

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyh-  
teisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan ulkomaisten väliyh-  
teisöjen osakkaiden verotuksesta annettua la-  
kia muutettavaksi siten, että lain soveltamis-  
alan ulkopuolelle jäävät teollista tuotantotoi-  
mintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoitta-  
vien yhteisöjen lisäksi myös teolliseen tuot-  
antotoimintaan verrattavaa muuta tuotanto-  
toimintaa sekä eräät myynti- ja markkinoin-  
titoimintaa harjoittavat yhteisöt. Väliyhteisön  
määritelmää ehdotetaan muutettavaksi verosopimusvaltioiden osalta muun muassa siten,  
että voidaan luopua siitä asetuksella annetta-

vasta luettelosta, joka sisältää yhteisövero-  
tukseltaan Suomen yhteisöverotukseen ver-  
rattavissa olevat valtiot. Lakiin ehdotetaan  
otettavaksi erityissäännös sen estämiseksi,  
että sama ulkomaisen yhteisön tulo otetaan  
huomioon kahdesti määritettäessä tulovero-  
tuksen taso yhteisön asuinvaltiossa.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan  
mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on  
hyväksytty ja vahvistettu. Lakia sovellettai-  
siin ensimmäisen kerran vuodelta 1999 toi-  
mitettavassa verotuksessa.

---

**PERUSTELUT**

**1. Nykytila ja ehdotetut muutokset**

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden  
verotuksesta annetulla lailla (1217/1994),  
jäljempänä väliyhteisölaki, pyritään torju-  
maan matalan verorasituksen valtioihin pe-  
rustettujen väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa  
Suomen yhteisöverotuksen kiertämistä. Lain  
nojalla tällaisten yhteisöjen Suomessa asuvia  
osakkaita verotetaan heidän osuudestaan ul-  
komaisen yhteisön tuloon siitä riippumatta,  
jakaako yhteisö voittoa osakkailleen. Laki  
tuli voimaan vuoden 1995 alussa ja sitä so-  
vellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1995  
toimitetussa verotuksessa.

Väliyhteisölain 2 §:n 1 momentin mukaan  
ulkomainen väliyhteisö on sellainen Suomes-  
sa yleisesti verovelvollisen ulkomainen tytä-  
ryhteisö, jonka kotivaltiossa yhteisöverotuk-  
sen tosiasiallinen taso on alhaisempi kuin  
3/5 Suomen yhteisöverotuksen tasosta, mikä  
nykyisen 28 prosentin mukaisen verokan-  
nan mukaan vastaa 16,8 prosentin tosiasial-  
lista verotusta. Lain 2 §:n 2 momentin  
1 kohdan mukaan lakia ei kuitenkaan sovel-

leta yhteisöön, jonka tulon on selvitetty pää-  
asiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltios-  
saan harjoittamasta teollisesta tuotantotoi-  
minnasta tai laivanvarustustoiminnasta taikka  
suorituksista, joiden maksaja on siinä val-  
tiossa asuva ja siellä teollista tuotantotoimin-  
taa harjoittava, samaan osakeyhtiölain  
(734/1978) 1 luvun 2 §:ssä, nykyisin  
3 §:ssä, tarkoitettuun konserniin kuuluva yh-  
teisö. Lakia ei sovelleta myöskään silloin,  
kun ulkomainen yhteisö on perustettu valti-  
oon, jonka kanssa Suomella on verosopimus  
ja jonka yhteisöverotusta voidaan yleisen  
arvion mukaan pitää Suomen vastaavaan  
verotukseen verrattavana, edellyttäen, että  
verosopimusta sovelletaan yhteisön saamaan  
tuloon. Lain 2 §:n 3 momentin mukaan ase-  
tuksella säädetään niistä valtioista, joissa  
yhteisöverotuksen katsotaan vastaavan edellä  
mainittuja edellytyksiä. Nämä valtiot on vii-  
meksi lueteltu 30 päivänä joulukuuta 1997  
annettuun asetukseen (1392/1997) sisältyvä-  
sä luettelossa (valkoinen lista).

Väliyhteisölakia on sovellettu kovin erilai-  
siin tapauksiin, minkä johdosta on ollut odo-

tettavissa, että käytännön kokemusten myötä syntyy lainsäädännön tarkistamis- ja kehittämistarpeita.

Verotuskäytännössä on laissa käytetty sanonta "teollinen tuotantotoiminta" saanut laajan tulkinnan. Lain soveltamisalan ulkopuolelle on katsottu kuuluvaksi esimerkiksi kaivostoiminta, vaikkei sitä voida pitää sanomukaisesti teollisena tuotantotoimintana, ja samaan tulkintaan on päädytty myös malminetsinnän, huolto- ja korjaustoiminnan, rakennustuotannon ja energiatuotannon osalta. Toisaalta markkinointitoiminnan ei ole katsottu sisältyvän teollisen tuotantotoiminnan piiriin.

Verotuskäytännössä omaksutun ja perusteltuna pidettävän laajan tulkinnan varmistamiseksi lain 2 §:n 2 momentin 2 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että väliyhteisönä ei pidettäisi myöskään yhteisöä, joka harjoittaa teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta tuotantotoimintaa, jolla muun muassa tarkoitettaisiin edellä mainittuja kaivostoimintaa, huolto- ja korjaustoimintaa sekä rakennustuotantoa ja energiatuotantoa. Sen huomioon ottamiseksi, että suomalaisten yritysten ulkomainen myynti ja markkinointi yleensä tapahtuu alueellisten myynti- ja markkinointiyhtiöiden kautta, lain 2 §:n 2 momentin 2 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että se koskisi myös yhteisön asuinvaltiossa harjoittamaa myyntiä tai markkinointia. Edellytyksenä on, että tällainen toiminta välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa, siihen verrattavaa muuta tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa harjoittavaa yhteisöä ja suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle.

Valkoisen listan ylläpitäminen on käytännössä osoittautunut vaikeaksi tehtäväksi. Valtiovarainministeriön on ensin täytynyt seurata kaikkien niiden yli puolensadan valtion verolainsäädäntöä, joiden kanssa Suomessa on voimassa verosopimus. Kunkin valtion verolainsäädännön seurannan perusteella on sitten arvioitu, onko kyseisen valtion yhteisöverotusta pidettävä Suomen yhteisöverotukseen verrattavana.

Valkoinen lista on myös ollut joustamaton, koska se on sallinut vain joko valtion jättämisen listan ulkopuolelle tai sen sisällyttämisen listalle. Tämän johdosta listalla tapahtuneet muutokset ovat aiheuttaneet elinkeinoelämälle sopeutumisvaikeuksia. Muutosten ennakoiminen on niin ikään vaikeaa, koska valtiot kehittävät jatkuvasti verolainsäädän-

töään. Tiedon saanti eri valtioissa tapahtuneista verolainsäädännön muutoksista ja niiden arviointi on myös osoittautunut vaikeaksi sekä hallinnolle että yrityksille.

Tilanteen selkeyttämiseksi ja ennustettavuuden parantamiseksi olisi pyrittävä järjestelmään, jossa asian arvioinnin perusteet ovat mahdollisimman pitkälle lainsäädännössä. Vastaavasti olisi päästävä eroon säädösten tasolla tehtävistä vuosittaisista muutoksista.

Lakiehdotuksen mukaan valtioita ei enää jaettaisi valkoista listaa käyttäen kahteen ryhmään sillä perusteella, voidaanko yhteisöverotusta pitää Suomen verotukseen verrattavana. Väliyhteisöä ei siten lähtökohtaisesti sovellettaisi verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin. Tällaisen lievemmän verokohtelun lisäedellytyksenä kuitenkin olisi, että yhteisöön ei sovelleta asuinvaltiossa voimassa olevia erityisiä veronhuojennuksia. Tällaisia olisivat veronhuojennukset, jotka eivät ole yhtäläisin perustein kaikkien tämän valtion alueella toimivien yritysten saatavilla. Asiaa harkittaessa olisi aluksi tutkittava yleinen verojärjestelmä ja määritettävä, perustuuko poikkeus järjestelmän perustai pääperiaatteisiin. Jos vastaus on kielteinen, kysymyksessä olisi erityinen veronhuojennus. Tällaisia huojennuksia olisivat alueelliset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset, alakohtaiset huojennukset tai harkinnanvaraiset hallinnolliset menettelyt. Esimerkkeinä voidaan mainita muun muassa eräiden valtioiden lainsäädäntöön sisältyvät erityissäännökset rahoitusyhtiöiden, koordinaatiokeskusten tai vastaavien rajattujen yritysyryhmien veronhuojennuksista. Toisaalta väliyhteisöä ei sovellettaisi verosopimusvaltion yleiseen verojärjestelmään sisältyvien, tavanomaisina pidettävien ja kaikkia verovelvollisia koskevien säännösten soveltamisen johdosta. Sellaisia olisivat tyypillisesti esimerkiksi myyntivoittoja koskevat yleiset veronhuojennukset.

Edellä kuvattua ratkaisua voidaan perustella sillä, että verosopimuksia tehdään lähinnä vain sellaisten valtioiden kanssa, joilla on yleisesti hyväksytyjä periaatteita noudattava tuloverojärjestelmä. Mallia voidaan perustella myös Euroopan unionin neuvoston (ECOFIN) 1 päivänä joulukuuta 1997 hyväksymien yritysverotuksen menettelysääntöjen samansuuntaisella rakenteella, jossa tarkastelun kohteena ovat haitallista verokilpailua aiheuttavat veronhuojennukset, ei esimerkiksi verotuksen taso sinänsä. Säännöksen rakenne

vastaisi myös niitä suuntaviivoja, joita Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (OECD) tehdyssä haitallisen verokilpailun kartoituksessa on osoitettu.

Väliyhteisölain soveltamisen kannalta ongelmalliseksi muodostuu se, että joillakin verosopimusvaltioilla on erityisen alhainen yritysverotus, joka ei johdu erityishuojenuksista vaan jonka taso on yleisesti alhainen. Jos toimintoja keskitetään laajamittaisesti tällaiseen valtioon, voidaan harkita verosopimuksen irtisanomista tai vaihtoehtoisesti lainsäädännön muuttamista.

Suomalaisen yhtiön moniportaisissa ulkomaisissa yhtiörakenteissa verotuksen ketjuuntuminen saattaa joissakin tapauksissa johtaa verotukseen, joka ankaruudessaan huomattavasti ylittää Suomen yhteisöverotuksen tason. Suomalaisella emoyhtiöllä voi jossakin valtiossa, johon lakia sovelletaan ja jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, olla useita sellaisia väliyhteisöjä, joiden tulosta verotetaan Suomessa. Lakia on silloin sovellettava myös sellaiseen väliyhteisöön, joka on toisen, myös lain soveltamisalaan kuuluvan väliyhteisön tytäryhtiö. Jos tytäryhtiö jakaa emoyhtiölleen osinkoa tulosta, joka on aikaisemmin otettu huomioon Suomen verotuksessa ja osinko otetaan huomioon emoyhtiönä olevan väliyhteisön tulon määrää laskettaessa, sama tulo tulee kahteen kertaan huomioon otetuksi tulona, jonka perusteella määritetään, onko yhteisön tuloverotuksen taso vähintään 3/5 Suomessa asuvan yhtiön erotuksen tasosta Suomessa. Täl-

laisen kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi ehdotetaan, että suomalaisen yhteisön väliyhteisölle kyseisessä valtiossa kertynyttä tuloa laskettaessa ei oteta huomioon sellaista osinkoa, joka on sisältynyt saman suomalaisen yhteisön toisen väliyhteisön sellaiseen tuloon, joka on otettu huomioon tämän väliyhteisön tulona ja josta se on jakanut osinkoa ensiksi mainitulle väliyhteisölle.

## 2. Esityksen taloudelliset ja hallinnolliset vaikutukset

Esityksellä ei ole hallinnollisia vaikutuksia. Taloudellisia vaikutuksia on lainsäädännön luonne ja sisältö huomioon ottaen vaikea arvioida.

## 3. Asian valmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainministeriössä virkatyönä.

## 4. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia on tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran vuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

# Laki

## ulkomaisten väliyhteisöjen osakkeiden verotuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 (1217/1994) annetun lain 2 §:n 2 ja 3 momentti seuraavasti:

### 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 tuotantoi-

minnasta, 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 mainitunlaisista toimintaa harjoittava, samaan osakeyh-

tiölain (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.

Laskettaessa sitä tuloa, jonka perusteella arvioidaan, onko tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuk-

sen tasosta täällä, ei oteta huomioon väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osinjonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun yhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 . Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 199 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 2 päivänä lokakuuta 1998

**Tasavallan Presidentti**

**MARTTI AHTISAARI**

*Ministeri Jouko Skinnari*

## Laki

### ulkomaisten väliyhteisöjen osakkeiden verotuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 (1217/1994) annetun lain 2 §:n 2 ja 3 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*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 tai laivanvarustustoiminnasta taikka suorituksista, joiden maksaja on siinä valtiossa asuva ja siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittava, samaan osakeyhtiölain (734/1978) 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.

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.*

*Laskettaessa sitä tuloa, jonka perusteella arvioidaan, onko tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä, ei oteta huomioon väliyhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon*

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

*viimeksi mainitun yhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.*

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 . Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 199 toimitettavassa verotuksessa.*

---