

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

27.8.2018

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM/1432/03.01.00/2018
VM/111:00/2018
VH A67/00 00 01/2018

LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI EDUSKUNNALLE SISÄMARKKINOIDEN TOIMINTAAN SUORAAN VAIKUTTAVIEN VERON KIERTÄMISEN KÄYTÄNTÖJEN TORJUNTAA KOSKEVIEN SÄÄNTÖJEN VAHVISTAMISESTA ANNETTUUN NEUVOSTON DIREKTIIVIIN (EU) 2016/1164 SISÄLTUVIEN VÄLIYHTEISÖSÄÄNNÖSTEN JA YLEISEN VERONKIERTOSÄÄNNÖKSEN KANSALLISESTA TÄYTÄNTÖÖNPANOSTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta.

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan muutettavaksi lakia ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta. Muutosehdotukset perustuvat osittain suoraan ns. veron kiertämistä koskevaan direktiiviin (ns. ATAD I), jonka lisäksi lakia tarkennetaan tietyiltä osin myös muutoin. Yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen osalta luonnoksessa todetaan, että nykyistä kansallista verotusmenettelylain 28 §:n säännöstä ei ehdoteta direktiivin täytäntöönpanon johdosta muutettavaksi.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi (EU) 2016/1164 implementoidaan tekemällä kansalliseen väliyhteisölakiin asiasisällöiset 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 väliyhteisösääntely, 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.

Verohallinto esittää lausuntonaan seuraavaa:

1. Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttaminen

1.1 Yleistä

Verohallinto pitää esitettyjä muutoksia lähtökohtaisesti hyvinä ja toimeenpanokelpoisina ja tietyiltä osin nykysääntelyyn liittyviä ongelmakohtia korjaavina. Valittua tapaa, jossa nykyiset säännökset pyritään pitämään mahdollisuuksien mukaan entisellään, voidaan pitää tietyin, jäljempänä esitetyin varauksin tarkoituksenmukaisena, varsinkin huomioiden säännösten voimaantuloaikataulu. Verohallinnon näemyksen mukaan esitetyt säännösmuutokset edistävät osaltaan niille asetettuja tavoitteita ja soveltamisalan sekä toteuttamisvaihtoehtojen osalta tehtyjä valintoja voidaan pitää perusteltuina. pitää myös hyvänä sitä, että direktiivin implementoinnin lisäksi ja ohessa väliyhteisön määrittelyä ja väliyhteisötulon verottamista koskevia säännöksiä on direktiivin sallimissa rajoissa pyritty ehdotuksessa yksinkertaistamaan ja selkiyttämään ilman, että lain tavoite vaarantuisi.

Lain soveltamisalaa on laajennuttu harmaan talouden ja veronkierron torjunnan kannalta mielekkäällä tavalla poistamalla erityistä veronhuojennusta koskevat säännökset. Myös muiden poikkeuksien lakkauttaminen antaa mahdollisuuksia puuttua aiempaa tehokkaammin väliyhteisöjen kautta tapahtuvalle veronkierrolle. Nykyisessä väliyhteisölaissa oleva erityisen veronhuojennuksen kriteeri on osin epäselvä. Kyseisen kriteerin poistamisen jälkeen uudistettua väliyhteisölakia voidaan soveltaa aiempaa johdonmukaisemmin perustuen väliyhteisön tosiasialliseen taloudelliseen toimintaan. Todennäköisesti uudistettu laki myös toimisi nykyistä tehokkaammin ennalta estävästi siten, että verotettavan tulon siirtäminen matalan verotuksen valtioon olisi vähemmän houkuttelevaa kuin nykyisin. Ehdotettu väliyhteisölainsäädäntö täyttää direktiivin vaatimukset, mutta huomioi samalla kansallisen kokemuksen lain soveltamisesta.

Verohallinto tuo kuitenkin esille, että nykyinen ja ehdotettu väliyhteisösääntely pitää sisällään myös eräitä sellaisia tarkennus- ja muutostarpeita, joilta osin väliyhteisölakia ei ole ehdotuksen mukaan tarkoitus tarkentaa samassa yhteydessä direktiivin implementoinnin kanssa. Tällaisia asioita ovat mm. verotuksen tasojen konkreettiseen vertailuun, kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, Suomesta saatujen tulojen verottamiseen, tappiontasaukseen sekä Suomen vertailuveron laskennalliseen veropohjaan liittyvät detaljikysymykset, joihin nykyinen laki, sen esityöt tai oikeuskäytäntö eivät anna selvää vastausta. Luonnoksen sivulla 17 on sinänsä todettu, että nykyistä väliyhteisösääntelyä olisi tarvetta selventää ja mahdollisuuksien mukaan tarkentaa. Käytännössä esitysluonnos ei kuitenkaan juurikaan sisällä selvennyksiä tai tarkennuksia edellä mainittuihin tulkinnallisiin kohtiin, joiden selkeyttä olisi tarkoituksenmukaista harkita.

Ehdotetut säännökset pitävät sisällään useita erilaisia käsitteitä, joita ei ole perusteluissa kuitenkaan tarkemmin määritelty. Esimerkiksi Verohallinnon tulevassa ohjeistuksessa on haasteellista määritellä eri käsitteitä, jos hallituksen esityksessä ei oteta kantaa eri termien tarkempaan sisältöön ja tulkinnalliset asiat voivat jäädä oi-

keuskäytännön ratkaisujen varaan. Näin ollen olisi tärkeää, että lopullisessa hallituksen esityksessä tarkennettaisiin ehdotettuihin säännöksiin liittyviä käsitteitä edes yleisellä tasolla. Tällaisia ovat lakiehdotuksen 3 §:ssä muun ohessa:

- Taloudellinen toiminta vai merkittävä taloudellinen toiminta? Minkä kriteereiden valossa merkittävyyttä on käytännössä arvioitava?
- Tarpeelliset toimitilat?
- Riittävä henkilökunta?
- Mitä tarkoitetaan varoilla (aineeton/aineellinen)?
- Miten holdingyhtiöt asemoituvat?
- Miten arvioidaan tilanteita, joissa toiminnot on ulkoistettu?
- Teolliseen tuotantotoimintaan verrattavissa oleva muu tuotantotoiminta?

Lain direktiiviperusta huomioon ottaen Verohallinnossa korostuu Verohallinnon näkemyksen mukaan tarve reaaliaikaisesti seurata oikeuskäytäntöä, joka syntyy unionin tuomioistuimessa ja direktiiviä soveltavissa valtioissa. Siltä osin, kun yhteneväsyyksiä on Suomen lainsäädäntöön nähden, jouduttaneen erityisesti unionin tuomioistuimen kannanottoja sisällyttämään Verohallinnon ohjeisiin.

Direktiivin minimimääräyksenä on implementoida Suomen lainsäädäntöön joko epäaitojen järjestelyjen malli tai transaktiopohjainen malli. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden johdosta jää jossain määrin epäselväksi, missä määrin Suomen nykyinen yksikköpohjainen malli sisältää muutoksen jälkeen elementtejä em. malleista. Tämän johdosta jää myös osittain epäselväksi se, millä tavoin direktiivin tulkintavaikutus tulee ottaa eri osiltaan huomioon säännösten tulkinnassa. Asiaa olisi perusteltua lopullisessa hallituksen esityksessä vielä tarkentaa.

1.2. Voimaantuloaikataulu ja vaikutukset Verohallinnossa

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset vaikuttaisivat Verohallinnossa muun muassa verotusprosesseihin, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin sekä ohjeistukseen. Esitysluonnoksen mukaan lait ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2019 alusta siten, että niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

Verohallinto tuo esille, että edellä kuvattua aikataulua voidaan pitää erittäin tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta. Aikataulu on erittäin vaikea erityisesti ilmoittamisen kannalta, mikäli laki on sellainen, että se muuttaa ilmoittamisen sisältöä nykyisestä. Mikäli lain lopullinen sisältö vahvistuu oletettavalla tavalla ainoastaan muutamaa kuukautta ennen lain voimaantuloa, on mahdollista, että veroilmoituksilla kerättävät tiedot ovat puutteellisia oikean verotuskäsittelyn kannalta. Mikäli ilmoittaminen jää vaillinaiseksi, se näkyy esimerkiksi verovalvontatyössä lisääntyvinä selvityspyyntöinä asiakkaiden suuntaan.

1.3. Nykytilan arviointi (kohta 2.4)

Hallituksen esitysluonnoksessa nykytilan arviossa (kohta 2.4 Nykytilan arviointi) ei tuoda esille väliyhteisölain luonnetta harmaan talouden torjuntaan liittyvänä lakina. Verohallinto ehdottaa esitysluonnokseen lisättäväksi seuraava perusteluteksti:

Viime vuosien aikana väliyhteisölainsäädännöllä on onnistuttu puuttumaan myös yksityishenkilöiden harjoittamaan veronkiertoon. Näin väliyhteisölainsäädäntö on vakiinnuttanut paikkansa yhtenä harmaan talouden ja veronkierron estämisen juridisena instrumenttina.

1.4. Direktiivin malleihin liittyvät suhteelliset ja euromääräiset poikkeukset (kohta 3.4.4.)

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan 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. Yhteisö voidaan jättää väliyhteisösääntelyn ulkopuolelle myös, jos kirjanpidollinen voitto on enintään kymmenen prosenttia sen toimintakustannuksista verokaudella. Jäljempänä esitysluonnoksessa todetaan, ettei em. vapaaehtoisia poikkeuksien säätämistä pidetä Suomessa aiheellisena.

Vapaaehtoisten poikkeuksien välttäminen on harmaan talouden torjunnan kannalta perusteltu. Esitysluonnosta ehdotetaan täydennettäväksi seuraavalla perusteluosioilla:

Eri maiden kirjanpidon- ja verotuksen tuloksenlaskentamenetelmät vaihtelevat. Väliyhteisölain soveltamisen kannalta on hallinnollisesti tehokkainta välttää euromääräisiä rajoja. Harmaan talouden tapauksissa kirjanpidollinen voitto ei myöskään välttämättä vastaa lainkaan tosiasiallista voittoa. Näin ollen raja-arvojen määrittely olisi sekä hallinnollisesti raskasta että heikentäisi mahdollisuuksia harmaan talouden tehokkaaseen torjuntaan.

1.5 Soveltamisala (kohta 3.6.1)

Hallituksen esitysluonnoksen todetaan, että väliyhteisösääntelyä sovellettaisiin nykyiseen tapaan sekä luonnollisten henkilöiden että elinkeinoyhtymien ja yhteisöjen verotuksessa. Kansallisen sääntelyn soveltamisalaa ei tältä osin ehdoteta muutettavan. Sääntelystä poistettaisiin kuitenkin rajaus, jonka mukaan sääntely koskee yleisesti verovelvollisia. Esitysluonnoksen mukaan muutoksen jälkeen väliyhteisösääntelyä voitaisiin soveltaa myös rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa.

Verohallinnon tietojen mukaan väliyhteisölain käytännön soveltamistilanteissa on usein epäselvää, mikä ulkomaisen yhtiön verotuksellinen status on. Käytännön tilanteissa joudutaan pohtimaan tulisiko soveltaa väliyhteisölakia vai katsoa kyseessä olevan ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka (Tuloverolain 2. luvun 13 a §). Tältä osin hallituksen esitysluonnosta esitetään täydennettäväksi seuraavalla soveltamisohjeella:

Väliyhteisölain ja kiinteitä toimipaikkoja koskevan Tuloverolain säännöksen keskinäinen suhde on osoittautunut joissakin käytännön tilanteissa epäselväksi. Erityislakina väliyhteisölain soveltamiskynnystä voidaan pitää kiinteän toimipaikan muodostumista matalampana.

Näin väliyhteisölakia tulee soveltaa ensisijaisesti tilanteisiin, joissa ulkomaista yhteisöä käytetään veron välttämistarkoituksessa ja väliyhteisölain soveltamisedellytykset muutoin täyttyvät.

1.6. Ulkomaisen väliyhteisön käsite

Ehdotettujen säännösten ulkomaisen väliyhteisön käsite pitää sisällään määräysvallan käsitteen. Määräysvaltaa käsiteltäessä käytetään luonnoksessa myös termiä *määräämisvalta* (esim. s. 56). Mikäli molemmilla käsitteillä tarkoitetaan samaa, olisi johdonmukaista käyttää samaa termiä kaikissa yhteyksissä.

Hallituksen esitysluonnoksessa olevat ulkomaisen väliyhteisön määrittelyyn liittyvät esimerkit ovat hyviä, ja ne on syytä sisällyttää myös lopulliseen hallituksen esitykseen. Esimerkkejä voi mahdollisesti myös lisätä. Luonnoksen sivun 22 yläosan esimerkissä A omistaa B:stä 50 prosenttia ja B omistaa vuorostaan C:stä 50 prosenttia. Esimerkissä todetaan, että C on A:n määräämisvallassa sekä nykyisen sääntelyn että *direktiivin mukaan*. Viimeksi mainitun eli direktiivin osalta esimerkissä lienee kuitenkin virhe, koska direktiivi edellyttää *yli* 50 prosentin omistusta ja esimerkissä on kyse vain *tasan* 50 prosentin omistuksesta joka suhteessa.

Ehdotettujen säännösten johdosta määräysvaltaa koskevien edellytysten täyttymisen arviointi muuttuisi. Jatkossa esimerkiksi väliyhteisösääntelyä voitaisiin soveltaa myös rajoitetusti verovelvollisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan verotuksessa. Muutokset vaikuttanevat tältä osin Verohallinnon valvontaan, mutta oletettavaa on, että näiden muutosten vaikutus on valvonnan näkökulmasta pieni. Toisaalta tulee huomioida, että jotta ulkomailla asuvien rajoitetusti verovelvollisten "lähipiiriläisten" omistuksista saataisiin riittävän kattavasti tietoa, tulisi tältä osin tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä kehittää.

Ehdotettuihin säännöksiin ei sisälly voimassaolevaan sääntelyyn sisältyvällä tavalla edellytyksiä erityisiä veronhuojennuksia ja esim. harkinnanvaraisen hallinnollisen menettelyn luonnetta koskien. Tätä voidaan pitää lain soveltamista selkeyttävänä ja Verohallinnon työ määrää vähentävänä muutoksena. Lisäksi voidaan todeta, että hyvänä, nykysääntelyn ongelmakohtia selventävänä muutoksena voidaan pitää lakiehdotuksen 3 § 2 momentin 3 kohtaa (ETA:n ulkopuolisilla lainkäyttöalueilla asuville yhteisöille asetettu toimiala edellytys).

Ehdotuksen mukaan ETA-alueen ulkopuolisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella toimivan yhteisön osalta väliyhteisölain soveltamisen poissulkemisen lisäedellytyksenä on "merkittävän taloudellisen toiminnan" ohella mm. se, että kyseisen lainkäyttöalueen kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa ja se yhdessä lainkäyttöalueen sisäisen lainsäädännön perusteella mahdollistaa riittävän tietojenvaihdon. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tarkoituksenmukaista tuoda esille, onko tarkoitus soveltaa säännöstä teknisesti (sopimusten ja lainsäädännön olemassaolo) vai tuleeko tämän edellytyksen täyttymistä arvioida myös sen perusteella, toteutuuko tietojenvaihto myös tosiasiallisesti. Sopimuksen olemassaolo ja lainsäädäntö eivät ole välttämättä kaikissa tilanteissa riittäviä takamaan tehokasta tietojenvaihtoa. Jos säännöksen soveltumisen edellytyksenä on tosiasiallisesti toteutuva tietojenvaihto, voi olla tarkoituksenmukaista verovelvollisten oikeusturvan ja oikeusvarmuuden näkökulmasta harkita, tulisiko tieto valtioista,

joiden kanssa tietojenvaihto ei tosiasiallisesti toteudu, olla julkista erillisen sääntelyn nojalla.

1.7. Merkittävä taloudellinen toiminta

Ehdotettujen säännösten 3 § on otsikoitu *Taloudellinen toiminta*. Direktiivissä käytetään termiä *merkittävä taloudellinen toiminta* tai taloudellinen toiminta, joka on merkittävää. Tulkinnallisuuksien välttämiseksi termiä *merkittävä taloudellinen toiminta* voisi olla perusteltua käyttää yhdenmukaisesti hallituksen esityksen kaikissa kohdissa ja erityisesti mainitun pykälän otsikoinnissa.

Esitysluonnoksessa on todettu, että "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." Hallituksen esityksessä olisi perusteltua puhua EYT:n päätöksistä monikossa, koska Cadbury Schweppes -päätöksessä on viitattu useisiin muihinkin tuomioihin, kuten esimerkiksi tapaukseen ICI, (asia C-264/96) useassa eri kohdassa. Lisäksi EYT:n myöhemminkin antamilla päätöksillä on tulkintaa ohjaavaa vaikutusta. Nämä päätökset voisi mainita hallituksen esityksen perusteluissa (merkittävän) taloudellisen toiminnan käsitteen esittämisen yhteydessä.

Ehdotettu väliyhteisölain 3.3 § sisältää suuren joukon erilaisia määritelmiä ja käsitteitä. Muutoksena nykyisen väliyhteisölain 2a § 2 momenttiin uusi laki sisältää uuden käsitteen *varat*. Tätä käsitettä, kuten ehdotetun 3.3 §:n muitakaan käsitteitä, ei ole hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa juurikaan avattu laajemmin. Näin ollen, jotta käsitteiden määrittely ei jäisi oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeistuksen varaan, olisi tarkoituksenmukaista, että hallituksen esityksen perusteluissa 3.3 §:n käsitteiden osalta tehtäisiin tarkennuksia ja määrittelyitä. Olennaista olisi esimerkiksi tarkentaa sitä, tulkitaanko käsitteitä laajasti vai suppeasti. Yksittäisinä asioina tärkeää olisi tuoda esille mm. aineettomien ja aineellisten varojen välistä rajanvetoa, konsernin sisäisten palveluiden tarjoamisen merkitystä, holdingyhteisöjen asemaa säännöksen soveltamisessa sekä toiminnan ulkoistamiseen liittyviä tilanteita. Lisäksi laajemmassa kuvassa olisi perusteluissa hyvä mainita, mikä merkitys direktiivin taloudellisen toiminnan käsitteen yhteydessä käytetyllä *merkittävä*-sanalla on ja toisaalta tarkoituksenmukaista olisi myös selkeästi todeta, onko soveltamisedellytykset muutoin kuin varojen käsitteen osalta muuttunut aiemman 2a § a momentin soveltamisesta esim. direktiivin tulkintavaikutuksen johdosta.

Ehdotetun 3.3 §:n soveltamiseen liittyviä tilanteita voisi olla tarkoituksenmukaista myös kuvata erilaisin esimerkein varsinkin, kun huomioidaan nykyisen 2 a § 2 momentin soveltamiseen liittyvän oikeuskäytännön suppeus sekä se, että voimassa olevan säännöksen osalta sitä koskevat hallituksen esityksen perustelut eivät juurikaan tarjoa tulkinta-apua. Näin voitaisiin selkiyttää sitä, milloin lakiehdotuksen 3 §:n 3 momentin mukaiset soveltamisedellytykset täyttyvät ja milloin ne eivät vastaavasti täyty.

1.8. Väliyhteisötulon laskeminen

Ehdotettujen säännösten 4 §:n pykälän 1 momenttiin esitetään lisättäväksi säännös, jonka mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus tulosta jaetaan ansio- ja pääomatuloksi siten kuin tuloverolain 40 ja 41 §:issä on säädetty. Tätä voidaan sinänsä pitää toivottavana ja asiantilaa selkiyttävänä sekä Verohallinnon työ määrää jossain määrin vähentävänä muutoksena.

Viitatus TVL 40 §:n mukaan elinkeinoyhtymän osakkaana olevan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa yhtymän elinkeinotulo ja maatalouden tulo jaetaan nettovarallisuuden perusteella pääoma- ja ansiotuloksi. Henkilökohtaisen tulolähteen tulo on kokonaan pääomatuloa. Nettovarallisuuden laskenta on määriteltä TVL 41 §:ssä.

Nykyisen VYL:n 4 §:n 4 momentin mukaan osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon osuus väliyhteisöstä kuuluu, ja edelleen, että veronalainen väliyhteisötulo säilyttää alkuperäisen tulolajinsa. Tätä ei ole ehdotettu muutettavaksi. Tämän johdosta jää epäselväksi, miten yhtäältä ehdotetun VYL 4 §:n 1 momentin viittauksia TVL 40 ja 41 §:iin ja toisaalta VYL 4 § 4 momentin säännöstä on keskenään tulkittava, kun määritellään tulolähdettä ja tulolajia väliyhteisön osakkaana olevan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa.

Esimerkkinä edellisestä voidaan mainita tilanne, jossa väliyhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa ja sen tulos on voitollinen. Väliyhteisön osakkaana on luonnollinen henkilö, jolla osuus väliyhteisöstä kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. VYL 4 § 4 momentin mukaan kyse olisi osakkaan henkilökohtaisen tulolähteeseen kuuluvasta väliyhteisötulosta. Mikä merkitys on tällöin VYL 4 § 1 momentin viittauksella TVL 40 ja 41 §:iin? Tuleeko osakkaan väliyhteisötulo-osuutta laskettaessa laskea tulos ensin väliyhteisötasolla EVL:n mukaan ja jakaa sitten tulo nettovarallisuuden perusteella pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Jos kuitenkin osuus väliyhteisön tulosta kuuluu osakkaalla TVL-tulolähteeseen, olisi tulo osakkaalla VYL 4 § 4 momentin perusteella lopulta kuitenkin TVL-tuloa. Näin ollen tällaisessa tilanteessa on epäselvää, missä tulolähteessä osuus väliyhteisötuloon verotetaan ja millä tavoin alkuperäinen tulolaji säilyy VYL 4 § 4 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Näin ollen vaikuttaa siltä, että ehdotuksen mukainen väliyhteisölain 4 § on sisäisesti mainituilta osin ristiriitainen ja vaatii korjausta, jotta säännös voisi olla sovellettavissa.

Voidaan lisäksi kysyä, tulisiko sovellettavaksi myös TVL 40 §:n 3 ja 4 momenttien poikkeukset osingon ja käyttöomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista? Esitysluonnoksen sivulla 33 todetaan seuraavasti: *"Verotettava väliyhteisötulo luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon osuus väliyhteisöstä kuuluu osakkaan verotuksessa. Väliyhteisötulo säilyttää osakkaan verotuksessa alkuperäisen tulolajinsa"*. Kuitenkin elinkeinoyhtymän tulo jaetaan ansiotuloon ja pääomatuloon nettovarallisuuden perusteella. Tämä lause on ristiriidassa edellä esitetyn periaatteen kanssa.

Esitysluonnoksen sivulla 33 on myös seuraava lause: *"Väliyhteisötulo ei ole osinkoon rinnastettavaa tuloa, joten osingon verotuksessa noudatettavat säännöt eivät"*

sovellu väliyhteisötulon verotukseen". Tämä lienee ristiriidassa TVL 40 §:n 3 momentin kanssa?

Esitysluonnoksen sivulla 33 todetaan myös näin: *"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".* Ehdotettu väliyhteisölain 4 §:n 1 momentin lause "Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus tulosta jaetaan ansio- ja pääomatuloksi siten kuin tuloverolain (1535/1992) 40 § ja 41 §:ssä on säädetty." on ristiriidassa perustelujen kanssa ja kaipaisi muokkausta tai tarkennusta.

1.9 Väliyhteisötulon realisoitumisesta

Voimassa olevassa väliyhteisölaissa eikä sen esitoissa ei ole nimenomaista säännöstä siitä, milloin väliyhteisötulo realisoituu verotettavaksi. Hallituksen esityksessä HE 155/1994 todetaan, että määräämisvaltaa koskeva edellytys arvioitaisiin pääsääntöisesti yhteisön tilikauden päättymishetken mukaan. Hallituksen esityksessä ei kuitenkaan esitetä, että väliyhteisöstä saatu tulo realisoituisi verotettavaksi pistemäisesti väliyhteisön tilikauden päättyessä.

Ratkaisussa KHO 1.2.2007 taltio 198 todetaan seuraavasti: Nyt kysymyksessä oleva väliyhteisötulo on saatu arvopapereiden ja joukkovelkakirjojen myynnistä, sekä korko- ja osinkotuloina. Arvopapereiden myyntitulo ja korkotulo ovat luonnollisen henkilön verotuksessa pääomatuloa, osinkotulo taas verotetaan osingon verotuksesta annettujen säännösten mukaan. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että X:n saaman väliyhteisötulon verottamisen tulee tapahtua samalla tavoin kuin jos hän olisi saanut tulon suoraan, eikä tulo olisi kertynyt hänelle ulkomaisen väliyhteisön kautta.

Verohallinnon ohjeessa "Väliyhteisötulon verotus Suomessa" (dnro A49/200/2014) ei ole nimenomaisesti esitetty kannanottoa luovutusvoittona saadun tulon realisoitumisajankohdan (jaksotuskysymys) merkityksestä tilanteessa, jossa sovelletaan väliyhteisölakia ja verosopimuksen mukainen asuinvaltio vaihtuu Suomesta pois vasta sen jälkeen, kun luovutusvoitto on jo syntynyt. Tältä osin on ollut tulkinnanvaraista, realisoituuko väliyhteisötulo pistemäisesti väliyhteisön tilikauden päättyessä, vai pitäisikö väliyhteisötuloon soveltaa esimerkiksi TVL:n jaksotussäännöksiä.

Esimerkki:

X on suomessa yleisesti verovelvollinen vuoden 2016 alussa. Hän omistaa ulkomaisen väliyhteisön A. Väliyhteisön tilikausi on 1.1.2016 - 31.12.2016. Väliyhteisö A luovuttaa 16.6.2016 osakkeita ja saa niistä 1.000.000 euron luovutusvoiton.

X muuttaa 1.12.2016 Maltalle ja hänestä tulee 1.12.2016 Suomessa rajoitetusti verovelvollinen ja Suomen ja Maltan välisen verosopimuksen mukaan Maltalla asuva.

Vaihtoehdot verottamiselle väliyhteisölain mukaan:

1. Väliyhteisötulo vuodelta 2016 realisoituu pistemäisesti 31.12.2016. Verosopimuksen mukaan Suomi ei saa verottaa väliyhteisötuloa.

2. Luovutusvoitto verotetaan kuten X olisi saanut tulon suoraan, eikä väliyhteisön kautta. Tällöin sovellettaisiin TVL:n jaksotusta koskevia säännöksiä ja tulo realisoituisi verotettavaksi X:n verotuksessa 16.6.2016. Kun X oli tällöin Suomessa yleisesti verovelvollinen eikä verosopimus tule sovellettavaksi, Suomi saisi verottaa luovutusvoiton.

Tilanne voisi tapahtua myös toiseen suuntaan, jolloin Suomeen muuttavan väliyhteisön omistajan voisi olla edullista realisoida väliyhteisön omistuksia ennen Suomeen muuttoja. Tällöin tulon katsottaisiin realisoituneen ennen yleistä verovelvollisuutta Suomessa.

Esitysluonnoksessa todetaan näin (sivu 12): Tulot sisällytetään veropohjaan sinä verovelvollisen verokautena, jona väliyhtiön verovuosi päättyy. Luonnoksessa todetaan lisäksi muun muassa seuraavasti (kohta 3.5.1): 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. Luonnoksessa on lisäksi maininta: 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.

Verohallinnon käsityksen mukaan ilmeisesti tulon realisoitumishetkeksi katsottaisiin väliyhteisön tilikauden päättymishetki. Lainmuutoksessa olisi syytä ottaa selkeästi kantaa myös siihen, milloin väliyhteisötulo realisoituu. Tämä olisi erityisen tärkeää muuttotilanteita ajatellen.

2. Verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ää koskevat ehdotukset

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan direktiivi ei edellytä nykyisen verotusmenettelystä annetun lain (VML) 28 §:n sanamuodon muuttamista. Tätä voidaan pitää luonnoksessakin esitetyllä tavalla perusteltuna oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta. Hallituksen esityksessä on myös perustellusti otettu kantaa erityisten veron kiertoa koskevien säännösten ja yleisen veron kiertoa koskevan säännöksen väliseen suhteeseen.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa ei ole selkeästi mainittu, että VML 28 §:ää voidaan soveltaa sekä kansallisiin että kansainvälisiin tilanteisiin. Tämän maininnan voisi tuoda esiin esimerkiksi esitysluonnoksen kappaleessa 4.1.

Luonnoksen mukaan Suomen nykyinen kansallinen säännös sisältää vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin säännös. Säännösten muotoilu ei ole kuitenkaan luonnoksen mukaan identtinen eikä sisältö täysin vastaava. Luonnoksen mukaan kansallinen säännös on *sanamuodoltaan* direktiiviä tiukempi. Siten kansallisen säännöksen muuttamista direktiivin johdosta ei pidetä välttämättömänä. Hallituksen esityksessä olisi hyvä tuoda esille, millä tavoin säännös eroaa sisällöltään direktiivistä ja miltä osin säännöksen tulkinnassa voidaan turvautua esimerkiksi EUT:n oikeuskäytäntöön. Luonnoksesta ei esimerkiksi suoraan ilmene, että kansallinen säännös olisi *sisällöltään* direktiiviä tiukempi. Luonnoksen perusteella jää jossain määrin epäselväksi myös se, että millä tavoin

säännöksen tulkinnassa tulee vastaisuudessa ottaa huomioon direktiivin tulkinta-vaikutus, kun VML 28 § säilyisi sanamuodon osalta muuttumattomana ja lainkohdan soveltamisesta on kansallista oikeuskäytäntöä direktiiviä edeltävältä ajalta.

Verohallinnon näkemyksen mukaan luonnoksen oikeustapauskatsauksessa olisi syytä mainita ja analysoida korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2018:40, joka on viimeisin julkaistu päätös veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisesta. Tässä ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus on muun ohessa todennut, että VML 28 §:n soveltamiselle riittävää on ollut verovelvollisen toimintamallin liikelatoudellisten perusteiden *suhteellinen ohuus* ja *sen osittainen keinotekoisuus*, kun otettiin huomioon *sillä tavoiteltu verohyöty*.

Verohallinto huomauttaa, että veroprosesseissa verovelvollisyhtiöt ovat jo nyt esittäneet, että mahdollisia veronkiertämistilanteita arvioitaessa tulisi ottaa huomioon vain direktiivin sanamuoto ja unionin tuomioistuimen käytäntö, eikä VML 28 § yleislausekkeena voisi soveltua esimerkiksi arvioitaessa velkojen korkojen vähennyskelpoisuutta. Näin ollen vakiintunutta oikeustilaa, johon luonnoksen sivulla 54 viitataan, tulkitaan verovelvollistaholla jo nyt suhteessa esimerkiksi suhteessa yritysjärjestelydirektiivin sanamuotoon. Verohallinto esittää harkittavaksi, onko hallituksen esityksessä syytä ottaa ikään kuin myöntää tämä eli että direktiivi voi vaikuttaa vakiintuneen oikeustilan tulkitsemaan suhteessa uuteen säännökseen (sivu 54, viimeinen kappale).

Tulkintariitojen välttämiseksi hallituksen esityksessä olisikin hyvä todeta, millä tavoin ehdotettava säännös eroaa sisällöltään direktiivistä ja miltä osin sen tulkinnassa voidaan turvautua esimerkiksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Kysymys on toisin sanoen siitä, tuleeko VML 28 §:n säännöksen tulkinnassa kuitenkin vastaisuudessa ottaa huomioon direktiivin tulkintavaikutus. Tältä osin Verohallinto viittaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun KHO 2017:78, jossa korkein hallinto-oikeus otti kantaa erityisen ja yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen seuraavasti:

Puheena olevan 52 h §:n tulkinnassa on otettava huomioon yritysjärjestelydirektiivi ja sen soveltamista koskeva oikeuskäytäntö. Säännöksen soveltamisen lähtökohdat poikkeavat tämän vuoksi niistä lähtökohdista, joista käsin verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n mukaista yleistä veronkiertämissäännöstä on Suomessa sovellettu.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen