta, tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia yhteisön voitosta tai varallisuuden tuotosta; ja

2) yhteisön verotuksen tosiasiallinen taso yhteisön verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastetaan ulkomaisen yhteisön ulkomainen kiinteä toimipaikka, joka täyttäisi tämän lain edellytykset, jos se olisi itsenäinen yhteisö. Lisäksi edellytetään, että kiinteä toimipaikka sijaitsee eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö ja että siihen liittyvää tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa.

Ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastetaan ulkomaisen yhteisön ulkomainen kiinteä toimipaikka, joka täyttäisi tämän lain edellytykset, jos se olisi itsenäinen yhteisö. Lisäksi edellytetään, että kiinteä toimipaikka sijaitsee eri lainkäyttöalueella kuin ulkomainen yhteisö ja että siihen liittyvää tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa.

(3 mom. kumotaan)

Ulkomaisena väliyhteisönä ei kuitenkaan pidetä:

1) yhteisöä, jonka tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä ja

joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle, taikka suorituksista, joiden maksaja on siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

2) yhteisöä, jonka asuinvaltion kanssa Suomessa on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä kyseisessä valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon, edellyttäen, että yhteisöt ovat kyseisessä valtiossa velvollisia suorittamaan tulostaan veroa, joka ei olennaisesti eroa verosta, jota yhteisöjen on Suomessa tulostaan suoritettava, ja että yhteisö ei ole saanut hyötyä kyseisen valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

Laskettaessa sitä tuloa, jonka perusteella arvioidaan, onko tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä, ei oteta huomioon väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun yhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.

Veron, jota yhteisöjen on asuinvaltiossaan tulostaan suoritettava, katsotaan 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava, jos yhteisöt asuvat Euroopan unionin ulkopuolella ja ovat asuinvaltiossaan voimassa olevan verolainsäädännön mukaan siellä velvollisia suorittamaan valtiolle tai sen osalle tulostaan veroa, jonka tosiasiallinen yhteismäärä on keskimääräisesti pienempi kuin 3/4 yhteisöjen Suomessa tulostaan tosiasiallisesti suorittaman veron määrästä. Valtiovarainministeriön asetuksella säädetään niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava.

Ulkomaisen väliyhteisön verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta huomioon

1) väliyhteisön kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen väliyhteisön lainkäyttöalueella; eikä

2) väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun väliyhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettussa etuyhteydessä verovelvolliseen on

1) yritys, jolla on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus verovelvollisen äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia sen voitoista;

2) yritys, jonka äänioikeuksista, pääomasta tai voitoista luonnollisella henkilöllä tai verovelvollisella on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus;

3) yritys, jolla on yhteys yhteen tai useampaan toiseen yksikköön sen perusteella, että luonnollisella henkilöllä tai jollain yksiköllä suoraan tai välillisesti on sekä siitä että toisesta yksiköstä vähintään 25 prosentin osuus; ja

4) luonnollisen henkilön lähipiiriin kuuluva toinen luonnollinen henkilö.

(5 mom. kumotaan)

3 §

Määräämisvalta

Ulkomaisen yhteisön katsotaan olevan 2 §:n 1 momentissa tarkoitettussa määräämisvallassa, jos yksi tai useampi täällä yleisesti verovelvollinen välittömästi tai välillisesti omistaa yhteensä vähintään 50 prosenttia yhteisön pääomasta tai sen osakkeiden tai osuuksien yhteisössä tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä. Määräämisvallan katsotaan myös olevan olemassa, jos yhdellä tai useammalla täällä yleisesti verovelvollisella on oikeus vähintään 50 prosenttiin yhteisön varallisuuden tuotosta.

4 §

3 §

Taloudellinen toiminta

Poiketen siitä, mitä 2 §:ssä säädetään, ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ulkomaista yhteisöä, joka on todellisuudessa asettautunut verotuksellisen kotipaikkansa lainkäyttöalueelle ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja, ja yhteisön verotuksellinen kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.

Edellä 1 momentissa säädettyä sovelletaan myös yhteisöön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Euroopan talousalueen ulkopuolisella lainkäyttöalueella, jos

1) lainkäyttöalue ei ole ollut Euroopan unionin neuvoston hyväksymissä päätelmissä lueltuna veroasioissa yhteistyöhaluttomaksi lainkäyttöalueeksi verovelvollisen verovuoden päättyessä sekä verovuotta edeltävän verovuoden päättyessä;

2) kyseisen lainkäyttöalueen kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä alueen sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon; ja

3) yhteisön tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön lainkäyttöalueellaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavaa muuta tuotanto-toimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä, taikka suorituksista, joiden maksaja on sillä lainkäyttöalueella asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö.

Ulkomainen yhteisö on 1 momentissa tarkoitetulla tavalla asettautunut verotuksellisen kotipaikkansa lainkäyttöalueelle ja harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa, kun yhteisön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

1) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto sekä varoja;

2) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiossaan riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa; ja

3) yhteisön henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

4 §

Veronalainen tulo

Veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Edellä 2 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona.

Osuus väliyhteisön tuloon luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon väliyhteisön osakkeet kuuluvat. Veronalainen tulo säilyttää osakkaan verotuksessa myös alkuperäisen tulolajinsa.

6 §

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Jos ulkomainen yhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiasa maksaman veron määrän.

Veronalainen tulo

Veronalaista tuloa on verovelvollisen suoraa ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta. Siltä osin, kuin tuloverolain (1535/1992) 9 §:ssä tarkoitettu rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan väliyhteisötulosta veroa tuloverolain 10 §:n nojalla, tuloa ei lueta yleisesti verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi. Edellä 2 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus tulosta jaetaan ansio- ja pääomatuloksi siten kuin tuloverolain (1535/1992) 40 § ja 41 §:ssä on säädetty.

Edellä 1 momentissa tarkoitettun osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama tulo, joka syntyy, kun verovelvollinen luopuu osuudestaan yksikössä, on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on aiemmin tämän lain nojalla luettu veronalaiseksi tuloksi. Määrästä, joka on aiemmin tämän lain nojalla luettu veronalaiseksi tuloksi, on tällöin vähennettävä edellä 2 momentissa tarkoitettu voitonjako, joka ei ole ollut veronalaista tuloa.

Osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon osuus väliyhteisöstä kuuluu. Veronalainen väliyhteisötulo säilyttää osakkaan verotuksessa myös alkuperäisen tulolajinsa.

Väliyhteisötulo otetaan osakkaan verotuksessa huomioon verovuonna, jona ulkomaisen väliyhteisön verovuosi päättyy.

6 §

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Jos ulkomainen väliyhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiasa maksaman veron määrän.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.