

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia muutettavaksi siten, että lain soveltamisalan ulkopuolelle jäävät pääasiallisesti sellaiset Euroopan talousalueelle tai verosopimusvaltioihin sijoittautuneet yhteisöt, jotka ovat tosiasiallisesti asettautuneet asuinvaltioonsa ja harjoittavat siellä taloudellista toimintaa. Tarkoituksena on muuttaa lakia siten, että se vastaa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytäntöä. Väliyhteisön määritelmää ehdotetaan muutettavaksi siten, että matalan verorasituksen valtion sijoittautunut ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka rinnastetaan tietyin edellytyksin ulkomaiseen väliyh-

teisöön. Valtiovarainministeriön asetuksella säädettäisiin niistä Euroopan talousalueen ulkopuolisista verosopimusvaltioista, joissa yhteisöverotuksen taso ei vastaa Suomen yhteisöverotusta. Lakiin ehdotetaan lisäksi tehtäväksi veronalaista tuloa, tappion vähentämistä ja ulkomaisen veron hyvittämistä koskevia täsmennyksiä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2009 alussa. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa, 31.12.2007 olemassa olleiden kiinteiden toimipaikkojen osalta kuitenkin vasta vuodelta 2015 toimitettavassa verotuksessa.

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
PERUSTELUT .....	3
1   Nykytila ja ehdotetut muutokset .....	3
2   Esityksen vaikutukset.....	10
3   Asian valmistelu.....	10
4   Voimaantulo.....	10
LAKIEHDOTUS .....	11
ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta..	11
LIITE .....	14
RINNAKKAISTEKSTI.....	14
ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta..	14
LIITE .....	18
ASETUSLUONNOS .....	18
ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n	
5 momentissa tarkoitetuista valtioista .....	18

## PERUSTELUT

**1 Nykytila ja ehdotetut muutokset**

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetulla lailla (1217/1994), jäljempänä väliyhteisölaki, pyritään torjumaan Suomen verotuksen kiertämistä hyödyntämällä matalan verorasituksen valtioihin perustettuja väliyhteisöjä. Väliyhteisölaissa tarkoitettu veronkiertäminen voi tapahtua siten, että kotimainen yhteisö, luonnollinen henkilö tai kuolinpesä siirtää keinotekoisesti voitot Suomesta, jossa ne ovat toteutuneet, toiseen valtioon, jossa on alhainen verotuksen taso. Verovelvollinen voi esimerkiksi perustaa kyseiseen valtioon yhtiön ja tehdä liiketoimia, joiden pääasiallisena tavoitteena on voiton siirtäminen. Ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva verolainsäädäntö on merkittävä väline myös kamppailussa haitallista verokilpailua vastaan. Se on kansainvälisesti hyväksytty menettelytapa ja laajalti käytössä niin Euroopan unionin jäsenvaltioissa kuin esimerkiksi taloudellisen yhteistyön järjestön OECD:n jäsenvaltioiden piirissä. Väliyhteisölaainsäädäntö on tärkeä ja toimiva väline valtioiden toimissa veropetoksia ja veronkiertoa vastaan, eikä sille toistaiseksi ole kyetty esittämään varteenotettavaa vaihtoehtoa. Osoituksena sekä kyseisen lainsäädännön välttämättömyydestä että sen tarkoituksenmukaisuudesta on esimerkiksi se, että OECD:n haitallista verokilpailua koskevassa työssä niitä valtioita, joilla väliyhteisölaainsäädäntöä ei vielä ole, on kehoitettu ryhtymään toimiin tällaisen sääntelyn luomiseksi. Komissio on tiedonannossaan KOM(2007) 785 lopullinen pitänyt väliyhteisölaainsäädäntöä siirtohinnoittelu- ja asuinvaltiösäännösten hyödyllisenä lisänä, jolla voidaan puuttua keinotekoisiiin verosuunnittelun muotoihin eli voittojen johtamiseen väliyhteisöihin.

Väliyhteisölain nojalla yhteisöjen Suomessa asuvia osakkaita verotetaan heidän osuudestaan ulkomaisen yhteisön tuloon siitä riippumatta, jakaako yhteisö voittoa osakkailleen. Väliyhteisölain 2 §:n mukaan ulkomainen väliyhteisö on sellainen Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa oleva ulkomainen tytäryhteisö, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuin-

valtiossa on alhaisempi kuin 3/5 Suomen yhteisöverotuksen tasosta. Nykyisen 26 prosentin mukaisen yhteisöverokannan mukaan se vastaa 15,6 prosentin tosiasiallista verotusta. Lakia ei kuitenkaan sovelleta yhteisöön, jonka tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta muusta tuotantotoiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka asuinvaltiossa harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee edellä mainittuja toimintoja ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle. Lakia ei sovelleta tuloon, joka on kertynyt pääasiallisesti suorituksista, joiden maksaja on edellä mainitussa valtiossa asuva ja siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittava samaan konserniin kuuluva yhteisö. Lakia ei sovelleta myöskään silloin, kun ulkomainen yhteisö on perustettu valtioon, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jos yhteisöä on sopimuksen mukaan pidettävä tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon. Tällöin kuitenkin edellytetään, että yhteisöt ovat velvollisia suorittamaan tulostaan veroa määrän, joka ei olennaisesti eroa yhteisöjen Suomessa tulostaan suoritettavasta verosta eikä yhteisö ole saanut hyötyä tämän valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. Erityiset veronhuojennukset eivät ole yhtäläisin perustein kaikkien yhteisön asuinvaltion alueella toimivien yritysten saatavilla. Erityisiä veronhuojennuksia ovat alueelliset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset, alakohtaiset huojennukset tai harkinnanvaraiset hallinnolliset menettelyt.

Väliyhteisölaissa ei ole säännöksiä kiinteän toimipaikan rinnastamisesta väliyhteisöön. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön mukaan väliyhteisölaki ei tällä hetkellä aina sovellu konsernijärjestelyihin, joissa suomalaisen yhtiön ulkomainen tytäryhtiö on rekisteröitynyt sellaiseen valtioon, jonka kanssa Suomi on tehnyt verosopimuksen ja jonka verotus vastaa Suomen verotasoa, mutta tytäryhtiöllä on kiinteä toimipaikka matalan verotuksen valtiossa (KHO 2583/2000).

Tapauksessa osa kiinteän toimipaikan tulosta verotettiin yhteisön asuinvaltiossa. Sen sijaan vastaavan toiminnan harjoittaminen yhtiömuodossa voi samoissa olosuhteissa johtaa väliyhteisölainsäädännön soveltamiseen. Tytäryhtiön ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltioiden verosopimuksesta voi johtua, ettei kiinteän toimipaikan tuloa veroteta käytännössä ollenkaan. Tämä voi kannustaa yrityksiä kanavoimaan tällaiseen kiinteään toimipaikkaan sellaisia voittoja, jotka muuten verotettaisiin Suomessa. Tarkoituksena on, että väliyhteisösäännösten soveltumista ulkomaisen yhteisön muulla kuin asuinvaltiossaan tai Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tarkasteltaisiin jatkossa erillisenä silloin, kun kiinteän toimipaikan tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa. Sääntely vastaisi rakenteeltaan pääosin Ruotsissa voimassa olevaa säännöstöä.

Lain 2 §:ään ehdotetaan lisättäväksi momentti, jonka mukaan ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastettaisiin ulkomaisen yhteisön sellainen ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö ja jonka tuloa ei veroteta ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa. Lähtökohdiana on, että säännöstä sovelletaan silloin, kun yhteisön asuinvaltion ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion välillä sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vapautusmenetelmää. Jos laissa mainitut edellytykset täyttyvät, kiinteää toimipaikkaa käsiteltäisiin Suomessa kuten kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa asuvaa yhteisöä ja väliyhteisölain soveltaminen ratkaistaisiin kiinteän toimipaikan osalta itsenäisesti suhteessa yhteisön toisessa valtiossa sijaitsevaan päätoimipaikkaan. Arvioitaessa lain soveltamisedellytyksiä suhteessa kiinteään toimipaikkaan otetaan näin ollen huomioon muun muassa kiinteän toimipaikan harjoittaman toiminnan toimiala sekä 2 a §:n erityissäännökset. Suomessa sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja ei kuitenkaan ole perusteltua kohdella väliyhteisöinä, sillä Suomella on muun sisäisen lainsäädäntönsä ja verosopimustensa nojalla pääsääntöisesti oikeus verottaa tuloja, jotka voidaan lukea täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluviksi. Kustannuksia aiheuttavien rakennemuutosten välttämiseksi säännökselle esitetään säädettäväksi siirty-

määika, jonka aikana jo olemassa olevat, säännöksen soveltamisedellytykset täyttävät kiinteät toimipaikat voitaisiin sopeuttaa lain vaatimuksiin. Kiinteitä toimipaikkoja koskevaa säännöstä sovellettaisiin sellaisiin ulkomaisten yhteisöjen kiinteisiin toimipaikkoihin, jotka ovat olleet olemassa jo 31 päivänä joulukuuta 2007, vasta 1 päivästä tammikuuta 2015.

Lain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa viitataan osakeyhtiölain (734/1978) 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun konsernin määritelmään. Säädöksen säätämisen jälkeen on tullut voimaan uusi osakeyhtiölaki (624/2006). Lainkohdan osakeyhtiölakiviittaus muutetaan viittaukseksi voimassa olevan osakeyhtiölain vastaavaan säännökseen. Lisäksi lain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan suomenkielistä sanamuotoa selkeytetään.

Vuonna 1998 lainmuutosta käsitellessään valtiovarainvaliokunta totesi mietinnössään (VaVM 51/1998 vp), että lain 2 §:n 4 momenttia sovellettaessa huomattavasti Suomen yhteisöveroa alhaisempana pidettäisiin yhteisöveroa, joka suuruudeltaan asianomaisessa valtiossa keskimääräisesti alittaa 75 prosenttia Suomen yhteisöverosta. Suhdeluvun sisällyttäminen lakiin parantaisi oikeusvarmuutta. Sen johdosta esityksessä ehdotetaan, että verosopimusvaltion yhteisöverotuksen tason katsottaisiin olennaisesti eroavan yhteisöjen Suomessa suoritettavasta verosta, jos yhteisöjen tosiasiallisen veron määrä keskimääräisesti on alhaisempi kuin 3/4 yhteisöjen Suomessa tulostaan tosiasiallisesti suoritettavan veron tasosta. Nykyisen 26 prosentin mukaisen yhteisöverokannan mukaan se vastaa 19,5 prosentin keskimääräistä verorasitusta. Säännös ei muuttaisi nykyistä käytäntöä.

Verohallituksen 23 päivänä huhtikuuta 1999 antamassa ohjeessa (tiedote 3/1999) on listattu sellaiset verosopimusvaltiot, joiden yhteisöverotuksen taso eroaa olennaisesti yhteisöjen Suomessa suoritettavan veron tasosta. Luettelo on tehty ohjeen antamishetkellä käytettävissä olevien tietojen perusteella, eikä sitä ole päivitetty sen jälkeen. Luettelo on ohjeellinen, mikä voi heikentää verovelvollisen oikeusvarmuutta lakia sovellettaessa. On tärkeää, että verovelvollinen tietää ennalta, miltä osin väliyhteisölain säännöksiä sovelletaan ulkomaiseen yhteisöön.

Verosopimusten tekemiseen voivat joskus vaikuttaa myös muut syyt kuin pelkkä kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Suomen verosopimuskumppaneiden joukossa on myös valtioita, joissa yleinen yhteisöverotuksen taso ei vastaa Suomen yhteisöverotuksen tasoa. Näin ollen on välttämätöntä jakaa verosopimusvaltiot kahteen ryhmään sillä perusteella, voidaanko yhteisöverotusta pitää Suomen verotukseen verrattavana. Laissa mainittu sanonta ”kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus” tarkoittaa OECD:n malliverosopimuksen laajuista verosopimusta. Se ei kata verosopimuksia, joissa sovitaan muista kuin väliyhteisölain soveltamisen kannalta merkityksellisistä veroista tai vastuista. Euroopan unionin sisällä tehtävä työ haitallisen verokilpailun estämiseksi ja esimerkiksi ECOFIN-neuvostossa 1 päivänä joulukuuta 1997 hyväksytyt yritysverotuksen käytännesäännöt voidaan katsoa olevan riittävä osoitus jäsenvaltioiden yhteisestä pyrkimyksestä hillitä haitallista verokilpailua. Näin ollen on arvioitu tarkoituksenmukaiseksi, että Euroopan unionin jäsenvaltioiden yleisiä yhteisöverojärjestelmiä ei katsota säännöksen tarkoituksessa haitallisiksi. Lakia voitaisiin kuitenkin soveltaa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvaan yhteisöön, jos sen katsotaan hyötyvän erityisistä veronhuojenuksista eivätkä lakiehdotuksen 2 a §:n edellytykset täyty.

Ulkomaisia verojärjestelmiä koskevat tiedonsaantikeinot ovat huomattavasti kehittyneet viimeisen kymmenen vuoden aikana, mikä mahdollistaa ulkomaisten lainsäädäntömuutosten tehokkaan seurannan. Verosopimusvaltion verojärjestelmää arvioitaessa huomiota kiinnitetään yleisen yhtiöverokannan lisäksi erityisesti veropohjaan. Valtiovarainministeriössä joudutaan tutustumaan uusien verosopimusvaltioiden yhteisöverojärjestelmiin jo verosopimuksen valmisteluvaiheessa. Sen vuoksi ehdotetaan, että jatkossa valtiovarainministeriön asetuksella säädettäisiin niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan yhteisöjen Suomessa suoritettavasta verosta. Valtiovarainministeriössä on arvioitu, että nykyisistä verosopimusvaltioista asetukseen otettaisiin Arabiemiraattien liitto, Barbados, Bosnia-Hertsegovina, Georgia, Makedonia, Malesia,

Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi ja Uzbekistan. Esityksen liitteenä on luonnos valtiovarainministeriön asetukseksi. Tarkoituksena on, että asetuksen uudistamisen yhteydessä sen voimaantulolle varataan riittävä siirtymäaika, jotta elinkeinoelämä voi sopeutua mahdollisiin muutoksiin, joita ulkomaisen verolainsäädäntöjen muutokset voivat aiheuttaa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes) arvioinut Ison-Britannian väliyhteisölainsäädäntöä. Asiassa annetun ratkaisun mukaan sijoittautumisvapauden vastaista on se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun takia väliyhteisölainsäädäntöä ei voida soveltaa Euroopan talousalueella, jos väliyhteisön harjoittama toiminta täyttää aidon ja tosiasiallisen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit. Isossa-Britanniassa väliyhteisölainsäädäntöä on uudistettu tuomion takia. Lisäksi Isossa-Britanniassa on ollut kommentoitavana väliyhteisösäännösten jatkuuudistus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion vuoksi on ilmeistä, että myös Suomen väliyhteisölainsäädäntö joltain osin rajoittaa perustamisopimuksen 43 ja 48 artiklan vastaisesti sijoittautumisvapauden toteutumista jäsenvaltioiden alueella. Perustamisopimuksen 43 ja 48 artiklassa tarkoitettu sijoittautumisvapaus on ainoastaan Euroopan unionin ja Euroopan talousalueen kansalaisten ja alueella asuvien yritysten oikeus. Se ei näin ollen ulotu kolmansiin maihin perustettuihin yhteisöihin.

Väliyhteisölain soveltaminen ainoastaan keinotekoisiiin järjestelyihin ja veronkiertotapauksiin edellyttää, että lain soveltamisalan ulkopuolelle rajataan kaikki sellaiset Euroopan talousalueelle sijoittautuneet ulkomaiset yhteisöt, jotka harjoittavat aitoa ja aktiivista liiketoimintaa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sijaitsevasta toimipaikasta käsin. EY-tuomioistuimen osoittama linjaus on toistaiseksi pyritty varmistamaan väliyhteisölain soveltamista koskevalla Verohallituksen ohjeella (696/37/2007). Asian luonne huomioon ottaen siitä tulisi kuitenkin säätää laintasoisella säädöksellä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion johdosta Ison-Britannian ohella useissa muissakin Euroopan valtioissa on ryhdytty toimiin väliyhteisölainsäädännön saattamiseksi yhteisöoikeuden mukaiseksi. Esimerkiksi Ruotsissa on vuoden 2008 alusta tullut voimaan uusi säännös, joka rajoittaa väliyhteisösäännösten soveltamisen Euroopan talousalueella ainoastaan keinotekoisin järjestelyihin pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminnassa. Toiminnan keinotekoisuutta arvioidaan objektiivisten, laissa lueteltujen kriteereiden perusteella. Ruotsin uusi säännös aidon toiminnan määrittelystä vastaa pääosin tämän esityksen 2 a §:ssä ehdotettua säännöstä. Saksassa ongelma on ratkaistu toistaiseksi hallinnollisella ohjeella, jonka sisältö vastaa pääosin Ruotsissa hyväksyttyä aidon toiminnan määrittelyä. Väliyhteisölainsäädännön uudistaminen on Saksassa vireillä.

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat sopineet jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla neuvoston direktiivillä (77/799/ETY), niin sanotulla virka-apudirektiivillä. Direktiivi sisältää viranomaisten välistä avunantoa ja tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä, joiden nojalla viranomaisten on mahdollista puuttua veronkiertoon yhteisön alueella väliyhteisölakia kevyemmin keinoin. Euroopan talousalueeseen kuuluvista valtioista virka-avusta ja tietojenvaihdosta verasioissa Suomi on tehnyt sopimuksen Norjan ja Islannin kanssa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vaikiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä, jos sitä voidaan pitää perusteltuna esimerkiksi yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Rajoituksella ei kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen väliyhteisölainsäädännön tavoitteiden saavuttamiseksi. Nykyisen käytännön mukaan väliyhteisölain mukainen verotus määrätään kategorisesti yrityksen toiminnan ja verorasituksen perusteella. Tätä voidaan pitää Euroopan talousalueella ainakin osittain ylimitoitettuna keinona suhteessa sinänsä hyväksyttävään tavoitteeseen estää veronkiertoa, joten se ei täytä yhteisöoikeuden suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia.

Euroopan talousalueen valtioista Liechtenstein on tällä hetkellä ainoa, jonka kanssa Suomella ei ole sopimusta viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta verasioissa tai johon virka-apudirektiivi ei sovellu. Veroviranomaisilla ei näin ollen ole keinoja selvittää Liechtensteiniin sijoittautuneen yhteisön olosuhteita tai puuttua Liechtensteinin kautta tapahtuvaan veronkiertoon. Veroviranomaisilla ei myöskään ole keinoja tarkastaa verovelvollisen antamia tietoja liechtensteiniläisen yhteisön toiminnasta ja asettautumisesta. Tämä on Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottu riittäväksi syyksi rajoittaa perustamissopimuksessa taatua sijoittautumisvapautta yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, jollaisena pidetään veronkierron estämistä.

Euroopan unionin jäsenvaltioilla on erityisiä suhteita eräisiin jäsenvaltioiden alueisiin sekä Euroopan ulkopuolisiin maihin ja alueisiin, joihin myös sovelletaan osittain perustamissopimusta. Tällaiset maat ja alueet eivät ole virka-apudirektiivin osapuolina eivätkä tyypillisesti vaihda tietoja yhteisöverasioissa Suomen kanssa. Myöskään esimerkiksi Yhdistyneen Kuningaskunnan kruunun alusmaat eivät Euroopan unionin liittymissopimuksen pöytäkirjan n:o 3 mukaan ole Euroopan unionin jäseniä, vaikka ne ovatkin osa Euroopan unionin tulliyhteisöä.

Suomi on tehnyt verosopimuksen useiden Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevien valtioiden kanssa, joissa verojärjestelmät vastaavat Suomen verojärjestelmää ja joissa tavoitteet haitallisen verokilpailun hillitsemiseksi on hyväksytty. Verosopimuksissa on pääsääntöisesti sovittu verotusta koskevien tietojen vaihtamisesta sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten kesken. Ennen vuotta 2005 tehtyjen verosopimusten mallina käytetyssä OECD:n malliverosopimuksessa sopimusvaltion viranomaisille on kuitenkin annettu oikeus muun muassa kieltäytyä tietojen antamisesta, jos tietojen antaminen poikkeaa valtion sisäisestä lainsäädännöstä. Monissa anonymiteettisuoja tukevissa maissa sisäinen lainsäädäntö nimenomaisesti kieltää esimerkiksi ulkomaalaisomisteisia yhtiöitä koskevien tietojen vaihtamisen verosopimuksesta riippumatta. Tällöin Suomen veroviranomaisilla ei tietojen-

vaihtoartiklan olemassa olosta huolimatta ole tosiasiallisia mahdollisuuksia saada väliyh-teisölain soveltamisen kannalta olennaisia tietoja väliyh-teisön asuinvaltion veroviran-omaisilta, eikä myöskään mahdollisuutta tarkistaa verovelvollisen sille antamia tietoja. Siltä osin kuin Suomen veroviranomaisilla on mahdollisuus saada valtiovarainministeriön asetuksella annettavan listan ulkopuolisen verosopimusvaltion veroviranomaisilta väliyh-teisölain soveltamisen kannalta välttämättömät tiedot väliyh-teisöstä ja sen toiminnasta, katsotaan tarkoituksenmukaiseksi vapauttaa väliyh-teisön soveltamisalasta yhteisöt, jotka ovat aidosti asettautuneet verosopimusvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittavat siellä taloudellista toimintaa.

Väliyh-teisölakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 a §, jonka mukaan lakia ei sovelleta ulkomaiseen yhteisöön, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa tai lain 2 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettussa valtiossa edellyttäen, että virka-apudirektiivi soveltuu kyseiseen valtioon tai että asianomaisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa, joka yhdessä sopimusvaltioiden sisäisen lainsäädännön kanssa mahdollistaa tämän lain soveltamisen kannalta riittävän tietojenvaihdon. Lisäksi edellytetään, että yhteisö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa. Säännöstä sovellettaisiin tällä hetkellä kaikkiin Euroopan talousalueen jäsenvaltioihin Liechtensteinia lukuun ottamatta sekä lähtökohtaisesti kaikkiin verosopimusvaltioihin lukuun ottamatta valtiovarainministeriön asetuksessa mainittuja verosopimusvaltioita. Säännöstä voitaisiin soveltaa myös Liechtensteiniin sen jälkeen, kun Liechtenstein tekee Suomen kanssa sopimuksen, joka mahdollistaa viranomaisten välisen tietojenvaihdon veroasioissa.

Uuden 2 a §:n 2 momentissa määriteltäisiin ne objektiiviset, ulkopuolisten havaittavissa olevat kriteerit, joiden perusteella ulkomaisen yhteisön todellista asettautumista ja harjoitettua toimintaa arvioidaan. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes) antamassaan tuomiossa arvioinut todellisen asettautumisen ja harjoitetun toiminnan tosiasiallisuuden kriteere-

jä. Tuomioistuimen mukaan arvioinnissa on nojaututtava objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti ulkomaisen väliyh-teisön fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta.

Ehdotuksen mukaan yhteisön harjoittaman taloudellisen toiminnan tosiasiallisuutta ja todellista asettautumista asuinvaltioon arviointiin kokonaisuudessaan toiminnan objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien perusteella, jolloin merkitystä annetaan toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle. Olosuhteiden arvioinnin tarkoituksena on selvittää, onko yhteisön sijoittautuminen asuinvaltioon Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tarkoittamalla tavalla puhtaasti keinotekoinen järjestely.

Ulkopuolisen tarkastettavissa olevana tekijänä on pidettävä sitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä on asuinvaltiossaan käytössään taloudellisen toiminnan kannalta tarpeelliset toimitilat ja kalusto. Toimitila voi olla esimerkiksi toimisto, kauppa, tehdas taikka muu rakennus tai sen osa, joka on väliyh-teisön käytössä ja hallinnassa toiminnan harjoittamista varten. Esimerkiksi niin sanottu pöytälaatikkoyhtiö, jolla ei ole sijaintivaltiossaan muuta kuin postilokero, ei voisi täyttää aidolle sijoittautumiselle asetettuja kriteerejä. Yhteisön harjoittaman toiminnan luonne määrittelee toimitilojen riittävyydelle asetettavat vaatimukset.

Aidosti sijoittautuneella yrityksellä tulisi olla sijaintivaltiossaan myös tarpeellinen ja ammattitaitoinen henkilöstö, joka myös tosiasiallisesti vastaa yrityksen toiminnan harjoittamisesta. Henkilöstöllä on oltava riittävät valtuudet tehdä yrityksen päivittäistä toimintaa koskevia päätöksiä. Myös toiminnan harjoittamisen kannalta riittävää henkilöstöä arvioidaan toiminnan luonteen ja toimialan perusteella. Harjoitettu toiminta kuitenkin aina määrittelee ne tunnusmerkit, joita edellytetään kyseisessä toiminnassa aidon taloudellisen toiminnan harjoittamiselta.

Jos näitä tekijöitä tutkimalla todetaan, että ulkomainen väliyh-teisö on asettautunut sijaintivaltionsa fiktiivisesti harjoittamatta tosiasiallisesti taloudellista toimintaa alueella, yhteisön perustaminen on katsottava puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi. Täyttääkseen

pykälän 2 momentin ehdot ulkomaisen yhteisön on siis harjoitettava itsenäistä toimintaa sijaintivaltiossaan eikä vain toimittava tosiasiallisesti esimerkiksi emoyhtiön asuinvaltiossa harjoitetun toiminnan kuorena.

Lain tarkoituksen vastaista olisi olettaa, että yhteisö hankkisi isompaa toimitilaa ja enempää henkilöstöä tai kalustoa kuin mitä yhtiön tehokas toiminta edellyttää. Esimerkiksi konsernin sisäinen rahoitusyhtiö, jonka toiminta-ajatuksena on ainoastaan tarjota lainoja keskitetysti konsernin muille yhtiöille, voi täyttää lain vaatimukset, vaikka konsernin lainojen hoitaminen ei edellyttäisi täysipäiväistä työskentelyä. Tämä kuitenkin edellyttää, että yhtiöllä on toimitilat kalustoineen ja riittävän pätevä henkilökunta hoitamaan yhtiön asioita yhtiön kotipaikassa. Yhtiön tehokas toiminta voi myös edellyttää tehtävien ulkoistamista. Tärkeää kuitenkin on, että yhtiön päivittäisistä asioista päätetään yhtiön kotipaikassa.

Holding-yhtiöiden perustamiselle voi olla liiketaloudellinen peruste. Väliyhteisölain tarkoituksena ei voi olla holding-yhtiöiden kategorinen luokittelu väliyhteisöiksi. Holdingyhtiölle on myös ominaista hyvin vähäinen toiminta, esimerkiksi osakkeiden hallinta ja kauppa. Komissio toteaa tiedonannossaan KOM(2007) 785 lopullinen että ei ole täysin varmaa, miten konsernin sisäisten rahoitusyhtiöiden ja holdingyhtiöiden toiminnan objektiivisia tekijöitä pitäisi arvioida. Komissio toteaa lisäksi, että näiden yhtiöiden toiminta ei yleensä vaadi merkittävää fyysistä läsnäoloa.

Väliyhteisölain 4 §:n mukaan osakas on verovelvollinen ulkomaisen yhteisön tulosta, jos osakas omistaa vähintään kymmenen prosenttia yhteisön pääomasta. On siis mahdollista, että henkilöä verotetaan osuudestaan ulkomaisen yhteisön tuloon, vaikka omistusosuus ei anna hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja mahdollisuutta määrätä yhtiön toiminnasta. Perustamissopimuksen 56 artikla sisältää pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset, jotka kieltävät kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä ja maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on viimeksi 10 päivänä toukokuuta 2007 asiassa C-492/04 (Lasertec) antamassaan määräyksessä arvioinut, että 25 prosentin omistus yhtiössä antaa pääsääntöisesti mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta. Vaikka 25 prosentin osuutta pienempikin omistus yhtiössä voi yksittäistapauksissa antaa mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa yhtiössä, voisi nykyisen kymmenen prosentin alarajan säilyttäminen johtaa siihen, että väliyhteisölakia sovellettaisiin myös tilanteisiin, joissa verovelvollinen ei käytä sijoittautumisoikeuttaan, vaan sijoittaa ulkomaiseen yhteisöön vain passiivisen sijoituksen. Osakkeen- tai osuudenomistajaa, jonka omistusosuus yhtiössä ei riitä antamaan selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin tai määräämään sen toiminnasta, ei tulisi saattaa vastuuseen yhtiön sijoittautumista ja toimintaa koskevien päätösten vaikutuksista.

Koska väliyhteisölain ensisijaisena vaikutuksena on, että Suomessa yleisesti verovelvollisen on vähemmän houkuttelevaa sijoittautua toiseen maahan, lain vaikutukset kohdistuvat pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen. Jotta turvataan se, että lailla ei rajoiteta liikaa mahdollisuuksia sijoittaa pääomaa yhteisöön, ehdotetaan, että yksittäisen verovelvollisen omistus- ja tuotto-osuuden alaraja nostettaisiin 25 prosenttiin nykyisen kymmenen prosentin sijaan.

Lain 4 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 3 momentti, jonka mukaan verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi katsottava osuus säädettäisiin sen tulolähteen tuloksi, johon väliyhteisön osakkeet kuuluvat. Väliyhteisön tulo laskettaisiin väliyhteisötasolla noudattaen soveltuvien osin joko elinkeinotulon verotamisesta annetun lain (360/1968), tuloverolain (1535/1992) tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) säännöksiä riippuen siitä, mihin tulolähteeseen väliyhteisön osakkeet Suomessa yleisesti verovelvollisen omistajan kannalta kuuluvat. Verovelvollisen osuus tulosta on yleisten periaatteiden mukaan sen tulolähteen tuloa, johon osakkeet kuuluvat. Esimerkiksi osuus väliyhteisötuloon on siten verovelvollisen elinkeinotuloa silloin, kun osakkeet kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Veronalaisen tulon tulolaji mää-



räytyisi tulon alkuperäisen luonteen perusteella. Näin väliyhteisöä ei olisi mahdollista hyödyntää esimerkiksi ansiotulojen muuttamiseksi pääomatuloksi, vaan tulon luonne määräytyisi tulon alkuperän perusteella. Säännös vastaisi nykyistä oikeustilaa, mutta poistaisi oikeustilan epävarmuuden. Samalla yhdenmukaistettaisiin verotusmenettelyä. Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen lain nykyisen sanamuodon tulkinnasta kuolinpesän osalta (KHO 2007/197). Päätöksestä huolimatta säännöksen tulkintaan liittyy epävarmuustekijöitä, joita esityksellä on tarkoitus poistaa.

Lain 5 §:n mukaan osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta voidaan vähentää osakkaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien viiden verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Tuloverolain tappiontasauusta koskevien säännösten mukaan kotimaisen yhteisön tappio voidaan vähentää toiminnan tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Sen estämiseksi, että ulkomainen väliyhteisö asetettaisiin tältä osin kotimaista yhteisöä epäedullisempaan asemaan, ehdotetaan, että väliyhteisön tappion vähennysoikeus pidennetään kymmeneen vuoteen nykyisen viiden vuoden asemesta.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ulkomaisen väliyhteisön osakkaalle on säädetty oikeus vähentää väliyhteisön maksamaa veroa omaa veroaan vastaan. Jos Suomen ja ulkomaisen yhteisön asuinvaltion välillä on tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne itse maksanut. Hyvitettävä määrä ei voi ylittää samasta tulosta tosiasiallisesti suoritettavan veron määrää. Laissa ei kuitenkaan ole säännöksiä siitä, voidaanko ulkomaisen väliyhteisön suorittamia veroja vähentää myöhempinä vuosina, jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamia veroja ei kokonaan voida hyvittää Suomessa yhtenä vuonna esimerkiksi osakasyhteisön tappiollisuuden vuoksi. Korkein hallinto-oikeus on katsonut (KHO 2003/3127), että koska väliyhteisölaissa ei ole säädetty ajallista rajoitusta veron hyvittämiselle, on verojen hyvittäminen mahdollista myös seuraavana vuotena. Ratkaisusta huolimatta säännös on

edelleen tulkinnanvarainen hyvitysoikeuden ajallisen ulottuvuuden osalta. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n mukaan käytämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalla verovuodella samasta valtiosta saadusta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. On perusteltua, että väliyhteisölain säännökset ulkomaisen veron hyvittämisestä vastaisivat tältä osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain säännöksiä.

Verotuskäytännön yhdenmukaistamiseksi lain 6 §:n 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että ulkomaisen väliyhteisön suorittamia veroja, joita ei kokonaan voida hyvittää Suomessa, voitaisiin vähentää verovelvollisen vaatimuksesta lain 4 §:n mukaan verotettavasta tulosta tappiovuotta seuraavalla verovuodella. Käyttämättömän veron hyvityksen vähentämisessä sovellettaisiin soveltuvilta osin kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä. Menettely yhdenmukaistaisi väliyhteisöjen maksamia veroja koskevan hyvityksajan ulkomaisten verojen yleisen hyvityksajan kanssa. Myönnettävä hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. Myönnettävään hyvityksen määrään sovellettaisiin soveltuvilta osin myös kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain säännöksiä.

Lain 7 §:n mukaan väliyhteisön osakkaan on liitettävä veroilmoitukseensa kaikki väliyhteisölain soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot ja asiakirjat. Verotuksen toimittamisen kannalta on tärkeää, että yhteisöille voidaan antaa lain tasoisten säännösten ohella tarkempia määräyksiä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi. Väliyhteisölain 7 §:n mukaan ulkomaisen väliyhteisön tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määrää. Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) nojalla Verohallituksen antama ilmoittamisvelvollisuutta ja muistiinpanoja koskeva päätös (1276/2007) sisältää myös ulkomaisia väliyhteisöjä koskevia määräyksiä. Koska verotusmenettely liittyy lä-

heisesti käytännön toimintaan ja verohallinnon rakenneuudistuksen myötä Verohallitus ei enää ole erillinen viranomainen, ehdotetaan, että jatkossa tarkempia määräyksiä ilmoittamisvelvollisuudesta antaisi ainoastaan Verohallinto.

## **2 Esityksen vaikutukset**

Välyhteisösäännösten ensisijaisena tarkoituksena on vaikuttaa verovelvollisten käyttäytymiseen ennakolta ja näin vähentää ulkomaisten välyhteisöjen käyttämistä veronvälttämistarkoituksessa. Lainsäädännön luonne ja sisältö huomioon ottaen taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida. Esityksellä ei ole merkittäviä hallinnollisia vaikutuksia.

## **3 Asian valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esityksestä on pyydetty Verohallituksen, Konserniverokeskuksen, Elinkeinoelä-

män Keskusliitto ry:n, Finanssialan Keskusliitto ry:n, Keskuskauppakamarin, Suomen Veroasiantuntijat ry:n, Suomen Yrittäjät ry:n, Taloushallintoliitto ry:n, professori Marjaana Helmisen ja professori Seppo Penttilän lausunnot. Lausunnoissa esitettyjä näkökohtia on otettu huomioon lainvalmistelussa.

## **4 Voimaantulo**

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2009. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa. Kiinteisiin toimipaikoihin, jotka ovat olleet olemassa 31 päivänä joulukuuta 2007, lain 2 §:n 2 momenttia sovelletaan kuitenkin 1 päivästä tammikuuta 2015.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

**Laki****ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*muutetaan* ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 annetun lain (1217/1994) 2 §:n 2 ja 4 momentti, 4 §:n 1 momentti, 5 §, 6 §:n 1 ja 3 momentti sekä 7 §,

sellaisina kuin niistä ovat 2 §:n 2 ja 4 momentti sekä 4 §:n 1 momentti laissa 1091/1998 ja 7 § laissa 1572/1995, sekä

*lisätään* 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 1091/1998, uusi 2 momentti, jolloin muutetut 2 ja 4 momentti siirtyvät 3 ja 5 momentiksi sekä nykyinen 3 momentti siirtyy 4 momentiksi ja 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 1091/1998, uusi 3 momentti seuraavasti:

## 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 siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlais-ta 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 ky-

seisessä 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 tietojenvaihdon. 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 käytettävänä asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto;

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

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

#### 4 §

##### *Veronalainen tulo*

Veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaista välillistä omistussuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Edellä 2 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona.

Osuus väliyhteisön tuloon luetaan sen tulo lähteen tuloksi, johon väliyhteisön osakkeet kuuluvat. Veronalainen tulo säilyttää osak-

kaan verotuksessa myös alkuperäisen tulolajinsa.

#### 5 §

##### *Tappion vähentäminen*

Edellä 4 §:ssä tarkoitettun osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta vähennetään osakkaan tämän lain mukaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

#### 6 §

##### *Ulkomaisen veron hyvittäminen*

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se vieralle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

#### 7 §

##### *Ilmoittamisvelvollisuus*

Verovelvollisen tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset siten kuin Verohallinto määrää.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran olemassa 31 päivänä joulukuuta 2007, lain  
vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa. 2 §:n 2 momenttia sovelletaan kuitenkin 1  
Kiinteisiin toimipaikkoihin, jotka ovat olleet päivästä tammikuuta 2015.

Helsingissä 6 päivänä kesäkuuta 2008

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

*Liite  
Rinnakkaisteksti*

## Laki

### ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 annetun lain (1217/1994) 2 §:n 2 ja 4 momentti, 4 §:n 1 momentti, 5 §, 6 §:n 1 ja 3 momentti sekä 7 §,

sellaisina kuin niistä ovat 2 §:n 2 ja 4 momentti sekä 4 §:n 1 momentti laissa 1091/1998 ja 7 § laissa 1572/1995, sekä

*lisätään* 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 1091/1998, uusi 2 momentti, jolloin muutetut 2 ja 4 momentti siirtyvät 3 ja 5 momentiksi sekä nykyinen 3 momentti siirtyy 4 momentiksi ja 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi mainitussa laissa 1091/1998, uusi 3 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

2 §

*Ulkomainen väliyhteisö*

*Ehdotus*

2 §

*Ulkomainen väliyhteisö*

*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 mainitunlaisesta toimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (734/1978) 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun konserniin kuuluva yhteisö; eikä

*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 siinä valtiossa asuva ja siellä mainitunlaisesta 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 tuossa valtiossa asuvana ja sopimusta sovelletaan yhteisön saamaan tuloon, edellyttäen, että yhteisöt siinä valtiossa ovat velvollisia suorittamaan tulostaan veroa, joka ei olennaisesti eroa yhteisöjen Suomessa tulostaan suorittavasta verosta, eikä yhteisö ole saanut hyötyä tämän valtion erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

Yhteisöjen asuinvaltiossaan tulostaan suoritettavan veron katsotaan 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettussa mielessä olennaisesti eroavan yhteisöjen Suomessa suoritettavasta verosta, jos yhteisöt tässä valtiossa voimassa olevan verolainsäädännön mukaan ovat siellä velvollisia suorittamaan valtiolle tai sen osalle tulostaan veroa, jonka tosiasiallinen yhteismäärä keskimääräisesti on huomattavasti pienempi kuin yhteisöjen Suomessa tulostaan tosiasiallisesti suoritettava vero.

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 suorittettava, 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 tietojenvaihdon. Lisäksi edellytetään, että yhteis-

*sö on todellisuudessa asettautunut asuinvaltiionsa ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa.*

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

*1) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat ja kalusto;*

*2) yhteisöllä on käytettävänä asuinvaltiiossaan riittävä henkilökunta, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa; ja*

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

4 §

*Veronalainen tulo*

Veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 10 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 10 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Edellä 2 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona.

5 §

*Tappion vähentäminen*

Edellä 4 §:ssä tarkoitetun osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta vähennetään osakkaan tämän lain mukaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien viiden verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

4 §

*Veronalainen tulo*

Veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Edellä 2 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon otetusta voitosta jaettua osinkoa ei pidetä veronalaisena tulona.

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

5 §

*Tappion vähentäminen*

Edellä 4 §:ssä tarkoitetun osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta vähennetään osakkaan tämän lain mukaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.



## 6 §

*Ulkomaisen veron hyvittäminen*

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään ulkomaisen väliyhteisön samasta tulosta maksamien valtiollisten tuloverojen määrä.

---

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää.

## 7 §

*Ilmoittamisvelvollisuus*

Verovelvollisen tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määrää.

## 6 §

*Ulkomaisen veron hyvittäminen*

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään *se vieraalte valtiolle suoritetun tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä.*

---

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. *Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.*

## 7 §

*Ilmoittamisvelvollisuus*

Verovelvollisen tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset *siten* kuin *Verohallinto* määrää.

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa. Kiinteisiin toimipaikkoihin, jotka ovat olleet olemassa 31 päivänä joulukuuta 2007, lain 2 §:n 2 momenttia sovelletaan kuitenkin 1 päivästä tammikuuta 2015.*

---

*Liite*  
*Asetusluonnos*

## **Valtiovarainministeriön asetus**

### **ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista**

Valtiovarainministerin esittelystä säädetään ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 annetun lain (1217/1994) 2 §:n 5 momentin, sellaisena kuin se on laissa xxx/2008 nojalla:

#### 1 §

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitettut valtiot ovat:

Arabiemiraattien liitto, Barbados, Bosnia-Hertsegovina, Georgia, Makedonia, Malesia, Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi ja Uzbekistan.

#### 2 §

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Tätä asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 20 toimitettavassa verotuksessa.