

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta (HE 218/2018 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- finanssineuvos Jari Salokoski, valtiovarainministeriö
- neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola, valtiovarainministeriö
- johtava asiantuntija Kari Aaltonen, Verohallinto
- verolakimies Mona Redsven, Finanssiala ry
- toiminnanjohtaja Sonja Vartiala, Finnwatch ry
- asiantuntija Outi Hakkarainen, Kepa ry
- johtaja Ann-Mari Kemell, Keskuskauppakamari
- ekonomisti Antti Koskela, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry
- professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto
- professori Seppo Penttilä, Tampereen yliopisto
- apulaisprofessori Tomi Viitala, Aalto-yliopisto
- professori (emeritus) Raimo Immonen

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- Suomen Asianajajaliitto
- Suomen Yrittäjät ry

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

- työ- ja elinkeinoministeriö
- Pääomasijoittajat ry

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan, että ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia muutetaan. Muutokset perustuvat osittain veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin.

Esityksessä ehdotetaan, että lakia sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisiin, jos osuus ulkomaisessa väliyhteisössä liittyy rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Lisäksi ehdotetaan, että laissa tarkoitetun määräysvallan täyttymistä arvioitaessa huomioon otettaisiin verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevien kotimaisten tai ulkomaisten tahojen osuudet ulkomaisessa väliyhteisössä. Määräysvallan katsottaisiin täyttyvän, jos osuus tai osuudet väliyhteisössä ovat vähintään 25 prosenttia.

Laista ehdotetaan poistettavaksi ulkomaisen väliyhteisön toimialaan liittyvä yleinen poikkeus, EU-valtioissa ja verosopimusvaltioissa asuvia ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat poikkeukset sekä valtiovarainministeriön asetuksella säädettyä listaa koskeva säännös. Lakiin sisältyvää taloudellisen toiminnan poikkeusta ehdotetaan muutettavaksi siten, että se koskisi tietyin edellytyksin myös muissa kuin Euroopan talousalueen valtioissa ja verosopimusvaltioissa asuvia ulkomaisia väliyhteisöjä. Lisäksi ehdotetaan useita teknisiä muutoksia, jotka liittyvät siihen, että kansallinen sääntely saatetaan vastaamaan direktiivin minimisääntelyä.

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

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Taustaa

Esitys liittyy heinäkuussa 2016 annettuun direktiiviin (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi). Esityksen tarkoituksena on saattaa voimaan direktiivin ulkomaista väliyhteisöä koskeva sääntely. Direktiivi sisältää sääntelyn vähimmäistason, joka on saatettava kansallisesti voimaan, mutta jäsenvaltiolla on mahdollisuus säätää direktiivin asioista minimisääntelyä tiukemmin. Sääntely on saatettava voimaan viimeistään 31. päivänä joulukuuta 2018 ja sitä on sovellettava 1. päivästä tammikuuta 2019.

Direktiivin taustalla on OECD:n piirissä vuonna 2013 käynnistetty BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Hankkeen loppuraportti julkaistiin syyskuussa 2015.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

Esityksen lähtökohta ja lain rakenne

Direktiivin väliyhtiöitä koskeva sääntely on tarkoitus saattaa voimaan muuttamalla ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia, väliyhteisölakia. Kansallinen väliyhteisölaki on ollut voimassa vuodesta 1995. Lain tarkoitus ei ole fiskaalinen, vaan sääntelyn tarkoituksena on toimia ennaltaehkäisevästi. Verohallinnon tilastojen mukaan suomalaisilla verovelvollisilla oli vuosina 2013—2014 ulkomailla noin 70 väliyhteisöä. Tästä näkökulmasta väliyhteisölaki on toiminut toivotulla tavalla ennaltaehkäisevästi.

Koska Suomessa on jo voimassa suhteellisen hyvin toimiva väliyhteisölaki, valiokunta pitää perusteltuna esityksessä valittua mallia, jossa direktiivi implementoidaan tekemällä kansalliseen väliyhteisölakiin tarvittavat muutokset, joilla laki saatetaan vastaamaan direktiivin velvoitteita. Tämä puoltaa hallituksen esityksessä valittua lähtökohtaa, ettei lain perusrakennetta merkittävästi muuteta eikä lain tehokkuutta ja tätä kautta myös ennaltaehkäisevyyttä heikennetä. Valiokunta pitää tätä lähtökohtaa ja näitä tavoitteita kannatettavina. Tämä lähtökohta on myös tunnustettu useissa asiantuntijalausunnoissa.

Määräysvalta

Direktiivin minimiluonne huomioon ottaen nykyiseen väliyhteisölakiin on tarpeen lisätä osuus voitosta määräysvallan syntymisen perusteeksi. Tältä osin muutosesitys on valiokunnan mielestä perusteltu, eikä siihen ole esitetty asiantuntijakuulemisessa muutostarpeita.

Samoin direktiivin minimiluonteesta johtuen kansalliseen sääntelyyn on sisällytettävä etuyhteisyriyksen määritelmä. Määritelmässä käytettäisiin termiä yksikkö, mitä käytettäisiin myös ulkomaisia toimijoita määriteltäessä. Vaikka direktiivin määräysvalta koskee vain yhteisöverovelvollisia, kansallisessa sääntelyssä olisi tarpeen huomioida myös luonnollisten henkilöiden lähipiiri, koska nykyinen ja ehdotettu sääntely ottaisivat huomioon myös luonnollisten henkilöiden omistamat ulkomaiset yksiköt. Kansallinen sääntely olisi tältä osin direktiiviä kireämpi. Valiokunnan mielestä muutosesitys on myös tältä osin tarpeen, eikä siihen ole esitetty asiantuntijakuulemisessa huomautettavaa.

Sitä vastoin asiantuntijakuulemisessa on esitetty muutostarpeita määräysvaltaan liittyvään prosenttirajaan. Osa asiantuntijoista on katsonut, että ehdotettu 25 prosentin raja tulisi nostaa 50 prosenttiin. Muutostarvetta on perusteltu nykysääntelyllä ja direktiivin minimiluonteella. Muutosehdotusta on myös perusteltu sillä, ettei sääntelyn tule lisätä väliyhteisölain soveltamispiiriä.

Määräysvaltaan liittyvää prosenttirajaa tarkasteltaessa on kiinnitettävä huomiota prosenttiosuuden laskentatapaan ja siihen esitettyyn muutokseen.

Direktiivissä prosenttiosuutta tarkastellaan ottaen huomioon paitsi verovelvollisen osuus väliyhtiöstä myös verovelvolliseen etuyhteydessä olevan tahon osuus samasta väliyhtiöstä. Nykyisessä väliyhteisölaissa otetaan määräysvaltaa arvioitaessa huomioon myös muiden kuin etuyhteydessä olevien tahojen omistus. Tällöin tarkastellaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisten omistusta.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

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 etuyhteistahojen osuuksia.

Direktiivin minimiluonteesta johtuen esitykseen on tullut lisätä ulkomaisten tahojen osuuksia koskeva määräys. Samalla säännöksen soveltamisalaa on ollut välttämätöntä rajata siten, että määräysvaltaa tarkastellaan verovelvollisen oman omistuksen ja sen kanssa samaan etuyhteyksiin kuuluvien tahojen yhteenlasketun omistuksen perusteella. Arvioinnissa ei siis oteta huomioon muiden kuin etuyhteydessä olevien verovelvollisten osuuksia.

Määräysvaltaa koskevan säännöksen osalta on lisäksi huomioitava nykyisen lain verotusoikeutta koskeva raja. Väliyhteisötuloa ei veroteta, jos osakkaan tai sen kanssa etuyhteydessä olevien osuus väliyhteisöstä on alle 25 prosenttia. Nykyisen väliyhteisölain nojalla väliyhteisönä on voitu pitää ulkomaista yksikköä, 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.

Direktiivissä etuyhteyksiin yhteenlaskettuun omistukseen perustuva väliyhtiötulon verottamisen edellytys sisältyy määräysvaltaa koskevaan säännökseen. Näin siis nykyisen väliyhteisölain ja direktiivin sääntelymekanismi ja laskentatapa eroavat toisistaan, mikä vaikeuttaa esitetyn muutoksen vaikutusten arviointia. Joissain tilanteissa esitys lieventäisi nykytilaa ja joissain tilanteissa esitys kiristäisi sitä. Osassa tilanteita ehdotettu säännös ei muuttaisi nykytilaa.

Valiokunta pitää perusteltuna, että kansallisessa sääntelyssä asetetaan sekä määräysvaltaa että verotusoikeutta koskeva kynnys samalle tasolle, kuten direktiivissäkin on tehty. Valiokunta ei pidä tarpeellisenä tässä vaiheessa muuttaa ehdotettua sääntelyä. Valiokunta pitää kuitenkin tärkeänä, että valtiovarainministeriö seuraa lainmuutoksen vaikutuksia yritysten kansainvälistymisen edellytyksiin ja arvioi kertyneen tiedon perusteella lain kehittämistarpeita.

Verotuksen taso

Nykyisen väliyhteisölain mukaan ulkomaista yhteisöä pidetään muiden edellytysten täytyessä väliyhteisönä, jos sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso on yksikön asuinvaltiossa alempi kuin 3/5 eli 60 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta. Direktiivin mukaan verotuksen tason alaraja on 50 prosenttia kyseisen väliyhtiösäännöstä soveltavan valtion yhteisöverotuksen tasosta. Esityksessä ei ehdoteta muutosta nykyiseen verotuksen tasoon.

Asiantuntijakuulemisissa on ehdotettu, että verotuksen alarajaksi asetettaisiin direktiivin sallima 50 prosenttia Suomen yhteisöverotuksen tasosta. Osa asiantuntijoista on puolestaan esittänyt alarajan asettamista 75 prosenttiin.

Valiokunta haluaa myös tältä osin korostaa esityksen tavoitteita. Väliyhteisösääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ehkäistä ennalta tulojen kanavoimista matalan verotuksen valtioissa sijaitseviin yksiköihin. Esityksen keskeisenä tavoitteena on ollut se, ettei muutosehdotuksilla lievennetä

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

tai kiristetä tarpeettomasti nykyistä sääntelyä. Tätä taustaa vasten valiokunta pitää perusteltuna hallituksen esityksessä valittua alarajaa.

Taloudelliseen toimintaan perustuvat poikkeamat

Nykyisessä kansallisessa väliylhteisösääntelyssä säädetään kaksi erilaista taloudelliseen toimintaan perustuvaa poikkeusta, joiden nojalla ulkomaista yksikköä ei pidetä väliylhteisönä, vaikka yleiset soveltamisedellytykset täyttyisivät.

Ensinnäkin niin sanottua toimialapoikkeamaa sovelletaan missä tahansa valtiossa sijaitsevaan yksikköön, kun sen tulo kertyy pääasiallisesti yksikön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee edellä mainittua toimintaa harjoittavaa yksikköä ja joka suuntautuu pääasiallisesti yksikön asuinvaltion alueelle.

Toisekseen niin sanottua taloudellisen toiminnan poikkeusta sovelletaan Euroopan talousalueeseen kuuluvissa valtioissa tai tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitsevaan yksikköön, kun yksikkö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Taloudellisen toiminnan poikkeusta on direktiivin mukaan sovellettava Euroopan talousalueella sijaitseviin yksiköihin, joten kyse on pakollisesta minimisäännöksestä. Tältä osin sääntely sisältyy esityksen 3 §:n 1 ja 3 momentteihin. Valiokunta pitää sääntelyä välttämättömänä ja perusteltuna.

Asiantuntijakuulemisissa on esitetty, että taloudellisen toiminnan poikkeusta tulisi soveltaa kaikkiin ulkomaisiin yksiköihin asuinvaltiosta riippumatta ja esityksessä ehdotettu sääntely olisi tältä osin perusteeton tai se johtaisi yksittäisten maiden osalta perusteettomaan lopputulokseen.

Esityksessä on ehdotettu, että toimialapoikkeamaa, palvelutoiminta huomioiden, sovellettaisiin Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitseviin yksiköihin tietyin lisäedellytyksin. Toimialapoikkeaman soveltaminen edellyttää, ettei yksikkö asu lainkäyttöalueella, joka on luokiteltu neuvoston hyväksymissä päätelmissä veroasioissa yhteistyöhaluttomaksi lainkäyttöalueeksi. Lisäksi edellytetään, että Suomen ja ulkomaisen yksikön sijaintivaltion välillä on sovitettu riittävästä verotietojenvaihdosta ja tietojenvaihto toteutuu tosiasiasa.

Ehdotuksessa edellytetty pyynnöstä tapahtuva tietojenvaihto voisi toteutua EU:n virka-apudirektiivin perusteella, OECD:n laatiman veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen perusteella, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella tai tietojenvaihtoa veroasioissa koskevan sopimuksen perusteella. Kun otetaan huomioon edellä esitetyt eri tietojenvaihtotavat ja etenkin OECD:n tietojenvaihtoa koskeva yleissopimus, tietojenvaihtoverkostoa voidaan pitää erittäin kattavana, ja se pitää sisällään tällä hetkellä muun muassa Bermudan, Caymansaaret ja Chilen.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

Euroopan talousalueen ulkopuolisten valtioiden osalta säännös on direktiivin sallima optio, ja näin se sallii direktiiviä tiukemman kansallisen sääntelyn. Euroopan talousalueen ulkopuolisissa valtioissa sijaitsevien yksiköiden osalta poikkeuksen soveltamisen edellytykseksi olisi veropohjan turvaamiseen liittyvistä syistä perusteltua lisätä edellä kuvatun nykyisen toimialapoikkeuksen kaltainen ulkomaisen yksikön toimintaan perustuva soveltamiskriteeri. Tällä voitaisiin turvata väliyhteisösääntelyn soveltaminen nykyiseen tapaan esimerkiksi verovapaisiin tai erittäin kevyesti verotettuihin sijoitusyhtiöihin. Muussa tapauksessa väliyhteisösääntelyn soveltamisala jäisi tarpeettoman suppeaksi ja esitys liventäisi nykytilaa, mitä sillä ei ole tarkoitettu. Valiokunta pitää näistä syistä esitettyä sääntelytapaa perusteltuna eikä siksi näe tarvetta muuttaa esitystä tältä osin.

Asiantuntijakuulemisessa on myös esitetty, että pelkkää tietojenvaihtoa koskevan sopimuksen olemassaoloa olisi pidettävä riittävänä edellytyksenä toimialapoikkeaman soveltamisessa eikä säännöksellä tulisi edellyttää sellaista seikkaa, johon verovelvollinen ei voi itse vaikuttaa. Samoin asiantuntijakuulemisessa on esitetty huoli verovelvolliselle aiheutuvan hallinnollisen taakan lisääntymisestä valtiovarainministeriön asetuksen poistumisen myötä.

Esityksessä on ehdotettu toimialapoikkeaman edellytyksenä, että Suomen veroviranomaisilla tulisi olla tosiasiallinen mahdollisuus saada väliyhteisölain soveltamisen kannalta olennaisia tietoja väliyhteisön asuinvaltion veroviranomaisilta sekä tarkistaa verovelvollisen sille antamia tietoja. Samoin esityksessä on ehdotettu, että niin sanotusta harmaasta listasta luovuttaisiin. Nykyisessä väliyhteisölaissa on määräys, jonka mukaan valtiovarainministeriö säätää asetuksella niistä verosopimusvaltioista, joissa yleinen yhteisöveron taso on olennaisesti alempi kuin Suomessa. Asetuksella annettavaa listaa on pidetty monilta osin ongelmallisena: asetuksella annettava lista on hallinnollisesti raskas ja siihen liittyy negatiivisia heijastusvaikutuksia maiden välisiin suhteisiin.

Esityksen perusteluissa on todettu, kuinka verovelvollinen voisi saada tiedon tietojenvaihdon toteutumisesta vain Verohallinnolta. Tämän vuoksi esityksessä on pidetty tarkoituksenmukaisena sitä, että Verohallinto osana lain soveltamista koskevaa ohjeistustaan ylläpitäisi luetteloa lainkäyttöalueista, joiden osalta säännöksessä tarkoitettu tietojenvaihtoa koskeva edellytys täyttyy. Valiokunta puoltaa ehdotettua toimintatapaa ja pitää tärkeänä, että Verohallinnon ohje on verovelvollisten käytettävissä mahdollisimman pian lain voimaantulon jälkeen. Ohjeen tulee myös taata verovelvolliselle luottamuksen suojaa muiden luottamuksen suojaa koskevien edellytysten täytyessä.

Lopuksi

Valiokunta korostaa lopuksi esityksen vaikutuksien seuranta. Valiokunta pitää siten tärkeänä, että valtiovarainministeriö yhdessä Verohallinnon kanssa seuraa säännösten vaikutuksia yritysten kansainvälistymisiin sekä taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeaman laajentamisen vaikutusta muun muassa digitaaliseen palvelutuotantoon ja arvioi kertyneen tiedon perusteella säännösten mahdollisia kehittämistarpeita.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 218/2018 vp sisältyvän lakiehdotuksen.

Helsingissä 5.12.2018

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Timo Kalli kesk
varapuheenjohtaja Ville Vähämäki ps
jäsen Timo Harakka sd
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Kauko Juhantalo kesk (osittain)
jäsen Toimi Kankaanniemi ps
jäsen Pauli Kiuru kok
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Kari Kulmala sin
jäsen Elina Lepomäki kok (osittain)
jäsen Johanna Ojala-Niemelä sd (osittain)
jäsen Antti Rantakangas kesk
jäsen Markku Rossi kesk
jäsen Eero Suutari kok
jäsen Maria Tolppanen sd
jäsen Kari Uotila vas
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ozan Yanar vihr
varajäsen Li Andersson vas (osittain)
varajäsen Lasse Hautala kesk
varajäsen Reijo Hongisto sin (osittain)
varajäsen Riitta Myller sd (osittain)
varajäsen Joakim Strand r

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

VASTALAUSE

Perustelut

Esityksellä muutetaan ulkomaisten väliyhteisöiden osakkaiden verotusta. Muutokset perustuvat osin verovälttelyn estämistä koskevaan direktiiviin (ATAD) ja panevat toimeen sen määräyksiä. Direktiivi puolestaan on seurausta OECD:n keinotekoista voitonsiirtoa ja veropohjan rapautumista rajoittavasta BEPS-hankkeesta.

Väliyhteisölainsäädännön tarkoituksena on suitsia aggressiivista verosuunnittelua ja vahvistaa valtioiden veropohjaa rajoittamalla yritysten ja yksityishenkilöiden mahdollisuuksia kanavoida tulojaan keinotekoisesti matalan verotuksen lainkäyttöalueille. Se on myös keino hillitä valtioiden välistä haitallista verokilpailua.

Väliyhteisön määritelmä ja määräysvalta

Väliyhteisö on yhtiö, jossa Suomessa yleisesti verovelvollinen käyttää merkittävää määräysvaltaa. Tyypillisesti kyseessä on niin sanottu holding- tai pöytälaatikkoyhtiö.

Määräysvallan edellytyksen katsotaan hallituksen esityksessä täyttyvän, kun verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevien kotimaisten tai ulkomaisten tahojen omistusosuudet ovat vähintään 25 prosenttia. Yhteisöjen lisäksi huomioitaisiin myös luonnollisten henkilöiden omistusosuudet ulkomaisissa yksiköissä.

Määräysvallan ja verotusoikeutta koskevan kynnyksen osalta yhdyimme valiokunnan kantaan ja tuemme hallituksen esitystä.

Soveltamisen edellytyksenä oleva verotaso

Nykyllä lainsäädännöllä väliyhteisölainsäädäntöä voidaan soveltaa yksiköihin, joiden tosiasiallisen verotuksen taso on niiden asuinvaltiossa alle 60 prosenttia Suomen yhteisöverosta. Hallituksen esityksessä (2 § 2 momentti) tämä raja säilytettäisiin ennallaan.

Valiokunnan kuulemisissa on tuotu esiin, että Suomen alhainen yhteisöverokanta huomioiden valittu 60 prosentin taso voi rajoittaa epätarkoituksenmukaisesti lain soveltamismahdollisuuksia. Suomen 20 prosentin verokanta on OECD:n ja EU:n keskiarvon alapuolella ja selvästi matalampi kuin monissa keskeisissä verrokkimaissa. Tämän seurauksena hallituksen esitys merkitsisi, että laskennallisesti väliyhteisösäätely soveltuisi vain yksiköihin, jotka ovat asettautuneet valtioihin, joissa verokanta on alle 12 prosenttia.

Katsomme, että raja tulisi olla 75 prosenttia Suomen verotuksen tasosta. Tämä muutos nostaisi sovellusrajan 15 prosentin yhteisöverokantaan, joka on sama kuin nykyisen väliyhteisölain säätämisen aikaan.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

Lain soveltamisala ja sen rajoitteet

Ulkomaista yksikköä ei esityksen mukaan pidetä väliyhteisönä, mikäli se harjoittaa asuinvaltiossaan lakiesityksen 3 §:ssä tarkoitettua taloudellista toimintaa.

Taloudellisen toiminnan poikkeamaa (3 §:n 1 ja 3 momentti) voidaan soveltaa yksiköihin, joiden kotipaikka on EU:ssa tai Euroopan talousalueella. Hallitus esittää, että sitä voitaisiin soveltaa myös kolmansissa valtioissa kotipaikkaansa pitäviin yksiköihin, jotka täyttävät tietyt ehdot. Molemmissa tapauksissa edellytyksenä on, että yksikkö on "todellisuudessa asettautunut" asuinvaltioon ja harjoittaa siellä "tosiasiallisesti" taloudellista toimintaa.

Nykyisessä väliyhteisölaissa tosiasiallista toimintaa koskeva edellytys on sama kuin hallituksen esityksessä. Verotuskäytännössä nimellinen tai jopa keinotekoiseksi luonnehdittava sijoittuminen — esimerkiksi yksi työntekijä — on riittänyt siihen, ettei väliyhteisösääntely sovellu. Esimerkiksi OECD on tuoreessa suosituksessaan kiinnittänyt huomiota tilanteisiin, joissa matalan verotuksen valtioissa sijaitseviin väliyhteisöihin on verosyistä siirretty tuloa, joka ei liity kyseisessä valtiossa harjoitettuun toimintaan.

Hallituksen esitys ei korjaa tätä ilmeistä nykyisen lainsäädännön epäkohtaa, eikä sitä ole lainkaan käsitelty valiokunnan mietinnössä. Päinvastoin lakiesityksen sanamuotoa on löysennetty ministeriön lausuntokierrokselle lähetetystä luonnoksesta, jossa edellytettiin asuinvaltiossa "merkittävää" taloudellista toimintaa.

Mikäli nykyistä verovälttelyä väliyhteisöiden avulla haluttaisiin aidosti rajoittaa, tulisi väliyhteisöiksi määritellä muiden väliyhteisölainsäädännön edellytysten täytyessä kaikki sellaiset yksiköt, joiden kotipaikka on ETA-alueella ja joiden tulo ei pääasiallisesti kerry asuinvaltiossa tosiasiallisesti harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta. Se osa väliyhteisön tulosta, joka kertyy tosiasiallisesti asuinvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, tulisi kuitenkin vapauttaa verosta Suomessa, jotta laki olisi sopusoinnussa EU-oikeuden sijoittautumisvapauden periaatteen kanssa.

Direktiivi jättää EU-jäsenmaiden harkinnanvaraan sen, sovelletaanko poikkeamasäännöksiä myös Euroopan talousalueen ulkopuolisiin maihin. Suomen hallitus on päättänyt käyttää tätä mahdollisuutta ja siten laventaa poikkeaman sovellusala ja verovälttelyn mahdollisuuksia.

Hallituksen esityksessä taloudellisen toiminnan poikkeama soveltuisi myös muualla kuin ETA-maissa kotipaikkaansa pitäviin yksiköihin, jos ne täyttävät kolme ehtoa: (1) Niiden tulee toimia laissa määritellyillä toimialoilla. (2) Niiden tulee toimia lainkäyttöalueella, joka ei ole ollut Euroopan unionin neuvoston luokittelema veroasioissa yhteistyöhaluton lainkäyttöalue. (3) Lisäksi Suomella tulee olla sopimus kyseisen lainkäyttöalueen kanssa riittävästä viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, ja tietojenvaihdon on tosiasiallisesti toteuduttava.

Toimialakohtaista poikkeamaa voitaisiin esityksen mukaan soveltaa tietyin rajoituksin yksikköön, jonka tulo kertyy teollisesta toiminnasta, laivanvarustustoiminnasta, myynti- ja markkinointitoiminnasta tai palvelutoiminnasta. Esitys laajentaa toimialapoikkeusta myös palvelutoimintaan, mikä tarjoaa uusia verovälttelymahdollisuuksia ja lisää tulkinnanvaraisuutta.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

Yhteistyöhaluttomiksi katsottaisiin vain Europan neuvoston niin kutsutulle veroparatiisilistalle kuuluvat lainkäyttöalueet. Veroparatiisilista ei sovellu lain tarkoitukseen, sillä valtaosa maailman verokeitaista on sen ulkopuolella. Suomi on sopinut myös tietojenvaihdosta monien tunnettujen verokeitaisten kanssa, joten laki ei välttämättä soveltuisi niissä kotipaikkaansa pitäviin yhteisöihin. Tällaisia ovat muun muassa valiokunnan kuulemisessa mainitut Bermuda, Caymansaaret, Guernsey ja Jersey.

Tosiasiallista toimintaa koskevan poikkeaman soveltaminen ETA-alueen ulkopuolisissa maissa kotipaikkaansa pitäviin yhteisöihin voisi johtaa erityisen epäoikeudenmukaisiin tilanteisiin niin sanotussa globaalissa etelässä. On olemassa pitkäaikaista näyttöä siitä, kuinka monikansalliset konsernit vaativat valtioilta erityisiä veroetuja vastineeksi sijoittautumisestaan tai investoinneistaan. Köyhien maiden tapauksessa neuvotteluasetelma on usein hyvin asymmetrinen: kansainvälisillä yrityksillä on yliveritiset henkilöstöresurssit ja niiden taloudellinen painoarvo on niin suuri, että ne pystyvät kilpailuttamaan valtioita toisiaan vastaan ja jopa kiristämään itselleen veropohjaa heikentäviä verohelpotuksia. Köyhien valtioiden myöntämien verovapauksien ja verolomien arvo on vuositasolla satoja miljardeja euroja. Väliyhteisölainsäädännön soveltamiskoikeaman laajentamisen myötä tällainen toiminta muuttuu aiempaa houkuttelevammaksi. Lopputulos ei ole Suomen taloudellisia ulkosuhteita koskevan linjan mukainen: esimerkiksi kehityspolitiikan yksi keskeinen tavoite on köyhien valtioiden veropohjien vahvistaminen.

Toimialapoikkeuksen soveltaminen ETA-alueen ulkopuolella voi myös kannustaa suomalaisia yrityksiä siirtämään toimintaansa matalan verotuksen maihin. Väliyhteisölain soveltuessa ne eivät saisi veroetuja tällaisista toiminnan siirroista.

Edellä esitetyn perusteella katsomme, että väliyhteisölain tulisi ETA-alueen ulkopuolella koskea kaikkia matalasti verotettuja yksiköitä toimialasta riippumatta. Tämä myös yksinkertaistaisi lain tulkintaa ja asettaisi verovelvolliset yhdenvertaisempaan asemaan kuin hallituksen esityksessä.

Lopuksi

Yhteenvetona voi todeta, että hallituksen esitys sisältää pieniä parannuksia Suomen väliyhteisölainsäädäntöön. Keskeisimpiä parannuksia ovat niin sanotun erityisen verohuojennuksen edellytyksen poistaminen sekä suomalaisten määräysvaltarajan laskeminen 50:stä 25 prosenttiin.

Lakiesitys jättää kuitenkin monia nykytilan puutteita korjaamatta, ja joiltain osin se merkitsee myös heikennystä vallitsevaan tilanteeseen.

Väliyhteisölain lisäksi veroparatiisiyhtiöiden käyttöä aggressiivisen verosuunnittelun välineenä voitaisiin rajoittaa myös monin muin toimin.

Yksi samaan ilmiöön vaikuttava toimi olisi määritellä tuloverolaissa yhteisö Suomessa yleisesti verovelvolliseksi silloin, kun sitä tosiasiallisesti johdetaan Suomesta käsin. Näin ulkomaisen yhteisön tuloa verotettaisiin Suomessa esimerkiksi silloin, kun sen kaikki toiminta on Suomessa. Lisäksi Suomen tulisi ottaa käyttöön Euroopan komission suosittama säännös vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymiseksi (nk. switch-over rule). Se varmistaisi, että matalan verotuksen maissa kertyneitä voittoja verotettaisiin edes kertaalleen.

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

Yleistä veronkiertosäännöstä tulisi täsmentää niin, että sen nojalla voitaisiin puuttua mihin tahansa aggressiiviseen verosuunnittelujärjestelyyn, jonka motiivina on verojen välttely aitojen liike-taloudellisten perusteiden sijaan.

Ehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotamme,

että lakiehdotus hyväksytään muutettuna seuraavasti, (*Vastalauseen muutosehdotukset*)

että hyväksytään kolme lausumaa. (*Vastalauseen lausumaehdotukset*)

Vastalauseen muutosehdotukset

Laki

ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) 2 a §, sellaisena kuin se on laeissa 680/2008 ja 1491/2016, ja
muutetaan 1, 2, 3 ja 4 § sekä 6 §:n 1 momentti,
sellaisina kuin niistä ovat, 2 § osaksi laeissa 1091/1998 ja 680/2008, 4 § osaksi laissa 680/2008 ja 6 §:n 1 momentti laissa 1361/2009, seuraavasti:

1 §
(Kuten VaVM)

2 §

Ulkomainen väliyhteisö

Ulkomaista yksikköä pidetään tässä laissa tarkoitettuna ulkomaisena väliyhteisönä, jos

1) verovelvollisella on yksin tai yhdessä verovelvolliseen etuyhteydessä olevien yksiköiden ja luonnollisten henkilöiden kanssa suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia äänioikeuksista yksikössä, omistuksessaan suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosenttia yksikön pääomasta tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia yksikön voitosta tai varallisuuden tuotosta; ja

2) yksikön verotuksen tosiasiallinen taso yksikön verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella on alhaisempi kuin 3/4 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

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

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp Vastalause

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

2) yksikkö, jonka äänioikeuksista ja pääomasta verovelvollisella on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus tai jonka voitoista sillä on oikeus saada vähintään 25 prosenttia;

3) yksikkö, jolla on yhteys verovelvolliseen sen perusteella, että luonnollisella henkilöllä tai jollain yksiköllä suoraan tai välillisesti on sekä siitä että verovelvollisesta vähintään 25 prosentin osuus; ja

4) verovelvollisen ollessa luonnollinen henkilö, tämän lähipiiriin kuuluva toinen luonnollinen henkilö.

3 §

Taloudellinen toiminta

Sen estämättä, mitä 2 §:ssä säädetään, ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ulkomaista yksikköä, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, ja joka on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä **tosiasiallista** taloudellista toimintaa ja jonka tulon on pääasiallisesti selvitetty kertyneen asuinvaltiossa tosiasiallisesti harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta.

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

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

2) lainkäyttöalueen kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon ja tietojenvaihto lainkäyttöalueen kanssa tosiasiallisesti toteutuu; ja

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

Ulkomainen yksikkö on 1 momentissa tarkoitettulla tavalla asettautunut verotuksellisen kotipaikkansa lainkäyttöalueelle ja harjoittaa siellä **tosiasiallista** taloudellista toimintaa, kun yksikön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

- 1) yksiköllä on käytettävänä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee, toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto sekä varoja;
- 2) yksiköllä on käytettävänä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee, riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yksikön liiketoimintaa; ja
- 3) yksikön henkilökunta tekee itsenäisesti yksikön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

4 §

Veronalainen tulo

Veronalaista tuloa on verovelvollisen suoraa ja ulkomaista välillistä omistussuutusta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, veronalaiseksi tuloksi ei kuitenkaan lasketa verovelvollisen osuutta väliyhteisön tuloon siltä osin, kun tulon on selvitetty kertyneen asuinvaltiossa tosiasiallisesti harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta. 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.

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 väliyhteisössä, 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 2 momentissa tarkoitettu voitonjako, joka ei ole ollut veronalaista tuloa.

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

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

6 §
(Kuten VaVM)

Voimaantulo
(Kuten VaVM)

Vastalauseen lausumaehdotukset

1. Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa viivyttämättä eduskunnalle esityksen, jonka mukaan yhteisö katsotaan tuloverolain 9 §:n 1 momentin tarkoittamalla tavalla kotimai-

Valiokunnan mietintö VaVM 24/2018 vp
Vastalause

seksi, jos yhteisö on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, yhteisön kotipaikaksi on rekisteröity Suomi tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.

2. Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa viivyttlemättä eduskunnalle esityksen veron kiertämistä koskevan verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n täsmentämisestä siten, että sillä voidaan puuttua verovälttelyjärjestelyihin, joilla on veroseuraamuksiin suhteutettuna hyvin vähäiset liiketaloudelliset perusteet.

3. Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa viivyttlemättä eduskunnalle esityksen säännöksestä vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymiseksi (nk. switch over rule), jota muun muassa Euroopan komissio on suosittanut täydentämään väliyhteisölainsäädäntöä haitallisen verokilpailun ja aggressiivisen verosuunnittelun torjunnassa.

Helsingissä 5.12.2018

Timo Harakka sd
Ville Vähämäki ps
Ozan Yanar vihr
Kari Uotila vas
Pia Viitanen sd
Toimi Kankaanniemi ps
Maria Tolppanen sd
Li Andersson vas
Johanna Ojala-Niemelä sd