



Valtiovarainministeriö

29.8.2018

1 (11)

valtiovarainministerio@vm.fi

Lausuntopyyntö: VM/1432/03.01.00/2018; VM111:00/2018, 6.8.2018

LAUSUNTO VÄLIYHTEISÖN OSAKKAIEN VEROTUKSESTA ANNETTUA LAKIA JA YLEISTÄ VERONKIERTOSÄÄNNÖSTÄ KOSKEVASTA HALLITUKSEN ESITYSLUONNOKSESTA

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esitysluonnoksesta veron kiertämisen estämistä koskevan direktiiviin (2016/1164, jäljempänä myös "direktiivi") sisältyvien väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta.

1. Väliyhteisölaki

1.1 Yhteenveto

Väliyhteisön tulon verottamisesta on säädetty Suomessa vuodesta 1995 alkaen ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetulla lailla (16.12.1994/1217, jäljempänä "väliyhteisölaki"). Nyt väliyhteisölakiin ehdotetut muutokset perustuvat veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin (2016/1164). Voimassa oleva väliyhteisölaki on kuitenkin jo nykyisessä muodossaan osittain ankarampi kuin mitä direktiivissä edellytetään. Lisäksi HE-luonnoksessa väliyhteisölakia ehdotetaan tiukennettavaksi huomattavasti direktiivissä edellytettyä enemmän.

Jos HE-luonnoksessa esitetyt ehdotukset tulisivat voimaan sellaisenaan, olisi väliyhteisölaki direktiivin edellyttämää tasoa tiukempi esimerkiksi seuraavilta osin:

- Direktiivin väliyhteisöjä koskevia säännöksiä sovelletaan vain yhteisömuotoisiin verovelvollisiin. Voimassa oleva väliyhteisölaki koskee myös luonnollisia henkilöitä. HE-luonnoksessa esitetään, että väliyhteisölaki soveltuisi myös jatkossa luonnollisiin henkilöihin.
- Direktiivi sallii hallinnollisen taakan välttämiseksi erilaisten valkoisten, harmaiden ja mustien listojen käytön osana väliyhteisölainsäädäntöä. Tästä huolimatta HE-luonnoksessa ehdotetaan voimassa olevaan väliyhteisölakiin sisältyvän muita kuin ns. mustan listan verosopimusvaltioita koskevan soveltamiskohteen kumoamista.

- Direktiivin mukaan väliyhteisölainsäädännön soveltamisedellytykseksi tulee asettaa 50 prosentin määräysvaltakynnys. HE-luonnoksessa ehdotetaan sovellettavaksi tiukempaa 25 prosentin määräysvaltakynnystä.
- Direktiivi edellyttää, että väliyhteisölainsäädäntö soveltuu, kun yhteisön tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alle 50 % verosta, joka yhteisöltä olisi kannettu verovelvollisen jäsenvaltiossa. Voimassa olevassa väliyhteisölaissa verotuksen tasoa koskeva raja on 60 prosenttia, ja HE-luonnoksessa ehdotetaan tämän korkeamman rajan säilyttämistä.
- Direktiiviin on kirjattu kaksi vaihtoehtoista tapaa väliyhteisötulon määrittämiseksi. Ensimmäisessä vaihtoehdossa veropohjaan kuuluu direktiivissä luetellut passiivisluonteiset tuloerät. Toisessa vaihtoehdossa veropohjaan sisällytetään tulot, jotka syntyvät ns. epäaidoista järjestelyistä, joiden keskeisenä tarkoituksena on veroedun saaminen. Voimassa olevan väliyhteisölain perusteella veropohjaan kuuluvat kaikki väliyhteisön tulot. HE-luonnos ehdottaa, että tämä laaja veropohja säilytetään.
- Direktiivin perusteella ETA-alueella tai verosopimusvaltiossa asuva yhteisö ei lähtökohtaisesti ole väliyhteisö, jos se harjoittaa sijaintivaltioissaan merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. HE-luonnoksessa esitetään, että tätä kriteeriä sovellettaisiin vain ETA-alueella asuviin yhteisöihin. HE-luonnos ehdottaa, että ETA-alueen ulkopuolella asuviin yhteisöihin, mukaan lukien ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltiossa asuviin yhteisöihin, sovellettaisiin tiukempaa teollisen tuotantotoiminnan kriteeriä.

Asianajajaliiton näkemyksen mukaan nämä muutokset yhdessä johtavat väliyhteisölain merkittävään kiristymiseen, oikeusvarmuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun heikentymiseen sekä lisääntyneeseen hallinnolliseen taakkaan.

Väliyhteisösääntelyn tarkoituksena on verottaa tuloja, jotka on keinotekoisesti kanavoitu matalan verotuksen valtioihin asettautuneisiin yhtiöihin. Kuten HE-luonnoksessakin todetaan, sääntelyn varsinaisena kohteena eivät ole suurten konsernien eri maanosien sijoittautuneet tytäryhtiöt, jotka harjoittavat konsernin liiketoimintaan keskeisesti liittyviä toimintoja. Nyt HE-luonnoksessa esitettävät muutokset kuitenkin johtavat siihen, että väliyhteisötulon verotus ulottuu yhä enemmän myös aidon ja aktiivisesti ulkomailta harjoitetun liiketoiminnan tulon verottamiseen.

Lausuntonaan Suomen Asianajajaliitto ehdottaa HE-luonnokseen tehtäväksi seuraavat muutokset:

- Muita kuin ns. mustalla listalla olevia verosopimusvaltioita koskeva erityisiin verohuojennuksiin perustuva soveltamispoikkeus tulisi säilyttää väliyhteisölaissa.
- Mikäli edellä mainitun soveltamispoikkeuksen poistamista pidetään perusteltuna, verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin tulisi kuitenkin lähtökohtaisesti soveltaa samaa taloudellisen toiminnan kriteeriä, jota sovelletaan ETA-alueella asuviin yhteisöihin.

- Suomessa väliyhteisötulon perusteella määrätystä verosta tulisi väliyhteisön maksamien verojen lisäksi hyvittää väliyhteisön maksamasta osingosta peritty lähdevero sekä mahdollinen kolmannen valtion väliyhteisölainsäädännön perusteella samasta väliyhteisötulosta maksettu vero.
- Määräysvaltaa koskevan soveltamisedellytyksen kynnys tulisi nostaa direktiivin sallimaan 50 prosenttiin.
- Ehdotettua etuyhteyssuhteen määritelmää tulisi täsmentää.
- Asianajajaliitto puoltaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaa lisäystä, jonka mukaan väliyhteisötulona aiempina vuosina verotettu tulo vähentää Suomessa verotettavan voitonjaon ja luovutusvoiton määrää. Asianajajaliitto kuitenkin ehdottaa säännöksen täsmentämistä, jotta se täyttäisi direktiivin vaatimukset.
- Muutosten voimaantuloa olisi syytä lykätä niin, että muutokset tulisivat voimaan aikaisintaan vuoden 2020 alussa.

1.2 Erityisiin verohuojennuksiin perustuva vapautus väliyhteisölain soveltamisesta tulisi säilyttää

HE-luonnoksessa ehdotetaan, että voimassa olevan väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin 2 kohdan verosopimusvaltioita koskeva poikkeussääntö kumottaisiin. Poikkeussäännön mukaan väliyhteisölakia sovelletaan verosopimusvaltioissa asuviin yhtiöihin vain, jos kyseisen verosopimusvaltion yleinen yhteisöveron taso on olennaisesti alempi kuin Suomessa tai jos yhteisö ei on hyötynyt kyseisen valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. Verosopimusvaltiot, joissa yhteisöveron taso ei ole riittävällä tasolla, on lueteltu VM:n asetuksella annettavalla mustalla listalla.

Kuten HE-luonnoksessakin on mainittu, ns. musta lista on merkittävästi keventänyt monimutkaiseen väliyhteisösääntelyyn soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa. Voimassa olevan väliyhteisölain perusteella muiden kuin mustan listan verosopimusmaissa sijaitsevien yhtiöiden osalta on lain soveltamisedellytysten täyttymisen arvioinnissa voitu pitkälti keskittyä siihen, onko yhteisö nauttinut asuinvaltiossaan erityisistä verohuojennuksista. Tämä on osaltaan merkittävästi vähentänyt lain soveltamiseen liittyvää epävarmuutta.

Kuten HE-luonnoksessa todetaan, väliyhteisölainsäädännön keskeisenä tarkoituksena on ennaltaehkäistä tulojen siirtymistä matalan verotuksen valtioihin. Tällöin säännösten soveltamisen olisi tärkeää olla verovelvollisten ennakoitavissa ilman, että heti joudutaan hakemaan soveltamisrajoja tuomioistuimista. Jos erityishuojennuksiin perustuva poikkeussääntö kumotaan, tulee väliyhteisölain soveltamisedellytysten täyttymisen arviointi perustumaan jatkossa aina tapauskohtaiseen harkintaan yhtiön toiminnan luonteesta ja verotuksen tasosta. Esimerkiksi poikkeussäännön kumoaminen tarkoittaisi, että jatkossa myös ETA-alueella asuvien yhtiöiden osalta on aina tutkittava niiden tosiallinen sijoittautuminen asuinvaltioonsa. ETA-valtioissa asuviin yhteisöihin sovellettava merkittävän taloudellisen toiminnan käsite on hyvin

tulkinnanvarainen. Se tulisiikin joka tapauksessa määritellä paljon täsmällisemmin ja mahdollisimman objektiivisin kriteerein.

Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tämän poikkeussäännön poistaminen tulee kohtuuttomasti lisäämään väliyhteisölain soveltumiseen liittyvää epävarmuutta ja hallinnollista taakkaa sekä kustannuksia väliyhtiöstatuksen selvittämiseen liittyen. Lisäksi oikeusvarmuus ja verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu voi kärsiä merkittävästi, jos väliyhteisötulon verotus perustuu aina siihen, miten yksittäinen verovirkailija tulkitsee tulkinnanvaraisia soveltamisedellytyksiä. Asianajajaliiton mielestä olisiikin perusteltua, että tämä poikkeussääntö säilytettäisiin väliyhteisölaissa.

HE-luonnoksessa poikkeuksen kumoamista perustellaan sillä, että listan ylläpitäminen on osoittautunut hyvin raskaaksi. Jos mustasta listasta halutaan luopua tästä syystä, olisi perusteltua harkita, voidaanko erityisiin verohuojennuksiin perustuva poikkeus säilyttää ETA-alueella ja verosopimusvaltioissa asuvien yhtiöiden kohdalla ilman, että sen soveltuminen kytkeytyy mustaan listaan. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan erityisiin verohuojennuksiin perustuvan poikkeuksen soveltamisen voisi jatkossa kytkeä verosopimusvaltioiden osalta esimerkiksi riittävään tiedonvaihtoon ja/tai EU:n ylläpitämään listaan yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista.

1.3 ETA-alueiden ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitseviin yhteisöihin tulisi soveltaa samoja kriteereitä kuin ETA-alueella sijaitseviin yhteisöihin

Sen lisäksi, että HE-luonnoksessa ehdotetaan, että yllä kuvattu verosopimusvaltioita koskeva poikkeus kumotaan, HE-luonnoksessa ehdotetaan muitakin tiukennuksia väliyhteisölain ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa asuvia yhteisöjä koskeviin säännöksiin. Voimassa oleva väliyhteisölaki kohtelee ETA-alueella ja merkittävää osaa ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitsevia yhteisöjä yhdenvertaisesti. Esimerkiksi väliyhteisölain 2a §:n soveltamispoikkeus koskee sekä ETA-valtioita, että sellaisia verosopimusvaltioita, joiden kanssa on sovittu riittävästä viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa.

HE-luonnoksessa ehdotetaan, että jatkossa ETA-alueella asuvia yhteisöjä ja ETA-alueen ulkopuolella asuvia yhteisöjä koskisivat erilaiset soveltamispoikkeukset. ETA-alueella sijaitseva yhteisö ei lähtökohtaisesti olisi väliyhteisö, jos se on todellisuudessa asettunut ETA-alueella sijaitsevaan kotipaikkaansa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä merkittävää taloudellista toimintaa. ETA-alueen ulkopuolella sijaitsevan yhteisön, riippumatta siitä onko kyseessä verosopimusvaltiossa sijaitseva yhteisö, olisi taloudellisen toiminnan kriteerin lisäksi täytettävä kolme muuta kriteeriä: (1) yhteisön asuinvaltio ei ole EU:n ns. yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelossa, (2) yhteisön asuinvaltion kanssa on sovittu riittävästä tietojenvaihdosta ja (3) yhteisön tulo kertyy pääasiallisesti sen asuinvaltiossa harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta tai muista säännöksessä mainituista vastaavista toiminnoista.

Asianajajaliiton näkemyksen mukaan ei ole perusteltua, että ETA-alueen ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa asuvia yhteisöitä arvioidaan jatkossa huomattavasti tiukemmilla kriteereillä kuin ETA-alueella sijaitsevia yhteisöjä ja että niihin sovellettaisiin jatkossa teollisen tuotantotoiminnan vaatimusta. Teollisen tuotantotoiminnan ja siihen

rinnastettavan tuotantotoiminnan käsite on tulkinnanvarainen erityisesti nykyisessä soveltamisympäristössä, jossa teollisen toiminnan ja palveluiden välinen rajanveto muuttuu jatkuvasti. Kuten jo edellä on todettu, väliyhteisölain esitöiden ja KHO:n ratkaisukäytännön perusteella on ilmeistä, että väliyhteisölain keskeisintä soveltamisaluetta on alhaisen verorasituksen valtioon perustettuun yhteisöön keinotekoisesti ohjattujen passiivisten tulojen verottaminen. Väliyhteisölain säännöksiä ei kuitenkaan ole rakennettu siten, että vain passiiviset tulot voivat tulla verotuksen kohteeksi. Ensinnäkään palvelutoimintaa ei ole suljettu väliyhteisötulon verotuksen ulkopuolelle ja toiseksi väliyhteisötulona verotetaan kaikki väliyhteisön tulo, ei vain passiiviset tulot. Asianajajaliitto pitääkin mahdollisena, että jatkossa verosopimusvaltioissa harjoitettu aito ja aktiivinen liiketoiminta tulee enenevissä määrin väliyhteisötulon verotuksen piiriin.

Esimerkkinä voidaan mainita Yhdysvallat, jossa tämän vuoden alussa voimaan tullut verouudistus laski yhteisötuloveron 21 prosenttiin ja mahdollisti enenevissä määrin käyttöomaisuuden ja rakennusten hankintamenojen vähentämisen kokonaisuudessaan hankintavuoden vuosikuluna, jolloin Yhdysvalloissa sijaitsevan tytäryhtiön verotuksen taso voi jäädä alle vaaditun 60 prosentin. Tällöin esimerkiksi suhteellisen pääomaintensiivinen aktiivinen Yhdysvalloissa harjoitettu palveluliiketoiminta voi tulla jatkossa Suomessa väliyhteisötulon verotuksen piiriin.

Yllä kohdassa 1.2 tarkemmin käsiteltyä ns. mustan listan ylläpitämiseen perustuvan soveltamiskoikkeuksen kumoamista perustellaan HE-luonnoksessa muun muassa listaukseen liittyvillä verotuksen ulkopuolisilla negatiivisilla heijastusvaikutuksilla maiden välisiin suhteisiin. Asianajajaliiton mielestä olisi tärkeää, että valtiovarainministeriö harkitsee, voiko väliyhteisölain soveltamiskoikkeuksen kriteerien tiukentamisella olla vastaavia negatiivisia heijastusvaikutuksia Suomen ja verosopimusvaltioiden välisiin suhteisiin, ja onko verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin sovellettava tiukempi arviointi linjassa Suomen verosopimusten ja WTO-velvoitteiden kanssa. Tämän vuoksi olisi myös tärkeää harkita, voisiko ETA-alueella sijaitsevia yhteisöjä koskeva taloudellisen toiminnan kriteerin ulottaa koskemaan ainakin sellaisia verosopimusvaltioita, joiden kanssa on sovittu riittävästä tiedonvaihdesta veroasioissa. Lisäksi Asianajajaliitto ehdottaa, että riittävän tietojenvaihdon kriteerin täyttyminen kytkettäisiin esimerkiksi VM:n ylläpitämään listaan niistä verosopimuksista, joiden osalta tietojenvaihtosäännöksiä voidaan pitää riittävänä.

1.4 Väliyhteisötulosta maksettavasta verosta hyvitetävän ulkomaisen veron käsitettä tulisi laajentaa

Voimassa olevan väliyhteisölain perusteella verovelvollinen saa vähentää väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. HE-luonnoksessa ei ehdoteta muutosta tähän sääntöön. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan on hyvin mahdollista, että HE-luonnoksessa esitetyt tiukentuneet soveltamisedellytykset, yhdessä alla kohdassa 1.5 käsitellyn madaltuneen

määräysvaltakynnyksen kanssa, johtavat enenemissä määrin saman tulon kahdenkertaiseen verotukseen.

Oikeuskäytännössä hyvitetävien verojen käsitettä on tulkittu hyvin suppeasti. KHO on esimerkiksi katsonut, että väliyhteisön jakamasta osingosta perittyjä lähdeveroja ei vähennetä väliyhteisötulosta perittävistä verosta. Väliyhteisön tulo tulee siis osittain kahdenkertaisen verotuksen kohteeksi silloin, kun väliyhteisön asuinvaltio perii väliyhteisön omistajilleen maksamista osingoista lähdeveroa. Tämän lisäksi kahdenkertaista verotusta voi jatkossa syntyä yhä useammin välillisissä omistusketjuissa. Esimerkiksi jos verosopimusvaltiossa sijaitseva yhteisö omistetaan liiketoiminnallisista syistä välillisesti toisessa EU-valtiossa sijaitsevan yhteisön kautta, on riskinä, että sekä Suomi että tämä toinen EU-valtio käsittelevät verosopimusvaltiossa sijaitsevaa yhteisöä väliyhteisönä. Asianajaliiton käsityksen mukaan nykyinen väliyhteisölaki johtaisi siihen, että Suomi hyvittäisi tällaisessa tilanteessa vain itse väliyhteisön asuinvaltioon maksaman veron, jolloin sama tulo voi tulla verotettua moneen kertaan. Asianajaliiton mielestä olisikin perusteltua, että väliyhteisötulosta maksettavasta verosta hyvitetävän ulkomaisen veron käsitettä tulisi laajentaa niin, että hyvitetäväksi tulisivat myös väliyhteisön voitonjaon yhteydessä perityt lähdeverot sekä verot, jotka yllä kuvatuissa omistusketjuissa maksetaan samasta väliyhteisötulosta kolmansiin maihin näiden maiden väliyhteisölainsäädännön perusteella.

1.5 Määräysvaltasäännöksen soveltamiskynnys tulisi asettaa direktiivin sallimalle 50 prosentin tasolle

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

Asianajaliiton ensimmäinen huomio ehdotetusta lainkohdan muutoksesta on, että määräämisvalta on ehdotettu syntyvän, jos ”verovelvollisella” on edellä mainitut osuudet yhteisöstä. Aiempi muotoilu oli ”yleisesti verovelvollisella”. Muutosta on perusteltu sillä, että väliyhteisösääntelyn tulisi direktiivin perusteella koskea myös

jäsenvaltioissa yhteisöverovelvollisia kiinteitä toimipaikkoja, ja sillä, että soveltamisedellytysten laskentaan olisi otettava mukaan myös etuyhteydessä olevien rajoitetusti verovelvollisten osuudet. Lainkohdan muotoilu on kuitenkin Asianajaliiton näkemyksen mukaan epätarkka, kun lainkohdassa ei ole määritelty, kuka on "verovelvollinen". HE-luonnoksen perusteella lainkohdan tarkoittama "verovelvollinen" voi mielestämme olla Suomessa yleisesti verovelvollinen tai rajoitetusti verovelvollisen kiinteä toimipaikka (siltä osin kun väliyhteisötulo kuuluu kiinteälle toimipaikalle TVL 9 §:n 3 momentin perusteella) eikä muutoksella liene tarkoitettu, että väliyhteisötuloa syntyy Suomessa verovelvolliselle silloin, kun missä tahansa maailmassa jollakulla (rajoitetusti) verovelvollisella on 25% osuus yhteisöstä. Lainkohdan sanamuotoa olisikin tarvetta täsmentää tältä osin.

Toiseksi, kuten HE-luonnoksessakin todetaan, ehdotettu säännös on sekä direktiivin vaatimaa tasoa että voimassa olevan lain säännöksiä tiukempi. HE-luonnoksen ehdottama säännös ei enää asettaisi mitään vaatimuksia sen suhteen, kuinka paljon yhteisöstä on suoraan tai välillisesti Suomessa yleisesti verovelvollisten omistuksessa. Lisäksi HE-luonnoksen mukainen etuyhteystahon määritelmä täyttyisi jo 25 prosentin omistus- tai äänivaltaosuudella eli huomattavasti alhaisemmalla omistus- ja äänivaltaosuudella kuin esimerkiksi VML 31 §:n 2 momentissa, mikä on etupiirin määritelmän lähtökohtana voimassa olevan väliyhteisölain säännöksiä arvioitaessa. Kun ottaa huomioon nämä muutokset, on mahdollista, että jatkossa jo hyvinkin pieni suomalainen omistusintressi ulkomaisessa yhteisössä voi johtaa väliyhteisölain soveltumisedellytysten täyttymiseen.

HE-luonnoksessa nimenomaisesti todetaan, että osakkeenomistajaa ei tulisi saattaa vastuuseen yhtiön sijoittautumista ja toimintaa koskevien päätösten vaikutuksista silloin, kun omistususuus yhtiössä ei riitä antamaan selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin, tai määräämään sen toiminnasta. Silti jos HE-luonnoksessa ehdotetut määräysvaltakriteeriä koskevat muutokset tulisivat voimaan sellaisinaan, voisi väliyhteisölaki kohdistua vähemmistöomistajaan (jopa suhteellisen pienellä omistususuudella ja todellisesta vaikutusvallasta riippumatta) paljon herkemmin kuin aikaisemmin. Tämän tyyppisiin pieniin intresseihin liittyvä väliyhteisöstatuksen ja tulon määrän selvittäminen voi johtaa merkittäviin hallinnollisiin kustannuksiin suhteessa itse väliyhteisötulona verotettavan tulon määrään. Liian tiukka sääntely voisi myös johtaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksiin kolmansien valtioiden kohdalla tilanteissa, missä se ei ole perusteltua. Muutoksen haitallisten vaikutusten minimoimiseksi Asianajajaliitto pitäisi suotavana, että määräysvaltaraja nostettaisiin direktiivin sallimaan 50 prosenttiin.

1.6 Etuyhteyssuhteen määritelmää tulisi täsmentää

HE-luonnoksessa esitetään, että väliyhteisölain 2 §:n 4 momenttiin sisällytettäisiin seuraava etuyhteyssuhteen määritelmä:

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.

HE-luonnoksen perusteluiden mukaan määritelmä perustuu direktiivin etuyhteyssuhteen määritelmään kuitenkin niin, että HE-luonnoksessa on huomioitu väliyhteisölain soveltuminen luonnollisiin henkilöihin. Asianajajaliiton mielestä ehdotetun säännöksen, erityisesti sen 2-4 kohtien, sanamuoto on hieman epäselvä ja tulkinnanvarainen. Esimerkiksi säännöksen 2 kohtaa voisi sen sanamuodon perusteella tulkita siten, että verovelvolliseen on etuyhteydessä yritys, josta kuka tahansa luonnollinen henkilö, jolla ei ole mitään suhdetta verovelvolliseen, omistaa 25 prosenttia. Tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi Asianajajaliitto pitää tärkeänä, että laissa määritellään etuyhteyssuhde mahdollisimman selkeästi ja yksiselitteisesti. Tämän vuoksi voisi olla perusteltua täsmentää etuyhteyssuhteen määritelmän sanamuotoa vastaamaan paremmin HE-luonnoksen perusteissa esitettyä tarkoitusta.

Lainsäädäntöteknisesti on myös ontuvaa tuoda Suomen lakiin uusi käsite ”yksikkö” ilman, että sitä määritellään. Suomen vero-oikeudessa on jo tuloverolain 3-4 §:ssä yhteisön, yhtymän ja yhteisetuuden määritelmät ja 9 §:ssä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen määritelmät. Tuloverolaki käyttää myös henkilön ja kuolinpesän käsitteitä. Ulkomainen kuolinpesä on tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisö. Väliyhteisölaki käyttää termiä yhteisö ulkomaalaisesta yhteisöstä ja sellaisen kiinteästä toimipaikasta. Lisäksi oikeuskäytännöstä löytyy useita tapauksia, joissa ulkomaalaisia oikeushenkilöitä on rinnastettu joko yhteisöihin tai yhtymiin, mutta ei mihinkään kolmanteen luokkaan. Verotusmenettelylain 31 § käyttää termejä osapuoli ja yritys. Asianajajaliiton mielestä HE-luonnos jättää epäselväksi, mihin käsite ”yksikkö” asettuu tätä taustaa vasten. Onko se sama kuin yhteisöt ja yhtymät, vai onko olemassa muitakin ulkomaisia tahoja, jotka ovat ”yksikköjä” - vaikka oikeuskäytännössä tähän asti ulkomaisia oikeushenkilöitä on rinnastettu vain joko yhteisöihin tai yhtymiin? Asianajajaliitto ehdottaa, että säännöksen sanamuotoa täsmennetään myös tältä osin.

1.7 Myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva soveltamispoikkeus

Asianajajaliitto yhtyy HE-luonnoksen ehdotukseen siitä, että myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva soveltamispoikkeus laajennetaan koskemaan myös tilanteita, joissa myynti- ja markkinointitoiminta suuntautuu yhteisön asuinvaltion ulkopuolelle. Kuten HE-luonnoksessakin mainitaan, voimassa oleva sääntely on osaltaan johtanut siihen, että yhtiöiden on pitänyt järjestää toimintaansa rakenteisiin, jotka eivät vastaa toiminnan tarpeita. Myynti- ja markkinointitoimintaa koskevan soveltamispoikkeuksen laajentaminen mahdollistaa, että yhtiöt voivat suunnitella

myynti- ja markkinointitoimintansa jatkossa sen mukaan, mikä on liiketoiminnallisesti järkevää ilman, että väliyhteisölaki rankaisee myynti- ja markkinointitoimintojen keskittämistä alueellisiin yhtiöihin maayhtiöiden sijaan.

1.8 Kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia sääntöjä on täsmennettävä, jotta ne täyttävät direktiivin vaatimukset

Direktiivi edellyttää, että väliyhteisötulona verotettua tuloa ei voida verottaa toiseen kertaan Suomessa voitonjakona tai luovutusvoiton muodossa. Tämä vaatimus on pyritty HE-luonnoksessa täyttämään ehdottomalla, että väliyhteisölakiin lisätään osinkoja koskevan 4 §:n 2 momentin rinnalle uusi 3 momentti, joka koskee luovutusvoittoja.

Asianajajaliiton mielestä ehdotettu sääntely on kuitenkin epätäydellinen, koska se ei huomioi yhtymiä, jotka eivät ole verovelvollisia vaan ns. läpivirtausyksiköjä. Yhtymien tulo-osuus verotetaan suoraan yhtymän osakkaiden tulona. Ehdotettu väliyhteisölain sääntely ei huomioi lainkaan tulo-osuudesta maksettavaa veroa. TVL 16.3 §:n mukaan elinkeinoyhtymän elinkeinotulota ja maatalouden tuloa laskettaessa sisältyvät yhtymän saamat osingot kokonaan tähän tuloon. Yhtymän osakkaiden tulona verotettavaksi jaetuista osuuksista vähennetään se osa osuuksiin sisältyvästä osinkotulosta, joka EVL 6 a §:n tai MVL 5 §:n 14 kohdan säännösten mukaan on verovapaata tuloa. Elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteessä saamat osinkotulot kuuluvat siten osakkaan TVL 16 §:n mukaiseen tulo-osuuteen. Jos tällainen osinkotulo jaetaan voitoista, jotka on jo verotettu yhtymän osakkaan väliyhteisötulona, tulee tulo verotetuksi kahteen kertaan. Asianajajaliitto katsoo, että direktiivin vaatimusten täyttämiseksi väliyhteisölain 4 §:ää tulisi täydentää siten, että verovelvollisen elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteen tulo-osuus yhtymästä ei ole veronalaista tuloa. Tämän tulee tapahtua siltä osin, kun tulo-osuuteen sisältyy väliyhteisöltä suoraan tai välillisesti saatu osinko, josta on vähennetty EVL:n tai MVL:n säännösten mukainen verovapaa tulo, tai väliyhteisön osuuksien välittömästi tai välillisestä luovutuksesta saatu tulo ja näiden verovapaalla osalla vähennettyjen osinkojen ja luovutuksesta saatujen tulojen määrä ei ylitä määrää, joka on aiemmin luettu väliyhteisölain nojalla verovelvollisen tuloksi.

Ehdotetussa 4 §:n 3 momentissa käytetään edellä kohdassa 1.6 todetusti mahdollisesti sekaannusta aiheuttavaa määrittelemätöntä termiä ”yksikkö”. Ehdotetussa lainkohdassa säädettäisiin luovutusvoitosta, jonka verovelvollinen saa väliyhteisöosuuden luovutuksesta. Asianajajaliitto ehdottaa, että 4 §:n 3 momentti muotoiltaisiiin niin, että siinä säädettäisiin tulosta, joka syntyy, kun verovelvollinen välillisesti tai välittömästi luopuu osuudestaan väliyhteisössä. Tällöin välttyään Suomen vero-oikeudelle vieraan ”yksikön” käsitteen käyttämiseltä ja katetaan kuitenkin myös tilanteet, joissa luopuminen voi tapahtua jotenkin muuten kuin suoraan väliyhteisön osuuksia luovuttamalla (ks. esim. HE-luonnoksen esimerkit 1.–4. joissa väliyhteisö omistetaan välillisesti).

1.9 Muutosten voimaantuloa tulisi lykätä

Direktiivin perusteella jäsenyhtiöiden on hyväksyttävä direktiivin edellyttämät muutokset viimeistään 31. joulukuuta 2018 ja sovellettava muutoksia viimeistään 1. tammikuuta 2019 alkaen. Tätä taustaa vasten HE-luonnoksessa ehdotetaan, että väliyhteisölakia koskevat muutokset tulisivat voimaan vuoden 2019 alusta alkaen. Kuten tässä lausunnossa on tuotu esille, HE-luonnoksessa esitetyt muutokset kiristäisivät voimassaolevaa väliyhteisölakia todella merkittävästi myös suhteessa direktiivissä vaadittuun sääntelyn tasoon. Näin ollen muutosten voimaantulo syksyn 2018 aikana ja soveltaminen verovuodesta 2019 lukien on oikeusvarmuuden ja sääntelyn ennakoitavuuden kannalta kestäväntöytä. HE-luonnos julkaistiin vasta elokuun 2018 alussa.

Jos esitetyt muutokset tulevat voimaan vuoden 2019 alussa, jää verovelvolliselle aivan riittämättömän lyhyt aika varautua muutoksiin ja tarvittaessa järjestellä uudestaan omistusrakenteitaan ja liiketoimintojaan. HE-luonnoksessa todetaan nimenomaisesti, että nykyinen väliyhteisösääntely täyttää direktiivin pakollisten määräysten vaatimukset- joskaan sääntely ei täsmälleen vastaa direktiivin määräyksiä. Jotta verovelvollisilla olisi riittävästi aikaa varautua väliyhteisösääntelyn muutoksiin, Asianajajaliitto ehdottaa, että väliyhteisölain muutokset lykättäisiin myöhemmäksi siten, että sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

2. Yleinen veronkiertosäännös

HE-luonnoksen mukaan VML 28 §:ään sisältyvää yleistä veronkierron vastaista säännöstä ei ole tarvetta muuttaa veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä. Tätä perustellaan HE-luonnoksessa sillä, että direktiivin yleisen veronkierron vastaisen säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella säännöksellä, vaikka VML 28 § ei olekaan muotoilultaan identtinen direktiivin säännöksen kanssa. Asianajajaliitto ehdottaa kuitenkin, että VML 28 § sanamuoto yhdenmukaistetaan direktiivin veronkiertoartiklan kanssa.

Verohallinnossa on 2010-luvulla ryhdytty soveltamaan VML 28 §:ää aikaisempaa tulkintakäytäntöä laajemmalla tavalla. Veronkiertosäännöksellä on puututtu järjestelyihin, joiden on perinteisesti katsottu kuuluneen normaalin verosuunnittelun piiriin. Uudesta soveltamiskäytännöstä on aiheutunut merkittävä määrä veroriitoja, joiden euromääräiset intressit ovat usein huomattavan suuria. Myös KHO on viime vuosina antanut lukuisia päätöksiä VML 28 §:n soveltamisesta. KHO:n ratkaisuksista suuri osa on perustunut veronkiertosäännöksen perinteiselle tulkintatavalle, mutta osa ratkaisuksista on perustunut uudelle, laajemmalle tulkintatavalle (erityisesti ratkaisut KHO 2014:66, KHO 2016:72 ja KHO 2018:40). Näin ollen oikeuskäytäntö ei ole riittävällä tavalla selkiyttänyt oikeustilaa VML 28 §:n soveltamisalasta.

VML 28 §:n soveltamiseen liittyy myös EU-oikeudellista epävarmuutta. Jäsenvaltioiden rajat ylittävissä tilanteissa VML 28 §:ää ei tulisi soveltaa EU:n tuomioistuimen veronkiertoa koskevaa tulkintakäytäntöä laajemmalla tavalla. Toisaalta

yrittäjärjestelytilanteissa VML 28 §:ää ei myöskään voida soveltaa yritysjärjestelydirektiivissä määrättyä soveltamisalaa laajemmin. Suomen veronkiertosäännöksen soveltamiskäytäntöjä ei ole kuitenkaan toistaiseksi arvioitu EU:n tuomioistuimessa.

Nykyistä oikeustilaa voidaan pitää huolestuttavana verovelvollisten oikeusturvan ja verojärjestelmän ennustettavuuden kannalta. Vaikka veronkiertodirektiivi on ns. minimisäännös, se ei kumoa tai laajenna jäsenvaltioiden oikeutta puuttua verovelvollisten oikeustoimiin EU perustamissopimuksen tai yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännöksen vastaisesti. Näin ollen VML 28 §:n soveltamisala on tällä hetkellä epätasällinen ja verovelvollisten näkökulmasta myös epäjohdonmukainen. Järjestely, joka rajat ylittävässä tilanteessa on hyväksyttävä, voitaisiinkin kotimaisessa tilanteessa luonnehtia veronkierroksi.

Veronkiertodirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä olisikin hyvä tilaisuus selkiyttää oikeustilaa ja korvata nykyinen VML 28 § veronkiertodirektiivin veronkiertoartiklalla (sillä poikkeuksella, että soveltamisala ulotetaan myös muuhun kuin yritysverotukseen). Direktiivin veronkiertoartikla on tarkkarajaisempi ja verovelvollisten oikeusturvanäkökohdat paremmin turvaava säännös kuin Suomen nykyinen veronkiertosäännös. Säännöksen korvaaminen uudella veronkiertonormilla johtaisi siihen, että vanhan ja epäjohdonmukaisen VML 28 §:n oikeuskäytännön merkitys pienenesi. Hallituksen esityksessä olisi kuitenkin mahdollista määritellä täsmällisemmin direktiivin pohjalta, miten säännöstä sovelletaan. Veronkiertoartiklan soveltamisen ennustettavuutta lisää myös se, että artiklaa on sovellettava EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön asettamissa rajoissa.

Helsingissä 29. elokuuta 2018

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO



Jarkko Ruohola

Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATIJAT

Asianajaja Mika Ohtonen, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Asianajaja Heikki Wahlroos, Borenius Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.