

VÄLIYHTEISÖLAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET

ERITYISESTI LAIN SOVELTAMISALAA RAJOITTAVIEN POIKKEUKSIEN NÄKÖKULMASTA

Pro gradu -tutkielma

Helsingin yliopisto

Oikeustieteellinen tiedekunta

Yksityisoikeuden laitos

Ohjaaja: Marjaana Helminen

Laatija: Nita Rautakoski

14.3.2019

Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos/Institution – Department Yksityisoikeuden laitos	
Tekijä/Författare – Author Nita Aleksandra Rautakoski			
Työn nimi / Arbetets titel – Title Väliyhteisölainsäädännön muutokset – Erityisesti lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien näkökulmasta			
Oppiaine /Läroämne – Subject Finanssioikeus			
Työn laji/Arbetets art – Level Pro gradu	Aika/Datum – Month and year 14.3.2019	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages 66	
Tiivistelmä/Referat – Abstract			
<p>Väliyhteisölaissa määritellään ne edellytykset, joiden täytyessä ulkomaisen yksikön tuloa voidaan verottaa Suomessa yksikön osakkaan tai edunsaajan tulona, riippumatta siitä, jakaako ulkomainen yksikkö osinkoa omistajilleen vai ei. Väliyhteisölain ensisijaisena tarkoituksena on ennaltaehkäistä tilanteita, joissa pyritään välttelemään Suomen verotusta matalan verotuksen valtioihin perustettujen yksiköiden avulla. Muun muassa veropoliittisista ja monikansallisten yritysten kilpailukykyyn liittyvistä syistä väliyhteisölaki sisältää poikkeuksia, joiden nojalla väliyhteisölakia ei sovelleta ulkomaiseen yksikköön, vaikka lain yleiset soveltamisedellytykset täyttyisivät.</p> <p>OECD ja EU ovat vaikuttaneet merkittävästi viimeisimmän väliyhteisölakia koskevan uudistuksen taustalla ottamalla kansainväliset verohaasteet varsin korkealle poliittiselle agendalleen. Lainsäädännölliset uudistustarpeet ovat nousseet esiin myös kansainvälistyvän ja kehittyvän yrity maailman luomista uusista haasteista väliyhteisösääntelyn soveltamisalan määrittelyssä. Erityisesti yleisen talouskehityksen ja informaatioteknologian sekä yritysten kehittyvien toimintamallien yritystoimintaan tuomat muutokset ovat aiheuttaneet tulkintaongelmia väliyhteisösääntelyn soveltamisessa.</p> <p>EU:n neuvosto antoi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamista koskevan direktiivin (EU) 2016/1164 osana OECD:n veron välttämiseksi ja voitonsiirron estämiseksi käynnistettyyn BEPS-hankkeeseen sisältyvien suositusten täytäntöönpanoa ja EU:n aggressiivista verosuunnittelua vastaan ja veronkierron estämiseksi laadittuja toimenpiteitä. OECD:n ja EU:n hankkeiden tavoitteena on rajoittaa aggressiivista verosuunnittelua ja estää veropohjan rapautumista.</p> <p>EU:n veronkiertodirektiivin täytäntöönpanemiseksi ja väliyhteisösääntelyn muuttamiseksi annettiin vuoden 2018 lopulla hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta (HE 2018/2018 vp). Vuoden 2019 alusta voimaan tullut uudistettu väliyhteisölaki muutti oikeustilaa monilta osin. Muun muassa väliyhteisölain soveltamisala laajeni entisestään lain soveltamisalaa rajoittavia poikkeuksia koskevien muutosten seurauksena.</p> <p>Tutkielman tarkoituksena on tarkastella uudistunutta väliyhteisölakia erityisesti lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien näkökulmasta. Tutkielmassa käydään läpi väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien muutokset sekä vastataan siihen, millaisia ongelmia tai mahdollisuuksia muutokset tuovat tulevaisuudessa verovelvollisille. Lisäksi tutkielmassa käydään läpi, miten kansainvälinen vero-oikeus on vaikuttanut muuttuneen väliyhteisösääntelyn taustalla. Kansainvälistä taustaa tarkastellaan erityisesti OECD:n ja EU:n aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi toteutettujen hankkeiden valossa.</p>			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords Väliyhteisö – Väliyhteisölaki – Taloudellinen toiminta – EU:n Veronkiertodirektiivi (EU) 2016/1164			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Taustaa	1
1.2	Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus	3
1.3	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	4
1.4	Tutkimuksen rakenne	5
2	KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS MUUTTUNEEN VÄLIYHTEISÖSÄÄNTELYN TAUSTALLA	7
2.1	Kansainvälistyvä vero-oikeus	7
2.2	Kansainvälisen vero-oikeuden keskeisiä käsitteitä	8
2.3	Kansallisen väliyhteisösääntelyn tausta	10
2.4	Ulkomainen väliyhteisö ja teollista tuotantotoimintaa koskeva poikkeus	11
2.4.1	Teollista tuotantotoimintaa koskevan määritelmän laajennus sekä myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva lisäys	13
2.4.2	Vuoden 2008 väliyhteisölain uudistus	15
2.5	OECD:n Base Erosion and Profit Shifting -hanke	18
2.5.1	BEPS-hankkeen tausta ja tavoitteet	18
2.5.2	Väliyhteisösääntelyä koskevat suositukset ja niiden tavoitteet	21
2.6	EU:n veronkiertodirektiivi (EU) 2016/1164	23
2.6.1	Direktiivi BEPS-toimenpiteiden varmistamiseksi	23
2.6.2	Direktiivin tavoitteena veronkierron ehkäisy	24
3	UUDISTUNUT VÄLIYHTEISÖLAKI	26
3.1	Yleistä	26
3.2	Pääasiallinen soveltamisala ja sen muutokset	27
3.2.1	Soveltamisala ja määräysvalta	27
3.2.2	Soveltamisen edellytyksenä oleva verotaso	29
3.2.3	Väliyhteisötulon määrittelemine	30
3.3	Lain soveltamisalan rajoitukset	32
3.3.1	Yleistä	32
3.3.2	Toimialapoikkeus	33
3.3.3	ETA- ja verosopimusvaltioissa asuvia yhteisöjä koskevat poikkeukset	34

3.4	Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen	36
3.5	Yhteenveto	37
4	VÄLIYHTEISÖLAIN SOVELTAMISALAA RAJOITTAVAT POIKKEUKSET	39
4.1	Yleistä tavoitteista	39
4.2	ETA:lle sijoittautuneita yksiköitä koskeva taloudelliseen perustuva poikkeus	43
4.3	ETA:n ulkopuolelle sijoittautuneita yksiköitä koskeva taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus ja sen soveltamista koskevat lisäedellytykset	48
	4.3.1.1 Yhteistyöhaluttomat lainkäyttöalueet	49
	4.3.1.2 Riittävä tietojenvaihto	50
	4.3.1.3 Toimialakriteeri	52
	4.3.1.3.1 Teollinen tuotantotoiminta ja siihen verrattava muu tuotanto- tai palvelutoiminta	53
	4.3.1.3.2 Laivanvarustustoiminta	57
	4.3.1.3.3 Myynti- ja markkinointitoiminta	58
4.4	Direktiivin mahdollistamat suhteelliset ja euromääräiset poikkeukset	59
5	LOPUKSI	61

LÄHTEET**Kirjallisuuslähteet**

Ginevra 2017

Ginevra, Guglielmo. The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level. *Intertax* volume 45, Issue 2, s. 120–137.

Engblom ym. 2018

Engblom ym. *Elinkeinoverotus 2018*. 1. painos. KPMG ja Edita Publishing Oy. Keuruu 2018.

Harsu 2015

Harsu, Petri. Väliyhteisölain soveltamisen uudet tuulet – väliyhteisölain soveltamisalue – teolliseen tuotantotoimintaan verrattava muu tuotantotoiminta. *Verotus 5/2015*, s. 540–548.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana. *Kansainvälinen tuloverotus*. 2. uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Helsinki 2013.

Helminen 2016

Helminen, Marjaana. *Kansainvälinen verotus*. Talentum Pro. Helsinki 2016.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana. *EU-vero-oikeus: Välitön verotus*. Alma Talent Oy. Helsinki 2018.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari. *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

Holkeri – Rajala 2015

Holkeri, Kai – Rajala, Katja. EU-oikeuden vaikutuksesta veronkiertosäännösten tulkintaan. Verotus 1/2015, s. 46–59.

Immonen 2018

Immonen, Raimo. Yritysjärjestelyt. 7. uudistettu painos. Alma Talent Oy. Helsinki 2018.

Karhu 2009

Karhu, Einari. Väliyhteisölaki muutosten edessä. Verotus 2/2009, s. 175–186.

Knuutinen 2014

Knuutinen, Reijo. Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Lakimiesliiton kustannus. Vantaa 2014.

Kuźniacki 2016

Błażej Kuźniacki, Strengthening CFC Rules in a Compatible Way with EU Law under BEPS Action 3 in Light of the European Commission's Proposal – A Critical Evaluation s. 125-171. Teoksessa Danon, Robert (ed.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy, Tax Policy Series, Geneva/Zurich 2016 Schulthess.

Laaksonen – Virolainen 2013

Laaksonen, Jarno – Virolainen, Martti. Tosiasiallinen sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon. Teoksessa Penttilä, Seppo (toim.), Yritysverotus, EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Bookwell Oy. Porvoo 2013.

Malmgrén 2008

Malmgrén, Marianne. Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yritysten kansainvälistyminen. Edita. Helsinki 2008.

Malmgrén 2014

Malmgrén, Marianne. OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Teoksessa Yri-

tys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, s223–235. Edita. Helsinki 2014.

Malmgrén – Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne – Myrsky Matti. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent. Helsinki 2017.

Mikkola 2019

Mikkola, Jaana. Väliyhteisölain uudistus. Verotus 1/2019.

Myrsky 2009

Myrsky, Matti. Väliyhteisölaista, se muutoksista ja tulevaisuudennäkymistä. Defensor Legis N:o 1/2009 s. 81–92.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti. Kansainvälisen verokilpailun kysymyksiä. Defensor Legis 3/2013, s. 399–410.

Myrsky 2013b

Myrsky, Matti. Suomen veropolitiikka. Talentum. Helsinki 2013.

Myrsky – Malmgrén 2014.

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne. Elinkeinotulon verotus. Talentum. Helsinki 2014.

Myrsky – Svensk – Voutilainen 2014

Myrsky, Matti – Svensk, Niko – Voutilainen, Tomi. Suomen finanssioikeus. Lakimiesliiton kustannus. Vantaa 2014.

OECD 2013

OECD 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (BEPS Report)

Schelling – Salom – Burkhalter 2016

Christopher Schelling, Dr. Jessica Salom and Natassia Burkhalter, Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 1–21. Teoksessa Danon, Robert (ed.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy, Tax Policy Series, Geneva/Zurich 2016 Schulthess.

Traversa – Herbain 2016

Prof. Dr. Edoardo Traversa and Dr. Charlene Herbain, General Assessment of BEPS and EU Law: Hybrid Mismatches, Interest Deductions, Abuse of Tax Treaties and CFC Rules s. 287–316. Teoksessa Danon, Robert (ed.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy, Tax Policy Series, Geneva/Zurich 2016 Schulthess.

Viitala 2013

Viitala, Tomi. Verokilpailu innovaatiotuloista s. 243–252. Teoksessa Urpilainen, Matti – Vahtera, Veikko (toim.), Minne menet vero-oikeus? Juhlajulkaisu Raimo Immoselle. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja C. Turku 2013.

Viitala 2016

Viitala, Tomi. EU:n veronkiertodirektiivi. Verotus 4/2016 s. 336–348

Wiksröm – Ossa – Urpilainen 2015

Wikstöröm, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti. Vero-oikeuden yleiset opit. Keskuskaupakamari. Helsinki 2015.

Äimä 2017

Äimä, Kristiina. Verotustiedot. Alma Talent. Helsinki 2017.

Virallislähteet

Hallituksen esitykset

HE 6/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi teollisten investointien väliaikaisesta investointituesta.

HE 155/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta.

HE 149/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 (ja 4, VaVM 51/1998 vp) §:n muuttamisesta.

HE 74/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

HE 218/2018 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

Direktiivit ja ehdotukset

Neuvoston Direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

Neuvoston Direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011 hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta. (Virka-apudirektiivi)

Muut virallislähteet

Euroopan unionin neuvoston 8. joulukuuta 2015 hyväksymät päätelmät veropohjan rapautumisesta ja voitonsiirrosta (BEPS). (Neuvoston päätelmät 2015)

Komission tiedonanto Neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaali-
komitealle – Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuk-
sessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta. (KOM (2007) 785 lopullinen)

Komission 17 päivänä kesäkuuta 2015 esittämä oikeudenmukaista ja tehokasta yhteisöve-
rojärjestelmää koskeva toimintasuunnitelma. (KOM (2015) 302 lopullinen)

Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle – Verojen kiertämisen estä-
mistä koskeva paketti: Seuraavat toimet tehokkaan verotuksen ja paremman verotuksen
avoimuuden toteuttamiseksi EU:ssa. (KOM(2016) 23 lopullinen)

Komission suositus, annettu 6 päivänä joulukuuta 2012, aggressiivisesta verosuunnittelusta
(2012/772/EU), C(2012) 8806 final.

Neuvoston luettelo yhteistyökyvyttömistä lainkäyttöalueista (The EU list of non-
cooperative jurisdictions for tax purposes), hyväksytty 5. joulukuuta 2017 päätelmien liit-
teenä (15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088)

Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 75 hallituksen esityksen johdosta laiksi ulkomaisten
väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta. VaVM 12/2008 vp – HE 74/2008 vp.

Valiokunnan mietintö hallituksen esityksen johdosta laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen
osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta. VaVM 24/2018 vp – HE 2148/2018
vp.

Verohallinnon ohje, 23.4.1999. Väliyhteisölain soveltamisesta (muutos 1091/1998)

Verohallinnon ohje dnro A49/200/2014, 12.6.2014. Väliyhteisötulon verotus Suomessa.

Verohallinnon ohje, 14.1.2019. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta,
valkoinen lista.

Verohallinnon ohje dnro VH2959/00.0100/2018, 25.2.2019. Väliyhteisötulon verotus
Suomessa.

Muut lähteet

Suomen Asianajajaliiton lausunto valtionvarainministeriölle 29.8.2018, Lausunto väliyh-teisön osakkaiden verotuksesta annettua lakia ja yleistä veronkiertosäännöstä koskevasta hallituksen esityksestä.

Oikeuskäytäntö

C-196/04 Cadbury Schweppes plc v. Cadbury Schweppes Overseas Ltd vastaan Commis-sioners of Inland Revenue (2006) ECLI:EU:C:2006:544.

KHO 30.10.2003 T 2667

KHO 2010:7

KHO 2012:114

KHO 2014:198

KVL 37/1996

Internet-lähteet

Drucker, Jesse. The Tax Haven That's Saving Google Billions. Bloomberg 21.10.2010. Saatavilla: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/the-tax-haven-thats-saving-google-billions>. Viittauspäivä 18.2.2019.

European Commission – Taxation and Customs Union: Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes. Saatavilla: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en#heading_3. Viittauspäivä 7.3.2019.

Euroopan unionin neuvosto. Verotus: EU:n luettelo yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueis-ta. Saatavilla: <https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. Viittauspäivä 23.2.2019.

Neville, Simon. Starbucks 'pays £8.6m tax on £3bn sales'. The Guardian 14.10.2012. Saa-tavilla: <https://www.theguardian.com/business/2012/oct/15/starbucks-tax-uk-sales>. Viit-tauspäivä 18.2.2019.

OECD: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report. Saatavilla <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>. Viittauspäivä 8.2.2019.

OECD: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Explanatory Statement. 2015 Final Reports. Saatavilla <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>. Viittauspäivä 5.2.2019.

OECD: Glossary of Tax Terms. Saatavilla <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#D>. Viittauspäivä 6.2.2019

Lyhenteet

BEPS	OECD:n Base Erosion and Profit Shifting-hanke
DL	Defensor Legis
ETA	Euroopan unionin talousalue
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
G20	G20-valtiot
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus, konsolidoitu toisinto
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
Veronkiertodirektiivi	Neuvoston Direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veronkiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. (Eng. Anti Tax Avoidance Directive)
Virka-apudirektiivi	Neuvoston direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta, muutos 2014/107/EU.
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
Väliyhteisölaki	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16.12.1994/1217

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Valtioiden välisellä verokilpailulla on merkittävä rooli valtioiden harjoittamaan veropoliittikkaan. Veroetujen tarjoamisella ja armollisella verokohtelulla voi olla merkittävä vaikutus liiketaloudellisia päätöksiä tehtäessä niin yritysten rakenteelliseen organisoitumiseen kuin tulojen kanavoinnin kannalta. Toisaalta eri valtioiden tarjoamat veroedut sekä kotimaan verotusta matalampi verotus mahdollistaa tietyissä tilanteissa myös sellaisten keino-kekoisten järjestelyjen toteuttamisen, joissa tarkoituksena ei niinkään ole asianmukaiset liiketaloudelliset motiivit vaan Suomen tasoisen veron kiertäminen.¹

1990-luvun alkupuolella kansallinen lainsäätäjät reagoi osaksi valuuttakontrollin poistamisen² ja yritysmaailman kansainvälistymisen seurauksena helpottuneeseen veronkiertoon. Erityisesti sääntelyä kaivattiin ennaltaehkäisemään matalan verotuksen valtioihin perustettavien yksiköiden³ käyttöä veronkierron välineenä.⁴ Sääntelyä tarvittiin määrittämään ne edellytykset, joiden täytyessä ulkomaisen yksikön Suomessa asuvaa osakasta voidaan verottaa osuudestaan ulkomaisen yksikön tuloon, vaikkei yksikkö jakaisikaan tuloa osakkaalle. Tavoitteiden saavuttamiseksi, vuodesta 1995 lähtien Suomessa on sovellettu ulkomaisien välilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia (1217/1994). Välilyhteisölaissa määritellään ne edellytykset, joiden täytyessä ulkomaisen yksikön tuloa voidaan verottaa yksikön osakkaan tai edunsaajan tulona. Välilyhteisölain soveltamisedellytyksiä tarkastellaan verovelvollisen motiivien sijasta kuitenkin objektiivisesti. Kilpailukykyyn liittyvistä sekä veropoliittisista syistä onkin ollut tarkoituksenmukaista ottaa sääntelyyn mukaan lain soveltamisalaa rajoittavia poikkeuksia.

¹ HE 155/1994 vp, s. 3. Lisää kansainvälisestä verokilpailusta ks. Myrsky 2013.

² Ulkomaisen yhtiön perustaminen oli ennen valuuttakontrollin poistamista luvanvarainen valuuttatoimi. Valuuttakontrollin poistamisen jälkeen ulkomaisien yhtiöiden perustaminen veroparatiiseihin helpottui merkittävästi. Ks. HE 155/1994 vp, s. 6.

³ Verohallinnon ohjeistuksen mukaan ulkomaisella yksiköllä tarkoitetaan laajasti erilaisia yritysmuotoja ja sopimusjärjestelyjä. Ulkomaiseksi yksiköksi luokiteltu välilyhteisö voi olla yhtiö, osuuskunta, trusti, säätiö tai yhdistys. Aiemmin voimassa olevassa sääntelyssä käytettiin termiä ulkomainen yhteisö, joka käsitteellisesti vastaa ulkomaisesta yksikköä. Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 2.

⁴ Alkuperäisen lain esiöissä todettiin lisäksi, että sääntelylle oli tarvetta sekä veropohjan säilyttämiseksi, fiskaalisista syistä että verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta. Ks. HE 155/1994 vp, s. 7.

Alun perin väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle jätettiin niin sanotun toimialapoikkeuksen nojalla sellaiset yksiköt, joiden tulo kertyy pääasiallisesti asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta. Myös teollista tuotantotoimintaa harjoittavan yksikön kanssa samaan konserniin kuuluva yksikkö, jonka tulo on pääasiallisesti kertynyt samassa valtiossa asuvalta ja siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittavalta yhteisöltä kuului soveltamisalan piiriin. Lisäksi lakia ei sovellettaisi sellaisiin yksiköihin, jotka asuvat Suomen kanssa verosopimuksen tehneissä valtioissa, joissa yhteisöverotuksen katsotaan olevan Suomen yhteisöverotukseen verrattavaa.⁵

Kansainvälistyminen ja EU-oikeus ovat vaikuttaneet merkittävästi väliyhteisölakiin. Eri-tyistä vaikutusta on ollut kansainvälisellä integraatiolla ja lisääntyvällä Suomen talouden avoimuudella eli kaupan kasvun, pääomaliikenteen, ihmisten liikkuvuuden ja rajat ylittävien transaktioiden lisääntymisellä. Kansainvälistyvä ja kehittyvä yritysmaailma on taloudellisessa näkökulmassa lähtökohtaisesti hyvä asia. Verotuksen osalta yritysmaailman muutokset ja liiallinen verokilpailu kuitenkin luovat uusia haasteita. Erityisesti yleiseen talouskehityksen ja informaatioteknologian sekä tietoverkkojen ja yritysten kehittyvien toimintamallien tuomiin muutoksiin vaaditaan reagointia verosääntelyn osalta.⁶ Lakia onkin uudistettu keskeisiltä osin vuosina 1998 (lailla nro 1091/1998), 2008 (nro 680/2008) ja nyt viimeisimpänä 1.1.2019 voimaan tulleella lailla (nro 1364/2018). Muutosten kohteena ovat olleet muun muassa lain soveltamisalaa rajoittavat poikkeukset. Siitä huolimatta, että soveltamisalaan rajoittavia poikkeuksia on vuosien varrella muutettu paremmin vastaamaan muuttuvaa ympäristöä, on toimialapoikkeusta silti pidetty vanhentuneena.⁷

Viimeisimmän lakiuudistuksen taustalla on vaikuttanut merkittävästi OECD ja EU, jotka ovat ottaneet kansainväliset verohaasteet varsin korkealle poliittiselle agendalleen. Kansainvälinen talouden ja markkinoiden integraatio rasittaa jokseenkin vanhanaikaista kansainvälisen verotuksen kehystä, joka osaltaan on epäonnistunut vastaamaan aggressiiviseen verosuunnitteluun ja veropohjan rapautumiseen. Verovelvollisten luottamuksen palauttamiseksi verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen ja sen varmistamiseksi, että tulot verotetaan siellä, missä tosiasiallinen liiketoiminta ja arvonmuodostus tapahtuvat, OECD ja EU

⁵ HE 155/1994 vp, s. 12.

⁶ Myrsky 2013, s. 399.

⁷ Ks. esim. Mikkola 2019, s. 54, VaVM 12/2008 vp, s. 3, sekä Myrsky 2009, s. 91–92.

ovat reagoineet hankkeillaan aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen välttämiseksi.⁸

OECD:n vuonna 2013 alkaneen BEPS-hankkeen (*Base Erosion and Profit Shifting*) ja sittemmin vuonna 2015 julkaistun loppuraportin yksi viidestätoista toimenpiteestä käsittelee tehokkaan väliyhteisösääntelyn suunnittelua.⁹ Osana BEPS-toimenpiteiden täytäntöönpanoa ja EU:n toimenpiteitä aggressiivista verosuunnittelua ja veronkierron estämiseksi EU:n neuvosto antoi direktiivin (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.¹⁰

EU:n veronkiertodirektiivin täytäntöönpanemiseksi sekä väliyhteisösääntelyn muuttamiseksi vuoden 2018 lopulla annettiin HE 2018/2018 vp hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta. Vuoden 2019 alusta voimaan tullut väliyhteisölaki muutti oikeustilaa merkittävästi muun muassa lain soveltamisalaa koskevien poikkeusten osalta ja laajensi väliyhteisölain soveltamisalaa entisestään.

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Tutkielmassani pyrin käymään läpi väliyhteisölain muutoksia erityisesti lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten näkökulmasta. Muutosten läpikäynnin osalta painopiste tulee olemaan soveltamisalaa rajoittavissa poikkeuksissa, vaikka käynkin tutkielmassa myös lyhyesti läpi myös keskeiset muut väliyhteisölain muutokset. Tapahtuneiden muutosten läpikäynnin lisäksi pyrin nostamaan esille muutoksien tuomia mahdollisia ongelma-kohtia ja etuja verovelvollisille.

Väliyhteisön soveltamisalaa rajoittavia poikkeuksia koskevillä muutoksilla voidaan odottaa olevan merkittäviä vaikutuksia verovelvollisille, ja onkin syytä arvioida onnistuttiinko jo ennestään monimutkaisen sääntelyyn kohdistuvilla muutoksilla parantamaan lain soveltamisen ennakoitavuutta tai saattamaan lain soveltamisalaa rajoittavat poikkeukset vastamaan nykyaikaa. Tutkielmassani pääpaino on sen tarkastelussa miten väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavat poikkeukset ovat muuttuneet ja mitä mahdollisia seurauksia muutokset aiheuttavat. Lain soveltamisalaa koskevia poikkeuksia on muokattu jo useamman ker-

⁸ OECD Explanatory Statement s. 4.

⁹ BEPS, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report.

¹⁰ HE 218/2018 vp, s. 3.

ran vuosien varrella. Tarkoitukseni onkin muutosten läpikäynnin yhteydessä selvittää vastaako lain taustalla vaikuttavat tavoitteet tehtyjä muutoksia.

Käyn lisäksi läpi miten kansainvälinen vero-oikeus on vaikuttanut muuttuneen väliyhteisölain taustalla. Väliyhteisölain muutosten taustalla vaikuttanutta kansainvälistä taustaa pyrin tarkastelemaan erityisesti OECD:n ja EU:n aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi koskevien hankkeiden valossa. Kansainvälisestä näkökulmasta on tarkoituksenmukaista pohtia onko BEPS:in toimenpiteiden, veronkierron vastaisen direktiivin ja kansallisen sääntelyn tavoitteet yhteneviä. Lisäksi tutkimuksessa käydään läpi miten Suomi päätyi implementoimaan direktiivin vaatimat muutokset, ja mitä vaihtoehtoja direktiivi olisi tarjonnut kansalliselle lainsäätäjälle.

Tutkimusaiheeni on varsin ajankohtainen, sillä veronkierron vastaisen direktiivin implementoimiseksi sekä väliyhteisölain muuttamiseksi annettu hallituksen esitys annettiin vuoden 2018 lopussa ja uudistunutta väliyhteisölakia tullaan soveltamaan ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa. Lain soveltamisen osalta on monta avointa kysymystä, kuten miten taloudelliseen toimintaa perustuvan poikkeukseen sisällytetyn teollista tuotantotoimintaa koskevan lisäedellytyksen päivittäminen koskemaan myös palvelutuotantoa tulee näkymään käytännössä, ja vastaako lain määritelmä riittävässä määrin nykyaikaista liiketoimintaa. Myös todellisen sijoittautumisen käsitteen soveltaminen on tulkinnanvarainen. Oikeustilaa selventävää oikeuskäytäntöä lain soveltamisesta on todennäköisesti odotettavissa selkeyttämään muuttunutta oikeustilaa.

1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkielmassani hyödynnän ensisijaisena metodina lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa, jonka avulla tulkitsen tutkimuskysymyksiäni koskevaa voimassa olevaa oikeusnormien sisältöä.¹¹ Lainopin avulla käyn lisäksi läpi mikä merkitys muilla oikeuslähteillä, kuten lainvalmisteluasiakirjoilla ja oikeuskäytännöllä on tutkimuskysymyksieni kannalta. Tutkielmassani käytän lisäksi oikeushistoriallista metodia, käydessäni läpi väliyhteisölain historiaa ja vertaillen aiempaa sääntelyä tämän hetkiseen voimassa olevaan lakiin. Tutkimukseni sivuaa lisäksi veropoliittista metodia siltä osin, kuin arvioin muutetun väliyhteisölain vaikutuksia sekä muutosten taustalla olevia veropoliittisia tavoitteita.

¹¹ Ks. Hirvonen 2011, s. 21–22.

Lähdemateriaalin osalta merkittävässä roolissa on ollut väliyhteisölakia koskevat hallituksen esitykset, eritoten tuorein hallituksen esitys HE 218/2018 vp, sekä lainvalmisteluasiakirjat sekä niiden tulkintaa koskevasta oikeuskirjallisuudesta sekä artikkeleista. Tuoreimpana lähteenä toimii verohallinnon 25.2.2019 julkaisema päivitetty ohje väliyhteisötuolon verotuksesta Suomessa. Lisäksi kansainvälisen materiaalin osalta lähdemateriaali koostuu OECD:n veropohjan rapauttamista ja voitonsiirron estämistä koskevan raportin väliyhteisöjä koskevasta toimintasuunnitelmasta ja veronkierron vastaisesta direktiivistä sekä niiden tulkintaa koskevasta oikeuskirjallisuudesta sekä artikkeleista. Olen nostanut tutkielmassani lisäksi esille joitain keskeisimpiä oikeustapauksia niin EUT:n kuin KHO:n tasolta.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkielma koostuu kokonaisuudessaan viidestä luvusta. Ensimmäisessä luvussa käyn läpi valitsemani aiheen taustaa ja osaltaan hahmottelen tulevan tutkielman sisältöä. Alkuun esittelen myös tutkimuskysymykset ja aiheen rajauksen sekä motivaationi valitsemani aiheen taustalla.

Toinen luku käsittelee kansainvälisen vero-oikeuden vaikutusta väliyhteisösääntelyn muutoksiin. Kappaleessa käydään lisäksi läpi hieman väliyhteisölain historiaa sekä lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten taustalla vaikuttaneita motiiveja sekä niiden historiaa.

Kolmannessa luvussa esittelen lyhyesti uudistuneen väliyhteisölain ja käyn lyhyesti läpi lain keskeiset muutokset. Lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten osalta esittelen muista kolmannen kappaleen alaotsikoista poiketen tarkemmin niitä koskevan oikeustilan ennen uuden lain voimaantuloa.

Tarkastelen poikkeuksiin kohdistuvat muutokset tarkemmin tutkielman neljännessä luvussa. Esittelen taloudellista toimintaa koskevat lain soveltamisalaa rajoittavat poikkeukset siten, että poikkeukset on jaoteltu ETA-valtioissa asuvia yksiköitä koskeviin ja ETA-valtioiden ulkopuolella asuvia yksiköitä koskeviin. Kummankin osalta tarkastelen lähemmin poikkeuksien sisältöä ja niihin kohdistuneita muutoksia sekä käyn lyhyesti läpi direktiivin mahdollistamat muut poikkeusvaihtoehdot. Lisäksi neljännessä luvussa esittelen lyhyesti havaintoja lakiin kohdistuneiden muutosten tuomista mahdollisista ongelmakohtista ja eduista.

Viidennessä ja viimeisessä luvussa esitän kokoavasti havaintoni ja havainnollistan tapahtuneita muutoksia lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten osalta taulukon avulla.

2 KANSAINVÄLINEN VERO-OIKEUS MUUTTUNEEN VÄLIYHTEISÖSÄÄNTELYN TAUSTALLA

2.1 Kansainvälistyvä vero-oikeus

Valtioiden rajat ylittävä taloudellinen toiminta on lisännyt kansainvälisen vero-oikeuden merkitystä. Ratkaistavat verokysymykset ja -ongelmat edellyttävät usein vähintään kahden eri valtion verolainsäädännön tulkintaa. Tämä on seurausta siitä, että yhä useammin sekä luonnollisilla henkilöillä että oikeushenkilöillä ja näin myös heidän verotettavilla tuloillaan tai varallisuuksillaan on liittymiä useaan eri valtioon. Kansainvälinen yritys voi toimia useasta eri valtiosta käsin siten että, sen omistajat ja omistajiin etuyhteydessä olevat voivat olla sijoittautuneet eri valtioihin, missä yrityksen verotuksellinen asuinvaltio on tai yrityksellä voi olla kiinteitä toimipaikkoja eri valtioissa. Tällöin esille nousevat muun muassa kysymykset siitä, minkä valtion alueelliseen verotusvaltaan tulo tai varallisuus kuuluu sekä miten moninkertainen verotus vältetään.¹²

Kansainvälisen vero-oikeuden voidaan sanoa kattavan kaikki ne normit, jotka koskevat tilanteita, joissa verotettavalla tulolla tai varallisuudella on yhtäaikaaisesti liittymä kahteen tai useampaan eri valtioon. Kyse on kunkin valtion sisäisestä kansainvälisiä verosuhteita koskevasta normistosta eikä ylikansallisesta sääntelystä. Kansainväliseen vero-oikeuteen voidaan katsoa lisäksi kuuluvan EU:n säätämät pakottavat normit sekä verosopimus-oikeus.¹³

Osaltaan vero-oikeuden kansainvälistymisen taustalla vaikuttaa EU:n tavoitteet yhtenäisistä sisämarkkinoista ja siihen tavoitteeseen läheisesti liittyvät EU-oikeuden säännökset sijoittautumisvapaudesta sekä palveluiden ja tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta.¹⁴ Nämä tuovat yhtäältä yrityksille uusia mahdollisuuksia verosuunnittelun osalta, mutta luovat myös haasteita verotukseen liittyvissä kysymyksissä ja ongelmissa.

Yritysten intressissä on organisoida toimintansa mahdollisimman tehokkaasti. Siihen miten yritystoiminta rakenteellisesti järjestetään, ja missä yrityksen tulo loppujen lopuksi näytetään vaikuttaa verotuksen näkökulmasta useampi seikka. Vaikutusta voi olla sillä mitä liiketoimintaa yritys harjoittaa, miten valtioiden verojärjestelmät ja niissä olevat verokannus-

¹² Malmgrén – Myrsky 2017, s. 1–2.

¹³ Helminen 2013, s. 29.

¹⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 1.

timet eroavat toisistaan. Lisäksi vaikutusta voi olla valtioiden välisellä haitallisella verokilpailulla ja yleisellä talouskehityksellä.¹⁵ Yritysrakenteet itsessään voivat olla kansainvälisiä tai yritys toimii kansainvälisillä markkinoilla, jolloin esiintyy rajat ylittäviä transaktioita tai muita järjestelyjä. Kansainvälisen vero-oikeuden keskeisinä taustaperiaatteina ovat verotuksen neutraalisuus, oikeudenmukaisuus ja syrjintäkielto.¹⁶ Noudattamalla edellä mainittuja periaatteita, kansainvälinen vero-oikeus pyrkii ehkäisemään haitallista verokilpailua, nollaverotusta ja veropakoa.¹⁷

EU-oikeudella, erityisesti tämän tutkielman osalta veronkierron vastaisella direktiivillä, SEUT:n vapausoikeuksilla sekä EUT:n ratkaisuilla, on merkittävää vaikutusta kansalliseen vero-oikeuteen. EU-oikeus vaikuttaa kansalliseen oikeuteen primääri- ja sekundäärioikeuden kautta. Veronkierron vastaisella direktiivillä pyritään osittain harmonisoimaan jäsenvaltioiden vero-oikeutta, kun taas EUT:n ratkaisut vaikuttavat kansallisen lain soveltamiseen ensisijaisuusperiaatteen kautta. Lisäksi EU-oikeudesta tuleva tulkintavaikutus johtaa siihen, että kansallisia säännöksiä tulee soveltaa yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa.¹⁸

2.2 Kansainvälisen vero-oikeuden keskeisiä käsitteitä

Kansainväliseen vero-oikeuteen, sitä koskeviin hankkeisiin sekä erityisesti väliyhteisönsäätelyyn liittyy kiinteästi joukko alalle tyypillisiä ja hyvin keskeisiä käsitteitä. Tutkielman aiheen sujuvan tarkastelun vuoksi on tarkoituksenmukaista avata tarkemmin muutamaa keskeisintä käsitettä.

Verosuunnittelu on verotehokkaimman toimintatavan hyödyntämistä. Yritykset pyrkivät verosuunnittelun avulla järjestelemään toimintansa siten, että valitulla toimintatavalla saavutetaan verovelvollisen kannalta edullisin lopputulos, eli mahdollisimman vähäinen verorasitus.¹⁹

Rajanveto *veronkierron* ja verosuunnittelun välillä ei ole aina täysin yksiselitteinen ja usein vaatiikin kaikkien asiaan vaikuttavien seikkojen huomioonottamista. OECD:n mukaan

¹⁵ Malmgrén 2014, s. 224–225.

¹⁶ Helminen 2013, s. 47. Oikeuskirjallisuudessa on nostettu esille lisäksi muun muassa verotuksen tehokkuus, oikeusvarmuus, ennakoitavuus, yksinkertaisuus sekä kilpailukyky.

¹⁷ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 3.

¹⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 14–15.

¹⁹ Malmgrén 2014, s. 225.

veronkiertoa on vaikea määritellä. Lähtökohtaisesti sillä kuitenkin viitataan sellaisiin verovelvollisen toimiin tai järjestelyihin, joiden yksinomaista tarkoituksena on vähentää maksettavan veron määrää, vaikka kyseiset toimet tai järjestelyt olisivatkin sovellettavan lain mukaan muodollisesti laillisia.²⁰ Kansallisella tasolla veronkierron määritelmä löytyy VML 28§:stä, jonka mukaan arvioinnissa on punnittava olosuhteelle tai toimenpiteelle annettua oikeudellista muotoa ja asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Veropaolla voidaan viitata toimintaan, jossa vero-objekti siirretään matalamman verotuksen valtioon, tai sellaisiin laittomiin toimiin, joilla verovelvollisuus peitetään tai jätetään ottamatta huomioon piilottamalla tai jättämällä ilmoittamatta veroviranomaisille.²¹

Kansainvälisellä monenkertaisella verotuksella tarkoitetaan tilannetta, joka syntyy siitä, että verovelvollisella on liittynyt useampaan kuin yhteen valtioon, ja useampi kuin yksi näistä valtioista katsoo olevansa oikeutettu verottamaan samaa tuloa tai varallisuutta.²²

Nollaverotuksella tarkoitetaan sen sijaan tilannetta, jossa rajat ylittävä toiminta suunnitellaan siten, että veroseuraamuksilta vältytään kokonaan.²³

Verokilpailulla viitataan valtioiden väliseen kilpailuun verotuotoista ja veropohjista. Verokilpailun syntymistä on edesauttanut kansainvälinen taloudellinen integraatio, jonka seurauksena rajat ylittävä omistus sekä pääoman ja ihmisten rajat ylittävä liikkuvuus ovat lisääntyneet.²⁴ Valtiot käyttävät yritysverokilpailun välineinä niin yleisiä kuin kohdennettuja toimenpiteitä. Yleisiin toimenpiteisiin perinteisesti kuuluu yhteisöverokanta, kun taas kohdennetut toimenpiteet ovat valtion yleisestä yritysverojärjestelmästä poikkeavia toimenpiteitä. Kohdennettuja toimenpiteitä, eli niin sanottuja verokannustimia, voivat olla esimerkiksi tietyille toimialan yrityksille, tietyille tulolajeille tai tietyn kokoluokan yrityksille suunnatut yleisestä yritysverojärjestelmästä poikkeavat toimenpiteet. Verokannustimet, kuten verovähennykset, -vapautukset ja muut veronhuojennukset toimivat veropohjakilpai-

²⁰ Ks. OECD Glossary of Tax Terms.

²¹ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 4. Ks. Veropaon määritelmästä OECD Glossary of Tax Terms.

²² Helminen 2013, s. 87. Lisää kansainvälisestä monenkertaisesta verotuksesta ks. esimerkiksi Helminen 2013, s. 72.

²³ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 4.

²⁴ Myrsky 2013, s. 399–400. Ks. Lisää kansainvälisestä verokilpailusta esim. Helminen 2016, s. 87.

lun välineenä. Niiden seurauksena toiminnan tai tulolajin verorasitus jää valtion sovelta-
maa yleistä yhteisöverokantaa pienemmäksi.²⁵

Yllä esitetyt kansainvälisen verotuksen haasteet ovat seurausta siitä, että jokainen valtio
noudattaa omaa sisäistään verolainsäädäntöä verotuksen toimeenpanossa, ja siitä, että val-
tioiden verosäätely on varsin heikosti harmonisoitu.²⁶ Näin ollen kansainvälisissä tilan-
teissa verotettavan tulon määrittäminen ei aina ole täysin yksiselitteistä ja erityisesti moni-
kansalliset yritykset voivatkin hyödyntää eri valtioiden verojärjestelmiä, joissa on edulli-
semmat veropohjat ja veroprosentit. Vaihtoehtoisesti yritykset voivat käyttää pääomien
vapaata liikkuvuutta voidaan hyväkseen siirtämällä verotettavia tulojaan matalamman ve-
rotuksen valtioihin.²⁷

2.3 Kansallisen väliyhteisösäätelyn tausta

Ennen vuonna 1995 voimaan tullutta väliyhteisölakia kansallisessa lainsäädännössä oli
avoinna se, miten ulkomaisen yhteisön Suomessa asuvaa osakasta voidaan verottaa osuu-
destaan ulkomaisen yhteisön tuloon tai voidaanko ylipäättään verottaa tilanteissa, joissa
yhteisö ei jaa voittoa osakkailleen. Suomen lainsäädännön mukaan yhteisöt katsotaan eril-
lisiksi verovelvollisiksi. TVL 9 §:n mukaan kotimaiset, Suomessa rekisteröidyt, yhteisöt
ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia ja sitä vastoin muut eli ulkomaiset yhteisöt rajoite-
tusti verovelvollisia. Näin ollen yhtiön osakkaita voitiin verottaa yhteisön tuotosta vasta,
kun yhteisön saama voitto jaettiin osakkaille.²⁸ Tämä aukko lainsäädännössä mahdollisti
Suomen verotuksen välttämisen, yleisestä veronkiertolausekkeesta huolimatta, keräämällä
voiton ulkomaiseen yhteisöön Suomen verotusvallan ulottumattomiin.²⁹

Suomessa lainsäätäjät havahtuivat 90-luvun alussa kansainvälistymisen ja valuuttakontrol-
lin poistumisen myötä tapahtuneeseen lisääntyneeseen väliyhteisöjen käyttöön veronkier-

²⁵ Viitala 2013, s. 243.

²⁶ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 4.

²⁷ Myrsky 2013, s. 400.

²⁸ Tätä aikaisempi verotus saattoi tulla kyseeseen vain, mikäli osakkaan luovuttaessa osuutensa realisoitui
luovutusvoittoa, joka tulisi verotuksen piiriin. Ks. HE 155/1994 vp, s. 3.

²⁹ Ks. Verotuslaki (kumottu) 482/1958, 56 §, nykyinen VML 28 §. Alkuperäisen väliyhteisölain esitöissä
todetaan, että yleisellä veronkiertolausekkeella voitaisiin mahdollisesti puuttua tilanteisiin, joissa tulo on
ohjattu ulkomaiseen väliyhteisöön Suomen verotuksen välttämiseksi. Oikeuskäytännössä ei kuitenkaan ollut
lain säätämisen aikaan oikeuskäytäntöä yleisen veronkiertolausekkeen hyödyntämisestä väliyhteisötulon
verottamiseen. HE 155/1994 vp, s. 3–4.

ron välineenä.³⁰ Koettiin kasvavaa tarvetta sääntelylle, joka turvaisi Suomen yhteisöveropohjaa, ulkomaisista väliyhteisöistä huolimatta. Lisäksi sääntelyllä tavoiteltiin jo alusta pitäen verotuksen oikeudenmukaisuuden turvaamista, fisikaalisten tavoitteiden ylläpitoa sekä veronkierron ennaltaehkäisyä.³¹

Lähtökohtana väliyhteisösääntelylle on ollut estää tilanteet, joissa Suomesta käsin perustetaan väliyhteisöjä ulkomaille ja näiden väliyhteisöjen tulot jätetään kotiuttamatta Suomeen, jotta vältytään Suomessa suoritettavalta verolta.

Lain esitöistä käy kuitenkin ilmi, että lainsäätäjä on jo alkuun tiedostanut haasteen väliyhteisölain soveltamisalan määrittelyssä.³² Yhtiön toimintojen sijoittautumispäätösten taustalla voi nimittäin vaikuttaa useampi seikka, eikä välttämättä matalan verotuksen valtion sijoittautuminen automaattisesti indikoi Suomen veron välttämistarkoitusta.³³

2.4 Ulkomainen väliyhteisö ja teollista tuotantotoimintaa koskeva poikkeus

Vuonna 1995 voimaan tulleen väliyhteisölain 2 §:ssä ulkomaisen väliyhteisön määritelmä oli seuraava:

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

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomaisena väliyhteisönä ei kuitenkaan pidetä:

1) yhteisöä, jonka tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta³⁴ taikka suorituksista, joiden maksaja on siinä valtiossa asuva ja

³⁰ HE 155/1994 vp, s. 3.

³¹ HE 155/1994 vp, s. 7.

³² Karhu on pohtinut vuoden 2008 väliyhteisölain uudistuksen jälkeen, kuinka haastavaa väliyhteisölain kaltaisen erityissääntelyn osalta on rakentaa sääntely, joka ei liikaa rajoita yhtiöiden toimintavapauksia, mutta samalla kuitenkin peittää riittävän tehokkaasti veropohjan aukot. Karhu 2009, s. 186.

³³ HE 155/1994 vp, s. 6.

³⁴ Ks. VaVM 75/1994, s. 1.

siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (734/78) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

2) yhteisöä, jonka asuinvaltion kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon, edellyttäen, että kyseisen valtion yhteisöverotusta on pidettävä Suomen yhteisöverotukseen verrattavana.

Asetuksella säädetään niistä valtioista, joissa yhteisöverotuksen katsotaan vastaavan 2 momentin 2 kohdassa säädettyjä edellytyksiä."

Kyseisen pykälän 2 momentin 2 kohtaan päädyttiin sisällyttämään, esimerkiksi Ruotsissa ja Norjassa omaksutusta lähestymistavasta poiketen, väliyhteisösääntelyn soveltamisalaa koskeva teollista tuotantotoimintaa koskeva poikkeus. Näin ollen soveltamisalan ulkopuolelle jätettiin sellaiset ulkomaiset yhteisöt, joiden pääasiallinen tulo kertyy teollisesta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta, sekä sellaisen yhteisön kanssa samaan konserniin kuuluvat yhteisöt, joiden tulo on pääasiallisesti kertynyt samassa valtiossa asuvalta ja siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittavalta yhteisöltä.³⁵

Väliyhteisölain esitöissä teollisen tuotantotoiminnan käsitteen osalta viitataan teollisten investointien väliaikaisesta investointituesta annettuun lakiin (444/1994). Edellä mainitun lain esitöistä taas teollisuustoiminnaksi katsotaan Tilastokeskuksen toimiala-luokituksen mukaisesti epäorgaanisten tai orgaanisten aineiden mekaanista tai kemiallista muuntamista uusiksi tuotteiksi, mukaan lukien tuotteiden kokoaminen.³⁶ Verohallinnon ohjeistuksen mukaan myös muun muassa koneiden ja laitteiden olennainen muuttaminen, uudistaminen tai jälleenrakentaminen katsotaan teolliseksi tuotantotoiminnaksi.³⁷

Väliyhteisölain esitöiden perusteluiden mukaan on varsin epätodennäköistä, että teollista tuotantotoimintaa sijoitettaisiin johonkin tiettyyn valtioon yksinomaan veronvälttämistarkoituksessa. Toisaalta vapautuksen säätämisen taustalla vaikutti myös suomalaisten monikansallisten yritysten kilpailukykyyn liittyvät syyt.

³⁵ HE 155/1994 vp, s. 12.

³⁶ HE 6/1994 vp, s. 3.

³⁷ Ks. HE 155/1994 vp, HE 6/1994 sekä verohallinnon ohje 3/1999, s. 2–3.

Useissa valtioissa väliyhteisölainsäädännön soveltamista rajoittaa ulkomaisen väliyhteisön harjoitettavan toiminnan laatu. Toisaalta kilpailullisista syistä on koettu tärkeäksi rajata soveltamisalan ulkopuolelle konsernien ulkomaiset tytäryhtiöt, jotka harjoittavat niin sanotusti varsinaista liiketoimintaa. Suomessa päädyttiin määrittelemään harjoitettavan toiminnan laatu teolliseen tuotantotoimintaan.³⁸

Esitöissä kuitenkin tiedostettiin, että tällainen toiminnan laadusta riippuvainen lain soveltaminen tekee lainsäädännöstä monimutkaisen ja haasteellisen määrittelyvaikeuksineen sekä rajanveto-ongelmineen.³⁹

Toiminnan laatua koskevassa soveltamisalan rajoituksessa haasteita ja hallinnollista taakkaa aiheuttavat erityisesti väliyhteisön saamien tulojen erittely ja luokittelu. Yhden yhteisön tulo voi koostua niin varsinaisesta liiketoiminnasta saaduista tuloista kuin passiivisluonteisista tuloista, eikä rajanveto eri tulokategorioiden välillä ole aina täysin yksiselitteinen.⁴⁰

2.4.1 Teollista tuotantotoimintaa koskevan määritelmän laajennus sekä myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva lisäys

Väliyhteisölainsäädännön vuonna 1998 tapahtuneen uudistuksen myötä teollista tuotantotoimintaa koskevaa kohtaa muutettiin vastaamaan lähemmin verotuskäytännössä omaksuttua tulkintaa teollisen tuotantotoiminnan määritelmästä. Edeltävä määritelmä katsottiin liian suppeaksi, varsinkin kun verotuskäytännössä oli sovellettu varsin laajaa tulkintaa. Verotuskäytännössä teolliseksi tuotantotoiminnaksi oli katsottu muun muassa kaivostoiminta, malminetsintä, huolto- ja korjaustoiminta, rakennustuotanto sekä energiatuotanto. Näiden toimintojen lisäksi lakiin päädyttiin lisäämään yhteisön asuinvaltiossa harjoittama myynti- ja markkinointitoiminta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä.⁴¹

Uudistetun väliyhteisölain 2 §:n sanamuoto kuuluu seuraavasti:

³⁸ HE 155/1994 vp, s. 10.

³⁹ HE 155/1994 vp, s. 10.

⁴⁰ HE 155/1994 vp, s. 10.

⁴¹ HE 149/1998 vp, s. 2.

"Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomaisena väliyhteisönä ei kuitenkaan pidetä:

1) yhteisöä, jonka tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta, taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle, taikka suorituksista, joiden maksaja on siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (734/1978) 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

2) yhteisöä, jonka asuinvaltion kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon eikä yhteisö ole saanut hyötyä tämän valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

[...]"

Lakimuutoksen myötä väliyhteisölain soveltamisalasta vapautettiin myös teolliseen tuotantotoimintaan verrattava muu tuotantotoiminta. Arvioinnin kohteena on siten harjoitettavan toiminnan verrattavuus teolliseen tuotantotoimintaan. Verohallinnon linjauksen mukaisesti esimerkiksi teolliseen tuotantotoimintaan verrattavissa olevana huolto- ja korjaustoimintana voitaisiin pitää sellaista käyttö-, korjaus- ja ylläpitopalvelujen myyntiä, joka olennaisesti liittyy verovelvollisen tai samaan konserniin kuuluvan yhteisön valmistus- tai myyntitoimintaan.

Väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle voidaan katsoa jäävän myös sellainen suunnittelu-, tutkimus- tai kehittämistoiminta, joka välittömästi palvelee ja tukee teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa. Rakennustuotannon osalta sellainen toiminta, joka on luonteeltaan rakennustoimintaa, kuten esimerkiksi maa- ja vesirakentaminen, kuuluu siten poikkeuksen piiriin. Tuotantotoiminnan laajasta tulkinnasta huolimatta palvelutoimintaa ei uudistuksen yhteydessä sisällytetty poikkeukseen. Näin ollen

esimerkiksi rakennuspalveluksi katsottava korjausrakentaminen sellaisenaan ei kuulu poikkeuksen piiriin. Mikäli kokonaissuorituksesta vain vähäinen osuus on palvelutoimintaa, voidaan se sivuuttaa, mikäli toiminta muutoin on pääasiallisesti tuotantoa.

Myynti- ja markkinointitoimintaa koskevan lisäyksen taustalla vaikutti erityisesti se, että suomalaisten yritysten ulkomainen myynti ja markkinointi tosiasiallisesti toteutetaan lähtökohtaisesti ulkomaisten alueellisten myynti- ja markkinointiyritysten kautta. Jäädäkseen lain soveltamisalan ulkopuolelle myynti- ja markkinointitoiminnan tulee palvella välittömästi teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavissa olevaa tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa sekä kohdistua pääasiallisesti samaan ulkomaiseen asuinvaltioon, jossa sitä harjoitetaan.⁴²

2.4.2 Vuoden 2008 väliyhteisölain uudistus

Vuoden 2008 tapahtuneen väliyhteisölain uudistusten taustalla vaikutti erityisesti kansainväliset muutokset. Väliyhteisölain saattamiseksi vallitsevan EU-oikeuden mukaiseksi, väliyhteisölain 2 §:ää muutettiin sekä lisättiin uusi 2 a §:

"2§ Ulkomainen väliyhteisö

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

Ulkomaisena väliyhteisönä ei kuitenkaan pidetä:

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

⁴² Verohallinnon ohje 3/1999, s. 4.

siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

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

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

2 a § Euroopan talousalueella tai verosopimusvaltiossa asuvia yhteisöjä koskevat tarkemmat määräykset

Tätä lakia ei sovelleta ulkomaiseen yhteisöön, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa tai 2 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettussa valtiossa, edellyttäen, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY koskee kyseistä valtiota tai että kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojen-

vaihdon. Lisäksi edellytetään, että yhteisö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Yhteisön katsotaan asettautuneen asuinvaltioonsa ja harjoittavan siellä taloudellista toimintaa, kun yhteisön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

- 1) yhteisöllä on käytettävinsään asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto;*
- 2) yhteisöllä on käytettävinsään asuinvaltiossaan riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa; ja*
- 3) yhteisön henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset."*

Taustalla vaikutti erityisesti EYT:n tuomio asiassa C-196/04 *Cadbury Schweppes*, jossa EYT linjasi kantansa väliyhteisölain soveltamisen sekä sijoittautumisvapauden välisestä suhteesta. Ratkaisun mukaan jäsenvaltio ei saa estää oman valtion kansalaista sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon, eikä näin ollen väliyhteisölakia voida soveltaa ETA⁴³-alueella sellaiseen väliyhteisöön, joka harjoittaa aitoa ja aktiivista liiketoimintaa kyseisestä ETA-valtiosta käsin. Se, onko väliyhteisön sijoittautuminen puhtaasti keinotekoinen järjestely vai ei, tulee ratkaisun mukaan selvittää objektiivisin ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevin tekijöihin nojautuen. Tarkasteltavia seikkoja ovat muun muassa väliyhteisön toiminnan kannalta tarpeelliset fyysiset tilat, kalusto sekä henkilöstö.⁴⁴

Lisäksi mainittujen lakimuutosten taustalla vaikutti neuvoston virka-apudirektiivi, jonka nojalla EU:n jäsenvaltiot sopivat toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avunannosta ja tietojenvaihdosta.⁴⁵

⁴³ ETA-valtioita ovat EU:n jäsenvaltioiden lisäksi Islanti, Lichtenstein ja Norja. EU:iin kuuluu tällä hetkellä 28 jäsenmaata (ks. https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_fi).

⁴⁴ C-196/04, kohta 54. Ks. HE 74/2008 vp, s. 5–7.

⁴⁵ Neuvoston direktiivi 77/799/ETY annettu 19. joulukuuta 1997, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomais-ten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla on sittemmin kumottu Neuvoston direktiivillä 2011/16/EU annettu 15. helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla.

Lakimuutosten tavoitteena oli siten ennen kaikkea saattaa väliyhteisölaki vastaamaan EU-oikeuden mukaista suhteellisuusperiaatetta. Perustelujen mukaan silloinen voimassa oleva laki, jonka mukaan väliyhteisölain mukainen verotus määräytyi kategorisesti yrityksen toiminnan ja verorasituksen perusteella, oli ylimitoitettu pyrkimyksiinsä nähden. EYT:n tuomioistuinkäytännön mukaan väliyhteisölailla ei myöskään tullut rajoittaa yritysten sijoittautumisvapautta, ellei pakottavista yleistä etua koskevista syistä muuta johdu.⁴⁶

2.5 OECD:n Base Erosion and Profit Shifting -hanke

2.5.1 BEPS-hankkeen tausta ja tavoitteet

OECD julkaisi vuonna 2013 raportin *“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”*⁴⁷. Raportti on seurausta OECD:n ja G20-valtioiden välisestä BEPS-yhteishankkeesta, jonka tarkoituksena on vastata kansainvälisiin verohaasteisiin ja palauttaa luottamus verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen. BEPS-hankkeen avulla pyritään edistämään kansainvälisen verotuksen poliittisia tavoitteita, kuten sitä, että verotettava tulo sijoittuisi paremmin sinne, missä taloudellista toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan ja missä arvoa syntyy, sekä vahvistamaan veroviranomaisten tiedonsaantia.⁴⁸

Hankkeelle katsottiin olevan erityisesti poliittista kysyntää, sillä useissa valtioissa kansalaisten usko verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen oli murentunut muun muassa vuosien 2007–2008 finanssikriisin seurauksena sekä julkisuudessa esiin nostettujen veroskandaalien seurauksena. Viimeistään mediassa esille nousseet veroskandaalit⁴⁹ toivat suuren yleisön tietoon kansainvälisen verotuksen aukot, joiden avulla monikansalliset yritykset ovat pyrkineet kiertämään verojaan.⁵⁰

Hankkeen johdosta OECD:n veroasiainkomitea hyväksyi 19. heinäkuuta 2014 15 konkreettista yritysten verotusta koskevaa toimentassuositusta sisältävän toimintasuunnitelman,

⁴⁶ HE 74/2008 vp, s. 6. Ks. C-196/04, kohdat 53–55.

⁴⁷ BEPS Report.

⁴⁸ OECD Explanatory Statement 2015 Final Reports, s. 5

⁴⁹ Ks. esimerkiksi artikkelit Bloomberg *“The Tax Haven That’s Saving Google Billions”*, 21.10.2010, <https://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/the-tax-haven-thats-saving-google-billions> ja The Guardian *“Starbucks pays £8.6m tax on £3bn sales”*, 15.10.2012, <https://www.theguardian.com/business/2012/oct/15/starbucks-tax-uk-sales>.

⁵⁰ Schelling – Salom – Burkhalter 2016, s. 1–2.

”*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”.⁵¹ Toimintasuunnitelman loppuraportit julkaistiin myöhemmin 5. lokakuuta 2015. Toimintasuunnitelman tavoitteena on estää esimerkiksi yritysten aggressiivisesta verosuunnittelusta⁵² johtuva voitonsiirto ja verojen välttäminen luomalla yhtenevä kansainvälinen verosääntely vastaamaan veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen torjumiseksi, mikä samalla vahvistaa veronmaksajien oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta.⁵³

Hankkeen 15 toimintasuositusta kattavat seuraavat osa-alueet:

1. Digitaalinen talous (Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)
2. Verotukselliset vastaamattomuusjärjestelyt (Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)
3. Väliyhteisösääntely (Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)
4. Yritysten korkovähennysoikeuden rajoitukset (Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments)
5. Haitallisten verokäytäntöjen vastaisten toimien tehostaminen (Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance)
6. Verosopimusten väärinkäytöstilanteiden estäminen (Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances)
7. Kiinteän toimipaikan keinotekoisien välttämisen estäminen (Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)

⁵¹ OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

⁵² Komission suosituksessa aggressiivisesta verosuunnittelusta (2012/722/EU) aggressiivinen verosuunnittelu määritellään toiminnaksi, jossa verovelvollisuutta pyritään pienentämään hyödyntämällä esimerkiksi verojärjestelmän muotoseikkoja tai kahden tai useamman verojärjestelmän eroja, joka johtaa esimerkiksi kaksinkertaisiin vähennyksiin tai kaksinkertaiseen verottamatta jäämiseen. Malmgrénin ja Myrskyn mukaan kyse voi olla sinällään laillisista järjestelyistä, jotka kuitenkin toimivat vastoin lain tarkoitusta. Ks. Malmgrén – Myrsky 2017 s. 4.

⁵³ OECD Explanatory Statement 2015 Final Reports, s. 1–2.

- 8.–10. Siirtohintasäännösten kytkeminen arvonmuodostukseen (Actions 8–10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)
11. BEPS:n taloudellisten vaikutusten mittaaminen ja seuraaminen (Action 11: Measuring and Monitoring BEPS)
12. Pakolliset verosuunnittelurakenteiden ilmoittamissäännökset (Action 12: Mandatory Disclosure Rules)
13. Siirtohinointilun dokumentointi ja maakohtainen raportointi (Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)
14. Verosopimusten toimivaltaisten viranomaisten välisten keskinäisten sopimusneuvottelujen tehostaminen (Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective)
15. Monenkeskisen sopimuksen (MLI) kehittäminen kahden välisten tuloverosopimusten muuttamiseksi (Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties).

Nyt käsiteltävän aihepiirin kannalta relevantti on erityisesti väliyhteisösääntelyä koskeva BEPS-suositus ”*Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*”, joita käsitellään jäljempänä tarkemmin.

BEPS-hankkeen on todettu olevan OECD:n kunnianhimoisin kokonaisvaltainen kansainvälistä verotusta uudistava projekti sitten 1960-luvulla julkaistun Malliverosopimuksen.⁵⁴ Hankkeen onnistumisen edellytyksenä on BEPS-toimenpiteiden onnistunut implementointi kansallisiin oikeusjärjestelmiin.

Neuvoston päätelmien mukaan BEPS-hankkeen implementoinnissa EU:n tasolla tulee ottaa huomioon yhteisten toimien joustavuus ja yhteensopivuus niin BEPS-suositusten sisällön

⁵⁴ OECD Explanatory Statement 2015 Final Reports, s. 5. Aiheesta myös Schelling – Salom – Burkhalter 2016, s. 19.

ja tavoitteiden kuin SEUT:n perusvapauksien kanssa. EU:n tasoisen BEPS-suositusten täytäntöönpanon ensisijaiseksi välineeksi katsottiin EU-direktiivit.⁵⁵

2.5.2 Väliyhteisösääntelyä koskevat suositukset ja niiden tavoitteet

Yhä useammat valtiot ovat vuosien saatossa saattaneet voimaan väliyhteisöjä koskevaa sääntelyä. Sääntelyllä valtiot pyrkivät turvaamaan omaa veropohjaansa minimoimalla monikansallisten yritysten mahdollisuutta siirtää kyseisessä valtiossa verotuksellista kotipaikkaa pitävän yhtiön tuloja matalamman verotuksen valtioon. Sääntelyn haasteeksi on kuitenkin osoittautunut se, ettei voimassa oleva sääntely ole pysynyt kansainvälisen yritysmaailman kehityksen ja muutosten perässä, eikä näin ollen pysty vastaamaan tehokkaasti veropohjan rapautumisen ja tulonsiirron estämiseen. BEPS-hankkeen väliyhteisösääntelyä koskevilla suosituksillapyritään tuomaan väliyhteisösääntely lähemmäs nykypäivää sekä estämään tehokkaasti tulojen siirto ulkomaisiin väliyhteisöihin.⁵⁶

Väliyhteisösääntelyt poikkeavat hieman toisistaan maailmanlaajuisesti. Riippuen kunkin valtion verotusjärjestelmästä, väliyhteisöjä verotetaan kaikesta tai vain osasta sen tuloista. Yhteistä väliyhteisösääntelylle kuitenkin ovat sääntelyn tavoitteet. Väliyhteisösääntelyn tarkoitus on toimia ennaltaehkäisevänä sääntelynä. Tällöin varmistetaan, että tiettyjen edellytysten täytyessä yhteisön voitot katsotaan emoyhtiön veropohjaan kuuluvaksi.⁵⁷ BEPS-toimenpidesuosituksilla on tarkoitus tehokkaasti vastata myös väliyhteisösääntelyn soveltamisalaa koskeviin haasteisiin, kuten immateriaalioikeuksista, palveluista ja digitaalisista transaktioista kertyviä tuloja koskeviin ongelmakohtiin.⁵⁸

Väliyhteisösääntelyn voidaan katsoa olevan myös vuorovaikutuksessa siirtohinnoittelusääntelyyn. Siirtohinnoittelusääntelyllä pyritään korjaamaan yrityksen kohdistuvan verotuksen vääristymät, jotka syntyvät etuyhteydessä olevien yritysten välisistä hinnoitteluista ja muista liiketoimien ehdoista, jotka eroavat siitä, mitä ne olisivat olleet riippumattomien osapuolten välillä. Väliyhteisösääntely sekä siirtohinnoittelusääntely ovat täysin erillisiä sääntelykohteita, mutta voivat tietyissä tilanteissa täydentää toisiaan.

⁵⁵ Neuvoston päätelmät 2015, s. 3.

⁵⁶ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 9.

⁵⁷ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 13.

⁵⁸ OECD Explanatory Statement 2015 Final Reports, s. 14.

Väliyhteisösääntelyn maailmanlaajuisiin veropoliittisiin tavoitteisiin lukeutuu lisäksi sääntelyn tavoite estää tehokkaasti veronkiertoa löytämällä tasapaino mekaanisen ja joustavamman sääntelyn välillä. Sääntelyllä ei kuitenkaan tule lisätä yhteisöjen hallinnollista taakkaa.⁵⁹

Väliyhteisön tulo pyritään verottamaan emoyhtiön verotuksellisessa asuinvaltiossa. Siitä huolimatta väliyhteisö voi olla myös verovelvollinen sijaintivaltiossaan. Sääntelyssä tulee siis ottaa huomioon, miten kahdenkertainen verotus vältetään. Kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi väliyhteisösääntelyyn otetaan usein verovapautuksia ja veron hyvitystä koskevaa poikkeussääntelyä.⁶⁰

Yleisten maailmanlaajuisten, lähtökohtaisesti yhtenevien, tavoitteiden lisäksi valtiot voivat sisällyttää sääntelyynsä muita poliittisia tavoitteita. Sääntelyn tavoitteisiin vaikuttaa kuitenkin valtioiden erilaiset verojärjestelmät sekä väistämättä myös se, kuuluuko valtio EU:hun. BEPS-suosituksissa painotetaan, että väliyhteisösääntelyn tulisi tarvittaessa olla linjassa EU-oikeuden kanssa, riippumatta kuuluuko valtio EU:hun vai ei. Tämä on toteutettu sen takia, etteivät monikansalliset yhtiöt, jotka eivät ole sijoittautuneet EU-jäsenvaltioon, joutuisi epätasa-arvoiseen kilpailuasemaan EU-jäsenvaltiossa sijaitseviin monikansallisiin yhtiöihin nähden. Suositukset itsessään ovat siten samat EU-jäsenvaltioille ja muille jäsenvaltioille. EU-jäsenvaltioiden vastuulla on varmistua säädetyn lainsäädännön EU-oikeuden mukaisuudesta.⁶¹

Väliyhteisösääntelyn sääntelyssä huomioon otettavia seikkoja ovat muun muassa tasapainon saavuttaminen ulkomaisen tulon verotuksen sekä kilpailukyvyn ylläpitämisen välillä. Eri valtioissa asuvat monikansalliset yhteisöt voivat ajautua epäedulliseen kilpailuasemaan sellaisiin monikansallisiin yhteisöihin, joihin sovelletaan löyhempää sääntelyä, nähden. Näin ollen samassa valtiossa toimivien tytäryhtiöiden tuloja voidaan väliyhteisösääntelyn nojalla verottaa eri valtioissa sijaitsevien emoyhtiöiden eri veroprosenttien mukaan. Liian tiukka ja laaja väliyhteisösääntely vaikuttaa herkästi yhteisöjen organisoitumiseen ja liike-

⁵⁹ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 14.

⁶⁰ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 15.

⁶¹ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 17. Ks. myös Traversa – Herbain 2016, s. 308.

toimintapäätöksiin, erityisesti sijoittautumisen osalta. Liian tiukka sääntely voi rajoittaa tai vääristää yhteisöjen tosiasiallista liiketoimintaa.⁶²

Valtiot voivat myös säätää väliyhteisösääntelyn suojaamaan laajemmin veropohjan rapautumisen estämistä. Mikäli sääntelyllä pyritään suojaamaan vain emoyhtiön verotuksellisen asuinvaltion veropohjaa, sellaista väliyhteisön tuloa, joka on seurausta kolmannessa valtiossa tehdystä toiminnasta, ei veroteta väliyhteisötulona. Vaihtoehtoisessa sääntelymallissa myös tällaisesta kolmannessa valtiossa tehdystä toiminnasta saatu tulo lasketaan väliyhteisötuloksi.⁶³

Yhtenevillä asianmukaisilla väliyhteisösääntelyillä voidaan parhaimmillaan vahvistaa verojärjestelmien toiminnan vaikutusta ja tehokkuutta maailmanlaajuisesti.⁶⁴

2.6 EU:n veronkiertodirektiivi (EU) 2016/1164

2.6.1 Direktiivi BEPS-toimenpiteiden varmistamiseksi

Euroopan unionin neuvosto antoi 12. heinäkuuta 2016 veronkierron vastaisen direktiivin, joka on osa komission 28. tammikuuta 2016 julkaisemaa seitsemänosaista kokonaisvaltaista veronkierron estämiseksi laadittua pakettia.⁶⁵ Direktiivin taustalla vaikutti erityisesti komission oikeudenmukaista ja tehokasta yhteisöverojärjestelmää koskeva toimintasuunnitelma.⁶⁶

EU:n veronkiertodirektiivi sääntelee korkojen vähennysoikeuden rajoitusta, maastapoistumisverotusta, yleistä veronkierron vastaista sääntöä, ulkomaisia väliyhtiöitä sekä hybridijärjestelyjä. Tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin pääasiassa vain direktiivin 7 ja 8 artikloihin, jotka sisältävät säännökset koskien ulkomaisia väliyhtiöiden sääntelyä ja ulkomaisen väliyhtiön tulon laskemista.

⁶² Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 15–16.

⁶³ Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, OECD, s. 16.

⁶⁴ Ks. esim. Kuźniacki 2016, s. 128.

⁶⁵ European Commission Anti-Tax Avoidance Package. Veronkierron estämistä sekä monikansallisten yritysten maakohtaisten verotietojen raportointia koskevat direktiivit kuuluvat paketin keskeisimpiin toimenpiteisiin.

⁶⁶ Ks. KOM(2015) 302 lopullinen, s. 6-7.

Veronkierron vastaisella direktiivillä pyritään varmistamaan BEPS-toimenpiteiden koordinoitu implementointi jäsenvaltioissa.⁶⁷ Direktiivi edellyttää jäsenvaltioita implementoimaan direktiivin mukaisen sääntelyn vähimmäistason jäsenvaltioiden yhteisöverojärjestelmiin. Näin ollen jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää direktiivin vähimmäistasoa tiukemmin kansallisessa lainsäädännössä tai verosopimuksilla veronkierron estämiseksi ja yhteisöveropohjan suojaamiseksi.⁶⁸ Direktiivi on tullut saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä 31. joulukuuta 2018 mennessä ja sitä on tullut soveltaa 1. tammikuuta 2019 lähtien.⁶⁹

Veronkierron vastaista direktiiviä sovelletaan kaikkiin sellaisiin verovelvollisiin, jotka ovat yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa yhteisöverovelvollisia. Jäsenvaltioissa yhteisöverovelvolliseksi katsotaan myös toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa asuvien yksiköiden kiinteät toimipaikat, jotka sijaitsevat yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jää artiklassa 9a tarkoitettuja hybridi-mismatcheja lukuun ottamatta kaikki läpikulkuyksiköt, jotka eivät ole erillisiä verovelvollisia.⁷⁰

2.6.2 Direktiivin tavoitteena veronkierron ehkäisy

Veronkierron vastaisella direktiivillä vastaa osaltaan, osana suurempaa kansainvälistä poliittista tavoitetta veronkierron estämiseksi, kansainvälisen talouden integraatioon sekä sitä myötä kansainvälisen yritystoiminnan muutosten vaikutusten sääntelyyn jäsenvaltioiden yritysverojärjestelmissä.

Direktiivillä pannaan täytäntöön edellä esitettyjä BEPS-hankkeen tavoitteita, mutta yhtäältä pyritään varmistamaan EU:n sisämarkkinoiden asianmukainen toiminta estämällä aggressiivinen verosuunnittelu sekä vahvistamaan oikeusvarmuutta jäsenvaltioiden verovelvollisten keskuudessa.⁷¹ Näihin tavoitteisiin pyritään vahvistamalla yhteiset EU:n laajuiset säännöt veron kiertämisen vastaiseksi vähimmäissuojaksi sisämarkkinoilla. Direktiivin

⁶⁷ Veronkierron vastaisen direktiivin johdannon 3 kohta.

⁶⁸ Veronkierron vastaisen direktiivin johdannon 3 kohta ja 3 artikla.

⁶⁹ Veronkierron vastaisen direktiivin 11 artikla. Maastapoistumisverotusta, korkovähennyssääntelyä sekä kolmansia valtioita koskevia mismatch-sääntöjä koskee poikkeavat määräajat.

⁷⁰ Veronkierron vastaisen direktiivin 1.1 artikla ja 1.2 artikla, joka on lisätty direktiiviin 29.5.2017 tehdyllä muutoksella.

⁷¹ Lisää EU:n tavoitteista yhdenmukaisesta ja tehokkaasta yhteisöverojärjestelmästä ks. KOM(2015) 302 lopullinen s. 6–7.

vähimmäissuojasäännöt nimenomaisesti pyrkivät torjumaan veropohjan rapautumista sekä voiton siirtämisen estämistä sisämarkkinoiden ulkopuolelle.⁷²

Monikansallisten yritysten osalta kyse on esimerkiksi sellaisten tilanteiden estämisestä, joissa konserniyhtiö pyrkii siirtämään tulojaan korkeamman verotuksen valtiosta matalamman verotuksen valtioon. Kyse voi olla myös tilanteista, joissa pyritään käyttämään hyväksi eri valtioiden verojärjestelmiä järjestelyillä, joilla toisessa valtiossa vähennysoikeutettu meno saadaan vähennettyä ilman, että vastaavaa tuloa verotetaan toisessa valtiossa.⁷³

Direktiivin väliyhteisöä koskevalla sääntelyllä pyritään turvaamaan jäsenvaltioiden yhteisöveropohja siten, että kaikki yleisesti verovelvollisen yhteisön verotettava tulo verotetaan siellä, missä verotettava tulo ja arvo syntyvät. Tavoitteena on ennaltaehkäistä ja välttää käytännön tilanteet, joissa ulkomaisen yhteisön tuloa verotetaan kotimaisen yhteisön tulona veron välttämiseen pyrkivien järjestelyjen seurauksena.⁷⁴

Direktiivin avulla pyritään torjumaan aggressiivista verosuunnittelua OECD:n BEPS-toimenpiteiden kanssa linjassa olevilla toimenpiteillä. Tavoitteena on siten varmistaa johdonmukainen ja tehokas verotus kaikissa jäsenvaltioissa niin, että verotus tapahtuu siellä, missä tulot ovat kertyneet. Tämä tulee toteuttaa siten, että luodaan tasapuoliset toimintaedellytykset sisämarkkinoille ja asianmukaiselle verokilpailulle eliminoimalla suoraan sisämarkkinoihin vaikuttavat veronkiertojärjestelyt. Lisäksi tulee varmistaa, että kahdenker-
taisen verotuksen syntyminen direktiivin implementoinnin yhteydessä vältetään.⁷⁵

⁷² Veronkierron vastaisen direktiivin johdannon kohdat 1–3 ja 5.

⁷³ Viitala 2016, s. 337.

⁷⁴ HE 218/2018 vp, s. 17.

⁷⁵ KOM(2016) 23 lopullinen, s. 3.

3 UUDISTUNUT VÄLIYHTEISÖLAKI

3.1 Yleistä

Eduskunta hyväksyi 28. joulukuuta 2018 hallituksen esityksen laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.⁷⁶ Ehdotetuilla muutoksilla pannaan täytäntöön veron kiertämisen ehkäisemisestä annetun direktiivin määräykset saatamalla jo voimassa oleva kansallinen sääntely vastaamaan direktiivin vähimmäistasoa sekä muutetaan voimassa olevaa sääntelyä myös muilta osin. Uudistettu laki tuli voimaan 1. tammikuuta 2019 ja sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2019 toimitettavassa verotuksessa.⁷⁷

Vaikka kansallinen lainsäädäntö vastasikin ennestään jo pitkälti direktiivin vaatimustasoa ja sen tavoitteita, direktiivin täytäntöönpano edellytti useita muutoksia väliyhteisölakiin. Direktiivi eroaa kansallisesta sääntelystä muun muassa sillä, että direktiivin soveltamisalaan kuuluvat yhteisöverovelvolliset. Kansallinen sääntely on tiukempi, ja sen mukaan myös luonnolliset henkilöt kuuluivat ja tulevat myös jatkossa kuulumaan väliyhteisölain soveltamisalaan.

Lisäksi direktiivissä esitetyt sääntelyn toteuttamisvaihtoehdot poikkeavat kansallisesti toteutetusta mallista, joskin molemmat perustuvat samoille lähtökohdille: ulkomaisen väliyhteisön määräysvalta, verotuksen taso sekä toiminnan luonteesta tai laajuudesta riippuvaliset soveltamisalaa rajoittavat poikkeukset. Eroavaisuuksista huolimatta koettiin, ettei kansallisen sääntelyn pääperiaatteita ole tarpeen muuttaa siltä osin kuin kansallinen sääntely täyttää direktiivin vähimmäisvaatimukset.⁷⁸

Muutoksia edeltävä kansallinen sääntely rakentui pitkälti ensisijaisesti sen arvioimiseen, mikä on ulkomaisen yhteisön asuinvaltio, ja vasta toissijaisesti ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen verotuksen tasoon. Direktiivi kuitenkin painottaa ensisijaisesti ulkomaisen yhteisön tosiasiallisen verotuksen tason selvittämistä. Lain soveltamisalaa rajoittavien poikke-

⁷⁶ Väliyhteisölain keskeisiä säännöksiä on ennen lain 1364/2018 hyväksymistä uudistettu vuosina 1998 (lailla 1091/1998) ja 2008 (lailla 680/2008).

⁷⁷ HE 218/2018 vp, s. 1.

⁷⁸ HE 218/2018 vp, s. 17.

uksien osalta sääntely kiristyy, ja näin ollen yhä useammin joudutaan turvautumaan verotuksen tason selvittämiseen arvioitaessa lain soveltumista.⁷⁹

Suomen kansallinen sääntely oli jo ennestään monilta osin direktiivin vähimmäisvaatimuksia tiukempaa. Direktiivin vaatimusten mukaisesti riittää, että kansallinen lainsäädäntö täyttää direktiivin minimivaatimukset, mutta kansallinen sääntely päädyttiin siitä huolimatta monilta osin säilyttää ennallaan ja siten myös monilta osin vähimmäisvaatimuksia tiukempaan.⁸⁰

3.2 Pääasiallinen soveltamisala ja sen muutokset

3.2.1 Soveltamisala ja määräysvalta

Aiemmasta sääntelystä poiketen väliyhteisölakia voidaan lain 1 §:n mukaan soveltaa yleisesti verovelvollisten lisäksi rajoitetusti verovelvollisiin, mikäli verovelvollisen osuus väliyhteisöstä ja sen tulo liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Siten yleisesti verovelvollisten⁸¹ lisäksi jatkossa tiettyjen edellytysten täytyessä myös rajoitetusti verovelvollisen, kuten esimerkiksi Suomessa verotettavan kiinteän toimipaikan, tulo voidaan katsoa väliyhteisötuloksi.

Ulkomaisen yksikön oikeudellisen muodon ei tule olla ratkaiseva lain soveltamisalan osalta. Aiemmasta laista poiketen, termi ulkomainen yhteisö on korvattu termillä ulkomainen yksikkö, tämän kuitenkin muuttamatta sitä seikkaa, että myös jatkossa yhtiömuotoisten yksiköiden lisäksi muut erillisenä verovelvollisena kohdeltavat yksiköt kuuluvat lain soveltamisalaan.⁸² Ulkomaisen yksikön käsite on laaja ja se kattaa erilaisia yritysmuotoja ja sopimusjärjestelyjä. Ulkomaiseksi yksiköksi luettava väliyhteisö voi oikeudelliselta muodoltaan olla yhtiö, osuuskunta, trusti, säätiö tai yhdistys, muttei ulkomainen yhtymä. Ulkomaisena väliyhteisönä pidetään sellaista ulkomaista yksikköä, jossa lain määräysvaltaa ja verotuksen tasoa koskevat määritelmät täyttyvät.⁸³

⁷⁹ Ks. Mikkola 2019, s. 55.

⁸⁰ Ks. esim. HE 218/2018 vp, s. 24.

⁸¹ TVL 9 §:n mukaan yleisesti verovelvollisina täältä ja muualta saadustaan tulostaan pidetään verovuonna Suomessa asunutta henkilöä, kotimaista yhteisöä, yhteisetuutta sekä kuolinpesää.

⁸² HE 218/2018 vp, s. 20. Perusteluiden mukaan muutoksella halutaan saattaa kansallinen lainsäädäntö vastaamaan direktiivin sanamuotoa sekä muissa direktiiveissä vakiintunutta käytäntöä.

⁸³ Verohallinnon ohje: Väliyhteisötulon verotus Suomessa 25.2.2019, s. 2.

Uudistetun lain 2 §:n mukaan ulkomainen yksikkö on lain edellyttämällä tavalla määräysvallassa, jos 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. Kansalliseen sääntelyyn lisättiin direktiivin seurauksena säännökset osuudesta voittoon määräysvallan syntymisen perusteeksi. Direktiivistä poiketen kansallisessa sääntelyssä oli ja tulee myös uudistuksen myötä olemaan varallisuuden tuoton vaikutuksista määräysvallan syntymiseen. Tämä on mahdollista direktiivin minimiluonteesta johtuen.⁸⁴

Määräysvallan olemassaoloa tarkastellessa huomioon tulee ottaa myös verovelvolliseen etuyhteydessä olevan tahon osuus samasta tarkasteltavana olevasta väliyhteisöstä. Uuden lain 2 §:n 4 momentin määritelmän mukaisesti etuyhteydessä verovelvolliseen katsotaan olevan a) 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, b) yksikkö, jonka äänioikeuksista ja pääomasta verovelvollisella on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus tai jonka voitoista sillä on oikeus saada vähintään 25 prosenttia, c) 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 d) verovelvollisen ollessa luonnollinen henkilö tämän lähipiiriin kuuluva toinen luonnollinen henkilö.

Kansallista sääntelyä muutettiin siten, että määräysvaltaa tarkastellaan verovelvollisen oman ja sen kanssa lain edellyttämällä tavalla etuyhteydessä olevien yhteenlasketun omistuksen perusteella. Aiemmin määräysvallan perusteena ollut kaikki yleisesti verovelvollisesti huomioon ottaen 50 prosentin omistusraja on uudessa laissa laskettu 25 prosenttiin. Lisäksi siitä väliyhteisötulon verottamisen lisäedellytyksenä olleesta ehdosta, että verovelvollisella on yksin tai yhdessä sen kanssa etuyhteydessä olevien kanssa omistaa väliyhteisöstä vähintään 25 prosenttia, on uuden sääntelyn myötä luovuttu.

⁸⁴ HE 218/2018 vp, s. 21.

Osassa tilanteissa muuttunut prosenttiraja ei muuta soveltamisalaa. On kuitenkin perusteltua myös argumentoida sen puolesta, että käytännössä madallettu prosenttiraja laajentaa huomattavasti lain soveltamisalaa.⁸⁵

3.2.2 Soveltamisen edellytyksenä oleva verotaso

Väliyhteisölain 2 §:n 2 momentin mukaan matalan verorasituksen valtiona pidetään sellaista yksikköä, jonka verotuksen tosiasiallinen taso yksikön verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella on alhaisempi kuin kolme viidesosaa eli 60 prosenttia Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä. Verotuksen tasoa määritettäessä ei oteta 2 §:n 3 momentin mukaan 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.

Direktiivi olisi mahdollistanut 60 prosentin rajan laskemisen 50 prosenttiin. Väliyhteisösääntelyn alkuperäisten lain esitöiden mukaan sääntelyn ensisijaisia tavoitteita on ehkäistä tilanteita, joissa pyritään välttämään Suomen verotus ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matalan verorasituksen valtioon perustettujen väliyhteisöjen avulla.⁸⁶ Tämä lain alkuperäinen tavoite mielessä pitäen sekä se, ettei lain esitöiden keskeisen tavoitteen mukaisesti lakia tulisi muuttaa muutoin kuin direktiivin kannalta välttämätöntä, päädyttiin aiemman lain mukaiseen 60 prosentin alarajaan ja näin ollen säilyttämään sääntely muuttumattomana.⁸⁷

Verotuksen tasoa koskevaa sääntelyä muutettiin vain käsitteellisesti vastaamaan direktiiviä muuttamalla asuinvaltion käsite direktiivissä käytettyyn lainkäyttöalueeseen. Lisäksi verotuksen tason vertailua sääntelevään kohtaan lisättiin direktiivin mukaisesti, ettei kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole veronalainen tai joka on vapautettu verosta ulkomaisen yhteisön lainkäyttöalueella, oteta huomioon verotuksen tasoa laskettaessa. Toisaalta katsottiin, että kansallista lakia ei ole tarpeen muuttaa verotuksen tason vertailua koskevan sääntelyn osalta, jonka mukaan verotuksen tasoa vertaillessa huomioon otetaan ulkomaisen yksikön tulo-

⁸⁵ HE 218/2018 vp, s. 22.

⁸⁶ HE 155/1994 vp, s. 1.

⁸⁷ VaVM 24/2018 vp, s. 4–5.

verotuksen taso. Direktiivin mukaan huomioon tulisi ottaa ulkomaisen yksikön maksama yhteisövero. Katsottiin kuitenkin, että kansallista sääntelyä ei ollut tarpeen muuttaa, vaan se vastaisi sellaisenaan riittävästi direktiivin vaatimuksia. Lisäksi päädyttiin säilyttämään kansallinen sääntely, jonka mukaan verotuksen tasoa vertaillessa ei oteta huomioon väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta ja joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon väliyhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa. Direktiivi ei sisällä vastaavaa säännöstä, mutta säännös ei myöskään ole ristiriidassa direktiivin, jonka mukaan jäsenvaltiot saavat käyttää vertailun tasoa arvioitaessa kansallista sääntelyä, kanssa.⁸⁸ Väliyhteisön verotaso arvioidaan jokaisen verovuoden osalta erikseen.⁸⁹

3.2.3 Väliyhteisötulon määrittely

Direktiivissä esitettyjen väliyhteisötulon määrittelyä varten esitettyjen vaihtoehtojen lähtökohdaksi on puuttua joko passiivisuuteen tuloihin tai tuloihin, jotka ovat seurausta epäaidoista järjestelyistä. Direktiivin 7.2 artiklassa veronalaiseksi väliyhteisötuloksi katsotaan yhtiön jakamattomat tulot tai kiinteän toimipaikan tulot, jotka kertyvät esimerkiksi korkoista, rojalteista, osingoista ja osakkeiden luovutuksesta, rahoitusleasingista, vakuuksista, pankkitoiminnasta ja muista rahoitustoiminnoista eli niin sanotut passiivitulot. Näitä tuloja ei kuitenkaan direktiivin mukaan tule katsoa veronalaiseksi väliyhteisötuloksi, mikäli yhtiö harjoittaa tosiasiallista taloudellista toimintaa (ks. kohdat 4.2 ja 4.3). Vapautuksen soveltaminen muihin kuin ETA:n ulkopuolella sijaitseviin yksiköihin on jätetty jäsenvaltioiden harkintavaltaan. Vaihtoehtoisesti direktiivin 7.2 artiklan mukaan väliyhteisötulo voidaan määrittellä transaktiokohtaisesti siten, että vain sellaiset yksikön tai kiinteän toimipaikan jakamattomat tulot, jotka ovat seurausta epäaidoista järjestelyistä⁹⁰, katsotaan väliyhteisötuloksi.

Molemmat direktiivissä esitetyistä vaihtoehdoista poikkeavat kansallisessa sääntelyssä omaksutusta rakenteesta. Esitettyjen vaihtoehtojen lisäksi direktiivin johdanto-osassa tode-

⁸⁸ HE 218/2018 vp, s. 23–24.

⁸⁹ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 10.

⁹⁰ Veronkierron vastaisen direktiivin 7.2 artiklan mukaan "järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidetään epäaitona, siltä osin kuin yksikkö tai kiinteä toimipaikka ei omistaisi niitä varoja tai ei olisi ottanut niitä riskejä, joista se saa tulonsa kokonaan tai osittain, jollei yksikkö olisi sellaisen yrityksen määräysvallassa, jossa suoritetaan avainhenkilötoiminnot, jotka ovat olennaisia kyseisten varojen ja riskien kannalta sekä välttämättömiä väliyhtiön tulonmuodostukselle".

taan, että jäsenvaltioiden poliittisista tavoitteista riippuen jäsenvaltiot voivat myös soveltaa väliyhteisösääntelyä yksikkökohtaisesti eli koskemaan kaikkea väliyhteisön tuloa (ns. *entity*-pohjainen malli) sekä hyödyntää kolmansia maita koskevia niin sanottuja mustia, harmaita tai valkoisia listoja.⁹¹

Uudistusta tehtäessä päädyttiinkin olla muuttamatta kansallisen sääntelyn olemassa olevia pääperiaatteita siltä osin kuin ne täyttävät direktiivin minimiedellytykset.⁹² Direktiivin minimiluonteesta ja direktiivin johdanto-osan mahdollistamasta optiosta johtuen kansallisessa sääntelyssä päädyttiin säilyttämään olemassa oleva *entity*-pohjainen malli, jonka mukaan osakkaan verotettavaksi väliyhteisötuloksi luetaan kaikki väliyhteisön tulo.⁹³ Tämä vaihtoehto johtaa direktiivin lähtökohtaisia passiivisluonteisiin tuloihin tai epäaitoihin järjestelyihin puuttuvia malleja tiukempaan sääntelyyn.

Uuden väliyhteisölain 4 §:n 1 momentin mukaan veronalaista tuloa on verovelvollisen suuraa ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta. Kuten ennen uudistettua lakia, siltä osin kuin osakkaan omistus on välillistä, lasketaan väliyhteisötulo suhteellisena osuutena.⁹⁴ Väliyhteisötulon määrittelyssä noudatetaan siis myös jatkossa yhtiö- eli yksikköpohjaista mallia.⁹⁵

Väliyhteisötulon määrä lasketaan osakkaan verotuksellisen sijaintivaltion verolakien mukaan perustuen siihen, mihin tulolähteeseen väliyhteisö lukeutuu. Koska Suomessa myös luonnolliset henkilöt kuuluvat väliyhteisösääntelyn soveltamisalaan, väliyhteisötulon verotuksessa noudatetaan elinkeinoverolain, tuloverolain sekä maatalouden tuloverotuksen säännöksiä. Kansallisessa sääntelyn nojalla väliyhteisösääntelyn soveltamisala on direktiiviä laajempi, jonka soveltamisalaan kuuluvat vain yhteisöverovelvolliset. Tätä ei kuitenkaan ole direktiivin minimiluonteensa vuoksi ole tarpeen muuttaa. Väliyhteisölain 4 §:ään lisättiin kuitenkin maininta verotuksessa jo valmiiksi noudatetusta menettelystä. Sen mukaan väliyhteisötulo tulee ottaa huomioon osakkaan verotuksessa verovuonna, jona ulkomaisen väliyhteisön verovuosi päättyy.

⁹¹ Veronkierron vastaisen direktiivin johdanto-osa, 12 kohta.

⁹² HE 218/2018 vp, s. 17–18.

⁹³ Ks. esimerkiksi Viitala 2016, s. 346. Muun muassa Viitala on pohtinut voitaisiinko direktiivin tavoitteiden toteuttaminen saavuttaa esitettyjä vaihtoehtoisia lähestymistapoja yleistasoisemmalla sääntelyllä.

⁹⁴ HE 218/2018 vp, s. 49.

⁹⁵ HE 218/2018 vp, s. 24.

Kansallinen sääntely piti jo ennestään sisällään lähes vastaavan säännöksen väliyhteisötulon tappion huomioon ottamisesta väliyhteisötuloa määriteltäessä kuin mitä direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat halutessaan säätää. Näin ollen ei nähty tarpeelliseksi muuttaa sääntelyä, jonka mukaan osakkaan osuus tappiosta vähennetään osakkaan osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaan kuin tuloa syntyy.⁹⁶

3.3 Lain soveltamisalan rajoitukset

3.3.1 Yleistä

Jotta monikansallisten yhtiöiden kilpailukykyä kansainvälisillä markkinoilla ei liioin vahingoiteta ja jotta lain perimmäinen tarkoitus veronkiertoa estävänä säädöksenä toteutuisi, päädyttiin aikanaan teollista tuotantotoimintaa harjoittavat yhtiöt vapauttamaan lain soveltamisalasta.⁹⁷ Myöhemmin vuoden 1998 ja 2008 väliyhteisölain uudistuksissa lain soveltamisalan rajoituksia koskevaa sääntelyä muokattiin siten, että viimeisintä uudistusta edeltävässä kansallisessa sääntelyssä sovellettiin väliyhteisölain 2 §:ssä säädettyä toimialapoiikkeamaa, joka vapauttaa tietyillä toimialoilla toimivat yhteisöt, sekä poikkeusta, jonka mukaan tietyt taloudellista toimintaa ETA-valtioissa ja tietyissä verosopimusvaltioissa harjoittavat yksiköt vapautetaan lain soveltamisalasta, mikäli riittävä tiedonvaihdon edellytys Suomen ja yhteisön sijaintivaltion välillä täyttyy.

Direktiivin asianmukaisen implementoinnin edellytysten täyttymiseksi kansallista sääntelyä ei voitu kuitenkaan säilyttää muuttumattomana, vaan lain soveltamisalan rajoitukset tuli muuttaa vastaamaan vähintään direktiivin minimivaatimuksia.⁹⁸ Lain soveltamisalan rajoitusten saattamista vastaamaan direktiiviä on pidetty etukäteen varsin haastavana tehtävänä ottaen huomioon merkittävät eroavaisuudet direktiivin säännöksissä ja väliyhteisölaissa omaksutuista soveltamisalan rajoituksista koskevista säännöksistä.⁹⁹

Ohessa lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten soveltamista hahmottavaa taulukko¹⁰⁰:

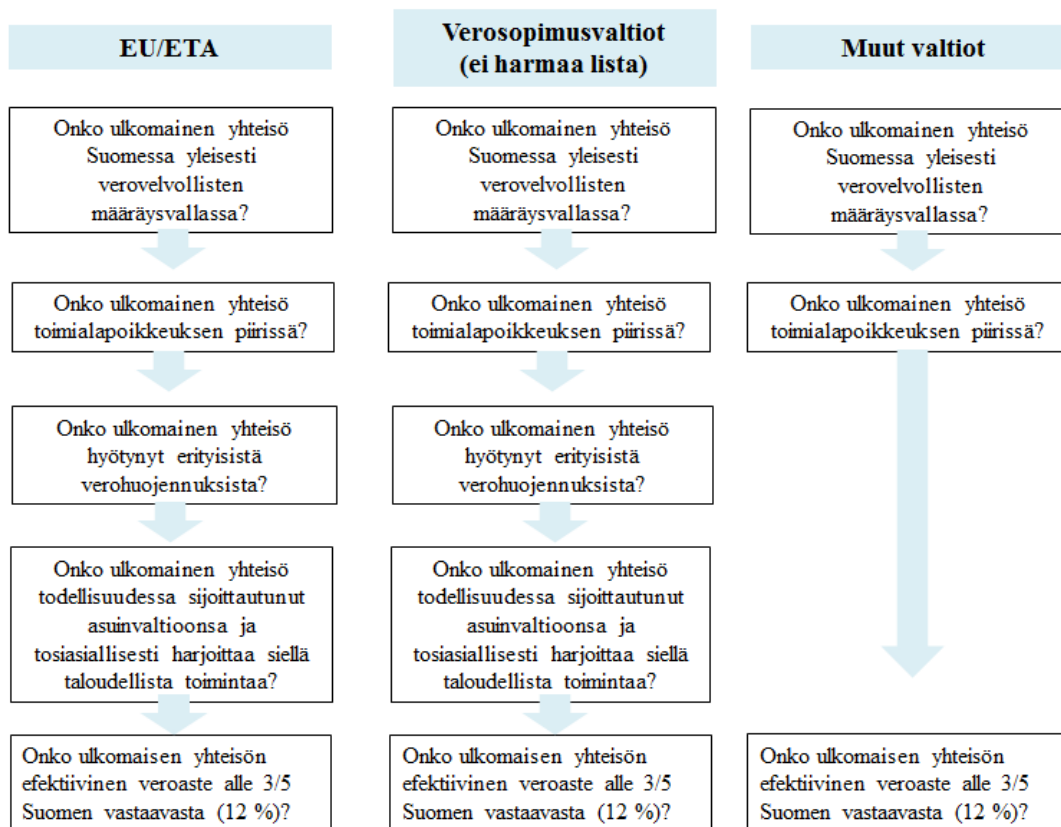
⁹⁶ HE 2018/2018 vp, 33–34.

⁹⁷ HE 155/1994 vp, s. 10.

⁹⁸ HE 2018/2018 vp, s. 25.

⁹⁹ Ks. esim. Viitala 2016, s. 346.

¹⁰⁰ Lain soveltamisalaa selkeyttäviä kaavioita on esittänyt esimerkiksi Harsu 2015, s. 541 ja 546 ja Verohallinto, ks. Verohallinnon ohje 25.2.2019 s-30–35..



3.3.2 Toimialapoikkeus

Vanhan väliyhteisölain 2 §:n 3 momentin mukaan tiettyä vapautettua toimintaa harjoittavat ulkomailta sijaitsevat yhteisöt jäivät väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle. Niin sanotun toimialapoikkeuksen nojalla väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle jäi sellainen yksikkö, jonka tulo on kertynyt pääasiallisesti yksikön asuinvaltiossa harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee toimialapoikkeuksen mukaista toimintaa ja joka suuntautuu pääasiallisesti yksikön asuinvaltion alueelle. Toimialapoikkeus koski lisäksi yhteisöä, jonka tulo kertyy pääasiallisesti suorituksista, joiden maksaja asuu yksikön kanssa samassa valtiossa ja harjoittaa siellä samankaltaista toimintaa sekä on samaan konserniin kuuluva.¹⁰¹

Toimialapoikkeus on koskenut kaikkia edeltävät kriteerit täyttäviä ulkomailta sijaitsevia yksiköitä niiden asuinvaltiosta riippumatta. Koska edellytyksenä poikkeuksen sovelta-

¹⁰¹ Verohallinnon ohje A49/200/2014, s. 4–6.

selle on, että vapautettua toimintaa harjoitetaan asuinvaltiossa, jäi poikkeuksen ulkopuolelle sellaiset pöytälaatikkoyhteisöt ja muut yhteisöt, joiden toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan muualta käsin.¹⁰²

3.3.3 ETA- ja verosopimusvaltioissa asuvia yhteisöjä koskevat poikkeukset

Lisäksi laissa säädettiin erikseen poikkeuksista, jotka koskivat tietyin edellytyksin matalan verotuksen verosopimusvaltioita sekä ETA-valtioihin ja tiettyihin verosopimusvaltioihin sijoittautuneita tosiasiallista taloudellista toimintaa harjoittavia yhteisöjä.

Väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle ovat jääneet tietyin edellytyksin ETA-valtioihin ja tiettyihin verosopimusvaltioihin sijoittautuneet yhteisöt niiden harjoittamasta toimialasta riippumatta ja siitä, että niiden tosiasiallinen verotuksen taso saattaa olla laissa sallittua verotaso alhaisempi. Poikkeuksen taustalla on ensisijaisesti vaikuttanut sijoittautumisvapauteen ja verosopimusten luonteeseen liittyvät syyt. EU- tai ETA-valtioihin sijoittautuva yhteisö on katsottu olevan oikeutettu asuinvaltionsa mukaiseen matalampaan verotukseen, eikä Suomessa sijaitsevaa emoyhtiötä ole tullut verottaa ulkomaisen yhteisön tuloista pelkästään siitä syystä, että ulkomaisen yhteisön verotuksen taso on alhaisempi kuin Suomessa. EU- tai ETA-valtioihin sijoittautuneiden verosopimusvaltioiden osalla taustalla on ajatus siitä, että lähtökohtaisesti niiden verotuksen taso vastaa Suomen yhteisöverotaso, jolloin tarvetta väliyhteisölain soveltamiselle ei ole. EU- ja ETA-valtioihin sijoittautuneiden yhteisöjen osalta oikeuskäytännössäkin vahvistettuna lähtökohtana on, ettei niihin sijoittautuneiden yhteisöjen tuloa veroteta väliyhteisötulona, ellei kyseessä ole nimenomaisesti keinotekoinen verojen välttämiseksi tehty järjestely.¹⁰³

EU- ja ETA-valtioiden ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitsevien yhteisöjen jääminen väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle on edellyttänyt vanhan väliyhteisölain 2a §:n mukaan, että yhteisön asuinvaltion yhteisöverotaso ei ole ollut olennaisesti alhaisempi kuin Suomessa, eli kyseessä ei ole saanut olla VM:n asetuksen listauksen mukainen matalan verotuksen verosopimusvaltio¹⁰⁴ eikä yhteisö ole saanut hyötyä asuinvaltionsa erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

¹⁰² Verohallinnon ohje A49/200/2014, s. 4–6.

¹⁰³ Helminen 2016, s. 234–235.

¹⁰⁴ Ks. valtiovarainministeriön harmaa lista verosopimusvaltioista, joissa verotuksen taso on katsottu liian matalaksi.

Kuitenkin verohuojennuslainsäädännöstä hyötyvien EU-, ETA- tai niiden ulkopuolisen verosopimusvaltiossa sijaitsevien yhteisöjen osalta väliyhteisölainsäädännön soveltamisesta on voitu poiketa, mikäli riittävästä tietojenvaihdosta on sovittu ja yhteisö on todellisuudessa sijoittautunut asuinvaltioonsa ja harjoittaa siellä tosiasiallisesti taloudellista toimintaa.

Poikkeuksen soveltamisalaan vaikuttavia seikkoja ovat siis olleet verotuksen taso suhteessa Suomen yhteisöverotason, verohuojennukset, riittävä tietojenvaihto, todellinen asuinvaltioon sijoittautuminen sekä tosiasiallisen taloudellisen toiminnan harjoittaminen.¹⁰⁵

EU- ja ETA-valtion ulkopuolelle sijoittautuneisiin verosopimusvaltioihin sijoittautuneiden yhteisöjen tosiasiallinen tuloverotuksen taso ei saa olennaisesti eroa verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava tulostaan. Verotason katsotaan olennaisesti eroavan Suomen verotasosta, mikäli tosiasiallinen suoritettava veron määrä on keskimääräisesti pienempi kuin kolme neljäsosaa yhteisöjen Suomessa tulostaan tosiasiallisesti suorittaman veron määrästä. Hallinnollisen taakan pienentämiseksi valtionvarainministeriö on laatinut tällaisista verosopimusvaltioista niin sanotun harmaan listan.

Yhteisöt, jotka ovat sijainneet sellaisessa verosopimusvaltiossa, joka ei ole harmaalla listalla, ja joka ei ole hyötynyt kyseisen valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä on siis voinut jäädä väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle. Erityisillä veronhuojennuksilla tarkoitetaan sellaisia laissa säädettyjä etuja, jotka eivät sovellu yhtäläisesti kaikkien yhteisön asuinvaltion yhteisöihin. Tällaisia etuja voivat olla esimerkiksi tiettyä toimintaa harjoittavia, kuten rahoitusyhtiöitä, koskevat huojennukset.¹⁰⁶

Erityisestä verohuojennuslainsäädännöstä hyötymisen kriteeri koskee myös EU- ja ETA-valtioissa sijaitsevia yhteisöjä. Tämä johtuu siitä, että näihin valtioihin ei ole sovellettu verotuksen tasoa koskevaa kriteeriä. Näin ollen varmistetaan, ettei EU- ja ETA-valtioissa sijaitsevat yhteisöt, jotka ovat hyötyneet erityisestä verohuojennuksesta ja näin ollen nauttineet olennaisesti matalammasta verotuksesta jää väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle.

¹⁰⁵ Helminen 2016, s. 234–240.

¹⁰⁶ Ks. 2.1.1 verokilpailun määritelmä ja verokannustimista.

Veronkierron vastaisessa direktiivissä ei kuitenkaan ole vastaavaa EU-, ETA- ja tiettyjä verosopimusvaltioita koskevaa sääntelyä. Siitä on näin ollen myös lakiuudistuksen yhteydessä päätetty luopua. Erityisesti valtionvarainministeriön harmaan listan ylläpitäminen on koettu hallinnollisesti raskaaksi ja haastavaksi. Haasteet listan ylläpitämisessä ajan tasalla ja oikeudenmukaisena on katsottu vaikuttavan koko sääntelyn ajantasaisuuteen. Lisäksi listalla on katsottu olevan myös negatiivisia vaikutuksia Suomen ja listattujen valtioiden välisiin suhteisiin.¹⁰⁷ Jatkossa EU-, ETA- ja yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden ulkopuolisissa valtioissa sijaitsevien yhteisöjen osalta noudatetaan taloudelliseen toimintaan ja tosiasialliseen sijoittautumiseen nojautuvaa poikkeusta. Lain esitöissä esitetyn arvion mukaan lain soveltamisalaa rajoittavia poikkeuksia koskevien muutosten katsotaan kiristävän sääntelyä entisestään. Toisaalta olemassa olevan sääntelyn on katsottu omalta osaltaan keventäneen jo muutoin monimutkaisen lain soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa.¹⁰⁸

Muiden kuin verosopimusvaltioiden ja verosopimusvaltioiden, jotka ovat harmaalla listalla, osalta lain soveltamisalaa on rajoittanut toimialapoikkeuksen piiriin kuuluva toiminta. Jatkossa näiden valtioiden osalta ei kuitenkaan sovelleta toimialapoikkeusta, vaan näissä valtioissa sijaitsevat yksiköt katsotaan väliyhteisöksi, mikäli lain yleiset määräysvaltaa ja verotaso koskevat edellytykset täyttyvät. Toisin sanoen, väliyhteisösääntelyn soveltamisala laajenee entisestään, kun lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien käyttöala kapenee. Vaikutukset näissä valtioissa sijaitseviin yksiköihin voivat olla tulevaisuudessa merkittäviä.¹⁰⁹

3.4 Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

Kahdenkertaisen verotuksen estämistä koskeva kansallinen sääntely vastasi direktiivin edellytyksiä ja se voitiinkin siitä syystä säilyttää lähtökohtaisesti entisellään. Väliyhteisölain 6 §:n mukaan verotettavasta väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vähennetään se vieraalle valtiolle maksettu tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut saamastaan tulosta.

Laissa on pidetty myös ennallaan direktiivin mukaista sääntelyä tiukempi sääntely, jonka mukaan osinko tai muu voitonjako ulkomaisesta väliyhteisöstä on veronalaista tuloa vain

¹⁰⁷ HE 218/2018 vp, s. 17.

¹⁰⁸ HE 218/2018 vp, s. 31.

¹⁰⁹ HE 218/2018 vp, s. 40.

siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viideltä edeltävänä verovuodelta luettu osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Säännöksen pysyttämistä ennallaan ja direktiiviä tiukempaan on perusteltu hallinnollisella näkökannalla.¹¹⁰

Kansalliseen lakiin lisättiin väliyhteisön osingonjaosta suoritettun lähdeveron hyvittämistä osakkaan väliyhteisötulon verotuksessa koskeva säännös. Ilman lakiin lisättyä säännöstä lähdevero jäisi lain tavoitteiden vastaisesti hyvittämättä sellaisissa tilanteissa, joissa osinko on ollut osakkaalle osittain tai kokonaan verovapaata tuloa. Direktiivissä ei ole määräyksiä lähdeveron hyvittämisestä, mutta uudistuksen taustalla on kansallinen oikeuskäytäntö, jonka mukaan ilman laissa olevaa määräystä lähdeveroa ei voida hyvittää väliyhteisötulosta maksettavasta verosta.¹¹¹ Kaksinkertaisen verotuksen estämisen tavoitteen näkökulmasta lisäys veron hyvittämistä koskevaan sääntelyyn on ollut perusteltu.¹¹²

Uudessa väliyhteisölaissa eikä veronkierron vastaisessa direktiivissä ole otettu huomioon esimerkiksi väliyhteisöjen EU-maiden ja muiden maiden kesken syntyvää mahdollista ketjuverotus-ongelmaa. Väliyhteisölaissa eikä direktiivissä ole mekanismeja ketjuverotuksesta syntyvään kahdenkertaisen verotuksen poistamiselle.

3.5 Yhteenveto

Väliyhteisölain uudistuksen suurimmat muutokset ovat kohdistuneet määräysvaltasääntöseen, verosopimusvaltioissa sijaitseviin yksiköihin sekä muutoin lain soveltamisalaa rajoitaviin poikkeussääntöksiin. Kaiken kaikkiaan vanhan väliyhteisösääntelyn on arvioitu palvelevan tavoitteitaan lähtökohtaisesti hyvin ja oikeasuhtaisesti, eikä sääntelyä ei olisi ollut tarvetta lain esitöiden mukaan huojentaa tai kiristää uudistusten myötä. Arvioiden mukaan tällaisia vaikutuksia saattaa kuitenkin syntyä ja myös mitä ilmeisimmin on syntynyt. Lisäksi verovelvollisten hallinnollisen taakan odotetaan uudistusten myötä kasvavan.¹¹³

¹¹⁰ HE 218/2018 vp, s. 34.

¹¹¹ Ks. KHO 2010:7, jossa Suomessa verotuksellisen kotipaikan omaavalle A:lle oli maksettu osinkoa Lichtensteinissa sijaitsevasta Suomessa väliyhteisöksi katsotusta yhtiöstä. Lichtensteinissa sijaitseva yhtiö oli velvollinen maksamaan lähdeveroa sijaintivaltiossaan. Koska kyseistä veroa ei katsottu sellaiseksi samasta tulosta maksetuksi verosta, A ei voinut vähentää sitä verosta, jonka hän joutui Suomessa maksamaan väliyhteisötulosta.

¹¹² HE 218/2018 vp, s. 34.

¹¹³ HE 218/2018 vp, s. 25 ja 39.

Uudistusten myötä erityisesti ulkomaisen yhteisön harjoittaman toiminnan luonteen merkitys korostuu väliyhteisösääntelyn soveltamisalaa määriteltäessä. Aiemmasta poiketen ulkomaisen yhteisön asuinvaltion merkitys soveltamisalaa määriteltäessä pienenee ja ulkomaisen yhteisön verotuksen tason sekä ulkomaisen yhteisön harjoittaman toiminnan luonteen merkitys tulee korostumaan.¹¹⁴

¹¹⁴ Ks. Mikkola 2019, s. 61. Mikkola nosti lisäksi esille sen, että verotuksen tosiasialliseen tason määrittämiseen liittyvät tulkintakysymykset tulevat todennäköisesti tulevaisuudessa lisääntymään.

4 VÄLIYHTEISÖLAIN SOVELTAMISALAA RAJOITTAVAT POIKKEUKSET

4.1 Yleistä tavoitteista

Väliyhteisösääntelyn tavoitteena on nimenomaisesti estää keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään välttämään kotimaan tasoinen verotus. Parhaimmassa tapauksessa sääntely ennaltaehkäisee tällaisia tapauksia rajoittamatta kuitenkaan liikaa monikansallisten yhteisöjen sijoittautumisvapautta tai asettamatta yhteisöä heikompaan kilpailuasemaan kansainvälisillä markkinoilla. Näiden tavoitteiden turvaamiseksi onkin ensisijaisen tärkeää, että lain soveltamisala koskee yksinomaan tarkoin valittuja tapauksia, joissa kyse on tosiasiallisesti epäaidoista järjestelyistä. Konsernin ulkomailla toimivan aktiivista ja todellista liiketoimintaa harjoittavan yhteisön tulisi jäädä lain soveltamisalan ulkopuolelle.¹¹⁵

Viimeisintä lain uudistusta edeltävänä aikana tämän tavoitteen toteuttamiseksi sovellettiin kahta eri poikkeusta, joiden nojalla ulkomaiseen yksikköön ei sovellettu väliyhteisölakia, vaikka määräysvaltaa ja valtion verotaso koskevat yleiset soveltamisedellytykset täyttyivät. Uudistusta edeltävän väliyhteisölain 2 §:n mukaan ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetty:

"[...] yksikköä, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ja joka on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

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

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

¹¹⁵ Ks. esim. Harsu 2015, s. 548.

siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlaista toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

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

[...]"

Lisäksi ETA tai verosopimuksia koski uudistusten myötä kumottu 2 a §, jonka mukaan:

"Tätä lakia ei sovelleta ulkomaiseen yhteisöön, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa tai 2 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettussa valtiossa, jos hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annettu neuvoston direktiivi 2011/16/EU, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2015/2376, koskee kyseistä valtiota tai kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon. Lisäksi edellytyksenä on, että yhteisö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.

Yhteisön katsotaan asettautuneen asuinvaltioon ja harjoittavan siellä taloudellista toimintaa, kun yhteisön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

1) yhteisöllä on käytettävinaan asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto;

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

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

Poikkeuksia koskevaan sääntelyyn kohdistui kuitenkin merkittäviä muutoksia veronkierron vastaisen direktiivin implementoinnin johdosta. Direktiivin 7 artiklan mukaisen ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan säännön nojalla väliyhteisösääntelyn soveltamisalan poikkeus koskee vain taloudelliseen toimintaan nojautuvaa poikkeusta. Artiklan mukaan, ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa sääntelyä ei sovelleta sellaiseen ulkomaiseen ETA:lla sijaitsevaan väliyhteisöön, joka asiaan liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden nojalla harjoittaa merkittävää taloudellista toimintaa, johon liittyy henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja. Halutesaan jäsenvaltiot voivat laajentaa taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen koskemaan myös ETA:n ulkopuolelle sijoittautuneita väliyhteisöjä. Jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan soveltaa ETA:lle sijoittautuneisiin väliyhteisöihin direktiivissä säädettyä tiukempaa sääntelyä. Kansallisesta sääntelystä poiketen direktiivi ei kuitenkaan sisällä ulkomaisen väliyhteisön toimialaan nojautuvaa poikkeusta.¹¹⁶

Sen sijaan, että toimialapoikkeuksesta olisi luovuttu kokonaan, päädyttiin ETA-valtioissa ja tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitseviin ulkomaisiin yhteisöihin sovellettavan taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen lisäksi säätää ETA-valtioiden ja tiettyjen verosopimusvaltioiden ulkopuolelle sijoittautuneita yhteisöjä koskeva taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus. Tällaisiin niin sanotusti ulkopuolisiin valtioihin voidaan direktiivin estämättä soveltaa tiukempaa sääntelyä kuin ETA-valtioissa tai tietyissä verosopimusvaltioissa sijaitseviin ulkomaisiin väliyhteisöihin.¹¹⁷

Kansallinen lainsäätäjä päätyikin sisällyttämään ETA-valtioiden ja tiettyjen verosopimusvaltioiden ulkopuolella sijaitseviin ulkomaisiin väliyhteisöihin sovellettavaan taloudelliseen toimintaan perustuvaan poikkeuksen edeltävän toimialaan perustuvan edellytyksen. Taustalla on lienee vaikuttanut niin halu säilyttää historiallisen kytkennän omaava teollista tuotantotoimintaa koskeva edellytys kuin veropohjan turvaamiseen liittyvät syyt.¹¹⁸

¹¹⁶ HE 218/2018 vp, s. 25–26.

¹¹⁷ HE 218/2018 vp, s. 26.

¹¹⁸ HE 218/2018 vp, s. 26.

Vanhan lain mukainen taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus säilytettiin uudistetussa laissa pitkälti entisellään, mutta toimialaa koskeva edellytys haluttiin saattaa vastaamaan paremmin nykyaikaisia liiketoiminnan aloja.

Uuden väliyhteisölain 3 §:n mukaan:

"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 taloudellista toimintaa.

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 lueteltuna 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 taloudellista toimintaa, kun yksikön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

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."

Taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytykset poikkeavat siis jatkossa ETA-valtioissa ja ETA-valtioiden ulkopuolelle sijaitsevien ulkomaisten yksiköiden tai yksikön toisessa valtiossa sijaitsevien kiinteän toimipaikan osalta.¹¹⁹

4.2 ETA:lle sijoittautuneita yksiköitä koskeva taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus

Lakiuudistuksen myötä väliyhteisölaista poistettiin EU-valtioita ja muita verosopimusvaltioita koskevat poikkeukset. Muutoksen myötä taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen soveltamisalaa laajennettiin koskemaan kaikkia ulkomaisia yksiköitä riippumatta verosopimusten olemassaolosta, pois lukien kuitenkin yhteistyöhaluttomiin lainkäyttöalueille sijoittautuneet ulkomaiset yksiköt. EU-valtioita ja muita verosopimusvaltioita koskevan poikkeuksen poistamisen yhteydessä poistettiin myös sääntelyyn sisältynyt erityisiin verohuojennuksiin perustuva vapautus väliyhteisölain soveltamisesta.

Kuten todettu, jo ennestään kansalliseen lakiin sisältynyt taloudellista toimintaa koskevan poikkeuksen taustalla on vaikuttanut erityisesti EU-oikeus. SEUT:n mukaisten perusoikeuksien turvaamiseksi, erityisesti sijoittautumisvapauden näkökulmasta, väliyhteisösääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle tulee jäädä yhteisöt jotka ovat aidosti sijoittautuneet asuinvaltioonsa ja harjoittavat siellä tosiasiallista pysyvälousteista taloudellista toimintaa. Tämä

¹¹⁹ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 13.

aidon sijoittautumisen kriteeri on vahvistettu EUT:n päätöksessä C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).¹²⁰

Taloudellista toimintaa koskeva kriteeri lisättiin väliyhteisölakiin vuoden 2008 lakiuudistuksen yhteydessä. Lain esitöiden yhteydessä viitattiin nimenomaan edellä mainittuun EUT:n päätökseen. Lainvalmistelun yhteydessä arvioitavaksi tuli nimenomaisesti valtioyhtiösääntelyn tavoite veronkiertoa estävänä sääntelynä suhteessa yhteisöjen sijoittautumisvapauteen. EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa vain yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Ennen taloudelliseen toimintaan nojautuvaa kriteeriä, kun väliyhteisösääntelyn soveltamisala määriteltiin kategorisesti yhteisön harjoittaman toiminnan ja verorasituksen perusteella, väliyhteisösääntelyn katsottiin olevan epäsoveluudessa lain tavoitteeseen nähden.¹²¹

ETA-valtioon todellisuudessa asettautunut ja siellä tosiasiallisesti taloudellista toimintaa harjoittava yksikkö siis jää uuden väliyhteisölain 3 §:n mukaan lain soveltamisalan ulkopuolelle vaikka ulkomainen yksikkö täyttäisi väliyhteisölain 2 §:n mukaiset yleiset määräysvaltaa ja verotasa koskevat edellytykset. Lain 3 §:n 3 momentin mukaisesti yksikön katsotaan täyttävän edellä mainitut kriteerit, mikäli yksiköllä on käytettävissään sijaitsemallaan lainkäyttöalueella harjoittamansa toimintansa kannalta tarpeelliset toimitilat, kalusto, varat sekä riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yksikön liiketoimintaa ja, joka tekee itsenäisesti yksikön päivittäistä toimintaa kokevat päätökset. Taloudellisen toiminnan määritelmä vastaa edeltävän lain 2 a §:n 2 momenttia.¹²²

Tosiasiallisen sijoittautumisen määritelmää on käsitelty oikeuskirjallisuudessa erityisesti *Cadbury Schweppes* –ratkaisun jälkeen. SEUT 49 artiklassa turvatun sijoittautumisvapauden ja kansallisten veropohjaa turvaavien säännösten välisen ristiriidan ratkaisemiseksi, on esitetty, että tosiasiallisen sijoittautumisen määritelmän tulisi olla melko selkeä EUT:n oikeuskäytännön nojalla. EUT:n oikeuskäytännön nojalla on kuitenkin mahdollista sijoit-

¹²⁰ C-196/04, kohta 54. Ks. myös esimerkiksi Holkeri – Rajala 2015, s. 55. Holkeri ja Rajala ovat niin ikään myös nostaneet esille sen, ettei aidon sijoittautumisen käsite ole kuitenkaan täysin yksiselitteinen.

¹²¹ HE 74/2008 vp, s. 6.

¹²² Komission tiedonannossa mainittuja objektiivisia tekijöitä, joiden perusteella todellista sijoittautumista voidaan arvioida, ovat muun muassa liikkeenjohdon sijaintipaikka, yhtiön fyysinen läsnäolo sekä yhtiön ottama todellinen kaupallinen riski. KOM(2007) 785 lopullinen, s. 5.

tautua johonkin tiettyyn valtioon yksinomaan verosuunnittelullisista syistä, mikäli yksikkö tosiasiallisesti harjoittaa kyseisessä valtiossa taloudellista toimintaa.¹²³

Veronkierron vastaisessa direktiivissä ei ole tarkemmin määritelty taloudellisen toiminnan sisältöä. *Cadbury Schweppes* -ratkaisussa esitettyjen, ja uuden väliyhteisölain 3 §:n 3 momenttiin sisällytettyjen taloudelliselle toiminnalle esitettyjen kaikkien kolmen edellytysten tulee täytyä, jotta ulkomainen yksikkö voi vapautua lain soveltamisesta. Objektivisten ulkopuolelta havaittavien edellytysten täyttymistä tulee kuitenkin tarkastella tapauskohtaisesti kokonaisuutena ottaen huomioon tarkasteltavana olevan toimialan luonne ja erityispiirteet.¹²⁴

Toiminnan harjoittamiseksi tarpeellisten toimitilojen ja kaluston osalta verohallinnon päivitetty ohjeistus noudattaa pitkälti edeltävää ohjetta. Edellytykset täyttävä toimitila voi olla toimisto, kauppa, tehdas, muu rakennus tai sen osa, joka on ulkomaisen yksikön käytössä ja hallinnassa. Todellisen sijoittautumisen kriteeriä ei siis täyty niin sanotut pöytälaatikko-yhtiöt, joilla useimmin on pelkkä postilokero asuinvaltiossaan. Kriteerin täyttymisen arvioinnissa voi ja tulee jatkossakin tarkastella toimitiloihin liittyviä asiakirjoja, kuten vuokrasopimuksia tai toimitiloihin liittyviä kuluja. Päivitetyn ohjeistuksen mukaan kalustolla taas tarkoitetaan muun muassa yksikön valmistus- tai palvelutoiminnassa käytettäviä koneita, laitteita tai muuta käyttöomaisuutta. Arvioitaessa toiminnan harjoittamiseksi tarpeellisten kaluston määrää tai laatua, tulee huomioon ottaa tarkasteltavana olevan toiminnan luonne ja laajuus. Sen sijaan verohallinto ei ole päivitettyssä ohjeessaan ottanut kantaa, miten toiminnan harjoittamiseksi tarvittavia varoja tulisi arvioida.¹²⁵

Henkilöstöä koskevan kriteerin täyttymisen arvioinnin osalta verohallinnon ohjeistus vastaa täysin edeltäjäänsä. Myös jatkossa arvioinnin kohteena olevan henkilöstön tulee olla työsuhteessa tai siihen verrattavassa palvelussuhteessa ulkomaiseen yksikköön. Arvioinnissa apuna voidaan käyttää työsuhteeseen tai siihen verrattavaan palvelussuhteeseen liittyviä asiakirjoja, kuten työ- ja palvelussopimusta tai ulkomaiselle yksiköille kertyneitä palkka- tai palkkiokuluja.¹²⁶

¹²³ Laaksonen – Virolainen 2013, s. 47.

¹²⁴ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 13.

¹²⁵ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 14. Ks. myös aiempi verohallinnon ohje 12.6.2014, s. 11.

¹²⁶ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 14. Ks. myös aiempi Verohallinnon ohje 12.6.2014, s. 11.

Tosiasiallisen sijoittautumisen arviointi vaikuttaisi jatkossakin olevan tulkinnanvarainen ja näin ollen omiaan heikentämään väliyhteisösääntelyn ennakoitavuutta.

Tulkinnanvaraisuudesta aiheutuvien haasteiden lisäksi taloudellisen toiminnan kriteerin katsottiin jo aiemman lakiuudistuksen yhteydessä vaikuttavan merkittävästi ulkomaille sijoittautuneiden holding-yhtiöiden aseman arviointiin.¹²⁷ Vuoden 2008 lakiuudistuksen yhteydessä säädetyn 2 a §:n taloudellista toimintaa koskevan määritelmän arvioinnissa erikseen todettiin, että samoja kriteereitä sovelletaan myös holdingyhtiöihin, ja näin ollen ne voivat myös vapautua lain soveltamisalasta. Myös jatkossa holding-yhtiöiden asemaa tullaan arvioimaan samoja kriteereitä käyttäen. Päivitetystä verohallinnon ohjeistuksessa on erikseen otettu kantaa holding-yhtiöiden tilanteeseen. Niiden osalta painotetaan sitä, että harjoitettavan toiminnan luonne tulee ottaa huomioon sekä arvioida kukin tilanne erikseen tapauskohtaisesti.¹²⁸

Aiemman lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten nojalla, ETA-valtiossa tai tietyssä verosopimusvaltiossa asuvat holding-yhtiöt välttyivät lain soveltamiselta suoraan, mikäli ne eivät olleet hyötyneet erityisistä verohuojennuksista. Erityisiä verohuojennuksia koskevan poikkeussäännön kumoamisen johdosta lain soveltumisen arvioinnissa olennaista on todellisen sijoittautumisen arviointi. Näin ollen myös ETA:lla sijaitsevien holding-yhtiöiden osalta arviointi perustuu jatkossa todellisen sijoittautumisen arviointiin. Tämä taas voi johtaa epätarkoituksenmukaisiin lopputuloksiin holding-yhtiöiden osalta, sillä ne eivät luontaisesti yleensä harjoita käsitteen mukaista toimintaa, vaikka niiden käytölle voi olla täysin perusteltuja liiketaloudellisia syitä.¹²⁹

Verohallinnon ohje ei itsessään paljoa selkeytä holding-yhtiöiden oikeustilaa. Kuitenkin jo vanha väliyhteisölain 2 a §:n osalta lain soveltamisedellytysten täyttymisen osalta tuli noudattaa lähtökohtaa, jonka mukaan "harjoitettu toiminta kuitenkin aina määrittelee ne tunnusmerkit, joita edellytetään kyseisessä toiminnassa aidoin taloudellisen toiminnan harjoittamiselta".¹³⁰ Tämä siis tarkoittaa, että arviointi tulee suorittaa tapauskohtaisesti, ja ar-

¹²⁷ Laaksonen, Jarno – Virolainen, Martti 2013, s. 43. Ks. myös Myrsky 2009, s. 87.

¹²⁸ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 14.

¹²⁹ Ks. HE 74/2008 vp, s. 8, jossa todetaan, että holding-yhtiöille voi olla ominaista erittäin vähäinen toiminta, kuten esimerkiksi osakkeiden hallinta ja kauppa. Ks. myös Äimä 2017, s. 75. Holdingyhtiöiden toiminta ei myöskään usein vaadi merkittävää fyysistä läsnäoloa. Ks. esim. KOM(2007) 785 lopullinen, s. 5.

¹³⁰ HE 74/2008 vp, s. 7. Ks. myös Malmgrén 2008, s. 415.

vioinnissa tullaan antamaan painoarvoa kyseisen toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle.¹³¹

Holding-yhtiöiden osalta, kriteerien täyttymistä tulisi siis arvioida siitä lähtökohdasta, että ne eivät lähtökohtaisesti harjoita käsitteen edellytykset täyttävää toimintaa. Holding-yhtiöt eivät esimerkiksi välttämättä tarvitse henkilökuntaa tai toimitiloja. Lisäksi tulkintaongelmia voi syntyä itsenäisestä päivittäistä toimintaa koskevasta päätöstenteon kriteeristä. Käytännössä tämä voisi tarkoittaa sitä, että todellista sijoittautumista arvioitaisiin siitä lähtökohdasta, että holding-yhtiöiden toiminnalle ei ole ominaista fyysisesti paikalla sijaitseva henkilökunta, joka itsenäisesti tekee päivittäistä toimintaa koskevat päätökset. Tosiasiallisen sijoittautumisen kriteeriä ja siten toiminnan aitoutta tulisi arvioida samoilla kriteereillä, joilla toiminnan aitoutta arvioitaisi muualla, kuin matalamman verotuksen valtiossa.¹³² Käytännössä voisi siis olla syytä toteuttaa mahdolliset holding-yhtiön toimintaan liittyvät niin sanotut päivittäistä liiketoimintaa koskevat päätökset holding-yhtiön sijaintivaltiossa varmistuakseen todellisen sijoittautumisen kriteerin täyttymisestä.¹³³

Joustavastakin tulkintatavasta huolimatta on kuitenkin perusteltua olettaa, että holding-yhtiöiden ja konsernin sisäisten rahastorakenteiden osalta tulkintaongelmat säilyvät ennallaan myös jatkossa ja oikeustilaa selkeyttävälle oikeuskäytännölle tulee olemaan tarvetta.¹³⁴

Lain tulkinnanvaraisuus on omiaan aiheuttamaan epävarmuutta verovelvollisille. Muutosten myötä epävarmuus laajenee koskemaan myös ETA- ja verosopimusvaltioissa asuvia yksiköitä, jotka aiemman lain nojalla olisivat välttyneet lain soveltamiselta asuinvaltioon ja erityisiin verohuojennuksiin perustuvan poikkeuksen nojalla. Muutosten myötä ETA- ja verosopimusvaltioissa asuvien yksiköiden kohdalla lain soveltumista arvioidaan tapauskohtaisesti tosiasiallisen sijoittautumisen kautta, myös tapauksissa, joissa yksikkö ei ole hyötynyt erityisistä verohuojennuksista.

¹³¹ Ks. Äimä 2017, s. 75, ja Malmgrén 2008, s. 415. Äimä korostaa, että tosiasiallista sijoittautumista tulisi tulkita joustavasti. Myös Malmgrén on korostanut, ettei lain tulkinnassa tulisi liikaa nojautua laissa esitettyihin todellisen sijoittautumisen kriteereihin, vaan kyse on tapauskohtaisesta kokonaisarvioinnista.

¹³² Ks. Malmgren 2008, s. 415–416.

¹³³ Tätä ajatusta puoltaa myös vanhan väliyhteisölain 2 a §:ää koskeva tulkinta, jonka mukaan tärkeää on, että yhtiön päivittäistä asioista päätetään yhtiön kotipaikassa. HE 74/2008 vp, s. 8.

¹³⁴ Ks. Mikkola 2019, s. 58–59, jossa vastaavaa tulkintaa on esitetty. Ks. myös Helminen 2016, s. 240. Helminen on jo aiemmin todennut, että oikeuskäytäntö tulee tulevaisuudessaan selventämään, milloin holding-yhtiöiden katsotaan sijoittautuneen väliyhteisölain tarkoittamalla tavalla tosiasiaisesti asuinvaltioon.

4.3 ETA:n ulkopuolelle sijoittautuneita yksiköitä koskeva taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus ja sen soveltamista koskevat lisäedellytykset

Uudistetun lain 3 §:n 2 momentin mukaan myös tosiasiallisesti asuinvaltioonsa sijoittautuneet ja taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt, joiden verotuksellinen kotipaikka sijaitsee ETA:n ulkopuolisella lainkäyttöalueella, voivat jäädä väliyhteisölainsäädännön soveltamisalan ulkopuolelle.

Lain esitöissä taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen ulottamista ETA:n ulkopuolisiin valtioihin perusteltiin veropohjan turvaamiseen liittyvillä syillä. Ilman erillistä ETA:n ulkopuolisiin valtioihin sovellettavaa sääntelyä kansallisen sääntelyn olisi katsottu kiristyvän tarpeettoman paljon.¹³⁵

Lisäedellytyksinä kuitenkin taloudelliseen toimintaan nojautuvan poikkeuksen soveltamiselle on se, että kyseinen lainkäyttöalue, jossa taloudellista toimintaa harjoitetaan ja johon yksikkö on tosiasiallisesti sijoittautunut, ei lukeudu EU:n neuvoston linjaamiin yhteistyökyvyttömiin lainkäyttöalueisiin, riittävä tietojenvaihdon kriteeri täyttyy ja yksikön tulo kertyy pääasiallisesti lainkäyttöalueellaan harjoittamasta toimialaa koskevan kriteerin mukaisesta toiminnasta.

ETA-alueen ulkopuolelle sijoittautuvia yksiköitä koskee siis taloudellisen toiminnan poikkeuksen osalta tiukemmat kriteerit, kuin ETA-alueelle sijoittautuneita ulkomaisia yksiköitä. On aiheellista pohtia onko direktiivin ja kansallisen väliyhteisösääntelyn tavoitteiden mukaista, että ETA-alueelle sijoittautuneita ja ETA-alueen ulkopuolelle sijoittuneita yksiköitä ei kohdella tasapuolisesti, ja näin ollen asetetaan eri valtioissa sijaitsevat yksiköt epätasa-arvoiseen kilpailuasetelmaan.¹³⁶

Taloudellisen toiminnan ja tosiasiallisen sijoittautumisen arvioinnin osalta noudatetaan ETA-valtioihin sijoittautuneiden ulkomaisten yksiköiden arviointia vastaavia väliyhteisö-lain 3 §:n 3 momentissa säädettyjä kriteereitä. Yksiköllä tulee olla sijaitsemallaan lainkäyttöalueella harjoittamansa toimintansa kannalta tarpeelliset toimitilat, kalusto ja varat, sekä riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa ja, joka tekee itsenäisesti yhtiön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

¹³⁵ HE 218/2018 vp, s. 25–26.

¹³⁶ Ginevra 2017, kohdat 2.4.6 ja 3.

ETA-valtioiden ulkopuolelle sijoittautuneiden ulkomaisten yksiköiden osalta poikkeuksen soveltamisedellytyksenä on se, että kaikki laissa mainitut kolme lisäedellytystä täyttyvät.

4.3.1.1 Yhteistyöhaluttomat lainkäyttöalueet

Taloudelliseen toimintaan perustuvan poikkeuksen soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu tietyt kyseenalaista veropolitiikkaa harjoittavat valtiot.¹³⁷ Tällaisista yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista on laadittu erillinen luettelo, johon on listattu EU:n ulkopuoliset maat, jotka eivät ole sitoutuneet EU:n vaatimalla tasolla yhteistyöhön veroasioihin liittyen ja joihin ei näin ollen sovelleta taloudelliseen toimintaan perustuvaa poikkeusta. Valtiot, jotka eivät täytä Neuvoston määrittelemiä verotuksen avoimuuteen ja oikeudenmukaisuuteen sekä BEPS-toimenpiteiden täytäntöönpanoon liittyviä kriteereitä päätyvät luetteloon. EU:n yhteistyöhaluttomiin lainkäyttöalueisiin lukeutuu tällä hetkellä¹³⁸ Amerikan Samoa, Guam, Samoa, Trinidad, Tobago, Yhdysvaltain Neitsytsaaret, Barbados, Yhdistyneet arabiemiirikunnat, Marshallinsaaret, Aruba, Belize, Bermuda, Fidži, Oman, Vanuatu ja Dominica.¹³⁹ Poikkeusta ei sovelleta sellaiseen ulkomaiseen yksikköön, jonka lainkäyttöalue on ollut verovuotta edeltävän verovuoden päättyessä sekä kyseessä olevan verovuoden päättyessä luettelossa. Mikäli ulkomaisen yksikön lainkäyttöalue lisätään luetteloon tai poistetaan luettelosta kesken verovuoden, poikkeusta voidaan soveltaa kyseisen verovuoden verotuksessa.¹⁴⁰

Toimialapoikkeuksen soveltamisalan laajennuksen myötä vaikutus luettelossa mainittuihin lainkäyttöalueisiin sijoittautuneiden yksiköiden osalta voi olla merkittävä. Aiemmin tällaiset yksiköt ovat voineet vapautua väliyhteisölain soveltamisalasta toimialakriteerin nojalla. Jatkossa tämä ei ole mahdollista, vaan kyseisissä valtioissa sijaitsevat yksiköt vapautuvat väliyhteisölain soveltamisalasta vain, jos lain yleiset määräysvaltaa ja verotuksen tasoa koskevat edellytykset täyttyvät.¹⁴¹

¹³⁷ HE 218/2018 vp, s. 29.

¹³⁸ Luettelo vastaa 13.3.2019 päivitettyä luetteloa. Ks. European Commission – Taxation and Customs Union: Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes.

¹³⁹ Euroopan unionin neuvosto, Verotus: EU:n luettelo yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista. Luettelo on jatkuvasti päivittyvä. Useampaa valtiota uhkaa joutuminen luetteloon, mikäli riittäviin toimiin ei ole ryhdytty Neuvoston asettamien saavuttamiseksi.

¹⁴⁰ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 16.

¹⁴¹ HE 218/2018 vp, s. 40.

Valtiovarainministeriön ylläpitämästä harmaasta listasta luopumisen yhteydessä ja siirtyessä Neuvoston ylläpitämään luetteloon vastuu hyväksyttävää veropolitiikkaa harjoittavien valtioiden määrittelystä ulkoistetaan EU:lle.¹⁴² Suomi on kuitenkin päättänyt luopua veropoliittisista syistä harmaan listan ylläpidosta ja on valmis ulkoistamaan päätösvaltaa EU:lle.¹⁴³ Tällä tulee olemaan suoraan vaikutusta kansallisen lain soveltamiseen jo suoraan uuden väliyhteisölain 3 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla sekä EU-oikeuden vaikutusten nojalla.¹⁴⁴

4.3.1.2 Riittävä tietojenvaihto

Taloudelliseen toimintaan perustuvan huojennuksen soveltamisen edellytyksenä on myös se, että Suomen viranomaisten ja ETA:n ulkopuolella sijaitsevan yksikön lainkäyttöalueen viranomaisten välillä on sovittu riittävästä tietojenvaihdosta veroasioissa ja riittävä tietojenvaihto myös tosiasiallisesti toteutuu. Riittävästä tiedonvaihdosta katsotaan sovitun EU:n virka-apudirektiivin ja OECD:n laatiman veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen mukaisesti, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella tai tietojenvaihtoa veroasioissa koskevan sopimuksen perusteella.¹⁴⁵

Pelkän sopimuksen voimassaolo ei kuitenkaan yksinään riitä täyttämään riittävän tietojenvaihdon kriteeriä, vaan lisäksi riittävän tiedonvaihdon on myös tosiasiallisesti toteuduttava. Lain esitöissä on todettu riittävän tiedonvaihdon tosiasiallisesti toteutuvan, mikäli Suomen veroviranomaisilla on tosiasiallisesti mahdollisuus saada tietoja ulkomaisen yksikön lainkäyttöalueelta, jonka kanssa on sovittu vähintään pyynnöstä tapahtuvasta tietojenvaihdosta.¹⁴⁶ Arvioitaessa riittävän tietojenvaihdon kriteerin täyttymistä, valtioiden välisen sopi-

¹⁴² Tässä on syytä peilata EU-vero-oikeuden ja verosuvereniteetin suhdetta. Lähtökohtaisesti EU:n toimivalta verotusasioissa kattaa vain sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan kannalta välttämättömät toimet. Ks. esimerkiksi Myrsky 2013b, s. 280, Helminen 2013, s. 26, ja Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 52. Tuloverotuksen harmonisointi EU-direktiiveillä merkitsee kuitenkin käytännössä samalla myös toimivallan siirtoa EU:lle direktiivillä säädellyn osa-alueen osalta. Tämä voi herättää osaltaan suuria periaatteellisia kysymyksiä. Mitä vaikutuksia sillä on tulevaisuudessa, että kansallinen toimivalta veropolitiikassa kaventuu? Ks. Malmgrén – Myrsky 2017, s. 500–501.

¹⁴³ Lisää taustoista harmaasta listasta luopumisen osalta ks. HE 218/2018 vp, s. 17. EU:n veronkiertodirektiivi olisi sallinut harmaan listan ylläpidon myös jatkossa. Ks. (EU) 2016/1164 johdanto-osan kohta 12.

¹⁴⁴ Jäsenvaltioiden tulee verotuspäätöksissään ottaa huomioon EU:n asettamat vaatimukset, kuten tässä tapauksessa EU:n yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista laadittu lista. Ks. esimerkiksi Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 51.

¹⁴⁵ VaVM 24/2018 vp, s. 5.

¹⁴⁶ HE 218/2018 vp, s. 29–30.

muksen tulee siis olla astunut voimaan. Riittävän tietojenvaihdon kriteerin katsotaan täyttyvän koko verovuoden osalta, mikäli kriteeri on täyttynyt verovuoden alkaessa tai myöhemmin kyseisenä verovuotena. Mikäli edellytykset lakkaavat täyttymästä syystä tai toisesta kesken verovuoden, ei tällä ole kyseisen verovuoden verotukseen merkitystä, vaan vasta seuraavan alkavaan verovuoteen.¹⁴⁷

Yleisesti ottaen kansainvälisten veroasioiden tietojenvaihto on lisääntynyt viime vuosina ja useat valtiot pyrkivät enenevässä määrin läpinäkyvyyteen veroasioissa.¹⁴⁸ Verotustietojen vaihto voi tapahtua automaattisesti, pyynnöstä tai spontaanisti ja lähtökohtana tietojenvaihdon tulee olla se, että tietoja tarvitaan verotuksen toteuttamiseksi. Käytännössä tietojenvaihdosta voidaan kuitenkin tietyissä tilanteissa kieltäytyä, vaikka virka-avun taustalla vaikuttaisi tietojenvaihdon mahdollistama direktiivi tai sopimus. Rajoitukset koskee tilanteita, joissa tietoja pyytävä osapuoli ei ole ensisijaisesti hyödyntänyt omia tietolähteitään tarvittavien tietojen saamiseksi. Lisäksi valtion sisäinen lainsäädäntö tai hallinnollinen käytäntö voi estää tietojen välittämisen eteenpäin. Yhtäältä tietojenvaihdosta voidaan pidättäytyä, mikäli kyseessä on liikesalaisuuksia tai yleistä järjestystä vaarantavia tietoja.¹⁴⁹ Jotta riittävä tietojenvaihdon kriteeri katsotaan täyttyvän, ulkomaisen yksikön sijaintivaltion sisäinen lainsäädäntö ei saa rajata tietojenvaihtoa, sillä tietojenvaihdon tulee myös tosiasiallisesti toteutua eli verohallinnolla tulee olla tosiasiallinen mahdollisuus myös saada tarvittavat tiedot.¹⁵⁰

Käytännössä tiedon riittävän tietojenvaihdon kriteerin täyttävistä valtioista saa verohallinnolta, joka jatkossa ylläpitää listaa mainitun kriteerin edellytykset täyttävistä valtioista. Verohallinto on julkaissut niin sanotun valkoisen listan, johon on lueteltu ne maat, joiden kanssa tietojenvaihto toteutuu lain edellyttämällä tavalla.¹⁵¹ Listalta löytyy kaikki maat joiden kanssa Suomella on verosopimus, ja tietojenvaihtosopimuksista puuttuu tällä hetkellä vain Lichtenstein. Verohallinnon tulkinta riittävästä tietojenvaihdosta ei siis ilmeisem-

¹⁴⁷ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 17.

¹⁴⁸ Äimä 2017, s. 11. Erityisesti valtioiden välinen automaattinen tietojenvaihto on kehittynyt merkittävästi kansainvälisten sopimusten sekä uusien tehokkaampien tietojenvaihtoa helpottavien menetelmien myötä. Ks. HE 218/2018 vp, s. 16.

¹⁴⁹ Ks. Helminen 2016, s. 580 ja Äimä 2017, s. 13–14.

¹⁵⁰ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 16–17.

¹⁵¹ Verohallinnon ohje, valkoinen lista 14.1.2019.

min ole ollut erityisen tiukka. Toisaalta valkoinen lista on jatkuvasti päivittyvä, joten listaan voi olla tulevaisuudessa odotettavissa muutoksia.

4.3.1.3 Toimialakriteeri

Osana ETA:n ulkopuolisiin lainkäyttöalueisiin sijoittautuneisiin sovellettavaan taloudellista toimintaa koskevaan poikkeukseen sisällytettiin vanhaa lakia pitkälti vastaava toimialakriteeri.

Toimialaa koskevan poikkeuksen historia ulottuu alkuperäiseen väliyhteisölakiin. Lakiuudistuksen yhteydessä toimialapoikkeus haluttiinkin säilyttää niin pitkälti sellaisenaan kuin mahdollista, sillä olemassa olevien periaatteiden katsotaan soveltuvan yhtäläillä edelleen. Säännöksen taustalla vaikuttaa ajatus siitä, että tietynlaisen tuotantotoiminnan sijoittautumiseen vaikuttaa merkittävästi ensisijaisesti moni muu kuin vain verotus. Lisäksi väliyhteisösääntelyn kohteena olevista tulolajeista, kuten esimerkiksi koroista, rojalteista ja osingoista poiketen, tuotantotoimintaa harjoittavien yhteisöjen tulot eivät usein ole yhtäläillä helposti siirrettävissä valtiosta toiseen.¹⁵²

Toisaalta uudistuksen yhteydessä tiedostettiin ja otettiin huomioon oikeuskäytännössä jo aiemmin käsitelty haaste toimialapoikkeuksen saattamisesta paremmin vastaamaan nykyaikaista liiketoimintaa. Tämä haluttiin kuitenkin toteuttaa vaarantamatta säännöksen tehokkuutta ja sen taustaperiaatteita. Haluttujen tavoitteiden toteuttamiseksi toimialapoikkeukseen lisättiin viittaus teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaan muuhun palvelutoimintaan.¹⁵³

Koska väliyhteisölailla ei haluta rajoittaa väärin perustein sellaisten ulkomaille sijoittautuneiden yhteisöjen toimintaedellytyksiä, jotka harjoittavat aktiivista liiketoimintaa, tulee toiminnan luonne ja väliyhteisölain soveltuvuus arvioida kussakin yksittäistapauksessa asiaan liittyvät erityispiirteet huomioon ottaen.¹⁵⁴

Edellytyksenä tulee jatkossa olemaan se, että tulo kertyy pääasiallisesti yksikön harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavista muusta tuotanto- tai palvelutoiminnasta taikka laivanvarustustoiminnasta tai yksikön asuinvaltiossa harjoittamasta myyn-

¹⁵² HE 218/2018 vp, s. 27.

¹⁵³ HE 218/2018 vp, s. 27.

¹⁵⁴ Ks. Verohallinnon ohje 3/1999, kohdat 2.1–2.4.

ti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee edellä mainittuja. Vaihtoehtoisesti tulon tulee pääasiallisesti kertyä suorituksista, joiden maksaja on samassa lainkäyttöalueella asuva ja edellä mainitunlaista toimintaa harjoittava samaan konserniin kuuluva yksikkö. Aiemmasta poiketen myynti- tai markkinointitoiminnan ei jatkossa tarvitse nimenomaisesti suuntautua väliyhteisön asuinvaltion alueelle, vaan jatkossa muut edellytykset täyttävä myynti- tai markkinointitoiminta voi suuntautua mihin valtioon tahansa.¹⁵⁵

Pääasiallisuutta ei ole laissa erikseen määritelty. erohallinto on kuitenkin aiemmin linjannut ohjeistuksessaan, että pääasiallisuuden vaatimus täyttyy ainakin silloin, kuin yli puolet tuloista muodostuu yllä mainitun kaltaisesta toiminnasta. Arviointiperusteena ensisijaisesti tulisi käyttää liikevaihtoa.¹⁵⁶ Pääasiallisuuden määritelmä jäänee kuitenkin edelleen hie-man tulkinnanvaraiseksi.¹⁵⁷

4.3.1.3.1 Teollinen tuotantotoiminta ja siihen verrattava muu tuotanto- tai palvelutoiminta

Alkuperäisen väliyhteisölain esitöissä teollisen tuotantotoiminnan käsitteen osalta viitataan teollisten investointien väliaikaisesta investointituesta annettuun lakiin (444/1994).¹⁵⁸ Edellä mainitun lain esitöistä taas teollisuustoiminnaksi katsotaan Tilastokeskuksen toimialaluokituksen mukaisesti epäorgaanisten tai orgaanisten aineiden mekaanista tai kemiallista muuntamista uusiksi tuotteiksi, mukaan lukien tuotteiden kokoaminen.¹⁵⁹ Verohallinnon ohjeistuksen mukaan myös muun muassa koneiden ja laitteiden olennainen muuttaminen, uudistaminen tai jälleenrakentaminen katsotaan teolliseksi tuotantotoiminnaksi.¹⁶⁰

Lähtökohdaksi on oikeuskäytännössäkin omaksuttu se, ettei teolliseen tuotantotoimintaan verrattavan muut toiminnan tule välttämättä liittyä teollisuuteen. Käsitteen alle on katsottu kuuluvan muun muassa kaivostoiminta, malminetsintä, rakennustuotanto ja energiatuotanto.¹⁶¹

¹⁵⁵ Ks. Viimeisintä lakiuudistusta edeltävän väliyhteisölain 2 § ja uudistuksen myötä väliyhteisölain 3 §.

¹⁵⁶ Ks. Verohallinnon ohje 3/1999, kohta 2 ja Helminen 2016, s. 231.

¹⁵⁷ Päivitetystä verohallinnon ohjeesta 25.2.2019 ei ole otettu kantaa pääasiallisuuden määritelmään.

¹⁵⁸ HE 155/1994 vp, s. 12.

¹⁵⁹ HE 6/1994 vp, s. 3.

¹⁶⁰ Verohallinnon ohje 3/1999, s. 3.

¹⁶¹ Ks. KVL 37/1996 ja Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 18.

Muuksi teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaksi tuotannoksi on katsottu lisäksi huolto- ja korjaustoiminta siltä osin, kuin se olennaisesti liittyy verovelvollisen tai saman konsernin yhteisön valmistukseen ja myyntiin.¹⁶²

Lisäksi suunnittelu-, tutkimus- ja kehittämistoiminta on vastaavasti vertailukelpoista toimintaa, mikäli se välittömästi palvelee laissa tarkoitettua teollista tuotantoa ja siihen verrattavaa muuta tuotantoa.¹⁶³ Oikeuskäytännön mukaan tällaiseksi toiminnaksi ei katsota kuitenkaan yksinomaan hallinnointi-, johto- tai valvontatehtävien hoitamista.¹⁶⁴

Teollisen tuotantotoiminnan käsite on saanut laajan merkityksen oikeuskäytännössä.¹⁶⁵ Teollisen tuotantotoimintaan verrattavan muun tuotantotoiminnan lisääminen väliyhteisölakiin laajensi toimialapoikkeuksen soveltamisalaa entisestään.¹⁶⁶

Merkittävä askel kohti nykyaikaista liiketoimintaa heijastavaan tulkintaa omaksuttiin jo aiemmin oikeuskäytännössä. KHO:n päätöksen KHO 2014:198 voidaan katsoa heijastavan modernimpaa niin sanotusti digiystävällisempää tulkintaa. Päätös koski Malesiassa sijaitsevaa tytäryhtiötä, jonka liiketoiminta perustui globaalien teknisen tuen tarjontaan informaatioteknologian alalla, virustentorjuntatietokantojen päivityspalvelun tarjontaan sekä virustentorjuntaohjelmien tuotekehitykseen ja suunnitteluun. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tytäryhtiötä ei ollut pidettävä laissa tarkoitettuna väliyhteisönä eikä sen tuloa tullut näin ollen myöskään lukea emoyhtiön verotettavaksi väliyhteisötuloksi.¹⁶⁷

KHO:n päätöksen linjauksesta huolimatta päätöksen perusteluissa todettiin toisaalta, että teolliseen tuotantotoimintaan verrattavan muun tuotantotoiminnan käsite on edelleen tulkinnanvarainen.¹⁶⁸ Tämä on osittain seurausta siitä, että käsitettä sovelletaan jatkuvasti muutoksen kohteena olevassa ympäristössä, jossa perinteisen savupiipputeollisuuden ja palveluiden välinen rajanveto ei ole niin yksiselitteistä. Sen lisäksi, että perinteisen teolli-

¹⁶² Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 18.

¹⁶³ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 18.

¹⁶⁴ Ks. KHO 2012:114, ks. kohta Käsittely Korkeimmassa hallinto-oikeudessa. .

¹⁶⁵ HE 218/2018 vp, s. 26.

¹⁶⁶ Ks. lakimuutos nro 1091/1998, kohta 2.2.

¹⁶⁷ Ks. KHO 2014:198, ks. kohta Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu.

¹⁶⁸ Ks. myös Äimä 2017, s. 72.

sen tuotantotoiminnan rinnalla palveluiden merkitys on kasvanut, myös digitalisaatiolla voidaan katsoa olevan erittäin merkittävä rooli nykyaikaisilla liiketoiminnan aloilla.¹⁶⁹

Väliyhteisölain viimeisimmän uudistuksen esitöissäkin nostetaan esille edellä mainittu KHO:n päätös osana sen arviointia, miten toimialapoikkeus soveltuu palvelutoimintaan sekä nykyaikaisiin konsernirakenteisiin sekä kuinka nämä tulisi ottaa huomioon toimialapoikkeusta muokatessa.¹⁷⁰

Toimialapoikkeuksen soveltamisalan ulkopuolelle tulee kuitenkin jatkossakin jäädä KHO:n päätöksen KHO 2012:114 mukaisesti pelkät hallinnointi-, tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavat ulkomaiset yksiköt. Päätös koski tilannetta, jossa Sveitsiin sijoittautuneen yhtiön, johon oli keskitetty tiettyjen konsernin tuotemerkkien omistus, keskushallinto ja tuotekehitys sekä myynnin ja markkinoinnin johtaminen, ei katsottu harjoittavan teollista tuotantotoimintaa tai siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa. Tuotteiden myynnistä vastaisi erilliset myyntiyhtiöt, kuitenkin siten, että muun muassa varasto- ja valuuttariski säilyisi Sveitsissä sijaitsevalla yhtiöllä.¹⁷¹ Käsillä olevasta oikeuskäytännöstä on vedettävissä johtopäätös, ettei teolliseen tuotantotoimintaan verrattavan muun tuotantotoiminnan määrittelyssä voida yksinomaan tukeutua Tilastokeskuksen toimialaluokitukseen, vaan arvioinnissa on otettava tapauskohtaisesti huomiota ympäröiviin olosuhteisiin ja väliyhteisösääntelyn tavoitteeseen.¹⁷²

Sen sijaan toimialapoikkeuksen soveltamisalan päivittämisen seurauksena teolliseen tuotantotoimintaan verrattavana toimintana tulisi jatkossa lukea sellainen informaatioteknologia-alan liiketoiminta, joka koostuu erilaisten digitaalisten ratkaisujen kehittämisestä ja tuottamisesta. Tällaiseksi katsottavaa toimintaa olisi esimerkiksi kuluttajalle suunnatut sähköiset hyöty- tai viihdepalvelut. Perusteluna on se, että yhä useammin yksiköiden liiketoiminta koostuu erilaisten aineettomien hyödykkeiden tai palveluiden tuottamisesta. Soveltamisalan ulkopuolelle kuuluvat kuitenkin sellaiset konsernin sisäisesti keskitetty palve-

¹⁶⁹ Ks. aiheesta lisää Harsu 2015, s. 540.

¹⁷⁰ HE 218/2018 vp, s. 26.

¹⁷¹ KHO 2012:114, ks. kohta Käsittely Korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Ks. myös HE 218/2018 vp, s. 26–27.

¹⁷² Engblom ym. 2018, s. 708.

lujen tuottaminen, joka koskee aineettoman omaisuuden ostamista ja siihen perustuvien oikeuksien luovuttamista tai rahoitus- ja vakuutustoimintaa.¹⁷³

Lakiuudistuksen myötä teollisena tuotantotoimintana, siihen verrattavana muuna tuotanto-toimintana ja palvelutoimintana on pidettävä toimintaa, jossa kehitetään ja tuotetaan fyysisiä tai aineettomia hyödykkeitä tai palveluita markkinoilla myytäväksi. Sen sijaan määritelmän ulkopuolelle jää lähtökohtaisesti aineettoman omaisuuden ostamiseen ja siihen perustuvien oikeuksien luovuttamiseen liittyvä toiminta, sijoittamiseen liittyvä hallinnointiin ja hoitamiseen liittyvä palvelutoiminta, sekä konsernin sisäiseen rahoitukseen tai vakuuttamiseen liittyvä toiminta.¹⁷⁴

Palvelutoiminnan lisääminen toimialapoikkeuksen soveltamisalaan on perusteltua veropoliittisesta näkökulmasta. Palvelujen rooli valtioiden välisessä verokilpailussa on vain vuosien saatossa kasvanut. Tämä on pitkälti seurausta siitä, että mallit, joilla palveluja toteutetaan, ovat kehittyneet ja muuttuneet valtavasti. Perinteisen palvelujen tarjonnan mallin, jossa palvelun tarjoaja ja kuluttaja ovat samassa paikassa, rinnalle on informaatioteknologian myötä syntynyt uusia monipuolisempia tapoja tarjota palveluja, mikä tarkoittaa myös osaamispääoman maailmanlaajuisesta kasvua uusilla markkinoilla.¹⁷⁵ Palvelutoiminnan lisääminen nimellisesti säännöksen soveltamisalaan tuskin välttämättä ratkaisee olemassa olevia tulkintaongelmia. Teollisen toiminnan ja palvelujen välisen rajanvedon voidaan odottaa jatkossakin olevan jatkuvan muutoksen kohteena.

Aiempi verotus- ja oikeuskäytäntö säilyttäneen relevanttiutensa myös lakiuudistuksen jälkeen. Toimialapoikkeuksen sisältö vastaa pitkälti aiemman lain mukaista sääntelyä, joten ei ole syytä unohtaa aiempaa verotus- ja oikeuskäytäntöä. Lain esitöissä toisaalta arvioidaan uudelle tulkintakäytännölle tulevan tulevaisuudessa tarvetta ja onkin odotettavissa, että verotus- ja oikeuskäytännön merkitys poikkeusten soveltamisessa tulevaisuudessa kasvaa.¹⁷⁶

¹⁷³ HE 218/2018 vp, s. 27.

¹⁷⁴ HE 218/2018 vp, s. 48–49, ja verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 18.

¹⁷⁵ Knuutinen 2014, s. 219.

¹⁷⁶ HE 218/2018 vp, s. 40. Verotus- ja oikeuskäytännön merkityksen korostumisesta lisää ks. Mikkola 2019, s. 59.

4.3.1.3.2 Laivanvarustustoiminta

Väliyhteisölain 3 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan toimialapoikkeuksen piirin lukeutuvat laivanvarustustoimintaa harjoittavat yksiköt tulee jatkossakin vapautumaan väliyhteisölain soveltamisalasta, mikäli kyseistä toimintaa harjoittavan ulkomaisen yksikön verotuksellinen kotipaikka sijaitsee ETA-valtioiden ulkopuolella.

Laivanvarustustoimintaa katostaan harjoitettavan, mikäli ulkomainen yksikkö omistaa aluksen tai osuuden aluksesta, jota kyseinen yksikkö käyttää rahtaamiseen tai jota se operoi, huoltaa taikka miehittää. Riittää siis, että yksikkö harjoittaa jotain edellä mainituista toiminnoistaan kokonaan tai osittain omistamallaan aluksellaan.¹⁷⁷

Laivanvarustustoiminnaksi ei kuitenkaan lueta pelkkä vuokralle otettujen alusten käyttöä, vaan edellytyksenä on aina aluksen tai sen osuuden omistaminen. Omistamiseen rinnastetaan kuitenkin aluksen hallinta erilaisten rahoitusjärjestelyn kautta, kuten bareboatvuokrasopimuksen, leasingsopimuksen tai vastaavan perusteella.¹⁷⁸ Oikeuskäytännössä omaksutun linjauksen mukaan omistuksen edellytyksen voidaan katsoa täyttyvän, jos laivanvarustustoimintaa harjoitetaan tytäryhtiön omistamalla aluksella. Vuokralle otettujen alusten käyttö voidaan katsoa laivanvarustustoiminnaksi, mikäli aluksia vuokraavan yhtiön emoyhtiö harjoittaa laivanvarustusta kyseisillä täysin omistamilta tytäryhtiöiltään vuokraetuilla aluksilla.¹⁷⁹

Edellytyksenä laivanvarustustoiminnan jäämiselle soveltamisalan ulkopuolelle on se, että ulkomaisen yksikön tulon katsotaan pääasiallisesti kertyneen kyseisestä ulkomaisen yksikön verotuksellisessa kotipaikassa, jonne ulkomainen yksikkö on todellisuudessa asettautunut, harjoitetusta toiminnasta. Tulon kertymisen pääasiallisuuden määrittelyn tulkinnallisuus aiheuttanee jatkossakin tarvetta oikeustilaa selventävälle oikeuskäytännölle. Laivanvarustustoiminnassa pääasiallisuus kriteerin täyttymisen osalta erityistä tulkinnallisuutta aiheuttanee jatkossakin erityisesti tilanteet, jossa ulkomaiselle yksikölle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen Suomessa sijaitsevan johtopaikan perusteella.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 19. Ks. myös KHO 30.10.2003 T 2667.

¹⁷⁸ Verohallinnon ohje 25.2.201,9 s. 19. Ks. myös KHO 30.10.2003 T 2667.

¹⁷⁹ Ks. KHO 30.10.2003 T 2667.

¹⁸⁰ Engblom ym. 2019, s. 710.

Väliyhteisölain uudistusta käsittelevässä hallituksen esityksessä ei käsitelty erikseen tarkemmin laivanvarustustoimintaa. Myös verohallinnon päivitetty ohjeistus vastaa edeltävää ohjeistusta. Tästä voidaan päätellä, että olemassa oleva oikeuskäytäntö säilyttää lähtökohdaisesti relevanttiutensa laivanvarustustoiminnan määrittelyssä, joskin uudelle tulkintakäytännölle tulee olemaan tulevaisuudessa tarvetta.

4.3.1.3.3 Myynti- ja markkinointitoiminta

Toimialapoikkeuksen piiriin kuuluu myös jatkossa toimialapoikkeuksen mukaista toimintaa palveleva myynti- ja markkinointitoiminta. Väliyhteisölain 3 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan, sellainen ulkomainen yksikkö, jonka tulo pääasiallisesti kertyy yksikön lainkäyttöalueella harjoittamasta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee sellaista yksikköä, joka harjoittaa teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavia muuta tuotanto- tai palvelutoimintaa tai laivanvarustustoimintaa. Poikkeus koskee myös sellaisia yksiköitä, jonka tulo pääasiallisesti on kertynyt samaan konserniin kuuluvan yksikön toteuttamista suorituksista. Poikkeuksen soveltamiseksi samaan konserniin kuuluvan yksikön tulee asua kyseisellä lainkäyttöalueella ja harjoittaa siellä toimialapoikkeuksen mukaista toimintaa.

Edeltävästä laista poiketen jatkossa myynti- ja markkinointitoiminnalta ei kuitenkaan edellytetä toiminnan kohdistumista ulkomaisen yksikön asuinvaltioon. Vaatimus myynti- ja markkinointitoiminnan kohdentumisesta ulkomaisen yksikön asuinvaltioon koettiin epätarkoituksenmukaisena. Jatkossa myös ulkomaisen yksikön asuinvaltioon ulkopuolelle suuntautuva myynti- ja markkinointitoiminta voi jäädä lain soveltamisalan ulkopuolelle.¹⁸¹ Tämä johtaa siihen, että jatkossa yhtiöillä on vapaammat kädet järjestää myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva toimintansa haluamallaan tavalla ilman riskiä joutua väliyhteisösäätelyn piiriin. Käytännössä siis muutoksella mahdollistetaan paremmin myynti- ja markkinointitoiminnan keskittäminen alueellisiin yhtiöihin, joiden kautta kyseinen toiminta toteutetaan. Myynti- ja markkinointitoiminnan alueellista kohdentamista koskevan kriteerin poistaminen sääntelystä oli varsin tervetullut ja toivottu muutos. Muutos tulee jat-

¹⁸¹ HE 218/2018 vp, s. 27.

kossa varmasti helpottamaan yhtiöiden myyntitoimintaa ja sen rakenteellista järjestämistä liiketaloudellisesti parhaimmalla mahdollisella tavalla.¹⁸²

4.4 Direktiivin mahdollistamat suhteelliset ja euromääräiset poikkeukset

Kuten aiemmin todettu, direktiivin nojalla väliyhteisötulon määrittäminen on mahdollista toteuttaa siten, että väliyhteisötulot määräytyvät ensisijaisesti tulotyyppien perusteella, jolloin tietyt edellytykset täyttävät passiivisluontoiset tulot katsottaisiin verotettavaksi väliyhteisötuloksi. Vaihtoehtoisesti väliyhteisötulon määrittely voidaan sitoa tarkoitusharkintaan, jolloin vain epäaidoista ja veron kiertämiseksi toteutetuista järjestelyistä syntyneet tulot verotettaisiin väliyhteisötulona. Kansallisessa sääntelyssä päädyttiin kuitenkin direktiiviä tiukempaan sääntelyyn, jossa kaikki väliyhteisön tulot luetaan osakkaan tuloksi.¹⁸³

Kansallisen lain mukaisesta sääntelymallista riippuen EU:n veronkiertodirektiivi olisi edellä esitettyjen kansalliseen lakiin säädettyjen lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien lisäksi mahdollistanut vapaaehtoisia poikkeuksia. Kansallisen sääntelymallin mukaisiin poikkeuksiin olisi ollut mahdollista yhdistää direktiivin transaktiomalliin liittyvät suhteelliset poikkeukset. Nämä suhteelliset poikkeukset perustuvat ulkomaisen yksikön passiivisten tulojen osuuteen ulkomaisen yksikön tulojen määrästä. Lakiin säädettyjen taloudellista toimintaa koskevien poikkeusten tavoin, suhteellisiin euromääriin perustuvat poikkeukset perustuvat sille ajatukselle, että väliyhteisölakin soveltamisalan ulkopuolelle tulisi jäädä aktiivista taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt.

Direktiivissä 7 artiklassa esitetyn vapaaehtoisen poikkeuksen nojalla väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle olisi voitu jättää yksikkö, jonka sille kertyvästä tulosta enintään kolmannes on direktiivissä määriteltyjä passiivisia tuloja. Lisäksi lain soveltamisalan ulkopuolelle olisi voitu jättää sellainen rahoitusalan yritys, jonka sille kertyvistä direktiivin mukaisista passiivisista tuloista kolmannes on peräisin liiketoimista verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevien yritysten kanssa.

Mikäli kansallisessa laissa olisi päädytty soveltaa keinotekoisiiin veronkiertämiseksi toteutettuihin järjestelyihin pohjautuvaa mallia, direktiivi olisi mahdollistanut edellä esitettyjen väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten lisäksi niin sanottuun euromäärään

¹⁸² HE 218/2018 vp, s. 27. Ks. myös esimerkiksi Engblom ym. 2019, s. 710, ja Asianajoliiton lausunto 29.8.2018 Dnro 58/2018.

¹⁸³ HE 218/2018 vp, s. 24.

nojautuvien poikkeusten lisäämisen. Ulkomaisen yksikön toiminnan volyyymiin perustuvien poikkeusten mukaan väliyhteisösääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle voidaan jättää yksikkö, jonka kirjanpidollinen voitto on enintään 75 000 euroa ja muut tuotot enintään 75 000 euroa tai kirjanpidollinen voitto enintään kymmenen prosenttia sen toimintakustannuksista verokaudella. Toimintakustannuksiksi ei lueta niiden tavaroiden kustannuksia, jotka on myyty sen maan, jossa ulkomaisen yksikön verotuksellinen kotipaikka on tai jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ulkopuolelle, eikä etuyhteydessä oleville yrityksille suoritetuja maksuja. Valitun kansallisen sääntelymallin vuoksi tätä euromääräistä poikkeusta ei olisi ollut edes mahdollista lisätä kansalliseen sääntelyyn.

Väliyhteisölain uudistuksessa päädyttiin kuitenkin jättämään pois myös transaktiomallin mahdollistamat suhteelliset poikkeukset. Ottaen huomioon tavoite hallinnollisen taakan minimoinnista ja nimenomaisesta pyrkimyksestä välttää lakiuudistuksen myötä sen lisäämisestä, suhteellisten poikkeusten poisjättäminen on varsin perusteltua. Jo ennestään monimutkaiseen ja haastavaan lakiin ylimääräisten poikkeusten lisääminen väistämättä lisäisi hallinnollista takkaa. Lisäksi direktiivin mahdollistamien vapaaehtoisten poikkeusten säättäminen edellyttäisi kyseisiin poikkeuksiin sisältyvää erityistä väärinkäytön ehkäisemistä liittyvää sääntelyä, joka olisi omiaan lisäämään hallinnollista taakkaa.¹⁸⁴

¹⁸⁴ HE 218/2018 vp, s. 31–32.

5 LOPUKSI

Väliyhteisöäntelyn ensisijainen tavoite on turvata veropohjaa ennaltaehkäisemällä aggressiivista verosuunnittelua ja väliyhteisöjen käyttöä veron kierron välineenä. Parhaimmillaan tavoitteiden toteutuessa valtioiden välistä haitallista verokilpailua onnistutaan hillitsemään.¹⁸⁵

Kokonaisuudessaan yritysten, erityisesti kansainvälisten yritysten, verosuunnittelu on haastava kokonaisuus, johon liittyy suuria taloudellisia intressejä niin verovelvollisen kuin verottajan näkökulmasta. Parhaimmillaan verosuunnittelun avulla yritystoiminta voidaan järjestää siten, että yrityksen tulos paranee ja siten myös veronmaksukyky. Yritysten kannalta verosääntelyn ennakoitavuus ja oikeudenmukaisuus ovat ensisijaisen tärkeitä. Tulokinnanvaraisella verosääntelyllä voidaan herkästi vahingoittaa verojärjestelmän tavoitteita¹⁸⁶. Yritysten tehdessä liiketoimintapäätöksiä niiden tulee voida ennakoida, miten nämä päätökset tulevat vaikuttamaan yrityksen verotukseen.¹⁸⁷

Toteutettujen muutosten myötä osa aiemman väliyhteisölain ongelmakohdista poistuu, kun taas osa säilyy. Myöskään uusien ongelmakohtien syntyminen uudistuneen sääntelyn seurauksena ei ole poissuljettua.

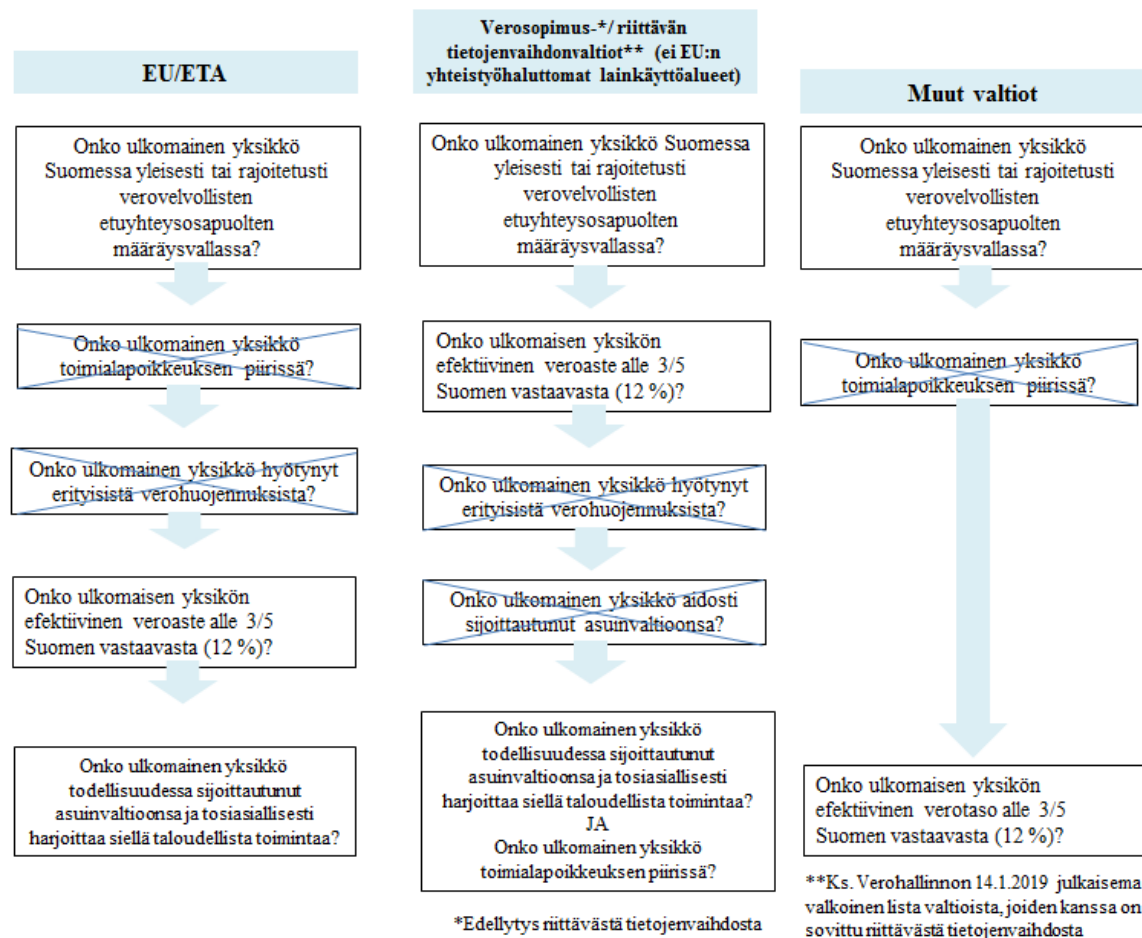
Veronkierron välttämiseksi annetun direktiivin implementoinnin ja väliyhteisölakiin tehtyjen muutosten myötä väliyhteisösääntely tiukentuu monilta osin entisestään ja sen soveltamisala tulee joiltain osin laajenemaan. Kansallinen väliyhteisösääntely oli jo ennestään direktiivin minimivaatimustasoa tiukempi, eikä uuden voiman tulleen väliyhteisölain myötä asia monilta osin muuttunut, päinvastoin. Lisäksi sääntely on edelleen paikoitellen tulokinnanvaraista ja näin ollen vaikeuttaa verovelvollisten mahdollisuuksia ennakoida toimintojensa veroseurauksiin.

Alla kohdassa 3.3.1 esitettyä väliyhteisölain soveltamisalan määrittelyä havainnollistava kaaviota vastaava kaavio, jossa havainnollistetaan lain uudistuksen myötä tapahtuneet muutokset.

¹⁸⁵ HE 218/2018 vp, s. 16.

¹⁸⁶ Verojärjestelmällä voi olla useita eri tavoitteita. Verojärjestelmämme keskeinen tavoite on fiskaalinen eli verotulojen kerryttäminen. Lisäksi verojärjestelmän tulisi ennakoitavalla verotuksella turvata veropohjaa, olla kilpailukykyinen ja oikeudenmukainen. Ks. Myrsky – Malmgrén 2014, s. 662.

¹⁸⁷ Immonen 2018, s. 25–26.



Jatkossa esimerkiksi matalan verotuksen ETA:n ulkopuolisessa verosopimusvaltiossa tosiasiallista taloudellista toimintaa harjoittava yksikkö voi joutua luokitelluksi väliyhteisöksi, mikäli toimialapoiikeus ei sovellu.

Vastaavasti tilanne koskettaa ETA- ja verosopimusvaltiossa asuvia ulkomaisia yksiköitä, jotka olisivat aiemman lain mukaan välttyneet väliyhteisölain soveltamiselta asuinvaltioon ja erityisiin verohuojennuksiin perustuvien poikkeuksien nojalla. Muutosten myötä myös ETA- ja verosopimusvaltioissa asuvien yksiköiden osalta tilanteissa, joissa ulkomainen yksikkö ei ole hyötynyt erityisistä verohuojennuksista, tullaan lain soveltumista arvioimaan tapauskohtaisesti tosiasiallisen sijoittautumisen näkökulmasta.

Muutosten myötä matalan verotuksen valtioon verotuksesta riippumattomista syistä sijoittautunut aito paikallinen liiketoiminta voi joutua luokitelluksi väliyhteisöksi. Tämä taas ei ole lain tarkoituksen mukaista, vaan väliyhteisölailla tulisi nimenomaan puuttua keinotekoisiiin järjestelyihin.

Muutokset koskettavat muun ohella esimerkiksi konserninsisäisiä ja muita palvelutoimia sekä holding-yhtiörakenteita, jotka saattavat nykyisen sääntelyn johdosta herkemmin joutua väliyhteisölain soveltamisalan piiriin tilanteissa, joissa aiemman lain nojalla nämä yksiköt olisivat voineet nojata toimialapoikkeukseen tai aitoon sijoittautumiseen, ja sen kautta jäädä väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle.

Väliyhteisösääntelyä ja holding-yhtiöitä koskevat tulkintaongelmat eivät sinällään ole uusia. Kuitenkin lakiuudistuksen ja erityisiä verohuojennuksia koskevan poikkeussäännön kumoamisen johdosta, jatkossa painotus lain soveltamisalan määrittelyssä tulee kohdistumaan todelliseen sijoittautumiseen ja toimialapoikkeukseen. Todellisen sijoittautumisen määritelmän on tulkinnanvarainen ja lain soveltamisalaa rajoittavien poikkeusten uudistusten myötä sääntely saattaa johtaa epätarkoituksenmukaisiin lopputuloksiin. Tosiasiallisen sijoittautumisen tulkinnanvaraisuus on omiaan lisäämään verovelvollisten epävarmuutta, sillä lain soveltamisedellytysten täytyminen perustuu tapauskohtaiseen objektiiviseen arviointiin. Muutos ei myöskään ole omiaan vähentämään lain soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa.¹⁸⁸ Tulevaisuudessa onkin varmasti kysyntää niin oikeustilaa selventävälle oikeuskäytännölle kuin oikeustieteelliselle tutkimukselle käsitteen tarkentamiseksi.

Muiden kuin ETA- ja riittävän tietojenvaihdon kriteerin täyttävien valtioiden osalta väliyhteisölain soveltamisala kategorisesti laajenee toimialapoikkeuksen poistumisen myötä. Näin ollen matalan verotuksen valtiossa tosiasiallista taloudellista toimintaa harjoittava yksikkö joutuu luokitelluksi väliyhteisöksi, riippumatta yksikön harjoittamasta toimialasta.

Koska tosiasiallisen sijoittautumisen kriteeri kiristyy toimialapoikkeusta koskevan lisävaatimuksen johdosta ja erityistä verohuojennusta koskeva poikkeus poistuu, yhä useammin turvautumaan verotuksen tason arviointiin väliyhteisölain soveltumisen arvioinnissa. Verotuksen tason määrittelyyn liittyvät valtioiden välisistä jaksotuseroista¹⁸⁹ johtuvat haasteet eivät ole uusia, mutta ne niiden merkitys tulee uudistuneen väliyhteisölain myötä kasvamaan. Väliyhteisölaissa ei ole otettu huomioon valtioiden eriävien jaksotussääntöjen vaiku-

¹⁸⁸ Ks. HE 218/2018 vp, s. 31, jossa todetaan EU-valtioissa ja tietyissä muissa verosopimusvaltioissa sijaitsevia yhteisöjä koskevien poikkeusten keventäneen monimutkaisen lain soveltamiseen liittyvää hallinnollista taakkaa.

¹⁸⁹ Jaksottamissäännöillä voidaan vaikuttaa milloin tulo verotetaan. Eri valtioissa voidaan soveltaa eri jaksottamissääntöjä. Jaksottamisessa veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sekä muut vähennyskelpoiset erät jaksotetaan pääsääntöisesti asianomaisten verovuosien tuotoiksi ja kuluiksi. Ks. Myrsky – Svensk – Voutilainen 2014, s. 159 ja Myrsky – Malmgrén 2014, s. 78.

tusta lain soveltamiseen.¹⁹⁰ Otetaan esimerkiksi tilanne, jossa Suomessa yhteisöverokanta on 20 %, eli Suomessa verovelvolliset yhtiöt maksavat veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksena laskettavasta voitosta tuloveroa 20 % verokannan mukaan. Samaan aikaan, mikäli ulkomaisista jaksotussäännöistä johtuen ulkomainen yksikkö maksaa samasta tulosta ensimmäisenä vuonna tuloveroa Suomen sääntöjen mukaan laskettuna 5 % veroasteen mukaan ja toisena vuonna 35 % veroasteen mukaan. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa ulkomaisen yksikön verorasitus ei ole kokonaisuudessaan sen matalampi kuin Suomessa, mutta jaksotussäännöistä johtuen ulkomainen yksikkö katsottaisiin ensimmäisenä vuonna väliyhteiseksi ja seuraavan verovuoden osalta taas ei. Tämä valtioiden jaksotuseroista syntyvä johtaa lain tarkoituksen kannalta epätarkoituksenmukaiseen lopputulokseen. Muutos tarkoittaa käytännössä myös sitä, että verotuksen tasoa tulee jatkossa aktiivisesti seurata useammassa maassa. Tämä taas on omiaan lisäämään hallinnollista taakkaa.

Jatkossa ETA:n ulkopuolisten valtioiden, tulee taloudellista toimintaa koskevan kriteerin lisäksi täyttää kolme muuta lisäedellytystä. ETA:n ulkopuolella sijaitsevia yksiköitä koskee siis tiukempi sääntely kuin ETA:lla sijaitsevia yksiköitä. Voidaan kyseenalaistaa, onko lain tarkoituksen ja tavoitteiden mukaista kohdella ETA:n ulkopuolella sijaitsevia valtioita eri tavalla? Ensinnäkin ulkomaisen yksikön sijaintivaltio ei saa olla EU:n yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden listalla, toisekseen ulkomaisen yksikön sijaintivaltion tulee täyttää riittävä tietojenvaihdon kriteeri sekä kolmanneksi yksikön tulo tulee olla pääasiallisesti kertynyt teollisesta tuotantotoiminnasta tai siihen verrattavasta tuotanto- tai palvelutoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta tai lainkäyttöalueellaan harjoittamasta myynti- tai markkinointitoiminnasta. Vanhan lain mukainen toimialapoikkeus on siis yhdistetty ETA:n ulkopuolisia valtioita koskevaan taloudellisen toiminnan poikkeukseen.

Lain uudistuksen yhteydessä toimialapoikkeusta päivitettiin vastaamaan paremmin nykyaikaista liiketoimintaa. Toimialapoikkeuksen teollista tuotantotoimintaa ja siihen verrattavaan tuotantotoimintaan lisättiin palvelutoimintaa koskeva määritelmä. Pelkkä palvelutoiminnan lisääminen ei itsessään kuitenkaan ratkaise vanhentunutta toimialapoikkeusta. Teollisen tuotantotoiminnan ja siihen verrattavan tuotanto- ja palvelutoiminnan käsite on haastava pitää ajan tasalla soveltamisympäristössä, jossa teollisen tuotantotoiminnan ja palveluiden välinen rajanveto on häilyvää ja muuttuu jatkuvasti digitalisaation ja yritysten

¹⁹⁰ "Pääsäännön mukaan laskennan pohjaksi otetaan ulkomaisen yksikön asuinvaltiossa tehty kirjanpito, jota oikaistaan Suomen verolainsäädännöstä johtuvin oikaisuin. Oikaisut voivat koskea tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta sekä tulojen ja menojen jaksotusta." Verohallinnon ohje 25.2.2019, s. 11.

kehittyvien toimintamallien mukana. Laki jättää myös melko avoimeksi palvelutoiminnan määrittelyn ja onkin todennäköistä, että asiaan tulee selkeyttä ja varmuutta vasta oikeuskäytännön seurauksena. Siihen asti verovelvollisten oikeusvarmuus ja verotuksen ennakoitavuus kärsii.

Uudistuksen yhteydessä poistettu vaatimus myynti- ja markkinointitoiminnan kohdistamisesta ulkomaisen yksikön asuinvaltioon on kansainvälisten myyntiä harjoittavien yritysten näkökulmasta varsin positiivinen muutos aiempaan sääntelyyn verrattuna. Aiemmin toimialapoikkeukseen liittyvän ulkomaisen yksikön harjoittama myynti- ja markkinointitoiminnan on tullut kohdistua yksikön asuinvaltioon, jotta se on voinut vapautua lain soveltamiselta. Jatkossa ulkomaisen yksikön harjoittama myynti- ja markkinointitoiminta helpottuu, kun kyseessä ei tarvitse olla enää sama maa ja yritykset voivat järjestää myynti- ja markkinointitoimintansa parhaalla mahdollisella tavalla ilman pelkoa epätarkoituksenmukaisista veroseuraamuksista.

Toistaiseksi väliyhteisöjä on ollut pääasiassa kotimaisilla monikansallisilla suuryrityksillä. Luonnollisten henkilöiden osalta sääntelyä ei juurikaan ole sovellettu.¹⁹¹ Sääntelyn lähtökohta kuitenkin tulee myös jatkossa olla se, että aktiivista liiketoimintaa kansainvälisillä markkinoilla harjoittavat yksiköt tulisi jäädä soveltamisalan ulkopuolelle. Tämän tavoitteen toteutuminen on jossain määrin tulkinnanvaraista. Lisäksi sääntelyn tulisi olla tarpeeksi selkeää ja ennakoitavaa verovelvollisille. Nykyisellään sääntely kuitenkin kiristyi tietyiltä osin entisestään, ja tavoitteiden vastaisesti odotettavasti on myös omiaan lisäämään hallinnollista taakkaa. Voidaan siis kyseenalaistaa, parantiko väliyhteisölain muutosten myötä sääntelyn ennakoitavuus ja sitä myöden verovelvollisten oikeusvarmuus vai kärsiikö verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu muutosten myötä.¹⁹²

Kansallisella sääntelyllä ei tule tai eikä ole myöskään tarkoituksenmukaista rajoittaa yksiköiden sijoittautumisvapautta tai aidon liiketoiminnan harjoittamista. Sääntelyn tarkoituksena olisi parhaimmalla mahdollisella tavalla torjua ulkomaille matalamman verotuksen valtioihin perustettujen yksiköiden avulla toteutettavaa Suomen verotuksen välttämistä, kuitenkin rajoittamatta liikaa kansainvälistyvää yritystoimintaa ja siten kotimaisten monikansallisten yritysten kilpailuasemaa.

¹⁹¹ HE 218/2018 vp, s. 16.

¹⁹² Ks. myös esim. Asianajaja lausunto 29.8.2018, Dnro 58/2018.

Uudistettuun lainsäädäntöön liittyy myös muita ongelmia, joita ei ole tarkemmin käsitelty tutkimusaiheen rajauksen puitteissa. Harmonisoitu yhtenäinen verotus EU:ssa on keino varmistaa sisämarkkinoiden toimivuus ja estää haitallista verokilpailua.¹⁹³ Verokierron vastaisen direktiivin myötä väliyhteisösääntelyä sovelletaan EU:n laajuisesti. Tämä aiheuttaa kuitenkin ongelmia, joita ei välttämättä ole osattu ottaa kansallisessa lainsäädännössä huomioon. Uudessa väliyhteisölaissa eikä veronkierron vastaisessa direktiivissä ole otettu huomioon esimerkiksi väliyhteisöjen EU-maiden ja muiden maiden kesken syntyvää mahdollista ketjuverotus-ongelmaa. Väliyhteisölaissa eikä direktiivissä ole mekanismeja ketjuverotuksesta syntyvään kahdenkertaisen verotuksen poistamiselle. Toisin sanoen, uuden väliyhteisölain myötä väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavien poikkeuksien aiheuttamisen lisätutkimustarpeen lisäksi myös muulle tutkimuksella tulee olemaan tulevaisuudessa tarvetta.

¹⁹³ Myrsky 2013, s. 409–410.