

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 12/2008 vp

Hallituksen esitys laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 10 päivänä kesäkuuta 2008 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta (HE 74/2008 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- lainsäädäntöneuvos Marianne Malmgren, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Ilkka Niskanen, Verohallitus

- verolakimies Jouko Jormalainen, Finanssialan Keskusliitto
- professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto
- veroasiantuntija Leena Romppainen, Suomen Yrittäjät ry
- hallituksen puheenjohtaja Outi Ukkola, Suomen Veroasiantuntijat ry
- professori Seppo Penttilä, Tampereen yliopisto
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Kirjalliset lausunnot ovat asiassa antaneet

- Elinkeinoelämän keskusliitto
- Keskuskauppakamari
- valtiovarainministeriö.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia muutettavaksi siten, että lain soveltamisalan ulkopuolelle jäävät pääasiallisesti sellaiset Euroopan talousalueelle tai verosopimusvaltioihin sijoittautuneet yhteisöt, jotka ovat tosiasiallisesti asettautuneet asuinvaltioonsa ja harjoittavat siellä taloudellista toimintaa. Tarkoituksena on muuttaa lakia siten, että se vastaa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytäntöä. Väliyhteisön määritelmää ehdotetaan muutettavaksi si-

ten, että matalan verorasituksen valtiooon sijoittautunut ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka rinnastetaan tietyin edellytyksin ulkomaiseen väliyhteisöön. Valtiovarainministeriön asetuksella säädettäisiin niistä Euroopan talousalueen ulkopuolisista verosopimusvaltioista, joissa yhteisöverotuksen taso ei vastaa Suomen yhteisöverotusta. Lakiin ehdotetaan lisäksi tehtäväksi veronalaista tuloa, tappion vähentämistä ja ulkomaisen veron hyvittämistä koskevia täsmennyksiä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2009 alussa. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2009 toimitettavassa verotuk-

sessä, 31.12.2007 olemassa olleiden kiinteiden toimipaikkojen osalta kuitenkin vasta vuodelta 2015 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Hallituksen esityksen tarkoituksena on poistaa ja vähentää niitä tulkintaongelmia ja EY-oikeudellisia ristiriitoja, joita ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun erityislain eli väliyhteisölain soveltamiseen voi nykyisin liittyä. Lakiin esitetään sen vuoksi erinäisiä muutoksia ja tarkennuksia, mutta lain rakenteeseen tai EY-oikeuden kannalta ongelmattomiin rajauksiin ei tässä yhteydessä puututa.

Tärkein muutos sisältyy ehdotettuun uuteen 2 a §:ään, jossa otettaisiin huomioon erityisesti EY-tuomioistuimen asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes antama tuomio. Iso-Britanniaa koskeva ratkaisu merkitsi käytännössä sitä, että väliyhteisölainsäädäntöä voidaan soveltaa yhteisön alueella sijoittautumisvapauden estämättä ainoastaan veronkiertotarkoituksessa tehtyihin puhtaasti keinotekoisiiin järjestelyihin. Uusi 2 a § rajaisi tämän mukaisesti lain soveltamisalan ulkopuolelle sellaiset Euroopan talousalueelle tai riittävän tehokkaan tietojenvaihdon turvaaviin verosopimusvaltioihin sijoittautuneet yhteisöt, jotka ovat todellisuudessa asettautuneet asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittavat siellä taloudellista toimintaa. — EY-tuomioistuimen ratkaisulinjaa on noudatettu toistaiseksi verotuskäytännössä Verohallituksen ohjeistuksen nojalla. Nyt asiasta säädettäisiin siis lailla.

Yhteisön asettautumista ja toiminnan tosiasiallisuutta arvioitaisiin lakiin otettavien kriteerien perusteella. Näitä olisivat yhteisön harjoittaman toiminnan luonteeseen nähden tarpeelliset toimitilat ja kalusto, riittävä ja toimivallaltaan itsenäinen henkilökunta sekä edellytys itsenäisestä, päivittäistä toimintaa koskevasta päätoksenteosta. Kokonaisarvioinnissa annettaisiin

merkitystä myös yhteisön toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle.

Uusi 2 a § soveltuisi tällä hetkellä kaikkiin Euroopan talousalueen jäsenvaltioihin Liechtensteinia lukuun ottamatta sekä lähtökohtaisesti kaikkiin verosopimusvaltioihin, joita ei ole mainittu erikseen annettavassa asetuksessa ns. mustan listan maista. — Jatkossa olisi siis tarkoitus selvyyden vuoksi vahvistaa asetuksella ne verosopimusvaltiot, joissa verotaso eroaa olennaisesti yhteisöjen Suomessa suoritettavaksi tulevasta verosta. Asetuksenantovaltuus kuuluisi valtiovarainministeriölle, jolla on mahdollisuus seurata riittävän kiinteästi ulkomaisia verojärjestelmiä ja niissä tapahtuvia merkittäviä muutoksia.

Toinen asiallisesti merkittävä muutos koskee ulkomaisen väliyhteisön määrittelyä, jota laajennettaisiin koskemaan myös kiinteitä toimipaikkoja. Väliyhteisölakia voitaisiin soveltaa jatkossa siten myös matalan verotuksen valtioon sijoittautuneen kiinteän toimipaikan tuloon, kun lain yleiset edellytykset täyttyvät. Tällä pyritään estämään väliyhteisölain kierto mutkikkaita kiinteän toimipaikan rakenteita hyväksi käyttäen. Koska muutos on merkittävä ja vaikuttaa mitä ilmeisimmin moniin olemassa oleviin rakenteisiin, on sille varattu pitkä siirtymäaika. Edellytyksenä on kuitenkin se, että kiinteä toimipaikka on ollut olemassa 31.12.2007, jolloin uusia säännöksiä sovelletaan vasta vuoden 2015 alusta. Muutoin uudet säännökset astuisivat voimaan ensi vuoden alusta.

Ehdotus väliyhteisötulosta verovelvollisen osakkaan omistusosuusvaatimuksen nostamisesta nykyisestä 10 %:sta 25 %:iin tukee puolestaan sitä, että lain soveltamista tarkastellaan yksinomaan sijoittautumisvapauden eikä pääomien vapaan liikkuvuuden valossa. Kanta perustuu EY-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön,

jossa on katsottu, että ainakin 25 %:n omistusosuus antaa yleensä mahdollisuuden käyttää päätös- ja vaikutusvaltaa yhtiössä. Kysymys ei olisi siis silloin pelkästä passiivisesta pääoman sijoitustoiminnasta.

Muut ehdotetut muutokset ovat omiaan selkiinnyttämään nykytilaan liittyviä tutkintatilanteita ja lisäämään siten soveltamiskäytännön ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Tällaisia täsmennyksiä ovat mm. matalan verotuksen tason määrittely itse laissa, asetuksenanto mustan listan verosopimusvaltioista sekä väliyhteisötulon tulolähteen ja tulolajin määrittely niin ikään laissa. Verotuksen yhtenäisyyttä ja johdonmukaisuutta lisäävät puolestaan ehdotukset väliyhteisötulon tappiontasausajan pidentämisestä viidestä kymmeneen vuoteen sekä ulkomaisen veron hyvitysajan säätäminen samaksi kuin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa eli ns. menetelmälaisissa.

Valiokunta pitää lakiehdotusta perusteltuna ja ratkaisuiltaan onnistuneena. Ehdotetut muutokset ovat tärkeitä niin EY-oikeuden kuin lain tehokkaan soveltamisen näkökulmasta. Selvää on toisaalta myös se, että väliyhteisölainsäädännön kaltainen erityissääntely on paitsi sallittu, myös tarpeellinen ja kansainvälisesti hyväksytty väline valtioiden toimissa veropetoksia ja veronkiertoa vastaan.

Hallituksen esitykseen on suhtauduttu yleisesti myönteisesti myös valiokunnan asiantuntijakuulemisessa. EY-vero-oikeuden asiantuntijat ovat pitäneet lisäksi tärkeänä sitä, että lakiin sisältyvät selkeimmät puutteet korjataan mahdollisimman nopeasti. Tämä koskee erityisesti uutta 2 a §:ää, jota on pidetty hyvänä myös sisällöllisesti, koska se perustuu suoraan EY-tuomioistuimen päätökseen. Tosiasiallista asettautumista kuvaavia kriteereitä on pidetty niin ikään hyvinä ja niiden tapauskohtaiseen soveltamiseen viime kädessä sisältyvää tulkinnanvaraisuutta hyväksyttävänä. Valiokunta yhtyy näihin näkemyksiin.

Keskeisin kritiikki on kohdistunut lain mutkikkaaseen rakenteeseen ja vanhentuneeseen käsitykseen toimialakohtaisista vapauksista.

Yhtenä vaihtoehtona asian ratkaisemiseksi on ehdotettu ns. substanssi- tai motiivitestia, jonka avulla verovelvollisella olisi mahdollisuus osoittaa sijoittautumisen ja toiminnan aitous. Yksittäiskysymyksistä on noussut esiin mm. holding-yhtiöiden asema jatkossa.

Valtiovarainministeriö on todennut lausunnossaan, että lain rakenne ja toimialakohtaiset vapautukset herättivät paljon keskustelua esityksen valmistelun yhteydessä. Niitä koskevat muutokset osoittautuivat kuitenkin monitahoisiksi ja aikaa vieviksi, koska kysymys ei ole pelkästään toimialavapautuksen vaikutuksista kotimaisten yritysten mahdollisuuksiin markkinoida ja myydä tuotteita ja palveluja ulkomailla. Asian arvioinnissa on otettava huomioon myös se, että kotimaisten yritysten täällä saama tuotto voi siirtyä matalan verotuksen valtioon. Tällaisten tilanteiden verotuksellinen merkitys on arvioitava muun ohessa myös toimialavapautuksen yhteydessä.

Valiokunnan mielestä on olennaista varmistaa lain EY-oikeudenmukaisuus kohtuullisessa ajassa. Tähän on nyt päästy osittamalla valmisteluhanke. Koska nykyinen oikeustila säilyy monin osin ennallaan ja sitä on ohjattu Verohallinnon joustavin ohjein, ratkaisu antaa aikaa pohtia lain muita muutostarpeita rauhassa ja riittävän monipuolisesti. Tämä koskee myös edellä tarkoitettua substanssi- tai motiivitestia; uusi 2 a § on rajattu ehdotuksessa alueellisesti niin, että se vastaa Suomen veroviranomaisten mahdollisuuksia saada virka-apua ja tietoja ulkomaisen yhteisön asuinvaltion viranomaisilta. Näin ei olisi asianlaita, jos säännöksen soveltamisalaa laajennettaisiin ehdotetusta.

Lakiesityksessä ja sen perusteluissa on lähdetty siitä, että holding-yhtiö voidaan vapauttaa lain soveltamisesta ehdotetun 2 a §:n perusteella. Lainkohtaa sovellettaessa otetaan huomioon edellä kuvatuin tavoin mm. ulkomaisen yhteisön toimiala ja toiminnan luonne. Lain tarkoituksena ei siis ole luokitella holding-yhtiöitä kategorisesti väliyhteisöiksi. Niitä ei voida jättää toisaalta myöskään kokonaan lain soveltamisalan ulkopuolelle, vaan ratkaisu on tehtävä

2 a §:n perusteella. Valiokunta katsoo, että sääntely on tältä osin perusteltu ja riittävän selvä.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotus hyväksytään muuttamattomana.

Helsingissä 3 päivänä lokakuuta 2008

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Hannes Manninen /kesk
vpj. Kari Rajamäki /sd
jäs. Christina Gestrin /r
Pertti Hemmilä /kok
Kyösti Karjula /kesk
Esko Kiviranta /kesk
Jari Koskinen /kok
Mikko Kuoppa /vas
Mika Lintilä /kesk
Olli Nepponen /kok

Tuija Nurmi /kok
Heli Paasio /sd
Markku Rossi /kesk
Matti Saarinen /sd
Petri Salo /kok
Pia Viitanen /sd (osittain)
vjäs. Reijo Kallio /sd
Kimmo Sasi /kok (osittain)
Johanna Sumuvuori /vihr.

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut
valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.