

Välyhteisölain kiristäminen

Välyhteisölaki eli laki ulkomaisten välyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994) on laadittu ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön. Nykyinen välyhteisölaki ei kuitenkaan puutu riittävän tehokkaasti verovälttelyyn ja siksi sitä tulisi korjata.

Välyhteisölain tehoa voitaisiin parantaa esimerkiksi seuraavilla muutoksilla :

- Yhteisöverotuksen tasoa koskeva raja voitaisiin nostaa $\frac{3}{5}$ sta $\frac{4}{5}$ aan Suomen yhteisöverotuksen tasosta.
- ETA-alueen sisäisiin verokeitaisiin voitaisiin puuttua määrittämällä ETA-alueella rekisteröity yksikkö välyhteisöksi, jos sen tulo ei kerry pääasiallisesti ko. maassa harjoitetusta toiminnasta. Tällöin veronalaiseksi välyhteisötuloksi tulisi katsoa se osuus yksikön tulosta, joka ei liity ko. valtiossa tai muussa ETA-valtiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa harjoitettuun toimintaan.
- Taloudellista toimintaa koskeva poikkeus voitaisiin rajata koskemaan vain ETA-aluetta.

Taustaksi: Mihin välyhteisölakia tarvitaan?

Välyhteisölailla pyritään puuttumaan muun muassa nk. pöytälaatikkoyhtiöiden avulla toteutettuun verovälttelyyn, jossa hyödynnetään veroparatiisien alhaisia veroasteita tai paikallisten veroviranomaisten kanssa neuvoteltua verotuksellista erityiskohtelua. Tällaisessa verojärjestelyssä yritys perustaa tytäryhtiön joko hyvin alhaisen verokannan omaavaan maahan tai valtioon, jonka kanssa yritys sopii tytäryhtiölle erikseen myönnettävistä verolomista tai muista erityisistä verohuojennuksista. Perustetussa tytäryhtiössä ei välttämättä ole ollenkaan todellista taloudellista toimintaa tai toiminta on hyvin vähäistä, minkä vuoksi tämän tyyppisiä yhtiöitä kutsutaan yleisesti pöytälaatikkoyhtiöiksi.

Seuraavaksi muissa konserniyhtiöissä syntyvät voitot pyritään ohjaamaan kyseiseen yhtiöön, jolloin todellisissa toimintamaissa maksettavat yhteisöverot jäävät vähäisiksi. Voittojen ohjaaminen yhtiöön on mahdollista esimerkiksi siten, että ko. yhtiöön keskitetään kaikki konsernin toiminnan kannalta keskeiset aineettomat oikeudet kuten patentit, lisenssit ja tuotemerkit, joiden käytöstä ko. yhtiö laskuttaa muita konserniyhtiöitä. Toinen yleinen keino on keskittää yhtiöön konsernin sisäisiä rahoitus- ja hallintopalveluja ja laskuttaa muita konserniyhtiöitä

näiden käytöstä. Molemmissa tapauksissa konsernin sisäinen laskutus pienentää todellisissa toimintamaissa näytettävää verotettavaa tulosta ja kasvattaa matalamman verotuksen alueelle perustetun yhtiön tulosta. Koska kyseinen yhtiö maksaa tuloksestaan hyvin vähäisiä veroja, konsernin verorasituksesta muodostuu huomattavasti pienempi kuin mitä se olisi tilanteessa, jossa edellä kuvattuihin aggressiivisiin verosuunnittelutoimiin ei olisi ryhdytty ja kukin yhtiö maksaisi yhteisöveronsa tosiasiallisessa toimintamaassaan.

Edellä kuvatut käytänteet rapauttavat todellisten toimintamaiden veropohjaa. Sen ohella tämän tyyppisen aggressiivisen verosuunnittelun mahdollistavalla lainsäädännöllä on paljon toimintamaiden rajat ylittäviä vaikutuksia: se lisää kansainvälisellä tasolla haitallista verokilpailua ja kannustaa yhtiöitä neuvottelemaan itselleen erityisiä verohuojennuksia. Seurauksista kärsivät eniten kehittyvät maat, joiden heikko neuvotteluasema ja halu houkuttaa ulkomaisia pääomia ajavat maita tarjoamaan yrityksille erityisiä veroetuuksia kuten verolomia vastineeksi investoinneista.

Aggressiivista verosuunnittelua ja haitallista verokilpailua voidaan kitkeä tehokkaasti tiukemmalla väliyhteisölaila

Väliyhteisölaki on yksi tehokkaimpia keinoja puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun. Tästä johtuen väliyhteisösäännökset ovat keskeisessä roolissa EU:n veronkiertodirektiivissä (ATAD), jonka väliyhteisöjä koskevat säännökset tuotiin Suomen kansalliseen lainsäädäntöön vuoden 2018 lopulla hyväksytyillä väliyhteisölain muutoksilla. Tässä yhteydessä väliyhteisölakiin olisi voitu tehdä kiristyksiä, joilla aggressiiviseen verosuunnitteluun pystyttäisiin puuttumaan aiempaa tehokkaammin. Väliyhteisölakia päädyttiin kuitenkin muuttamaan melko vähän ja tiettyjä aggressiivisen verosuunnittelun mahdollistavia toimialapoikkeuksia päädyttiin jopa laajentamaan aiemmasta. Nykyisen säädännön keskeiset ongelmat liittyvät lain matalaan verotuksen tasoa koskevaan rajaan sekä toimialavapautukset sisältävään taloudellisen toiminnan poikkeukseen, joka tällä hetkellä sallii ETA-maiden sisällä tapahtuvan aggressiivisen verosuunnittelun ja kannustaa yrityksiä neuvottelemaan itselleen veroetuuksia myös ETA-alueen ulkopuolella.

Seuraavissa luvuissa on esitelty ne keinot, joilla Suomen väliyhteisölakia voitaisiin korjata.

Verotuksen tasoa koskevan rajan nostaminen $\frac{4}{5}$ aan Suomen verotuksen tasosta

Väliyhteisölain mukaan ulkomaista yksikköä pidetään väliyhteisönä, mikäli Suomessa verovelvollinen yksin tai yhdessä etuyhteystahojen kanssa omistaa 25 % ulkomaisen yksikön pääomasta, on oikeutettu 25 %:iin yksikön tuotoista tai käyttää yksikössä 25 %:n äänivaltaa. Lisäksi edellytyksenä on, että ulkomaisen yksikön verotuksen taso on alhaisempi kuin $\frac{3}{5}$ aa Suomen verotuksen tasosta. Raja on säilynyt samana koko sen ajan, kun väliyhteisölaki on ollut voimassa – siitäkin huolimatta, että yhteisövero on laskenut tuona aikana merkittävästi. Lain alkuperäisen säätämivuoden yhteisöveroasteella $\frac{3}{4}$ -taso tarkoitti, että väliyhteisölakia sovellettiin, jos yksikön verotuksen taso jäi alle 15 %:iin. Nykyisellä yhteisöverokannalla väliyhteisölaki tulee sovellettavaksi, jos yksikön verotuksen taso jää alle 12 %:iin. Suomen verrattain alhaisesta yhteisöverosta johtuen taso jää myös monia verokkimaita matalammaksi.¹ Rajan asettaminen $\frac{4}{5}$ aan Suomen verotuksen tasosta palauttaisi väliyhteisölain edellyttämän verotuksen tason takaisin 15 %:iin. Tämä auttaisi turvaamaan Suomen veropohjaa ja hillitsisi yhteisöveron laskemiseen perustuvaa verokilpailua, josta käytetään kansainvälisesti termiä race to the bottom.

ETA-alueen sisäisiin verokeitaisiin puuttuminen

Väliyhteisölakia ei sovelleta lainkaan ETA-maihin sijoittautuneisiin yksiköihin, mikäli niiden katsotaan tosiasiallisesti asettautuneen ko. valtioon ja harjoittavan siellä taloudellista toimintaa. Näiden edellytysten katsotaan täyttyvän, mikäli yksiköllä on sijaintimaassaan toimitilat, kalustoa, varoja ja henkilökuntaa, joka tekee itsenäisesti yksikön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset. Käytännössä edellytykset voivat täytyä jo sillä, että yritys vuokraa toimitilan ja palkkaa sinne yksittäisen henkilön. Tästä johtuen ETA-maihin perustettavia yhtiöitä ei juuri koskaan katsota väliyhteisöiksi eikä väliyhteisölaki tämän vuoksi hillitse ETA-alueen sisäistä aggressiivista verosuunnittelua. Tämä on ongelmallista etenkin siksi, että ETA-alueella sijaitsee useita veroparatiiseiksi luokiteltavia maita. Esimerkiksi Luxemburg, Irlanti ja Hollanti ovat tarjonneet yrityksille erityisiä veroetuja vastineeksi siitä, että yritykset keskittävät niihin toimintojaan. Kun voitonsiirto tällaisiin maihin sallitaan löysien taloudellista toimintaa koskevien kriteerien täyttyessä, on ilmeistä, että yritykset tarttuvat veroetuuksiin ja ohjaavat voittojaan veroetuja tarjoaviin maihin.

¹ Yhteisövero oli väliyhteisölain säätämivuonna 1994 25%. Seuraavina vuosina veroa nostettiin ja se oli korkeimmillaan 29%. Viimeisen 15 vuoden aikana yhteisövero on laskettu portaittain 29%:sta 20%:iin. Veroaste, jolla väliyhteisölaki tulee sovellettavaksi on tämän myötä pienentynyt $\frac{3}{4} \times 25\% = 15\%$:sta $\frac{3}{4} \times 20\% = 12\%$:iin. Ruotsissa vastaava veroaste on 12,1%, Saksassa 25% ja Ranskassa 16,5%.

Ongelmaan puuttumiseksi ETA-alueella rekisteröity yksikkö tulisi määrittää väliyhteisöksi, jos sen tulo ei kerry pääasiallisesti ko. maassa harjoitetusta toiminnasta. Tällöin veronalaiseksi väliyhteisötuloksi tulisi katsoa se osuus yksikön tulosta, joka ei liity ko. valtiossa tai muussa ETA-valtiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa harjoitettuun toimintaan. Näin määräys olisi sopusoinnussa EU:n sijoittautumisvapauden kanssa, sillä väliyhteisötulona verotettaisiin vain tuloa, joka ei ole syntynyt toiseen valtioon sijoittautumisen perusteella. Se ei siis koskisi tilanteita, joissa sijoittautumisvapautta on tosiasiallisesti käytetty. Tällä estettäisiin esimerkiksi järjestelyt, joissa aineettomia oikeuksia keskitetään keinotekoisesti erityisiä veroetuuksia tarjoavaan ETA-maahan. Toisin kuin nykyinen väliyhteisölaki, tällainen säädös purisi myös ETA-alueen sisäisiin verokeitaisiin ja vähentäisi EU:n sisäisiä verovuotoja. EU:n sisäisten verovuotojen on arvioitu muodostavan valtaosan Suomen verovuodoista².

ETA-alueen ulkopuolisten maiden rajaaminen taloudellista toimintaa koskevan poikkeuksen ulkopuolelle

Väliyhteisölain uudistuksessa erillinen tietyt toimialat kokonaan väliyhteisölain ulkopuolelle rajaava toimialapoikkeus poistettiin, mutta nk. taloudellisen toiminnan poikkeusta laajennettiin merkittävästi. Laajennusten seurauksena taloudellisen toiminnan poikkeus soveltuu nykyään myös muihin kuin ETA-maihin sijoittautuneisiin yksiköihin, mikäli ne eivät sijaitse EU-komission yhteistyökyvyttömäksi luokittelemassa maassa, sijaintimaan kanssa on sovittu riittävästä tietojenvaihdosta ja yksikkö toimii jollain laissa määritellyistä toimialoista.

Käytännössä ETA-alueen ulkopuolisia maita koskeva taloudellisen toiminnan poikkeus vastaa hyvin pitkälti aikaisempaa toimialapoikkeusta. Kaksi ensimmäistä kriteeriä – kuulumattomuus yhteistyökyvyttömien alueiden listalle sekä riittävä tiedonvaihto – toteutuvat lähes kaikkien maiden kanssa: yhteistyökyvyttömäksi on tällä hetkellä luokiteltuna vain 11 aluetta eli listalta puuttuu lukuisia tunnettuja veroparatiiseja, ja verotietojen vaihdon katsotaan olevan riittävällä tasolla kaikkien ETA-maiden sekä 106:n muun lainkäyttöalueen kanssa³. Nämä edellytykset eivät siis rajaa ulos kuin muutaman lainkäyttöalueen. Kolmatta, yksikön toimialaa koskevaa edellytystä puolestaan laajennettiin aiemmasta. Aikaisemmin väliyhteisölain piiristä kokonaan vapautettuja toimialoja

² Kts. esim. Economists without bordersin tutkimus: <https://missingprofits.world/>

³ Tilanne per 26.9.2019. Ajantasainen lista yhteistyökyvyttömistä lainkäyttöalueista saatavilla Euroopan komission verkkosivuilta: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
Ajantasainen lista alueista, joiden kanssa Suomella on sovittu riittävästä tietojenvaihdosta saatavilla Verohallinnon verkkosivuilta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/72753/laki-ulkomaisten-v%c3%a4liyhteis%c3%b6jen-osakkaiden-verotuksesta-valkoinen-lista/>

olivat teollinen tuotantotoiminta tai muu siihen verrattava tuotantotoiminta tai laivanvarustustoiminta taikka näitä välittömästi palveleva myynti- ja markkinointitoiminta. Nyt taloudellisen toiminnan poikkeukseen sisältyvälle listalle on lisätty myös teolliseen tuotantotoimintaan verrattava palvelutoiminta, joka laajentaa poikkeussäännön soveltamismahdollisuuksia merkittävästi. Nykyisellään esimerkiksi yhtiötä, joka tuottaa digitaalisia palveluita veroparatiisista käsin, ei katsota väliyhteisöksi, jos sillä on sijaintimaassa toimitila ja työntekijöitä eikä ko. veroparatiisi kuulu niihin muutamaaan lainkäyttöalueeseen, jotka rajautuvat ulos yhteistyökyvyttömiä listan tai puutteellisen tietojenvaihdon perusteella. Vastaavasti väliyhteisölain ulkopuolelle rajautuvat esimerkiksi teollista tuotantotoimintaa harjoittavat yhtiöt, jotka eivät niille tarjottujen verolomien vuoksi maksa tuloksestaan lainkaan veroja, mikäli aiemmassa esimerkissä luetellut helpohkosti täytetyt edellytykset täyttyvät. Laki siis suorastaan kannustaa siirtämään helposti liikuteltavaa palvelutuotantoa veroparatiiseihin ja muihin matalan verotuksen maihin. Lisäksi se kannustaa yhtiöitä neuvottelemaan itselleen erityisiä veroetuja ETA-alueen ulkopuolella ja lietsoo näin haitallista verokilpailua.

Toimialapoikkeusta perusteltiin aikanaan suomalaisen elinkeinoelämän kilpailukyvyllä sekä sillä, ettei teolliseen tuotantoon liity merkittävää verovälttelyriskiä, koska tuotannon sijoittautumista ohjaavat muut tekijät kuin verotus. Perustelussa ohitetaan kuitenkin se seikka, että toimialavapautukset kiihdyttävät kansainvälistä verokilpailua, jonka suitsiminen kuuluu niinkään väliyhteisösäännösten tavoitteisiin: jos tuotannollinen toiminta on vapautettu väliyhteisölailta, on yritysten erittäin kannattavaa neuvotella itselleen verolomia ja sijoittaa tuotantonsa matalamman verotuksen maihin. Julkisuudessakin on ollut tapauksia, joissa suomalaiset teollisuusyritykset ovat vaatineet kohdemailta erityisiä veroetuksia vastineeksi tuotannon sijoittamisesta kyseiseen maahan.

Mikäli väliyhteisölailla halutaan kitkeä aggressiivista verosuunnittelua ja rajoittaa haitallista verokilpailua, tulisi ETA-alueen ulkopuolisia maita koskevat poikkeukset poistaa laista kokonaan. Tästä hyötyisi samanaikaisesti Suomi, jonka verotulot todennäköisesti lisääntyisivät tiivimmän veropohjan myötä, sekä etenkin kehittyvät maat, jotka kärsivät haitallisen verokilpailun seurauksista.