

**Uudistettu väliyhteisölaki veronkiertoa estävänä
säädöksenä**

Antti Tokola
Pro gradu - tutkielma
Oikeustieteiden laitos
Finanssioikeus
Itä-Suomen yliopisto
31.10.2010
Ohjaaja – Matti Myrsky

Sisällys

Sisällys	II
Liitteet	IV
Oikeustapaukset	IV
Kirjallisuus	V
Haastateltavat	XIII
Virallislähteet	XIII
Lyhenteet	XIV
I Johdanto	
1. Taustaa	1
2. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusmetodi	3
3. Terminologia, lähteet ja rakenne	6
II Väliyhteisölainsäädäntöjen taustat	
1. Kansainvälinen veropako ja veroparatiisit	8
2. Verokilpailusta	9
3. Väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavat tekijät	
3.1 EY-oikeus	13
3.2 Verosopimusoikeus	15
III Suomen väliyhteisölainsäädäntö	
1. Yleistä	17
2. Soveltamisala ja ulkomainen väliyhteisö	22
2.1. Poikkeukset	23
2.2. Euroopan talousalueella tai verosopimusvaltiossa asuvia yhteisöjä koskevat tarkemmat määräykset	26
3. Määräämisvalta ja veronalainen tulo	27
4. Vähentäminen ja hyvittäminen	29
5. Ilmoittamisvelvollisuus	30
IV Väliyhteisöt	
1. Ilmoitetut väliyhteisöt	33
2. Missä maissa väliyhteisöjä on ja ketkä niitä omistavat?	35
3. Väliyhteisöpalveluja tarjoavat toimijat ja keskeiset maat	36
V Haastattelut	40
1. Yleiskäsitys väliyhteisölaista	41
2. Valvonta	42
2.1. Tiedonsaanti väliyhtiöjärjestelyistä	42
2.2. Tietojenvaihto	46

2.3. Näyttövelvollisuus	47
2.4. Ulosottolakia koskeva muutos	49
3. Väliyhteisölaki käytännössä	
3.1 Viranomaissektorin näkökulma	50
3.2. Konsulttien näkökulma	52
3.3. Yrityssektorin näkökulma	53
3.4. Oikeuskäytäntö	55
4. Lain keskeiset ongelmakohdat	57
4.1. Myynti- ja markkinointitoiminta	57
4.2. Verotettavan tulon laskeminen	58
4.3. Teollinen tuotantotoiminta	59
4.4. Muita ongelmakohtia	60

VI Väliyhteisölain keskeisistä muutoksista

1. Kiinteät toimipaikat	63
2. Omistusosuus	69
3. Vähentäminen	72
4. Tapaus Cadbury Schweppes ja sen aiheuttamat muutokset	73
4.1 EY-tuomioistuimen päätös	73
4.2 Todellinen taloudellinen toiminta	74
4.3. Sijoittautumisvapaus ja sen rajoitukset	77
4.4. Yleisemmin ratkaisusta	79
4.4.1 Ratkaisun vaikutukset yleisesti	78
4.4.2 Ratkaisun vaikutus holdingyhtiöiden kohdalla	82
5. Ratkaisu KHO:2002:26	83
6. Mielenpitoet lakimuutoksesta	88

VII Kehittämistarpeita

1. Lain kehittäminen	90
2. Miten veroparatiisiyhtiöiden kautta tapahtuvaan veronkiertoon voidaan tulevaisuudessa puuttua tehokkaammin?	93
2.1. Kovemmat tuomiot ja kiinnijäämistodennäköisyyden lisääminen	93
2.2. Rikollisten kuvat lehtiin	97
2.3. Armahdukset ja rangaistusten lieventäminen vapaaehtoisesti ilmoitettaessa	97
2.4. Positiiviset kannustimet	99
2.5. Beyond the reasonable doubt – periaate	100
3. Muita haastatteluissa esiin nousseita kysymyksiä	101
3.1. Käytännön ongelmia	101
3.2. Korkojen rajoittamaton vähennysoikeus	103
3.3. Suomen kilpailuedut tulevaisuudessa	104

4. Suomen verotusrakenteen tulevaisuudesta	105
5. Vaihtoehtoja väliyhteisölainsäädännölle	107
6. Tobinin vero	109

VII Yhteenveto

1. Edellytyksiä muutokselle	112
2. Väliyhteisölain toimivuus veronkiertoa estävänä säädöksenä	114

Liitteet

Haastattelukooste

LÄHTEET

Oikeustapaukset

26/62 Van Gend En Loos.

6/64 Costa v. ENEL. 1964

C-270/83, Avoir fiscal.

C-484/93, Svensson – Gustavsson

C-264/96 *ICI*,

C-311/97, Royal Bank of Scotland

C-212/97, *Centros*

C-35/98, Verkooijen

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*

C-436/00 *X ja Y*.

C-341/04, Eurofood IFSC

C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

C-196/04, Cadbury Schweppes

KVL 1995/312

KVL 1996/37

KHO 1997/364,

KHO 2000/2583

KHO 2002:26

KKO 2002:47

KHO:2003:49

KHO 2003:1807.

KHO 2003/1837

KHO 2003/3127

KHO 2003/2480

KHO 2004:116
KHO 21.08.2006 T 2027
KHO 27.12.2006 T 3581
KHO:2006:53
KHO 2007/197
KHO:2010:7

Kirjallisuus

Andersson, Edward. Johdatus vero-oikeuteen. Talentum Media Oy, Helsinki 2006.

Baker, Raymond: Capitalism's achilles heel: Dirty money and renew the free-market system. 2005

Castren: Väliyhteisölain muutokset tulivat voimaan. http://www.castren.fi/Page/bd5317fb-9e77-4c05-a176-79dbaf525d2f.aspx?groupId=8e83bf93-4c17-4411-80f1-7b452bc176ce&announcementId=3d6200ff-f09c-494e-810d-4255c0f9b2d2#V_liyhteis_lain_muutokset_tulivat_voimaan_1.1.2009 luettu 12.6.2009

Cooter, Robert & Ulen, Thomas: Law and economics. Third edition. Addison Wesley Longman, Inc. 2000.

Eerola, Essi & Rauhanen, Timo: Arvonlisäverotuksen rakenne. VATT. 27.1.2010.

Eerola, Essi & Rauhanen, Timo: Arvonlisäverotus kokonaistarkasteluun. Teoksessa Verotuksen ja sosiaaliturvan uudistaminen – miksi ja mihin suuntaan? s. 193-217. VATT, Helsinki. 2009.

Elinkeinoelämän keskusliitto: Saksa voitti Suurin pudottaja –yritysverokisan. http://www.ek.fi/www/fi/verotus/uutiset/index.php?we_objectID=8354 Luettu 20.6.2009

Elinkeinoelämän valtuuskunta: Tasavero – Yksinkertainen, oikeudenmukainen ja kasvua tukeva verojärjestelmä (Martti Nyberg) Helsinki 2006.

El Pais: La UE propone al FMI cobrar una tasa mundial a las transacciones financieras. 11.12.2009. http://www.elpais.com/articulo/economia/UE/propone/FMI/cobrar/tasa/mundial/transacciones/financieras/elpepueco/20091211elpepueco_2/Tes Luettu 18.9.2010.

Errico, Luca; Musalem, Alberto: Offshore Banking: An Analysis of Micro- and Macro-Prudential Issues, IMF Working Paper, International Monetary Fund 1999.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta tuomio oikeudenkäynnin pituutta koskevassa asiassa. Lehdistötiedotteet, 10.11.2009
<http://formin.finland.fi/Public/Print.aspx?contentid=180127&nodeid=31355&culture=fi-FI&contentlan=1> Luettu 8.8.2010.

Euroopan komissio: Veropolitiikka Euroopan unionissa. Euroopan yhteisöt, Bryssel 2000.

Faith, Nicholas: Safety in numbers: The mysterious world of Swiss banking, London, Hamish Hamilton 1984.

Finckenberg. Kauppalehti Optio 1998. 26.2.1998.

Foucault, Michel: Tarkkailla ja rangaista. Juva. 1977.

Gorden. Interviewing. Strategy, techniques and tactics. Homewood: Dorsey. 1969.

Gorter, Joeri – de Mooij, Ruud: Capital income taxation in Europe, trends and trade-offs. Central Planbureau, Special Publications 2001/2.2000. <http://www.cpb.nl/eng/pub/bijzonder/bijzpdf> Luettu 20.8.2009

Gross, Jorge, John A. Salerno and Maria J. Bel: Managing the Withholding Tax Burden in Latin America. 26.10.2005.

http://www.wtexecutive.com/cms/content.jsp?id=com.tms.cms.article.Article_insight_3 Luettu 22.7.2010.

Guardian: Brown takes campaign for Tobin tax to Commonwealth. 27.11.2009.

<http://www.guardian.co.uk/politics/2009/nov/27/brown-tobin-tax-commonwealth> Luettu 18.9.2010

Heinonen, Olavi: Täysi näyttö ja tuomitsemiskynnys rikosasioissa. Lakimies 1980, s. 321–336.

Helminen, Marjaana: EY-vero-oikeus. Talentum Media Oy, Helsinki 2008.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Publishing Oy, Helsinki 2009.

Hintsanen, Lari: Kansainvälisen verotuksen ajankohtaiset kysymykset. Esitelmä Keskuskauppakamarin Suuressa Veropäivässä 27.9.2006.

Hirvonen, Markku, Lith, Pekka & Walden, Risto: Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.

Hjerppe, Reino: Johtopäätöksiä verokilpailusta ja tutkimuksen nykytilasta. Teoksessa Verotuksen ja verotuksen kehittämistarpeet (toim. Reino Hjerppe), Helsinki 2001.

Hjerppe, Reino - Kari, Seppo - Kiander, Jaakko - Poutvaara, Panu: Suomen verojärjestelmän ja julkisen talouden haasteet lähivuosina. Teoksessa Verokilpailu ja Suomen verojärjestelmä (toim. Reino Herppe) s. 13-34. Dark Oy, Vantaa 2003.

Hjerppe, Reino – Rauhanen, Timo: Verotuksen harmonisointi Euroopan unionissa. Teoksessa Rahaunioni ja Suomi. VATT-julkaisuja 15.

Honkavaara, Tero: Suomi globaalissa verokilpailussa – linjauksia maailmalta. EK:n toimittajaseminaari 28.–29.4.2009. Haikon Kartano, Porvoo. http://www.sosiaaliala.fi/www/fi/2009Tapahtumat/Seminaari_HAIKKO/Haikko_esitykset/Honkavaara_verokilpailu.pdf Luettu 13.8.2009.

Jeffery, Ramon J.: The impact of state sovereignty on global trade and international taxation, Series on International Taxation. Kluwer law international 1999.

Jokela, Antti: Rikosprosessi. Talentum, Helsinki 2008.

Julkunen, Raija: Suunnanmuutos. 1990-luvun sosiaalipoliittinen reformi Suomessa. Vastapaino, Helsinki 2001.

Juusela, Janne: EU:n veroharmonisoinnista: Välittömän verotuksen harmonisoinnin historia ja nykytila. Teoksessa Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeet. (toim. Reino Hjerppe), Helsinki 2001

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1998.

Kaisto, Janne: Lainoppi ja oikeusteoria. Edita publishing Oy, Helsinki 2005.

Kanervo, Timo: Tapaus väliyhteisötulosta ratkaistu EYT:ssa. 5/2006 s. 542-547

Karhu, Einari: Väliyhteisölaki muutosten edessä. Verotus 2/2009. s. 175-187

Kari, Seppo – Lönnqvist, Henrik: Poimintoja taloustieteellisestä verokilpailututkimuksesta. Teoksessa Verotuksen ja verotuksen kehittämistarpeet (toim. Reino Hjerppe), Helsinki 2001.

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. WSOY, Helsinki 2007.

Kauppalehti: Brittiläisille veronkiertäjille alennusta rangaistuksista. 29.7.2009.
<http://www.kauppalehti.fi/5/i/talous/uutiset/etusivu/uutinen.jsp?oid=2009/07/24465&ext=rss>
Luettu 1.8.2009.

Keen, M – Smith, S.: Vat Fraud and evasion: What do we know and what can be done? IMF working paper, WP/07/31. 2007.

Kerola, Hannele: Hyvä verojärjestelmä ja kansantalous. Keskustelualoitteita no. 75
Valtiovarainministeriö, Kansantalousosasto 2007.

Keskuskauppakamari 2007 a: Vuosikertomus 2007.

Keskuskauppakamari 2007 b: Lausuntopyyntö VM070:00/2007

Keskuskauppakamari: Keskuskauppakamarin hallitusohjelmataavoitteet 2007 – 2011
http://www.kekkuskauppakamari.fi/kkk/keskuskauppakamari/Keskuskauppakamari/fi_FI/Hallitusohjelmataavoitteet/files/76737922680291355/default/Hallitusohjelmataavoitteet_nettiin.pdf Luettu 16.8.2009

KPMG International 2006, EK 2008 & Keskuskauppakamari 2007.

KPMG international: EU-maiden yhteisöverokannat laskeneet muita maita nopeammin.
<http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=156&Item=2742> Luettu 2.8.2009

Kuortti, Hannu: Veroparatiisiyhtiöt ja niiden verotus. Verotus 4/1999. s. 386–398.

- Laine, M.: Kuntoutus vankilan tehtävänä. Teoksessa Vankeinhoidon perusteet. Toim. Salminen, M. ja Toivonen, K. Vantaa: Vankeinhoidon koulutuskeskus. Vankeinhoidon koulutuskeskuksen julkaisu 4/2002.
- Lang, Michael – Aigner, Hans, Jörgen – Scheuerle, Ulrich – Stefaner, Markus: CFC Legislation, Tax treatises and EC law 2004
- Liede, Hannele & Kuivisto, Eija. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ajankohtaista yritysverotukseen liittyvää oikeuskäytäntöä. Tilintarkastus – Revision 6/2006, s. 86-94.
- Linnakangas, Esko: KHO:n oikeustapausselostuksia yritysverotuksesta. Verotus 4/1999. s. 399-407.
- Loikkanen, Heikki & Lyytikäinen Teemu: Kiinteistöverotus rahoituslähteenä ja ohjausvälineenä. Teoksessa Verotuksen ja sosiaaliturvan uudistaminen. Miksi ja mihin suuntaan? VATT. Helsinki, 2009.
- Lovio, Raimo: Näkökulmia innovaatiotoiminnan- ja politiikan 2000-luvulla. Teoksessa Ahola, E., Rautiainen, E-M, (toim.). Kasvuparadigman muutos – innovaatiotoiminnan uudet trendit. Tekesin teknologiakatsaus 250/2009.
- Malkiel, Burton: The Efficient Market Hypothesis and Its Critics. Journal of Economic Perspectives vol. 17/2003. s. 59–82.
- Malmgrén, Marianne: Korkovähennysrajoitukset elinkeinotulon verotuksessa. Valtiovarainministeriön julkaisuja. Vero-osasto. Helsinki. 2009.
- Malmgrén, Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edita Publishing Oy Helsinki 2008.
- McGuire, J. 2003. Rikosten uusintariskin vähentämisessä käytettävät menetelmät – kansainvälisiä näkymiä. Teoksessa What works – mikä toimii vankeinhoidossa ja kriminaalihuollossa? Vantaa: Vankeinhoidon koulutuskeskus. Vankeinhoidon koulutuskeskuksen oppikirja 1/2003.
- Mertonin, Fiskin & Kendall: The Focused Interview. 1956.
- Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Talentum Media Oy, Helsinki 2009.
- Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 2002.
- Myrsky, Matti: Väliyhteisölaista, sen muutoksista ja tulevaisuudennäkymistä. Defensor legis 1/2009, s. 81-93.
- Myrsky 1997, Progressiosta verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä.
- Määttä, Kalle & Pihlajamäki, Heikki: Rikoksen hinta – Taloustieteellinen näkökulma rikosoikeushistoriaan. Talentum Media Oy. Saarijärvi 2003.
- Määttä, Kalle: Veropolitiikka. Edita Publishing Oy, Helsinki 2007.

OECD: Consumption Tax Trends. 2008.

OECD: A Progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard. 2.4.2009.

<http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> Luettu 24.8.2009.

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Edita publishing Oy, Helsinki 2006.

Olsen, Robert: Behavioral finance and its implications for stock price volatility. Financial Analysts Journal. Vol. 54/1998 No.2, pp. s. 10-18.

Palan, Ronen: The offshore world: Sovereign markets, virtual places and nomad millionaires, Cornell university press. 2003.

Patomäki, Heikki: Vapaus verottaa. Vastaselvitys pääomaliikkeiden seurauksista ja niiden hallinnasta. Kehitysyhteistyön palvelukeskus Keva ry. The Nottingham Trent University. 2001.

Penttilä, Seppo: Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia. Teoksessa Andersson, Edward et al. Kari S. Tikka in memoriam 1944-2006. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki 2007.

Penttilä, Seppo & Laaksonen, Jarno: Muutoksia Suomen väliyhteisölakiin. Tax bulletin 3/2008, s. 10-14

Pienehkö sivistyssanakirja. <http://www.cs.tut.fi/~jkorpela/siv/sanath.html> . Luettu 25.7.2010.

Pietiläinen, Tuomo: Suomalaisilla 450 miljoonaa Euroopan veroparatiiseissa. Helsingin Sanomat 12.4.2008.

Pirskanen, Antti: Private equity – Kapitalismin kuningas. Plaza. 19.2.2007.

<http://plaza.fi/ajassa/talous/sijoita-ja-hallitse/private-equity-kapitalismin-kuningas>

Luettu 14.8.2010.

Pulliainen, Erkki: Veroparatiisi vai reilu ja rehellinen toiminta. Turun sanomat 13.9.2009.

Puustinen, Terho: Osta oma offshore. Talouselämä 14.3.2008.

Pyle, David: Economists, crime and punishment. Teoksessa Fielding, Nigel G. – Clarke, Alan – Witt, Robert, The economic dimension of crime. London and New York. 2000.

Pyle, David: Economics of crime in Britain. Economic affairs. 1989.

Raitio, Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum Media Oy, Hämeenlinna 2006

Rantanen, Miska: Sijoitusrahastolaki voi tehdä Suomesta veroparatiisin. HS, 13.8.2009.

<http://www.hs.fi/politiikka/artikkeli/Asiantuntija+Sijoitusrahastolaki+voi+tehd%C3%A4+Suomesta+veroparatiisin/1135248439033> Luettu 16.8.2009.

Rauhala, L.: Psykkinen häiriö ja psykoterapia filosofisen analyysin valossa. Hesinki. Weilin&Göös. 1974.

- Roth, Aleda – Craig, Giffi – Chaudhuri, Atanu – Roehm, Hans: Global manufacturing competitiveness index 2010. Deloitte 2010.
- Rubinstein, Mark: Rational markets: Yes or No? The affirmative case. Financial Analysts Journal. University of California at Berkeley Working Paper 2000
- Ruokanen, M. 1981. Ihmiskäsitys vapausrangaistuksen täytäntöönpanoa koskevassa lainsäädännössä Suomessa 1889 – 1980. Helsinki: Oikeusministeriön vankeinhoito-osasto. Vankeinhoidon historiaprojektin julkaisu 7/1981.
- Rüping, Hinrich: Grundris der strafrechtsgeschichte. Munchen. 1991.
- Salminen, Janne – Urpilainen, Matti: Eurooppavero-oikeus. Teoksessa Ojanen, Tuomas – Haapea, Arto (toim): EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia. Edita Publishing Oy. Helsinki 2007.
- Sanford, Cedric: Why tax systems differ. A comparative study of the political economy of taxation. Fiscal publications. Trowbridge, Wiltshire 2000.
- Selltiz, C., Jahoda, M. , Deutsch, M. & Cook, S. W.: Research methods in social relations. N. Y. : Holt, Rinehart, Winston. 1962.
- Shavell, Steven: The optimal structure of law enforcement. Journal of law and economics. 1993.
- Shiller, Robert: From Efficient Markets Theory to Behavioral Finance. Journal of Economic Perspectives. vol 17/2003 83–104.
- Siltala, Raimo: Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopisto, Helsinki 2001.
- Sinn, Hans-Werner 1990. Tax harmonisation and tax competition in Europe. European economic reaview.
- Smith, Adam: The wealth of nations. W. Strahan and T. Cadell, London. 1776
- Stiglitz, Joseph E. Economics of the public sector. Third edition. W.W. Norton&Company. New york 1999.
- Strange, Susan: Mad Money. Manchester University Press, Manchester. 1998.
- STT-Reuters: Saksan osavaltio osti tietoja veronkiertäjistä. 26.2.2010.
http://www.iltasanomat.fi/uutiset/ulkomaat/uutinen.asp?id=1998502&ref=lk_is_ul_1 Luettu 12.5.2010.
- Suomen kiinteistölehti: Kiinteistövero on epäsosiaalinen vero. 10/2002.
<http://www.kiinteistolehti.fi/artikkelit/?id=149> Luettu 18.9.2010.
- Suomen suurlähetystö: Liechtenstein taipui paineen alla - laajennettua yhteistyötä tarjotaan niin veropetos- kuin veronkiertotapauksiin. Raportti 17.3.2009.

<http://formin.finland.fi/Public/Print.aspx?contentid=160988&nodeid=17574&culture=fi-FI&contentlan=1> Luettu 6.6.2009.

Suomen verosopimustilanne: Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset, tilanne 16.1.2009.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/35580.pdf . Luettu 26.7.2010.

Suominen, Heli: Euroopan verokeitaita laitetaan ahtaalle. HS, 31.3.2009.

<http://www.hs.fi/talous/artikkeli/Euroopan+verokeitaita+laitetaan+ahtaalle/1135244835918> Luettu 3.4.2009.

Svorny, Shirley: Licensing, Market Entry Regulation. Teoksessa Bouckaert, Boudewijn & De Geest, Gerrit (eds.): Encyclopedia of Law and Economics, 2000.

Taloussanomat: Italia aikoo armahtaa veronkiertäjiä. 15.7.2009.

http://www.taloussanomat.fi/kansantalous/2009/07/15/italia-aikoo-armahtaa-veronkiertajia/200916363/12?ref=lk_ts_uu_1 Luettu 16.4.2010.

Taloussanomat: Tässä ovat veroparatiisit. 3.4.2009.

<http://m.taloussanomat.fi/?page=showSingleNews&newsID=20098782> Luettu 15.5.2009.

Taloussanomat: Veronkiertäjien armahdus tuotti miljardeja. 21.2.2010.

<http://www.taloussanomat.fi/ulkomaat/2010/02/21/veronkiertajien-armahdus-tuotti-miljardeja/20102659/12> Luettu 4.6.2010.

Tax justice network 2005. Tax us if you can: The true story of a global failure. 2005

Terra, Ben J.M. & Wattel, Peter J. : European tax law. Fifth edition. Kluwer law international. New York. 2008.

Tikka, Kari: Suomen verotuksen uudistamistarpeet ja verokilpailu. Teoksessa Verotuksen ja verotuksen kehittämistarpeet (toim. Reino Hjerppe), Helsinki 2001.

Tilastokeskus: käsitteet ja määritelmät, mikroyritys.

<http://www.stat.fi/meta/kas/mikroyritys.html> . Luettu 22.7.2010.

Tilastokeskus: Europarlamenttivaalit 2009, Vahvistettu tulos. Julkaistu: 12.6.2009.

http://www.stat.fi/til/euvaa/2009/euvaa_2009_2009-06-12_tie_001_fi.html

Luettu 11.9.2010.

Toivanen-Visti, Outi: Verojuristit elävät kultakautta. Talouselämä.

<http://www.talouselama.fi/uutiset/article165866.ece> luettu 6.3.2008

Tolonen, Hannu: Oikeuslähdeoppi. WSOY Lakitieto, Helsinki 2003.

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 35/2010: Alueelliset innovaatiokeskittymät globaalissa taloudessa. 2.7.2010.

Urpilainen, Matti: ”Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt” erityisesti ratkaisun Cadbury Schweppes (C-196/04) valossa. Oikeustieteen päivät, Tampere 2007.

Urpilainen, Matti: Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppaverotus-oikeudessa. Verotus 5/2008 s. 536-550

Vapaavuori, Ahti: Ulkomaisen välyhteisön tulon verottaminen Suomessa, Verotus 1994 s. 524-531

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Gummerus kirjapaino Oy, Saarijärvi 2003.

Veronmaksajain keskusliitto: Julkisen sektorin menojen käyttö. 2010.

<http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/tutkimukset/jatilatost/julkisetmenot/menottehtavittain/?SetLayoutSuffix=Text>
Luettu 21.8.2010.

Verotuksen kehittämistyöryhmän raportti, Veroharmonisointi – yritysverotus ja arvonlisäverotus, 2009.

Viitala, Tomi: Korkeiden vähennysoikeuden rajoitukset Suomeen. Tilisanomat. 25.8.2009.

<http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=569> Luettu 7.9.2010

Viren, Matti: Omaisuusrikollisuus Suomessa. Helsinki. 1994.

Virolainen, Jyrki - Martikainen, Petri: Pro & contra: Tuomion perustelemisen keskeisiä kysymyksiä. Talentum, Helsinki 2003.

Wakefield, Paul: Captive-yhtiöt – riskirahoituksen työkalu. Risk consulting, IF's risk management journal 2/2007.

Weber, Dennis: Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance. Kluwer law international, London 2005.

Willis, K: Spatial variations in crime in England and Wales. Regional studies. 1983.

Wolpin, Kenneth: An Economic analysis of crime and punishment in England and Wales 1894-1967. Journal of political economy. 1978.

YLE Uutiset: Verottaja saamassa oikeudet tarkastaa pankkitilit. 20.9.2010

http://yle.fi/uutiset/talous_ja_politiikka/2010/08/verottaja_saamassa_oikeudet_tarkistaa_pankkitilit_1919656.html

Luettu 20.9.2010.

YLE Uutiset: Verotyöryhmän esitys saa ruusuja ja risuja. 21.6.2010.

http://yle.fi/uutiset/talous_ja_politiikka/2010/06/verotyoryhman_esitys_saa_ruusuja_ja_risuja_1776550.html

Luettu 21.8.2010.

Ylönen, Matti: Miksi veroparatiisit ovat ongelma? Attac. 2006.

Ylönen, Matti: Veroparatiisit - 20 ratkaisua varjotalouteen. Like Kustannus, Helsinki 2008

Äimä, Kristiina: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Talentum Media Oy, Saarijärvi 2003.

Haastateltavat

Ahonen, Tero	Senior Tax Manager, Nokia Oyj
Haapaniemi, Ossi	Head Of Tax, Hannes Snellman
Hiltunen, Kirsi	Manager, Outotec Oyj
Hirvonen, Kalle	Vanhempi verotarkastaja, Verotarkastusyksikkö
Hirvonen, Markku	Tutkimusjohtaja, Harmaa Hirvi Oy
Hoffström, Tom	Vero-osaston johtaja, Tuokko Tilintarkastus Oy
Honkavaara, Tero	Johtava veroasiantuntija, Elinkeinoelämän keskusliitto
Karsio, Tomi	Senior Tax Manager, Deloitte
Kontkanen, Erkki	Head adviser, Finanssivalvonta
Kuortti, Hannu	Ylitarkastaja, Verotarkastusyksikkö
Leväjärvi, Nina	Senior Vice President, Kone Oyj
Liede, Hannele	Johtava veroasiamies, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
Malmgrén, Marianne	Lainsäädäntöneuvos, Valtiovarainministeriö
Nissinen, Mika	Ylitarkastaja, Yritysvero-yksikkö
Ossa, Jaakko	Finanssioikeuden professori, Lakimies, Asianajotoimisto Astrea
Rajamäki, Anu	Tuloverotuksen erityisasiantuntija, Konserniverokeskus
Rajahalme, Petri	Financial Manager, Solteq Oyj
Rantala, Jari	Ylitarkastaja, Verotarkastusyksikkö.
Salo, Reijo	Verojohtaja, Fortum Oyj
Seppälä, Petri	Tax Partner, Pricewaterhousecoopers
Särkikangas, Tero	Ylitarkastaja, Yritysvero-yksikkö
Torkkel, Timo	Senior Tax Partner, KPMG
Töyrylä, Hannu	Johtava kihlakunnanvouti
Vesama, Anssi	Tax manager, Stora Enso Oyj
Viitala, Tomi	Osastopäällikkö, Keskuskauppakamari
Östman, Michael	Ylitarkastaja, Verotarkastusyksikkö

Virallislähteet

Emo-tytäryhtiödirektiiviä 2003/123/EY
Hallituksen esitys 155/1994
Hallituksen esitys 53/1998

Hallituksen esitys 149/1998
Hallituksen esitys 74/1998
Hallituksen esitys 74/2008
Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Léger, 2.12.2006
Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän raportti 13/1994 ja muistio 10/1995
korke-rojaltidirektiivi 2003/49/EY
Matti Vanhasen II – hallituksen hallitusohjelma
Neuvoston direktiivi 77/799/ETY
OECD:n malliverosopimus 2000
Vaasan hovioikeuden lausunto plea bargain – järjestelmästä, 15.1.2010
Valtioneuvoston 17.12.2009 hyväksymä 5. talousrikostorjuntaohjelma.
Valtioneuvoston periaatepäätös hallituksen toimintaohjelmaksi talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi vuosina 2009-2010.
Valtioneuvoston tiedonanto Eduskunnalle 22.6.2010 nimitetyn pääministeri Mari Kiviniemen hallituksen ohjelmasta
Valtiovarainministeriön mietintö 51/1998
Valtiovarainministeriön mietintö 75/1994
Valtiovarainministeriön selvitys mahdollisuudesta korkovähennysrajoituksiin elinkeinotulon verotuksessa. 4.11.2009.
Verohallituksen tiedote 3/1999
Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 30.12.2008/1120
Verohallinnon päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta, Verohallinnon päätös Dnro 1107/38/2009, 30.12.2009.
Verotustoimikunnan mietintö 1979:4
Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. VM:n työryhmämuistioita 36:97
Vuoden 2007 hallitusohjelma

Lyhenteet

Avainhenkilölaki	Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta 1551/1995
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisöt
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
L	Laki
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 627/1978
MenetelmäL	Laki kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1552/1995
RL	Rikoslaki 1889/39
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
UL	Ulosottolaki 1895/37
VeroH	Verohallitus
VM	Valtiovarainministeriö

VML
VYL

Laki verotusmenettelystä 1558/1995
Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 1217/1994

I JOHDANTO

1. Taustaa

Verotulot ovat nykyaikaisen hyvinvointivaltion toiminnan perusta. Koulutus, terveydenhoito, sosiaalipalvelut, eläkkeet ja muut tulonsiirrot rahoitetaan suureksi osaksi erilaisilla veroilla.¹ Kilpailu kansainvälisestä sijoituspääomasta on kuitenkin saanut monet valtiot poikkeamaan olennaisesti niistä periaatteista, joille tuloverojärjestelmä yleensä rakentuu. Nämä valtiot houkuttelevat ulkomaista sijoituspääomaa tiiviin anonymiteettisuojaan ja tuntuvien verohelpotusten tai täydellisten verovapauksien avulla². Kevyen verotuksen valtioissa tämänkaltainen menettely on mahdollista, koska niillä ei useinkaan ole verosopimuksia toisten valtioiden kanssa, eikä verovelvollisia koskeva tiedonvaihto ole siten mahdollista. Tällaisia valtioita kutsutaan verokeidasvaltioiksi tai veroparatiisivaltioiksi.³ Tällöin kansallisessa veropolitiikassa ja lainsäädännössä on otettava yhä enemmän huomioon kansainväliset kehityssuunnat, minkä lisäksi myös globalisaatiokehityksen kanssa samanaikaisesti etenevä väestön ikääntyminen ja huoltosuhteen heikkeneminen uhkaavat perinteisen hyvinvointivaltion rahoituspohjaa⁴.

Ulkomaisen pääoman sijoituspäätökseen vaikuttavat monet tekijät. Erityisesti finanssisijoitusten kohdalla edullisen verokohtelun merkitys on usein ratkaiseva. Veroetuksien olemassaolo mahdollistaa myös toiminnan, jonka pääasiallisena tarkoituksena on verotuksen välttäminen. Tällöin yritystoiminnan tulo ohjataan kevyen verotuksen valtioon perustettuun yksikköön ja jätetään kotiuttamatta yksikön osakkaan asuinvaltiossa. Tällainen yksikkö voi toimia aktiivisesti, mutta se voi olla myös ns. postilaatikkoyhtiö.⁵ Ulkomainen yhteisö toimii siis väliyhteisönä tulon lähteiden ja niiden henkilöiden välissä, jotka ilman väliyhteisöä olisivat tulon saajia. Verokeidasyhtiöihin saatetaan siirtää esimerkiksi arvopaperiomistukset, immateriaalioikeudet, osinkotulot, korot, myyntivoitot ja rojalit.⁶ Erityisesti pääkaupunkiseudulla myös asunto-osakkeita ja kiinteistöjä on myyty veroparatiisiyhtiöille.⁷

¹ Hjerppe – Kari – Kiander - Poutvaara 2003, s. 13-14.

² Myrsky – Linnakangas 2009, s. 305.

³ Myrsky 2009, s. 81. Verokeidasvaltion piirteitä on myös joidenkin sellaisten valtioiden lainsäädännöissä, joilla on kattava verosopimusverkosto. Tällaisia ovat esimerkiksi Irlanti, Luxemburg, Malta ja Portugali.

⁴ Hjerppe ym. 2003, s. 14.

⁵ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 306. Postilaatikkoyhtiöllä tarkoitetaan toimintaa harjoittamatonta yhtiötä, jonka omistaa Suomessa asuva henkilö, mutta joka on perustettu ulkomaan lain mukaan johonkin ns. verokeidasmaahan veroetujen saamiseksi.

⁶ Helminen 2009, s. 183.

⁷ Kuortti, Verotus 4/1999, s. 388.

Suomen verolainsäädännössä yhteisöä käsitellään lähtökohtaisesti erillisenä verovelvollisena. Yhteisön osakkaita verotetaan yhteisön tulosta vasta yhteisön jaettua saamansa voiton osakkailleen, eikä osakkaiden verotus ennen voitonjakoa voi tulla kysymykseen kuin siinä tapauksessa, että yhteisön osakas luovuttaa osuutensa, jolloin mahdollisesti realisoitua luovutusvoitto tulee verotettavaksi osakkaan tulona.⁸ Matalan verotuksen maassa sijaitsevien väliyhtiöiden käytöstä aiheutuvan verotulojen menetyksen estämiseksi useissa EU-valtioissa sovelletaan erityisiä väliyhteisösäännöksiä⁹, joiden nojalla ulkomaisten väliyhteisöjen omistajia voidaan verottaa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, vaikka ulkomaisesta yhtiöstä ei jaeta voittoa ja vaikka yhteisö on erillinen verovelvollinen¹⁰. Väliyhtiöitä voidaan käyttää laillisella tavalla, mutta niiden avulla ei ole saatavissa enää väliyhteisölain säätämisen jälkeen merkittäviä veroetuja, mikäli omistus ilmoitetaan lain edellyttämällä tavalla.¹¹ Väliyhteisölainsäädännöllä pyritään estämään veronkiertoa, turvaamaan kansainvälinen veroneutraalisuus, puolustautumaan haitallista verokilpailua vastaan ja estämään pääoman virtaaminen matalan verotuksen valtioihin¹². Väliyhteisöjen lisäksi muita merkittävimpiä verojen välttämisen muotoja ovat esimerkiksi alikapitalisointi¹³, siirtohinnoittelun väärinkäyttö¹⁴ ja verosopimuskeinottelu (*treaty shopping*) läpikulkuyhtiöiden avulla.

Sallitun verosuunnittelun ja ei-sallitun veron kiertämisen välinen rajankäynti on verotuksen klassisia sääntelyongelmia. Välittömän verotuksen alalla taloudellisia perusvapauksia suojaava EY-oikeus luo unionikansalaisille ja unionin alueella toimiville yrityksille pitkälle meneviä mahdollisuuksia eri jäsenvaltioiden verojärjestelmien kilpailuttamiseen ja eroavuuksien hyödyntämiseen, mutta rajoittaa samalla merkittävästi jäsenvaltioiden keinovalikoimaa veropohjiensa suojaamiseksi, koska EY-oikeudella on etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön nähden.¹⁵ Verokilpailu luo painetta verojen ja veroluonteisten maksujen alentamiseen, mutta hallitsemattomana se voi osoittautua vahingolliseksi asettaessaan verojärjestelmien tasapuolisuuden ja tehokkuuden kyseenalaisiksi¹⁶. Tämän lisäksi haitallinen verokilpailu voi johtaa yritysten toiminnassa veronkiertoon, minkä vuoksi myös EY ja OECD ovat suhtautuneet suojeasti haitallisen

⁸ Karhu, Verotus 2/2009. s. 178.

⁹ Ks. eri valtioiden väliyhteisölainsäädännöistä esim. Lang – Aigner – Scheuerle – Stefaner 2004.

¹⁰ Helminen 2008, s. 111.

¹¹ Kuortti, Verotus 4/1999. s. 386.

¹² Malmgren 2009, s. 370.

¹³ Alikapitalisoinnissa on kyse siitä, että tosiasialisesti oman pääoman ehtoinen rahoitus järjestetään juridisesti vieraan pääoman muotoon. Ilmiön taustalla on korkojen ja osinkojen erilainen verokohtelu. Ks. lisää esim. Helminen 2009, s. 309-315.

¹⁴ Siirtohinnoittelun väärinkäytössä on kyse siitä, että tavaroita tai muita hyödykkeitä myydään ja ostetaan konsernin eri osien välillä markkina-arvoista poikkeavilla arvoilla. Ks. tarkemmin siirtohinnoittelusta Karjalainen – Raunio 2007.

¹⁵ Urpilainen 2007, s. 1. Verojärjestelmien eroavuudet aiheuttavat mahdollisuuksien ohella myös haittoja ja hallinnollisia kustannuksia, joita käsitellään tarkemmin mm. tutkielmaa varten tehtyjä haastatteluja koskevassa luvussa.

¹⁶ Euroopan komissio 2000, s. 11-12.

verokilpailun rajoittamiseen esimerkiksi yleisillä veronkiertosäännöksillä sekä siirtohinnoittelu- ja väliyhteisösäännöksillä¹⁷. Verosopimukset, EY-oikeus ja kansalliset säännökset lopulta muodostavat sen monisyisen kokonaisuuden, jonka nojalla verotus toimitetaan rajat ylittävissä tilanteissa.

2. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusmetodi

Suomen lakia ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994), josta käytetään selvyuden vuoksi jäljempänä nimeä väliyhteisölaki, on muutettu vuoden 2009 alusta lähtien merkittäväällä tavalla. Väliyhteisölainsäädännön vaikutusten analysoinnin ohella tutkielmassa pureudutaan lakimuutoksiin, niiden taustoihin ja seurauksiin. Väliyhteisölainsäädännön suhde EY-oikeuteen on tutkielman kannalta keskeinen ja siihen liittyy väliyhteisölain muutostarpeen aiheuttanut EY-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-196/04 Cadbury Schweppes. Tutkielman lähtökohtana on viranomaisnäkökulma ja lakia tarkastellaan paljolti valvonnan työkaluna, mutta lain käytännön merkitystä ja uudistamistarpeita arvioitaessa myös yksityisen sektorin perspektiivi ja valtion kokonaisuus ovat merkittävässä asemassa.

Tutkielmassa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Miten väliyhteisölaki toteuttaa funktiotaan veronkiertoa estävänä ja ennaltaehkäisevänä säädöksenä?
 - Lain asettamat rajoitteet yritysten toiminnalle?
- 2) Lakimuutosten vaikutukset verosuunnitteluun, valvontaan ja verokertymään?
- 3) Missä väliyhteisöjä on, ketkä niitä käyttävät ja ketkä tarjoavat?
 - Miten väliyhteisöjen käyttäjistä saadaan tietoa?
- 4) Väliyhteisölain keskeiset ongelmat ja käytännön soveltaminen?
- 5) Väliyhteisölain kehittämistarpeet ja vaihtoehdot laille?

Tein pro gradu – tutkimukseni pääasiassa työn ohessa huhtikuun ja lokakuun välisenä aikana vuonna 2010. Tutkimuksen pohjana minulla oli vuotta aikaisemmin tekemäni kandidaatintyö, jossa

¹⁷ Malmgren 2008, s. 530.

käsittelin uutta väliyhteisölakia. Sen tulosten myötä pääsimme yhteistyöhön Valtiovarainministeriön alaisen Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin kanssa. Tämän lisäksi sain työlleni rahoituksen apurahoina ja stipendeinä muutamista säätiöistä. Pääasiallisesti tutkimusmetodiksi valitsin oikeusdogmaatiikan, eli lainopin. Lainoppi tulkitsee ja systematisoi voimassa olevan oikeuden sääntöjä, minkä vuoksi se soveltuu parhaiten tämänkaltaiseen lakia analysoivaan tutkielmaan.¹⁸

Uusi väliyhteisölaki on ollut voimassa vasta vajaat kaksi vuotta, eikä siitä ole juurikaan merkittävää oikeuskäytäntöä eikä tutkimusta tehtäessä vielä verotustietojakaan. Lain funktio on erityisesti veronkiertoa ennaltaehkäisevä, minkä vuoksi sen toimivuudesta ja käytännön merkityksestä on vaikeaa saada tietoa tilastoista tai kirjalähteistä. Tämän vuoksi erittäin merkittävän osan tutkimuksesta muodostavat myös 26 haastattelua, jotka tein mm. viranomaissektorilla, kansainvälisissä konserneissa, tilintarkastusyhteisöissä, etujärjestöissä ja asianajotoimistoissa. Haastateltavat ovat alansa huippuosajia kansainvälisen verotuksen kentällä. Lista haastateltavista on lähdeluettelon yhteydessä ja aihealueittain jaoteltu kooste haastatteluista tutkimuksen liitteenä. Haastattelujen kautta pyrin saamaan erilaisia näkökulmia lakiin, sen toimivuuteen, kehittämistarpeisiin ja lakimuutoksen vaikutuksiin.

Koska lähtökohtana tieteellisessä tutkimuksessa tulisi olla, että tutkimuskohteiden valintaa ei saa määrätä mittaamisen helppous vaan ensisijaisesti ilmiöiden tärkeys¹⁹, valitsimme Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin kanssa haastatteluihin metodiksi teemahaastattelun. Teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelumenetelmä pohjautuu Mertonin, Fiskin ja Kendallin 1956 julkaisemaan kirjaan *The Focused Interview*.²⁰ Teemahaastattelu on puolistrukturoitu siksi, että haastattelun teema-alueet ovat tiedossa, mutta menetelmästä puuttuu kuitenkin kysymysten tarkka muoto ja järjestys. Teemahaastattelu mahdollistaa luontevan ja vapaan reagoinnin, sitä kautta ilmenee asioita joita tuskin saataisi selville muilla keinoin ja toisaalta teemahaastattelulla saadaan vastauksia paljon todennäköisemmin kuin vaikkapa lomakehaastattelulla. Teemahaastattelun avulla on myös suuremmat mahdollisuudet motivoida haastateltavaa,²¹ ja haastattelijalla on enemmän mahdollisuuksia tulkita ja täsmentää asioita²².

¹⁸ Ks. tarkemmin oikeusdogmatiikasta esim. Siltala 2001, s. 24-27 ja Kaisto 2005, s. 162-170.

¹⁹ Rauhala, 1974. s.

²⁰ Sen mukaan haastattelun tulisi auttaa haastateltavia kuvaamaan tutkittavan ilmiön affektiivisia, kognitiivisia ja evaluatiivisia merkityksiä ja haastattelussa tulisi ottaa huomioon myös henkilökohtainen konteksti.

²¹ Gorden 1969, s. 40.

²² Sellitz ym. 1962.

Väliyhteisölaki on vaikea aihe ja siihen liittyy paljon erilaisia intressinäkökulmia ja yleisempää yhteiskunnallista problematiikkaa. Lain taustalla on väistämättä myös veronkierto- ja verosuunnitteluaspekti sekä semanttiset kysymykset, minkä vuoksi olikin positiivinen yllätys, miten hyvin tutkimukseeni suhtauduttiin; miltei kaikki haastatteluun pyytämäni henkilöt suostuivat ja kertoivat myös varsin avoimesti näkökulmiaan lain suhteen. Jokaisesta haastattelusta tuli myös esiin jotain uutta ja mielenkiintoista. Koska väliyhteisölaki on sensitiivinen aihe, oli haastattelut järkevintä toteuttaa siten, että lähteet ovat anonymoituja. Tällöin tieto on mahdollisimman autenttista ja ilmi tulee asioita, joita ei muutoin kerrotaisi. Haastatteluissa esiin tullessiin tietoihin viitataan haastattelukoosteen kautta ja käytän lähteinä henkilöiden sijasta pääasiassa ryhmäkohtaista jaottelua. Haastateltavia on niin paljon eri sektoreilta, että näkemysten esittäjiä on käytännössä miltei mahdotonta identifioida. Nauhoitin kaikki haastattelut digisanelimella, minkä jälkeen litteroin aineiston. Jokaisesta yksittäisestä haastattelusta tekemäni litteroidut versiot ovat luottamuksensuojan vuoksi ainoastaan oikeustieteen laitoksella minua tutkimuksessani avustaneiden Niko Svenskin ja Matti Myrskyn nähtävillä.

Lainopillisen analyysin ja haastattelujen lisäksi tutkimus sisältää ilmoitettuja väliyhteisötuloja koskevan tilastollisen vertailun viimeiseltä kuudelta verovuodelta. Väliyhteisötulojen vertailulla on tarkoitus osaltaan tuoda näkökulmaa lakimuutoksen vaikutuksiin fiskaalisesta näkökulmasta. Haasteena tällaisen tutkimuksen kohdalla on se, että suuresta haastattelumateriaalista on kyettävä tekemään yleistyksiä eri ryhmien osalta, mutta pyrittävä myös kertomaan mahdollisimman paljon yksilöllisiä ajatuskulkuja. On myös arvioitava erikseen, kuinka vahvoja johtopäätöksiä ja yleistyksiä haastatteluista voidaan tehdä ja miten laajaa tietopohjaa haastateltavat ovat tosiasiasa käyttäneet antaessaan kommentteja. Kuten vero-oikeus yleensäkin, väliyhteisölainsäädäntö on aihe, joka saattaa herättää muutakin kuin faktoihin perustuvaa argumentaatiota.

Yksityisen sektorin haastateltavia oli kaksinkertainen määrä suhteessa julkisen sektorin edustajiin ja heillä oli runsaasti konkreettisia kehitysehdotuksia lakiin viranomaispuolen painottaessa enemmän resurssien tarvetta ja muita valvonnan välineitä. Tämän vuoksi yrityssektorin näkökulmat painottuvat muutamissa osissa tutkimusta keskimääräistä enemmän. Teemahaastattelu on todella harvoin käytetty metodi oikeustieteellisessä tutkimuksessa, minkä vuoksi tutkimuksellisia vertailukohtia ei tässä mielessä juuri ollut ja monet muutoseikat aiheuttivat ongelmia varsinkin anonymiteetin vuoksi. Haastattelujen järjestäminen, toteuttaminen, aineiston litterointi ja tutkimustulosten muodostaminen aineistosta oli myös erittäin työlästä ja vei runsaasti aikaa,

varsinkin päivätyön ohessa tehtynä. Koska kertaus on opintojen äiti, tietyt tutkimustulokset toistuvat muutamia kertoja tekstissä.

Kaikista ongelmistakin huolimatta itse tutkimusprosessi oli uskomattoman antoisa monin eri tavoin, enkä kadu hetkeäkään, että vietin Suomen historian kuumimmat viikot kotona kirjoittaen ja pääkonttoreita ja virastoja kiertäen kesä-heinäkuussa 2010. Tutkimukseni onnistumisesta haluan erityisesti kiittää rakasta perhettäni, kärsivällistä avopuolisoani, kaikkia haastatteluun suostuneita asiantuntijoita, suurena apuna olleita Virke-projektin Janne Marttista, Kalle Hirvosta, Hannu Kuorttia ja Markku Hirvosta, prof. Matti Myrskyä, aina yhtä avuliasta Niko Svenskiä, Kalle Määttä, joustavaa entistä työnantajaani Trainers' Housea sekä kaikkia niitä ystäviä, jotka ovat tukeneet minua matkallani kolmessa vuodessa maisteriksi.

3. Terminologia, lähteet ja rakenne

EY-sopimus tarkoittaa Euroopan yhteisöjen perustamissopimusta. Se perustuu alunperin Roomassa vuonna 1957 solmittuun Euroopan talousyhteisön perustamissopimukseen, joka on sittemmin korvattu vuonna 1992 allekirjoitetulla Maastrichtin sopimuksella ja jota on muutettu vuonna 1997 allekirjoitetulla Amsterdamin sopimuksella sekä vuonna 2001 allekirjoitetulla Nizzan sopimuksella. *EY-oikeus* muodostuu perustamissopimuksista ja niiden nojalla Euroopan yhteisöille siirretyn lainsäädäntövallan perusteella annetuista oikeudellisista normeista²³. *EY-vero-oikeudella* taas tarkoitetaan sitä osaa EY-oikeudesta, joka kohdistuu verotukseen²⁴. *Euroopan yhteisöjen tuomioistuin* on Luxemburgissa toimiva tuomioistuin, joka ratkoo Euroopan unionin sopimukseen ja säännöksiin liittyviä oikeuskysymyksiä. Se on yksi Euroopan unionin toimielimistä²⁵.

Lähdemateriaalina käytän laaja-alaisesti sekä suomalaista että ulkomaista aineistoa, yhteensä 130 kappaletta. Tutkielmassa käytetyistä lähteistä keskeisimpiä ovat hallitusten esitysten ja muiden virallislähteiden ohella Marjaana Helmisen teokset EU-vero-oikeus – Välitön verotus vuodelta 2008 ja Kansainvälinen tuloverotus vuodelta 2009. Koska uusi väliyhteisölaki on ollut voimassa vasta lyhyen aikaa, rajoittuu sitä koskeva materiaali Helmisen teosten lisäksi lähinnä keskeisimpiin oikeustieteellisiin aikakausjulkaisuihin, Marianne Malmgrenin väitöskirjaan Oikeushenkilön

²³ Ks. käsitteestä tarkemmin esim. Helminen 2008, s. 24 ja Salminen-Urpilainen 2007, s. 339.

²⁴ Helminen 2009, s. 10-13. Ks. käsitteestä tarkemmin myös esim. Salminen – Urpilainen 2007, s. 339.

²⁵ Helminen 2009, s. 572-575 ja Ojanen 2006, s. 220-223.

asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen, sekä Matti Myrskyn ja Esko Linnakankaan Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus – perusteokseen.

Hyvin merkittävä osa tutkimusta rakentuu joka tapauksessa haastattelujen pohjalle. EY-oikeudellisen analyysin yhteydessä Ahti Vapaavuoren Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus ja Kristiina Äimän EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen ovat osittaisesta vanhentuneisuudestaan huolimatta hyvänä apuna. Sekä EY-tuomioistuimen että KHO:n ratkaisut toimivat tulkintaa tukevinä ja taustoja selventävinä elementteinä läpi tutkielman ja niitä käsitellään alaviitteissä tarkemmin. Myös suuri osa eri kirjoittajien näkemysten vertailusta, käsitteiden tarkennuksista ja veropoliittisista pohdinnoista on sijoitettu alaviitteisiin.

II VÄLIYHTEISÖLAINSÄÄDÄNTÖJEN TAUSTAT

1. Kansainvälinen veropako ja veroparatiisit

Maailmanpankin arvion mukaan alhaisen verotason ja vähäisen säätelyn maiden, eli veroparatiisien kautta kulkee noin puolet maailman valuuttavirroista,²⁶ ja jo yksistään suomalaisilla yksityishenkilöillä on arviolta ainakin 450 miljoonan euron korkosijoitukset eurooppalaisissa veroparatiiseissa²⁷. Varovaisen arvion mukaan maailman rikkaimmat ihmiset ovat sijoittaneet veroparatiiseihin ainakin 11,5 biljoonaa dollaria²⁸. Kenties vakavimmin veroparatiisitalouden vaikutukset näkyvät kehitysmaissa, joista esimerkiksi Yhdysvaltain senaatin talousrikostutkija Raymond W. Bakerin arvion mukaan virtaa ulkomaille vuosittain noin 500-1000 miljardia dollaria pääomaa.²⁹ Veroparatiisit ovat varsin vanha ilmiö, sillä ensimmäiset veroparatiisit syntyivät jo 1800-luvun lopulla New Jerseyin ja Delawareen, jotka sallivat todellista liiketoimintaa harjoittamattomien yhtiöiden perustamisen osavaltioon³⁰. Sveitsissä pankkialaisuuden vuosisatainen perinne konkretisoitui lain muodossa vuonna 1934, jolloin velvollisuus ammattisalaisuuden säilyttämiseen yhdistettiin tuntuviin rikosoikeudellisiin seuraamuksiin³¹.

Veroparatiisien määrä on kasvanut erityisesti pääomamarkkinoiden vapautumisen ja ulkomaalaisomistusrajoitusten poistumisen myötä 1980-luvulta lähtien, kun samanaikaisesti niiden käyttö on helpottunut. Pohjoismaissa, Aasiassa ja Latinalaisessa Amerikassa 1990-luvulla pääomaliikkeiden vapauttaminen johti taloudellisiin kriiseihin, joissa yhdistävänä tekijänä olivat yleensä kulutusbuumi; kupla kiinteistö- ja osakemarkkinoilla; kotimaisen säästämisasteen lasku; pääomapako veroparatiiseihin ja veroparatiiseihin ja yksityisen sektorin nopea velkaantuminen.³² Nykyisin veroparatiiseina pidettäviä valtioita on määrittelytavasta riippuen 30-70.³³ Näitä ovat esimerkiksi Kanaalisaaret, Gibraltar, Bahamaasaaret, Sveitsi, Liechtenstein, Bermuda ja Caymansaaret. Veroparatiisitalous ja verokilpailu eivät pelkästään murena yhteiskuntajärjestelmien rahoituspohjaa, vaan myös samalla lamaannuksen tiloissa olevaa

²⁶ Errico – Musalem 1999.

²⁷ Pietiläinen 2008. Veroparatiiseilla oli oletettavasti osansa myös finanssikriisin synnyssä. Ks. Kohonen – Ylönen 2008.

²⁸ Tax justice network 2005.

²⁹ Baker 2005, s. 16.

³⁰ Palan 2003, s. 3.

³¹ Faith, Nicholas 1984, s. 50.

³² Strange 1998, s. 41.

³³ Ks. tarkemmin veroparatiiseista Ylönen 2008 ja Vapaavuori 1992, s. 141.

demokratiaa; samalla kun järjestelmän oikeutus kärsii kansalaisten silmissä veronkierron ja verokuilujen vuoksi, myös valtioiden poliittinen liikkumavara kaventuu³⁴.

Markku Hirvonen arvioi tutkimuksessaan Suomen harmaan talouden tilaa seuraavasti:

”Suomen harmaan talouden kansainvälistyminen on kiihtynyt merkittävästi 2000-luvulla. Suomalaiset kiertävät veroja kansainvälisten sijoitusmahdollisuuksien kautta, suomalaisyritykset hyödyntävät EU:n sisäkaupan valvontajärjestelmän aukkoja ja satoja miljoonia Suomessa tehdyn työn tuloksista siirtyä verottamatta ulkomaille. Suomi toimii myös osana kansainvälistä harmaata taloutta tarjoamalla nimettömiä sijoitusmahdollisuuksia omissa maissaan veroja kiertäville tai rikollista rahaa peseville ja toimimalla kauttakulku- ja tukialueena Venäjän kaupan kohdistuvalle kansainväliselle rikollisuudelle. Arviot Suomen harmaan talouden suuruusluokasta suhteutettuna bruttokansantuotteeseen vaihtelevat Tilastokeskuksen vuonna 2008 esittämästä 1-2%:sta Friedrich Schneiderin esittämään 15,8%:iin vuosilta 2004-2005.”³⁵

Suomalaisten kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvän harmaan talouden aiheuttamat veromenetykset ovat sekä suhteellisesti että kokonaisuudeltaan merkittäviä. Enintään joka kahdeksas luonnollisten henkilöiden kansainvälisestä sijoitustoiminnasta saatu euro ilmoitetaan verottajalle eli harmaan talouden osuus on lähes 90 %. Kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvän harmaan talouden määrä vuoden 2008 tasolla on vähintään 700 miljoonaa euroa. Lisäksi Suomen valtio kärsii vuodessa 300 – 600 miljoonan euron veromenetykset tuntemattomille ulkomaisille saajille maksetuista osingoista. Suomesta saaduista korkotuloista vuosittain muihin verosopimusvaltioihin lähetettävien tarkkailutietojen sisältämien tulojen määrä on pienentynyt miljardilla eurolla 2000-luvun alkuun verrattuna.”³⁶

2. Verokilpailu

Pääomien siirtyminen keinotekoisesti veroparatiiseihin ei ole ainoa veropohjien kestävyyttä koetteleva ongelma valtioille, sillä valtioiden kilpailu sijoituspääomasta on saanut ne myös laskemaan yhteisö- ja pääomatuloverokantojaan. Verokilpailun nousu merkittäväksi taloudelliseksi

³⁴ Juuri tämä vaihtoehtottomuus lienee myös yksi syy siihen, että poliittiset puolueet ovat lähentyneet radikaalisti toisiaan sitten 1970-luvun.

³⁵ Hirvonen ym. 2010, s. 2.

³⁶ Hirvonen ym. 2010, s. 3-4.

tekijäksi kytkeytyy olennaisesti öljykriisin jälkeiseen keynesiläisen talouspolitiikan uudelleenarviointiin ja monetarismien nousuun 1970-luvulla³⁷. Tuolloin alettiin korostaa investointien merkitystä ja taloudellista tehokkuutta, ja samalla vähennettiin julkisen vallan roolia purkamalla sääntelyä, vapauttamalla valuuttakurssit, edistämällä kilpailua ja yksityistämällä julkisia toimintoja. Vapaiden pääomamarkkinoiden oloissa yritysten ja vapaasti liikkuvan pääoman verotusta ryhdyttiin keventämään eri maissa.³⁸ Muutosta kuvaa esimerkiksi EU15-maiden keskimääräinen yhteisöverokanta, joka oli vuonna 1983 43%, vuonna 1991 34% ja vuonna 2006 enää 29%. Suomen yhteisöverokanta on laskenut 1980-luvun alun 59%:sta nykyiseen 26%:iin³⁹. Suomen yhteisöverokanta oli EU:iin liityttäessä vuonna 1995 jäsenmaiden alhaisin ja vielä vuoden 2004 alussa se oli EU:n neljänneksi alhaisin. Nyt kuitenkin 1990-luvun alun verouudistuksissa saavutettu kilpailuetu on menetetty ja paineita yritysverotuksen keventämiselle on olemassa monilta tahoilta.⁴⁰ Suomen kokonaisveroaste on ollut sekä EY-15 maiden että OECD-maiden painottamattoman keskiarvon yläpuolella. Yritys- ja pääomaverokantojen alentumisesta huolimatta efektiiviset, eli tosiasialliset verokannat ovat pysyneet eri maissa melko pitkälti samalla tasolla, sillä veropohjaa on vastaavasti laajennettu⁴¹.

Taloustieteen näkökulmasta verokilpailulla voi olla positiivisia vaikutuksia. Se voi toimia julkisen sektorin koon hillitsijänä ja johtaa resurssien tehokkaan allokaation myötä tehokkaampaan talouteen ja kansalaisten hyvinvointiin⁴². Lyhyellä aikavälillä pääomatuloverokantojen laskeminen myös kannustaa investointeihin ja työllistämiseen⁴³. Verokilpailulle on kuitenkin ominaista myös se, että yhden maan ratkaisut vaikuttavat muiden maiden verokertymään. Vapailla globaaleilla markkinoilla pääomat hakeutuvat sinne, missä ne ovat tehokkaimmassa käytössä ja tuottavat eniten, jolloin jo yhden valtion päätökset voivat aiheuttaa negatiivisia ulkoisvaikutuksia. Tämä ns. kilpailu kohti pohjaa johtaa julkisen sektorin rahoituspohjan kaventumiseen ja tulonsiirtojen vähenemisen myötä myös tuloerojen kasvuun. Korkean verotason hyvinvointivaltioita - kuten Suomea - saattaakin kohdata ns. *New york – vaikutus*, jossa suurituloisimpiin on vaikea kohdistaa korkeaa verorasitusta

³⁷ Monetarismi on pitkälti Milton Friedmaniin henkilöityvä kansantalouden makroteorian suuntaus, jonka mukaan rahan määrä on kokonaiskysynnän tärkein määrääjä, eli talous on vakaa, jos rahan tarjonta on vakaata. Sen kanssa samanaikaisesti nousivat myös uusliberalismi ja uskonservatismi keskeisten OECD-maiden politiikan ohjenuoraksi. Ks. talouspolitiikan globaalista suunnanmuutoksesta ja sen vaikutuksista Suomeen 1980-luvulta lähtien esim. Julkunen 2001.

³⁸ Sanford 2000, s. 156.

³⁹ VATT ja KPMG.

⁴⁰ KPMG International 2006, EK 2008 & Keskuskauppakamari 2007. Myös Martti Hetemäen johtama verotyöryhmä nosti keskusteluun yhteisöverokannan laskun 22%:iin.

⁴¹ Gorter ja de Mooij 2001.

⁴² Kari – Lönnqvist 2001. s. 44.

⁴³ Hjerpe 2001, s. 92.

ja toisaalta julkisen vallan tarjoamat etuudet houkuttelevat köyhiä ihmisiä korkean verotuksen ja korkean etuustason alueelle⁴⁴. Erityisesti EU:n kaltaisella ihmisten ja pääomien vapaan liikkumisen alueella koulutetuimman väestöosan ja yritysten siirtyminen halvemmän työvoiman maihin on suhteellisen ongelmattomaa ja reagoi nopeasti veropoliittiseen ilmapiiriin. EU:n nopean itälaajentumisen myötä kilpailuasetelma on muuttunut paljon ja maahanmuutto korkean sosiaaliturvan maihin saattaa lisääntyä. Tämä asettaa Suomelle monia haasteita, joihin on vastattu onnistuneesti ainakin ns. avainhenkilölain kohdalla⁴⁵.

EU:n säästödirektiivin tavoitteena on ollut varmistaa korkotulojen verotus saajan asuinvaltiossa ja poistaa vahingollinen verokilpailu Euroopan Unionista. Säästödirektiivi edellyttää maksettuja korkoja koskevien tietojen toimittamista maksajan kotivaltiosta saajan kotivaltion veroviranomaisille tai vaihtoehtoisesti eräiden valtioiden saaman siirtymäajan puitteissa koroista perittävää lähdeveroa. Direktiivi koskee vain luonnollisille henkilöille maksettuja korkoja. Säästödirektiiviä onkin helppo kiertää nostamalla korkotulot jonkin yhteisön nimissä tai muuttamalla korko muuksi tuloksi, joka ei kuulu säästödirektiivin piiriin.⁴⁶

Erilaiset verosäännökset ovat merkittävä este yhtenäismarkkinoiden täysimääräiselle toteutumiselle⁴⁷. Tästä huolimatta EU:n alueella on saatu harmonisoitua verotusta ainoastaan välillisen verotuksen piirissä⁴⁸. Sen sijaan harmonisoinnin ambitiotaso välittömän verotuksen puolella on vuoden 1990 jälkeen ollut enemmänkin aleneva, mikä johtuu muun muassa siitä, että EU:n veropoliittinen päätöksenteko vaatii yksimielisyyttä⁴⁹. Myöskään Lissabonin sopimus ei muuta päätöksentekojärjestelmää verotuksen osalta⁵⁰. Yritysverotuksen yhteensovittaminen on toistaiseksi edennyt lähinnä pääoma-, korko-rojaltili-, yritysjärjestely- ja emo- ja tytäryhtiödirektiivin kautta⁵¹. Veroharmonisoinnilla tai ainakin minimien asettamisella voitaisiin parantaa parempitehokkuuden⁵²

⁴⁴ Sinn, 1990, s. 501.

⁴⁵ Laki ulkomailla tulevan palkansaajan lähdeverosta, 1551/1995. Sillä pyritään kannustamaan erityistieto- tai taitoja omaavia henkilöitä tulemaan Suomeen antamalla heille mahdollisuus valita normaalin tuloverotuksen sijaan palkkatulon lähdeverotuksen enintään 48 kuukauden ajaksi. Tätä kautta maahan suuntautuu myös muita investointeja. Tällaisiin erityishuojennuksiin liittyy kuitenkin omat ongelmansa, koska pidemmälle vietyä tällainen johtaa regressiiviseen verojärjestelmään. Ks. tiivistetysti aiheesta esim. Hjerpe ym. 2003, s. 409-410.

⁴⁶ Hirvonen ym. 2010, s. 212.

⁴⁷ EU-komissio 2000, s. 31.

⁴⁸ EU:ssa sovelletaan arvonlisäverotuksessa yleistä 15%:n vähimmäisverokantaa. Myös ulkomaankaupassa sovellettava määränpäämaaperiaate vähentää verokilpailualttiutta. Ks. Määttä 2007, s. 137-138.

⁴⁹ Juusela 2001, s. 90. Hänen mukaansa vuosi 1990 oli siinä mielessä käännekohta, että siihen saakka EU:n komissio oli esitellyt useita direktiiviehdotuksia, joilla pyrittiin luomaan tuloverotuksen alueelle yhtenäisiä verotuskäytäntöjä, mutta tämän jälkeen johtavaksi periaatteeksi tuli yhteismarkkinoiden suurimpien veroesteiden poistaminen ja subsidiariteettiperiaatteen noudattaminen.

⁵⁰ Verotuksen kehittämistyöryhmä, 2009, s. 1.

⁵¹ Verotuksen kehittämistyöryhmä, 2009, s. 1-4.

periaatteen mukaisesti parantaa monien osapuolten hyvinvointia ilman, että yhdenkään osapuolen hyvinvointi laskisi. Toisaalta harmonisoidun verotuksen oloissakin kilpailu yrityksistä ja pääomista jatkuisi, kenties jopa verokilpailua haitallisemmin tavoin⁵³.

Veroilla rahoitetaan hyvin merkittävä osa julkisista menoista.⁵⁴ Verotus on erittäin keskeinen talouden ja sosiaalipolitiikan väline ja yhteiskunnan toimintojen rahoituksen kulmakivi. Siinä kiteytyvät vahvasti myös puoluepoliittiset arvovalinnat kun määritellään, keneltä otetaan, kuinka paljon, millä tavoin ja paljonko rahaa halutaan kerätä esimerkiksi tulonsiirtoja varten. Niinpä välitön verotus onkin niin keskeinen osa valtioiden suvereniteettia, että sellaisen vallan voimakas rajoittaminen on tästäkin näkökulmasta hyvin ongelmallista.⁵⁵ Tutkimusta varten haastatelluista ihmisistä vain harvat uskoivat verotuksen harmonisoinnin kehitykseen 27 valtion EU:ssa. Harmonisointia koskevissa työryhmissä ei ole päästy yksimielisyyteen edes siitä, tarvitaanko EU:ssa esimerkiksi väliyhteisölakia. Ilman keskeisimmän lainsäädännön harmonisointia syvempi integraatio yhteisöverotuksen puolella esimerkiksi minimiverokantojen asettamisen muodossa on mahdotonta. Aina tarvittaisiin myös jonkinlaisia verokannustimia ja optioita. Kahdeksan valtion syvempää integraatiota haastateltavat taas eivät pääsääntöisesti katsoneet järkeväksi. Veropohjan yhtenäistäminen on kuitenkin suurimman osa mielestä otettava lähtökohdaksi, vaikka verokantojen yhtenäistäminen jakoi voimakkaasti mielipiteitä haastateltavien keskuudessa⁵⁶. On myös huomionarvoista, että kirjoitetun lainsäädännön harmonisointi ei vielä automaattisesti tarkoita, että kansalliset tavat ja käytännöt yhtenäistyisivät.⁵⁷

Haastatteluissa esitettyjen näkökulmien mukaan verokilpailu luo verotasossa myös ns. kauhun tasapainon. Kun liian suuri osa tuotosta ei mene veroon, yrityksen toimintaa voidaan kasvattaa ja tulevaisuudessa yhteiskunta voi saada veron takaisin moninkertaisena, koska toiminta ja kannattavuus on kehittynyt ja ihmisiä on saatu työllistettyä.⁵⁸ EU-komission mukaan eri verojärjestelmissä toimiminen tuottaa paljon hallinnollista haittaa. Haastatteluissakin todettiin

⁵² Paretotehokkuus on italialaisen taloustieteilijän Vilfredo Pareton kehittämä peliteoreettinen kriteeri, joka viittaa tilanteeseen, jossa kenenkään asemaa ei voida parantaa huonontamatta jonkun muun asemaa.

⁵³ Stiglitz 1999, s. 738.

⁵⁴ Pääosan eli yli 40 prosenttia julkisista menoista vie sosiaaliturvan rahoitus. Terveystiete, koulutus ja julkinen hallinto vievät kukin yli kymmenen prosentin osuuden. Veronmaksajien Keskusliitto 2010.

⁵⁵ Terra – Wattel 2008, s. 6.

⁵⁶ Haastattelukooste s. 34. Joidenkin mielestä esimerkiksi minimiverokantojen asettaminen veisi yritykset pois Euroopasta.

⁵⁷ Terra – Wattel 2008, s. 6.

⁵⁸ Esimerkiksi windfall-veroa kritisoitiin juuri tästä näkökulmasta.

haasteelliseksi toimia kymmenien eri verolakien piirissä, mutta toisaalta sen nähtiin myös antavan runsaasti mahdollisuuksia toiminnan järjestämisessä.⁵⁹

3. Väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavat tekijät

3.1 EY-oikeus

Kansainvälisen vero-oikeuden kysymyksiä ratkaistaessa joudutaan soveltamaan yhtä aikaa kansallista lainsäädäntöä, verosopimuksia ja EY-vero-oikeutta. Nämä normikokonaisuudet eroavat monin tavoin toisistaan ja niiden perusteella ratkeaa Suomen verotusoikeus ja sen laajuus.⁶⁰ Euroopan unionilla ei ole perustuslakia⁶¹, minkä vuoksi EU:n lainsäädäntö muodostuikin perussopimuksista⁶², direktiiveistä ja EU:n toimielinten päätöksistä. Näiden lisäksi myös EY-tuomioistuimen oikeuskäytännöllä ja kansainvälisellä oikeudella on EU-oikeudellisesti oma merkityksensä.⁶³ EY-oikeus on suoraan sovellettavaa oikeutta, eli osa kunkin jäsenvaltion oikeusjärjestystä ilman erityisiä muuntamistoimia ja se luo suoraan oikeuksia ja velvollisuuksia EY:n toimielimille, jäsenvaltioille ja jäsenvaltioiden kansalaisille. EY-oikeuden normeilla on välitön vaikutus ja mikäli viranomaiset tai tuomioistuimet eivät ole ottaneet normeja huomioon viran puolesta (*ex officio*), voi jäsenvaltion kansalainen vedota niihin.⁶⁴

Euroopan unionin perustamissopimuksista käyvät ilmi EY:n ja EU:n tavoitteet, joita EY:n toimielimet pyrkivät toteuttamaan yhdessä jäsenvaltioiden kanssa. Keskeisimpiä näistä tavoitteista ovat muun muassa jäsenvaltioiden taloudellinen integraatio ja sisämarkkinoiden luominen, jotka konkretisoituvat yksityiskohtaisemmin EY-sopimuksen artikloissa. Väliyhteisölainsäädännön kannalta on käytännössä eniten relevanssia liikkumis- ja sijoittautumisvapautta turvaavilla

⁵⁹ Haastattelukooste, s. 33-34.

⁶⁰ Helminen 2008a, s. 2.

⁶¹ Sopimus Euroopan perustuslaista, joka olisi vienyt EU:n luonnetta lähemmäksi liittovaltiota, kariutui Ranskan ja Alankomaiden kansanäänestyksiin, joissa enemmistö äänesti sopimuksen ratifiointia vastaan. Hallitustenvälinen konferenssi valmisteli vuonna 2007 uuden sopimuksen, joka ei vaikutuksiltaan juuri poikkeaisi Euroopan unionin perustuslaillisesta sopimuksesta. Kuitenkin myös kyseinen Lissabonin sopimus ajautui vastatuuleen kesäkuussa 2008 enemmistön äänestäessä sopimusta vastaan Irlannin kansanäänestyksessä. Seuraava äänestys 2. lokakuuta 2009 johti lopulta sopimuksen ratifioimiseen. Ks. Tarkemmin EU:n tulevaisuudesta valtioiden liittona tai liittovaltiona esim. Raitio 2006, s. 89-93.

⁶² Näitä ovat valtioiden liittymissopimukset, Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimus, Euroopan talousyhteisön perustamissopimus (Rooman sopimukset), Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus, toimielinten sulautumissopimus, talousarviosopimus, varainhoitosopimus, parlamentin suoria vaaleja koskeva päätös, Euroopan valuuttajärjestelmän perustamissopimus, Euroopan yhtenäisasiakirja, sopimus Euroopan unionista, Euroopan talousalueen perustamissopimus, Amsterdamin sopimus ja Nizzan sopimus.

⁶³ Ojanen 2006, s. 5.

⁶⁴ Helminen 2009, s. 19.

artikloilla⁶⁵, sillä EU-valtioiden verolait suosivat usein lähtökohtaisesti asuinvaltiossa tapahtuvaa toimintaa ja yleisesti verovelvollisia. Näistä lähtökohdista syntyy myös se perustavanlaatuinen ristiriita, että Euroopan unionin pyrkimys toimivien ja vapaan kilpailun periaatteen mukaisten sisämarkkinoiden luomiseen on käytännössä pitkälti vastakkainen valtiolliselle veropohjan turvaamisen tavoitteelle.

EU-oikeus jakaantuu perinteisimmän jaottelun mukaan hierarkkisesti ylemmänasteiseen primääriseen oikeuteen ja johdettuun sekundääriseen oikeuteen. Primääriseen oikeuteen luetaan asiakirjat, joilla EY ja EU on luotu ja perustettu, kuten perustamissopimukset liitteineen ja pöytäkirjoineen. EU-oikeus perustuu pitkälti yleisille oikeusperiaatteille, joille on tunnusomaista perustavanlaatuisuus ja kirjoittamattomuus⁶⁶. Myös nämä kuuluvat primäärioikeuden alaan. Ne ovat muotoutuneet ja vakiintuneet pitkälti EY:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja niillä onkin hyvin keskeinen rooli kirjoitetun EU-oikeuden aukko kohtien täyttämässä ja oikeustapausten tulkinnassa⁶⁷. Sekundäärinen oikeus koostuu puolestaan asetuksista, direktiiveistä ja päätöksistä. Asetukset ovat välittömästi jäsenvaltioissa sovellettavaa ylikansallista oikeutta koko unionin alueella, eikä niiden voimaansaattamiseksi tarvita valtiosisäisiä toimenpiteitä. Direktiivit puolestaan oikeudellisesta sitovuudestaan huolimatta jättävät kansallisen viranomaisen valittavaksi keinot, jolla unionin direktiivissään asettama tavoite toteutetaan⁶⁸. Väliyhteisölainsäädännön kannalta keskeisin näistä lienee emo- ja tytäryhtiödirektiivi, jolla eliminoidaan unionin laajuisesti toimivien yritysten toimintaan kohdistuvia veroesteitä⁶⁹. Päätöksillä taas EU:n toimielimet voivat määrätä jäsenvaltion tai unionin kansalaisen tai yrityksen tekemään tai olemaan tekemättä jotain, tai määrätä tälle oikeuksia tai velvollisuuksia.⁷⁰

⁶⁵ Helminen 2009, s. 12. Kyseisiä artikloja ovat mm. kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä 12 artikla, EU-kansalaisten vapaan liikkumis- ja oleskeluoikeuden takaava 18 artikla, vapaan sijoittautumisoikeuden takaava 43 artikla, ja pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden takaava 56 artikla.

⁶⁶ Tällaisia ovat perusoikeuksien lisäksi esimerkiksi oikeusvarmuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja yhdenvertaisuuden periaate.

⁶⁷ Yleiset oikeusperiaatteet on kuitenkin erotettava unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta määrittävistä periaateista, kuten välitön oikeusvaikutus ja etusija.

⁶⁸ EY-sopimuksen valtuutuksen perusteella on annettu neljä välitöntä verotusta koskevaa direktiiviä: osinkojen verotusta koskeva emo- ja tytäryhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi, korko-rojaldirektiivi ja säästödirektiivi. Helminen 2009, s. 14.

⁶⁹ Ks. ko. direktiivistä lisää esim. Helminen 2009, s. 264-265.

⁷⁰ Ks. esim. Ojanen 2006. s. 48-56.

EY-oikeuden ja EU-valtioiden kansallisen lainsäädännön keskinäisestä suhteesta ei ole olemassa nimenomaista säännöstä, mutta EY-tuomioistuimen ratkaisujen⁷¹ perusteella on selvää, että ristiriitatilanteessa EY-oikeudella on etusija.⁷² EY-oikeusjärjestyksen yksi keskeisiä ominaispiirteitä onkin sen kyky määrätä omasta asemastaan ja vaikutuksistaan kaikissa jäsenvaltioissa.⁷³ EY-oikeuden etusija estää jäsenvaltioita säätämästä lakeja tai solmimasta sopimuksia taikka soveltamasta jo säädettyjä lakeja tai solmittuja sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. EU-oikeuden etusija merkitsee myös sitä, että kansallista lainsäädäntöä ja verosopimuksia on sovellettava ja tulkittava EU-oikeudellisten vaatimusten mukaisesti.⁷⁴ EY-oikeuden etusija koskee niin EY-oikeutta, EY-direktiivejä, kuin EU:n jäsenvaltioiden ja EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa solmittuja verosopimuksiakin⁷⁵. EY-vero-oikeuden normeilla pyritään verotuksellisten esteiden poistamiseen sisämarkkinoilla, minkä vuoksi EY-oikeuden etusijan myötä se syrjäyttää kansallisen lainsäädännön normin silloin, kun EY-normi johtaa verovelvollisen kannalta lievempään verotukselliseen lopputulokseen.⁷⁶

EU-oikeus perustuu siis pitkälti periaatteille. Niiden tulkinnessa on jätetty keskeinen rooli Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle, jonka päätöksille on tunnustettu yleisesti vahva sitovuus EU:n toimielinjärjestelmässä ja jäsenvaltioissa. Kirjoitetun EU-oikeuden aukollisuudesta johtuen EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö selventää monilta osin esimerkiksi EU-oikeuden valtiosisäistä asemaa ja oikeusvaikutuksia jäsenvaltioissa. Jopa niinkin keskeiset perusperiaatteet kuin EU-oikeuden etusija ja välitön oikeusvaikutus perustuvat kirjoitetun EU-oikeuden sijaan EY-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.⁷⁷ Voidaankin sanoa EY-tuomioistuimen määritelleen pitkälti EY-oikeuden merkityksen. Teleologinen eli tavoitteellinen tulkintatapa on saanut sen tulkinnessa korostuneen merkityksen ainakin siinä mielessä, että normistoa on tulkittu pitkälti yhteismarkkinoiden toteutumista silmällä pitäen.⁷⁸

3.2 Verosopimusoikeus

⁷¹ Esim. Klassinen tapaus 26/62 Van Gend En Loos. Tulkintalinja vakiinnutettiin tapauksessa 6/64 Costa v. ENEL. 1964, jossa luotiin myös periaate EY-sopimuksen etusijasta suhteessa kansalliseen verolakiin ja jäsenvaltioiden solmimiin verosopimuksiin.

⁷² Helminen 2009, s. 17.

⁷³ Ojanen 2006, s. 45.

⁷⁴ Helminen 2008, s. 27-28.

⁷⁵ Helminen 2009, s. 17-18.

⁷⁶ Helminen 2009, s. 18.

⁷⁷ Ojanen, 2006. s. 56-57 ja s. 43-44.

⁷⁸ Helminen 2009, s. 43.

EY-sopimuksen 293 artiklan ja TVL 135 §:n valtuutusten perusteella Suomen hallituksella on oikeus solmia vieraiden valtioiden kanssa verosopimuksia vastavuoroisuuden periaatetta noudattaen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Verosopimus tulee voimaan eduskunnan säätämällä erillisellä lailla⁷⁹. Tuloverosopimukset noudattelevat pitkälti OECD:n laatimaa malliverosopimusta ja ovat siksi yksityiskohtia lukuun ottamatta hyvin samankaltaisia⁸⁰. OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari eivät ole muodollisesti sitovia tulkintalähteitä, mutta käytännössä niillä on suurta merkitystä verosopimusten tulkinnassa.

Sopimuksissa on määritelty ensinnäkin se henkilöjoukko, joka on oikeutettu verosopimuksen tarjoamiin etuihin ja ne verot, jotka kuuluvat sopimuksen soveltamisalaan. Verosopimuksissa määritellään se, toteutetaanko sopimusvaltioiden välinen verotusoikeuden jakaminen asuinvaltio- tai lähdevaltioperiaatteen avulla. Verosopimuksen tulotyyppiartikloissa käydään läpi verotusoikeuden jakautuminen sopimusvaltioiden kesken eri tulotyyppien osalta ja tämän lisäksi verosopimukset sisältävät myös metodi- tai menetelmäartiklan, jossa määritellään, poistetaanko kansainvälinen kaksinkertainen verotus vapautus- tai hyvitysmenetelmällä.⁸¹ Verosopimukset ovat valtioiden välisiä sitovia kansainvälisiä sopimuksia ja niille annetaan konfliktitilanteessa etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden sopimusrikkomuksen välttämiseksi⁸². Tuloverosopimukset rajoittavat tai supistavat Suomen kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusta, mutta eivät voi perustaa verotusoikeutta tai laajentaa sitä⁸³.

⁷⁹ Tässä suhteessa Suomessa noudatetaan dualistista järjestelmää, sillä verosopimukset eivät tule voimaan ilman erillistä lainsäädäntöaktia vrt. monistinen järjestelmä. Ks. Helminen 2008, s.5.

⁸⁰ Äimä 2003, s. 51.

⁸¹ Ks. Verosopimuksista tarkemmin esim. Helminen 2009, s. 3-10. Asuinvaltio-, lähdevaltio- ja kansalaisuusperiaatteesta esim. Myrsky-Linnakangas 2009, s. 15-17 ja kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmistä esim. Myrsky-Linnakangas 2009, s. 26-38.

⁸² Verosopimusten etusijan perusteesta eri valtioissa Helminen 2009, s. 16-17, Vapaavuori 2003, s. 45-50.

Verosopimusten etusija voi perustua hierarkkiseen etusijaan (*lex superior*), erityislain asemaan suhteessa yleislakiin (*lex specialis*) tai siihen, että verosopimukset myöhemmänä normina syrjäyttävät ajallisesti aikaisemman kansallisen lainsäädännön normin (*lex posterior*). Verosopimuksilla on iso merkitys myös henkilöverotuksen näkökulmasta tilanteissa, joissa yhtiö lähettää toiseen valtioon työntekijöitä.

⁸³ ns. verosopimusoikeuden kultainen sääntö.

III SUOMEN VÄLIYHTEISÖLAINSÄÄDÄNTÖ

1. Yleistä

Kansainvälisten yritysten verottamista käsitellyt toimikunta ehdotti jo vuonna 1979 jättämässään mietinnössään, että Suomessa yleisesti verovelvollista osakasta voitaisiin määrättyissä tapauksissa verottaa ulkomaiseen matalan verorasituksen yhteisöön kerätystä tulosta⁸⁴. Vielä tuolloin kansainvälinen kehitys ja lainsäädäntö olivat kuitenkin siinä pisteessä, että tarvetta jonkinlaisen väliyhteisöainsäädännön luomiselle ei kansanrintamahallituksen toimesta nähty. Sen sijaan 1990-luvun alussa oli jo selkeästi havaittavissa, kuinka valuuttakontrollin poistaminen ja nopea kansainvälistymiskehitys lisäsivät matalan verorasituksen valtioihin perustettujen yhteisöjen käyttämistä kansainvälisen veronkierron välineinä⁸⁵.

Suomen sisäiseen lainsäädäntöön sisältyi 1990-luvun alussa veron kiertämistä tuloverotuksessa koskeva yleislauseke, verotuslain 56 §, joka muutettiin vuodesta 1995 lähtien verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ksi. Sen mukaan ”*Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.*” Oikeustila oli kuitenkin epäselvä, sillä yleislausekkeen nojalla ei oikeuskäytännössä puututtu tuolloin juurikaan tapauksiin, joissa tulo on pääasiallisesti Suomen veron välttämistarkoituksessa ohjattu ulkomaiseen väliyhteisöön. Tästä esimerkkinä mm. ratkaisut KHO 1981 II 529⁸⁶ ja KHO 1987 B 599⁸⁷. Selvyyttä ei ollut myöskään siitä, miten verotus täällä toimitettaisiin, mikäli yhteisön tulosta katsottaisiinkin voitavan verottaa

⁸⁴ VM 1979:4, s. 67-93.

⁸⁵ Ks. Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän raportti 13/1994 ja muistio 10/1995

⁸⁶ Suomalaisen emoyhtiön toimesta oli Sveitsiin perustettu ulkomaisen tytäryhtiön omistukseen tullut konsernin teknisen tiedon keskuksiksi tarkoitettu yhtiö, jolle emoyhtiö myi sopimuksella kertakorvauksesta teknisen tietoutensa ja toisen sopimuksen mukaan sitoutui antamaan teknistä apua vuosittain suoritettavaa patenttioikeusmaksua ja palveluksista suoritettavaa korvausta vastaan. Yhtiön perustamiseen vaikuttaneista syistä riippumatta sen toimintaa ei voitu pitää emoyhtiön liiketoiminnan harjoittamisena. Tehtyjen sopimusten katsottiin vastaavan asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta eikä niitä siten voitu kokonaisuudessaan sivuuttaa emoyhtiön verotuksessa. Sopimuksia oli niiden erilaiseen sisältöön nähden käsiteltävä erillisinä ja niiden ehtojen hyväksymistä emoyhtiön verotuksessa arvioitava sekä VerotusL 56 §:n että 73 §:n perusteella.

⁸⁷ Caymansaarille rekisteröityä rahtialusta, joka oli poistettu Suomen aluerekisteristä, ei katsottu suomalaiseen alukseen rinnastettavaksi alukseksi, vaan ulkomaiseksi alukseksi, jossa tehdystä työstä saatuun palkkaan voitiin soveltaa 6 kuukauden sääntöä.

sen täällä asuvaa osakasta.⁸⁸ Väliyhteisölain myötä luovuttiin yleisen veronkiertosäännöksen kaltaisesta tapauskohtaisesta verovelvollisen motiivien arvioinnista ja päädyttiin kaavamaiseen tarkastelutapaan, jossa määrättyjen tunnusmerkkien täytyminen johtaa lainsäädännön soveltamiseen.

Tutkimusta varten tehtyjen haastattelujen mittaan tuli ilmi runsaasti taustoja lain säätämistä koskien. Viranomaissektorilla oli selkeästi havaittu jo 1990-luvun vaihteessa, kuinka kansainvälistymisen myötä erilaiset väliyhtiöjärjestelyt alkoivat lisääntyä runsaasti. Veroparatiiseihin perustettuja yhtiöitä hyödynnettiin mm. varojen piilottamistarkoituksessa ulosottotilanteissa, arvo-osuustilien paikkana osakekauppaa varten, patenttien, tekijänoikeuksien ja kiinteistöjen omistuksessa ja konsernien verosuunnittelun välineenä. Tiedonsaantivälineitä oli tuolloin – jos mahdollista – vieläkin huonommin kuin nykyisin ja väliyhtiöjärjestelyihin päästiin edes jollain tavoin kiinni ainoastaan peitellyn osingon ja kiinteän toimipaikan kautta. Yleisellä veronkiertosäännöksellä taas päästiin puuttumaan toimintaan kun välittäjällä oli kaikki olennaiset tiedot käytettävissään. Väliyhteisölaki antoi mahdollisuuden vaatia avustamista asian selvittämisessä, ja siinä missä veronkiertopykälä vaatii vielä viranomaisen näyttöä, kääntyi näyttövelvollisuus väliyhteisölain myötä päinvastaiseksi. Lain myötä holtiton verotettavan tulon minimointi ja isojen yritysten verosuunnittelu joutui ottamaan uudet lähtöasetelmat. Konsernien kohdalla keskiöön tulivatkin siirtohinnoittelukysymykset ja treaty shopping. On myös kaikkien etu, että kielletyn verosuunnittelun raja on laissa erikseen määritelty ja yleiset säännökset toimivat vain sulkusäännöksinä.⁸⁹

Useissa valtioissa, joissa oli myös yleinen veronkiertämistä koskeva säännös, oli jo vuosikymmeniä aikaisemmin otettu verotuksen tueksi käyttöön myös ns. CFC – säännökset⁹⁰, joiden nojalla oli mahdollista verottaa matalan verorasituksen valtion perustetun yhteisön osakasta tämän osuudesta ulkomaisen yhteisön tuloon siitäkin huolimatta, että yhteisö ei jaa tuloa osakkaalle⁹¹. Näiden valtioiden joukossa olivat myös Ruotsi ja Norja, joiden lainsäädäntöä Suomessa oli vuosien saatossa pitkälti jäljitelty ja joiden väliyhteisölainsäädäntötoimia hallitus käytti nykyään esityksensä

⁸⁸ HE 155/1994 vp. 2.1

⁸⁹ Haastattelukooste, s. 1-2.

⁹⁰ Controlled foreign corporations

⁹¹ Säännökset oli otettu käyttöön mm. Yhdysvalloissa 1962, Saksan liittotasavallassa 1972, Kanadassa 1976, Japanissa 1978, Ranskassa 1980 ja Iso-Britanniassa 1984.

perusteluina yleisen kansainvälisen kehityksen ohella⁹². Myös Suomeen muodostuneella väliyhteisölaililla oli lopulta useita yhtymäkohtia Ruotsin ja Norjan vastaaviin verolakeihin. Peruskysymys lainsäädännön soveltamisalan osalta koskee sitä, rajataanko lainsäädäntö koskemaan vain määrättyihin valtioihin perustettuja väliyhteisöjä niiden saamien tulojen laadusta riippumatta vai koskeeko soveltamisalan pääasiallinen rajaus vain niiden tulojen laatua, jotka tuloutetaan väliyhteisöön.⁹³

Väliyhteisölainsäädännöt jaetaan siis lähtökohtaisesti kahteen ryhmään; alue- ja transaktioperiaatteeseen, sen mukaan, millä perusteella väliyhteisö määritellään. Transaktioperiaate jakautuu tämän lisäksi vielä erikseen global approachiin ja transactional approachiin. Suomen väliyhteisölaki kuuluu EU-valtioiden enemmistön tavoin jurisdictional approachin piiriin. Siinä valtiot, joissa sijaitsevia yhteisöjä verotetaan väliyhteisöinä, on määritelty verorasituksen korkeuden perusteella. Global ja transactional approachin piiriin kuuluvissa menettelyissä väliyhteisölaki koskee määrättyjä tuloja. EU:n jäsenvaltioista Saksan ja Tanskan lainsäädännöt rakentuvat transactional approach – periaatteelle, kun taas Kanada, Israel ja Yhdysvallat soveltavat puhdasta global approach – menetelmää.⁹⁴ Länsi-Euroopan valtioista Belgiassa ja Alankomaissa väliyhteisölainsäädäntöä ei sen sijaan ole lainkaan.⁹⁵ Matalan verotuksen valtiossa olevan yhteisön saamaa korkotuloa voidaan kuitenkin Belgiassa tietyin edellytyksin verottaa belgialaisen yhtiön tulona, vaikka tuloa ei olisikaan jaettu belgialaiselle yhtiölle. Yhdysvalloissa ja Kanadassa on puolestaan erityissäännökset yksityishenkilöiden verosuunnittelun estämiseen.

Transaktioperiaatetta perustellaan usein sen tarkkuudella, kokonaisvaltaisuudella ja oikeudenmukaisuusnäkökohdilla, koska objektiivisilla kriteereillä tarkastelu voi johtaa myös vilpittömässä mielessä toimivien yritysten verottamiseen väliyhteisönä.⁹⁶ Suomessa valittua väliyhteisölain mallia on kritisoitu sen säätämisestä saakka siksi, että sen perusteella Suomessa yleisesti verovelvolliset osakkaat joutuvat maksamaan veroa yhteisön mahdollisesti ulkomailla saamasta liiketulosta. Verotus pitäisi kritiikin esittäjien mukaan rajoittaa vain ulkomailta saatuihin

⁹² Lainsäädäntöuudistusten taustalla voi nähdä myös jonkinasteisen verokilpailun Pohjoismaissa 1990-luvun alussa Ruotsin, Norjan ja Suomen alentaessa pääomatuloverokantojaan vuorotellen. Ruotsissa vuonna 1991 pääomatuloverokanta alennettiin 30%:iin, Norjassa vuonna 1992 28%:iin ja Suomessa 1993 25%:iin.

⁹³ Vapaavuori 2003, s. 73.

⁹⁴ Arnold – Dibout 2001, s. 44 ja OECD 1996, s. 98.

⁹⁵ Alankomaissa ja Belgiassa on käytössä myös erinäisiä korkovähennysten verokannustimia.

⁹⁶ Ks. esim. Lang ym. 2004, s. 136-137.

passiivisluonteisiin tuloihin, joilla tarkoitetaan tuloa, jonka aikaansaamiseen tai hallinnoimiseen ei tarvita aktiivista liiketoimintaa.⁹⁷

Haastatteluissa selvisi, että väliyhteisölakia uudistettaessakin käsiteltiin mahdollisuutta siirtyä transaktioperiaatteeseen. Se koettiin kuitenkin liian vaikeaksi, sillä yksittäisiä transaktioita verotettaessa joudutaan tekemään jako aktiivi- ja passiivituloon ja moni aktiivitulo muuttuu passiivituloksi niiden ollessa konsernin sisäisiä tulovirtoja. Alueperiaate on paljon selkeämpi ja hallinnollisesti kevyempi sekä valtion että yritysten näkökulmasta. Joidenkin näkemysten mukaan erityisesti rahoitussektorin kannalta transaktioperiaatteeseen siirtyminen olisi ollut katastrofi, koska suurin osa liiketoiminnan tulosta pankki- ja rahoitussektorilla koostuu passiivisluontoisesta tulosta.⁹⁸ Jurisdictional approachin piiriin kuuluvissa malleissa lain soveltamisala perustuu valtioiden nimeämiseen tai verorasituksen määrittelyyn. Listausten menetelyyn hyviä puolia ovat ennakoitavuus ja ennaltaestävyys, mutta verohallinnolle mallin soveltaminen voi olla hankalaa. Verorasituksen määrittelyyn perustuva malli puolestaan on ongelmallinen verovelvollisen kannalta, jonka tulisi pystyä tekemään lainsäädännön edellyttämät laskelmat voidakseen ennalta varmistua, tuleeko väliyhteisölainsäädäntö sovellettavaksi. Suomen väliyhteisölainsäädännön voidaan katsoa olevan yhdistelmä näistä malleista.⁹⁹

Esko Ahon hallituksen toteuttama, vuonna 1993 voimaan tullut pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kokonaisuudistus alensi yhteisöverokantaa ja pääomatulojen verokantaa selvästi, selkeyttäen myös koko järjestelmää. Samalla tiivistettiin olennaisesti veropohjaa.¹⁰⁰ Ulkomaisten väliyhteisöjen hyödyntämisen nähtiin olevan ristiriidassa uudistuksen fiskaalisten tavoitteiden ja alhaisen verokannan välillä ja sen koettiin myös heikentävän samalla järjestelmän oikeudenmukaisuutta ja legitimitteettiä, minkä vuoksi tarvittiin konkreettisia toimia veropohjan turvaamiseksi.¹⁰¹ Timo Viherkentän johtama työryhmä selvitti mahdollisuutta oikeustilan muuttamiseksi ja 1994 annetun hallituksen esityksen (HE 155/1994) pohjalta säädettiin laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (16.12.1994/1217), joka on pitkälti Ahti Vapaavuoren käsialaa. Esityksen mukaista alkuperäistä muotoa täydennettiin vielä joiltain osin ennen lain voimaantuloa. Vuodesta 1995 lähtien voimassa ollutta väliyhteisölakia¹⁰² on muutettu

⁹⁷ Ks. esim. Finckenberg, Kauppalehti Optio 1998.

⁹⁸ Muista tähän liittyvistä haastavista tulkintakysymyksistä mainittakoon tässä yhteydessä yritysyörymän sisäiset osingot ja korot.

⁹⁹ Vapaavuori 2003 s. 74-75.

¹⁰⁰ Andersson 2006, s. 31-32.

¹⁰¹ HE 155/1994 vp. 2.3

¹⁰² Ks. lain taustoista ja alkuperäisestä sisällöstä tarkemmin esim. Vapaavuori, 1994 s. 524.

merkittävästi kaksi kertaa laeilla 1091/1998 ja 680/2008. Erityisesti hallituksen esitykseen HE 74/2008 perustuvat uudistukset, jotka ovat seurausta yleisen lain päivittämistarpeen ohella vanhan lain EY-oikeuden vastaisuudesta, ovat hyvin merkittäviä ja vielä tässä vaiheessa merkittävemmän oikeuskäytännön puuttuessa jossain määrin tulkinnanvaraisiakin. Niihin tapauksiin, joihin väliyhteisölaki ei sovellu, voi olla mahdollista puuttua esimerkiksi yleisen veronkiertopykälän¹⁰³, kiinteiden toimipaikkojen verotusta koskevan säännöksen¹⁰⁴, tai vaikkapa peiteltyjä kansainvälisiä voitonsiirtoja estävän pykälän¹⁰⁵ avulla.

Globalisaation mukanaan tuoma globaalien työnjaon vahvistuminen on lisännyt erikoistumista ja tuonut siihen uusia ulottuvuuksia.¹⁰⁶ Globaali työnjako ja kilpailuympäristö asettaa kasvuhakuisille yrityksille myös tietynlaisen kansainvälistymisen pakon, koska toimialat ja tietyt globaalien työnjaon toiminnot keskittyvät globaalisti. Teollisen toimialan klusterin syntyminen kilpailukykyiseen ympäristöön on täydentynyt tiedon, osaamisen ja innovoinnin klusteri-efekteillä. Vapaan liikkuvuuden myötä parhaat osaajat ja johtavat yritykset hakeutuvat alueille, jotka tarjoavat heille parhaat edellytykset yhteistyöhön ja toiminnan osa-alueiden toteuttamiseen. Globalisaatio on tuonut mukanaan myös yhä nopeammat erikoistumisen muutokset. Alue voi menettää kilpailukykyisen asemansa tietyllä erikoistumisen alalla hyvin nopeasti¹⁰⁷.

Vielä 1990-luvun alussa yrityksen sijoittautuminen kehitysmaahan oli vielä epäilyttävää ja se oli toteutettu usein pelkästään tulon kanavoimiseksi matalan verorasituksen maahan, kun taas nykyisin yritysten on luonnollista toimia kaikkialla, missä on markkinoita tai hyvä ympäristö yrityksen toiminnan jonkin osa-alueen näkökulmasta. Tässä kehityksessä lainsäädännön pitäisi kyetä pysymään mukana samalla kun toimialat, konsernien toiminnan järjestäminen, globaali työnjako ja sijoitusinstrumentit muuttavat muotoaan yhä nopeammin.

Lain säätämisen jälkeenkin yksityis- tai oikeushenkilö voi edelleen jättää ilmoittamatta väliyhtiöomistuksen, mutta hän tekee tällöin veropetoksen. Näin ollen verosuunnittelun ja veronkierron raja selkeytyi lain säätämisen myötä. Aikaisemmin väliyhtiöitä esiintyi erityisen runsaasti luottolaitosyhtiöiden asiakkailta, mutta väliyhteisölain säätämisen myötä ne katosivat. Nykyisin väliyhtiöitä ei enää juuri havaita valvontaviranomaisen toimesta. Se johtuu heidän

¹⁰³ VML 28 §.

¹⁰⁴ TVL 9.3 §.

¹⁰⁵ VML 31 §.

¹⁰⁶ Lovio 2009, s. 198.

¹⁰⁷ Työ- ja elinkeinoministeriö 2010, s. 14. Kilpailukykyyn menetyksestä mainittakoon esimerkkinä elektroniikan alihankinta Suomessa.

mukaansa joko siitä, että väliyhtiöt osataan peittää paremmin, tai vaihtoehtoisesti niiden käyttö ei ole enää niin kannattavaa. Haastatteluissa yrityssektorin puolelta selkeä viesti oli, että verosuunnittelu konsernitasolla perustuu siirtohinnoitteluun ja verosopimusverkostojen hyödyntämiseen, eikä väliyhtiöiden käyttö verosuunnittelun välineenä ole järkevää. Pienempien toimijoiden kohdalla väliyhteisölakikaan ei poistanut tiedonsaantiin liittyvää keskeistä ongelmaa, joka estää pitkälti lain hyödyntämisen.¹⁰⁸

2. Soveltamisala ja ulkomainen väliyhteisö

Väliyhteisölain ensimmäisestä pykälästä ilmenee se yleisestä pääsäännöstä poikkeava menettely, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollista ulkomaisen yhteisön osakasta voidaan verottaa yhteisön jakamattomasta tulosta, jos väliyhteisölaissa säädetty edellytykset täyttyvät. Tulo voidaan verottaa sen yleisesti verovelvollisten omistajien tulona, vaikka yhteisö on itsenäinen verosubjekti. Tarkastelutapa lain soveltamisen suhteen on kaavamainen ja yksikön perustamista tai hyödyntämistä koskevilla motiiveilla ei ole soveltamisen kannalta merkitystä. Osakas voi olla luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö ja ulkomaisen yhteisön käsite ymmärretään niin laajasti, että se voi olla oikeudelliselta muodoltaan yhtiö, rahasto, säätiö, laitos, trusti tai vastaava yksikkö.¹⁰⁹

Väliyhteisölain toinen pykälä on ollut jo useampienkin muutosten kohteena. Ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä¹¹⁰. Asuinvaltioksi katsotaan valtio, jossa yhtiön katsotaan verotuksellisesti asuvan yhtiön rekisteröinnin, johtopaikan tms. kriteerin perusteella¹¹¹. Pelkkä verokanta tai maksetun veron määrä ei yksin riitä sen toteamiseksi, alittuuko 3/5 taso, sillä tosiasiallisen verorasituksen kannalta on ratkaisevaa, onko ulkomailla tosiasiasa maksettu vero, tai se vero, joka ulkomailla olisi maksettu, jos verotettava tulo olisi määritelty Suomen verolakien mukaan, vähintään 3/5 Suomen 26%:n tuloverosta eli 15,6% Suomen veropohjan mukaan lasketusta tulosta. Maksetuista veroista otetaan huomioon ainoastaan tuloverot.¹¹² Veropohjien erosta johtuen

¹⁰⁸ Haastattelukooste, s. 1-2.

¹⁰⁹ HE 155/1994 vp. Luku 4.2.

¹¹⁰ VYL 2.1 §

¹¹¹ Johtopaikka muodostaa yhtiölle kiinteän toimipaikan ja siltä edellytetään, että se on sekä ajallisesti että maantieteellisesti kiinteä ja että yhtiön liiketoimintaa harjoitetaan sen kautta. Myrsky - Linnakangas 2009, s. 247-248. Yksityiskohtaisemmin asuinvaltion määrittelyperusteista esim. Malmgren s. 252-294.

¹¹² HE 155/1994 vp. Luku 4.1.

3/5 taso voi täytyä myös silloin, kun ulkomainen yhtiö ei ole tosiasiasa maksanut veroa lainkaan, jos edellisten vuosien tappiot ovat ulkomailla vähennyskelpoisia laajemmin kuin Suomessa¹¹³.

Väliyhteisön määritelmää on muutettu 1.1.2009 lähtien siten, että myös matalan verorasituksen valtion sijoittautunut ulkomaisen yhteisön kiinteä toimipaikka rinnastetaan ulkomaiseen väliyhteisöön, jos se sijaitsee eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö eikä siihen liittyvää tuloa ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa¹¹⁴. Sellaiset kiinteät toimipaikat, jotka olivat olemassa jo 31.12.2007, katsotaan väliyhteisöiksi kuitenkin vasta siirtymäajan jälkeen, 1.1.2015 lähtien. Tätä ja muita lakiin tehtyjä uudistuksia tarkastellaan lähemmin niitä koskevassa luvussa.

2.1 Poikkeukset

Väliyhteisölain 2.2 § sisältää ulkomaisen väliyhteisön määritelmää koskevat poikkeukset. Ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ensinnäkään 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 (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun konserniin¹¹⁵ kuuluva yhteisö.

Alkuperäinen väliyhteisölain 2.3 §:n 1 kohta kattoi ainoastaan yhteisöt, joiden tulo oli kertynyt teollisesta tuotantotoiminnasta ja suorituksista, joiden maksaja on siinä valtiossa asuva ja siellä teollista tuotantotoimintaa harjoittava samaan konserniin kuuluva yhteisö. Valtiovarainministeriön mietinnön myötä kohtaan lisättiin verokeidasvaltiossa harjoitettu laivanvarustustoiminta, koska haluttiin turvata kilpailuedellytykset kansainvälisessä liikenteessä oleville aluksille¹¹⁶. Vuoden 1998 uudistuksessa haluttiin varmistaa *teollinen tuotantotoiminta* - käsitteen verotuskäytännössä

¹¹³ Tämän kannan korkein hallinto-oikeus otti tapauksessa KHO 2003:1807. Ks. tapauksesta tarkemmin Helminen 2004.

¹¹⁴ VYL 2.2 §.

¹¹⁵ ”Jos osakeyhtiöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä, osakeyhtiö on emoyhtiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emoyhtiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin.” Määräysvalta määritellään puolestaan kirjanpitolaissa siten, että se on tietyin poikkeuksin olemassa, kun yhtiöllä on joko yli puolet kohdeyrityksen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai riittävä valta sen hallituksessa.

¹¹⁶ VaVM 75/1994

omaksuttu ja hallituksen mukaan perusteltuna pidettävä laaja tulkinta. Niinpä säännöstä ehdotettiin muutettavaksi siten, että väliyhteisönä ei pidettäisi myöskään yhteisöä, joka harjoittaa teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta tuotantotoimintaa, jolla tarkoitettaisiin mm. kaivostoimintaa, huolto- ja korjaustoimintaa sekä rakennustuotantoa ja energiatuotantoa. Koska suomalaisten yritysten ulkomainen myynti ja markkinointi yleensä tapahtuu alueellisten myynti- ja markkinointiyhtiöiden kautta, kohtaa muutettiin koskemaan myös yhteisön asuinvaltiossa harjoittamaa myyntiä ja markkinointia sillä edellytyksellä, että toiminta välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa¹¹⁷. Rajanvetoa tehtiin kuitenkin siinä, että tuotantotoiminnan laajasta merkityksestä huolimatta puhdas palvelutoiminta, kuten rakennuspalveluksi katsottava korjausrakentaminen, ei ole normaalisti tuotantoa¹¹⁸.

Ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä myöskään 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. Tähän on kuitenkin vielä lisäedellytyksenä, 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.¹¹⁹ Veronhuojennukset ovat erityisiä, jos ne eivät ole yhtäläisin perustein kaikkien tämän väliyhteisön asuinvaltion alueella toimivien yritysten saatavilla, eivätkä perustu yleisen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin.¹²⁰ Yritysverotuksen käytännesääntöjä koskevan jäsenvaltioiden yhteistyön ansiosta erityishuojennukset ovat kuitenkin loppumassa EU-alueelta¹²¹. Tämä lisäys voitaneen nähdä osana muutosta, jossa Suomen verosopimuskomppanien kirjo on laajentunut myös valtioihin, jotka ovat olennaisesti poikenneet niistä periaatteista, joille tuloverojärjestelmä yleensä rakentuu.

Verosopimusvaltioita koskeva poikkeus perustuu lähinnä siihen, että lain säätämisen aikoihin – toisin kuin nykyisin - käytännössä kaikissa verosopimusvaltioissa yhteisöverotuksen yleinen taso vastasi pääpiirteissään Suomen yhteisöverokantaa. Tällöin lähtökohtaisena oletuksena ei voi olla että verosopimusvaltioihin perustettaisiin yhtiöitä pääasiassa veronvälttämistarkoituksessa.¹²² EU- ja ETA – valtioiden osalta verotus ei saa myöskään johtaa EY- tai ETA – sopimuksen vastaiseen

¹¹⁷ HE 149/1998 vp. Luku 1.

¹¹⁸ Verohallituksen tiedote 3/1999

¹¹⁹ VYL 2.3 § 2 k.

¹²⁰ HE 149/1998 vp. Luku 1.

¹²¹ Ks. esim. Karhu, s. 181.

¹²² HE 155/1994 vp. Luku 4.4.

vapaan sijoittautumisoikeuden rajoittamiseen. Toisaalta väliyhteisölainsäädäntö on jokseenkin kyseenalaista myös verosopimusten kannalta¹²³.

Vuonna 1998 lainmuutosta käsitellessään valtiovarainvaliokunta totesi mietinnössään¹²⁴, että lain 2 §:n 4 momenttia sovellettaessa huomattavasti Suomen yhteisöveroa alhaisempana pidettäisiin yhteisöveroa, joka suuruudeltaan asianomaisessa valtiossa keskimääräisesti alittaa 75 prosenttia Suomen yhteisöverosta¹²⁵. Tämä suhdeluku sisällytettiin lakiin vuoden 2008 uudistuksessa, koska sen koettiin parantavan oikeusvarmuutta¹²⁶. Alun perin verosopimusvaltioita koskevat poikkeukset päätettiin toteuttaa asetuksella ns. valkoisesta listasta, jossa määrättäisiin ne verosopimusvaltiot, joissa yhteisöverotuksen katsottaisiin vastaavan Suomen yhteisöverotuksen tasoa ja joissa asuvia yhteisöjä ei siis missään tapauksessa pidettäisi laissa tarkoitettuina ulkomaisina väliyhteisöinä¹²⁷. Valkoisen listan ylläpitäminen osoittautui kuitenkin vaikeaksi tehtäväksi, minkä vuoksi se poistettiin vuoden 1998 uudistuksessa, jonka yhteydessä laki laajennettiin koskemaan myös erityisiä veronhuojennuksia.¹²⁸

Uuden lain esitöissä todettiin, että koska verosopimusten tekemiseen voivat joskus vaikuttaa myös muut syyt kuin pelkkä kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, on välttämätöntä jakaa verosopimusvaltiot kahteen ryhmään sillä perusteella, voidaanko yhteisöverotusta pitää Suomen verotukseen verrattavana. Myös ulkomaisia verojärjestelmiä koskevien tiedonsaantikeinojen kehitys viimeisen kymmenen vuoden aikana mahdollistaa ulkomaisten lainsäädäntömuutosten aikaisempaa tehokkaamman seurannan.¹²⁹ Tämän vuoksi katsottiinkin tarkoituksenmukaisimmaksi, että valtiovarainministeriön asetuksella ryhdytään säätämään niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan yhteisöjen Suomessa suoritettavasta verosta¹³⁰. Tätä verosopimusvaltioiden joukkoa koskevaa listaa kutsutaan ns. mustaksi listaksi¹³¹.

¹²³ Ks. lisää Helminen 2009, s. 15-20

¹²⁴ VaVM 51/1998 vp.

¹²⁵ nykyisen 26 prosentin mukaisen yhteisöverokannan mukaan se vastaa 19,5 prosentin keskimääräistä verorasitusta

¹²⁶ VYL 2.5

¹²⁷ HE 155/1994 vp. Yksityiskohtaiset perustelut luku 1.

¹²⁸ Verosopimusvaltioiden lainsäädännön seuranta ja arviointi suhteessa Suomen lainsäädäntöön aiheutti hallinnollisia rasitteita samanaikaisesti kun se myös joustamattoman luonteensa vuoksi aiheutti elinkeinoelämälle sopeutumis- ja ennakointivaikeuksia. HE 149/1998 vp.

¹²⁹ HE 74/2008 vp. Luku.1.

¹³⁰ VYL 2.5 §

¹³¹ Mustan listan valtioita ovat: Arabiemiraattien liitto, Barbados, Bosnia-Hertsegovina, Georgia, Makedonia, Malesia, Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi, Uzbekistan

Suomalaisella emoyhtiöllä voi olla lain soveltamisalaan kuuluvassa valtiossa 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 yhteisön tuloverotuksen taso suhteessa Suomessa asuvan yhtiön verotuksen tasoon.¹³² Tällaisen kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi 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. Tuloksi ei lueta osinkoa, joka on jaettu voitosta, joka on jonkin osingonjakoa välittömästi edeltävän viiden verovuoden osalta otettu Suomessa huomioon viimeksi mainitun yhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.¹³³ Vertailulaskelmassa otetaan huomioon ainoastaan ulkomaisen yhteisön asuinvaltioonsa maksamat tuloverot.

2.2. Euroopan talousalueella tai verosopimusvaltiossa asuvia yhteisöjä koskevat tarkemmat määräykset

Väliyhteisölain poikkeuslistaan tehtiin vuoden 2008 uudistuksessa vielä yksi, erityisen merkittävä lisäys. Se juontaa juurensa EY – tuomioistuimen tapaukseen C-196/04 (Cadbury Schweppes), jossa katsottiin Iso-Britannian väliyhteisöainsäädännön olevan Euroopan yhteisön perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten vastainen, koska kyseisen lain nojalla jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon¹³⁴. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun takia väliyhteisöainsäädäntöä ei voida soveltaa Euroopan talousalueella, jos väliyhteisön harjoittama toiminta täyttää aidon ja tosiasiallisen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit, ja jos kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen päätös synnytti uudistusten aallon eri puolilla Eurooppaa ja myös Suomen väliyhteisölakia jouduttiin uudistamaan, koska oli ilmeistä, että myös se rajoitti joiltain osin sijoittautumisvapauden toteutumista jäsenvaltioiden alueella.

¹³² HE 74/2008 vp. Luku 1.

¹³³ VYL 2.4 §

¹³⁴ Tapauksen tarkempi selostus, kommentointia ja vaikutuksia ks. esim. Urpilainen 2008 s. 539 tai Kanervo 2006 s. 542

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.¹³⁵

3. Määräämisvalta ja veronalainen tulo

Väliyhteisölain 3 §:n mukaan laissa tarkoitetuksi väliyhteisöksi voidaan katsoa vain ne ulkomaiset yhteisöt, jotka ovat Suomessa yleisesti verovelvollisten yhteisöjen tai luonnollisten henkilöiden määräämisvallassa. Määräämisvallan katsotaan olevan olemassa, jos yksi tai useampi täällä yleisesti verovelvollinen välittömästi tai välillisesti omistaa yhteensä vähintään 50 prosenttia yhteisön pääomasta tai sen osakkeiden tai osuuksien yhteisössä tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä¹³⁶. Yksittäisten omistusosuuksien suuruudella ei tällöin ole merkitystä, vaan ratkaisevaa on niiden yhteenlaskettu määrä. Myös mahdolliset erityiset järjestelyt, kuten osakassopimukset otetaan huomioon. Yhtiötä omistavien luonnollisten henkilöiden joukko voi olla kuinka suuri tahansa, eikä heidän tarvitse olla missään intressisuhteessa keskenään. Väliyhteisölakia ei voi siis kiertää hajauttamalla omistusta, eikä myöskään sitä ketjuttamalla, sillä myös välilliset omistukset esimerkiksi muiden ulkomaisten yhteisöjen kautta otetaan huomioon.¹³⁷

Määräämisvallan katsotaan olevan olemassa myös silloin, jos yhdellä tai useammalla täällä yleisesti verovelvollisella on oikeus vähintään 50 prosenttiin yhteisön varallisuuden tuotosta¹³⁸. Tällä tarkoitetaan erityisesti tapauksia, joissa ulkomainen yhteisö on muodostettu trustin tai muun vastaavan erityisen varallisuusmassan muotoon, jossa muodollinen omistusoikeus ja edunsaajataho voi olla eriytetty yhteisön perustamis- tai muusta sellaisesta asiakirjasta ilmenevällä tavalla toisistaan. Määräämisvaltaa koskevan edellytyksen olemassaolo arvioidaan pääsääntöisesti yhteisön tilikauden päättymistilanteen mukaisena. Tästä voidaan kuitenkin poiketa tapauksissa, joissa on

¹³⁵ VYL 2a.2 §

¹³⁶ VYL 3 §.

¹³⁷ HE 155/1994 vp. Luku. 4.3.

¹³⁸ VYL 3 §.

erityistä syytä olettaa, että suoritettujen omistusjärjestelyjen tarkoituksena on ollut tämän lain mukaisen verotuksen välttäminen.¹³⁹

Osuus ulkomaisen väliyhteisön nettotulosta on Suomessa yleisesti verovelvollisten omistajien tai edunsaajien veronalaista tuloa¹⁴⁰. Väliyhteisölain neljännessä pykälässä säädetään siitä, keitä täällä yleisesti verovelvollisia ulkomaisen väliyhteisön osakkaita verotetaan yhteisön tulosta. Sen mukaan 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 tuotosta¹⁴¹. Ennen vuotta 2009 omistuksen rajana oli vielä 10 prosenttia, jolloin oli mahdollista, että henkilöä verotettiin osuudestaan ulkomaisen yhteisön tuloon, vaikka omistusosuus ei olisikaan antanut hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin esimerkiksi juuri sijoittautumisen suhteen.

Jos väliyhteisöllä on väliyhteisön tunnusmerkit täyttävä tytäryhtiö, ei ns. väliyhteisöemoyhtiön tuloksi voida katsoa sen tytäryhtiöltään saamaa osinkoa, jos osinko on jaettu voitosta, joka on osingonjakoa edeltäneen viiden vuoden aikana otettu huomioon osingonjakajaväliyhteisön tulona¹⁴². Vuoden 2009 uudistuksessa lain 4 §:ään lisättiin uusi 3 momentti, jonka mukaan osuus väliyhteisön tuloon luetaan sen tulolähteen tuloksi, johon väliyhteisön osakkeet kuuluvat. Väliyhteisön tulo lasketaan siis väliyhteisötasolla noudattaen soveltuvin osin elinkeinoverolain, tuloverolain tai maatilatalouden tuloverolain säännöksiä riippuen siitä, mihin tulolähteeseen väliyhteisön osakkeet Suomessa yleisesti verovelvollisen omistajan kannalta kuuluvat. Veronalaisen tulon tulolaji määräytyy tulon alkuperäisen luonteen perusteella, minkä vuoksi väliyhteisöä ei ole mahdollista hyödyntää esimerkiksi ansiotulojen muuttamiseksi pääomatuloksi¹⁴³. Tämä lisäys vastasi silloista oikeustilaa¹⁴⁴, mutta poisti oikeustilan epävarmuuden ja yhdenmukaisti verotusmenettelyä.¹⁴⁵

¹³⁹ HE 155/1994 vp. Luku 4.3.

¹⁴⁰ HE 74/2008 vp. Luku 1.

¹⁴¹ VYL 4.1 §.

¹⁴² VYL 4.1 VYL 2.4:iin koskevine viittauksineen

¹⁴³ Ansio- ja pääomatulojen välinen verokuilu on nykyisellään ongelmallinen ja johtaa keinotteluun.

Pääomatuloverokantaa ei voitane paljoa nostaa, koska olisi mahdollista, että pääomat ja finanssiyhtiöt siirtyisivät ulkomaille, joten työn verotusta olisi kevennettävä. Taantumana vuoksi tätä ei kuitenkaan voida tehdä ennen kuin talous kääntyy taas nousuun ja elvytystoimenpiteissä kasvanutta valtion lainaa aletaan maksaa takaisin.

¹⁴⁴ KHO 2007/197

¹⁴⁵ HE 74/2008 vp. Luku 1.

4. Vähentäminen ja hyvittäminen

Jos verovelvollinen esittää luotettavan selvityksen tappiosta, on osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta vähennettävissä osakkaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy¹⁴⁶. Ennen vuotta 2009 vähennysoikeus ulottui vain viiteen tappiovuotta seuraavaan vuoteen. Tappion vähennysoikeus on yhteisökohtainen eikä siis eri väliyhteisöjen tuloja ja tappioita voida kuitata keskenään. On kuitenkin mahdollista vähentää osuus sellaisenkin verovuoden tappiosta, jona ulkomaista yhtiötä ei ole pidetty väliyhteisönä¹⁴⁷.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ulkomaisen väliyhteisön osakkaalle on säädetty oikeus vähentää verostaan se vieraalle 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 5 §:n säännöksiä, joiden mukaan käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta saadusta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää.¹⁴⁸ Ainoastaan väliyhteisön tosiasiallisesti maksamat verot hyvitetään, eikä niin sanottu fiktiivinen hyvitys ole mahdollinen edes verosopimustilanteessa. Lähtökohtaisesti ainoastaan valtiolliset tuloverot hyvitetään, mutta verosopimustilanteessa hyvitettäviksi voivat tulla myös esimerkiksi osavaltiolle tai kunnalle maksetut verot.¹⁴⁹ Vuoden 2009 uudistuksessa otettiin lakiin hyvityksen ajallista ulottuvuutta koskevat tarkennukset, jotka vastasivat asiasta syntyneitä oikeuskäytäntöä¹⁵⁰. Loppuun otettiin vielä verotuskäytäntöä yhdenmukaistava viittaus, jonka mukaan myös hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia¹⁵¹. Yhdenmukaisuuden kannalta muutokset ovat toki perusteltuja, mutta esimerkiksi Einari Karhu nostaa artikkelissaan esiin kysymyksen siitä, olisiko tarpeen ulottaa ulkomaisen veron

¹⁴⁶ VYL 5 §.

¹⁴⁷ ks. aiheesta tarkemmin tapaus KHO 2003/2480. Kuitenkaan tappiota, joka on syntynyt ennen väliyhteisölain voimaantuloa vuotta 1995, ei voida vähentää. Ks. KVL 1995/312 ja 1996/37

¹⁴⁸ VYL 6.1 §.

¹⁴⁹ VYL 6.2 §.

¹⁵⁰ KHO 2003/3127.

¹⁵¹ VYL 6.3 §.

hyvittämisoikeutta molempien lakien osalta pidemmällekin kuin vain seuraavaan verovuoteen. Tätä voi olla aiheellista harkita lainsäätäjän taholta esimerkiksi kokonaisuudistuksen yhteydessä.

5. Ilmoittamisvelvollisuus

Lain 7 §:ssä säädetään verovelvollisen ilmoitusvelvollisuudesta. Sen mukaan verovelvollisen tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset siten kuin Verohallinto määrää. Pykälän sisältöä täsmentää Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 30.12.2008/1120. Päätöksen ulkomaisen väliyhteisön osakkaan ilmoittamisvelvollisuutta koskevan 29 §:n mukaan väliyhteisön osakkaan tai edunsaajan on liitettävä veroilmoitukseen kaikki väliyhteisölain soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Tällaisia ovat 1) eritelty luettelo välittömistä ja välillisistä omistusosuuksista ulkomaisiin väliyhteisöihin, 2) selvitys edunsaaja-asetusta ulkomaisessa väliyhteisössä, 3) riittävä ja luotettava selvitys tiedoista, joiden perusteella ulkomaisen väliyhteisön verotettava tulo ja verot voidaan laskea, sekä selvitys ulkomaisen väliyhteisön voitonjaosta, tilikauden tappiosta ja väliyhteisön maksamista veroista. Ennen vuotta 2009 tarkempia määräyksiä ilmoittamisvelvollisuudesta sai antaa ainoastaan valtionvarainministeriö. Koska verotusmenettely kuitenkin liittyy käytännön toimintaan ja verohallinnon rakenneuudistuksen myötä Verohallitus ei enää ole erillinen viranomainen, katsottiin hallituksen esityksessä käytännöllisimmäksi ratkaisuksi siirtää määräystenantovaltuus Verohallinnolle.¹⁵²

Ilmoittamisvelvollisuuden kannalta hyvin merkittävä seikka on se, että rikoslain 29 luvun 1 § mukaan ” Joka 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai 4) muuten petollisesti, aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai enintään kahdeksi vuodeksi vankeuteen.”

Jos veropetoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikoksentehtyjä on

¹⁵² HE 74/2008 vp. Luku 1.

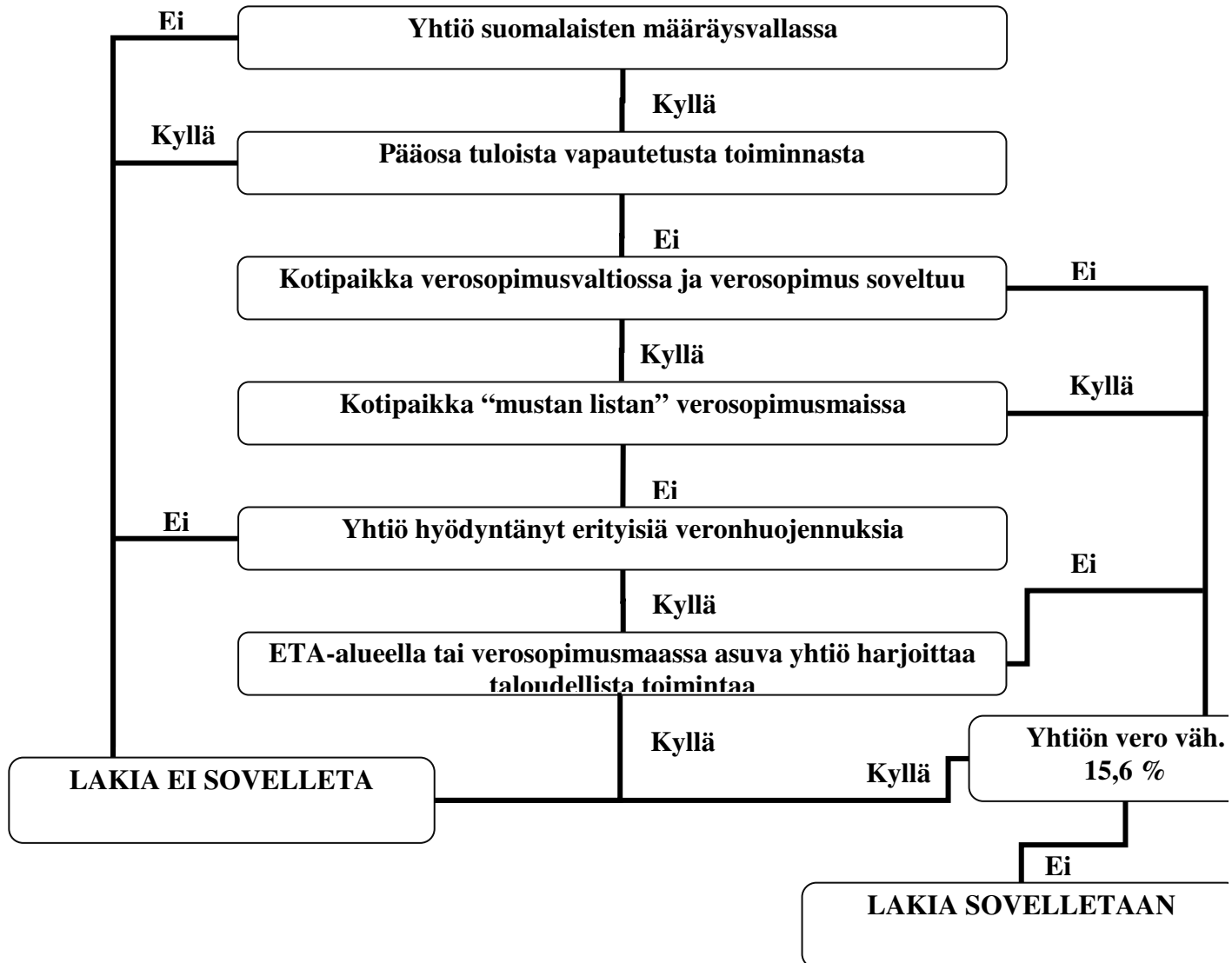
tuomittava törkeästä veropetoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.¹⁵³ Jos taas veropetos, huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentekijä on tuomittava lievästä veropetoksesta sakkoon.¹⁵⁴ Tarvittaessa verorikollisia odottavat tuomiot takavuosienkin rikoksista. Törkeä veropetos vanhenee vasta kymmenessä vuodessa, mikä voidaan laskea teon päättymisestä, vaikka petos olisikin kestänyt vuosia. Veropetos voi olla myös rahanpesurikoksen alkurikos, eikä tällöin ole merkitystä vaikka veropetos olisi vanhentunutkin.

¹⁵³ RL 29:2 §.

¹⁵⁴ RL 29:3 §.

Lain systematiikkaa voi hahmottaa EK:n Tero Honkavaaran kehittämän kaavion avulla seuraavasti:

Väliyhteisölain soveltamiskaavio



IV VÄLIYHTEISÖT

1. Ilmoitetut väliyhteisöt

Lukuisia kertoja haastattelujen mittaan tuli esille edesmenneen Kari S. Tikan näkemys, jonka mukaan väliyhteisölaki on olennainen osa modernin valtion lainsäädäntöä, eikä sitä ole tarkoitukseen käytännössä soveltaa, vaan se määrittelee, mikä ei ole hyväksyttävää. Laki perustuu siihen, että kaikki ilmoittavat mitä tekevät. Tämä johtaa helposti siihen, että mainekustannusten¹⁵⁵ velvoittamat suuryritykset joutuvat vuosittain käymään läpi kaikki yhtiönsä ja ilmoittamaan laskutoimitusten jälkeen väliyhtiöiksi katsomansa yritykset ja tulevaisuudessa myös kiinteät toimipaikat, kun taas ne toimijat, joita varten laki erityisesti on suunniteltu, eivät aina omistuksiaan ilmoita. Kun yhteiskunnassa on kuitenkin tietty tarve kerätä yhteisöveroa, kaikkien yritysten on maksettava siitä osansa ja väliyhteisölaki lisää tässä suhteessa kilpailun neutraalisuutta yritysten välillä.

Vuositasolla väliyhtiötuloja ilmoittaneiden määrä on vaihdellut aikavälillä 2004-2008 28:stä 41:een. Väliyhtiötulon ikävästä maineesta huolimatta on muistettava, että nimenomaan ilmoittajat ovat fiksuja ja rehellisiä. Pääasiassa väliyhtiötuloa ilmoittavat kansainväliset konsernit, kun taas luonnollisia henkilöitä oli ilmoittajien joukossa vain 13. Kenties yllättävintä oli ilmoittajien suuri hajonta eri vuosina, sillä vaikka ilmoittajia oli yhteensä 181, niistä eri tahoja oli peräti 133 ja ainoastaan kaksi ilmoitti väliyhteisötuloa jokaisena vuotena.

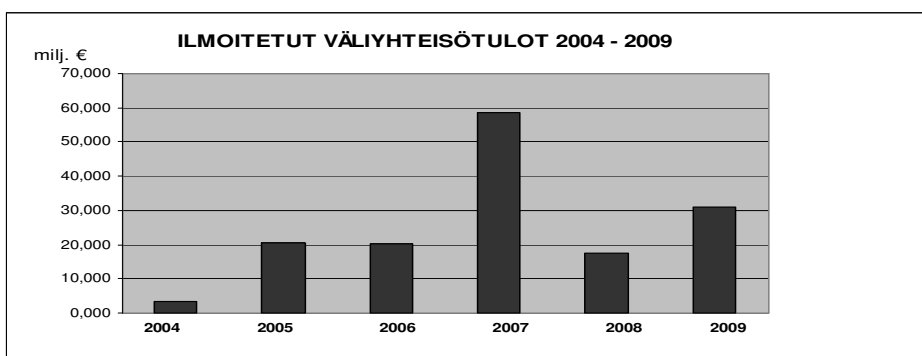
Ilmoitettujen tulojen kokonaismäärä vuosina 2004-2008 oli 120.037.931 euroa. Joukossa on muutama todella suuren tulon ilmoittaja, mikä globaalin talouskehityksen ohella osaltaan selittänee esimerkiksi vuoden 2007 poikkeuksellisen korkean väliyhteisötulon määrän muihin vuosiin nähden. Tuolloin ilmoitetusta n.58,5 miljoonan euron kokonaismäärästä peräti yli 33 miljoonaa euroa kertyi kahdesta yrityksestä. Vielä vuonna 2004 ilmoitettujen väliyhteisötulojen määrä oli vain n. 3,5 miljoonaa euroa, kun se on sen jälkeen vuotta 2007 lukuunottamatta pysytellyt 17-21 miljoonan tietämällä.

¹⁵⁵ Mainekustannuksilla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajien pyrkimystä varjella hyvää mainettaan. Ks. määritelmästä ja aiheesta tarkemmin Svorny 2000, s. 302-303.

Uusi väliyhteisölaki oli voimassa ensimmäistä kertaa verovuonna 2009. Tuolta vuodelta ilmoitettu väliyhteisötulo on 30 874 024 €, mikä on hieman enemmän kuin edellisvuotena. Ilmoittajia on yhteensä 28 kpl ja näiden joukossa ovat edelleen samat kaksi aikaisempinakin vuosina ilmoituksen tehnyttä yritystä. Uusia ilmoittajia on puolet ja niistä yksi ilmoitti erittäin merkittävän väliyhtiötulon, josta koostui miltei puolet koko vuoden yhteissummasta. Vaikka lain soveltamisala kaventui, ei sillä siis ollut juurikaan vaikutuksia ilmoitettujen tulojen eikä ilmoittajien määrään, vaan molemmat luvut noudattelivat hyvin pitkälti aikaisempien vuosien lukuja.

Lukuihin kannattaa kuitenkin suhtautua tietyllä varauksella. Väliyhteisöjen todellista määrää on mahdotonta lähteä arvioimaan, mutta on hyvin todennäköistä, että ilmoitettujen yhtiöiden joukossa ei ole kaikkia suomalaisten omistamia väliyhteisöjä. Tiedoissa ei myöskään näy verovuodelta myöhemmin ilmenneitä väliyhteisöjä, minkä lisäksi lukujen pohjana olevissa ilmoituksissa saattaa olla erinäisiä virheitä. Myös taloudellisilla suhdanteilla on lukuihin oma vaikutuksensa. Tilastoharhat, ilmoitusvirheet ja suhdanteet korostuvat voimakkaasti näin pienessä joukossa, minkä vuoksi lukuja voikin tarkastella lähinnä suuntaa-antavina.

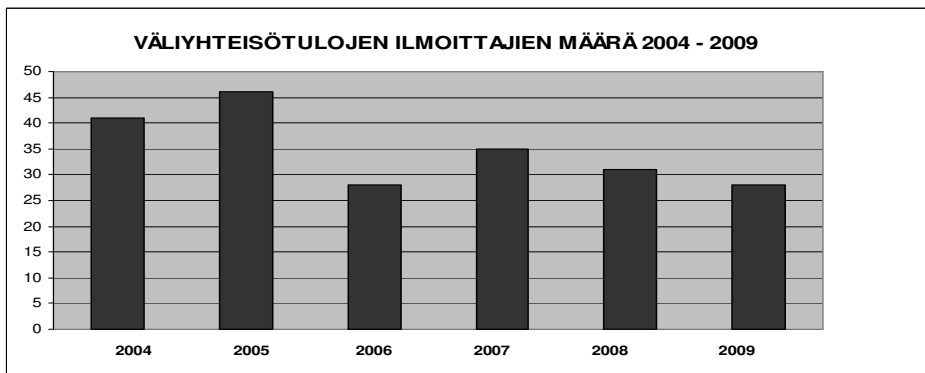
vuosi	ilmoitettu tulon määrä milj. €
2004	3,411
2005	20,650
2006	20,103
2007	58,481
2008	17,390
2009	30,874
yht.	150,909



ilmoittajien määrä vuosina 2004 - 2009

vuosi	kpl
2004	41
2005	46
2006	28
2007	35

2008 31
2009 28



Jo yksistään muutamissa ilmoituksissa ilmenneiden virheiden selvittäminen vaatisi tapausten läpikäymistä veroilmoitustasolla, mihin ei valitettavasti käytännön syistä ole mahdollisuuksia. Analyysistä saatu tulosten läpikäyminen ei myöskään olisi tarkoituksenmukaista eikä mahdollista tämän tutkimuksen puitteissa. Muutoksia koskevan syvällisemmän ja informatiivisemmän analyysin tekeminen vaatisi myös ilmoittajakohtaista tarkastelua, missä voitaisiin syventyä siihen, mistä esimerkiksi jonkin aikaisemmin väliyhteisötuloa ilmoittaneen yhteisön poistuminen väliyhtiöiden ilmoittajien listalta johtuu. Tämänkaltaisen analyysin pääsen toivottavasti tulevaisuudessa toteuttamaan väliyhteisölakia koskevassa lisensiaatintyössä.

Holdingsyhtiöiden lukumäärä on Tilastokeskuksen mukaan lisääntynyt radikaalisti. Tässäkin suhteessa niitä koskevat rajanvedot ovat tulevaisuudessa yhä merkittävämpiä. Koska holdingsyhtiöt ovat perinteisesti olleet merkittävä väliyhteisölain soveltamisalue, on huomionarvoista myös se, että samanaikaisesti holdingsyhtiöiden määrän kaksinkertaistumisen kanssa ilmoitettujen väliyhteisöjen määrä on puolestaan pysynyt jotakuinkin samana. Myös näiden lukujen korrelaation tai sen puuttumisen arviointia olisi mahdollista tehdä lisensiaatintyössä, kun lopullisia lukuja ja niiden taustoja olisi mahdollista tutkia yksityiskohtaisemmin. Ilman varmoja tietoja ja holdingsyhtiöitä koskevaa oikeuskäytäntöä aiheen syvällisempi analysointi ei vielä ole tarkoituksenmukaista.

2. Missä maissa väliyhteisöjä on ja ketkä niitä omistavat?

Suomalaisten konsernien omistamat väliyhteisöt ovat pääasiassa muualla kuin Euroopassa. Ne sijaitsevat yleensä Aasian valtioissa, Kanaalisaarilla, Karibianmeren saarilla ja jonkin verran myös Lähi-Idässä. Merkittävimmät maat tässä suhteessa ovat olleet Malesia ja Kypros. Näistä valtioista saadaan heikosti tietoa, minkä vuoksi konserniverokeskus on yleensä pitkälti yhtiöiden ilmoitusten varassa. Käytännössä konsernit ilmoittavat väliyhtiön tulon ja konserniverokeskus hyväksyy sen ja myöhemmin tarkastuksessa kiinnitetään tarvittaessa huomiota siihen, onko väliyhteisössä vielä jotain sellaista, mitä ei ole käynyt ilmoituksessa ilmi.¹⁵⁶

Monilla suomalaisillakin konserneilla on täysin toimimattomia väliyhteisöjä, jotka eivät näytä mitään tulosta eikä niistä ole verohyötyjä. Niistä on lähinnä haittaa, sillä monien silmissä perinteisessä veroparatiisivaltiossa sijaitseva tytäryhtiö näyttää pahalta, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan Suomen veron välttämistä. Se, että tällaisia yhtiöitä ei ole saatu purettua, johtuu haastateltavien mukaan ensinnäkin siitä, että osakkeiden luovutusvoitot ovat veronalaista tuloa, jolloin tulee paljon edullisemmaksi maksaa yhtiön ylläpidosta muutamia satoja euroja, kuin mahdollisesti merkittäviäkin summia veroina. Toisinaan yhtiön alla voi taas olla merkittäviäkin omistuksia, joita on vaikeaa saada siirrettyä jonkun muun yhtiön alle. Purkamisen voi muodostua ongelmalliseksi myös paikallisen lainsäädännön vuoksi. Esimerkiksi Iso-Britannian lainsäädännön mukaan purkamisen jälkeen pesään tulevat varat menevät kruunulle, mutta purkamisen jälkeen tulevat velat taas menevät selvitysmiesten ja yritysjohton maksettavaksi. Näin ollen yhtiötä ei pureta ennen kuin on täysin varmaa, että yhtiöstä ei ole hyötyä eikä haittaa. Joissakin maissa purkamista on vaikeuttanut voimakas byrokratia ja eksoottisemmissa maissa monet erikoiset käytännöt. Toki yhtiöistä voidaan joskus katsoa olevan mahdollisesti hyötyä joskus tulevaisuudessa, mikä laskee sekin ambitiotasoa purkamiseen. Yhtiön purkamiseen on voinut haastattelujen mukaan mennä jopa kymmenen vuotta.¹⁵⁷

3. Väliyhteisöpalveluja tarjoavat toimijat ja keskeiset maat

¹⁵⁶ Haastattelukooste s. 12.

¹⁵⁷ Haastattelukooste, s. 28.

Haastatteluissa kävi ilmi, että yksityishenkilöiden ja yritysten kansainvälistä toimintaa hoitaville yhtiöille, jotka ovat yleensä muita kuin big four – tilintarkastusyhteisöjä¹⁵⁸, tarjotaan erinäisiä veroparatiisijärjestelyjä tasaisin väliajoin. Nämä palveluntarjoajat ovat yleensä pieniä konsulttitoimistoja maailmalla, jotka hakevat Suomesta paikallista tukea toiminnalleen. Erityisesti Maltalta ja Madeiralta tehtävät tarjoukset ovat lisääntyneet voimakkaasti viimeisen kahden vuoden aikana, mikä johtunee väliyhteisölainsäädäntöjen muutoksesta.¹⁵⁹ Muutamilta tahoilta mainittiin myös, että konsernien rahoitusyhtiöt järjestelivät väliyhteisökuvioita erityisesti Sveitsiin.¹⁶⁰

Muutamit haastateltavista tunsivat veroparatiisiyhtiön perustamisen melko tarkasti. Heidän mukaansa palveluntarjoajat perustavat yleensä yhtiön edullisesti, mutta saavat varsinaisen tuoton mm. kokouksista, pöytäkirjoista, osakepalveluista, vuosimaksuista ja puhelin- ja postilokeropalveluista. Kokonaiskustannukset ovat siis aika merkittäviä ja yhtiö perustetaankin yleensä vain joko bisneksen, Suomen veron välttämisen tai varojen piilottamisen vuoksi. Yhtiön perustaminen ei itsessään vaadi juuri mitään tositteita, sillä standardimalliin tarvitaan yleensä vain yhtiöjärjestys, hieman rahaliikennettä ja nimikirjoitus.¹⁶¹

Haastateltavat kertoivat väliyhteisöjärjestelyjen kannalta ensinnäkin hyvin keskeiseksi idänkaupan. Venäjällä veroparatiiseja käytetään varsin avoimesti ja erityisesti Kypros on siellä suosittu rahanpesukeskus. Muutoinkin Venäjä koettiin lainsäädännöltään erittäin vaikeaksi maaksi lähteä harjoittamaan liiketoimintaa¹⁶². Lähi-Idän kaupassa väliyhtiöitä käytetään myös lisääntyvässä määrin. Viro on ollut pitkään verosuunnittelun kannalta keskeinen valtio myös väliyhteisöasioissa, mutta siirtohinnoittelukysymykset ovat toki Baltian alueellakin paljon merkittävämpiä kysymyksiä.

¹⁵⁸ Big four on vakiintunut käsite neljästä maailman suurimmasta tilintarkastusyhteisöstä, jotka ovat Pricewaterhousecoopers, Ernst&Young, Deloitte&Touche ja KPMG. Vuosituhannen alun Enron – skandaaliin saakka tähän joukkoon kuului myös Arthur Andersen.

¹⁵⁹ Haastattelukooste, s. 12.

¹⁶⁰ Haastattelukooste s. 36. Haastatteluissa mainittiin, että mm. Sveitsissä on ennestään vanhaa rahaa, jota on erinäisin keinoin päätynt sinne. Miten varainhoitajat ovat järjestelleet tällaisia tilanteita, koska ovat tällöin avunantajia rahanpesurikoksessa? Tiedostavatko he, että veropetos voi olla rahanpesurikoksen alkurikos, eikä ole merkitystä vaikka veropetos olisi vanhentunutkin? Muutamit esittivät väitteen, että viranomainen on ollut löperö eikä ole edes yrittänyt saada kiinni näitä toimijoita.

¹⁶¹ Esimerkkinä veroparatiisiyhtiöitä tarjoavista yhtiöistä mainittakoon Vanuatulla toimiva Hawkes&Law – tilintarkastusyhtiö, joka tarjoaa www-sivuillaan mm. korkean salaisuuden takaavien trustien ja pöytälaatikkoyhtiöiden myyntiä. Sivulla olevan mainospuheen mukaan ”Kansainvälinen veroparatiisiyhtiö perustetaan usein Vanuatun kaltaiseen valtioon, jossa ei ole yhtiö-, pääoma- tai tuloveroja, ei raportointivaatimuksia eikä työlainsäädännön rajoitteita. [...] Kansainvälisellä veroparatiisiyhtiöllä on useita etuja: ne takaavat täyden anonymiteetin esimerkiksi siten, että yhtiön osakkeet omistaa trusti. [...] Verovapaus ja korkea salaisuusaste tekevät yhtiöstä houkuttelevan sekä yksityishenkilöille että vakiintuneille yrityksille.” Maksamalla 2295 dollaria saa paketin, johon kuuluu oma trusti, pöytälaatikkoyritys ja pankkitili.

¹⁶² Väliyhteisöjä koskien Venäjän lainsäädäntöön liittyy ongelmia mm. sen suhteen, miten erilaiset osakassopimusklausulit ovat sitovia Venäjän lainsäädännön alla. Jos tehdään kahden tai useamman yrityksen muodostama yhteisyritys eli joint venture Venäjälle, on holding-yhtiö omistettava kuitenkin toisessa maassa.

Malta ja Madeira ovat nousseet erityisesti parin viime vuoden aikana merkittäviksi sijoituspalvelujen tarjoajiksi ja yhtiön kotipaikan siirtoja erityisesti Maltalle on tapahtunut runsaasti. Sen sijaan Kiina, Malesia ja Hong Kong ovat osoittautuneet lain kannalta ongelmallisiksi monilla muilla tavoin suomalaisten pääasiassa aidon liiketoiminnan lisääntyessä siellä jatkuvasti.¹⁶³

Suomessa tunnetuin veroparatiiseihin liittyviä palveluita tarjoava yritys on ollut WTC-rakennuksessa toimiva Ocrac Finland, joka on osa kansainvälistä Ocrac-konsernia. Ocrac on yksi maailman suurimmista veroparatiisituotteiden tarjoajista. Ocran asiakaskunnan Suomessa muodostavat pääasiassa pohjoismaalaiset ja venäläiset yksityishenkilöt ja pk-yritykset. Ocrac Scandinavian toimitusjohtajan mukaan offshore-yhtiöiden laillinen käyttö on muuttunut vaikeammaksi, kun länsimaat ovat torjuneet verokilpailun rajuimpia ilmiöitä uuden lainsäädännön avulla. He eivät yleensä voi tarjota suomalaisille asiakkaille laillisen verosuunnittelun keinoja, sillä laillisia keinoja voivat käyttää lähinnä ne suomalaiset, jotka asuvat ulkomaisissa huippuosaajia edullisesti verottavissa maissa kuten Sveitsissä, Monacossa tai Isossa-Britanniassa¹⁶⁴.

Nykyisin Ocran asiakkaista ei jää Suomeen jälkiä, sillä Helsingin toimisto ei myy suoraan mitään vaan ainoastaan konsultoi ja välittää asiakkaat jatkotoimia varten Brittein saarille. Ocrac ei halua joutua vastuuseen asiakkaan yllyttämisestä veronkiertoon, minkä vuoksi he kertovat aina asiakkaalle, että offshore-yhtiöiden tuotoista pitää tehdä ilmoitus verottajalle tai muutoin kyseessä on veropetos. Vastuun ilmoituksesta kantaa asiakas, mutta yhtiön toimitusjohtajan mukaan monikaan asiakkaista ei lopulta muista ilmoitusvelvollisuutta. Paljastumisen riskit ovat pienet, jos yhtiöllä ei ole rahaliikennettä Suomessa ja itse yhtiö toimii laillisesti.¹⁶⁵ Maineeltaan huonommissa veroparatiiseissa sijaitsevia pöytälaatikkoyhtiöitä ja trustejä käytetään niiden tarjoaman salaisuuden takia, mutta varsinainen rahaliikenne halutaan kuitenkin yleensä ohjata mahdollisimman arvostettuun, vahvan pankkisalaisuuden maahan, kuten Luxemburgiin tai Sveitsiin, koska ne herättävät vähemmän viranomaisen huomiota.¹⁶⁶

Mikäli rahaa on riittävästi, onnistuu tilin perustaminen Sveitsiin varsin helposti, mutta rahan käyttäminen esimerkiksi laskujen ja lainojen lyhentämisessä Sveitsistä käsin on omat riskinsä. Niinpä rahat joudutaankin usein hakemaan paikan päältä. Rajalla tarkistetaan jonkin verran autoja ja

¹⁶³ Haastattelukooste, s. 12.

¹⁶⁴ Puustinen 2008. Esimerkiksi Britanniassa asuva ja eri puolilla maailmaa työtä tekevä konsultti voi minimoida veroasteensa kolmeen prosenttiin hongkongilaisen holding-yhtiön avulla.

¹⁶⁵ Puustinen 2008.

¹⁶⁶ Ylönen 2008, s. 75-76.

mukana olevista suurista käteissummista on annettava selvitys viranomaiselle. Rahojen tuominen Suomen tullin läpi on tietysti veropetos. Toinen tapa on yrittää löytää laillinen, eri valtioiden läpi kulkeva reitti, jonka kautta voin saada rahat edullisesti Suomeen ilman, että verottaja asettaa raskaita jälkiveroja. Reitit ovat perustuneet erilaisiin vero- ja kauppasopimuksiin, joita maiden kesken on solmittu. Näitä reittejä on kuitenkin aktiivisesti tukittu kymmenen viime vuoden aikana kansainvälisillä sopimuksilla.

Viranomaissektorin mukaan omistuksen salaamisessa ollaan menossa huolestuttavaan suuntaan. Arvopaperipuolella hallintarekisteri laajenee sijoitusrahastoihin ja suunnitellaan laajennettavaksi virallisestikin suomalaisiin. Toisaalta pörssin läpinäkyvyys on vähentynyt ja pörssikauppa kansainvälistyy, minkä vuoksi kauppaa on nykyisin helppoa käydä missä vain. Myös pankkitoiminta kansainvälistyy eikä globaaleja toimijoita voi valvoa kunnolla missään. Haasteita tulee jatkuvasti lisää. Terrorismin vastainen sota on auttanut jonkin verran valvontaviranomaisia tiedonsaannissa¹⁶⁷, mutta toisaalta on myös hyvä muistaa, että kyseisen sodan alulle laittanut George W. Bushin hallinto pysäytti lupaavasti alkaneen OECD:n veroparatiisien vastaisen hankkeen vuonna 2001 ja vasta vuosikymmenen lopun finanssikriisi aktivoitti käynnistämään prosessin uudelleen. Lopulta elokuussa 2009 päästiin tilanteeseen, jossa kaikki OECD:n jäsenmaat olivat hyväksyneet tietojenvaihdon periaatteet veronkierron estämiseksi.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Haastattelukooste, s. 15-16.

¹⁶⁸ Pulliainen 2009.

V HAASTATTELUT

Haastateltavien ajatuksia väliyhteisölaista:

- Väliyhteisölaki on olennainen osa modernia verojärjestelmää, kuten siirtohinnoittelusäännöksetkin
- Väliyhteisölaki tuo moraalialueita ja ryhtiä
- Väliyhteisölain tavoite on yksityishenkilöiden ”karvalakkiveronkierron” ennaltaehkäisy ja lain sivutuotteena tulee suurten yhtiöiden kansainvälisen verominimoinnin rajoittaminen kaikkein aggressiivisimmalta osalta. Tätä funktiota laki on toteuttanut hyvin.
- Väliyhteisölaki on kuin kaupassa olisi yksi kassa, minkä yllä on kyltti ”myymälävarkaiden ilmoittautumispiste” ja ohessa poliisin numero
- Jos joku haluaa väärin toimia, ei väliyhteisölailla sitä pystytä estämään
- Laki on ollut tehokas ennaltaehkäisijä
- Laki on sekava ja hankalasti tulkittava
- Laki vain isoimmille rehellisille yrityksille suunnattu, miltei täysin turha
- Voisihan sitä ryhtyä vaikka minkälaisiin järjestelyihin, mutta ei meillä ole ollut tarvetta sellaisiin ryhtyä kun on tällainen laki, joka selkeästi asettaa rehellisen toiminnan rajan. Välttääkseen Suomen verotuksen on henkilön nyt muutettava aidosti ulkomaille ja katkaistava miltei kaikki siteet Suomeen.
- Miksi tällaisia lakeja edes on, kun niitä ei voida valvoa?
- Kun veronkiertopykälä vaati viranomaisen näyttöä, kääntyi näyttövelvollisuus väliyhteisölain myötä päinvastaiseksi. Sillä viimein päästiin tarttumaan täysin keinotekoisiiin järjestelyihin.
- Laki on kaukana yritysten liiketoiminnasta
- Väliyhteisölain kanssa tulee toimeen, mutta se aiheuttaa paljon turhaa työtä
- Laki ei ole yritysten kannalta rajoittava eikä hallinnollisesti työllistävä, koska yrityksillä on resursseja, osaamista ja hyvät verosuunnittelumahdollisuudet muutoinkin.

- *Jos lähdeverot laskettaisiin verokantaan mukaan niin väliyhteisöt loppuisivat kokonaan*
- *Useimmissa maissa on väliyhteisölainsäädäntö, mutta Suomen väliyhteisölaki on tiukin, epäoikeudenmukaisin ja summittaisin, mitä tiedän. Laki pitäisi poistaa tai ainakin laittaa kokonaan uusiksi*
- *Laki yleisesti määrittelee, mikä on verosuunnittelun ja veronkierron raja. Jos ei ilmoita, tekee rikoksen*
- *Väliyhteisölaki on kuin tilaajanvastuulaki, jolla symbolinen merkitys; mitä sallitaan ja mitä ei*

1. Yleiskäsitys väliyhteisölaista

Väliyhteisölaki jakoi haastateltavien mielipiteitä voimakkaasti. Laki nosti myös joidenkin haastateltavien tunteita voimakkaasti puolesta tai vastaan, joidenkin taas suhtautuessa siihen ilman suurempia intohimoja ja jopa melko välinpitämättömästi. Ainoa asia, missä haastateltavat olivat yhtä mieltä, oli lain vaikeaselkoisuus. Jo lähtökohtaisesti varsin hankalaan lakiin on vuosien saatossa liimattu päälle tarpeellisiksi muodostuneita uudistuksia, minkä vuoksi lain systematiikka on kärsinyt pahasti. Erityisesti kansainvälisessä toiminnassa väliyhteisölain selittäminen ulkomaisille toimijoille koettiin monien mielestä mahdottomana. Suomen väliyhteisölaki on kansainvälisestikin vertailtuna varsin lyhyt, eikä siinä ole säädelty tarkasti läheskään kaikista keskeisistä osa-alueista, mikä aiheuttaa paljon tulkintaongelmia. Tulkinnanvaraisuus hillitsee toki osaltaan aggressiivista verosuunnittelua, mutta aiheuttaa samalla ongelmia rehelliselle yritystoiminnalle. Toisaalta tulkinnanvaraisuus aiheuttaa myös turhia hallinnollisia kuluja sekä yritysten että viranomaisten puolella.

Toinen seikka, mistä haastateltavat olivat lähes yhtä mieltä, oli lain toimivuus veronkiertoa ennaltaehkäisevänä säädöksenä. Kuten edellä jo todettiin, valvontaviranomaiset kokivat väliyhteisölain olleen merkittävä tekijä 1990-luvun alusta lähtien voimistuneiden väliyhtiöjärjestelyjen torjumisessa, sillä se antoi erityissäännöksenä mahdollisuuden tarttua täysin keinotekoisiiin järjestelyihin. Tätäkään näkemystä aivan kaikki eivät kuitenkaan haastatteluissa jakaneet edes viranomaissektorin puolella, sillä jotkut kokivat sen valvomisen niin mahdottomaksi, että kyseenalaistivat koko lain olemassaolon mielekkyyden. Mielenkiintoista oli, että jopa valvontaviranomaisia enemmän lain ennaltaehkäisevää fuktiota korostivat yksityishenkilöiden pääomasijoitusten parissa toimivat henkilöt, joilta ajoittain kysytään eksoottisista maista olevien toimijoiden taholta kiinnostusta veroparatiisijärjestelyihin ja omistuksen salaamiseen. Heidän

mukaansa kiinteän toimipaikan säännöksen ohella väliyhteisölaki on pysäyttänyt runsaasti erilaisia toimenpiteitä, joihin muutoin ryhdyttäisiin, ja toisaalta laki on aiheuttanut tällaiselle toiminnalle niin huonon maineen, että niihin ei senkään vuoksi voi yhtään isompi toimisto ryhtyä.

2. Valvonta

2.1. Tiedonsaanti väliyhtiöjärjestelyistä

Pääomatulojen maksajille ja arvopaperikauppojen välittäjille on säädetty yleinen tiedonantovelvollisuus Suomen verohallinnolle maksamistaan ja välittämistään suorituksista sekä eräistä muista sijoituksiin liittyvistä tiedoista.¹⁶⁹ Tämä tiedonantovelvollisuus tuo kotimaisille sijoittajille kotimaisista arvopaperisijoituksista saadut tulot varsin hyvin verohallinnon tietoon.¹⁷⁰ Verovalvonnan näkökulmasta keskeinen ongelma onkin se, että sijoittajan on helppo kiertää tiedonantovelvollisuutta käyttämällä ulkomaisia sijoituspalveluja tarjoavia toimijoita ja sijoittamalla näiden välityksellä joko suomalaisiin tai ulkomaisiin arvopapereihin. Edullisuus perustuu siihen, etteivät välittäjät toimita tietoja sijoituksista tai niiden tuotoista Suomen verohallinnolle.¹⁷¹ On myös mahdollista sijoittaa suomalaisiin arvopapereihin esiintyen ulkomaalaisena niin, että tosiasiallinen omistus kätketään jossakin tiukan pankkisalaisuuden maassa toimivan rahalaitoksen tai sijoituspalveluyhtiön taakse ja siinä hyödynnetään hallintarekisterijärjestelmän ulkomaisille tai ulkomaalaisina esiintyville sijoittajille tarjoamaa anonymiteettiä. Tässä tapauksessa edullisuus perustuu korkojen ja luovutusvoittojen verovapauteen Suomessa rajoitetusti verovelvollisille sekä osinkojen lievempään verokohteluun tai verovapauteen riippuen siitä, mikä saajan kotivaltioksi on ilmoitettu.¹⁷²

Aktiivisen verovalvonnan mahdollisuuksia on pyritty parantamaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyihin verosopimuksiin ja EU:n direktiiveihin sisältyvillä määräyksillä sekä spontaanista että pyyntöön perustuvasta tietojenvaihdosta ja mahdollisuudesta eri maiden verohallintojen yhdessä tai samanaikaisesti suorittamiin verotarkastuksiin. Käytännössä spontaaneja pääomatuloja koskevia vertailutietoja tulee muista kuin säästödirektiivin piiriin kuuluvista maista

¹⁶⁹ Verohallinnon päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta 2009.

¹⁷⁰ Hirvonen ym. 2010, s. 211.

¹⁷¹ Hirvonen ym. 2010, s. 223. Käytännössä merkittävimpiä suomalaisten käyttämiä sijoituskanavia ovat pörssin etävälittäjät ja ns. salkkuvakuutus tarjoavat ulkomaiset vakuutusyhtiöt.

¹⁷² Hirvonen ym. 2010, s. 223

varsin vähän, noin 15 valtiosta.¹⁷³ Tietojen pyytäminen toisesta valtiosta edellyttää väärinkäytösepäilyä, joka kohdistuu johonkin konkreettiseen yksittäistapaukseen tai verovelvolliseen. Suurimmitaistakaan sijoitustoimintaa yritys- tai elinkeinotoiminnan ulkopuolella harjoittava yksityishenkilö joutuu varsin harvoin verotarkastustoiminnan piiriin. Kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvien veronkiertotapausten esiintulo onkin ollut varsin sattumanvaraista.¹⁷⁴

Verohallinnolla on oikeus saada kaikki verotusta varten tarpeellinen tieto verovelvolliselta, sivulliselta ja viranomaiselta. VML 21.2 §:n mukaan ”*vertailutietotarkastusta ei kuitenkaan voida suorittaa luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/93) tarkoitetussa toimiluvan saaneessa luottolaitoksessa eikä ulkomaisen luotto- ja rahoituslaitoksen toiminnasta Suomessa annetussa laissa (1608/93) tarkoitetussa toimiluvan saaneessa luottolaitoksen sivukonttorissa. Luottolaitokseen tai luottolaitoksen sivukonttoriin kohdistuvassa verotarkastuksessa esiin tulleita tietoja voidaan kuitenkin käyttää muun verovelvollisen verotuksessa.*” Valtioneuvoston 17.12.2009 hyväksymässä 5. talousrikistorjuntaohjelmassa vertailutietotarkastusmahdollisuuden laajentamista koskeva hanke ja se on otettu myös osaksi Mari Kiviniemen ensimmäisen hallituksen ohjelmaa.¹⁷⁵ Hallitus on myös myöhemmin luvannut panostaa talousrikollisuuden torjuntaan sekä vertailutietotarkastusmahdollisuuden laajentamisen että rakennusalan käänteisen arvonlisäveron kautta.¹⁷⁶ Talousrikistorjuntaohjelmassa on myös hanke, jossa selvitetään rahanpesua varten annettujen tietojen käyttämistä esimerkiksi verotuksessa. Virossa rahanpesua koskevaa säännöstöä on tiukennettu, minkä vuoksi uhkakuvana on kansainvälisen rahanpesun lisääntyminen Suomessa, koska Suomessa rahanpesun selvittämiskeskuksen toimivaltuudet selvittää epäiltyä rahanpesua ovat heikkommat.

Haastattelujenkin perusteella on selvää, että väliyhteisölain hyödynnettävyyden kannalta merkittävimmät ongelmat liittyvät tiedonsaantiin. Tiedon saaminen transaktioista ja väliyhteisösijoituksista on osoittautunut erittäin vaikeaksi. Toisin kuin muissa Pohjoismaissa, Suomen valvontaviranomaisella ei ole käytettävissään massavälineitä eikä systemaattista keinoa tarttua väliyhteisöjärjestelyihin. Ongelmallisimpina seikkoina koettiin, että resursseja ei ole riittävästi ja mahdollisuus verohallinnon vertailutietotarkastuksiin luottolaitoksissa puuttuu. Toimintaan tarttuminen tukehtuu haastateltujen mukaan yleensä viimeistään siihen, että toisesta valtiosta ei saada mitään tietoa, eikä näin ollen myöskään riittävää näyttöä verotuksen tueksi.

¹⁷³ Verohallitus, ylitarkastaja Mirjami Saarelma 17.7.2009

¹⁷⁴ Hirvonen ym. 2010, s. 212.

¹⁷⁵ Valtioneuvoston tiedonanto Eduskunnalle 2010, s. 4.

¹⁷⁶ YLE 2010.

Epäselvä tapaus ratkaistaan aina verovelvollisen eduksi. Usein käy myös niin, että jos valvontaviranomainen pääsee yrityksen jäljille, alkaa veroparatiisiyhtiöiden myynti tapahtua muiden maiden kautta ja todisteet hävitetään. Ratsioiden jälkeen yritys on esimerkiksi parin vuoden kuluttua muuttanut tuotevalikoimaansa niin, että se myy yhtiöitä Caymansaarien sijaan esimerkiksi Iso-Britanniasta, joka puolestaan omistaa caymansaarelaisia yhtiöitä, joilla on käyttöoikeus Iso-Britannialaisen yhtiön tileihin. Näin siis rakennetaan eräänlainen suojaverkko toiminnan päälle. Jotkut toimijat ovat puolestaan ryhtyneet veroparatiisijärjestelyjen sijaan välittämään asiakaskontakteja ulkomaille.¹⁷⁷

Ilmoittamatta jääneisiin väliyhteisöihin päästään kiinni yleensä hieman sattumalta muun valvonnan yhteydessä. Epäilyttäviä liiketoimia ja epätavallisia yhteyksiä, kuten lainantakauksia veroparatiisivaltioon sijoittautuneen pankin taholta, tulee vastaan verotarkastuksissa, kuolinpesien tarkastuksissa, konkurssien yhteydessä ja rikostutkinnoissa. Kotietsinnät ovat siinä mielessä merkittävä osa tiedonsaantia, että niiden avulla saadaan usein kuitteja ja muuta sellaista konkreettista näyttöä, joihin ei muutoin päästäisi käsiksi. Kotietsintä edellyttää kuitenkin rikostutkinnan vireilläoloa. Ilmiäntoija tulee jonkin verran, mutta iso osa niistä on täysin perusteettomia¹⁷⁸. Ilmiannoista tärkeimpiä ovat yleensä entisten työntekijöiden ja puolisoitten ilmiannot. Yleisesti ottaen ilmiäntoija tulee eniten perheyriyten osakkaiden taholta, mutta väliyhteisölaki harvemmin koskettaa suomalaisia perheyriyksiä. Ilmiannot liittyvät enemmänkin kilpailuun, kun taas väliyhteisöjärjestelyihin liittyvän tiedonsaantiongelman kohdistuessa pääasiassa yksityishenkilöihin, ei niiden kohdalla juuri ilmoituksia tule.

Jonkin verran tietoja tulee sattumalta julkisuuden kautta, ja konsernien kohdalla julkisista lähteistä on saatavissa perustiedot kohtuullisen hyvin. Sen sijaan omistussuhteet ja verotettavan tulon määrän laskeminen ovat tässäkin verottajan näkökulmasta oma ongelmansa. Arvopaperikaupan tiedoista ja pankkitiedustelujen kautta saadaan myös merkittävästi tietoa. Esimerkiksi selittämätön omaisuudenlisäys tai omaisuuden hankkiminen nimellisesti veroparatiisissa sijaitsevan yhtiön nimiin saattaa herättää huomiota. Näiden lisäksi varainsiirtoverolaskelmat ja kansainvälisen tietojenvaihdon kautta saadut tiedot voivat auttaa pääsemään veronkiertojärjestelyjen jäljille.

¹⁷⁷ Haastattelukooste, s. 13-14.

¹⁷⁸ Haastattelujen mukaan ilmiannot perustuvat usein naapurikateuteen, jossa esimerkiksi naapurin uusi auto tai vene on herättänyt epäilyksiä pimeästä tulosta.

Toisista tarkastuksista saatuja tietoja pitäisi päästä haastateltavien mukaan hyödyntämään paremmin.¹⁷⁹

Norjassa ja Ruotsissa on lain mukaan ilmoitettava verottajalle, jos haluaa siirtää varallisuuttaan ulkomaille. Toimenpide on myös perusteltava. Suomessakin vastaava järjestelmä olisi mahdollinen. Haastattelujen mukaan valvontaviranomaisella voi esimerkiksi olla tiedossa, ketkä pitävät edunsaajaomistajien¹⁸⁰ puolesta omistuksia, toimijoiden nimet ja omituksen ketjutukset, mutta tiedoista ei ole hyötyä, koska ei päästä käsiksi pankkitileihin esimerkiksi Baltiassa. Järjestelyissä muodostetaan usein vielä ns. välikerros, jossa käytetään Sveitsissä tai Luxemburgissa olevaa yhtiötä ja sen taakse jäävät varsinaiset veroparatiisiyhtiöt. Näin järjestely ei näytä niin ilmeiseltä.¹⁸¹

Jos henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, hän myös asuu ja käyttää rahaa Suomessa vaikka taloudellinen toiminta olisikin ulkomailla. Vielä nykyisin verottaja saa pankkitilitiedot ainoastaan yksilöimällä kohteen. Jos viranomaisella olisi mahdollisuus valvoa massaluonteisesti rahaliikennettä, olisi tuloja paljon vaikeampaa salata. Verottajalle on vuosikymmeniä vaadittu oikeutta kerätä pankeista vertailutietoja asiakkaiden tileistä, siis ilman varsinaista verotarkastusta pankkiin ja ilman, että verottajan tarvitsisi yksilöidä kenen tilitiedoista on kysymys. Tähän asti vaatimus on aina tyssännyt pankkisalaisuuteen ja muun muassa pankkien ja Keskuskauppakamarin jyrkkään vastustukseen.¹⁸² Luottolaitoksia koskevan vertailutietotarkastuksen avulla voitaisiin saada tietoja luottokortinkäytöstä ja pankkitileistä, minkä lisäksi voitaisiin selvittää myös suomalaisten rahasiirrot tiettyihin maihin ja ulkomaisten yhtiöiden tilit Suomessa. Harmaan talouden toimijoiden tunnistamiseksi tämä olisi erittäin tärkeää. Ne, jotka haluavat toimia vastoin lakia, keksivät siihen kyllä keinot, mutta mikäli lainsäädäntö mahdollistaisi paremmin viranomaiskontrollin, tulisi veronkierrosta vaikeampaa, kalliimpaa ja sitä kautta myös vähemmän kannattavaa. Muissa Pohjoismaissa tietojen kerääminen luottolaitoksista on vaatinut suuria panostuksia. Kymmenet tarkastajat ovat olleen kiinni projekteissa, eikä suurin ongelma ole ollut niinkään selvittää rahojen käyttöä, vaan sitä, mistä rahat on saatu. Kova työ ja riittävien resurssien luominen toiminnalle on kuitenkin tuottanut myös hyvin merkittäviä tuloksia.¹⁸³

¹⁷⁹ Haastattelukooste, s. 13-14.

¹⁸⁰ Beneficial owner

¹⁸¹ Vastaavasti rahavirtoja on ohjattu Caymansaarien sijasta mm. Delawareen, joka ei näytä julkisissa tiedoissa yhtä pahalta.

¹⁸² YLE 2010.

¹⁸³ Haastattelukooste, s. 15-17. Esim. Ruotsissa uudistus paljasti miljardien rahavirrat.

Edellisen kerran harmaaseen talouteen lähdettiin kiinnittämään voimakkaasti huomiota 1990-luvun alussa, kun yhteiskunnassa oli vahva konsensus siitä, että kansainvälistymisen myötä lisääntyvälle keinottelulle on tehtävä loppu. Tuolloin tehtiin paljon julkisuutta saaneita poliisi-verottaja – yhteisiskuja työmaille. Talouskasvun alkaessa tilanne kääntyi kuitenkin nopeasti päinvastaiseksi, kun verottajaa alettiin syyttää ylilyönneistä.¹⁸⁴

Suomessa on aina ollut vallalla vahvan pakkokeinojärjestelmän sijasta hallinnollinen perinne. Esimerkiksi soluttautuminen veroparatiisiyhtiön ostamisen muodossa ovat olleet radikaaleja ajatuksia perinteisessä valtionhallinnossa. Lähtökohtaisesti oikeusvaltiossa verovelvolliseen luotetaan, kunnes muuta osoitetaan, mutta asenne on joidenkin haastateltavien mukaan kuitenkin mennyt jo osittain sinisilmäisyyden puolelle. Verohallinnon ote on muutoinkin ollut useiden haastateltujen mukaan liian löysä ja ennen kaikkea panostukset selvitystyöhön ovat olleet valtion taholta todella vaatimattomia. Esimerkiksi arvopaperiprojekti vuosituhannen vaihteessa tuotti aluksi tuloksia, mutta sitä olisi pitänyt jatkaa voimakkaammin. Välittäjien vuosi-ilmoituksia ei puolestaan hyödynnetty millään tavoin vuosikausiin ja nyt niitä on ottanut hallinnon puolella vastaan vain pari henkilöä lähinnä sivutoimisesti, vaikka ilmoitukset voisivat olla merkittävä lähde. Haastattelujen mittaan mainittiin useasti myös mittava lobbaus, jolla jotkut valvontaviranomaista merkittävästi hyödyttävät lakimuutokset on padottu. Käytännössä ”putken läpi” menevä määrä juttuja on vakio samoilla resursseilla, minkä vuoksi viranomaissektori keskittyy isoihin ja aikaa vieviin tapauksiin pienten verorikosten jäädessä vähemmälle huomiolle.¹⁸⁵ Törkeiden veropetosten määrän kasvu on johtanut siihen, että yhä useammin tavalliset verorikokset käsitellään hallinnollisesti, eikä niitä saateta poliisin tutkintaan.¹⁸⁶

2.2. Tietojenvaihto

Tietojenvaihto on kansainvälisissä verokysymyksissä valvonnan ydin, koska esimerkiksi toimialavapautuksilla ei ole merkitystä, jos todellisesta asiantilasta ei saada tietoa. Haastateltavien yhteinen näkemys oli luonnollisesti se, että tietojenvaihtoa on kehitettävä. Tietojenvaihdon nykytilasta näkemykset vaihtelivat aika paljon. Monien mielestä tietoa tulee hitaasti ja tieto on usein arvotonta. Tästä syystä vain hyvin harvat antaisivat tietojenvaihdolle kovin merkittävää roolia myöskään väliyhteisölaissa. Jos tietojenvaihto ei toimi, voivat jopa vanhentumissäännökset tulla

¹⁸⁴ Haastattelukooste s. 2.

¹⁸⁵ Haastattelukooste, s. 14-16.

¹⁸⁶ Valtioneuvoston periaatepäätös, s. 3.

vastaan. Erityisen ongelmallisena pidettiin, että väliyhteisölain kannalta keskeisissä valtioissa on tietojenvaihdon ehtona usein tapauksen yksilöiminen ja selkeä epäily veronkierrosta, joita voi olla mahdotonta osoittaa, mikäli ei ensin saada konkreettista tietoa.¹⁸⁷

Yleisesti ottaen haastateltavien näkemys oli, että tietojenvaihto toimii Pohjoismaihin ja Viroon moitteettomasti, mutta Euroopan unionin alueella virka-apudirektiivistäkin huolimatta byrokratia vaikeuttaa tietojenvaihtoa jonkin verran ja esimerkiksi Luxemburgista on vaikeaa saada tietoja. EU:n alueella asiat ovat kuitenkin vielä suhteellisen helppoja ja OECD:n alueellakin tietojenvaihto voi toimia vielä jossain määrin, mutta OECD:n ulkopuolella ei juuri ollenkaan. Massaluontoinen tietojenvaihto toimii tietyissä maissa, mutta muualla on oltava tapaus tiedossa ja selkeä epäily veronkierrosta. Useiden haastateltavien mukaan tietojenvaihtoon pitäisi olla muitakin ehtoja kuin verosopimus.¹⁸⁸

Osa haastateltavista oli luottavaisia tietojenvaihdon kehityksen suhteen, toisten taas ollessa skeptisempiä. Joka tapauksessa useimpien mielestä tietojenvaihto on edennyt nopeasti viime vuosina ja se on havaittu myös yrityssectorilla. Nykyisin tietoa saadaan helpommin ja nopeammin, mikä mahdollistaa kansainväliset tietojenvaihtosopimukset ja verotarkastukset yhteistyössä toisen valtion viranomaisen kanssa. Tietojenvaihto on toki edelleen suhteellisen hidasta, mutta se on normaalia kaikessa muussakin kansainvälisessä toiminnassa. Joskus tulee tilanteita, että toisella valtiolla ei edes mahdollisuuksia hakea vaadittuja tietoja eikä se tarvitse niitä omassa verotuksessa. Usein tiedot ovat konserninsisäisiä, minkä vuoksi vain verovelvolliselta voidaan saada tiedot. Tulevaisuudessa valvontaviranomaisella olisikin oltava riittävät mekanismit ja voimakeinot tietojensaantiin.

2.3. Näyttövelvollisuus

Ennen 1.11.1998 voimaan tullutta verotusmenettelylain uudistusta ei näyttövelvollisuudesta ollut mitään erityisiä säännöksiä. Todistustaakan jakautuminen epäselvissä tilanteissa meni pitkälti niin, että se osapuoli oli velvollinen esittämään näyttöä, jolla on siihen paremmat mahdollisuudet. Verotuksen oikeusturvatyöryhmä ei pitänyt laajalti säätelemätöntä tilaa asioiden

¹⁸⁷ Haastattelukooste, s. 25-26

¹⁸⁸ Haastattelukooste, s. 25-26

selvittämisvelvollisuudesta hyvänä ja ehdotti yleisen säännöksen ottamista verotusmenettelylakiin¹⁸⁹, joka konkretisoitui myöhemmin VML 26 § 4 momenttina. Sen mukaan

”Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.”

Veroparatiisiyhtiöiden osalta muutos tarkoitti hallituksen esityksen (HE 53/1998) mukaan seuraavaa:

”Edellytysten täytyessä tulisi verovelvollisen ensisijaisesti esittää selvitystä oikeustoimesta tai sen osapuolelta. Selvityksen esittäminen ajankohtaistuisi lähinnä veroviranomaisen sitä vaatiessa. Verovelvollisen tulisi tällöin selvittää muun muassa oikeustoimen liittyminen verovelvollisen elinkeino- tai muuhun toimintaan sekä se, että toiselta osapuolelta on saatu suoritusta vastaava vastasuoritus samoin kuin se, että toiselle osapuolelle siirretystä oikeudesta tai omaisuudesta on saatu käypä korvaus. Asian ratkaisemisen mahdollistamiseksi kaikin osin verovelvolliselta voidaan vaatia myös toista osapuolta koskevia tietoja, ei kuitenkaan sellaista selvitystä, jota verovelvollisella ei ole mahdollista saada.”

Käytännön tilanteissa viranomaisen on lähtökohtaisesti kuvattava, mitä selvitystä verovelvollisen on annettava ja miksi hänelle katsotaan tällainen velvollisuus kuuluvan. Esimerkiksi tilanteessa, jossa viranomaisella on näyttö, että henkilöllä on laina Luxemburgilaisesta pankista, kyseisellä henkilöllä on oltava siitä myös asiakirja ja jonkinlaiset vakuudet lainalle. Jos taas viranomaisella on näyttöä, että verovelvollisella on tili Luxemburgilaisessa pankissa, on henkilöllä mahdollisuus pyytää siitä tiliote. Tällöin VML 26.4 § tulee keskeiseksi, koska jos viranomainen ei saa asian selvittämiseksi apua tiukan pankkisalaisuuden maasta, voidaan säännöksen nojalla vaatia selvitystä verovelvollisen taholta. Säännös on siis käytännössä selkeyttänyt näyttö- ja selvitysvelvollisuutta. Sillä on ollut

¹⁸⁹ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio, s. 7-12.

myös ohjaavaa vaikutusta, sillä nyt verovelvolliselle on etukäteen selvää, että kun tehdään tiettyjen toimijoiden kanssa yhteistyötä, on myös varauduttava tekemään asiasta tarvittaessa selvitystä.¹⁹⁰

Säännöksen soveltamiskynnys on epäselvä siltä osin, milloin täyttyy esim. epäily, että osapuoli olisi Suomessa asuvien määräysvallassa tai miten arvioidaan selvittämiselvöllisyyden mahdottomuus, jolloin sen esittämättä jättämisestä ei voida tehdä mitään vastakohtaispäätelmää. Toisaalta jo lain uudistamisen aikoihin on huomautettu, että säännös ei saisi johtaa negatiivisen seikan todistamisvelvollisuuteen.¹⁹¹ VML 26.4 §:ään on vedottu useammassakin hallinto-oikeuden päätöksessä, kun veroparatiisiyhtiölle maksettujen provisioiden ja muiden maksujen perusteita ei ole veroprosessissa luotettavasti selvitetty, eikä niitä näin ollen ole hyväksytty vähennyskelpoisiksi menoiksi.¹⁹²

2.4. Ulosottolakia koskeva muutos

Ennen väliyhteisölain säätämistä veroparatiisiyhtiöitä hyödynnettiin usein ulosmittaustilanteissa. Ulosottolakia muutettiin vuonna 1999 silmällä pitäen juuri verokeidastilanteita. 4 luvun 9 §:ään otettiin säännös, jonka mukaan sellainen järjestely, jossa käytetään asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta vastaamatonta oikeudellista muotoa ilmeisesti ulosoton välttämiseksi tai omaisuuden pitämiseksi velkojien ulottumattomissa, ei muodosta ulosmittauksen estettä. Ulosottolain uudistamisen uskottiin kasvattavan painetta myös verokeidas-yhtiöiden sivuuttamiseen verotuksessa.¹⁹³

Haastattelujen mukaan ennen ulosottolain uudistamista veroparatiisiyhtiöihin rekisteröitiin omaisuutta asuntoautoista keittiön ateriavälineisiin. Omaisuutta oli toki piiloteltu velkojilta erinäisin tavoin jo kauan, mutta kansainvälistymiskehityksen helpotettua veroparatiisijärjestelyjä alkoivat ne lisääntyä räjähdysmäisesti 1990-luvulla. Lain uudistaminen ei luultavasti olisi normaalioloissa onnistunut, mutta veroparatiiseja koskevan talousrikollisuuden oltua jatkuvasti julkisuudessa monien tunnettujen henkilöiden oikeudenkäyntien myötä, oli hetki otollinen isoihinkin uudistuksiin. Lakiuudistus meni lopulta läpi ilman suurempia ongelmia.

¹⁹⁰ Haastattelu, julkinen sektori.

¹⁹¹ Andersson: Vero-opintopäivillä 26.10.1998 pidetty esitelmä. Kellään ei ole velvollisuutta avustaa oman syyllisyytensä selvittämisessä.

¹⁹² Kuortti, Verotus 4/1999, s. 391.

¹⁹³ Linnakangas, Verotus 4/1999, s. 405.

Lakiuudistus osoittautui onnistuneeksi ja se on toteuttanut hyvin ennen kaikkea ennaltaehkäisevää funktiotaan. Alusta lähtien alioikeudet sovelsivat pykälää samalla tavoin kuin lakia säädettäessä oli tarkoitettu, mutta Korkeimman oikeuden suhtautuminen oli pitkään melko nihkeää. Uudistus on joka tapauksessa pitkälti lopettanut veroparatiisien käytön varojen piilottamistarkoituksessa. Nykyisin toiminta on suuntautunut lähinnä Viroon, suomalaisten yhtiöiden perustamiseen, lähipiirin kanssa tehtyihin järjestelyihin ja ylipäättään riittävän monimutkaisiin kuvioihin.¹⁹⁴

3. Väliyhteisölaki käytännössä

3.1 Viranomaissektorin näkökulma

Miltei kaikki haastateltavat katsoivat väliyhteisölain tulevan käytännön toiminnassa eteen suhteellisen harvoin. Viranomaissektorin mukaan väliyhteisölakia ei ole voitu käyttää kovinkaan paljoa käytännön veroehdotustilanteissa. Väliyhteisölakia voitiin käyttää itse asiassa varsin harvoin edes 1990-luvulla, koska suuryhtiöt alkoivat nopeasti muuttaa toimintatapojaan ja pienemmistä toimijoista taas ei ollut pohjatietoja käytettävissä. Haastateltavat kokivat ongelmalliseksi, että väliyhteisölaki ja sitä koskeva hallituksen esitys vaikenivat siitä, pitäisikö soveltaa kiinteää toimipaikkaa, siirtohinnoittelua, veronkiertosäännöstä vai väliyhteisölakia. HE:ssä todetaan vain, että se ei rajoita veronkiertosäännöksen soveltamista. Käytännössä siirtohinnoittelukysymykset ovat yleensä käänteisiä väliyhteisölaille ja oikeuskäytännön mukaan ns. pöytälaatikkofirmoja koskevissa tapauksissa on sovellettava kiinteää toimipaikkaa ja sitä kautta mahdollista siirtohinnoittelusäännöstä.¹⁹⁵

Perinteisen jaottelun mukaan veroparatiisiyhtiön Suomessa yleisesti verovelvollisia osakkaita verotetaan seuraavasti: väliyhteisölain kohdalla verotus edellyttää näyttöä osakkuudesta/edunsaaja- asemasta. Se ei kuitenkaan edellytä näyttöä varojen konkreettisesta saannista. Luonnollisten henkilöiden kohdalla tulo-osuus on jaettava pääomatulo- ja ansiotulo-osuuteen. Jos taas väliyhteisölakia on kierretty esimerkiksi omistusta hajauttamalla ja varoja on jaettu osakkaille osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta, verotetaan jaettu etuus VML 29 §:n mukaisesti. Kolmantena tulee kyseeseen yleinen

¹⁹⁴ Haastattelukooste, s. 31-32.

¹⁹⁵ Haastattelukooste s. 8-9. Sovellettava laki riippuu lopulta käytännössä pitkälti siitä, mitä verottaja lähtee väittämään, sillä sovellettavaa lakia ei voida vaihtaa kesken prosessin.

veronkiertopykälä, jonka nojalla verottaminen voi aktualisoitua lähinnä monimutkaisen yhtiörakenteen sivuuttamisen yhteydessä. Jos taas veroparatiisiyhtiö on maksanut sen lukuun töitä tehneelle henkilölle palkkaa tai antanut luontoisetuja, on suorituksia pidettävä saajan veronalaisena tulona TVL:n säännösten mukaisesti.¹⁹⁶

Viranomaissektorin haastateltavien mukaan useimmiten erilaisiin järjestelyihin on päästy tarttumaan käytännössä lähinnä yleisen veronkiertosäännöksen, peitellyn osingon ja kiinteän toimipaikan säännösten avulla. Kiinteää toimipaikkaa koskevaa säännöstä ei voida olla soveltamatta, jos sen edellytykset täyttyvät, mutta sen kohdalla nousee yleensä ongelmaksi näyttö, koska on kyettävä näyttämään toimija. Tästä seuraa yleensä myös kirjanpitorikos ja kiinteän toimipaikan osalta syntyy verovelvollisuus. Myöskään väliyhteisölakia ei voida jättää soveltamatta, jos sen edellytykset täyttyvät. Kaikkein vaikeinta onkin saada tieto väliyhtiön olemassaolosta. Jos jostain saadaan näyttö, että kyseessä on potentiaalinen väliyhteisö, on seuraavaksi kyettävä identifioimaan todellinen edunsaaja. Jos osapuoli ei myötävaikuta millään tavoin asian tutkintaan, on perusongelmana aina näytön saaminen siitä, täyttääkö henkilö kaikki ehdot esimerkiksi määräysvallan suhteen. Ilman epäillyn henkilön myötävaikutusta on myös hankalaa saada tietoa maasta, jossa väliyhtiö on sijainnut, joten ongelmaksi voi muodostua sen selvittäminen, mitä tuloa ulkomaisella yhteisöllä on tosiasiaa ollut.¹⁹⁷

Puhtaasti verotusta varten tietoja ei ole yleensä saatavissa, mutta mikäli kyseessä on rikosasia, on tietojensaanti mahdollista poliisin/syyttäjän esittämän oikeusapupyynnön kautta tietyin edellytyksin.¹⁹⁸ Tämän jälkeen lasketaan verotettavan tulon määrä, mutta koska väliyhteisölaissa ei ole erityisiä laskusäännöksiä, aiheuttaa tämä toisinaan vaikeuksia. On myös selvitettävä, onko toimitettu tilinpäätös laillinen. Jos mitään tietoa ei tässäkin vaiheessa saada, on arvioverotuksen pohjana oltava muodollisten perusteiden lisäksi perusteet määrällisille vaateille. Tämä tarkoittaa ns. valistunutta arvausta, mitä on vaikeaa tehdä, jos ei ole mitään tietoa toiminnan määrästä.¹⁹⁹ Hallinto-oikeus on yleensä ollut melko varovainen tapauksissa, missä on jouduttu käyttämään arvioita tuloksen laskennassa.²⁰⁰

¹⁹⁶ Kuortti, Verotus 4/1999, s. 396.

¹⁹⁷ Haastattelukooste, s. 7.

¹⁹⁸ Kuortti, Verotus 4/1999, s. 388. Tältä osin on viety muutamia tapauksia oikeuteen asti, kun rikosten esitutkintaa varten luovutettuja tietoja on käytetty myös verotuksen toimittamiseen vastoin luovuttavan viranomaisen asettamaa ehtoa.

¹⁹⁹ Haastattelukooste, s. 8.

²⁰⁰ Haastattelukooste, s. 22.

Julkisen sektorin haastateltavien mukaan kiinteistöjä on alettu laittaa pääkaupunkiseudulla osakeyhtiöiden nimiin, kun taas osinkoja ei juurikaan kierrätetä väliyhtiöiden kautta. Joissakin suuryrityksissä avainhenkilöiden palkkioita maksetaan veroparatiisiyhtiöihin ja mahdollisuuksien mukaan pistetään sinne myös varallisuus tuottamaan. Väliyhteisöasiat liittyvät pitkälti siihen, että suomalainen yksityishenkilö tai yhtiö haluaa sijoittaa korkeammalla tuotolla ja verotehokkaammin. Konsernien verosuunnittelussa erityisesti treaty shoppingin lisääntymistä korostettiin useissa yhteyksissä.²⁰¹

3.2. Konsulttien näkökulma

Suurimmissa konsulttitoimistoissa yritysten kansainvälistyminen ja yksityishenkilöiden pääomasijoitukset todettiin erittäin merkittäväksi osaksi toimintaa ja erityisesti toimintojen siirtäminen ulkomaille mainittiin haastatteluissa keskeiseksi. Tästä huolimatta väliyhteisölaki tulee eteen heidän toiminnassaan suhteellisen vähän. Laki on pakko tuntea ja ottaa aina etukäteen huomioon operatiivisessa toiminnassa, mutta väliyhtiöiden kautta tehtävä verosuunnittelu ei ole heidän mukaansa enää nykyisellään mielekästä. Väliyhteisölaki asettaa heille lähinnä puitteet, joiden rajoissa on toimittava ja haastateltavat korostivat markinoilla olevan runsaasti töitä ilman laittomiakin järjestelyjä. Toimeksiantojen parissa heillä toimivat tiimit, joissa on eri alojen osaajia, kuten myös väliyhteisölakiin paremmin perehtyneitä henkilöitä.²⁰²

Jotkut konsulttipuolen toimijat kertoivat tehneensä paljonkin väliyhtiöjärjestelyjä ennen lain voimaantuloa 1990-luvun alussa, minkä jälkeen väliyhtiöihin liittyvä toiminta keskittyi viimeisimpään lakiuudistukseen saakka kiinteitä toimipaikkoja koskeviin kuvioihin. Nykyisin väliyhteisölaki tulee konsulttipuolella vastaan usein selvityspyyntöjen yhteydessä, kun ulkomaiset toimijat kartoittavat eri maiden lainsäädäntöjä ja oikeustilaa yritystoiminnan järjestämisen näkökulmasta. Yhdeksi keskeiseksi tekijäksi suhteessa muualle maailmaan on tässä yhteydessä osoittautunut välillinen omistussuhde, jota ei ole läheskään kaikissa väliyhteisölaeissa. Merkittävän osan väliyhteisölakiin liittyvistä asioista muodostavat konsulttitoimistoilla asiakkaiden yritysostot, missä kohtalaisen iso yhtiö ostaa kohdeyhtiön, joka omistaa entuudestaan väliyhteisön. Tyypillisin on venäläisyhtiön omistama kyproslainen väliyhtiö, joka tulee ostossa valmiina. Nykyisin väliyhtiöitä esiintyy enenevässä määrin myös kaukoidässä tehtyjen tytäryhtiöhankintojen mukana.

²⁰¹ Haastattelukooste, s. 1.

²⁰² Haastattelukooste, s. 30.

Toisinaan konserniasiakkailla on myös muinaisjäänteinä dormantteja väliyhtiöitä, jotka joskus tullaan purkamaan pois.²⁰³

Toimintansa kannalta keskeisimpinä alueina suuret konsulttityhtiöt näkivät yleensä Yhdysvallat, Venäjän ja Euroopan. Muissa maissa toiminta on lähinnä ajoittaista ja kertaluonteista bisneksen kuitenkin määrittäessä toimintaympäristön. Koska asiakashankinta on kallista ja bisnes toimivampaa pitkäaikaisten yhteistyökumppaneiden kanssa, pyrkivät konsulttitoimistot luonnollisesti pysyviin liikesuhteisiin. Koska yritykset kehittävät toimintaansa useamman vuoden tähtäimellä, tarjoavat konsulttityhtiöt heidän strategisen toimintansa tueksi lakiseurantapalveluja, joihin myös väliyhteisölaki luonnollisena osana kuuluu. Konsulttipalveluja tarjoavien yhteisöjen puolelta korostettiin myös, että ne edustavat yrityksiä ja yritykset tekevät päätöksiä, joita verohallinto viime kädessä arvioi.²⁰⁴

3.3. Yrityssektorin näkökulma

Se, missä määrin väliyhteisölaki tulee eteen erikokoisissa yrityksissä, jakoi haastateltavien näkemyksiä. Väliyhteisölaki näkyy joka tapauksessa ylivoimaisesti eniten isojen konsernien toiminnassa, joille lain merkitys toimialasta ja liiketoiminnan luonteesta riippuen voi olla melko vähäinen tai jopa hyvinkin suuri. Laki näyttäytyy yritysostojen lisäksi kaikilla isommilla yhtiöillä ainakin kerran vuodessa silloin, kun tilinpäätöstä, rahoituslaskelmaa ja toimintakertomusta tehtäessä on käytävä läpi yhtiöt, niiden sijaintimaiden väliyhteisölain kannalta relevantti lainsäädäntö ja nykyisin myös kiinteät toimipaikat. Tästä aiheutuva työmäärä koettiin useimmissa yhtiöissä kohtuullisena, joskin turhana työnä, koska suurten konsernien keskeiset tiedot ja omistussuhteet ovat siinä määrin julkisia, että verotuksen kannalta kaikki olennainen tieto on avoimesti esillä, eikä verosuunnittelu väliyhtiöiden avulla ole konsernien verojuristien mukaan missään määrin kiinnostavaa enää nykypäivänä.²⁰⁵

Väliyhteisölain aiheuttaman hallinnollisen työn määrästä esitettiin myös toisenlaisia näkökohtia. Pelkästään vuosittaisen yhtiöiden läpikäymisen, laista johtuvan yhteydenpidon ja tiedonhankinnan sekä laskutoimitusten tekemisen arvioitiin vievän verojuristien ja controllereiden työaikaa täysin

²⁰³ Haastattelukooste, s. 8-10.

²⁰⁴ Haastattelukooste, s. 29-30.

²⁰⁵ Haastattelukooste, s. 6-9. Myös pienillä ja keskisuurilla yhtiöillä avoimuus toteutuu hyvin, mutta esimerkiksi mikroyhtiöiden kohdalla kaikki ei ole näin avointa ja niinpä haastattelujen edetessä esitettiin muutamia viittauksia sillä puolella tapahtuvaan ”toisenlaiseen harrastuneisuuteen”.

kohtuuttomasti, jopa useiden tuhansien eurojen arvosta vuodessa. Jo yhden maan osalta on laskutoimituksissa ollut mukana kymmenkunta ihmistä. Kuten väliyhteisölakiin liittyvissä asioissa usein muutoinkin, myös laskutoimitusten osalta nostettiin ongelmallisimmaksi maaksi Kiina.²⁰⁶

Suomalaisilla isoilla yhtiöillä olevat väliyhtiöt ovat nykyisin enimmäkseen vanhoja captiveja, joilla ei haeta verohyötyä. Captive-yhtiöllä tarkoitetaan suuren yrityksen itse omistamaa ”vakuutusyhtiötä”, joka vakuuttaa ainoastaan omistajansa riskejä.²⁰⁷ Toisaalta jotkut valtiot tarjoavat esimerkiksi vakuutus-, holding- ja rahoitustoimintaan suosiollisia verolakeja tai muuta lainsäädäntöä, mikä kannustaa sijoittamaan konsernin tiettyjä toimintoja näihin maihin, vaikka kyseiset maat kuuluisivat väliyhteisömaiden joukkoon. Koska lupaaville markkinoille on mentävä verokannasta riippumatta ja koska bisnespuoli tekee usein itsenäisesti sijoittautumispäätökset, on toisinaan sijoitettava hyvinkin matalan verokannan maihin pelkän liiketoiminnan vuoksi. Konsernit kokivatkin väliyhteisölain lähinnä järjestelykysymyksenä, koska heillä on kuitenkin kohtuullisesti resursseja hoitaa laskenta ja tiedonsaanti yhtiöistä ja mahdollisuus ostaa myös tarvittaessa konsulttipalveluja kansainvälisten verokysymysten ratkaisuun. Itse asiassa kiinteisiin toimipaikkoihin liittykin usein varsinaisia tytäryhtiöitä enemmän hallinnollisia kuluja, koska niiden tiimoilta joudutaan konvertoimaan valuuttakursseja ja allokoimaan tuloja ja menoja. Tässä suhteessa lakiuudistus koettiin hallinnollisia kuluja lisääväksi.²⁰⁸

Pienillä ja keskisuurilla suomalaisilla yrityksillä väliyhteisölaki näkyy toiminnassa huomattavasti vähemmän kuin aidosti kansainvälisillä konserneilla. Yleisesti ottaen pörssiin listautumista pidettiin keskeisenä tekijänä mainekustannusten suhteen, sillä sen jälkeen toiminta on julkista, eikä veroparatiisiyhtiöiden kanssa yleensä ole intressejä lähteä toimimaan verotuksen alentamiseksi. Pienemmillä yrityksillä harvoin edes on minkäänlaista omaa vero-osastoa, vaan palvelut ostetaan ulkopuolelta. Suomen suurimmillakin konserneilla vero-osastot ovat kansainvälisesti vertailtuna varsin pieniä, joskin kirjanpito-osastot hoitavat jonkin verran vero-osastoiden toimialaan luokiteltavia tehtäviä. Puhtaita vahinkoja väliyhteisölain kanssa voi haastateltujen mukaan käydä lähinnä varakkaiden yksityishenkilöiden yrityskauppojen ja pääomasijoitusten kohdalla, kun neuvonanto hankintoihin on vahvasti verovetoista.²⁰⁹

²⁰⁶ Haastattelukooste, s. 6-9.

²⁰⁷ Aikaisemmin captive-yhtiöitä käytettiin, kun rakennettiin maailmanlaajuisia vakuutusohjelmia ja haluttiin säästää paikallisissa vakuutuskustannuksissa. Nykyisin kiinnostus näyttää perustuvan haluun luoda optimaalinen riskienrahoitusohjelma, jossa captive-yhtiötä käytetään yhtenä työkaluna, osana riskienrahoitusohjelman muuttuvaa strategiaa ja filosofiaa. Wakefield 2007, s. 20.

²⁰⁸ Haastattelukooste, s. 8-9.

²⁰⁹ Haastattelukooste, s. 8-9.

Mikroyhtiöiden²¹⁰ kohdalla väliyhteisölaki on osoittautunut ongelmalliseksi ainakin silloin, kun yritys on lähtenyt kansainvälistymään suoraan esimerkiksi Aasiaan. Tällöin esimerkiksi ko. maan lainsäädännön antama verotuksellinen erityishuojennus johtaa yhtiön tulkitsemiseen Suomen lainsäädännön näkökulmasta väliyhteisöksi, ja se saattaa tulla yllätyksenä pienillä resursseilla toimivalle yritykselle. Toisaalta pienillä yhtiöillä ei myöskään välttämättä ole mainekustannuksia koskevia erityisiä esteitä väliyhteisöjen käyttämiselle, eikä heidän toiminnastaan kaikki tieto ole myöskään samalla tavoin julkista kuin pörssiyrityksillä. Mikroyhtiöidenkin kohdalla väliyhteisöihin liittyvä toiminta on kuitenkin ilmeisesti varsin marginaalista. Kiinteistösijoituspuolella väliyhteisöasiat ovat tulleet ajoittain eteen.²¹¹

Perinteisen jaottelun mukaan merkittävimmät tekijät tuotannollista toimintaa harjoittavan yrityksen sijoittautumispäätöksiä pohdittaessa ovat edullinen työvoima, materiaalien saatavuus ja kohtuuhintainen energia. Uusimpien tutkimusten mukaan merkittävimmäksi tekijäksi on kuitenkin noussut ns. lahjakkuuden määrä ja käytettävyys, mikä konkretisoituu kyvykkyytenä tuottaa innovaatioita. Osaavan työvoiman laadun ja määrän takaamisessa ja innovaatioyhteiskunnan edellytysten luomisessa valtiolla on merkittävä rooli. Vasta näiden jälkeen neljän tekijän jälkeen tulevat pitkälti valtiovallan johdolla rakennetut tekijät, kuten talouselämä, markkinat, rahoitus, verojärjestelmä, infrastruktuuri sekä valtion panostukset tuotantoon ja innovaatioihin.²¹² Näiden tutkimustulosten perusteella ei ole vaikeaa uskoa useissa haastatteluissa esitettyä näkemystä, ettei maan yhteisöverokannalla ole juurikaan merkitystä yrityksen sijoittautumispäätöksiä tehtäessä. Sen sijaan muut lainsäädännölliset tekijät voivat vaikuttaa ratkaisevasti esimerkiksi vakuutus- ja rahoitustoiminnan järjestämiseen. Haastateltavien mukaan sijoittautumispäätökset tekee operatiivinen johto, eikä verojuristeilla ole niissä asioissa juurikaan vaikutusvaltaa. Muutamia lainsäädännöllisesti ja hallinnollisesti ongelmallisiin maihin, kuten Venäjälle, tuskin laajennettaisiin toimintaa yhtä aktiivisesti, mikäli juridisista asioista vastaavat henkilöt saisivat asiasta päättää.

3.4. Oikeuskäytäntö

²¹⁰ Mikroyritys määritellään riippumattomaksi yritykseksi, jonka palveluksessa on alle 10 työntekijää ja jonka vuosiliikevaihto tai taseen loppusumma on enintään 2 miljoonaa euroa. Tilastokeskus, 2010.

²¹¹ Haastattelukooste, s. 9. Esimerkiksi Malesiaan liittyy erinäisiä verohuojennuksia.

²¹² Roth ym. 2010, s. 7.

Väliyhteisölakia koskevia ennakkoratkaisuja on haettu yllättävän vähän. Lain olemassaolon aikana konserniverokeskuksesta on haettu ennakkotietoja ainoastaan muutama suurimpien linjanvetojen keskittyessä keskusverolautakuntaan. Sielläkin tällä vuosituhanella on ollut monen vuoden tauko, ettei hakemuksia tullut väliyhteisölakia koskien ollenkaan, mutta nyt parina viime vuotena niitä on tullut neljä vuodessa, osittain lakimuutoksesta johtuen. Yleisin lakiin liittyvä ongelma on ollut, että se ei sisällä tarkkoja säännöksiä tulon laskemisesta, mikä jättää lain tulkitsijalle paljon pelivaraa.²¹³ Tuomioistuimeen saakka on mennyt jonkin verran tapauksia lain olemassaolon aikana. Suurin osa tapauksista on saatu ratkaistua yleensä muilla keinoin. Koska kaikki uudistukset näkyvät ennakkoratkaisuhaussa ja tuomioistuimissa viiveellä, ovat uutta lakia koskevat isommat linjavedot vasta nousemassa.²¹⁴

Oikeuskäytännön ja ennakkotietojen valossa tulkintakysymyksiksi on noussut vuosien saatossa mm. pykälien soveltaminen kun vuodelta 2009 ei ollut VM:n mustaa listaa, verovapaiden käyttöomaisuusosakkeiden myynti, hankintamenon laskeminen, vapaaehtoisen tietojenvaihdon merkitys tosiasiallisen tietojenvaihtosopimuksen puuttuessa, vakuutusyhtiövarauksien tulouttaminen, verojen hyvittäminen²¹⁵ ja verotus realisoitumattomien arvonnousujen kohdalla, kun väliyhteisö siirtää kotipaikkansa ei-väliyhtiömaahan. Yhtenä uutena kysymyksenä on noussut esiin myös se, antaako väliyhteisölain sanamuoto mahdollisuuden verottaa omistusta korkeammasta osuudesta väliyhteisön tuloon, jos osakassopimuksen vuoksi toiset osakkaat ovat olleet muodollisesti osakeomistukseltaan korkeampia kuin mitä he ovat olleet tosiasiasa oikeutettuja yrityksen voitosta saamaan. Jo vuosituhanen vaihteessa on viety korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka hieman Cadbury Schweppes – tapauksen kaltaisia sijoittautumisvapautta koskevia kysymyksiä. Näistä merkittävin on ratkaisu KHO 2002:26, jota tarkastellaan lähemmin seuraavassa luvussa. Cadburyn Schweppes – ratkaisun aikaan yhtiöt tekivät paljon oikaisuvaatimuksia, että väliyhteisöiksi ilmoitettuja yhtiöitä ei katsottaisi väliyhteisöiksi, mutta nämä oikaisuvaatimukset

²¹³ Tuomioistuimeen saakka vietiin esimerkiksi ongelmatilanne, että HE:ssä oli laskentakaavoja, mutta itse lain sanamuoto ei vastannut ollenkaan esityksen mukaisia kaavoja.

²¹⁴ Haastattelukooste, s. 10-11.

²¹⁵ Myös uusin julkaistu väliyhteisöjä koskeva ratkaisu KHO:2010:7 koski tätä problematiikkaa. Kyseisessä tapauksessa verovelvollinen A oli omistanut Liechtensteiniin perustetun yhtiön, B Ltd:n. Yhtiö oli katsottu väliyhteisöksi ja sen tulo oli Suomessa verotettu A:n väliyhteisötulona. Yhtiö oli maksanut A:lle osinkoa, josta oli peritty Liechtensteinissa lähdevero. Liechtensteinissa A:lle maksetusta osingosta peritty lähdevero ei ollut sellaista samasta tulosta maksettua veroa, jonka A olisi voinut vähentää siitä verosta, joka hänelle oli Suomessa väliyhteisötulosta määrätty. Aikaisemmissa käsittelyvaiheissa veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö puolsi valitusluvan myöntämistä, mutta katsoi kuitenkin, että kyseessä ei ole samasta tulosta suoritettu vero. Se vetosi keskeisenä argumenttina siihen, että väliyhteisölain uudistuksessa vuonna 2009 olisi kyllä muutettu myös hyvittettäviä veroja koskevaa säännöstä, jos myös muita veroja oli tarkoitettu luettavan hyväksi kuin mitä lain sanamuoto antaa ymmärtää.

pääasiassa hylättiin. Nyt joudutaan ratkaisemaan myös kysymys siitä, palautetaanko maksettuja veroja takautuvasti Cadbury Schweppes – ratkaisun nojalla.²¹⁶

4. Lain keskeiset ongelmakohdat

Väliyhteisölaki sai haastattelujen mittaan osakseen hyvin monenlaista kritiikkiä. Keskeisimmiksi ongelmiksi koettiin tulon laskemista koskevien tarkempien säännösten puuttuminen ja vapautettuihin toimialoihin liittyvät ongelmat, joista erityisesti mainittakoon myynti- ja markkinointitoimintaa koskevan vapautuksen suppeus.

4.1. Myynti- ja markkinointitoiminta

Väliyhteisölain 2.2 §:n mukaan ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ensinnäkään 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. Lukuisat haastateltavat kritisivat sitä, että tulon pitää pääasiallisesti kertyä juuri siitä valtiosta, mihin se on perustettu. Ongelmia on aiheuttanut myös se, lasketaanko pääasiallinen toiminta myynnin mukaan vai mihin määritelmä perustuu? Lain esityöt eivät tästä tarkemmin kerro.²¹⁷

Myynti- ja markkinointiyhtiöt ovat usein alueellisia eivätkä niinkään paikallisia. Jos kansainvälistyvä yritys näkee Aasian tai Etelä-Amerikan potentiaalisena markkinana, se perustaa yhtiön johonkin valtioon ja saa tuloa monesta valtiosta, mutta niistä välttämättä mikään ei ole pääasiallinen tulonlähde. Tämä on koettu isona ongelmana erityisesti pienissä yrityksissä, joilla ei ole resursseja sijoittautua kuin yhteen maahan. Voidaan ajatella tilannetta, jossa keskisuuri yritys lähtee Aasian markkinoille ja perustaa Singaporeen myyntikonttorin, koska jonkun on oltava tavoitettavissa virka-aikana ja hoitaa asiakassuhteita konkreettisesti paikan päällä. Singaporessa yhtiöllä on täysin aitoa myynti- ja markkinointitoimintaa, mutta myynti tapahtuu koko Aasian

²¹⁶ Haastattelukooste, s. 10-11.

²¹⁷ Haastattelukooste, s. 21-25.

alueella ja Singaporessa on matala verokanta, minkä vuoksi yhtiö on väliyhteisö, vaikka sillä ei ole mitään tarkoitusta siirtää toimintaa pois Suomesta. Jos vastaava toiminta taas toteutettaisiin esimerkiksi Irlannissa, jossa verokanta on 12,5%, olisi järjestely täysin sallittua. Toisaalta taas yhtiö ei voi sille mitään, jos joku asiakas haluaa maan ulkopuolelta ostaa siltä. Toimintaa harjoitetaan silti samasta valtiosta eikä myyjäyhtiö etabloidukaan toiseen valtioon.²¹⁸

Viranomaissektorin taholta painotettiin myynti- ja markkinointikysymyksessä sitä, että taustalla on luonnollinen kysymys siitä, miksi yhtiö sijoittautuu johonkin valtioon, jos se ei sieltä suurinta osaa tulostaan saa. Heidän mukaansa myyntisäännös myös selkeyttää oikeustilaa. Jos myynti keskitetään, ongelmia tulee siitäkin, paljonko sille voidaan siirtohinnoittelussa kohdentaa tuloja. Jos Singaporeen sijoitaudutaan siksi että se on hyvä keskus, mutta bisnes ei tule sieltä, jää sinne paljon verotettavaa tuloa. Tämä johtaa siirtohinnoittelun ongelmien. Entä syntykö markkinoinnista tuloa ja missä se osoitetaan? Toisaalta sijoittautuminen matalan veron maahan on sekin viime kädessä oma valinta. Oikeuskäytäntöön saakka näitä asioita ei ole tullut, sillä kritiikki kohdistuu lähinnä lainsäätäjään. Itse lain säännös on yksiselitteinen. Huomionarvoista on, että konsulttitoimistot ja yrityssektori olivat törmänneet hyvin usein myynti- ja markkinointiproblematiikkaan ja koko toimialapykälän kapea-alaisuuden rajoittavaan vaikutukseen, mutta osa viranomaispuolen haastateltavista ei ollut näistä ongelmista ollenkaan tietoinen.²¹⁹

4.2. Verotettavan tulon laskeminen

Väliyhteisölakia koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että väliyhteisön verotettava tulo laskettaisiin Suomen verolakien mukaan. Menettelyä ehdotetaan siksi, että valtiot yleensä soveltavat omia lakejaan ja koska yhteisön perustamisen syynä voi olla juuri osakkaan asuinvaltion verotuksen välttäminen. Ulkomaista yhteisöä ei kuitenkaan voida säätää täällä tilinpitovelvolliseksi. Tämän vuoksi verotettavan tuloksen laskemiseen tarvittavan aineiston esittäminen jäisi täällä asuvan

²¹⁸ Haastattelukooste, s. 21-25.

²¹⁹ Haastattelukooste, s. 21-24. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua. Siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys tuloverotuksessa, koska liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään. Toisistaan riippumattomien osapuolten välillä liiketoimen ehtojen määräytymiseen vaikuttavat ulkoiset markkinavoimat, joten verotettava tulo kohdentuu tällöin oikealle verovelvolliselle. Sen sijaan etuyhteydessä olevien osapuolten väliseen hinnoittelutilanteeseen markkinavoimat eivät vaikuta samalla tavalla. Siirtohinnoittelu voi näin ollen etuyhteyksessä poiketa toisistaan riippumattomien yritysten hinnoittelusta, jolloin osapuolille kertyy tuloa, tahattomasti tai tarkoituksella, eri tavalla kuin jos liiketoimen toisena osapuolena olisi ollut riippumaton yritys. Siirtohinnoittelun kansainvälisenä perusperiaatteena on markkinaehtoperiaate, jonka mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Jos ehdot eivät vastaa markkinaehtoperiaatetta, niitä voidaan oikaista verotettavan tulon oikean määrän laskemista varten. HE 107/2006, 1.

osakkaan velvollisuudeksi. Verotettava tulo laskettaisiin Suomen verolakien mukaan yhteisön noudattamalta tilikaudelta tai jollei tällaista ole, kalenterivuoden ajalta.²²⁰

Suurimmat ongelmat liittyvät tulon laskemiseen, mikä johtuu siitä, että laissa ei ole siihen tarkempia ohjeita vaikka peruseriaate onkin laskea tulo EVL:n mukaan. Ensinnäkin se, miten tuloa kohdellaan verotuksessa, riippuu siitä, miten sitä kohdellaan kirjanpidossa. Ongelmalliseksi voi tilanteen muodostaa kuitenkin se, että joissakin maissa ei ole kirjanpitopakkoa, verovelvollinen ei avusta asian selvittämisessä, eikä apua näiden maiden viranomaisilta todellisen tulon määrittämiseen ole saatavissa. Haastattelujen mittaan esitettiin myös väite, että Suomesta ei löydy henkilöä, joka pystyy muuttamaan kiinalaisen tilinpäätöksen Suomen EVL:ia vastaavaksi. Toisaalta joskus on näissä tapauksissa osoittautunut ongelmalliseksi sekin, mitä tilinpäätöstä tarkoitetaan; onko kyseessä paikallinen kiinalainen, paikallinen IFRS-tilinpäätös, Suomessa oikaistu IFRS-tilinpäätös, paikallinen kiinankielinen vai paikallinen englanninkielinen tilinpäätös. Käännökset saattavat muuttaa säännösten luonnetta suhteessa Suomen lainsäädäntöön ja jokaisen maan lainsäädännöissä on omia erikoisuuksiaan, joiden poistaminen verotuskuvioista on koettu mahdottomaksi, kun se viedään EVL:ään.²²¹

Konsernissa toimitaan IFRS:n kanssa, minkä vuoksi EVL:n mukaisen tuloksen laskeminen voi olla vaikeaa, kun tulokset tulevat eri aikoihin. Tässä yhteydessä kritisoiinkin myös sitä, että Suomessa veroilmoitus on tehtävä saman vuoden aikana, mitä vaatimusta ei ole läheskään joka maassa. Tämä on johtanut siihen, että jokin väliyhteisölain soveltamisen kannalta tärkeä erityishuojennus on selvinnyt tilinpäätöksen näkökulmasta liian myöhään. Myös johdannaiset yms. instrumentit saattavat vaikeuttaa laskentaa radikaalisti. Laskutoimituksen uskottiin olevan joskus valuuttakurssierojen vuoksi mahdoton, vaikka laissa olisikin siitä tarkemmat säännökset. Tulon laskemista koskevaa tulkinnanvaraisuutta kritisoivat sekä yrityssektori, konsultit että myös ennakkotietojen- ja ratkaisujen parissa toimivat viranomaiset. Tällaisista perustavanlaatuisista kysymyksistä tulisi heidän mukaansa kirjoittaa lakiin.²²²

4.3. Teollinen tuotantotoiminta

Kolmas merkittävä lain ongelmakohta oli haastateltavien mukaan teollisen tuotantotoiminnan määritelmä. Sitä on vaikea määritellä laissa yksiselitteisesti, koska maailman muuttuessa myös

²²⁰ HE 155/1994 vp. 4.5.

²²¹ Haastattelukooste, s. 22.

²²² Haastattelukooste, s. 22-25.

liiketoiminnan luonne muuttuu. Ulkomaisena väliyhteisönä ei pidetä ensinnäkään yhteisöä, jonka tulon on selvitetty pääasiallisesti kertyneen yhteisön asuinvaltiossaan harjoittamasta teollisesta tuotantotoiminnasta. Käytännössä ongelmaksi on kuitenkin muodostunut se, mistä on tosiasiasa tultava yli puolet; onko kyseessä liikevaihto vai voitto, vai onko merkitystä sillä, mistä tappio tulee ja paljonko esimerkiksi henkilöstöstä toimii kyseisen tuotantotoiminnan parissa? Entä miten ratkaistaan tilanne, jossa todellisen tuotantotoiminnan lisäksi yrityksellä on maassa esimerkiksi myyntitoimintaa, josta voi tulla jopa enemmän tuottoa kuin tuotannosta? Tai vastaavasti tilanne, jossa yrityksellä on tuotantotoimintaa, mutta se toimii samalla rahoitusyhtiönä? Rahoituksesta kertyy katetta, mutta ei liikevaihtoa, minkä vuoksi teollisen tuotantotoiminnan määrittely kummankaan kriteerin perusteella on vaikeaa. Joskus on käynyt myös niin, että maassa tehtävistä toimista ainoastaan tutkimus- ja tuotekehitys ovat olleet välittömästi toimintaa tukevia, mutta ne eivät kuulu toimialapoikkeusten joukkoon, mikä koettiin nykyisessä liiketaloustoiminnassa vanhanaikaiseksi rajaukseksi. Ongelmallista on myös se, että käytännössä teollista tuotantotoimintaa koskevat tapaukset ovat osittain näyttökysymyksiä, joita KVL ei julkaise.²²³

Lain valmisteluasiakirjoissa ei ole juuri pohdittu tilannetta, jossa veroparatiisiyhtiö harjoittaisi aidosti tulonhankkimistoimintaa Suomessa. Käytännössä on kuitenkin esiintynyt tapauksia, joissa yhtiö toimii vain Suomessa ja yhtiön lukuun työskentelee yksi tai useampi Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö. Yhtiön lukuun työskentelevistä ei kuitenkaan ole kukaan myöntänyt omistavansa kyseisen yhtiön osakkeita tai olevansa muutoinkaan edunsaajana yhtiössä. Näissä tapauksissa nousee yleensä keskeiseksi sen tarkastelu, muodostuuko kyseisen henkilön toiminnan kautta yhtiölle johtopaikka ja edelleen kiinteä toimipaikka Suomeen.²²⁴ Monet haastateltavista pitivät toimialarajoitusten asettamista ylipäättään keinotekoisena ja katsoivat niiden heikentävän aidosti toimivien yritysten kilpailukykyä.

4.4. Muita ongelmakohtia

Ongelmia on syntynyt veron hyvittämistä koskevissa tilanteissa ja ETA-alueen ulkopuolella erityisten veronhuojennusten kohdalla. Haastatteluissa esitettiin myös näkemys, että nykyinen väliyhteisölaki ei toimi maailmassa, jossa valmistus on ulkoistettu ulkopuolisille, minkä vuoksi olisi siirryttävä kokonaisvaltaisen liiketoiminnan käsitteeseen. Eräs kritiikin kohde yrityssektorin edustajan puolelta oli myös se, että väliyhtiölain soveltamisessa ei oteta huomioon, mikä on

²²³ Haastattelukooste, s. 24-25.

²²⁴ Kuortti, Verotus 4/1999, s. 389.

kyseisestä maasta kotiutettavien tulovirtojen efektiivinen verorasitus²²⁵. Joihinkin maihin on sijoitettava tosiasiallisesti esimerkiksi asiakkaiden tai raaka-aineiden vuoksi ja efektiivinen verorasitus siellä voi vastata Suomen verotusta, mutta siitä huolimatta yhtiö katsotaan väliyhtiöksi. EU:n ulkopuolella efektiiviset verokannat ovat usein yllättävän korkeita, sillä useissa paikoissa myyntivoittoja käytännössä verotetaan verosopimuksista huolimatta. Lähdeverot voivat olla erittäin korkeita, minkä lisäksi joissakin maissa on tietoisesti ulkomaalaisia syrjiviä säännöksiä, jotka nostavat tosiasiallisesti maksettavaa veroa jopa kaksinkertaiseksi.²²⁶

Yleisesti ottaen yritysmaailman toimijoiden näkökulmasta toimialapoikkeusten suppeus koettiin isoksi ongelmaksi. Nykyisellään väliyhteisölaki ”kaappaa” heidän mukaansa täysin liiketoiminnallisista syistä perustettuja yhteisöjä alaisuuteensa. Yleisesti ottaen Euroopassa ei heillä ole ollut kovin paljon ongelmia, mutta Etelä-Amerikka ja Aasia ovat muodostuneet hankaliksi maiksi väliyhteisölain näkökulmasta. Laki on säädetty veronkierron estämiseksi, ja jos kauppaa käydään paikallisesti esimerkiksi vähittäiskauppana niin siinä tuskin on veronkiertotarkoitusta, mutta siitä huolimatta yritys voidaan määritellä väliyhteisöksi. Toisaalta valvontaviranomaisen taholta mainittiin olevan myös oikeusturvan kannalta problemaattista, että luultavasti vain pieni osa väliyhtiöistä paljastuu. Rehelliset yksityishenkilöt ja yritykset ilmoittavat omistuksensa, mutta suuri joukko ilmoittamatta jättävistä säästyy ilman seuraamuksia. Heidän mukaansa lainsäätäjän on tehtävä valintoja kansallisen itsekkyyden ja oikeudenmukaisuuden suhteen esimerkiksi siinä, mistä tulo tosiasiaassa tulee.²²⁷

Kuten edellä jo todettiin, tulkintaongelmia syntyy pitkälti sen vuoksi, että väliyhteisölaki on kansainvälisestikin vertaillen lyhyt eikä siinä ole spesifiongelmissa säädetty. Tekisikö tarkempi sääntely siitä kuitenkin parempaa? Entä miten ennaltaehkäisevyys toteutuisi sen jälkeen kun suunnittelusta tulisi lain tarkentamisen myötä entistä helpompaa? Hankalia tilanteita varten verovelvollisella on mahdollisuus hakea sitovaa ennakkoratkaisua. Haastatteluissa kritisoitiin kuitenkin sitä, että ennakkotiedot eivät ole julkisia ja jokainen joutuu hakemaan ennakkoratkaisua erikseen sen sijaan, että voisi perehtyä aikaisempiin ratkaisuihin. Toisaalta ennakkotietojen on

²²⁵ Tähän tarkoitukseen on olemassa mm. Comtax AB – verovertailuohjelma, jonka avulla näkee korkojen, rojaltien yms. edektiivisen veroasteen.

²²⁶ Haastattelukooste, s. 22-24. Esimerkiksi Chilessä yhteisöverokanta on 17%, mutta siellä on siellä sovelletaan ulkomaisten yhtiöiden kohdalla yhtiöverotuksen hyvitysjärjestelmää negatiivisesti. Suomen ja Chilen välillä ei ole verosopimusta. Sopimuksesta on neuvoteltu syyskuussa 2007 ja avoimista kysymyksistä käydään kirjeenvaihtoa. Mongoliassa kaikkia maasta lähteviä tuloja verotetaan 20% verokannalla. Myöskään Mongolian kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Suomen verosopimustilanne 2009.

²²⁷ Haastattelukooste, s. 22-23.

oltava salaisia ja niissä esiintyvät kysymykset ovat muutoinkin niin spesifejä, että niistä tuskin olisi kovin paljon hyötyä muille alan toimijoille.

VI VÄLIYHTEISÖLAIN KESKEISISTÄ MUUTOKSISTA

1. Kiinteät toimipaikat

Uuden lain myötä ulkomaiseen väliyhteisöön rinnastetaan jatkossa myös ulkomaisen yhteisön ulkomainen kiinteä toimipaikka, joka täyttäisi lain edellytykset, jos se olisi itsenäinen yhteisö²²⁸. Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty sekä verosopimuksissa, kansallisessa lainsäädännössä että EY:n korko-rojaltidirektiivissä²²⁹. Määritelmät ovat pitkälti samankaltaisia, mutta verosopimusten määritelmä on näistä yksityiskohtaisin ja käytännössä myös merkityksellisin. Sen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan²³⁰. Se käsittää erityisesti yrityksen johtopaikan, sivuliikkeen, toimiston, tehtaan, työpajan, kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen ja louhoksen²³¹. Verosopimustilanteissa valtio, joka ei ole yhtiön asuinvaltio, saa verottaa yhtiön liiketuloja ainoastaan silloin, kun yhtiöllä on sovellettavan verosopimuksen mukaan kyseisessä valtiossa kiinteä toimipaikka²³².

Lisäksi edellytetään, että kiinteään toimipaikkaan liittyvää tuloa ei ole verotettu kiinteän toimipaikan omistavan yhteisön asuinvaltiossa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kiinteän toimipaikan omistavan yhteisön asuinvaltion on sovellettava kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa hyvitysmenetelmän sijasta vapautusmenetelmää. Vapautusmenetelmässä verotuskohteet jaetaan valtioiden kesken. Tiedyt tulot tai varallisuus verotetaan vain toisessa valtiossa sulkemalla toisen valtion, käytännössä yleensä asuinvaltion, verotusoikeus pois. Suomessa noudatetaan kuitenkin pääsääntöisesti hyvitysmenetelmää.²³³ 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, jolloin lain soveltamisedellytysten arvioinnissa otetaan huomioon muun muassa kiinteän toimipaikan harjoittaman toiminnan toimiala sekä 2 a §:n erityissäännökset.²³⁴

²²⁸ VYL 2.2

²²⁹ Ks. OECD:n malliverosopimuksen 5 artikla, TVL 13a §, LähdeVL 3e § ja korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY) 3 artiklan c-kohta; Verosopimusten määritelmät perustuvat OECD:n malliin, joten ne ovat pieniä poikkeuksia lukuunottamatta pääpiirteissään samanlaisia. Ks. kiinteän toimipaikan käsitteestä myös esim. OECD:n mallin 5 artiklan kommentaari, Myrsky 2009, s. 69-71 ja Helminen 2009, s. 141-143.

²³⁰ OECD:n malli 5.1 artikla

²³¹ OECD:n malli 5.2 artikla

²³² OECD:n malli 5.5 artikla

²³³ Ks. lisää esim. Myrsky-Linnakangas 2009, s. 26-30.

²³⁴ HE 74/2008 vp. Luku 1.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön²³⁵ mukaan väliyhteisölaki ei aikaisemmin aina soveltunut konsernijärjestelyihin, joissa suomalaisen yhtiön ulkomainen tytäryhtiö on rekisteröitynyt sellaiseen valtioon, jonka kanssa Suomi on tehnyt verosopimuksen ja jonka verotus vastaa Suomen verotaso, mutta tytäryhtiöllä on kiinteä toimipaikka matalan verotuksen valtiossa. Tytäryhtiön ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltioiden verosopimuksesta olisi voinut johtua, ettei kiinteän toimipaikan tuloa veroteta käytännössä ollenkaan. Tämän voidaan olettaa kannustaneen yrityksiä kanavoimaan tällaiseen kiinteään toimipaikkaan sellaisia voittoja, jotka muuten verotettaisiin Suomessa (ks. kuva 1).²³⁶ On huomionarvoista, että esimerkiksi Sveitsillä on runsaasti kiinteiden toimipaikkojen osalta vapautusmenetelmään perustuvia verosopimuksia. Uusi säännös estääkin nyt pääpiirteissään järjestelyt, joilla tehtäisiin tyhjäksi lain tarkoitus perustamalla kohdemaahan tytäryhtiön sijasta kiinteä toimipaikka ja toisaalta säännös kehittää myös osaltaan yhtiörakenteiden neutraalisuutta²³⁷.

Kuva 1.

²³⁵ KHO 2583/2000

²³⁶ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²³⁷ Karhu 2009, s. 184



Kiinteitä toimipaikkoja koskeva uudistus perustuu pääasiassa veronsaajan fisikaalisiin tavoitteisiin muiden uudistusten johtuessa lähinnä EY-lainsäädännöllisistä syistä. Se on poikkeus myös siinä mielessä, että siinä missä muut uuden lain muutokset lähinnä supistavat väliyhteisölain soveltamisalaa, laajentaa kiinteitä toimipaikkoja koskeva säännös sitä konkreettisesti. Tulevaisuudessa tulkintakysymykseksi voinee muodostua ainakin se, edellyttääkö määritelmä ”siihen liittyvää tuloa ei ole verotettu yhteisön asuinvaltiossa” sitä, että kiinteän toimipaikan tulo on

kokonaan vapautettu verosta yhteisön asuinvaltiossa, vai kattaako säännös myös tilanteet, joissa verosopimusvaltiot ovat sopineet, että esimerkiksi 1/5 kiinteän toimipaikan tulosta verotetaan yhteisön asuinvaltiossa ja loput kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, jolloin tosiasiallinen verorasitus voisi jäädä erittäin matalaksi (ks. kuva 2).

Kuva 2.



Sanamuodon mukainen tulkinta antaisi konserneille edelleen verosuunnittelumahdollisuuden, ja tällöin tuomioistuimella olisi oltava mielestäni jonkinlaisen kokonaisvaltaisemman arvioinnin mahdollisuus. Kuitenkin esimerkiksi laaja-alaisen VML 28 §:n nojalla voisi olla ongelmallista puuttua mainitun kaltaisiin verosopimusten hyödyntämistä koskeviin toimenpiteisiin²³⁸. Vaikka oikeuskäytännössä noudatettaisiinkin sanamuodon mukaista tulkintaa, olisi kyseessä kuitenkin vielä tällä hetkellä varsin marginaalinen ongelma. On silti mahdollista, että kiristyvän verokilpailun ja väliyhteisölakien muutossaallon oloissa tosiasiallisesti kansainvälisen veroyhteistyön ulkopuolelle jättäytyneet valtiot, jotka ovat kuitenkin joutuneet tulemaan OECD:n mustalle listalle joutumisen pelossa mukaan kansainvälisiin avoimuussopimuksiin, saattavat pyrkiä uusien keinoin houkuttelemaan kansainvälistä sijoituspääomaa.

Haastatteluissa oltiin melko yksimielisiä siitä, että lain sanamuoto viittaa vain tilanteisiin, joissa tuloa ei lainkaan veroteta yhtiön kotivaltiossa. Tällöin veronkiertosäännöksen soveltamismahdollisuus tulee keskiöön. Useimmat haastateltavat katsoivat, että kyseinen lain kohta tulisi selkeästi kirjoittaa siten, että myös tämä tilanne tulee katettua, jos se muodostuu ongelmaksi. Haastateltavien käsitykset jakautuivat sen suhteen, soveltaisiko KHO tuon kaltaisessa tilanteessa VML 28 §:ää. Suurin osa oli sitä mieltä, että jos kyseessä on puhtaasti verosopimusvaltioiden sopimus kiinteän toimipaikan verotusoikeuden jakamisesta, on sitä vaikeaa pitää seikkana, johon voitaisiin puuttua VML 28 §:n nojalla. Tässä yhteydessä voi olla aiheellista myös miettiä, voisiko verotuksessa olla merkitystä sillä, mikä verovelvollisen rooli on verotusoikeuden jakamisessa.

Edellä mainittu kuvio muistuttaa jossain määrin tilannetta, jossa verovelvollinen sopii yhtiön asuinvaltion kanssa sovellettavan veron määrän kulloinkin sellaiseksi, että väliyhteisölain soveltamisedellytyksenä oleva veron määrä ylittyy. Muutamat haastateltavat katsoivat, että väliyhteisölain soveltaminen edellyttää yhtiön sijaintivaltion lakiin perustuvaa velvollisuutta maksaa tietty määrä veroa kyseisessä valtiossa. Tällöin tilanteessa, jossa verovelvollinen on sopinut asuinvaltion kanssa verotulojen määrästä, ei väliyhteisölakia voitane soveltaa. Sen sijaan yleinen veronkiertosäännös voi tulla tällaisessa tilanteessa kyseeseen, koska lopullinen verotus ei vastaa tosiasiallista lainmukaista tilannetta. Näissä tilanteissa olisi joka tapauksessa käytettävä tapauskohtaista harkintaa. Oikeuskäytäntöä tämänkaltaisista tilanteista ei vielä tässä vaiheessa ole.

²³⁸ Ks. varsinaisesta verosopimuskeinottelusta (treaty shopping) esim. Jeffery 1999, s. 97, Vapaavuori 2003, s. 283 ja KHO 2004:116.

Sääntely muutettiin vastaamaan pääosin Ruotsissa voimassa olevaa säännöstöä. Myöskään siellä ei ole vielä muotoutunut asiaa koskevaa oikeuskäytäntöä, joten säännöksen soveltamisala selviää vasta tulevaisuudessa. Oikeustilaa sanamuodon tulkinnan suhteen olisi mahdollista selventää jo tässä vaiheessa, esimerkiksi verohallinnon ohjeistuksella. Sen sijaan lain valmisteluvaiheessa esitettyä tarvetta vaihtoehtoisille sääntelytavoille²³⁹ en näe asiaan sisältyvän, sillä lain systematiikan kannalta on järkevää soveltaa samoja ehtoja verokantojen, toimialapoikkeusten yms. suhteen. Säännös riittävästä siirtymäajasta on perusteltu, koska nyt yrityksillä on hyvin aikaa toteuttaa tarvittavat muutokset. Myös muissa muutoksissa siirtymäajan voi olettaa olevan riittävä, ottaen huomioon, että koko lakiuudistus siirtyi vuodella elinkeinoelämän vastustuksen ja yksipuolisen lainvalmistelutyön vuoksi²⁴⁰.

Kiinteitä toimipaikkoja koskeva uudistus jakoi mielipiteitä suhteellisen vähän. Miltei kaikki näkivät sen aiheellisena porsaanreiän tukkimisena ja pitkän siirtymäajan vuoksi se koettiin myös käytännön liiketoiminnan kannalta kohtuullisin kuluin järjestettävänä muutoksena. Myös muutamat haastateltavista kertoivat käyttäneensä väliyhteisölain säätämisen jälkeen kiinteitä toimipaikkoja verosuunnittelun välineenä, esimerkiksi kuviossa, jossa sveitsiläisellä yrityksellä on kiinteä toimipaikka veroparatiisissa, jonka kautta tulot kanavoidaan. Muutos on useimpien haastattelujen mukaan aiheuttanut jonkin verran muutoksia yritysten toiminnassa näiltä osin, joskin tästä esitettiin myös eriävä näkemys.²⁴¹

Myös toisenlainen näkökulma kiinteitä toimipaikkoja koskevaa uudistusta koskien esitettiin. Jos nimittäin yhtiö elää vahvasti projekteista, on hyvin haasteellista valvoa kiinteitä toimipaikkoja ja yhtiöitä. Lakiuudistus johtaa siihen, että siinä missä yrityksen verojuristin oli ennen seurattava omia ulkomailla olevia yhtiöitä, joutuu hän nyt seuraamaan myös yhtiöiden projekteista johtuvia mahdollisia ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja. Erityisesti kehitysmaiden puutteellisen lainsäädännön alla toimittaessa riskit projektien luomiin kiinteisiin toimipaikkoihin kasvavat. Myös verotettavan tulon laskenta voi kiinteiden toimipaikkojen kohdalla olla vielä ongelmallisempaa kuin varsinaisten väliyhtiöiden kohdalla. Jotkut kokivat kiinteän toimipaikan myös hankalana käsitteenä; valtiot määrittelevät sen eri tavoin, ja koska usein edes paikalliset verojuristit eivät tiedä

²³⁹ Lain valmisteluvaiheessa Keskuskauppakamari olisi halunnut tehdä selkeän eron ETA-valtioiden ja muiden maiden välillä ja se ehdotti myös vaihtoehtoisten sääntelytapojen harkintaa lain jatkovalmisteluun. Keskuskauppakamari 2007.

²⁴⁰ Keskuskauppakamari 2007, s. 6. Uuden lain valmistelussa käytettiin lopulta varsin laajaa joukkoa asiantuntijoita ja eri intressiryhmien edustajia.

²⁴¹ Haastattelukooste s. 18-21.

varmuudella, syntykö jostain toiminnasta kiinteää toimipaikkaa, on sitä vaikeaa ennakoida päätöksiä tehtäessä.²⁴²

2. Omistusosuus

Väliyhteisölain 4.1 §:n mukaan ”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”. Ennen vuotta 2009 rajana oli 10 prosentin omistusosuus. Muutos perustuu tapaukseen C-492/04 (Lasertec), josta antamassaan määräyksessä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimien arvioi 25 prosentin omistuksen yhtiössä antavan pääsääntöisesti mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta. Itse tapauksessa oli kyse Saksan lainsäädännön rajoituksista suhteessa EY 43 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettuun sijoittautumisvapauteen. Perustelujen kohdassa 21 käytetään määritelmää ”---omistaa olennaisen osuuden jäsenvaltiossa asuvan lainanottajayhtiön yhtiöpääomasta eli yli 25 prosentin osuuden”. Tätä tulkintalinjaa noudattaen myös Suomen väliyhteisölain uudistukseen haluttiin sisällyttää omistusosuuden muutos.²⁴³ Arvioitaessa tämän edellytyksen täyttymistä verovelvollisen omaan osuuteen rinnastetaan osuudet, joiden omistus on hajautettu verovelvollisen etupiiriin²⁴⁴ lukeutuville tahoille.²⁴⁵ Tulo-osuus yhteisöstä luetaan osakkaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona ulkomaisen yhteisön tilikausi päättyy, tai vaihtoehtoisesti kalenterivuositain jos tilikautta ei ole²⁴⁶.

Vanha kymmenen prosentin alaraja mahdollisti sen, että väliyhteisölakia voitiin soveltaa myös tilanteisiin, joissa verovelvollinen ei käytä sijoittautumisoikeuttaan, vaan sijoittaa ulkomaiseen yhteisöön vain passiivisen sijoituksen. Tällöin ei ole oikeudenmukaista saattaa osakkeenomistajaa vastuuseen yhtiön sijoittautumista ja toimintaa koskevien päätösten vaikutuksista. Vanhan lain mukainen alaraja oli ongelmallinen myös EY-oikeudellisesta näkökulmasta, sillä

²⁴² Haastattelukooste, s. 18-22. Muutamien näkemysten mukaan kiinteän toimipaikan määritelmää pitäisi myös huomattavasti supistaa projektitoimitusten osalta, mutta toisaalta on hankalaa mennä estämään jokaisen maan omaa päätösvaltaa määrittelyn suhteen.

²⁴³ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁴⁴ Käsite merkitsee käytännössä samoja tahoja, joiden katsotaan muodostavan etupiirin peiteltyä osingonjaon verotusta koskevassa VML 29 §:ssä.

²⁴⁵ HE 155/1994 vp. Luku 4.3.

²⁴⁶ HE 74/2008 vp. Luku 1. & KHO 1997/364, KHO 2003/1837

perustamissopimuksen 56 artiklassa kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä ja maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Välyhteisölain vaikutukset kohdistuvat pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen. Lainsäätäjät halusikin uuden lain myötä turvata sen, että lailla ei rajoitettaisi liikaa mahdollisuutta sijoittaa pääomia ulkomaisiin yhteisöihin ja että laki ei näin ollen ulottuisi pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimusten määräysten alaan.²⁴⁷

Muutos on nähdäkseni perusteltu paitsi oikeudenmukaisuuden, myös rahoitustehokkuuden näkökulmasta. Jos välyhteisölain mukainen verotus voi aktualisoitua helposti pelkän passiivisenkin sijoituksen kohdalla, on se omiaan laskemaan kannustimia sijoitustoimintaan. Se on taas ongelmallista siinä mielessä, että klassisen taloustieteen oppien mukainen ylimääräisten pääomien tehokas allokaatio rahoitusta tarvitseville luo pohjan tehokkaille rahoitusmarkkinoille²⁴⁸. Rahoitusmarkkinoiden tehokkuus ja vakaus puolestaan luovat edellytyksiä talouskasvulle ja hyvinvoinnille.

Se, missä määrin välyhteisölain mukaisen verotuksen helpompi aktualisoituminen todellisuudessa vaikuttaa sijoittajien päätöksiin, onkin jo toinen kysymys. Yksi tehokkaiden markkinoiden perusedellytys on, että markkinat toimivat rationaalisesti. Rationaalisen valinnan teorian mukaan tämä tarkoittaa sitä, että sijoittaja maksimoi henkilökohtaista hyötyä ottaen kuitenkin huomioon markkinoilla vallitsevat rajoitteet ja riskit.²⁴⁹ Toisaalta taas behavioristisessa taloustieteessä - osittain aiheellisestikin - kyseenalaistetaan rationaalisen valinnan teorian mukainen oletus. Behavioristinen taloustiede²⁵⁰ käsittelee rahoitusmarkkinoita ja taloutta laajemmassa sosiaalitieteellisessä perspektiivissä, johon sisältyy myös psykologia ja sosiologia. Tällöin sijoittajan päätöksenteon nähdään olevan kytköksissä muun muassa tunteiden, mieltymysten ja henkilökohtaisten ominaisuuksien kokonaisuuteen.²⁵¹ On kiistatonta, että hyvin usein talouskuplienkin taustalla yksi keskeinen tekijä on juuri psykologia ja sijoittajien spekulatiot. Tästä

²⁴⁷ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁴⁸ Ks. klassisesta taloustieteestä esim. Smith 1776.

²⁴⁹ Rubinstein 2000, s. 15-16. Teoria kuuluu usklassisen taloustieteen keskeisimpiin ja sen juuret ovat englantilaisen filosofin Jeremy Benthamin utilitaristisessa ajattelussa.

²⁵⁰ Behavioristiseen psykologian koulukuntaan (esim. Ivan Pavlov) perustuva behavioristinen taloustiede, tuli julkisuuteen 1970-luvulla aikansa merkittävien psykologien Amos Tverskyn ja Daniel Kahnemanin julkaistessa artikkeleita riskin vaikutuksesta päätöksentekoon. Näiden artikkeleiden tulokset olivat ristiriidassa perinteisten rationaalisuuteen perustuvien näkemysten kanssa. Olsen 1998, s. 10-18. Behavioristit kyseenalaistivat ensimmäisinä Eugene Faman 1960 – luvun lopulla esittelemän tehokkaiden markkinoiden hypoteesin paikkansapitävyyden, kun osakkeiden hintojen suurta volatiliiteettiä 1980 – luvun markkinatilanteessa ei kyetty selittämään rationaalisin perustein. Malkiel 2003, s. 59–82.

²⁵¹ Shiller 2003, s. 83–104.

näkökulmasta voitaisiin siis ajatella, että sijoittaja ei välttämättä yritykseen sijoittaessaan punnitse kovin rationaalisesti riskien, kuten väliyhteisölain soveltamisen ja sijoitustoiminnan tuomien mahdollisten hyötyjen suhdetta.

Varmaa ei ole tietysti myöskään se, riittääkö joissain yksittäistapauksissa vielä 25 prosentin omistusosuuskaan todelliseen päätösvaltaan yhtiön sijoittautumisen suhteen. Johonkin raja on kuitenkin vedettävä ja tässä asiassa on luotettava EY-tuomioistuimen arvostelukykyyn. Jos jo kymmenen prosentin omistusosuus ilman todellista sijoittautumisvapauden käyttöä voisi johtaa voittojen osalta väliyhteisölain soveltamiseen, olisi se joka tapauksessa turha lainsäädännöllinen riskitekijä rajoittamaan sijoitustoimintaa ja sitä kautta yritysten rahoituspohjaa. Myös EY-oikeudellisesta näkökulmasta 25 prosentin raja on varsin perusteltu.

Merkittävä osa haastateltavista katsoi omistusosuutta koskevan muutoksen lisänneen verosuunnittelumahdollisuuksia, joskaan kovin merkittävänä kukaan ei muutosta pitänyt. Lain kiertäminen ketjutuksella helpottui entisestään, sillä nyt omistusta voidaan hajauttaa vähemmän ja tarvitaan entistä vähemmän asiasta kiinnostuneita henkilöitä. Kaikki voivat omistaa yhtiön käytännössä ”viiteen pekkaan”. Sijoitusrakenteissa tämänkaltaisen järjestelyn katsottiin voivan olla mahdollinen. Vakuutusyhtiöiden sijoituspolitiikkaan liittyy, että he hakevat konsulteilta lausuntoja kuvioista, joita heillä ei ole aikaisemmin ollut. Konsultointipuolen haastateltavien mukaan omistusosuudet nousevat käytännössä esille juuri tässä yhteydessä. Monet näkivät omistusosuutta koskevan lakimuutoksen myös jossain määrin hätävarjelen liioitteluna, sillä tuomioistuin tulkitsee pääomien vapaata liikkumista kolmansiin valtioihin tosiasiallisesti hyvin suppeasti.

Toinen keskeinen sektori, missä omistusosuudet tulevat vastaan, on Private equity – bisnes. Se tarkoittaa joko niin kutsuttuja Venture Capital - diilejä tai leverage buy out-toimintaa. Venture Capital – toiminnassa rahasto sijoittaa aloitteleviin yrityksiin pienehköjä summia ja toivoo, että yksi kymmenestä menestyy, jolloin rahasto saa hyvää tuottoa. Leverage buy out-liiketoiminnassa taas sijoittaja, yleensä rahasto, ostaa yrityksen X ja maksaa sen velat pois. Transaktio rahoitetaan velkarahalla, jota otetaan niin paljon kuin pystytään. Sen jälkeen yrityksen toimintaa tehostetaan, tehdään strategisia muutoksia ja maksetaan velat pois yhtiön tuottamalla kassavirroilla. Tämän jälkeen rahasto omistaa firman, johon laittoi omaa rahaa alussa hyvin vähän. Velkavivun maksimaalinen käyttö tekee transaktiosta hyvin riskisen, mutta toisaalta myös tuotot ovat yleensä

suuria.²⁵² Viimekätinen sijoittaja maksaa veron sijoittajastatuksen perusteella. Välivaiheessa ei kuitenkaan saa mennä veroja, mikä johtaa usein varojen ohjaamiseen verokeitaisiin.²⁵³

3. Vähentäminen

Vuodesta 2009 lähtien osakkaan osuus ulkomaisen yhteisön tappiosta on vähennettävissä osakkaan verotettavasta osuudesta saman yhteisön tuloon tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy²⁵⁴. Aikaisemmin vähennysoikeus ulottui vain viiteen seuraavaan vuoteen. Tuloverolain tappiontasausta koskevien säännösten mukaan kotimaisen yhteisön tappio voidaan kuitenkin vähentää toiminnan tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Tämän vuoksi vähennysoikeutta pidennettiin kymmeneen vuoteen, koska muutoin väliyhteisö olisi asetettu lainsäädännössä kotimaista yhteisöä epäedullisempaan asemaan²⁵⁵. Muutosta voidaan pitää siis EY-oikeudellisesta näkökulmasta perusteltuna.

Huomionarvoista on, että laissa ei ole edelleenkään säädetty omistajanvaihdosten vaikutuksesta tappioiden vähentämiseen. Näin ollen on jossain määrin epäselvää, voidaanko TVL 122 §:n säännöksiä soveltaa myös väliyhteisön tappioihin, vai säilyykö tappioiden vähennysoikeus omistajanvaihdoksesta riippumatta.²⁵⁶ TVL 122.1 §:n mukaan ”Yhteisön ja elinkeino-yhtymän tappiota ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet sen osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa tai yli puolet sen jäsenistä vaihtunut. Jos tappiota tuottaneen yrityksen osakkeista tai osuuksista vähintään 20 prosenttia omistavassa yhteisössä tai yhtymässä on tapahtunut vastaava omistajanvaihdos, viimeksi mainitun yhteisön tai yhtymän omistamien osakkeiden tai osuuksien katsotaan vaihtaneen omistajaa.” Korkein hallinto-oikeus ei valitettavasti ottanut tapauksessa KHO:2003:49 suoraa kantaa asiaan.

²⁵² Pirskanen 2007. Private Equity:n tavoitteena on yleensä myydä sijoitus viimeistään viiden vuoden päästä. Tällainen lyhyen aikavälin voiton maksimointi voi johtaa turhiin irtisanomisiin ja muihin kansantalouden kannalta ikäviin ilmiöihin. Myös kilpailu tässä bisneksessä on koventunut jatkuvasti.

²⁵³ Haastattelukooste, s. 19-20.

²⁵⁴ VYL 5 §

²⁵⁵ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁵⁶ Karhu 2009, s. 183.

Nähdäkseni *lex specialis* – periaatteen nojalla erityislaki, eli tässä tapauksessa väliyhteisölaki, menee ristiriitatilanteessa tuloverolain kaltaisen yleislain edelle, mutta koska väliyhteisölaissakaan ei ole selkeästi kerrottu omistajanvaihdoksen vaikutuksista vähennysoikeuteen, voisi toisaalta pitää luonnollisena - ottaen huomioon tuloverolain keskeinen asema - että sitä voitaisiin soveltaa myös väliyhteisölakia täydentävänä elementtinä. Joka tapauksessa pykälään sisällytettävä viittaus tuloverolakiin tai vaihtoehtoisesti Verohallinnon ohjaus selkeyttäisi oikeustilaa varsinaisen oikeuskäytännön puuttuessa. Tältä osin lain tulkinta jäänee kuitenkin viime kädessä tulevan oikeuskäytännön varaan.²⁵⁷ Useimmat haastateltavat katsoivat, että kun väliyhteisöverotus toimitetaan soveltuvilta osin Suomen verolakien mukaan, ovat TVL 122 §:n rajoitukset sitovia, eli toisin sanoen omistajanvaihdos estää tappioiden vähentämisen. Useat konsulttipuolen edustajat kuitenkin lähtökohtaisesti hakisivat tappioiden vähennysoikeutta.

4. Tapaus Cadbury Schweppes ja sen aiheuttamat muutokset

4.1 EY-tuomioistuimen päätös

Väliyhteisölain keskeisin uudistus liittyy EY-tuomioistuimen päätökseen tapauksessa C-196/04 Cadbury Schweppes. EY-tuomioistuin on ratkaisukäytännössään asettanut varsin ankarat rajat silloin, kun on ollut kysymys jäsenvaltioiden pyrkimyksestä oikeuttaa taloudellisia perusvapauksia rajoittavaa sääntelyään veron kiertämisen estämiseen vetoamalla. Tässä suhteessa tuomioistuimen linja säilyi muuttumattomana myös Cadbury Schweppes – tapauksessa. Myös EY-tuomioistuimelle ominainen teleologinen, eli tavoitteellinen tulkintatapa on selvästi päätöksessä esillä, sillä yhteismarkkinoiden toteutumisen tavoite asetetaan pitkälti kansallisten fiskaalisten intressien edelle.

EY-tuomioistuin ratkaisussa C-196/04 Cadbury Schweppes arvioi, onko Iso-Britannian väliyhteisölaki sopuosinnassa EY-oikeuden kanssa. Lähtökohdaksi ratkaisussaan tuomioistuin otti sijoittautumisvapautta koskevat perustamissopimuksen säännökset (EY 43 ja EY 48 artiklat). Vaikka kansallisella väliyhteisölainsäädännöllä voi olla rajoittavia vaikutuksia sijoittautumisvapauden lisäksi palvelujen vapaaseen tarjontaan ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, nämä vaikutukset ovat EY-tuomioistuimen mukaan ensisijaisesti seurausta mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta. Tämän vuoksi tutkittaessa kansallisen väliyhteisölain yhteensopivuutta unionin perustamissopimuksen kanssa, asia tulee ratkaista sijoittautumisvapauden eikä palvelujen vapaan tarjonnan taikka pääomien vapaan liikkuvuuden näkökulmasta. Tuomioistuin katsoi, että Iso-

²⁵⁷ Ottaen huomioon viime vuosien linjan korkeimmassa hallinto-oikeudessa koskien omistajanvaihdosten vaikutuksia vähennysoikeuteen, voisi olettaa lain tulkinnan olevan myös väliyhteisöjen kohdalla joustavaa ja tapauskohtaiset erityispiirteet huomioivaa, vaikka tuloverolain säännöstä sovellettaisiinkin niihin. Ks. KHO:2006:53, Diaarinumero: 2696/2/04, Diaarinumero: 2550/2/05.

Britannian kansallinen väliyhteisölainsäädäntö muodosti sellaisenaan EU:n perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden rajoituksen. EYT:n perustelujen mukaan kansallisella lainsäädännöllä voidaan rajoittaa sijoittautumisvapautta vain tilanteissa, joissa keinotekoisella järjestelyllä pyritään välttämään kansallisen lainsäädännön mukaisesta verosta. Kansallista väliyhteisölainsäädäntöä ei siten voida soveltaa, jos väliyhteisö on todellisuudessa sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja harjoittaa siellä tosiasiallisesti taloudellista toimintaa. Toisessa jäsenvaltiossa harjoitetun taloudellisen toiminnan aitoutta ja tosiallisuutta arvioidaan väliyhteisön asuinvaltiossa olevien toimitilojen, henkilöstön ja kaluston perusteella. Arvioinnin lähtökohtana ovat aina kyseisessä tapauksessa harjoitettu toiminta ja sille objektiivisesti asetettavat vaatimukset.²⁵⁸

EY-tuomioistuimen ratkaisu sisällytettiin lähes sellaisenaan uuden väliyhteisölain 2 a §:ään. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun takia väliyhteisölainsäädäntöä ei siis voida soveltaa Euroopan talousalueella, jos väliyhteisön harjoittama toiminta täyttää aidon ja tosiasiallisen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit, ja jos kyseisen valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa²⁵⁹. Väliyhteisölain kaltainen valtion veropohjaa turvaava normisto ei siis voi tulla ainakaan EU:n sisäisissä tilanteissa sovellettavaksi muuta kuin *täysin keinotekoisin järjestelyihin*, joilla pyritään kiertämään jäsenvaltion veroja²⁶⁰. EYT:n tuomiossa todetaan, että subjektiivisen veronkiertotarkoituksen lisäksi kyseessä tulee olla objektiivisin ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella arvioiden täysin keinotekoinen järjestely.

4.2 Todellinen taloudellinen toiminta

EY – tuomioistuimen mukaan verovelvollisella olisi oltava mahdollisuus osoittaa, että ulkomaille sijoittautumiseen on verotuksen minimoinnin lisäksi liiketaloudellisia syitä ja että ulkomaille on tosiasiaassa asetettu harjoittamaan taloudellista toimintaa²⁶¹. Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat sopineet jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla niin sanotulla virka-apudirektiivillä²⁶². Yhteisön todellista asettautumista asuinvaltioonsa voidaankin arvioida vain, jos veroviranomaiset saavat välttämättömät tiedot yhteisöstä ja sen toiminnasta. Euroopan talousalueen valtioista Liechtenstein on tällä hetkellä ainoa, jonka kanssa Suomella ei ole sopimusta viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta veroasioissa tai johon virka-apudirektiivi ei sovellu, minkä vuoksi

²⁵⁸ Ks. Ratkaisusta ja sen merkityksestä tarkemmin esim. Kanervo 2006, s. 542 ja Urpilainen 2008, s. 536.

²⁵⁹ VYL 2a §

²⁶⁰ Penttilä – Laaksonen 2008, s. 12 .

²⁶¹ Saman linjan EY-tuomioistuin otti myös tapauksessa *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*

²⁶² 77/799/ETY. Direktiivi sisältää viranomaisten välistä avunantoa ja tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä, joiden nojalla viranomaisten on mahdollista puuttua veronkiertoon yhteisön alueella väliyhteisölakia kevyemmin keinoin.

veroviranomaisilla ei ole keinoja selvittää sinne sijoittautuneen yhteisön olosuhteita tai puuttua Liechtensteinin kautta tapahtuvaan veronkiertoon²⁶³. Riittävien tietojen puute on Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottu riittäväksi syyksi rajoittaa perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, jollaisena pidetään veronkierron estämistä²⁶⁴. Myös Liechtenstein on kuitenkin taipumassa laajempaan kansainväliseen yhteistyöhön, johon on keskeisenä syynä erityisesti sen leimautuminen verorikollisten suojelijaksi OECD:n mustalle listalle joutumisen myötä²⁶⁵.

Suomella on suhteellisen kattava verosopimusverkosto ja verosopimuksissa on pääsääntöisesti sovittu verotusta koskevien tietojen vaihtamisesta²⁶⁶. Ongelmallista kuitenkin on, että ennen vuotta 2005 tehtyjen verosopimusten mallina käytetyssä OECD:n malliverosopimuksessa sopimusvaltion viranomaisille on annettu oikeus kieltäytyä tietojen antamisesta, jos tietojen antaminen poikkeaa valtion sisäisestä lainsäädännöstä. Monissa anonymiteettisuoja tukevilla mailla²⁶⁷ sisäinen lainsäädäntö nimenomaisesti kieltää esimerkiksi ulkomaalaisomisteisia yhtiöitä koskevien tietojen vaihtamisen verosopimuksesta riippumatta. Tällöin Suomen veroviranomaisilla ei tietojenvaihtoartiklasta huolimatta ole tosiasiallisia mahdollisuuksia saada väliyhteisölain soveltamisen kannalta olennaisia tietoja väliyhteisön asuinvaltion veroviranomaisilta.

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

²⁶³ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁶⁴ HE 74/2008 vp. Luku 2.

²⁶⁵ Suomen suurlähetystön raportti 17.3.2009.

Liechtenstein hyväksyi OECD:n läpinäkyvyyttä ja tietojenvaihtoa koskevat standardit verokysymyksissä eikä tee myöskään enää eroa veronkierron ja veropetoksen välillä. Veroparatiisina tunnettu Liechtenstein on ollut suosittu kohde suomalaisille sijoittajille. Liechtensteinin erityispiirre on, että yritykset ovat henkilömäärältään pieniä ja niistä iso osa on ns. postilaatikkofirmoja. Yritykset ovat Liechtensteinissä varallisuus- ja voittoverotuksen alaisia. Yritysverotuksessa veroprosentti pääomaverolle on 0,2 %. Voittovero riippuu nettotuloksen suhteesta pääomaan sekä voitonjaon suhteesta verotettavaan pääomaan ja on 7,5 %:n ja 20 %:n välillä. Liechtensteinin tuloverotus vaihtelee 3,24 %:n ja 17,01 %:n välillä. Verosopimuksia Liechtensteinilla on vain lähinnä Sveitsin ja Itävallan kanssa.

²⁶⁶ Suomi on solminut tuloverosopimuksen yli kuudenkymmenen valtion kanssa. Pohjoismaiden välillä on solmittu monenkeskinen tuloverosopimuksen muiden sopimusten ollessa kahdenkeskisiä. Suomen verosopimukset löytyvät osoitteesta www.finlex.fi/sopimukset.

²⁶⁷ Esim. Kanaalisaaret, Gibraltar ja Bahamaasaaret. Veroparatiiseiksi luokitellut maat ovat kuitenkin hiljalleen kansainvälisen painostuksen alla suostumassa verotietojen vaihtoa koskeviin sopimuksiin.

3) yhteisön henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.²⁶⁸

Hallituksen esityksen²⁶⁹ ja verohallituksen ohjeen²⁷⁰ mukaan todellisen taloudellisen toiminnan olemassaoloa ja todellista asettautumista arvioidaan kokonaisuudessaan toiminnan objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien perusteella, jolloin merkitystä annetaan toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle. Toimitila voi olla esimerkiksi toimisto, kauppa, tehdas taikka muu rakennus tai sen osa, joka on väliyhteisön käytössä ja hallinnassa toiminnan harjoittamista varten. Sen sijaan ns. pöytälaatikkoyhtiö, jolla ei ole sijaintivaltiossaan muuta kuin postilokero, ei voisi täyttää aidolle sijoittautumiselle asetettuja kriteerejä²⁷¹. Myös toiminnan harjoittamisen kannalta riittävää henkilöstöä arvioidaan toiminnan luonteen ja toimialan perusteella. Henkilökunnan tulee lähtökohtaisesti olla työsuhteessa tai vastaavassa palvelussuhteessa ulkomaiseen yhteisöön, jolloin taloudellisen toiminnan aitoutta ja tosiasiallista sijoittautumista voidaan arvioida esimerkiksi yhteisölle syntyneiden palkkakulujen tai muiden vastaavien veloitusten, ja tehtyjen työ- ja palvelussopimusten perusteella.

Ei olisi lain tarkoituksen mukaista olettaa, että yhteisö hankkisi isompaa toimitilaa ja enempää henkilöstöä tai kalustoa kuin mitä yhtiön tehokas toiminta edellyttää. Niinpä muiden edellytysten täytyessä 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. Jo lain uudistamisvaiheessa arveltiin soveltamisen kannalta ongelmallisiksi saattavan muodostua erityisesti holdingyhtiöt, sillä niille on ominaista hyvin vähäinen toiminta, esimerkiksi osakkeiden hallinta ja kauppa. Kuitenkin myös sellaisen perustamiselle voi olla liiketaloudellinen peruste.²⁷² Komissio toteaa tiedonannossaan KOM (2007) 785 lopullinen, että ei ole täysin varmaa, miten konsernin sisäisten rahoitusyhtiöiden ja holdingyhtiöiden toiminnan objektiivisia tekijöitä pitäisi arvioida. Kaiken kaikkiaan on hyvin vaikea ennalta arvioida, missä menee määrällinen raja tarpeellisten toimitilojen ja kaluston tai riittävän henkilökunnan suhteen. Tapauskohtaisia selvityksiä ja kokonaisarviointeja tullaan luultavasti tarvitsemaan.

²⁶⁸ VYL 2a.2 §

²⁶⁹ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁷⁰ Dnro 696/37/2007, 16.5.2007.

²⁷¹ EY-tuomioistuimien toteaa Cadbury Schweppes – tapauksen perustelujen kohdassa 68, että ”Jos -- ulkomainen väliyhteisö on asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon fiktiivisesti harjoittamatta tosiasiallisesti lainkaan taloudellista toimintaa sen alueella, tämän ulkomaisen väliyhteisön perustaminen on katsottava puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi. Asia voisi olla näin erityisesti ”postilaatikkona” tai ”bulvaanina” toimivan tytäryhtiön osalta. Puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä lisää tapauksessa C-341/04, Eurofood IFSC, tuomio 2.5.2006, 34 ja 35 kohta.

²⁷² HE 74/2008 vp. Luku 1.

4.3. Sijoittautumisvapaus ja sen rajoitukset

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen 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 saavuttamiseksi²⁷³. Vanhan lain mukaan väliyhteisölain mukainen verotus määrättiin kategorisesti yrityksen toiminnan ja verorasituksen perusteella, mikä katsottiin hallituksen esityksessä Euroopan talousalueella ainakin osittain ylimitoitettuna keinona suhteessa sinänsä hyväksyttävään tavoitteeseen estää veronkiertoa. Se oli siis vastoin EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan mukaista suhteellisuusperiaatetta, jonka mukaan keinojen on oltava suhteessa tavoiteltavaan päämäärään²⁷⁴.

Euroopan unionin sisämarkkinoiden johtavana periaatteena on neljän liikkumisvapauden, eli tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääoman vapaan liikkuvuuden esteiden poistaminen jäsenvaltioiden väliltä. Sijoittautumisoikeudella on läheinen yhteys näihin perusvapauksiin. Sijoittautumisella tarkoitetaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa pysyvästi harjoitettavaa itsenäistä taloudellista toimintaa, ja vapaasta sijoittautumisoikeudesta voidaan poiketa ainoastaan yleiseen etuun liittyvien pakottavien vaatimusten nojalla.²⁷⁵

Kansallinen lainsäädäntö voi olla avoimesti ja epäsuorasti kansalaisuuden perusteella syrjivän ohella sellaista, että sen soveltaminen johtaa perusvapauksien syrjimättömään rajoittamiseen²⁷⁶. Avoin syrjintä²⁷⁷ voidaan oikeuttaa vain perustamissopimuksen 30 artiklassa mainittujen eksplisiittisten syiden, kuten yleisen järjestyksen, turvallisuuden ja terveyden nojalla. Avoimesti syrjiviä tuloverolain säännöksiä ei ole tosin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vielä hyväksytty.²⁷⁸ Epäsuorasti syrjiviä säännöksiä ja perusvapauksien syrjimätöntä rajoittamista voidaan puoltaa, mikäli määrätyt edellytykset ovat olemassa. EY:n tuomioistuin on

²⁷³ HE 74/2008 vp. Luku 1.

²⁷⁴ Ks. suhteellisuusperiaatteesta esim. Raitio 2006, s. 243.

²⁷⁵ Raitio 2006, s. 427-446. Suomella on kuitenkin edelleen käytössä mm. exit tax - säännökset, jotka realisoivat realisoitumattoman tai verosta vapautetun tulon verotettavaksi muuttohetkellä. Ne siis faktisesti rajoittavat kansalaisten sijoittautumista toisaalle. Ks. exit-veroista tarkemmin Hintsanen 2006, s. 9.

²⁷⁶ Ks. esim. Äimä 2003, s. 39-41.

²⁷⁷ Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan avointa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää on toisen jäsenvaltion kansalaisen kohtelemisen avoimesti eri tavalla kansalaisuuden perusteella. Esim. tapaus C-311/97, Royal Bank of Scotland ja C-270/83, Avoir fiscal.

²⁷⁸ Äimä 2003, s. 198.

oikeuskäytännössään kehittänyt kohtuullisuusperiaatetta koskevan *rule of reason* – opin, jonka mukaan epäsuora syrjintä, joka sinänsä on tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen määräysten vastaista, voi olla oikeutettua²⁷⁹. Tämän opin mukaan tulee kuitenkin kolmen edellytyksen täytyttyä: säännöksellä tulee pyrkiä painavan yleisen edun toteutumiseen, sen tulee olla tarpeellinen tämän päämäärän saavuttamiseksi ja lisäksi oikeassa suhteessa sillä tavoiteltavaan päämäärään.²⁸⁰ Jäsenvaltiot ovat perustelleet peitellysti syrjiviä normeja pitkälti samoilla oikeuttamisperusteilla, joita ovat muun muassa verojärjestelmän sisäinen yhtenäisyys, verolainsäädännön harmonisoinnin tarve, korvaavat veroedut, veronkierron estäminen ja taloudelliset tavoitteet²⁸¹. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion veropohjan säilyttämisen tai verotulojen pienenemisen estämisen kaltaisia puhtaasti taloudellisia syitä ei kuitenkaan voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jonka nojalla voitaisiin rajoittaa perustamissopimuksessa taattua vapaan liikkuvuuden periaatetta²⁸². Käytännössä tämä tarkoittaa vero-oikeudellisesti sitä, että perustamissopimuksen kanssa lähtökohtaisesti ristiriidassa oleva sääntely voidaan katsoa oikeutetuksi, mikäli sen erityisenä tavoitteena on sulkea veroetujen ulkopuolelle puhtaasti keinotekoiset järjestelyt. Joissakin EY-oikeudellisissa säännöksissä on jäsenvaltioille annettu kuitenkin myös suoraan mahdollisuus saattaa voimaan säännöksiä, joilla estetään veron kiertämistä²⁸³.

Kokonaisuuteen liittyy vielä yksi keskeinen periaate; oikeuksien väärinkäytön kieltö. Sitä voidaan luonnehtia *yleiseksi unionioikeudelliseksi periaatteeksi*, vaikka EY-tuomioistuin ei olekaan tätä eksplisiittisesti ratkaisuisaan todennut. Periaatteen sisältönä on se, ettei unionilainsäädännön soveltamisalaa saada laajentaa toimiin, joilla ainoastaan pyritään yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseen²⁸⁴. Veron kiertämisen estämisen näkökulmasta kiellon merkitystä rajaa kuitenkin merkittävästi vakiintunut tulkinta, jonka mukaan väärinkäytön arvioinnissa on otettava huomioon unionioikeudella tavoitellut päämäärät²⁸⁵. Perustamissopimuksen taloudellisten perusvapauksien ja niitä turvaavien syrjintä- ja rajoituskieltojen nimenomaisena

²⁷⁹ Oikeuttamisperuste on saanut muotoilunsa erityisesti asioissa C-264/96 *ICI*, C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* sekä C-436/00 *X ja Y*.

²⁸⁰ Vapaavuori 2004, s. 242. Ks. oikeuttamisperusteista myös esim. Weber 2005 s. 161 ja Äimä 2003, s. 199-209.

²⁸¹ Äimä 2003, s. 199-209.

²⁸² Äimä 2003, s. 206. Asia C-35/98, Verkooijen, kohdat 47-48 ja C-484/93, Svensson – Gustavsson, kohta 15 ja asia C-264/96, *ICI*, kohta 28. Tässä kohtaa kuitenkin Vapaavuoren näkemys eroaa hieman oikeuttamisperusteita koskevan oikeuskirjallisuuden yleisestä linjasta, sillä hän katsoo ainakin veron kiertämistä koskevan argumentin riittävän oikeuttamisperusteeksi tietyin edellytyksin. Ks. tarkemmin Vapaavuori s. 254-256.

²⁸³ Tuloveron kannalta tärkein tällainen on yritysjärjestelydirektiivin 11(1) artiklassa, joka sisältää varsinaisen veron kiertämistä estävän säännöksen.

²⁸⁴ C-212/97, *Centros*, kohta 24.

²⁸⁵ C-212/97, *Centros*, kohta 25.

tavoitteena on kannustaa rajat ylittävään toimintaan, eikä esimerkiksi hyötymistä toisen jäsenvaltion kevyemmästä verotuksesta siten voida sellaisenaan pitää oikeuksien väärinkäyttönä. Oikeuksien väärinkäytön kiellon soveltamisalalle tullaan ainoastaan, mikäli taloudelliseen perusvapauteen vetoamisella ei ole todellista sisältöä.²⁸⁶

4.4. Yleisemmin ratkaisusta

4.4.1 Ratkaisun vaikutukset yleisesti

EY-tuomioistuimen ratkaisu sisällytettiin tarkoin hallituksen esityksen perusteluihin ja uuteen lakiin. Tällöin myöskin keinojen suhteellisuusperiaatteen mukaisuuden suhteen pelattiin varman päälle. 2a §:n pykälän soveltamisala ulottuu itse asiassa jopa laajemmalle kuin mitä EY-oikeus edellyttäisi, sillä sijoittautumisvapaus on EY:n perustamissopimuksen 43 artiklan perusteella taattu vain jäsenvaltioiden kansalaisille ja tuomioistuinkin sivuutti kokonaan kysymyksen ratkaisunsa sovellettavuudesta ns. kolmansissa maissa eli EU:n ulkopuolisissa maissa sijaitsevien yhtiöiden osalta²⁸⁷. Muutosallon myötä kansallisten väliyhteisölakien soveltaminen rajoittuu käytännössä lähinnä ETA-alueen ulkopuolella sijaitseviin verosopimuksettomiin valtioihin.

EY-tuomioistuimen määrittelyn perusteella vaikuttaa siltä, että kynnys *puhtaasti keinotekoisien järjestelyjen* toteamiselle asettuu korkealle. Tältä osin perustelut näyttävät rakentuvan ajatukselle, jonka mukaan puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä on kysymys ainoastaan silloin, kun muut syyt voidaan käytännössä sulkea pois. Perusteluissa mainittujen pöytälaatikko- ja bulvaanitilanteiden ohella minimiedellytysten ulkopuolelle näyttävät sulkeutuvan vaikeudetta lähinnä vain eräät valmistelevat toimet. Esimerkiksi pelkästään väliyhteisön perustamiseen liittyvät, kohdevaltiossa maksetut asiantuntijapalkkiot eivät selvästikään edellytyksiä täytä, vaikka ne sinänsä ovatkin kohdevaltioon sijoittuvaa taloudellista toimintaa.²⁸⁸ Konsernien verosuunnitteluun ratkaisu tuo paljon uusia mahdollisuuksia. Esimerkiksi aitoa sijoittautumista koskeva poikkeama merkitsee käytännössä sitä, että suomalaiset yritykset voivat hyötyä jatkossa verosopimusvaltioiden erityisistä veronhuojennuksista, mikäli vaatimus aidosta sijoittautumisesta täyttyy. Toiminta lienee suhteellisen helppoa järjestää kriteerit täyttäväksi.²⁸⁹ Toimialapoikkeuslistaa on pidetty joissakin

²⁸⁶Urpilainen 2007, s. 2.

²⁸⁷Liede – Kuivisto 2006, s. 86-94 .

²⁸⁸Urpilainen 2007, s. 6-7.

²⁸⁹Penttilä – Laaksonen 2008, s. 11. Ks. myös Penttilä 2007, s. 336.

yhteyksissä elinkeinoelämän näkökulmasta vanhentuneena, mutta listaan ei kuitenkaan tullut muutoksia uudistuksen yhteydessä²⁹⁰.

Ratkaisusta ilmenee konkreettisesti myös yksi varsin perustavanlaatuinen näkökulmaero Suomen ja Euroopan yhteisöjen välillä. Ennakkoratkaisupyynnössä on nimenomaisesti todettu, että tytäryhtiöt ovat sijoittautuneet Irlantiin vain siinä tarkoituksessa, että Cadbury Schweppes –konsernin sisäiseen rahoitustoimintaan liittyviin voittoihin voitaisiin soveltaa edullista IFSC –verojärjestelmää. Kriteeri ”puhtaasti keinotekoinen järjestely” ei EY-tuomioistuimen vakiintuneessa tulkintakäytännössä viittaa sijoittautumisvapauden käyttämisestä koituviin veroetuuksiin tai veromotiivien merkitykseen sijoittautumispäätöksessä, vaan siihen *onko sijoittautumisvapautta tosiasiallisesti käytetty*. Tuomioistuimen mukaan verovelvollisen tavoite hyödyntää toisen jäsenvaltion edullisempaa verojärjestelmää, ei sellaisenaan merkitse sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä²⁹¹. Tämä on poikkeus tavasta jolla Suomessa ymmärretään veron kiertäminen.

Usean haastatteluissa esitetyn näkemyksen mukaan EY-oikeuden aiheuttaman ns. substanssitestiudistuksen merkitys ei olisi ollut erityisen merkittävä. Tämä johtuu siitä, että muutos lisättiin osaksi vanhaa lakia, sen sijaan, että oltaisiin otettu toimialavapautukset pois ja sovellettu tulevaisuudessa pelkkää substanssivapautusta. Substanssitetesti itsessään tulee kysymykseen suhteellisen harvoin. Lakimuutoksen myötä myös siirtohinnoittelun merkitys tulee korostumaan.²⁹²

Asianajo- ja konsulttipuolella Cadbury Schweppes – ratkaisua koskevalla lakimuutoksella ei nähty olleen suuria vaikutuksia. Osa kertoi väliyhteisötilanteiden vähentyneen entisestään, mikä johtunee lain soveltamisalan kaventumisesta. Useat kertoivat, ettei lakimuutoksella olisi ollut mitään vaikutuksia toiminnan kannalta, kun taas joidenkin mukaan lakimuutos kannusti toiminnan uudelleenjärjestämiseen ja toisaalta nyt uskalletaan rohkeammin lähteä järjestelyihin, joita on aikaisemmin haluttu tehdä. Ainakin keskusteluihin on tullut mukaan se, voidaanko jostakin valtiosta saada hyöty, jota ei ole aikaisemmin saatu. Tässäkin yhteydessä Maltaan ja Kyproksen merkityksen mainittiin korostuneen lakimuutoksen myötä selvästi.²⁹³

Cadbury-ratkaisun jälkeen kyselyt asiakkaiden taholta konsulttien suuntaan lisääntyivät, koska monet yritykset tarvitsivat olemassaolevien rakenteiden kommentointia erityisesti Suomi–Viro –

²⁹⁰ Castren 2009 ja Myrsky 2009, s. 92.

²⁹¹ Julkisasiamies, kohta 43.

²⁹² Haastattelukooste, s. 18-21.

²⁹³ Haastattelukooste, s. 19-21.

rakenteiden osalta. Aito taloudellinen toiminta Virossa toi jo pelkästään Cadbury-ratkaisun nojalla vapautuksen lain soveltamispiiristä. Tässä yhteydessä mainittakoon, että verohallitus ohjeisti 2000-luvun alussa, että Viroa ei ole pidettävä väliyhteisömaana ja konserniverokeskus onkin noudattanut pääasiassa tätä linjaa. Muutamien näkemysten mukaan vähäinen käytännön vaikutus johtuu osaltaan siitä, että suomalaiset yritykset ovat kansainvälisesti vertaillen aika konservatiivisia verosuunnittelijoita, eikä mahdollista verosuunnittelutilaa käytetä niin aktiivisesti. Yritysten verosastot ovat hyvin pieniä, eivätkä resurssit riitä kovin monimutkaisten rakenteiden ylläpitämiseen, joskin trendinä haastattelujen mukaan on viime vuosina ollut yritysten lakiosastojen kasvattaminen. Myös kulttuurisilla tekijöillä on tähän oma vaikutuksensa. Muutoinkin globaalina suuntauksena ovat nykyisin suoraviivaiset ja yksinkertaiset kuviot, joissa raportointi toimii ja efektiivinen verokanta pysyy kohtuullisena.²⁹⁴

Ratkaisussa KHO 2002:26 oli valittu linja, jonka mukaan väliyhteisölaki soveltuu coordinating centereihin Belgiassa, vaikka näissä on oikeaa toimintaa ja henkilökuntaa, mutta sijoittautuminen on tehty vain verotuksen vuoksi. Lakimuutoksen myötä konsernipankit ja coordinating centerit vapautuivat käytännössä lain soveltamisen piiristä. Nykyisin Irlanti, Iso-Britannia ja Hollanti houkuttelevat konsernipankkeja niille suotuisalla lainsäädännöllä, minkä vuoksi haastatteluissa arveltiin, että näihin maihin saatetaan pyrkiä järjestämään jonkin verran toimintaa ja välttämään väliyhteisölain soveltamiselta. Tässä suhteessa useat yksityisen sektorin haastateltavista kyseenalaistivat EU-alueen vapautuksen mielekkyyden.²⁹⁵

Lakimuutoksen katsottiin helpottaneen toimintaa Euroopan unionin alueella ja selkeyttäneen oikeustilaa siinä suhteessa, että nyt on selvää, paljonko toiminta edellyttää substanssia. Toisaalta jotkut veroviranomaisista katsoivat, että vanha laki oli siinä mielessä helpompi soveltaa, että aikaisemmin ei tarvinnut arvioida kriteerejä ollenkaan. Kyseessä on siinä mielessä perinteinen konflikti, että veronsaajan on luonnollista asettaa vaatimukseksi riittävä substanssi, mutta se ei välttämättä tosiasiallisesti kerro yrityksille mitään. Arvioinnissa on tietysti tärkeää ottaa huomioon alalle tyypillinen substanssi ja se olisi hyvä kirjoittaa myös selkeästi lakiin, mutta sitä on kuitenkin äärimmäisen vaikeaa tosiasiallisesti määrittää. Toisaalta haastatteluissa tuotiin esiin myös näkemys, että vaatimus toimitiloista ja ihmisistä ei ole järkevä, koska esimerkiksi IT-bisneksessä hyvin mittavakaan toiminta ei vaadi välttämättä yhtään työntekijää konkreettisesti paikalle, eikä tästä huolimatta toiminnassa ei ole veronkiertotarkoitusta. Jotkut taas katsoivat, että EU-maiden

²⁹⁴ Haastattelukooste, s. 19-20.

²⁹⁵ Haastattelukooste, s. 18.

vapauttaminen on pragmaattinen ja helppo linja, mutta se tekee kuitenkin lain samalla hampaattomaksi.²⁹⁶

Ratkaisu lisäsi verosuunnittelumahdollisuuksia siten, että aidon taloudellisen toiminnan kriteerit täyttämällä voidaan välttyä Suomen verotukselta. Mieliapiteet jakautuivat sen suhteen, kuinka realistista tämänkaltainen olosuhteiden keinotekoinen luominen aidon taloudellisen toiminnan kriteerien täyttämiseksi on. Jotkut uskoivat, että olosuhteiden luominen ei tule kyseeseen, vaan kokemusten mukaan kriteerien määrittely johtaa siihen, että esimerkiksi immateriaalioikeuksia hallinnoiva yhtiö, joka halutaan sijoittaa lainsäädännöllisistä syistä johonkin, joutuu ns. pelaamaan varman päälle ja sijoittamaan sinne enemmän substanssia kuin tosiasiallisesti olisi edes tarpeen. Tämä on ongelmallista siinä suhteessa, että lakimuutosta koskevan hallituksen esityksen mukaan ”lain tarkoituksen vastaista olisi olettaa, että yhteisö hankkisi isompaa toimitilaa ja enempiä henkilöstöä tai kalustoa kuin mitä yhtiön tehokas toiminta edellyttää.” Toisaalta esitettiin myös näkemyksiä, että jos yhtiö on jossain maassa hyvin kevyellä substanssilla, voidaan sinne rakentaa voimakkaampi kuvio keinotekoisesti, jotta välttyttäisiin Suomen verolta.²⁹⁷

4.4.2 Ratkaisun vaikutus holdingyhtiöiden kohdalla

Holdingsyhtiö on omistajayhtiö, jonka tarkoitus on toisen yhtiön tai yhtiöiden omistaminen, hallitseminen ja valvominen²⁹⁸. Jo lakiuudistusta tehtäessä holdingsyhtiöt jätettiin jossain määrin säätelemättömäksi alueeksi. 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. Holdingsyhtiöiden osalta lakimuutosta koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että holdingsyhtiölle on ominaista hyvin vähäinen toiminta. Sen perustamiselle voi olla liiketaloudellinen peruste, eikä lain tarkoituksena voi olla yhtiöiden kategorinen luokittelu väliyhteisöiksi. Tämän lisäksi esityksessä viitataan komission tiedontantoon²⁹⁹, jonka mukaan näiden yhtiöiden toiminta ei yleensä vaadi

²⁹⁶ Haastattelukooste, s. 19-21.

²⁹⁷ Haastattelukooste, s. 18-21.

²⁹⁸ Pienehkö sivistyssanakirja, h-alkuiset sanat.

²⁹⁹ KOM(2007) 785 lopullinen

merkittävää fyysistä läsnäoloa, eikä näin ollen ole täysin varmaa, miten konsernin sisäisten rahoitusyhtiöiden ja holdingyhtiöiden toiminnan objektiivisia tekijöitä pitäisi arvioida.

Yhtenä kysymyksenä haastatteluissa nostettiin esille se, tunnustetaanko hallituksen esityksessä, ettei holdingyhtiöiden kohdalla tarvita varsinaista substanssia? Entä mikä on riittävä substanssi konsernin rahoitusyhtiössä? Pitääkö esimerkiksi konsernin rahoitusjohtajan tai treasury:n istua siellä? Pitäisikö rahoitus jakaa lyhyt- ja pitkäaikaisrahoitukseen, koska lyhytaikaisrahoituksessa tarvitaan yleensä enemmän henkilöstöä päivittäisen toiminnan vuoksi? Entä onko rahoitusyhtiön toiminta aktiivista, jos se on ulkoistettu? Ainakin holdingyhtiötapaukset on ratkaistu tähän mennessä erittäin tapauskohtaista arviointia noudattaen, eikä ratkaisusta ole vedettävissä selkeää linjaa vielä tässä vaiheessa. Jotkut viranomaissektorin edustajat uskoivat holdingyhtiöistä tulevan verosuunnittelun väline, mutta aika näyttää, mihin suuntaan todella ollaan menossa. Lakimuutoksen myötä tuomioistuimeen uskottiin tulevan rajanvetotapauksia vapautetuista toimialoista, verotuksen tasosta, tulon laskemisesta ja vähentämisestä, erityisistä veronhuojennuksista ja siitä, onko yrityksellä substanssia vai ei.³⁰⁰

5. Ratkaisu KHO:2002:26

Jo vuosituhatien alkupuolella Suomessa tehtiin rajanvetoa Cadbury Schweppes – tapauksessa esiintyvistä kysymyksistä. Kyseessä oli ratkaisu KHO:2002:26, jossa korkein hallinto-oikeus päätyi sallimaan Belgiassa rahoitusyhtiön omistavan suomalaisen emoyhtiön verotuksen. Konsernin Suomessa yleisesti verovelvollinen emoyhtiö omisti Belgiaan perustetun rahoitusyhtiön osakekannan. Rahoitusyhtiö hoiti koko konsernin rahoitustoiminnan, koska rahoitustoiminnan keskittäminen on kustannustehokkaampaa kuin järjestely, jossa jokainen yksittäinen rahoitusyhtiö huolehtisi omasta rahoituksestaan. Edeltävien kymmenen vuoden aikana rahoitusyhtiön palveluksessa oli ollut 10-16 henkilöä ja yhtiön nettovoitot olivat suhteellisen merkittäviä. KHO katsoi, että emoyhtiötä voitiin verottaa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain nojalla, kun tämän lain edellytykset sinänsä täyttyivät. Tätä eivät estäneet Suomen ja Belgian välillä solmittu verosopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai veron kiertämisen estämiseksi, eivätkä myöskään Euroopan yhteisön

³⁰⁰ Haastattelukooste s. 22-23.

perustamissopimuksen määräykset, vaikka sekä verosopimuksilla että EY-oikeudella on lähtökohtaisesti etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessään käyttämä tulkintalinja oli sinänsä perusteltu, mutta jälkepäin tarkasteltuna on selvää, että KHO:n olisi täytynyt hakea asiassa ennakkoratkaisua Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta EY-oikeuden periaatteita koskien, koska oikeustila oli tuolloin vielä tulkinnanvarainen. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun mukaan kyseistä rahoitusyhtiötä voitiin verottaa väliyhteisölain nojalla. Keskeisimpinä perusteluina³⁰¹ tälle oli, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan jäsenvaltioiden suuren enemmistön mielestä verosopimuksen ja kansallisen lain välillä ei ole ristiriitaa, koska se kaventaisi tuntuvasti väliyhteisölainsäädännön soveltamismahdollisuuksia ja koska väliyhteisölainsäädäntö kuuluu siihen osaan valtion sisäistä lainsäädäntöä, jossa määritellään ne tosiseikat, jotka aiheuttavat verovelvollisuuden ja joita verosopimuksella ei säännellä. Emoyhtiö vaati myöhemmin ennakkoratkaisun kumoamista, koska se katsoi keskusverolautakunnan päätöksen olevan ensinnäkin Suomen ja Belgian välisen verosopimuksen *lex-specialis* – luonteen ja sen määräysten vastainen.³⁰²

Yhtiö katsoi olevan Suomen vero-oikeuden systematiikan vastaista, että vaikka muodollisesti Suomessa verotetaan vain emoyhtiötä rahoitusyhtiön verotuksen jäädessä Belgialle, perustuu tosiasiallisesti verovelvollisuus Suomessa ainoastaan rahoituksesta vastaavan tytäryhtiön tuloon. Myös malliverosopimuksen tulkinnassa yhtiön kanta eroaa keskusverolautakunnan näkemyksestä siten, että malliverosopimuksen 10 artiklan 5 kohdan toteamus ”Jos sopimusvaltiossa asuva yhtiö saa tuloa toisesta sopimusvaltiosta, ei tämä toinen valtio saa verottaa --- yhtiön jakamattomasta voitosta, vaikka --- jakamaton voitto kokonaan tai osaksi koostuisi tässä toisessa valtiossa kertyneestä tulosta” tarkoittaa yhtiön mielestä valtion ulkopuolisen verotuksen kieltoa. Yhtiö katsoi päätöksen olevan myös Euroopan yhteisön perustamissopimuksen määräysten vastainen, koska väliyhteisölain soveltaminen emoyhtiöön myös sen tytäryhtiön osalta, on sen mukaan syrjivää ja vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisoikeuden periaatteiden vastaista. Valtiovarainministeriö painotti tapauksesta antamassaan lausunnossa, että väliyhteisölain tarkoitus on ehkäistä ulkomaisten väliyhteisöjen kautta tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, eikä laki puutu verosopimuksen

³⁰¹ Tuomion perustelemisen tarkoitus on yleisesti ottaen kertoa asianosaiselle, miksi asia ratkaistiin niin kuin ratkaistiin. Alemmassa asteessa perusteluilla on sekin merkitys, että asian hävinnyt asianomainen pystyisi paremmin harkitsemaan jatkovalituksen tarpeellisuutta ja sitä, mitä hänen seuraavassa vaiheessa tulisi selvittää. Ennakkopäätösten perusteluilla on erityisen tärkeä rooli, sillä niissä pyritään ilmaisemaan muille ne näkemykset ja kannanotot, joilla on periaatteellista tai muutoin yleistä merkitystä. Myrsky 2002, s. 74.

³⁰² Tässä yhtiö sai tukea myös Belgian valtiovarainministeriöltä, joka katsoi Suomen väliyhteisölain loukkaavan maiden välisen verosopimuksen periaatteita, kun Suomessa määrätään vero belgialaisesta tulolähteestä kertyvän tulon perusteella ilman, että tulolla olisi kiinnekohtaa Suomessa.

osapuolena olevan valtion verotusvallan rajoihin. Valtiovarainministeriö katsoo myös, että Belgiassa maksetun veron hyvittäminen Suomessa johtaa emoyhtiön ja tytäryhtiön yhteisen verorasituksen osalta samaan lopputulokseen, kuin jos yhtiö toimisi pelkästään Suomessa ilman sijoittautumista tytäryhtiön kautta Belgiaan. Sen mukaan väliyhteisölain soveltaminen ei syrji emoyhtiötä kohdistamalla siihen raskaampaa verotusta kuin mitä sovellettaisiin sellaiseen yleisesti verovelvolliseen yhtiöön, joka ei sijoittaudu toisen jäsenvaltion alueelle tytäryhtiön muodossa.

Vastaselityksessään yhtiö puolestaan kritisoi Suomen väliyhteisölaille ominaista objektiivista tarkastelutapaa, mikä voi johtaa myös vilpittömässä mielessä toimivien yritysten tulon verottamiseen väliyhteisötulona. Yhtiö myös perustelee väitettään väliyhteisölain soveltamisen EY-oikeuden vastaisuudesta sillä, että verosopimuksen perusteella tapahtuvaan verotukseen verrattuna väliyhteisölain kautta syntyvä raskaampi verorasitus muodostaa potentiaalisen esteen vapaalle sijoittautumisoikeudelle. KHO puolestaan katsoi ratkaisussaan, että tulo on pääasiallisesti kertynyt muusta kuin väliyhteisölain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta aktiivisesta toiminnasta. Vaikka lähtökohtaisesti väliyhteisölakia ei sovelletakaan verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin, on kiistaton erityisestä veronhuojennuksesta hyötyminen KHO:n mielestä riittävä peruste pääsäännöstä poikkeamiselle, kuten jo poikkeusta koskevassa hallituksen esityksessäkin³⁰³ todetaan³⁰⁴. KHO katsoo malliverosopimuksen kommentaarin olevan tulkinta-apuna tilanteissa, joissa on kyse OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta, siitäkin huolimatta, että kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde³⁰⁵. Kommentaarista johdettavat verosopimusoikeudelliset tulkinnat ovatkin olleet lopulta ratkaisun kannalta keskeisimpiä argumentteja sopimusosapuolten yhteisen tahdon puuttuessa³⁰⁶.

KHO katsoi, että Suomen väliyhteisölainsäädäntö ei ole estänyt rahoitusyhtiötä sijoittautumasta Belgiaan, eikä emoyhtiötä ole Suomessa asetettu huonompaan asemaan kuin jos tytäryhtiön sijoittautumista Belgiaan ei olisi tapahtunut tai sijoittautuminen olisi tapahtunut muulla tavoin kuin koordinaatiokeskuksen perustamisen kautta Belgiaan. Väliyhteisölaki ei KHO:n mukaan ole

³⁰³ HE 149/1998, 4.2.

³⁰⁴ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, 2.1

³⁰⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, 2.2. Perinteisen oikeuslähdeopin ollessa muutostilassa globalisoituvassa maailmassa nousevat erilaiset soft law – elementit, kuten kansainvälisten järjestöjen päätökset, päätöslauselmat ja julistukset, joilla on lähinnä toimintaa ohjaava vaikutus, erityisesti väliyhteisölain kaltaisissa kansainvälisiä pääomatoimia koskevissa asioissa yhä useammin keskiöön.

³⁰⁶ Sopijapuolten yhteinen tarkoitus on ratkaiseva sopimuksen sisällön osalta vastoin kirjallista sopimustakin. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan verosopimus ei rajoita sopimusvaltion oikeutta luonnehtia tulon todelliseksi saajaksi ulkomaisen väliyhteisön sijasta jotakuta muuta omassa sopimusvaltiossa asuvaa, minkä vuoksi KHO ei katso väliyhteisölainsäädännön ja verosopimusten välillä olevan ristiriitaa.

myöskään estänyt rahoitusyhtiötä siirtämästä Belgiaan pääomia tai saamasta Belgiassa sen lainsäädännön mukaista veroetua. KHO:n mukaan Euroopan yhteisön oikeuden vastaisena syrjintänä ei voida pitää sitä, että Suomi turvaa oman verotustoimivaltansa omalla alueellaan oman veropohjansa tukemisella, vaikka tämä voisikin käytännössä estää veroedun saamisen konsernitasonlailla. Tapauksessa mainitaan erikseen sen olevan ennakkoratkaisu. KHO päätyi täysin yksimielisesti myöhemmin EY-oikeudellisesta näkökulmasta vääräksi osoittautuneen tulkinnan taakse.³⁰⁷ Oikeuskäytäntö ei ole muodollisessa mielessä sitova oikeuslähde, mutta erityisesti verotuksen saralla prejudikaateilla on korostunut merkitys ratkaisuja tehtäessä³⁰⁸. Vero-oikeuden dynaamisesta luonteesta johtuen prejudikaateilla verotuksen piirissä on myös keskimäärin lyhyempi ”elinikä”, kuin monilla muilla oikeudenaloilla³⁰⁹. Myös nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa KHO:n antama prejudikaatti menetti merkityksensä varsin pian, vaikka siinä esitetyt perustelut olivat enimmäkseen moitteettomia.

Perusteluissaan³¹⁰ KHO myöntää oikeustilan avoimuuden todetessaan, että ”kansallisten väliyhteisölainsäädäntöjen ja verosopimusten välisen yhteensopivuuden osalta ei ole olemassa kansainvälisesti sitovaa yleistä sopimusta eikä myöskään vaikutuksiltaan yleisesti hyväksytyä oikeuskäytäntöä”³¹¹ ja että suora ratkaistavassa asiassa ei ole saatavissa muiden maiden oikeuskäytännöstä, vaikka väliyhteisöjen aiheuttamat ongelmatilanteet ovat sinänsä maailmassa yleiset.³¹² Niinpä herääkin kysymys, miksi asiaan ei oikeustilan avoimuudesta huolimatta haettu EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisua jo yksistään tästä syystä. Tämän lisäksi oikeuskirjallisuudessa³¹³ paljon pohdintaa herättänyt kysymys väliyhteisölainsäädäntöjen suhteesta EY-oikeuteen olisi voitu ratkaista samalla kertaa, koska oli selvää, että myös se rajanveto on tehtävä joka tapauksessa ennemmin tai myöhemmin. Koska tuomioistuinlaitos on riippumaton, ei ainakaan veronsaajan fiskaalisella intressillä voinut olla asian suhteen ratkaisevaa merkitystä. Haastateltavien

³⁰⁷ Myrsky 2002, s. 66. KVL:n päätökset taas ovat eräänlaisia toisen asteen prejudikaatteja. Oikeuskirjallisuudessa niihin viitataan usein, mutta KHO:ssa niiden argumenttiarvo ei ole erityisen suuri.

³⁰⁸ Myrsky 2002, s. 35

³⁰⁹ Myrsky 2002, s. 91. Prejudikaattien merkityksen lisääntyminen johtui alun alkaen lainsäädännön nopeasta muuttumisesta erityisesti vuosina 1988-1993, jolloin toteutettiin merkittäviä kokonaisuudistuksia. Sama suuntaus on kuitenkin jatkunut myös nyt, kun lakien systematiikka on kärsinyt pahasti vuosittaisten lakien ”porsaanreikien tukkimisen” myötä. Tämä lakien jatkuva uudistamistarve taas johtuu pitkälti talouden globalisoitumisesta ja verosuunnittelun lisääntymisestä.

³¹⁰ Perusteluilla on suuri merkitys ennen kaikkea hävinneelle osapuolelle, jota kiinnostaa tietää, miksi tuomioistuin on päättänyt asiassa sille epäedulliseen ratkaisuun, esimerkiksi mahdollista muutoksenhakua silmällä pitäen. Rationaaliseen ratkaisuun kuuluvat olennaisena osana hyvät perusteet. Ne voidaan jakaa tavoitteellisiin ja normatiivisiin perusteisiin. Tavoiteperusteet puoltavat valittua toimintavaihtoehtoa pyrkimällä osoittamaan, että niiden mukaisesti tehdyn ratkaisun voidaan ennustaa vaikuttavan yleisiä tavoitteita edistävästi. Virolainen – Martikainen 2003, s. 72-73 & 104.

³¹¹ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, 1.

³¹² Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, 2.3

³¹³ Ks. esim. Vapaavuori 2003, s. 242. Ks. peitellysti syrjivien normien oikeuttamisperusteista myös esim. Weber 2005 s. 161 ja Äimä 2003, s. 199-209.

mukaan suurin syy ennakkoratkaisun hakematta jättämiseen oli se, että laki oli vielä uusi ja se oli tullut oikeuskäytännössä esille varsin harvoin.

Ratkaisussaan KHO painotti paljon väliyhteisölainsäädännön keskeisten tarkoituksien toteuttamista ja perusteli näkemyksiään hallituksen esityksen pohjalta. Pohjoismaissa suhteellisen yleinen on historiallinen tulkinta, joka korostaa esitöiden painoarvoa tulkintatilanteissa. Toisaalta tämä tulkinta voi korostaa säädöshistoriaa laajemminkin, edeltävän oikeustilan tai edeltävän yhteiskunnallisen tilanteen merkityksissä.³¹⁴ Tulkintatilanteessa esityöt ovat aikaan sidottuja ja aika tavallaan ”kuluttaa” esitöiden painoarvoa.³¹⁵ Verolainsäädännön nopeasyklisyyden vuoksi lainvalmisteluaineisto ei myöskään ole erityisen perusteellista verrattuna moneen muuhun oikeudenalaan, joiden osalta lainsäädäntöä saatetaan valmistella pitkiäkin aikoja³¹⁶. Ratkaisulla estettiin veroedun saaminen toimintojen järjestelyllä osittain keinotekoisesti matalan verotuksen maahan. KHO katsoi tämän olevan veronkiertoa, johon voidaan soveltaa väliyhteisölainsäädäntöä. Samalla se asetti tämän tavoitteen - lain tarkoituksen toteuttamisen - varsinaista normatiivista ulottuvuutta tärkeämmäksi. Emoyhtiö puolestaan otti lähtökohdakseen nimenomaan sen, että ratkaisu yhtiön mielestä oli Suomen ja Belgian välisen verosopimuksen vastainen, ja vetosi vasta toissijaisesti ratkaisun EY-lainsäädännönvastaisuuteen.³¹⁷

Päätös olla viemättä tapausta EY-tuomioistuimeen oli monien konsulttipuolen ihmisten mielestä surullinen. On kuitenkin huomionarvoista, että ratkaisussa mainitaan väliyhteisölain soveltuvan passiivisen ja base-company – tulon kohdalla, mutta ei verosopimustilanteissa, joissa toiminta on aktiivista ja todellista. Käytännössä ratkaisua voitiin siis hyödyntää yritysten taholta tilanteissa, joissa toiminta oli aktiivista, vaikka se ei olisikaan ollut esimerkiksi ns. savupiipputeollisuutta. Erityisesti IT-yhtiöiden näkökulmasta ratkaisu oli siis tärkeä ja nyt toteutettu lakimuutos meni tässä mielessä oikeaan suuntaan. Haastattelujen mukaan Cadbury Schweppes – ratkaisua on hyödynnetty enemmän muissa kuvioissa kuin varsinaisesti väliyhtiöiden kohdalla, sillä siinä määritellään

³¹⁴ Tolonen 2003, s. 110.

³¹⁵ Tolonen 2003, s. 116.

³¹⁶ Myrsky 2002, s. 163.

³¹⁷ Vaikka tapauksen KHO 2002:26 kaltaisilla prejudikaateilla ei ole ehdotonta oikeudellista sitovuutta, niillä voi olla käytännössä merkittävä tosiasiallinen sitovuus, joka ilmenee ennakkopäätösten seuraamisena ja noudattamisena lainkäytössä. Erityisesti kiperissä tapauksissa olisi tärkeää, että perusteluissa noudatettaisiin punnintamallia ja että perustelut olisivat avoimet sen suhteen, miten eri argumentteja on arvioitu ratkaisua tehtäessä. Ottaen huomioon miten tulkinnallisesti epäselvä tapaus oli kyseessä, on erikoista miten yksipuolisesti, joskin muutoin yksityiskohtaisesti, KHO perustelee kantansa. KHO esittelee ainoastaan ratkaisua puoltavia näkökohtia eikä pro&contra – argumentointia ole perusteluissa juuri havaittavissa.

veronkierron raja.³¹⁸ Tämän vuoksi sillä oli yrityselämän näkökulmasta käytännössä monin tavoin suurempi merkitys kuin väliyhteisöyksillä yleisesti ottaen.

6. Mielenpiteet lakimuutoksesta

Suurin osa haastatelluista viranomaissektorin edustajista katsoi lakimuutoksen selkeyttäneen lain tilaa, mutta myös vaikeuttaneen entisestään veronkiertoon puuttumista ja lisänneen verosuunnittelumahdollisuuksia yrityssectorilla. Joidenkin mielestä taas väliyhteisölaki ei ollut valvontaviranomaisen työkalu aikaisemminkaan. Suhtautuminen lain hyödynnettävyyteen ja mahdollisiin tuleviin muutoksiin oli skeptistä pitkälti siksi, että verosuunnittelusektori etsii aika nopeasti lakien porsaanreiät, joita lähdetään hyödyntämään ja toisaalta talouselämän lobbaus pitää huolen siitä, että tulevaisuudessa laeissa ei kaikkia mahdollisuuksia suljeta pois. Lain soveltamisala supistui, mutta toisaalta valvonnan mahdollisuudet ovat viime vuosina teoriassa parantuneet vanhoihin veroparatiisimaihien tehtyjen verosopimusten myötä. Sopimukset eivät kuitenkaan sisällä spontaania tietojenvaihtovaatimusta, joten viranomaisella pitäisi edelleen olla lähtötieto, mistä kysyä. On jopa esitetty kysymys siitä, meneekö tilanne nyt itseasiassa jopa huonompaan suuntaan, koska verosopimusvaltioihin ei väliyhteisölakia lähtökohtaisesti sovelleta.³¹⁹

Yleisesti ottaen yrityselämä koki lakimuutoksen hyvänä. Jotkut kertoivat pelänneensä lakiuudistusta valmisteltaessa sen tulevan rajoittamaan toimintaa enemmänkin, joten nykyinen lain tila koettiin tässä mielessä hyvänä. Toisaalta jotkut olisivat toivoneet aidon taloudellisen toiminnan vapautusta laajemmaksi. Lukuun ottamatta muutamien haastateltavien voimakkaampaa suhtautumista lain suhteen, voitaneen yrityselämän yleinen näkemys uudesta väliyhteisölaista tiivistää jotakuinkin toteamukseen ”paremminkin voisi olla, mutta tämän kanssa tullaan toimeen”.³²⁰

Koska en saanut pankki-, vakuutus- ja rahoitussektorilta tutkimustani varten haastatteluja, jäivät lakimuutosten vaikutusten arviointi kyseisen sektorin toimintaan pitkälti muiden haastateltavien näkemysten varaan. Toki heistäkin moni tunsu pankkisektorin toimintaa varsin hyvin. Ilmeisesti pankkisektorilla suhtaudutaan usein kriittisesti väliyhteisölakia kohtaan, koska on vaikeaa ajatella toimiluvan saaneen pankki- tai vakuutus toimintaa harjoittavan yrityksen siirtävän toimintaansa keinotekoisesti veroparatiisiin. Suomalaiset pankki- ja vakuutussektorin toimijat ovat suuntautuneet

³¹⁸ Haastattelukooste, s. 10-11.

³¹⁹ Haastattelukooste, s. 17.

³²⁰ Haastattelukooste, s. 18-19.

hyvin vahvasti vain kotimarkkinoille. Vielä tässä vaiheessa ei haastateltavilla ollut havaintoja lakimuutoksen vaikutuksista sijoitusinstrumentteihin, mutta kuten usein lainsäädäntömuutosten myötä tapahtuu, arveltiin myös nyt sijoitusmaailman kehittävän instrumentteja, joilla väliyhteisöverotusta kierretään. Tässä suhteessa erityisesti omistusosuuskysymykset nousevat keskiöön.

VII KEHITTÄMISTARPEITA

1. Lain kehittäminen

Sekavuuden ja tulkinnanvaraisuuden ohella suurin kritiikki lakia kohtaan kohdistui liiketoimintasektorin taholta siihen, että väliyhteisölaki ei huomioi riittävästi yritysten liiketoimintaa eikä sen riskejä. Jos yritys joutuu esimerkiksi liiketoiminnan luonteen vuoksi toimimaan kehitysmaassa, tai pääasiassa projektiluontoisesti, koettiin kohtuuttomana, että väliyhteisölaki rajoittaa tämänkaltaista aitoa liiketoimintaa. Joidenkin mielestä väliyhteisölaki rajoittaa myös yritysten kansainvälistymistä yritysostoin, johtaa tuloksen kaksinkertaiseen verotukseen ja on EY-oikeuden näkökulmasta edelleen syrjivää.

Yleinen näkemys valvontaviranomaisen puolella on, että yksin väliyhteisölakia muuttamalla ei todellisiin ongelmiin päästä käsiksi, vaan valvontaan on saatava lisää välineitä luottolaitoksia koskevan vertailutietotarkastuksen ja kansainvälisen tietojenvaihdon kehityksen muodossa, minkä lisäksi tarvitaan yhteistä poliittista tahtoa sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla veroparatiisitalouden kitkemiseksi. Perustavanlaatuisista kysymyksistä, kuten tulon laskemisesta ja kotipaikan siirrosta, pitäisi kirjoittaa lakiin selkeät säännökset. Myös ilmoitusvelvollisuuden määritelmää olisi muutamien haastateltavien mukaan tarpeen täsmentää. Tällöin tuomioistuimessakin voitaisiin keskittyä vain oikeisiin tulkintakysymyksiin. Lakiin pitäisi kirjata selkeästi myös sen soveltamisala suhteessa veronkiertosäännökseen, kiinteän toimipaikan säännökseen, veronkiertosäännökseen ja siirtohinnoitteluun. Asuinvaltio ja pääasiallinen tuotannollinen toiminta pitäisi säännellä nekin lakiin tarkemmin.³²¹

Suomi on tehnyt käytännön syistä verosopimuksia lähinnä maihin, joihin kansainväliset konsernimme ovat laajentaneet toimintaansa. Kaikki näistä valtioista eivät jaa samoja verojärjestelmän peruseriaatteita, minkä vuoksi olisikin aiheellista määritellä jossain määrin laissa myös se, miten toimitaan tilanteessa, jossa maiden välillä on verosopimus, mutta tietoja ei tosiasiallisesti saada toisesta valtiosta. Useimpien yrityssektorin näkemysten mukaan toimialavapautuksia tulisi laajentaa ja sen ohessa substanssi ja verosopimukset on otettava edelleen jollain tavoin mukaan väliyhteisölain soveltamisalan määrittelyyn. Toisaalta muutamia kertoja esitettiin myös näkemys, että verosopimusten olemassaolo on epärationaalinen kriteeri

³²¹ Haastattelukooste, s. 26-28.

väliyhteisölain soveltamisalaa määriteltäessä, koska yritystä ei saisi rangaista siitä, ettei Suomella ole verosopimusta yhtiön sijaintivaltion kanssa. Toimialapoikkeusten listaa on täydennetty verohallinnon ohjeella ja se menee vapautusten suhteen hieman itse lakia pidemmälle. Tähän saakka on selvitty vielä ongelmitta, mutta tämä ei luonnollisestikaan ole tyydyttävä asiantila esimerkiksi valmistuttamisen ja tuotekehitys- ja tutkimustoiminnan parissa.³²²

Yrityssektorin puolelta keskeisimmät viestit olivat, että pitäisi ensinnäkin poistaa rajoitus siitä, että myynnin ja markkinoinnin on kohdistuttava vain yhtiön sijaintivaltioon. Uutta lakia säädettäessä pitäisi miettiä perustapauksia, mitä konserneilla tulee vastaan, miten yhtiöt toimivat ja mitä niiden toiminnasta halutaan verottaa. Kuten oikeuskäytäntökin osoittaa, on tärkeää, että ns. mustan listan valtioista on ajantasainen ja selkeä lista verovelvollisten saatavilla. Muutamien näkemysten mukaan lain olisi mentävä siihen suuntaan, että väliyhteisönä ei saa pitää yhtiötä, joka harjoittaa aitoa aktiivista liiketoimintaa, riippumatta siitä, onko se EU- tai verosopimusvaltiossa. Jos siis suomalainen yhtiö perustaa esim. vakuutusyhtiön Jerseyhin, joka aidosti myy vakuutuksia, se ei olisi väliyhtiö.³²³ Uudelleenkirjoituksen lähtökohtana olisi oltava myös se, ettei konsernin efektiivinen veroaste nousisi ja väliyhteisölain soveltamisala rajoitettaisiin puhtaasti ns. lipastusyhtiöiden passiivisluontoihin.³²⁴

Yrityssektorin edustajien haastatteluissa koettiin tarpeelliseksi ottaa huomioon alalle tyypillinen substanssi ja asettaa toimialamääritelmiä tärkeämmäksi eri toimintojen yhteys liiketoimintaan. On monia toimintoja, jotka eivät yksittäisenä osana näytä olevan osa bisnestä, mutta joilla voi olla hyvinkin tärkeä rooli konsernin kannalta. Esimerkiksi Sveitsiin ja Lontooseen keskittynyt trading-toiminta ei ole valmistusta eikä markkinointia, vaan sillä voidaan säädellä tulostasoa hintojen vaihdellessa. Kansainvälisessä taloudessa myös eri osaamisalueet, suotuisat lainsäädännöt ja esimerkiksi infrastruktuuri keskittyvät eri paikkoihin. Myös konsernin sisäisillä vakuutusyhtiöillä substanssi on ihan erilainen kuin oikealla vakuutusyhtiöllä, koska yhtiöt ulkoistavat niissä käytännön toiminnan. Konsernin vakuutustoiminta ei ole yhtä laajaa kuin tavallisten vakuutusyhtiöiden toiminta, eli se ei vaadi myöskään työvoimaa yhtä paljon.³²⁵

³²² Haastattelukooste, s. 26-28.

³²³ Tässä yhteydessä mainittiin operatiivisesti toimivien yhtiöiden osalta myös paikallista asiakaskuntaa palveleva huoltopalvelu, joka olisi jätettävä lain soveltamisalan ulkopuolelle.

³²⁴ Haastattelukooste, s. 26-28. Näkemysten mukaan osakkeen keskitetty omistus pitäisi kuitenkin olla väliyhteisölain puolesta sallittua, koska emoyhtiö saa tytäryhtiöltä osingot verovapaasti muutenkin emo- ja tytäryhtiödirektiivin nojalla.

³²⁵ Haastattelukooste, s. 26-30.

Väliyhteisölain pitäisi haitata mahdollisimman vähän kansainvälisten yritysten toimintaa, sillä niiden tulos koituu lopulta veronsaajan ja Suomen talouden hyväksi. Samanaikaisesti pitäisi kyetä verottamaan myös oikeudenmukaisesti. Koska suurin osa yhtiöistä on rehellisiä, yksityiseltä sektorilta esitettiin myös kysymys siitä, voitaisiinko lakia kohdentaa enemmän sen keskeisiin ongelma-kohtiin jakamalla se konsernien kansainväliseen liiketoimintaan ja yksityishenkilöiden sijoituksiin? Joissakin maissa on voimassa tämänkaltainen jaottelu kahteen lakiin. Jotkut olivat myös sitä mieltä, että lain pitäisi olla kireämpi yksityishenkilölle esimerkiksi isomman todistustaakan muodossa. Ajatus kahdesta laista jakoi kuitenkin paljon haastateltavien mielipiteitä. Pääsääntöisesti yrityssektorin ihmiset kannattivat sitä ja muut vastustivat. Laissa on nykyiselläänkin pyritty ottamaan huomioon eri toimijat toimialamääritelmien. Esimerkiksi Cadbury Schweppes – ratkaisun myötä yrityksissä riittää aito toiminta EU-alueella, mutta yksityishenkilöllä ei. Toisaalta jaottelu kahteen lakiin johtaisi sekini uusiin rajanvetotilanteisiin: rajataanko sääntelyn piiristä pois esimerkiksi suuret osakeyhtiöt, listaamattomat osakeyhtiöt vai ulkomaiset yhtiöt? Toisaalta haastateltavien mukaan voitaisiin miettiä sitäkin, pitäisikö siirtyä alan määrittelyn sijasta toiminnan määrittelyyn. Useiden mielestä lain jakaminen kahteen osaan olisi hyvä ratkaisu, mikäli se selkeyttäisi tilannetta, mutta poikkeusten uskottiin vain aiheuttavan tulkintaongelmia, voivan johtaa toiminnan ja tulojen keinotekoiseen muuntamiseen yhtiöittämissä kautta ja sitä kautta tehokkuustappioihin. Tämänkin vuoksi lain kokonaisvaltaisempi selkeyttäminen olisi tarpeen sen sijaan, että tehdään lisää jaotteluja.³²⁶

Väliyhteisölain soveltamisala suhteessa verosopimusten säännöksiin on toisinaan epäselvä. Useiden haastateltavien mukaan verosopimuksiin pitäisi ottaa oma artikla, jossa määritellään väliyhteisölain soveltamisala käytännössä. Eri maissa on myös erilaiset lainsäädännöt ja tulkintakäytännöt, mikä aiheuttaa ongelmia erityisesti käsitteiden kohdalla myös verosopimuksissa. Konserneilla on ollut melko runsaasti ongelmia lähdeverojen kanssa. Lähdevaltiolla on oikeus verottaa valtiossa syntynyttä tuloa tai sellaista tuloa, jonka lähde on kyseisessä valtiossa. Ongelmallisista käsitteistä mainittakoon esimerkiksi haastatteluissa esiin nostettu home country support, jota Malesia pitää rojaltilina mutta Suomi ei. Tällöin lähdevero on maksettava lähdevaltioon, mutta Suomi ei hyvitä sitä. Muutamat maat eivät myöskään noudata solmimiaan verosopimuksia. Esimerkiksi Brasiliassa yhteisöverokanta on 34% ja siellä määrätään sopimuksista huolimatta lähdevero maasta lähtevistä tulovirroista. Tällöin Suomen viranomaisista pyydetään usein avuksi ratkaisemaan tilanne toisen valtion kanssa.³²⁷

³²⁶ Haastattelukooste, s. 29.

³²⁷ Haastattelukooste, s. 23.

Suomessa tehdään vielä nykyisin melko vähän täydentäviä pöytäkirjoja, joiden nojalla valtioiden viranomaiset voivat tulkintaongelmien esiintyessä aloittaa neuvottelut määrittääkseen, onko tulon kohdalla kyseessä esimerkiksi rojalta vai liiketulo. Tämän mahdollisuuden lisääminen nähtiin tarpeellisenä erityisesti yrityssektorin näkökulmasta. Viranomaisten välinen yhteistyö on pääasiassa resurssi- ja intressikysymys, ja yleensä yhteistyön vähäisyys johtuu enemmän lähdevaltiosta kuin Suomesta. On myös poliittinen valinta, missä määrin valtio haluaa osallistua yritystoimintaan tältä osin.³²⁸

2. Miten veroparatiisiyhtiöiden kautta tapahtuvaan veronkiertoon voidaan tulevaisuudessa puuttua tehokkaammin?

Haastattelujen mittaan esitettiin monia ratkaisuja väliyhtiöiden kautta tapahtuvan veronkierron estämiseksi. Seuraavassa tarkastelen niistä keskeisimpiä;

2.1. Kovemmat tuomiot ja kiinnijäämistodennäköisyyden lisääminen

Haastatteluissa esitettiin eri tahoilta rangaistusten koventamista yhtenä veronkierron torjunnan välineenä. Rangaistusten yleisestävällä tavoitteella tarkoitetaan, että rangaistuksin pyritään vaikuttamaan yhteiskunnassa siihen, että rikoksia tehtäisiin vähemmän. Rangaistuksen erityisestävä tehtävä puolestaan tarkoittaa, että rikosoikeudellisiin seuraamuksiin pyritään ehkäisemään rikoksen uusimista.³²⁹ Kristillisellä sovitussajatuksella oli tärkeä sija esivallan rankaisuoikeuden perusteena keskiajalta valistukseen asti: ajateltiin, että rikos oli synty, joka tuli sovittaa maallisella foorumilla. Rangaistuksen tuli vastata ankaruudeltaan teon törkeyttä.³³⁰ Valistusajan myötä sovitussajatus väistyi dominoivan rangaistusteorian paikalta ja sen paikan ottivat relatiiviset teoriat ja rangaistuksen yleisestävyyssajatus. Suomalainen järjestelmä oli omaksunut aineksia niin erityis- kuin yleisestävyydestäkin,³³¹ ja Suomessa sovellettiin rikoslakia ankarasti aina 1970-luvulle asti. Vähitellen Suomessa alettiin kuitenkin siirtyä uusklassisen kriminaalipoliittisen ajattelun kauteen, jossa rangaistuksen pituus osoittaa teon yhteiskunnallisen moitittavuuden. Koska rikollisuus nähtiin

³²⁸ Haastattelukooste, s. 19.

³²⁹ Määttä ym. 2003, s. 50.

³³⁰ Rüping 1991, s. 28.

³³¹ Määttä ym. 2003, s. 91-92.

ennemminkin yhteiskunnan rakenteista aiheutuvana kuin yksilön ongelmana, pääpaino siirtyi yleiseen pelotevaikutukseen. Tällöin vapauden menetyksen koettiin riittävän rangaistukseksi ja olosuhteet rangaistuslaitoksessa pyrittiin järjestämään samankaltaiseksi kuin muualla yhteiskunnassa.³³²

Vielä 1970-luvulle saakka vankilat täyttyivät pikkurikollisista, jotka nykyään selviävät sakoilla, ehdollisella tai yhdyskuntapalvelulla. Suomessa oli 1960-luvun puolivälissä yli 7 000 vankia, mikä oli asukasta kohti laskettuna eniten koko Länsi-Euroopassa. Tämän seurauksena kriminaalipolitiikkaa alettiin 1960-luvulta lähtien tietoisesti liberalisoida. Ensin höltyi tuomioistuinten rangaistuskäytäntö ja pian myös lainsäädäntö.³³³ Tulokset näkyivät Suomen vankiluvun pienentymisenä. Uusklassinen kriminaalipoliittinen ajattelu on ollut virallinen suuntaus kaikissa länsimaissa ainakin 1990-luvun puoliväliin saakka. Viime vuosina ajattelu on alkanut kuitenkin siirtyä uudelleen kohti rikosentekijän yksilöllisten taustatekijöiden selvittämistä ja arviointia,³³⁴ ja suomalaisen rikosseuraamusalan toiminnan keskeiseksi tavoitteeksi on määritelty uusintarikollisuuden vähentäminen.³³⁵

Suomessa verorikoksista langetettavat tuomiot ovat nykyisellään melko kevyitä. Esimerkiksi langettavista tuomioista annettuja ehdottomia vankeusrangaistuksia on annettu meillä vain noin kolmasosa Ruotsin vastaavasta määrästä. Myös vankeusrangaistusten keskipituudet ovat olleet lyhyempiä.³³⁶ Yhden vangin aiheuttamat vuotuiset menot ovat nykyisin keskimäärin n. 44800 euroa. Vaikka vankien määrä on nykyisin jo puolittunut 1970-luvun lukemista, on useissa yhteyksissä vankimäärän lisäämisen katsottu tuovan yhteiskunnalle huomattavia kustannuksia, minkä vuoksi se on kriminaalipolitiikan kustannustehokkuuden näkökulma huomioon ottaen epätarkoituksenmukaista.³³⁷

³³² Ruokanen 1981, s. 56-64.

³³³ Käännekohta oli vuosi 1972, jolloin aloitettiin rikoslain uudistaminen ja julkaistiin Kriminaalihoitokomitean mietintö. Komitea suositteli ehdottomien vapausrangaistusten määrän vähentämistä ja voimavarojen kohdentamista sosiaalipalveluihin ja näin tapahtuikin. Vapautuneita vankeja alettiin tukea entistä voimakkaammin yrityksissä pysyä kaidalla polulla. 1960-luvulla Suomi sanoutui irti liioitelluiksi koetuista erityisestäävyyden korostuksista lähinnä siksi, että sen katsottiin johtaneen liian korkeaan sanktiotasoon, sitä pidettiin yksilön oikeusturvan kannalta epäilyttävänä ja koska erityisestäävyys ei tutkimusten mukaan toiminut. Uusi liberaali kriminaalipolitiikka henkilöityi 70-luvulla ennen kaikkea K.J. Långiin, Inkeri Anttilaan ja Patrik Törnuddiin, jotka kaikki olivat keskeisiä kriminaalipolitiikan vaikuttajia.

³³⁴ McGuire 2003, s. 86-93.

³³⁵ Laine 2002, s. 132-134. Viime aikoina elinkautisvankien vapauduttuaan tekemät henkirikokset ovat kuitenkin herättäneet runsaasti keskustelua ja vankeinhoidon rehabilitaatiovaikutus on kyseenalaistettu.

³³⁶ Virke 2008b, powerpoint

³³⁷ Ylönen 2008, s. 99-100.

Mitä aikaisemmin tekoon puututaan, sitä huokeammin ikävät seuraamukset pystytään estämään. Järkevään kriminaalipolitiikkaan kuuluu hyötyjen ja haittojen arviointi. Näin ollen preventiivisesti toimivat lait ovat vaikutuksiltaan erittäin kustannustehokkaita. Rikollisuuden torjunnassa on otettava huomioon kontrollijärjestelmän kokonaiskustannukset sekä pyrittävä rikollisuuden ennaltaehkäisyyn kohtuullisin kustannuksin.³³⁸ Tehokas pelotevaikutus saavutetaan, kun rikosten vähentämisestä koituvat yhteiskunnalliset rajakustannukset ovat yhtä suuret kuin rikosten vähentämisestä koituva yhteiskunnallinen rajatuotto. Optimaalista ei ole, että yhteiskunta saataisiin kokonaan puhdistettua rikoksista, vaan niitä on siedettävä jonkin verran. Lainsäädännöllä olisikin pyrittävä minimoimaan rikoksen aiheuttamien vahinkojen ja niiden estämisen aiheuttamat kustannukset.³³⁹ Väliyhteisölain kohdalla on kuitenkin erittäin vaikeaa määritellä verorikosten vähentämisestä koituvien tuottojen määrää, minkä vuoksi myös lakiuudistusten tarpeellisuutta on vaikeaa osoittaa. Myös resurssit ovat olleet melko vähäiset verorikoksia koskevan tutkimuksen tekemiseen.

Rikoksen tuotolla on tutkitusti olennainen vaikutus siihen, kuinka houkuttelevaksi rikoksen tekeminen koetaan. Mitä suurempi yhteiskunnallisesti epätoivottavan teon odotettavissa oleva hyöty on tekijälle, sitä suuremmalla todennäköisyydellä riittävää pelotevaikutusta ei saada aikaan pelkästään sakkorangaistuksen avulla. Mitä pienempi todennäköisyys on jäädä rikoksesta kiinni, sitä suuremmaksi rangaistus on nostettava, jotta kannustinta epätoivottavaan käyttäytymiseen saataisiin vähennettyä. Vielä 1900-luvun alkuun saakka kuolemanrangaistuksella kompensoitiin usein kiinnijäämistodennäköisyyden vähäisyyttä.³⁴⁰ On myös huomattava, että sakko tuottaa valtiovallalle jopa tuloja, mutta ehdottomasta vankeusrangaistuksesta tulee puolestaan mittavia kuluja.³⁴¹ Esimerkiksi varallisuusrikosten määrä on Suomessa lisääntynyt selvästi ja miltei jatkuvasti vuoden 1927 jälkeen, mikä on seurausta yleisestä yhteiskunnassamme tapahtuneesta vaurastumisesta.³⁴² On kuitenkin huomionarvoista, että vaurastumiskehitys lisää

³³⁸ HE 74/1998 vp.

³³⁹ Cooter – Ulen 2000, s. 444-446.

³⁴⁰ Shavell 1993, s. 266.

³⁴¹ Tässä yhteydessä huomautettakoon, että kuolemanrangaistukseen ei vähennä kustannuksia ainakaan lyhyellä aikavälillä. Yhdysvalloissa tehtyjen tutkimusten mukaan kuolemanselleissä istutaan tavallisesti vuosia ennen tuomion täytäntöönpanoa ja kuolemaantuomittu vanki tulee valtiolle noin kaksi kertaa kalliimmaksi kuin tavallinen vanki. Tämä selittyy mm. tiukemmalla valvonnalla ja lääketieteellisillä kustannuksilla. Cooter & Ulen 2000, s. 477-478. Sen sijaan avohoidosta voidaan saada kustannustehokas ratkaisu kriminaalipolitiikkaan, mikäli sitä kehitetään tulevaisuudessa oikein.

³⁴² Virén 1994.

varallisuusrikollisuutta, vaikka parantunut sosiaaliturva toisaalta nostaisi rikoksen vaihtoehtokustannuksia³⁴³.

Mediassa on paljon ollut esillä kansalaisten huoli lievistä rangaistuksista erityisesti henkirikosten kohdalla.³⁴⁴ Runsaasta kritiikistä huolimatta viitteitä rangaistusten tiukentamiseen ei ole, vaan suunta on vankiloiden lakkauttamisen myötä itse asiassa päinvastainen. Toisaalta on todettu, että koska tuomioistuimien mielummin vapauttaa syyllisen kuin tuomitsee syyttömän rangaistukseen, voi rangaistusten ankaroituessa tämänkaltainen riskiaversiivisuus luoda lisäpainetta vapauttaa syyllisiä aikaisempaa enemmän. Koska elintaso- ja keski-ikä ovat huomattavasti nousseet viimeisen sadan vuoden aikana, on vankeusrangaistuksista tullut vaihtoehtokustannuksina laskien ankarampi rangaistus, mikä sekin osaltaan selittää lievempiä tuomioita.³⁴⁵ Joka tapauksessa verotuksen ja rangaistusten on oltava oikeudenmukaisina koettuja kansalaisten näkökulmasta, jotta yleinen yhteiskuntamoraali ei rapaudu.

Useiden empiiristen tutkimusten mukaan rikollisten ollessa riskinottajia nimenomaan kiinnijäämistodennäköisyyttä nostamalla pystyttäisiin vaikuttamaan voimakkaammin rikollisuuden määrään kuin rangaistuksia kiristämällä.³⁴⁶ Rangaistusten ankaruuden on todettu vaikuttavan erityisesti varallisuusrikollisuuden määrään, kun taas väkivaltarikosten kohdalla tällaista pelotevaikutusta ei ole kyetty osoittamaan.³⁴⁷ Toisaalta mitä puutteellisemmat keinot ovat kiinnijäämistodennäköisyydestä signaloitiin, sitä ankarampia rangaistuksia on tarve soveltaa. Ankarammat rangaistukset voivat jo itsessään olla kustannustehokkaampi tapa signaloida pyrkimystä rikollisuuden torjuntaan.³⁴⁸ Teknologian kehittyessä informoinnista tulee halvempaa ja tehokkaampaa ja usein verorikoksissa yksityishenkilöiden ja yritysten mainekustannukset ovat merkittävä tekijä, mikä nähdäkseni puoltaisi ainakin kiinnijäämistodennäköisyyden lisäämisen tärkeyttä. Myös psyykkiset kustannukset nousisivat ja voisivat nekin osaltaan ennaltaehkäistä

³⁴³ Vaihtoehtokustannus on paras vaihtoehto asioista, jotka jäävät saamatta valinnan seurauksena. Sen sijaan hyvä esimerkki ennaltaehkäisevyyden vaikutuksista ovat pankkiryöstöt, jotka ovat vähentyneet Suomessa olennaisesti viime vuosikymmenen lopulta saakka. Tämä johtuu pankkien mittavasti kohentuneista turvajärjestelyistä. Määttä ym. 2003, s.

³⁴⁴ On esimerkiksi kyseenalaistettu, onko oikein, että vuosia jatkuneesta lasten hyväksikäytöstä tai lapsen raiskauksesta tuomitaan ehdollista vankeutta? Erityisesti Itä-Suomen hovioikeus on saanut osakseen kansalaiskritiikkiä. Samoilla linjoilla on mm. Lapin yliopiston rikosoikeuden professori Terttu Utraiainen. Utraiaisen mukaan tuomiot määrätään usein niin, että ne haittaavat mahdollisimman vähän rikoksen tekijän myöhempää elämää. Ongelmallista on, että tuomareita koulutetaan välttämään ankaria rangaistuksia, jotta vankiluvut pysyisivät mahdollisimman alhaalla.

³⁴⁵ Määttä ym. 2003, s. 119-120.

³⁴⁶ ks. esim. Wolpin 1978, s. 815-840 ja Willis 1983, s. 261-272. Toisaalta täysin päinvastaisiakin tutkimuksia on tehty. Esim. Pyle 1989.

³⁴⁷ Pyle 2000, s. 87.

³⁴⁸ Määttä ym. 2003, s. 134.

veronkiertoa.³⁴⁹ Kiinnijäämistodennäköisyyden lisäämiseen pitäisi kuitenkin olla nykyistä enemmän välineitä. Kiinnijäämistodennäköisyys on kuitenkin muutamien haastateltavien mukaan lisääntynyt jo nyt nopeutuneen informaationkulun, tietojenvaihdon kehityksen ja koventuneen kilpailun myötä, jossa ilmiantoja tulee enemmän.

2.2. Rikollisten kuvat lehtiin

Muutamia kertoja haastatteluissa mainittiin, että talousrikosten ennaltaehkäisemiseksi rikollisten kuvat tulisi julkaista. Julkisuudessakin on paljon puhuttu tästä erityisesti henkirikosten kohdalla. Vielä keskiajalla kuoleman-, ruumiin- ja häpeärangaistusten julkinen täytäntöönpano aiheutui tarpeesta valistaa alamaisia rikollisen käyttäytymisen seurauksista. Sillä kompensoitiin ennen kaikkea puutteellisesti toiminutta tutkinta- ja täytäntöönpanokoneistoa.³⁵⁰ Rikoksen tehneiden julkisuus lisäisi epäilemättä mainekustannuksia. Tällöin kiinnijäämistodennäköisyyden ollessa veroparatiisijärjestelyissä pieni, olisi mainekustannusriskin kasvattamisen kaltaiselle ennaltaehkäisevyyden luomiselle perusteita.

Salassapitosäännökset ovat Suomessa erittäin tiukat. Esimerkiksi EY-tuomioistuimesta tuomiot tulevat henkilöiden ja yritysten nimillä, mikä ei olisi Suomessa missään nimessä mahdollista. Useat haastateltavat pitivät äärimmilleen vietyä salassapitoa myös viranomaisten käytännön toiminnan kannalta ongelmallisena. Jotkut haastateltavat kuitenkin pitivät kuvien julkaisemista sivistysvaltion periaatteiden vastaisena.

2.3. Armahdukset ja rangaistusten lieventäminen vapaaehtoisesti ilmoitettaessa

Haastatteluissa kaikkein useimmin esitettiin ratkaisuksi rangaistusten lieventäminen niiden kohdalla, jotka ilmoittavat vapaaehtoisesti aikaisemmin ilmoittamatta jääneet veroparatiisiomistuksensa. Haastatteluissa esiintyi näkökohtia, joiden mukaan moni yksityishenkilö, jolla on ollut jo pitkään veroparatiisissa salattuja omistuksia, olisi halukas pääsemään pois vaikeasta tilanteestaan, jos siihen olisi joku kohtuullinen mahdollisuus. Ottaen huomioon veroparatiiseissa olevat, todennäköisesti hyvin merkittävät suomalaisomistukset, olisi myös valtion kannalta paljon parempi saada rahaa edes jollain keinolla takaisin. Moni haastateltava uskoi vapaaehtoisia

³⁴⁹ Psykkisillä kustannuksilla voidaan viitata tässä yhteydessä esimerkiksi kiinnijäämisen pelkoon kymmenen vuoden ajanjaksolta.

³⁵⁰ Määttä ym. 2003, s. 79.

ilmoituksia tulevan merkittäviä määriä, mikäli viranomainen antaa lupauksen, että maksamalla korot ja maksamatta jääneet verot voi välttyä vankilatuomiolta.³⁵¹

Italia on kerännyt muutaman prosentin maksuilla miljardeja kansalaistensa omistuksia veroparatiiseista. Maksun suorittaneet ovat välttyneet veronkiertosyyteiltä. Italiassa on toteutettu veronkiertäjien armahtaminen jo kolme kertaa vuoden 2001 jälkeen³⁵², joista viimeisin kerta tuotti 95 miljardia euroa verotettavien tulojen piiriin.³⁵³ Armahduksia on kritisoitu sillä perusteella, että ne antavat veronkiertäjille väärän signaalin ja lisäävät veronkiertoa entisestään, sillä kotiutetut rahat voi siirtää pian takaisin verokeitaisiin. Saksa ja sen osavaltiot ovat viime vuosina ostaneet salaisia pankkitietoja Liechtensteinista ja Sveitsistä. On huomionarvoista, että jo ennen kuin tiedot ostettiin, aiheutti paljastumisen uhka tuhansien vapaaehtoisten ilmoitusten tulvan viranomaiselle.³⁵⁴

Armahdukset liittyvät osaltaan myös viime aikoina voimistuneeseen ns. plea bargain – keskusteluun. Plea bargain on resursseja säästävä menettely, jossa rikoksen varhainen tunnustaminen voisi läpinäkyvässä menettelyssä johtaa rikoksesta muutoin seuraavaa rangaistusta lievempään rangaistukseen. Plea bargain -järjestelmän juuret ovat Yhdysvalloissa. Angloamerikkalaisessa rikosprosessissa on ollut välttämätöntä kehittää kyseinen täysimittaiseen oikeudenkäyntiin meneviä juttuja karsiva järjestelmä, koska rikosprosessi on juryjärjestelmään täysimittaisena niin raskas menettely, ettei ole mahdollista saattaa kaikkia rikosasioita valamiesten arvioitavaksi. Suomessa voimassa olevan virallisperiaatteen mukaan oikeussuojaa annetaan asianosaisen tahdosta riippumatta. Syyttäjän syyteoikeus on riippumaton asianomistajan tahdosta, ellei kysymyksessä ole asianomistajarikos. Syyttäjä ei saa sopia asiasta rikoksen tekijän kanssa ja tuomioistuimen ratkaisu tulee rikosasiassa perustua jutun aineelliseen tutkintaan eikä siihen, mitä asianosaiset ovat etukäteen sopineet.³⁵⁵ Nykyisin Suomen oikeuslaitos on huolestuttavalla tavalla ruuhkautunut ja tapausten pitkät käsittelyajat ovat sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan³⁵⁶ että inhimillisesti tarkasteltuna ongelmallisia.

Tuomion lieventäminen on rikoslain 6 luvun 6 §:n nojalla nykyisinkin mahdollista, mikäli tekijällä on ”pyrkimys estää tai poistaa rikoksensa vaikutuksia taikka hänen pyrkimyksensä edistää rikoksensa selvittämistä”. Oikeuslaitos kuitenkin soveltaa lievennysmahdollisuutta ilmeisesti varsin

³⁵¹ Haastattelukooste s. 17.

³⁵² Taloussanomat 15.7.2009

³⁵³ Taloussanomat 21.2.2010.

³⁵⁴ STT-Reuters 2010.

³⁵⁵ Vaasan hovioikeuden lausunto 2010.

³⁵⁶ ks. EIT:n Lehdistötiedote, 10.11.2009.

harvoin. Sen sijaan rikostuomiota ei ole mahdollista koventaa siksi, ettei rikosta tunnusteta. Plea bargain -menettely lupaa epäillylle lievempää käsittelyä ja voisi merkitä uhkaa kovemmasta käsittelystä, mikäli tarjousta ei oteta vastaan. Se taas voisi houkutella syytöntäkin ihmistä tunnustamaan rikoksen, jos tämä pelkää joutuvansa kuitenkin tuomituksi ja saavansa raskaamman tuomion, jollei tunnustaisi. Toisaalta prosessiekonomisesta näkökulmasta plea bargain – järjestelmä olisi hyvä, sillä se helpottaisi oikeusprosesseja ja joidenkin rikosten selvittämistä, jolloin virkavallan resursseja voitaisiin käyttää järkevämmällä tavalla.

Erityisesti ilmoittamattomien verokeidas-yhtiöjärjestelyjen kaltaisissa vaikeammin selvitettävissä rikoksissa plea bargain – järjestelmä edesauttaisi rikosten selvittämistä, koska lupaus siitä, että epäillyn myötävaikuttaessa tutkintaan tietyt epäilyt eivät johda syytteeseen, toimii luonnollisesti vahvana kannustimena tietojen antamiselle. Mikäli rikosten seuraamukset pääsääntöisesti kuitenkin sovitaan eivätkä seuraamukset vastaa tekojen rangaistusarvoa tai tuomioistuimissa esitettävät syytteet aineellista totuutta, kansalaisten luottamus rikosoikeusjärjestelmän toimivuuteen voi heikentyä ja rikosoikeusjärjestelmän preventiivinen vaikutus vähentyä. Ongelmalliseksi voisi muodostua myös asianomistajan asema, joka on Suomessa perinteisesti ollut vahva. Mikäli syyttäjät ja epäilty sopivat syytteen sisällöstä tai rangaistuksen määrästä, on tällä väistämättä merkitystä asianomistajan asemaan. Tämän vuoksi järjestelmän tulisikin koskea vain rikoksia, joissa ei ole asianomistajaa tai joissa asianomistaja on suostunut järjestelmän käyttämiseen.³⁵⁷ Verotuksessa plea bargain – mallin soveltaminen ei kuitenkaan nykyisellään ole suoraan mahdollista. Verolaeissa ei ole kohtuullistamissäännöksiä, vaikka erityisesti veronkorotusten kohdalla yritykset toisinaan vetoavat kansainvälisessä toiminnassa eteen tuleviin inhimillisiin syihin perusteena esimerkiksi myöhästyneeseen ilmoitukseen. Tähän asiantilaan moni haastateltava toivoi muutosta.

2.4. Positiiviset kannustimet

Rangaistusseuraamukset luetaan negatiivisiksi kannustimiksi. Positiivisia kannustimia sen sijaan ovat esimerkiksi tulonjaon tasoittaminen ja veronkevennykset. Haastatteluissa mainittiin yhtenä

³⁵⁷ Vaasan hovioikeuden lausunto 2010. Lausunnon mukaan syytteestä sopiminen soveltuu kuitenkin yleisesti ottaen huonosti Suomen oikeusjärjestelmään, koska kyse on muunlaista oikeusjärjestelmää silmällä pitäen luodusta menettelystä. Järjestelmällä on sekä etuja että haittoja ja näitä on punnittava keskenään. Sanotunkaltainen järjestelmä antaa rikoksesta epäillylle tiettyä vaikutusvaltaa syytekysymykseen. Tässä piilee riski siitä, että epäilty, joka on parempi sovittelija tai jolla on parempi puolustaja kuin toisella epäillyllä, voi joutua parempaan tilanteeseen syytemielessä, vaikka rikosepäilyt muutoin ovat vastaavanlaatuisia.

ratkaisuna Suomen verotuksen keventäminen, koska väliyhtiöistä saatava hyöty pienenee sitä mukaa, kun Suomen verotusta kevennetään. Tämä ei toki täysin pidä paikkaansa, sillä väliyhteisölain soveltamisrajaksi asetettu alle 3/5 yhteisöverokanta Suomeen verrattuna laskee sekin sitä mukaa, kun Suomen verotusta alennetaan.

Yritysverotuksessa on nyt meneillään eräänlainen välivaihe sekä pääoma- ja yhteisöverokannan että listaamattomien osakeyhtiöiden verotuksen suhteen. Valtiovarainministeri Jyrki Kataisen syyskuussa 2008 asettaman Martti Hetemäen verotyöryhmän tavoitteena on hahmotella verojärjestelmää, joka tukee entistä paremmin kestävästä talouskasvusta sekä kestävästä julkisten palvelujen ja etuuksien rahoitusta. Se esitti väliraportissaan yhteisöverokannan alentamista nykyisestä 26%:sta 22%:iin.³⁵⁸ Haastatteluissa uskottiin, että toteutuessaan yhteisöverokannan alentaminen toisi ehkä jonkin verran yrityksiä Suomeen tai ainakin estäisi täällä olevia yrityksiä lähtemästä pois Suomesta. Toisaalta useita näkökantoja esitettiin myös sen puolesta, että exit tax huomioon ottaen olisi pääkonttorin siirtäminen pois Suomesta useimmille yrityksille niin valtavan kallista, ettei se olisi missään nimessä kannattavaa nykyisilläkään verotasoilla. Haastatteluissa esitettiin myös kysymys, että mikäli yhteisöverokannan ei yritys sektorilla katsota vaikuttavan sijoittautumispäätöksiin, miksi Suomen yhteisöverokantaa sitten pitäisi alentaa?

Taantuman vuoksi näin radikaali yhteisöverokannan alentaminen voisi tietysti myös valtion taloustilanne huomioon ottaen olla haastavaa vaikka sitä kompensoitaisiinkin listaamattomien osakeyhtiöiden osinkoverotuksen kiristyksellä. Viime kädessä verojärjestelmää on kuitenkin tarkasteltava kokonaisuutena, jossa oikeudenmukaisuus, kannustavuus ja työllistävät vaikutukset on huomioitu. Haastateltavat olivat pitkälti yhtä mieltä siitä, että Suomen kaltaisella maalla, jonka sijainti, olosuhteet ja pienet kotimarkkinat eivät juurikaan houkuttele tänne yrityksiä, pitäisi olla verojärjestelmässä jonkinlaista vetovoimaa. Verotyöryhmän lopullinen raportti valmistuu loppuvuodesta 2010.

2.5. Beyond the reasonable doubt - periaate

Suomen oikeusjärjestyksen mukaan epäselvät tapaukset ratkaistaan syytetyn/verovelvollisen eduksi. Verorikosten kohdalla veronkierron osoittaminen kaatuu usein jo ennen tuomioistuinta näytön puutteeseen, koska verovelvollinen ja maa, josta tulot on saatu, eivät avusta viranomaista

³⁵⁸ YLE Uutiset 2010.

tiedonsaannissa. Esimerkiksi Yhdysvalloissa on käytössä *beyond the reasonable doubt*-periaate, jonka mukaan näytön syyllisyydestä on oltava sellaista, että kaikki järkevä tai varteenotettava epäily syyttömyydestä on voitu sulkea pois. Tämä järkevän/varteenotettavan epäilyksen oppi on siirtynyt angloamerikkalaisesta oikeusjärjestelmästä myös sen ulkopuolisiin maihin, esimerkiksi Ruotsin korkein oikeus on jo 1970 – luvulta lähtien käyttänyt vastaavaa ilmaisua ”*utom rimlig tvivel*”.³⁵⁹ Tuomiokynnyksen ilmaisu ”ei jää järkevää/varteenotettavaa epäilystä” on esiintynyt jo useiden vuosien ajan alioikeuksien ja hovioikeuksien ratkaisuisissa. Sen sijaan korkein oikeus on käyttänyt tätä ilmaisutapaa ensimmäisen kerran vasta ratkaisussa KKO 2002:47, jossa syytettä tukevat seikat katsottiin niin vakuuttaviksi, että *ei jäänyt sijaan varteenotettavalle epäilylle X:n syyllisyydestä.*”

Haastattelujen mukaan näyttökynnys vaihtelee paljolti sen mukaan, onko kyseessä veroprosessi vai verorikosprosessi. Verotuksen osalta näyttökynnys ei vielä ole erityisen korkea ottaen huomioon myös VML 26.4 §. Varteenotettavan epäilyksen periaatetta käytetään tosiasiaissa nykyisinkin jonkin verran verotustilanteissa, vaikka sen ei ehkä mielletäkään olevan juuri ko. periaatteen soveltamista. Omistuksen osalta näyttöongelmat ovat melko yleisiä, mikä onkin johtanut joko veronkiertopykälän käyttöön tai kiinteän toimipaikan mukaiseen verotukseen. Mikäli tuomitsemiskynnyksen rajaa voitaisiin verorikostilanteissa *beyond the reasonable doubt* – periaatetta soveltamalla joustavoittaa, saattaisi se mahdollistaa tehokkaamman tarttumisen veroparatiisiyhtiöiden käyttöön. Periaatteen soveltamisen nähtiin olevan harkiten käytettynä aiheellista, mutta harkinnan on oltava hyvin tapauskohtaista.

3. Muita haastatteluissa esiin nousseita kysymyksiä

3.1. Käytännön ongelmia

Osakeyhtiöiden, osuuskuntien ja muiden yhteisöjen on jätettävä veroilmoituksensa neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tämä on aiheuttanut sekä yritysten että veroviranomaisen mukaan ongelmia siksi, että kehitysmaista voi olla hyvin ongelmallista saada paikallista tilinpäätöstä ajallaan. Voi tulla eteen tilanne, jossa konsernitilinpäätös saadaan jo laadittua ja luvut tilintarkastatettua paljon aikaisemmin, mutta virallinen paikallisen lainsäädännön mukainen tilinpäätös viipyy. Tämä voi johtaa veronkorotuksiin, vaikka käytännön asiat onkin yritetty hoitaa mahdollisuuksien mukaan kunnolla. Jotkut pitivät veroprosessia muutoinkin

³⁵⁹ Könönen s. 92.

kohtuuttoman nopeana, mikä saattaa pahimmillaan johtaa tapausten pintapuoliseen käsittelyyn ja sitä kautta oikaisuvaatimuksiin. Tämä vie turhaan resursseja.³⁶⁰

Perustuslain mukaan veroista säädetään lailla.³⁶¹ Tästä huolimatta KHO on linjannut oikeuskäytäntöä joskus yli lainkin, minkä lisäksi verohallinnon antamilla ohjeilla on verolainsäädännössämme merkittävä rooli. Myös itse lainsäätämisprosessissa otetaan usein lähtökohdaksi, että hankalimmat kysymykset jätetään tuomioistuimen ratkaistavaksi. Tuomioistuinten ruuhkautuminen johtunee sekin osittain lakien yleisluonteisuudesta. Toisaalta haastatteluissa esitettiin myös kokemukseen pohjautuva näkemys, että mitä monimutkaisempi järjestely veron välttämiseksi on luotu, sitä todennäköisemmin tulee verovelvolliselle myös vapauttava tuomio, koska kiireen vuoksi tuomioistuin ei ehdi perehtyä tapauksiin riittävän tarkasti ja ratkaisujen tekijät eivät välttämättä kaikilta osin ymmärrä kuviota. Joka tapauksessa sekä viranomaisten että yritysten taholta katsottiin keskeisenä ongelmana olevan resurssien puute, mikä estää riittävän perinpohjaisen lainsäädäntöprosessin, jossa voitaisiin huomioida enemmän eri vaihtoehtoja, ottaa prosessiin enemmän virkamiehiä ja talouselämän asiantuntijoita, ja vähentää sitä kautta tulkinnanvaraisia tilanteita.

Nopeasti muuttuvassa maailmassa lainsäätäjä on väistämättä jatkuvasti hieman jäljessä kehityksestä. Itse lainsäädäntöprosessin nopeuttamista ei kuitenkaan nähty järkevänä ratkaisuna lainsäädännön ajanmukaisena pitämiseksi, sillä nopeasti tekemällä tulee harvoin kestäviä tuloksia.³⁶² Haastatteluissa nostettiin esiin myös ajatus tuomarien erikoistumisesta eri sektoreille, kuten talousrikollisuuteen. Tämä toisi oikeusvarmuutta erityisesti vaikeissa tapauksissa. Ottaen huomioon, että lakeja säättävät monta kymmentä vuotta asian parissa toimineet ammattilaiset, olisi myös ylintä tuomiovaltaa käyttävien henkilöiden erikoistuminen tietyille sektoreille järkevää. Vastaavanlainen erikoistumiskehitys on jatkunut muilta osin oikeustieteen kentällä voimakkaana.

Kuten jo edellä todettiin, haastatteluissa kritisoitiin sitä, etteivät ennakkotiedot ole julkisia ja jokainen joutuu hakemaan ennakkoratkaisua erikseen sen sijaan, että voisi perehtyä aikaisempiin

³⁶⁰ Haastattelukooste, s. 31-32.

³⁶¹ PL 81 §.

³⁶² Yritysmaailman ja viranomaissektorin välillä vallitsevan ymmärryksen puutteen nähtiin johtuvan osittain mm. palkkatasosta. Jos verohallinnolla olisi tarjota kilpailukykyisempiä palkkoja yrityssektoriin nähden, voisi paluumuuttoa yrityksistä takaisin valtiolle tapahtua nykyistä enemmän, mikä toisi viranomaispuolelle näkemystä niistä käytännön ongelmista, mitä yritysten toiminnassa tulee eteen. Palkkaudistuksen myötä julkisen sektorin palkkataso on kuitenkin nykyisin aikaisempaa kilpailukykyisempi suhteessa yksityiseen sektoriin, mikä on houkuttellut viime vuosina enenevässä määrin ihmisiä töihin julkiselle puolelle. Tämä lisännee näkemystä talouselämän toimintaan ja käytäntöihin.

ratkaisuihin. Usein ennakkotiedoissa käsitellään sellaisia liikesalaisuuksia, jotka eivät saa tulla muiden tietoon. On myös mahdollista, että haettaessa ennakkotietoa ja -ratkaisua aikaisempien vuosien vastaava menettely tulee verottajan tietoon. Jos ennakkokannanottoon annetaan kielteinen päätös, voi tämä johtaa siihen, että myös aikaisempien vuosien verotukseen puututaan. Etukäteen annettavalla ennakkokannanotolla on helpompi ottaa tiukka tulkintalinja kuin normaalissa jälkikäteen tapahtuvassa verovalvonnassa, eikä ennakkotiedosta voi valittaa. Joka tapauksessa verovelvollisten toiminta helpottuisi ja ennakoitavuus paranisi jos ennakkotietoja voitaisiin saada nopeammin ja sitovina. Tätä vaadittiin useissa haastatteluissa. Haastatteluissa esitettyjen näkemysten mukaan ennakkotietojakin voisi julkaista, jos varmistetaan, että yhtiö ei ole tunnistettavissa. Systemaattisella tutkimisella voisi tällöin yksittäisistä tapauksista hakea linjan. Nyt tapauksista kerrotaan lähinnä veropäivillä.³⁶³ Varsinaisen prosessin nopeuttamiseksi on nyt asetettu sisäinen työryhmä miettimään Timo Räbinän johdolla mahdollisuutta ensinnäkin ohivalitukseen verolautakunnan yli tietyin edellytyksin, ja toisekseen verohallinnon mahdollisuutta hakea ennakkoratkaisua KVL:stä. Näin tulisi mahdolliseksi nostaa tulkintakysymyksiä KVL:ään ja KHO:on. Tältä työryhmältä odotetaan ratkaisuja marraskuun loppuun mennessä.

3.2. Korkojen rajoittamaton vähennysoikeus

Korkojen rajoittamaton vähennysoikeus nousi haastatteluissa esiin lukuisia kertoja ja jakoi voimakkaasti haastateltavien mielipiteitä. Elinkeinoverolain lähtökohtana on elinkeinotoimintaan liittyvistä veloista aiheutuvien korkojen laaja vähennyskelpoisuus.³⁶⁴ Suomen verolakeihin ei sisälly erityisiä säännöksiä, jotka rajoittaisivat koron vähennysoikeutta elinkeinotoimintaa harjoittavan velallisen verotuksessa. Velasta perittävän koron määrää ja muita lainaehtoja rajoittaa kuitenkin verotusmenettelylain 31 §:n markkinaehtoperiaate silloin, kun lainan osapuolet ovat etuyhteysyrityksiä.³⁶⁵ Rajoittamattoman vähennysoikeuden etuna on se, ettei verotus tarpeettomasti rajoita rahoitusjärjestelyjä ja yritykset voivat pääsääntöisesti luottaa siihen, että suoritettavat korot hyväksytään myös verotuksessa vähennyskelpoiseksi kuluksi.³⁶⁶

³⁶³ Haastattelukooste, s. 32-33.

³⁶⁴ Korkojen vähennyskelpoisuutta koskevan EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa on nimenomaisesti todettu, että vähennyskelpoisuus koskee myös sellaisia korkoja, joiden suuruus riippuu velallisen tuloksesta. Velalle suoritettun koron vähennyskelpoisuutta ei myöskään rajoita se, että lainaan liittyy joitakin oman pääoman piirteitä. Tällaisia lainoja kutsutaan usein hybridilainoiksi tai välirahoitusinstrumenteiksi.

³⁶⁵ Sen sijaan ainakaan oikeuskäytännössä ja ilmeisesti myös verotuskäytännössä ei ole puututtu tai pystytty puuttumaan koron vähennyskelpoisuuteen yksinomaan alikapitalisoinnin eli yrityksen liian vähäisen oman pääoman käytön perusteella.

³⁶⁶ Viitala 2009.

Kansainvälisesti on yleistä, että koron vähennysoikeutta on rajoitettu. Rajoitukset kohdistuvat usein rajat ylittäviin tilanteisiin, joissa velkavetoisesta verosuunnittelusta saatavat hyödyt ovat merkittävimmät. Ruotsin vuoden 2009 alusta lähtien voimassa olleiden rajoitussäännösten esikuvana ovat toimineet Hollannin vastaavat säännökset. Ruotsin rajoitussäännökset koskevat tilanteita, joissa yritys ottaa lainan etuyhteisyrittäjänsä, ja laina käytetään omistussuuden hankintaan etuyhteisyrittäjänsä. Tällaisessa tilanteessa lainalle maksettuja korkoja ei voida pääsääntöisesti vähentää Ruotsin verotuksessa. Monien haastateltavien pienestä maasta karkaisivat kuitenkin pääomat, mikäli korkojen vähennysoikeutta lähdetään rajoittamaan, koska järjestelmä ei enää kannustaisi investointeihin. Ruotsin mallin mukainen rajoittaminen ei myöskään joidenkin mukaan ole yhteisöoikeuden mukaista. Jotkut kokivat kuitenkin rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä ja kansainvälisissä konserneissa tapahtuvan velkavetoisen verosuunnittelun ongelmallisena. Korkojen vähennysoikeuden rajoituksia vastaan ei ollut myöskään koko yritys-elämä, koska ulkomaiset toimijat pääsevät välttämään Suomen yhtiöverotusta, jolloin on todennäköistä, että muut maksavat tuloistaan enemmän.

Valtionvarainministeriön vero-osasto on selvittänyt mahdollisuuksia rajoittaa korkokulujen vähennysoikeutta suomalaisyhtiöiden verotuksessa. Selvityksestä on luettavissa se johtopäätös, että korkovähennysrajoituksia pidetään tarpeellisina estämään rahoitusjärjestelyjä, joissa pyritään ilman liiketaloudellista syytä saavuttamaan veroetuja. Valtiovarainministeriö haluaisi rajoittaa erityisesti kansainvälisten sijoittajien menettelyä, jossa suomalainen tytäryhtiö ottaa emoyhtiöltä suuria velkoja ja korot vähennetään verotuksessa.³⁶⁷ Suomi on seurannut EU-valtioiden esimerkkiä väliyhteisölain, käyttöomaisuusosakkeiden luovutusta koskevan sääntelyn ja siirtohinnoittelusäännösten käyttöönoton suhteen ja siksi olisikin oletettavaa, että myös korkojen vähennysoikeuteen tullaan puuttumaan joiltain osin. Kansainvälisesti tarkasteltuna rajoitussäännökset ovat valitettavasti vuosien kuluessa monimutkaistuneet ja laajentuneet, minkä lisäksi rajoitussäännöksistä aiheutuvan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi löytyy vain harvoin tehokasta keinoa.³⁶⁸

3.3. Suomen kilpailuedut tulevaisuudessa

Suomen perinteisiä kilpailuetuja globaalissa kilpailussa ovat olleet turvallisuus, osaaminen, innovatiivisuus, edullinen energia ja hyvä koulutus. Haastateltavat katsoivat Suomen kilpailuetujen

³⁶⁷ VM 3.4.2009.

³⁶⁸ Viitala 2009.

voivan olla tulevaisuudessa ensinnäkin selkeä, vähäbyrokraattinen, ennakoitava ja yksiselitteinen verojärjestelmä. Ennakoitavuus helpottaa yritysten toimintaa ja säästää kustannuksia. Olennainen kilpailutekijä on verokanta, jota voidaan alentaa vain laajentamalla veropohjaa ja luomalla valvonta resursseiltaan riittävän tehokkaaksi. Nykyisin suomalaisen verolainsäädännön parhaaksi valtiksi moni katsoi korkojen rajoittamattoman vähennysoikeuden, joka sekin on monin tavoin kyseenalainen. Suotuisa veroympäristö on kilpailutekijä, koska se vähentää kustannuksia ja lisää tuottoa osakkeenomistajille.³⁶⁹

Kaikkien intresseissä on, että Suomeen saataisiin enemmän yrityksiä, toimintaa ja sitä kautta työpaikkoja. Yrityssektorin taholta mahdollisuutena tähän esitettiin esimerkiksi siirtymistä useissa maissa toteutettuun malliin, jossa tehdään suotuisat olosuhteet toiminnoille joita tänne halutaan. Järjestelmä voisi kannustaa esimerkiksi holdingyhtiöiden tai vaikkapa IPR:ien eli aineettomien oikeuksien keräämiseen. Myös verosopimuksia ja hyvityksiä tulisi lisätä ja ulkomaisten verojen hyvittämistä nopeuttaa. Koska yrityksiä ja tuotekehitystä tuetaan voimakkaasti mm. Tekesin taholta, olisi tärkeää, että tuotekehityksen tulokset eivät valuisi ulkomaille. Aikaisemmin yritysten kasvua padonnut listaamattomien osakeyhtiöiden verokuilu suhteessa julkisiin osakeyhtiöihin tulee lähitulevaisuudessa muuttumaan, minkä lisäksi haastattelujen mittaan esitettiin myös mallia, jossa yrityksille asetetaan tukien ehdoiksi vaatimus tietystä substanssista Suomessa tai valtiolle tuotettavista tuloista muutamaksi vuodeksi eteenpäin.³⁷⁰

4. Suomen verotusrakenteen tulevaisuudesta

Kansainvälisen verokilpailun puristuksessa julkisen sektorin on oltava tehokas, jotta hyvinvointipalvelut koetaan oikeudenmukaisena vastineena verotukselle. Tällöin myöskään etuuskien maksajat ja saajat eivät saa eriytyä liiaksi toisistaan, jotta järjestelmän hyväksyttävyyys ja legitimitetti säilyy kansalaisten silmissä. Tämä on luonnollisesti kytköksissä työllisyyteen, sosiaaliturvaan, työn kannustavuuteen ja korkeimpien tuloluokkien verotukseen, koska yleensä juuri varakkaimmat ja koulutetuimmat ovat muuttoherkin ryhmä. Toisaalta kansainvälinen verokilpailu asettaa paineita verokohtelun lieventämiseen juuri maksukykyisimmän ryhmän kohdalla, mikä

³⁶⁹ Haastattelukooste, s. 30-31.

³⁷⁰ Haastattelukooste, s. 30-31.

johtaa puolestaan veropohjan laajentamisen tarpeeseen³⁷¹ ja verotuksen painopisteen suuntaamiseen enemmän kulutukseen³⁷² ja keski- ja matalatuloisille palkansaajille³⁷³. Veropohjaa voitaneen laajentaa, koska Suomen arvonlisäveropohja on kapeampi kuin EU:ssa keskimäärin.³⁷⁴ Ansiotuloverotuksen lievistä keventämisen tarpeesta vallitsee pitkälti konsensus ja kevennykset pyritään kompensoimaan pääomatuloverotusta ja listaamattomien osakeyhtiöiden verotusta kiristämällä. Verokuilua pääomatulojen ja ansiotulojen välillä tullaan pienentämään ja esimerkiksi ansiotulo-osinkoa koskevan TVL 33b 3 §:n säätäminen paransi jokseenkin tilannetta tulojen muuntamisen suhteen, joskaan ei poistanut järjestelmän rakenteellisia ongelmia.³⁷⁵

Hallinnollista työtä ja keinottelua lisäävät verovähennykset pitäisi minimoida. Verotuksella olisi kyettävä samanaikaisesti kilpailukyvyyn parantamisen kanssa edistämään yhteiskuntapoliittisesti tärkeinä koettuja päämääriä, jolloin painopisteen siirtäminen erilaisiin ympäristöveroihin³⁷⁶ ja verokilpailu- ja verosuunnitteludefensiivisille sektoreille, kuten kiinteistöihin ja maapohjaan, tulee luultavasti myös tulevaisuudessa voimistumaan.³⁷⁷ Tämä on linjassa myös OECD:n Suomelle antamien veropoliittisten suositusten kanssa, mutta toisaalta kiinteistöveron ja arvonlisäveron korostaminen järjestelmässä on osittain vastoin tulonjakopoliittisia päämääriä, koska niillä on tasaveroina todettu olevan regressiivisiä vaikutuksia. Myös kunnallisvero, joka on tasaverolukuunottamatta kunnallisverotuksen ansio- ja eläketulovähennysten aiheuttamia progressiivisiä vaikutuksia, nousee kuntien heikon taloustilanteen vuoksi vuosi vuodelta yhä keskeisemmäksi.

Haastatteluissa pidettiin veronkierron ehkäisemisen näkökulmasta hyvänä, että verotuksen painopistettä ollaan siirtämässä yhä enemmän välillisiin veroihin. Hyvistä ominaisuuksistaan huolimatta myös arvonlisäverojärjestelmä on altis väärinkäytöksille. Esimerkiksi Välimeren maissa huijausten aiheuttama hävikki on ollut jopa 30% tuloista.³⁷⁸ Osa ongelmista johtuu verorakenteen rikkonaisuudesta ja veropohjan kapeudesta. Epärehellinen yrittäjä voi jättää veron tilittämättä,

³⁷¹ Veropohjan laajentaminen mahdollistaa verokantojen laskemisen ja laajemman yhteiskuntapoliittisten ohjauskeinojen käyttämisen, mutta kuitenkin nykyinen globaali trendi varallisuusveron ja perintö- ja lahjaveron (Ks. Vuoden 2007 hallitusohjelma ja vrt. mm. Ruotsi, jonka jalanjälkiä meillä on yleensä seurattu) poistoiheen on ristiriidassa veropohjan laajentamisen periaatteen kanssa.

³⁷² Puheista huolimatta selkeä painopisteen muutos on tosin toteutunut ainoastaan Uudessa-Seelannissa. Määttä 2007, s. 62-63.

³⁷³ Eduskuntavaalien lähestyessä tasaverokeskustelu on jälleen voimistumassa. Aiheesta esim. Myrsky 1997 ja Nyberg 2006.

³⁷⁴ Eerola – Rauhanen 2010, s. 2. Veropohjan kapeus johtuu isosta julkisesta sektorista ja vapautettujen yritysten suuresta määrästä.

³⁷⁵ Ks. Matti Vanhasen II hallituksen hallitusohjelma 2007, s. 14 ja Mari Kiviniemen hallituksen hallitusohjelma, s. 4.

³⁷⁶ Ks. ympäristöveroihin liittyvistä ongelmista Määttä 2007, s. 139-140.

³⁷⁷ Ks. lisää kiinteistöveroihin liittyvistä ongelmista Määttä 2007, s. 139.

³⁷⁸ Keen – Smith 2007.

vaikka seuraava porras vähentää sen omassa verotuksessaan. Rakennussektorilla tähän on tulossa pian ratkaisu käännetyn arvonlisäverotuksen muodossa. Siinä ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. Myös kuittikauppa ja ns. karusellipetos³⁷⁹ ovat varsin merkittävä ongelma EU-alueella. Suurin ongelma tässä on kohdemaaperiaatteen soveltaminen EU:ssa. Sen mukaan vienti on verovapaata ja vero lisätään hyödykkeeseen kulutusmaassa. Valvontavastuu on verottajalla, koska sisämarkkinoilla ei ole rajavalvontaa. Alv-petosten kitkemiseksi Komissio asetti tavoitteeksi jo vuonna 1987 siirtymisen alkuperämaajärjestelmään, jossa vientiä verotetaan kotimaan myyntien tavoin, mutta maahantuojaa saa vähentää tavarasta maksetun veron.³⁸⁰ Ilman nykyistä voimakkaampaa arvonlisäverotuksen harmonisaatiota se voisi kuitenkin johtaa yrityspakoon matalampien arvonlisäverojen maihin.³⁸¹

5. Vaihtoehtoja väliyhteisölainsäädännölle

Väliyhteisölain olemassaolo ja sen soveltamisalan laajuus ovat viime kädessä poliittisia valintoja. Väliyhteisölailla verotetaan Suomessa yleisesti verovelvollisia ja tällöin ainakin teoriassa väliyhteisöjen kautta kierrätettävät varat ovat verotettavissa myös muilla keinoin. Tällaisia ovat esimerkiksi välilliset verot ja kiinteistöverot, joihin verotuksen painopiste onkin jo siirtymässä. Vaihtoehtoisissa malleissa muutetaan kuitenkin aina verotuksen rakennetta ja samalla vaihdetaan välillisesti verosubjekteja, sillä väliyhteisölaki kohdistuu poikkeuksellisella tavalla tiettyihin tuloihin, kun taas välillisessä verotuksessa ja kiinteistöverossa vastaavaan tuloon kohdistuu vain hyvin pieni osa veroa. Samalla myös veronkierron ennaltaehkäisy tältä osin loppuu ja yhteiskunnan pyörittämiseen tarvittavat verotulot kerätään muilta suomalaisilta. Poliittista kauppaa voidaan kuitenkin käydä ja kaikki verot ovat korvattavissa joillain muilla veroilla.

Kiinteistöveron rooli kuntien rahoituksessa jäänyt Suomessa vielä tähän mennessä verrattain vähäiseksi. Sillä kerättiin vuonna 2008 vain alle miljardi euroa, mutta kiinteistöveroprosentit ovat kuitenkin olleet nousussa läpi 2000-luvun. Erityisesti asiantuntijat, kuten esimerkiksi James Tobin ja Milton Friedman, ovat kannattaneet kiinteistöveroja, koska ne vääristävät vähemmän talouden toimintaa kuin muut verot ja koska kiinteistövero on myös vakaa, verokilpailu- ja verosuunnitteludefensiivinen vero. Kiinteistöveron tasaveroluonteesta on esitetty pääasiassa

³⁷⁹ Esimerkiksi Iso-Britanniassa menetetään tämän petoksen vuoksi 3-4 miljardin verotulot. Keen – Smith 2007.

³⁸⁰ Hjerpe – Rauhanen, 1994.

³⁸¹ Eerola – Rauhanen 2009, s. 212-214.

kolmenlaisia näkemyksiä; 1) *Perinteinen näkemys*: kiinteistöveron vaikutukset ovat regressiivisiä, koska se vähentää pitkällä aikavälillä rakentamista ja pienentää asuntojen kokoja, jolloin vuokrat nousevat ja käyttäjät joutuvat maksamaan. 2) *Uusi näkemys*: kiinteistövero on progressiivinen, koska kiinteistövero kohdentuu koko maan ”keskimääräisen veroprosentin”suuruisuksena pääomalle. 3) *Hyötyveronäkemys*: Kiinteistövero on könttäsommaveron kaltainen vääristämätön maksu paikallista julkisista palveluista. Kotitaloudet muuttavat kuntaan, joka tarjoaa preferenssejä vastaavan verojen ja palvelujen kombinaation. Kiinteistövero vastaa julkispalvelujen arvoa eikä siten vaikuta tulonjakoon. Omistusasujien kiinteistövero on kiinteistöveroista regressiivisin.³⁸² Joka tapauksessa kiinteistövero ei ota huomioon veronmaksukykyä. Monissa maissa kiinteistövero on tärkein kunnallinen vero, mutta niissä on muutoinkin toisenlainen verojärjestelmä ja asuinkerrostalojen omistus toisentyypinen.³⁸³

Perusteellisempaa uudistusta tehtäessä voitaisiin mielestäni ottaa arvioitavaksi esimerkiksi Marianne Malmgrenin väitöskirjassaan esittämää kahden vaiheen vapautusmallia, jossa 1) ns. aktiiviset toimialat vapautettaisiin lain soveltamispiiristä, 2) aidon taloudellisen toiminnan vapautusta sovellettaisiin ETA-valtiossa ja verosopimusvaltioissa oleviin yhteisöihin silloin, kun valtioiden kanssa on sovittu tietojenvaihdosta, ja 3) edellä 1 ja 2 kohdassa mainittujen vapautusten ulkopuolella väliyhteisölainsäädäntöä sovellettaisiin, jos väliyhteisön asuinvaltion verotus olisi laissa määritellyllä tavalla matala verrattuna verotuksen tasoon Suomessa³⁸⁴. Malli selkeyttäisi oikeustilaa ja toisi säästöjä hallinnollisissa kustannuksissa kun toiminnasta ei tarvitsisi tehdä niin kattavia selvityksiä. Toisaalta huomionarvoinen on myös Keskuskauppakamarin lainvalmisteluvaiheessa esittämä näkemys, jonka mukaan väliyhteisölainsäädäntö ei saisi koskea ollenkaan ETA-alueella olevia yhteisöjä³⁸⁵. Tämä on kuitenkin ongelmallista siinä mielessä, että kaikki ETA-valtiot eivät noudata kansainvälisiä pelisääntöjä esimerkiksi tietojenvaihdon suhteen. On esitetty myös ajatuksia siitä, että johtopaikkaan tai vastaavaan kriteeriin sisäisessä lainsäädännössä perustuva yhteisön asuinvaltioverotus olisi vaihtoehto

³⁸² Loikkanen – Lyytikäinen, 2009. s. 221-240.

³⁸³ Kiinteistölehti 2002. Suomalaiset vuokra-asunnot ovat melko usein kunnan tai yleishyödyllisen yhteisön omistuksessa. Suurin merkitys kiinteistöverolla on esikaupunkiluonteisessa kunnassa, jossa on suhteellisen pienituloisia asukkaita, mutta isoja toimitilarakennuksia ja ostoskeskuksia, kun taas pienet ja syrjäiset kunnat, joissa tarve olisi suurin, eivät pysty kovin paljoa verottamaan esim. harvoja liikekiinteistöjään.

³⁸⁴ Malmgren 2008, s. 531. Esim. Myrsky pitää perusteltuna tämän kaltaista mallia.

³⁸⁵ Tämä näkemys perustui tasapuolisten yhteismarkkinoiden lisäksi sille näkemykselle, että Euroopan Unionin jäsenvaltioita tai muita Euroopan talousalueen valtioita ei ole perusteltua luokitella verokeitaiksi, koska EU:ssa on omat mekanisminsa, joilla perusteettomiin veroetuihin puututaan (esim. code of conduct) ja verolainsäädännön sisältöä kehitetään.

väliyhteisölainsäädännölle³⁸⁶. Yksi mahdollisuus voisi olla myös yleisen veronkiertosäännöksen, eli VML28 §:n soveltamisalan laajentaminen.

Nykyisin voimassa olevien kansainvälisten kirjanpitosäännösten mukaan yritysten ei tarvitse selvittää kirjanpitoaan maakohtaisesti. Yritysten kirjanpitosääntöjen muuttamisen suurin este on tähän saakka ollut International Accounting Standards Board eli IASB, joka laatii kansainväliset kirjanpitostandardit. Euroopan parlamentti julkaisi kuitenkin syyskuussa 2008 päätöslauselman, jossa se vaati Euroopan komissiota pyytämään, että IASB ottaisi käyttöön maakohtaiset, kaikkia toimialoja koskevat kirjanpitosäännöt. Finanssikriisin kärjistämien maailmantalouden ongelmien kestävä ratkaisu edellyttäisi veroparatiisien kitkemistä ja kirjanpitosääntöjen muuttaminen olisi toteutuessaan varmasti merkittävä askel kohti tätä päämäärää.³⁸⁷

Väliyhteisölainsäädännön ohella myös yhteisön johtopaikan määrittely on yksi keino estää tulojen kerääminen matalan verorasituksen valtiossa sijaitsevaan yhtiöön. Suomessa on verotuskäytännössä lähdetty siitä, että täällä rekisteröidyt tai muuten Suomen lain mukaan muodostetut yhteisöt ovat kotimaisia ja muut ulkomaisia. Kuitenkin esimerkiksi Tanska, Norja ja Saksa noudattavat periaatetta, jonka mukaan yhteisön johtopaikka muodostaa sellaisen liittymän, joka perustaa oikeuden verottaa sitä yleisesti verovelvollisena. OECD:n malliverosopimuksen mukaisen verosopimuksen 4.3 artiklan mukaan kaksoisasumistapauksessa yhteisön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa sen johto sijaitsee ja tällöin verotusoikeuden käyttäminen riippuu siitä, oikeuttaako sisäinen lainsäädäntö verotusoikeuden käyttämiseen.³⁸⁸

6. Tobinin vero

Suuri osa valuuttamarkkinoiden kaupankäynnistä syntyy pääomasijoittajien voitontavoittelusta eikä ole tarpeellista reaalityalouden, ulkomaankaupan ja pitkäaikaisten sijoitusten kannalta. Kansainvälisen järjestelypankin mukaan 80 prosenttia valuuttamarkkinoiden volyyminä on alle viikon pituisia edestakaisia valuuttakauppoja. Keinottelulla ja muulla lyhyen tähtäimen voittoihin pyrkivällä liiketoiminnalla on monia haitallisia vaikutuksia erityisesti kehitysmaissa. Jo hyvin pieni valuutan vaihtoon kohdistuva vero tekisi suuren osan näistä lyhyen tähtäimen liiketoimista

³⁸⁶ Malmgren 2008, s. 531.

³⁸⁷ Ks. aiheesta tarkemmin Ylönen 2008, s. 159-160.

³⁸⁸ Vapaavuori 2003, s. 70-71.

kannattamattomiksi. Finanssikriisin myötä vaatimukset valuutanvaihtoveron käyttöön otosta ovat voimistuneet. Tämän ns. Tobinin veron käyttöönotto vakauttaisi kansainvälistä taloutta ja hyödyttäisi kehitysmaita, jotka nykyisellään kärsivät veroparatiisitaloudesta kaikkein pahiten.³⁸⁹

Muutamit haastateltavista nostivat esille valuutanvaihtoveron ja he olivat yleisesti ottaen sitä mieltä, että Tobinin vero ei voisi toimia, koska se voidaan kiertää veroparatiisien, offshore-markkinoiden ja verojärjestelmän porsaanreikien kautta. Valuuttakauppa siirtyisi verovapaille alueille tai veron kiertämiseksi kehitetään uusia rahoitusinstrumentteja ja muita valuuttakaupan korvikkeita, eikä veron näin ollen uskottu toimivan muutoin kuin maailmanlaajuisesti toteutettuna, mikä puolestaan on käytännössä mahdottomuus. Edellä mainittuja ongelmia ei ole toistaiseksi kyetty kansainvälisellä yhteistyöllä kitkemään ja Tobinin veron käyttöönotossa ovat pitkälti samat ongelmat kuin väliyhteisölainsäädäntöjenkin käytännön toimivuuden kohdalla. Tekninen kehitys mahdollistaa kuitenkin myös uusien finanssi-innovaatioiden valvonnan³⁹⁰ ja toisaalta on hyvä muistaa, että vaikka veroparatiisit ovat juridisesti itsenäisiä, suurin osa niiden kautta kulkevasta valuuttakaupasta tapahtuu tärkeimpien kansainvälisten rahoituskeskusten tietokonejärjestelmissä. Sekä Tobinin veron ulkopuolisia valtioita että veronkiertoon pyrkiviä valuuttamarkkinoiden osapuolia olisi siksi mahdollista rangaista asettamalla niiden valuutanvaihdolle korkeampi vero. Tällöin myös veroparatiisien ja muiden vapaamatkustajien olisi mahdollisesti sopeuduttava universaaliin veroon, jos teollisuusmaat toteuttaisivat sen.³⁹¹

Julkinen keskustelu ja ATTACin kaltaisten kansalaisliikkeiden vaatimukset ovat keskittyneet lähimenneisyydessä Tobin-Spahn -veroon. Sen erona alkuperäiseen ehdotukseen on korotettu vero

³⁸⁹ Valuutansiirtovero on taloustieteen Nobelin saaneen amerikkalaisen James Tobinin kehittämä valuutasta toiseen tehtyihin kauppoihin kohdistuva vero. Tämä Tobinin veronakin tunnettu vero on suunniteltu kelluvien valuuttakurssien hallitsemiseksi, vastauksena siihen tilanteeseen, minkä Bretton Woods-järjestelmän purkamisen sai aikaan 1970-luvun alussa. Nykyisin ATTAC (Association pour une Taxe sur les Transactions financières pour l'Aide aux Citoyens) on toiminut keskeisimpänä Tobinin veron puolestapuhujana ja pitää sitä keinona demokratisoida rahoitusjärjestelmiä ja globalisaatiota.

³⁹⁰ Valuuttatransaktioiden kasvaneen volyymin ja väärinkäytösten riskin vuoksi on viime vuosina rakennettu kansainvälinen valvontajärjestelmä, jonka avulla valtaosa valuuttatransaktioista voidaan jäljittää ja verottaa automatisoitujen maksujärjestelmien kautta.

³⁹¹ Patomäki 2001, s. 5-9. Käytännössä Tobinin veron tulisi olla osa laajempaa toimenpideohjelmaa rahoitusmarkkinoiden vakauttamiseksi ja valvomiseksi ja sen käyttöönotto pitäisi toteuttaa asteittain. Käytännössä vero voitaisiin toteuttaa esimerkiksi niin, että ne maat, jotka ovat kiinnostuneet rakentamaan Tobinin vero-regiimin, voisivat luoda sopimusjärjestelyn, johon kaikki maat kutsutaan liittymään mukaan. Vero astuisi voimaan, kun esimerkiksi 30 maata on mukana, jotka kattavat suurin piirtein 20% globaaleista valuuttamarkkinoista. Tämä muuttaisi poliittisia asettelmia ja loisi momentumin muidenkin maiden liittymiselle. Tobinin veron vaikutuksia ei voida varmuudella ennustaa, koska sitä ei ole toistaiseksi kokeiltu käytännössä. Lähimpänä ovat olleet Chilen ja Malesian tietynasteiset pääomien ja valuutanvaihdon rajoitukset, jotka ovat tuottaneet hyviä tuloksia. Kummankaan maan valuutta ei ole joutunut näiden toimenpiteiden vuoksi kriisiin eikä niissä ole kärsitty merkittävästä likviditeettikriisistä. Myöskään esimerkiksi Britanniaista osakemarkkinat eivät ole poistuneet korkean leimaveron vuoksi, vaan Lontoo on yksi maailman johtavista finanssikeskuksista.

veroalueen ulkopuolisten ja sisäpuolisten valuuttojen välille sekä progressio, jossa veron määrä kasvaa, jos valuutan arvo ajautuu valuuttaputken ylä- tai alapuolelle. Vaikka Tobinin vero on tehokas pitämään aisoissa usein toistuvia transaktioita, se ei estä kertaluonteista spekulatiota, jos markkinoilla vallitsee riittävän vahvoja devalvoitumisodotuksia. Sen sijaan Spahnin muunnelma ehkäisisi spekulatioita huomattavasti. Britannian pääministeri Gordon Brown alkoi ajaa Tobinin veron käyttöönottoa vuoden 2009 loppupuolella ja IMF:n pääjohtaja Dominique Strauss-Kahn luopui veron vastustuksesta.³⁹² Joulukuussa 2009 Euroopan unionin johtajat päätyivät Brysselin huippukokouksessa pyytämään IMF:ltä veron käyttöönottamista.³⁹³ Nähtäväksi jää, missä määrin nämä toimet tuottavat tulosta. Tobinin veron käyttöönoton kaltaiset yhteistoimet olisivat joka tapauksessa merkittävä askel kohti veroparatiisitalouden ja vapaamatkustajaongelman kitkemistä.

³⁹² Guardian 2009.

³⁹³ El Pais 2009.

VII YHTEENVETO

1. Edellytykset muutokselle

Koska kansainväliset yritykset toimivat globaalilla pelikentällä, on niiden kilpailusyistä tällöin vaikea käyttäytyä eri tavoin kuin muut. Globaali työnjako ohjaa teollista tuotantotoimintaa kehitysmaihin ja myös muille toiminnoille on etsittävä suotuisat olosuhteet, jotta yrityksen toiminnalle löytyy rahoittajia ja kilpailukyky säilyy. Tämän vuoksi myös Suomen lainsäädäntöä tulisi tarkastella suhteessa muihin maihin, erityisesti EU – alueeseen, jotta riittävät edellytykset yritysten toiminnan kehittämiseen kyetään takaamaan. Teollisuusmaissa on tiettyjä haasteita, kuten ikääntyminen ja työelämästä poistuvien ikäluokkien korvaaminen sekä valmistavan teollisuuden siirtyminen halvempien tuotantokustannusten maihin. Toisaalta erityisesti teollisuusmaissa mahdollisuuksia luo ICT- ja palveluliiketoiminnan merkityksen vahvistuminen.³⁹⁴

Euroopan unionin ja Yhdysvaltojen olisi laitettava veroparatiisit selkää seinää vasten ja lopetettava ylimääräinen diplomatia, jotta todellinen avautuminen pankkialaisuuksien suhteen olisi mahdollista. Rikosoikeusjärjestelmä ei kuitenkaan välttämättä allokoisi resursseja tehokkaasti kansainvälisen rikollisuuden kohdalla, vaikka on ilmeistä, että kansainvälinen yhteistyö olisi tarpeen sen kuriin laittamiseksi ja käytännössä kaikki hyötyisivät siitä. Jos kyseessä olisi yhden maan rajojen sisäpuolelle rajoittuva rikollisuuden muoto, lainsäätäjä voisi suhteuttaa asianmukaisesti rikoksen torjunnan rajakustannukset ja vähenneestä rikollisuudesta koituvat rajahyödyt toisiinsa, minkä jälkeen tehokas voimavarojen allokaatio voisi onnistua. Kun kansainvälisessä talousrikollisuudessa ulkoishaitat eivät kuitenkaan typisty vain yhden valtion alueelle, on vaarana, että sääntelyssä törmätään vapaamatkustajaongelmaan: yhdelläkään valtiolla ei ole riittävää motiivia rikollisuuden torjumiseksi optimaalisella tavalla, vaan säännöksiä kiristetään siten, että kansainvälinen rikollisuus muuttaa muotoaan tai siirtyy naapurivaltioihin, missä on kevyemmät säännökset.³⁹⁵

Kansainvälinen yhteistyö on luultavasti ainoa tehokas keino kitkeä veronkiertoa, koska yhden maan lainsäädännöllä kyetään vaikuttamaan asioihin hyvin rajallisesti. Sijoitusrakenteet ja yritysten toiminta luo niin vaikeasti hallittavia ketjuja, että niitä voi valvoa ainoastaan hyvällä

³⁹⁴ Työ- ja elinkeinoministeriö 2010, s. 16.

³⁹⁵ Määttä ym. 2003, s. 43-44.

kansainvälisellä yhteistyöllä. Koska yritykset toimivat globaalisti, pitäisi myös lainsäädäntötehtävää asettamaan voimakkaammin globaaleja pelisääntöjä. Tässä mielessä myös kulttuuritekijät ovat varsin merkittäviä. Ottaen huomioon, että Pohjoismaiden ulkopuolella suhtautuminen verotukseen on vielä huomattavasti negatiivisempi, on oletettavaa, että kansainvälisellä tasolla ainakin kovin merkittävä lainsäädännön tiukentaminen yksissä tuumin tulee varmasti olemaan haasteellista. Tässä suhteessa kuitenkin Pohjoismaiden yhteistoiminta esimerkiksi Euroopan unionin tasolla voisi olla tarpeen.

Aggressiivisempaa verosuunnittelua harjoitetaan erityisesti silloin, kun taloudessa menee lujaa. Huonoina aikoina taas keskitytään ydintoimintaan, mitä voitaneen pitää eräänlaisena laman tervehdyttävänä piirteenä. Useiden tutkimusten tuloksiin perustuen on arvioitu poliisin tietoon tulevan vain 5-10% talousrikoksista. Verorikokset ja niiden liitännäisrikokset muodostavat 50-60% kaikista ilmitulleista talousrikoksista Suomessa. Piilorikollisuuden osuuteen pystytään parhaiten vaikuttamaan sekä viranomaisten omaehtoisella tutkimus- ja analyysitoiminnalla että aktiivisella tietojenvaihdolla ja yhteistyöllä. Taloudellinen taantuma lisää myös ilmitulleiden rikollisuuden määrää. Kansainvälisten pääomasijoitusten ja pääoman siirtojen läpinäkyvyyden puutetta on toisaalta pidetty yhtenä rahoitusalan kriisiin vaikuttaneena tekijänä. Harmaan talouden keskeisille torjuntaviranomaisille 2009 tehdyn kyselytutkimuksen perusteella voidaan arvioida taloudellisen laskusuhdanteen kuitenkin lisäävän harmaan talouden suhteellista osuutta edelleen. Tämä aiheuttaa haittaa mm. yritysten kilpailuneutraliteetille, sillä esimerkiksi rakennusalalla rehellisesti toimivat yritykset häviävät usein tarjouskilpailut niille, jotka kiertävät lakisääteisiä kustannuksia.³⁹⁶

Viranomaistoiminta on viimeisten 15 vuoden ajan kehittynyt myönteiseen suuntaan harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. Toimivan viranomaisyhteistyön esteitä on saatu poistettua mm. kehittämällä viranomaisten välisiä tiedonvaihtosäännöksiä ja toimintamalleja. Pääoman, työvoiman, tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden takia talousrikollisuus on kansainvälistynyt ja se hyödyntää tietotekniikan kehittymistä. Uhkana on, että resurssien vähäisyydestä johtuen talousrikosasioiden kokonaiskäsitelyaika koko rikosketjun osalta pitenee radikaalisti.³⁹⁷ Myös haastatteluissa keskeisenä uudistustarpeena nähtiin rahanpesua varten annettujen tietojen käyttömahdollisuus harmaan talouden torjunnassa. Paitsi yksittäisten tietojen

³⁹⁶ Valtioneuvoston periaatepäätös, s. 1. Vuonna 2007 piilotyöllisyyden osuus vastasi 9% rakentamisen työvoimasta ja 5% rakennusalan tuotannosta. Kaiken kaikkiaan ulkomaisen työvoiman lisääntyvä käyttö on muuttanut viranomaisten toimintaympäristöä merkittävästi. Järjestäytynyt rikollisuus käyttää laillista liiketoimintaa rahanpesuun ja toimii erityisesti rakennusalan harmaassa taloudessa.

³⁹⁷ Valtioneuvoston periaatepäätös, s. 3.

vaihtamista, tärkeää olisi päästä myös vertaamaan ja analysoimaan eri viranomaisten hallussa olevia tietoja.

Liiketoiminta kansainvälistyy ja muuttaa muotoaan. Teknologian nopea kehitys, muuttuvat tuotantorakenteet ja uudet instrumentit tuovat lainsäätäjälle jatkuvasti haasteita pysyä kehityksen perässä. Tämän vuoksi jatkuvuus esimerkiksi juuri talousrikostorjuntaohjelmissa on tärkeää. Koska kaikkia toimintoja ja tilanteita on mahdotonta ennakoida ja säännellä, on pakko säätää joustavia normeja, mikä puolestaan jättää enemmän tilaa tuomioistuinten tulkinnalle. Tämä on hallinnollisesti raskasta ja toisaalta myös liike-elämän kannalta ongelmallista, koska oikeusvarmuus ja ennakoitavuus kärsii. Tämä puolestaan vaikeuttaa investointien tekemistä ja hidastaa toimintaa hektisessä bisneksessä. Haastatteluissa pidettiin yksityisen sektorinkin näkökulmasta tärkeänä, että käytössä on erityiset veronkiertosäännökset, koska muutoin lainmukaisina pidettyihin toimiin saatettaisiin puuttua jälkikäteen ja käytäisiin pitkiä oikeusprosesseja. Siksi myös mahdolliset lain tiukennukset olisi mahdollisuuksien mukaan tehtävä lainsäädäntöteitse eikä esimerkiksi lain tulkinnan kautta.

2. Väliyhteisölain toimivuus veronkiertoa estävänä säädöksenä

Haastatteluissa paljon esiin tuodun näkemyksen mukaan lainsäätäjän olisi hyväksyttävä tosiasia, ettei järjestelmä voi ollakaan täydellinen. Väliyhteisölainsäädäntöä olisi lähestyttävä pragmaattisesti, ottaen lähtökohdaksi se, mikä on käytännön kannalta toimivinta. Jos laeilla pyritään kitkemään kaikki mahdolliset porsaanreiät, alkaa se samalla rajoittaa rehellistäkin toimintaa ja vaikuttaa yritysten kilpailukykyyn, eikä se näin ollen ole välttämättä fiskaalisestikaan valtion kokonaisedun mukaista.

Toivoa herättävää on harmaan talouden ongelmien saama julkisuus taloustaantumassa. Näyttää siltä, että aihepiiri nousee merkittäväksi aiheeksi myös seuraavissa eduskuntavaaleissa. Uskottavan valvonnan pohjana on oltava toimiva lainsäädäntö ja Mari Kiviniemen hallituksen ohjelmaan onkin otettu mukaan monia hyviä harmaan talouden kitkemistä edistäviä lakiuudistustavoitteita. Samanaikaisesti kuitenkin valtionhallinnon tuottavuusohjelma syö resursseja valvonnalta. Luottolaitosten vertailutietotarkastusoikeus tarkoittaisi käytännössä sitä, että pankit tekevät sovittujen tietojen osalta poimintaa omista tietojärjestelmistään. Verohallinto käsittelee saamiaan

tietoja mm. ATK-verotarkastuksen keinoin. Kustannukset asiasta olisivat pääosin verohallinnolla, minkä lisäksi asia edellyttää tarkastettavan myötävaikuttamista asiaan. Luottolaitosten vertailutietotarkastusoikeus ei vaikuttane tarkastettavien luottolaitosten liiketoimintaan. Vertailutietotarkastusoikeus saattaisi jopa vähentää veroviranomaisten tarvetta tehdä pankkitilitiedusteluja luottolaitoksiin, josta aiheutuu säästöjä luottolaitokselle. Veroviranomaisella on jo nykyisin oikeus saada yksittäistapauksessa tarvitsemansa tiedot myös henkilöiden osalta. Asia ei siten vaikuttane yksityisyyden suojaan tai tietojen luottamuksellisuuteen, vaan kyse on tavasta hankkia tietoja verovalvontaa varten.

Väliyhteisölaki on nykyisellään kiistatta monimutkainen ja sen kokonaisuutta on vaikea hahmottaa. Systematiikan hahmottamisen vaikeus on tosin verolaeissa myös suhteellisen yleinenkin piirre, koska verolakien yksinkertaistaminen lisääsi veronkiertoa, mikä johtaisi taas verokertymän pientymiseen ja verotuksen kiristämiseen. Toisaalta myös lakien ”porsaanreikiä” on täytetty jo niin monilla uudistuksilla, että lakien systematiikka on kärsinyt pahasti, minkä vuoksi nykyisellään suurimmat hyötyjät järjestelmän monimutkaisuudesta lienevät alan yritykset ja asiantuntijat³⁹⁸. Sosiaaliturvan tavoin koko verojärjestelmä alkaa siis olla kokonaisuudistuksen tarpeessa ja väliyhteisölain uudistuksetkin voitaneen nähdä ennemminkin välttämättömänä päivityksenä ennen perusteellisempaa remonttia³⁹⁹. Oikeustaloustieteellinen oletus on, että mitä pidempään oikeustila säilyy muuttumattomana, sitä todennäköisemmin kyseessä on allokatiivisesti tehokas oikeustila.⁴⁰⁰ Väliyhteisölakia on sen pituuteen nähden muutettu suhteellisen lyhyin väliajoin, joskin viimeisin muutos johtui lain toimimattomuudesta ainoastaan kiinteitä toimipaikkoja koskevan uudistuksen osalta.

Haastattelujen perusteella muodostunut yleiskuva on, että väliyhteisölain keskeisin tehtävä on olla veronkierron ennaltaehkäisijä ja sitä funktiota se toteuttaa kohtalaisen hyvin. Keskeisin ennaltaehkäisevä vaikutus on nähdäkseni siinä, että suuremmat, maineestaan välittävät konsulttipalvelujen tarjoajat eivät voi lähteä avustamaan rikoksissa. Tällöin yhtiöiden ilmoittamatta jättämiseen perustuva veronkierto jää hyvin pienten toimistojen suunnittelemissa järjestelyiksi, mikä kaventaa radikaalisti väliyhteisöjä hyödyntävien toimijoiden joukkoa. Usein toimittaneen niin, että yksityishenkilöiden varainhoitajat toimivat neuvonantajana ja tekevät sopimuksen, jonka mukaan toimeksiantoon ei kuulu veroilmoitusten tekeminen. Tällöin he eivät olisi avunantajia

³⁹⁸ Toivanen – Visti 2007.

³⁹⁹ Näin mm. Myrsky 2009 s. 92. Tosin esimerkiksi Karhu näkee mahdollisena, että väliyhteisölaki kykenisi estämään veronkiertoa tehokkaasti nykyiselläänkin.

⁴⁰⁰ Määttä – Pihlajamäki 2003, s. 45.

veropetokseen, vaikka valvontaviranomainen saisikin selville ilmoittamatta jääneen väliyhtiöomistuksen. Väliyhteisölaki ei poista säädeltävään alueeseen liittyviä ongelmia, kuten matalalla verokannalla ja tiukalla pankkisalaisuudella kilpailua, eikä veroturvallisia järjestelyjä, joissa tiedonsaanti on valvontaviranomaisen kannalta suurin ongelma.

Suurin osa väliyhteisöistä sijaitsee Aasian valtioissa, Kanaalisaarilla, Karibianmeren saarilla ja Lähi-Idässä. Erityisesti lakimuutosten myötä merkittävään asemaan ovat nousseet Malta, Madeira, ja idänkaupassa paljon käytetty Kypros. Ilmoitettujen väliyhteisöjen käyttäjiä ovat pääasiassa kansainväliset konsernit, mutta luultavasti iso joukko ilmoittamattomista väliyhtiöistä on varakkaampien yksityishenkilöiden omistuksessa. Tiedonsaanti väliyhteisöjen olemassaolosta, niiden käyttäjistä ja tarjoajista on ylivoimaisesti suurin ongelma, koska valvonnalla ei ole riittäviä välineitä eikä resursseja toiminnalleen. Kiinnijäämistodennäköisyyden lisäämisen ohella ennaltaehkäisyä voitaisiin tehostaa myös esimerkiksi koventamalla rangaistuksia ja rikosten julkisuusvaikutuksia, sekä luomalla positiivisia kannustimia, kuten veronkevennyksiä ja armahdusmahdollisuuksia.

Vuositasolla väliyhtiötuloja ilmoittaneiden määrä on vaihdellut aikavälillä 2004-2008 28:stä 41:een. Vielä vuonna 2004 ilmoitettujen väliyhteisötulojen määrä oli vain n. 3,5 miljoonaa euroa, kun se on sen jälkeen vuotta 2007 lukuunottamatta pysytellyt 17-21 miljoonan tietämillä. Uusi väliyhteisölaki oli voimassa ensimmäistä kertaa verovuonna 2009. Tuolta vuodelta ilmoitettu väliyhteisötulo on 30 874 024 €, mikä on hieman enemmän kuin edellisvuotena. Ilmoittajia on yhteensä 28. Kovin suuria muutoksia ei siis tilastojen valossa lakimuutoksesta ole aiheutunut, mutta täyttövirheiden, suhdanteiden ja tilastoharjojen vuoksi tietoihin kannattaa suhtautua tietyllä varauksella.

Väliyhteisölain keskeisinä ongelmina nähtiin myynti- ja markkinointitoimintaa koskeva säännös, väliyhtiötulon laskemista ja vähentämistä koskevien tarkempien säännösten puuttuminen, teollisen tuotantotoiminnan määritelmä ja vapautettujen toimialojen listan suppeus, joka ei huomioi liiketoiminnan nykyisiä käytäntöjä. Ylipäätään ongelmallisena nähtiin, että laki on lyhyt eikä siinä ole säännelty tarkemmin käytännössä esiin tulevista asioista. Tuomioistuimessakin keskeisimmät ongelmat ovat koskeneet juuri laskentasäännöksiä. Käytännössä laki tulee kuitenkin melko vähän vastaan yritysten toiminnassa ja se on lähinnä yrityskaupoissa ja muissa toimenpiteissä taustalla huomioitava seikka. Valvontaviranomainenkaan ei ole päässyt kovin merkittävästi hyödyntämään lakia ja lakimuutoksen myötä järjestelyihin puuttuminen vaikeutui entisestään.

Keinojen on oltava tehokkaita suhteessa tavoitteisiin. Väliyhteisölainsäädäntö vaikeuttaa aitoa toimintaa ja aiheuttaa hallinnollisia kuluja joidenkin kansainvälisten yritysten kohdalla. Laki on otettava huomioon monissa eri tilanteissa. Lain merkitys yritykselle riippuu kuitenkin paljon toimialasta ja toiminnan luonteesta yleisemminkin, erityisesti kiinteitä toimipaikkoja koskevan muutoksen myötä. Ottaen kuitenkin huomioon pieni ilmoitettujen väliyhteisöjen määrä, ei lain aiheuttama rasite voine olla yrityselämän näkökulmasta kohtuuton ainakaan suhteessa hyötyihin, mitä valtio väliyhteisölain avulla saa.

Täysin korvaavia vaihtoehtoja väliyhteisölaille ei ole olemassa, sillä se kohdistuu tuloon, jota ei muilla tavoin voi kaikilta osin verottaa. Myöskään ennaltaehkäisevää vaikutusta ei voi luoda muilla tavoin. Laki on globaalistikin todettu tarpeelliseksi ”karvalakkiverosuunnittelun” ehkäisijäksi ja pelisääntöjen luojaksi. Suomen laki on kansainvälisesti tarkasteltuna keskimääräistä tiukempi, mutta toisaalta muutamilla muilla osa-alueilla Suomen lainsäädäntö tarjoaa muita EU-valtioita vapaampia edellytyksiä yritys- ja sijoitustoimintaan. Veronkierron estämisen kannalta itse lakiin ei ole ilmeisesti tehtävissä kovin merkittäviä muutoksia, koska julkisen sektorin haastateltavien mukaan ongelmat ovat ennenkaikkea tiedonsaannissa.

Pitkään jatkunut oikeustilan epäselvyys väliyhteisölain soveltamisalasta ETA-alueella sai Cadbury Schweppes – tapauksen myötä ratkaisun. Todellisesti asuinvaltioon asettautuneita ja siellä taloudellista toimintaa harjoittavia yrityksiä ei voida enää verottaa. Laajalla 27 valtion EU-alueella vaihtelevien verojärjestelmien vuoksi jo ennestään hyvät verosuunnittelumahdollisuudet omaavat kansainväliset konsernit saivat kuitenkin runsaasti lisää vaihtoehtoja ja valtiot ajautuvat luultavasti entistä voimakkaampaan verokilpailun kierteeseen, samalla kun veronkiertoon puuttuminen väliyhteisölakien nojalla vaikeutuu. Substanssitestiuudistus ei kuitenkaan ilmeisesti ollut käytännössä mitenkään erityisen merkittävä sen enempää yksityisen kuin julkisenkaan sektorin näkökulmasta.

Hyvän lain keskeisiin piirteisiin kuuluu soveltamisen ennakoitavuus ja tässä suhteessa uusi väliyhteisölaki ei lukuisine tulkinnanvaraisine määritelmineen ole parhaimmasta päästä. Toisaalta tapauskohtaiselle arvioinnille on jätettävä luonnollisesti paljon tilaa väliyhteisöproblematiikkaa koskevissa asioissa, koska kaikkien huomioon otettavien tekijöiden luetteloiminen laissa on mahdoton tehtävä. Kiinteitä toimipaikkoja koskeva uudistus nähtiin haastatteluissakin tarpeellisenä ja se tehostanee veronkierron estämistä. Ilmeisesti se oli myös lakimuutoksista ainoa, jolla oli isompiakin välittömiä vaikutuksia joidenkin yritysten toiminnalle. Toisaalta lakimuutokset

rajoittavat joiltain osin vilpittömässä mielessä toimivien yhtiöiden toimintaedellytyksiä ETA-alueen ulkopuolella. Muihinkin uudistuksiin liittyy pieniä tulkintaongelmia, joita oikeuskäytäntö tulevaisuudessa selkeyttäne. Olisi joka tapauksessa toivottavaa, että omaksuttavat tulkinnat erityisesti puhtaasti keinokeisten järjestelyjen kohdalla huomioisivat riittävästi niitä tosiasiallisia väärinkäytösten mahdollisuuksia, joita sisämarkkinavapauksien pitkälle edennyt suoja saattaa eri toimijoille tarjota ja tätä kautta myös jäsenvaltioiden intressit huomioitaisiin paremmin⁴⁰¹.

Pidemmällä aikavälillä veropaon ja verokilpailun myötä laskevista verotuloista kärsivät lähes kaikki valtiot ja hyötyjiä ovat lähinnä rikkaimmat yksityishenkilöt ja suuryritysten osakkeenomistajat sekä keinottelijat. Maailmassa, jossa tieto, pääoma ja ihmiset liikkuvat yhä nopeammin ja yhä pienemmin transaktiokustannuksin, tarvitaan yhteistyötä ja yhteistä tahtoa kaikkia koskettavien ongelmien korjaamiseksi. Taantumien myötä veroparatiisien kitkemiseen on nyt ryhdytty entistä kovemmin ottein ja tuloksiakin on saatu jonkin verran erilaisten sopimusten ja pankkisalaisuuksien avaamisen muodossa. Tässä ovat edesauttaneet mm. lainsäädännölliset toimet⁴⁰² ja pelotteena toiminut OECD:n musta lista⁴⁰³. Merkittävä tekijä on ollut myös globaalin poliittisen ilmaston muuttuminen veroparatiisien kitkemiseen tähtäävälle yhteistyölle suotuisammaksi.⁴⁰⁴

On helppo yhtyä Määttä ja Tikan näkemukseen siitä, että verokilpailussa Suomen kaltaiselle avoimelle taloudelle suositeltavin vaihtoehto aktiivisen ja passiivisen verokilpailun sijaan on sopeutuvan veropolitiikan malli, jossa kansallisiin toimenpiteisiin ryhdytään, jos kansainvälisessä veroympäristössä tapahtuvat muutokset uhkaavat muuten johtaa siihen, että veropohja karkaa maasta⁴⁰⁵. Suomi saattaa kuitenkin tulevaisuudessa vastata verokilpailun ja veropaon haasteisiin täysin uusinkin tavoin, mistä antaa viitteitä esimerkiksi uusi sijoitusrahastolaki, jolla on kiistatta tiettyjä veroparatiisilainsäädännön piirteitä⁴⁰⁶.

Väliyhteisölainsäädäntö tulee muuttumaan tulevaisuudessa. Nyt käsillä olevaa tutkimusta esimerkiksi lisensiaatintyön muodossa eteenpäin jatkettaessa olisi mielenkiintoista avata enemmän konkreettisia esimerkkitapauksia tytäryhtiöjärjestelyistä mm. Sveitsi-Luxemburg ja Venäjä-Kypros – kuvioiden osalta. Sitä kautta olisi mahdollista vertailla vanhan ja nykyisen lain mukaisia

⁴⁰¹ Ks. aiheesta lisää esim. Urpilainen 2007, s. 9.

⁴⁰² Esimerkiksi Iso-Britanniassa luvattiin veroparatiisien pankkitilejä käyttäneille henkilöille kevennyksiä rangaistuksiin, mikäli he ilmoittautuvat itse viranomaisille. Ks. lisää esim. Kauppalehti 2009.

⁴⁰³ OECD 2009.

⁴⁰⁴ Ks. esim. Suominen, HS. 2009.

⁴⁰⁵ Määttä 2007, s. 143. ja Tikka 2001, s. 41-42.

⁴⁰⁶ Rantanen, HS. 2009.

verotusratkaisuja, hallituksen esityksen mukaisten tavoitteiden toteutumista ja verotuksen oikeudenmukaisuutta. Tämä antaisi edellytykset myös mahdollisen tulevaisuuden väliyhteisölain suuntaviivojen asettamiselle. Verotustietojen tarkastelussa voisi mennä syvemmälle tekemällä yrityskohtaista tarkastelua ja lähitulevaisuudessa myös holdingyhtiöiden osalta on varmasti enemmän tietoa oikeuskäytännönkin muodossa. Myös tästä tutkimuksesta yli jäänyttä suurta tietomassaa olisi aiheellista päästä hyödyntämään laajemman tutkimuksen muodossa.

Suomen yhteiskunta- ja talousjärjestelmä on kehittynyt 1980-luvun loppuun saakka täysin toisenlaisissa oloissa kuin läntisen Euroopan maiden järjestelmät. Runsas sääntely, korkea työn verotus ja sosiaaliturvan taso ovat aina selkeästi erottaneet meidät Manner-Eurooppalaisista järjestelmistä, minkä vuoksi on luonnollista, että läntisen Euroopan talousmahtien luoma EU-järjestelmä ei ole Suomen kannalta optimaalinen. Niinpä Suomen on kyettävä sopeutumaan globaaleihin muutoksiin ja keksimään keinot keskeisimpien yhteiskunnallisten rakenteiden ylläpitoon. Väliyhteisölaki toiminee myös tulevaisuudessa tärkeänä osana veronkiertoa estävien lakien kokonaisuutta, jolla turvataan maamme veropohjaa. Suomi on ollut koko unionikautensa ajan varsin sopeutumiskykyinen globaaleihin muutoksiin, mutta on huolestuttavaa, miten EY-tuomioistuimien, EY-oikeus ja oikeastaan koko globaali kehitys kaventaa suomalaisen järjestelmän mahdollisuuksia säilyttää kilpailukykyään. Joka tapauksessa on selvää, että pitkällä tähtäimellä kestäviä ratkaisuja veronkierron ja verokilpailun haasteisiin vastaamiseksi ovat ainakin fiskaalista liikkuma-alaa luova talouskasvu, yhteistyö globaalilla tasolla, liiketoimintaystävälliset rakenteet ja tehokkaasti veronkiertoa estävä lainsäädäntö. Jää nähtäväksi, missä määrin uusi väliyhteisölaki kykenee toimimaan tällaisena erityislakina vai tarvitaanko laissa kokonaisuudistuksen kaltaisia laajamittaisempia toimia.

Haastattelukooste

Yleisesti

- *Koko väliyhteisöproblematiikka kiteytyy ratkaisussa 11.3.1981/1368 KHO:1981-B-II-529*
- *Kansainvälistymisen myötä 1990-luvun vaihteessa erilaiset järjestelyt alkoivat lisääntyä runsaasti*
- *Ennen veroparatiiseja hyödynnettiin lähinnä varojen piilottamistarkoituksessa. Nyt veroparatiisit ovat osa kansainvälistä bisnestä ja jäävät verottajan ulottumattomiin. Niitä käytetään erityisesti korkosijoituksissa, kun taas osinkoja kierrätetään niiden kautta varsin vähän.*
- *Vielä 1990-luvun alussa oli yleistä, että ostettiin veroparatiisiyhtiö ja perustettiin arvo-osuustili, minkä jälkeen yhtiön nimissä ostettiin ja myytiin osakkeita. Nykyisin arvopaperivälittäjien on ilmoitettava verohallintoon kaikkien omien asiakkaidensa kaupat. Nämä tiedot menevät tietokantaan ja verottajan on voitava niiden perusteella laskea, onko yhtiö tehnyt voittoa tai tappiota. Jo ennen kuin tietokanta tuli veroviranomaisen käyttöön, oli välittäjän ilmoitettava sekä suomalaisten että ulkomaalaisten tekemät kaupat. Ne menivät kuitenkin vuosikausia roskeisiin, ennen kuin tietojen merkitys ymmärrettiin ja niitä ryhdyttiin keräämään ja hyödyntämään.*
- *Aikaisemmin väliyhtiöjärjestelyihin päästiin kiinni ainoastaan peitellyn osingon ja kiinteän toimipaikan kautta. Yleisellä veronkiertosäännöksellä päästiin puuttumaan kun välittäjällä oli kaikki tiedot ja ne pystyttiin vaatimaan. Nykyisinkin voi tietysti jättää ilmoittamatta yhtiön, mutta tekee silloin rikoksen.*
- *Väliyhtiöitä esiintyi runsaasti 1990-luvun alussa luottolaitosyhtiöiden asiakkailta, mutta väliyhteisölain säätämisen myötä ne katosivat. Nykyisin väliyhtiöitä ei enää juuri havaita valvontaviranomaisen toimesta. Se johtuu joko siitä, että väliyhtiöt osataan peittää paremmin, tai vaihtoehtoisesti niiden käyttö ei ole enää niin kannattavaa. Haastatteluissa yritys sektorin puolelta selkeä viesti oli, että verosuunnittelu konsernitason perustuu siirtohinnoitteluun ja verosopimusverkostojen hyödyntämiseen eikä väliyhtiöiden käyttö verosuunnittelussa ole järkevää.*
- *Väliyhteisöjä ei ole järkevää käyttää laillisessa verosuunnittelutarkoituksessa, koska niistä tulee lähinnä kustannuksia ja huono maine.*
- *Muiden kuin konsernien kohdalla isoin ongelma on, että väliyhtiöt eivät tule ilmi*
- *Isoissa konserneissa avainhenkilöiden palkkioita maksetaan veroparatiiseihin tai pistetään varallisuus tuottamaan veroparatiisiin*
- *Myös kiinteistöjä on alettu laittaa pk-seudulla osakeyhtiöiden nimiin*
- *1990-luvun alussa pankkimaailma oli vielä hyvin toisenlainen. Talouden ja sijoitustoiminnan kansainvälistyminen oli vasta alullaan ja esimerkiksi rahanpesusäännökset ja tunnistamisvelvollisuudet lapsenkengissä. Nyt on esimerkiksi verkkokauppa, holdingyhtiöt, rahoitusyhtiöt, konsernin sisäiset vakuutusyhtiöt jne.*

- Väliyhteisölain myötä holtiton verotettavan tulon minimointi ja isojen yritysten verosuunnittelu joutui ottamaan uudet lähtöasetelmat. Keskiöön tulivat siirtohinnoittelukysymykset ja treaty shopping.
- Holdingyhtiön perustaminen Hollantiin oli keskeinen luentoteema jo 80-l. lopulla.
- 1980-1990-l. tiedonsaantivälineitä ei pahemmin ollut, jos mahdollista vielä huonommin kuin nykyään. Isojen yhtiöiden kohdalla väliyhteisöt tulivat lähinnä tarkastuksella esille, eikä niitä peitelty ennen väliyhteisölain säätämistä. Luottotietoyhtiöiden kautta tehtiin tiedusteluja, mutta yleensä laihoin tuloksin.
- Väliyhteisölakia voitiin käyttää varsin harvoin edes 1990-luvulla, koska suuryhtiöt alkoivat muuttaa toimintatapojaan ja pienemmistä toimijoista taas ei ollut pohjatietoja käytettävissä. Eräissä paljon julkisuutta saaneissa tapauksissa oli selvästi tiedossa rahamäärä, joka lähti tietynä päivänä neljään eri pankkiin, mutta koska ei pystytty selvittämään todellisia edunsaajia, homma kaatui veroprosessissa. Paine toiselta puolelta oli voimakas; pakettiautokaupalla toimitettiin papereita Helsingin verovirastoon. Ulkomailta vakuutettiin, että edunsaajana ei ole ketään suomalaista henkilöä.
- Nordean Luxemburgin sivukonttori Nordea S.A. Luxembourg on ollut suurimpia Suomen veromenetysten aiheuttajia tarjoamallaan palveluksilla. Toimintaan puuttumiseksi ei ole kuitenkaan ollut välineitä.
- Edellisen kerran harmaaseen talouteen lähdettiin kiinnittämään voimakkaasti huomiota 1990-luvun alussa kun yhteiskunnassa oli vahva konsensus siitä, että kansainvälistymisen myötä lisääntyvälle keinottelulle on tehtävä loppu. Tuolloin tehtiin mm. ensimmäiset paljon julkisuutta saaneet poliisi-verottaja – yhteisiskut työmaille. Talouskasvun alkaessa tilanne kääntyi kuitenkin nopeasti päinvastaiseksi, kun verottajaa alettiin syyttää ylilyönneistä. Tämä johti mm. verohallituksen pääjohtajan virastapidättämiseen ja vahvoihin ristiriitoihin verohallituksen sisällä.
- Uskottavan valvonnan pohjana on oltava toimiva lainsäädäntö
- Muusikoille ym. tekijänoikeuksien- ja patentinhaltijoille kaupattiin paljon väliyhtiöitä aikoinaan
- Oikeusvarmuuden kannalta hyvä, että on olemassa erityiset veronkiertosäännökset, koska muussa tapauksessa viiden vuoden päästä joku puuttuu järjestelyyn ja sitten riidellään 5v oikeudessa. Tiukennukset on kuitenkin tehtävä lainsäädäntöteitse eikä tulkinalla tms.
- Timo Viherkentän johtama työryhmä sai aikaan väliyhteisölain

Yleiskäsitys väliyhteisölaista:

- Väliyhteisölaki ennaltaehkäisee, mutta rajoittaa myös rehellistä toimintaa
- Laki on ennaltaehkäisijä, erityisen tärkeä -90-l.

- Jos joku haluaa väärin toimia, ei väliyhteisölailla sitä pystytä estämään
- Vuositasolla väliyhtiöitä ilmoitetaan muutamia kymmeniä, mikä tuskin on kovin merkittävä osa todellisesta määrästä. Ilmoittajat ovat fiksuja ja rehellisiä ja on selvää, että esimerkiksi pörssiin listautuminen aiheuttaa mainekustannusten vuoksi tilanteen, että väliyhtiöitä ei voi käyttää ja suurten yritysten on ne ilmoitettava, vaikka usein näillä ilmoitetulla väliyhteisöllä ei ole edes ilmoitettavia tuloja
- Konzernit ilmoittavat tulon, se hyväksytään, ja tarkastuksessa kiinnitetään huomiota, onko väliyhteisössä jtn mitä ei ole käynyt ilmoituksessa ilmi
- VYL:n piiriin jäävä järjestely ei pahemmin säästöjä tuota
- Laki on vain isoimmille rehellisille yrityksille suunnattu, miltei täysin turha
- Miksi tällaisia lakeja edes on kun ei voida valvoa
- Veronkiertopykälä vaatii viranomaisen näyttöä, mutta näyttövelvollisuus saatiin käännettyä väliyhteisölailla.
- Väliyhteisölakia päästään yksityishenkilöiden kohdalla käyttämään melko useinkin
- Yleisesti määrittelee, mikä on verosuunnittelun ja veronkierron raja. Jos ei ilmoita, tekee rikoksen
- Jos pystyy hyödyntämään kansainvälistä verkostoa, ei lait kykene estämään veronkiertoa.
- Väliyhteisölaki antaa mahdollisuuden vaatia avustamista asian selvittämisessä
- Laki on ollut kaiken kaikkiaan hyvä. Tehokas ennaltaehkäisijä.
- Siirtohintakysymykset usein käänteisiä VYL:lille
- Isot tilintarkastusyhteisöt eivät lähde suunnittelemaan rikosta tai edes avustamaan -> laki puree
- Laissa on kaksi ulottuvuutta. Väliyhteisölain tavoite on yksityishenkilöiden karvalakkiveronkierron ennaltaehkäisy ja lain sivutuotteena tulee suurten yhtiöiden kansainvälisen verominimoinnin rajoittaminen kaikkein aggressiivisimmalta osalta. Tätä funktiota laki on toteuttanut hyvin. Tuloja ei voi siirtää keinotekoisesti toiseen maahan pelkän verotuksen vuoksi. Aggressiivinen verosuunnittelu on yksiselitteisesti kiellettyä.
- Lainsäätäjän selkeä tahdonilmaisu konsernien puolella sallitun verosuunnittelun rajasta
- Väliyhteisölaki ei kuitenkaan poista säädeltävään alueeseen liittyviä ongelmia, kuten matalalla verokannalla ja tiukalla pankkisalaisuudella kilpailua, eikä varsinkaan veroturvallisia järjestelyjä, joissa tiedonsaanti on valvontaviranomaisen kannalta suurin ongelma.
- Vanha laki onnistui kitkemään karvalakkiverosuunnittelun. Tästä esimerkkinä mm. ulosmittaustilanteet
- Väliyhteisölaki on peikko, jota kierretään vain suunnitellusti

- Lain myötä joudutaan muuttamaan oikeasti ulkomaille ja katkaisemaan miltei kaikki siteet Suomeen, jos aiotaan tehdä tällaisia sijoitusjärjestelyjä
- Väliyhteisölaki on kuin tilaajanvastuulaki, jolla symbolinen merkitys; mitä sallitaan ja mitä ei
- Lobbarit pitävät kuitenkin huolen, että ihan kaikkia porsaanreikiä ei tukita
- Ennaltaehkäisevyys on lain tärkein funktio. Nyt on erityissäännös millä puuttua. Näitä kuvioita olisi enemmän jos ei olisi väliyhteisölakia.
- Lain hierarkia on erikoinen
- Väliyhteisölaki hyvinkin merkittävä, koska se ennaltaehkäisee lukuisat toimenpiteet, joihin muuten ryhdyttäisiin. Kiinteä liiketoimipaikka-kuvio on vielä paljon yleisempi, mutta väliyhteisölakikin on pysäyttänyt lukuisia järjestelyjä.
- Moni kyselee, että mitä jos ei ilmoittaisi omistuksiaan.
- Paljon on tullut myös kyselyjä ulkomaisten pienten konsulttitoimistojen kautta, että kiinnostaisiko järjestelyt. Näillä yhtiöillä kuitenkin niin huono maine, että ei ole kiinnostusta lähteä mukaan ko. kuvioihin.
- Laki ei ole yritysten kannalta rajoittava, koska niillä myös resurssit, osaamista ja hyvät verosuunnittelumahdollisuudet muutenkin.
- Väliyhteisölaissa paljon tulkinnanvaraa, mikä rajoittaa osaltaan aggressiivista verosuunnittelua, mutta myös vaarantaa ihan rehellistäkin yritystoimintaa. Siitä seuraa hallinnollisia kuluja puolin ja toisin
- Laki on kaukana yritysten liiketoiminnasta
- Laki on lähinnä riesa isoille kv-yhtiöille, jotka maineensakin vuoksi joutuvat täyttämään velvoitteensa, eivätkä lähde verosuunnitteluun väliyhtiöiden kautta, jossa ei ole mitään järkeä muutenkaan. Sen sijaan fiskaalisesti mitätön vero. Rajoittaa toki varakkaiden yksityishenkilöiden pääomasijoituksia
- Investointipankkien verosuunnitteluvälikkeissä, joita käydään esittelemässä, perustana hyvin usein kuviot, joissa väliyhteisölaki tulee aina vastaan.
- hallinnollinen työ on usein veroja raskaampi tekijä, minkä vuoksi pyritäänkin kaikin tavoin välttämään rakenteita, joihin väliyhteisölaki soveltuu
- Väliyhteisölain kanssa tulee toimeen, mutta se aiheuttaa paljon turhaa työtä.
- Lupaaville markkinoille mennään verokannasta riippumatta. Tärkeintä onkin miettiä moodi, millä uuteen maahan mennään ja sen puolestaan sanelee pitkälti liiketoiminnan laji.
- Bisnespuoli tekee itsenäisesti sijoittautumispäätökset, eikä tuon kokoluokan investointien kanssa lähdetä verokantoja katsomaan

- Ylipäänsä verokannan vaikutus sijoittautumiseen on pieni
- Vaikutusta esim. materiaalien saatavuudella ja markkinoilla kun taas esim. ylimääräiset kannustimetkaan eivät ole mikään ratkaiseva houkutin
- Sijoittautumista varten tehdään tarkat laskelmat. Eri yritykset menevät toiminnasta riippuen tytäryhtiöllä tai kiinteällä toimipaikalla.
- Väliyhteisölaki tuo moraalia ja ryhtiä
- Laki ei juuri työllistä hallinnollisesti
- Laki on sekava, hankalasti tulkittava
- Asiakkaat ovat monikansallisia ja niille on vaikea selvittää lain systematiikkaa
- Väliyhteisölaki olennainen osa modernia verojärjestelmää, kuten siirtohinnoittelusäännöksetkin
- Lakiin on kuitenkin liimattu päälle uutta tavaraa, mikä tekee laista sekavan. Kokonaisuudistuksen tarve on selkeä, mutta se ei ole verojuridiikan kentällä ykkösprioriteetti.
- Ennaltaehkäisevä tarkoitus on lailla toteutunut. Konsernin sisäisiä toimintoja ei voi järjestellä miten tahansa.
- Hyvä olla olemassa myös siksi, että VML 28 §:n mukainen keinotekoinen järjestely ei paljoo itsessään kerro.
- Väliyhteisölaki on kierrettävissä hybridein, koska ne ovat joissain maissa osinkoa
- Ahti Vapaavuori kirjoitti hallituksen esityksen
- Yhdysvalloissa ja Kanadassa on erityissäännökset yksityishenkilöiden verosuunnittelun estämiseen
- VYL ei ole rajoittanut kansainvälistymistä, mutta asettaa rajoitteita laajentumisessa yritysostoin
- VYL ei aina huomioi bisnestä
- Väliyhteisölaki on kuin kaupassa olisi yksi kassa, minkä yllä on kyltti ”myymälävarkaiden ilmoittautumispiste” ja ohessa poliisin numero
- Väliyhteisölaki on olennainen osa modernin valtion lainsäädäntöä, eikä sitä ole tarkoitukseen käytännössä soveltaa, vaan se määrittelee, mikä ei ole hyväksyttävää. Laki perustuu siihen, että kaikki ilmoittavat mitä tekevät. Tämä valitettavasti johtaa siihen, että mainekustannusten velvoittamat suuryritykset joutuvat vuosittain käymään läpi kaikki yhtiönsä ja ilmoittamaan laskutoimitusten jälkeen väliyhtiöiksi katsomansa yritykset, kun taas ne toimijat, joita varten laki on suunniteltu, eivät juuri omistuksiaan ilmoita.

- *Laki ei ole yritysten kannalta rajoittava eikä hallinnollisesti työllistävä, koska meillä on resursseja, osaamista ja hyvät verosuunnittelumahdollisuudet muutoinkin.*
- *Useimmissa maissa on väliyhteisölainsäädäntö, mutta Suomessa se on tiukin, epäoikeudenmukaisin ja summittaisin mitä tiedän. Laki on poistettava tai ainakin laitettava kokonaan uusiksi*
- *Laista puuttuu myös kaikki selkeyden ja ennakoitavuuden edellytykset*
- *Laki koskee kaikenkokoisia yrityksiä. Se on siinä mielessä epäoikeudenmukainen laki, että se voi iskeä pienimpiin yhtiöihin heidän ainoassa ulkomaanprojektissaan tai monikansallisiin kymmenissä projekteissa. Myös veropetoksen raja on kohtuuttoman matala tässä suhteessa.*
- *Suomen väliyhteisölainsäädännön sisältö on mahdotonta kertoa ulkomailla*
- *Jos lähdeverot laskettaisiin verokantaan mukaan niin väliyhteisöt loppuisivat kokonaan*
- *Väliyhteisölaki on EU-lainsäädännön näkökulmasta syrjivää*
- *Väliyhteisölaki ei ota huomioon liiketoiminnan riskejä millään tavoin*
- *Väliyhtiölaki on vain konfiskatorinen laki, joka ei toimi, silloin kuin pitäisi ja toimii silloin, kun ei pitäisi. Se johtaa myös taloudellisen tuloksen moninkertaiseen verotukseen. Väliyhteisölaki ei ole se keino, jolla kansainvälistä veronkiertoa kitketään. Tarvittaisiin lisää resursseja, valvontaa yms.*
- *Väliyhteisölaki on täysin turha, mutta tällaisesta aseesta ei suostuta enää luopumaan kun tämä on kerran saatu.*
- *Keinotekoista asettaa toimialarajoituksia ja heikentää aidosti toimivien yritysten kilpailukykyä.*

Kuinka paljon laki tulee eteen käytännön toiminnassa?

- *Väliyhteisölaki aiheuttaa päänvaivaa jatkuvasti, mutta positiivista, että myös tietysti työllistää*
- *Pääasiassa tulee eteen yritysostoissa, kun kaupan mukana tulee väliyhteisö, ja siitä joko yritetään irtautua tai sitten kärjistellään vuodesta toiseen*
- *Laivanvarustus ja vakuutustoiminta vie joskus väliyhteisöihin, koska joissakin maissa suosiollinen lainsäädäntö*
- *Väliyhteisöjen hyödyksikäyttäminen taas on harvinaista*
- *Laki tulee vastaan lähinnä perusteollisuuden puolella, suurissa konserneissa, kiinteistösiirtosuhteilla*

- *Joko mennään varman päälle tai luistellaan rajoilla. Kun IFRS:ään tulee tiukemmat vaatimukset veroriskien kirjaamisen osalta, joudutaan väliyhtiöasioista kirjaamaan varauksia, kun ei voida olla varmoja, että veroviranomainen on samaa mieltä kaikesta.*
- *En muista käyttäneeni väliyhteisölakia koskaan veroehdotustilanteessa. Yleensä ennemmin VML 28 § tai peitelty osinko.*
- *VYL:n soveltaminen jo aikaisemminkin harvinaista. Normaalisti käytössä kiinteän toimipaikan säännös tai VML 28§. Nykyisin VYL tulee käytettäväksi luultavasti entistäkin vähemmän.*
- *VYL puree käytännössä niihin rehellisiin, jotka olisi muutoinkin ilmoittaneet*
- *Kiinteää toimipaikkaa ei voida olla soveltamatta, jos sen edellytykset täyttyvät, mutta sen kohdalla nousee yleensä ongelmaksi näyttö, koska on kyettävä näyttämään toimija. Tästä seuraa yleensä myös kirjanpitorikos ja kiinteän toimipaikan osalta syntyy verovelvollisuus. Jos vielä muualta on tuloa niin VYL. Vasta viimeisenä käyttöön VML 28 §.*
- *Myöskään VYL:iä ei voida jättää soveltamatta, jos edellytykset täyttyvät*
- *Perusongelmana näytön saaminen siitä, että jos ei myötävaikuta, niin täyttääkö ehdot (määräysvalta jne), jos jostain näyttö että on potentiaalinen väliyhteisö, niin ei ole ongelmaa löytää suomalaista edunsaajaa. Sitten kuvioon verotettavan tulon määrä, miten lasketaan. Mitä tuloa ulkomaisella yhteisöllä on ollut (tietoa ei yleensä toisesta maasta irtoa). Onko toimitettu tilinpäätös laillinen? Miten verotettava tulo on laskettu? Jos ei mitään tietoa (kiistävät tai eivät kommentoi), arvioverotukseen oltava muodollisten perusteiden lisäksi perusteet määrällisille vaateille. Tällöin tehtävä jonkinlainen valistunut arvaus, mutta se on vaikeaa jos ei ole mitään hajua, paljonko toimintaa todellisuudessa on.*
- *Selkeämpää, että kielletyn verosuunnittelun raja on laissa erikseen määritelty. Yleisten säännösten pitäisi olla vain sulkusäännöksiä.*
- *Laki tulee harvoin eteen. Joskus ei olla tietoisia että VYL soveltuu. On toki olemassa lista vapautetuista toiminnoista, mutta se ei ole tyhjentävä.*
- *Eteen tullut näkökulma on pääasiassa se, että on vaikeaa ajatella toimiluvan saaneen pankki- tai vakuutus toimintaa harjoittavan yrityksen siirtävän toimintaansa keinotekoisesti veroparatiisiin. Suomalaiset pankit ovat perinteisesti suuntautuneet hyvin pitkälti vain rajojen sisälle.*
- *Lainsäädännön muuttuessa myös pankkisektori kehittää instrumentteja, joihin ei pääse kiinni väliyhteisölain kaltaisella lainsäädännöllä. Velkainstrumentit toimivat käytännössä osinkoinstrumentteina jne.*
- *Laki ja HE vaikenavat siitä, pitäisikö soveltaa kiinteää toimipaikkaa, siirtohinnoittelua, veronkiertosäännöstä vai väliyhteisölakia. HE:ssä sanotaan vain, että holding-yhtiöitä ei haluta kategorisoida väliyhteisöiksi, mutta ei poissuljetaakaan. Toisaalta HE:ssä todetaan, että se ei rajoita veronkiertosäännöksen soveltamista.*
- *On tulkinnanvaraista, mitä säännöstä käytetään, jos on puhdas veronkiertotarkoitus.*

- Sovellettava säännös riippuu siitä, mitä verottaja lähtee väittämään. Ei voida vaihtaa sovellettavaa lakia kesken prosessin.
- Aasiaan suuntautuneilla pienillä yrityksillä on tullut ongelmia lain kanssa
- Asianajotoimistoilla tulee jonkin verran eteen, pitää huomioida tietyissä tilanteissa.
- Joskus on täytynyt laskea vakuutusyhtiöitä EU:n sisällä. EVL:n mukaisen tuloksen laskeminen on vaikeaa, kun konsernissa pelataan IFRS:n kanssa ja tulokset tulevat eri aikoihin.
- Isoilla yhtiöillä ei tuloa näyttäviä väliyhteisöjä juuri ollenkaan. Ainoastaan vanhoja captiveja, joilla ei mitään verohyötyjä
- Konsulttipuolella väliyhteisölaki näkyy toiminnassa aika vähän. Se on pakko tuntea ja ottaa etukäteen huomioon operatiivisessa toiminnassa, joten väliyhteisölaki asettaa heille lähinnä puitteet, joiden rajoissa on toimittava.
- Väliyhteisölaki tulee vastaan lähinnä selvityspyynnöissä. Konserneilla oli tämänkaltaiset asiat hallussa jo ennestään ja ongelmia aiheuttivatkin lähinnä tulon laskennan ja veron hyvittämisen kaltaiset yksityiskohdat
- Oli aika paljon VYL-kuvioita verosuunnittelutarkoituksin ennen väliyhteisölain voimaantuloa 1990-luvun alussa. Sen jälkeen ei enää juuri ole ollut.
- Kiinteitä toimipaikkoja on sen sijaan käytetty viimeisimpään lakiuudistukseen saakka paljonkin, mutta se mahdollisuus loppui nyt.
- VYL tulee esiin kahdessa tilanteessa:
 - 1) konsernissa muinaisjäanteenä dormantteja väliyhtiöitä, jotka joskus tullaan purkamaan pois
 - 2) yritysostot: kohtalaisen iso yhtiö ostaa kohdeyhtiön, jolla on vanhastaan joku väliyhteisö.
- Tyyppitilanne että ostetaan venäläisyritys, jolla kyproslainen väliyhtiö.
 - esim. eräs firma hankki Nepalista yhtiön, jolla Intian valtamereltä väliyhtiö, joten rakenne tulee siis ostossa valmiina
- Pienemmissä yhtiöissä tulee harvoin vastaan, mutta mikroyhtiöillä on toisentyypistä harrastuneisuutta
- Yritysostoissa tärkeä, kun on skannattava omistukset, jotka kuuluvat yrityksen alle
- Omistuksessa yksi väliyhtiö, jossa myyntiyhtiö mustan listan maassa ja pääosa sen myynnistä kertyy ulkopuolelta ja siksi ilmoitettava, vaikka siellä kertynyt tulokin olematon. Sinne on etabloiduttu siksi, että siellä on asiakkaita. Jos emme rehellisesti ilmoittaisi että yli 50% myynnistä tulee tuon maan ulkopuolelta, niin tuskin verottaja sitä ikinä selvittäisi.
- Väliyhteisötematiikka tulee kuvioihin lähinnä yritysostojen yhteydessä, mutta niihin liittyviä kuvioita ei ole mielekästä suunnitella

- VYL-osaajia oltava tuotteiden rakenteiden suunnittelun vuoksi, mutta pääasiallista CFC-kuviota ei tehdä ollenkaan
- Vahinkoja VYL:n kanssa voi käydä lähinnä varakkaiden yksityishenkilöiden yrityskauppojen ja pääomasijoitusten kohdalla, kun neuvonanto hankintoihin vahvasti verovetoista ja välirakenteita tulee moneen valtioon
- VYL merkittävä isoille konserneille, mutta niillä on resurssit omasta takaa ja varaa ostaa konsulttipalveluja. Lähinnä rajoittava järjestelykysymys niille.
- KV-konsernissa on laskenta kunnossa ja tiedot väliyhteisön toiminnasta. Ei siis aiheudu valtavia hallinnollisia kuluja. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyy enemmän kyseisiä kuluja, kun pitää konvertoida valuuttakursseja ja allokoida tuloja ja menoja
- VYL hankalin ”ei niin isoille yhtiöille” jotka lähtevät kansainvälistymään suoraan Aasiaan, eikä ole kokemusta kv-toiminnasta. Ns. bonafide – toimijoita
 - Suurilla kv-konserneilla verosuunnittelu liittyy sisäiseen toimintaan; missä maissa tehdään mitään
- Laki koituu ongelmalliseksi pienemmillä kansainvälistyvillä yrityksillä, esim. ohjelmistoyhtiöillä, jotka lähtevät Malesiaan myymään softaa lähialueille. Eivät välttämättä ollenkaan tietoisia näistä laeista, eikä verosuunnittelu mitenkään keskeistä. Malesiaan liittyy verohuojennuksia.
- Euroopassa asiat ovat helppoja, mutta E-Amerikka ja Aasia ongelmallisia
- Verohallinnon ohjeella täydennetty toimialapoikkeuksia ja se menee pidemmälle. Ratkaisu on toiminut, mutta ei ole tyydyttävä asiantila valmistuttamisen, tuotekehitys- ja tutkimustoiminnan yms. kannalta.
- Toisinaan esim. rahoitusjärjestelyissä rahoittajat edellyttävät että matalan verokannan maahan pistetään järjestelyjä
- Ongelmana rajanvedot toimialapoikkeusten suhteen ja ETA-alueen ulkopuolella erityiset verohuojennukset ja laskukuviot
- Veron pitäisi olla implementointikustannuksiltaan kohtuullinen, mutta nyt vuosittainen ”väliyhteisöcheck” vie useita tunteja verojuristien ja controllereiden aikaa. Mikä tahansa yhtiö voi olla väliyhtiö jostain yllättävästä syystä, jolla ei mitään tekemistä vero-optimoinnin kanssa.
- Ilmoituksen tekemiseen kuluva työmäärä on Kiinan osalta täysin kohtuuton
- Lain edellyttämien selvitysten tekemisestä aiheutuvat hallinnolliset kustannukset tuhansia euroja. Konsulttitoimiston laskutuksen mukaan n. 10000€ palkkio, koska tarvitaan ulkopuolista tilintarkastajaa, paikallista kirjanpitäjää jne. Mukana on oltava n. 10 ihmistä yhden maan osalta.
- VYL näkyy toiminnassa veroilmoitusten kohdalla kerran vuodessa, jolloin muistutetaan sähköpostitse muita maita väliyhteisölaista. Yrityshankinnoissa pitää tietysti myös tsekata. Laki aiheuttaa hallinnollista työtä, koska kaikki yhtiöt, niiden sijaintivaltioiden lainsäädännöt ja yhtiöiden tekemiset on käytävä läpi. Sitten laskentahommiin ja arviointiin, miten laskutoimitus menee EVL:n suhteen

Oikeuskäytäntö

Väliyhteisölakia koskevia ennakkoratkaisuja on haettu yllättävän vähän. Tällä vuosituhannella oli jopa monen vuoden tauko, ettei hakemuksia tullut väliyhteisölakia koskien ollenkaan, mutta nyt parina viime vuotena niitä on tullut neljä vuodessa, osittain lakimuutoksesta johtuen. Yleisin ongelma on ollut, että väliyhteisölaki ei sisällä tarkkoja säännöksiä tulon laskemisesta, mikä jättää lain tulkitsijalle paljon pelivaraa. Tuomioistuimeen saakka on mennyt vain harvoja tapauksia koko lain olemassaolon aikana, sillä tapaukset on saatu ratkaistua yleensä muilla keinoin.

- Cadburyn aikaan yhtiöt tekivät paljon oikaisuvaatimuksia, että väliyhteisöiksi ilmoitettuja yhtiöitä ei katsottaisi väliyhteisöiksi, mutta oikaisuvaatimuksia ei ole juuri hyväksytty

- väliyhteisöjen osalta ei ole kuin muutama ennakkotietohakemus Kovesta. Kysymykset on viety yleensä KVL:aan.

- Jos kesken tilikauden siirretään väliyhteisömaasta ei-väliyhteisömaahan niin miten verotetaan?

- Kaikki tulee ennakkoratkaisuihin/tuomioistuimeen viiveellä, joten uutta lakia koskevat linjavedot – jos niitä yleensäkin tulee – ovat vasta nousemassa

- Viime vuonna ei ollut VM:n mustaa listaa, eikä siis tietoa miten pykälää sovelletaan. Näitä tapauksia ratkaistaan monta kerralla.

- Laskentakuvioissa verovapaiden käyttöomaisuusosakkeiden myynti ja hankintamenon laskenta

- Tuomioistuin on riippumaton, ei pelaa veronsaajan pussiin

- Ei viety aikaisempaa keissiiä (KHO 2002:26) EYT:een kun oli vielä outo menettely KHO:llekin

- Nyt ratkaistaan kysymystä siitä, palautetaanko maksettuja veroja takautuvasti Cadburyn nojalla.

- Yhdessä tapauksessa oli valtio, jonka kanssa suomella ei tietojenvaihtosopimusta, vaikka se on ratkaiseva kriteeri. Vannoivat vapaaehtoisesta tietojenvaihdosta, mutta ei riittänyt tuomioistuimessa.

- KHO:2002:26 oli surullinen päätös, koska sitä ei viety EYT:een. Ratkaisu on kirjoitettu ”verosopimustilanteissa VYLia ei voida soveltaa, jos toiminta on aktiivista ja todellista, mutta VYL soveltuu passiivisen ja base company-tulon kohdalla”. Tapausta on sovellettu sitä kautta, että KHO puhuu aktiivisesta toiminnasta, jonka ei ole kuitenkaan pakko olla savupiipputeollisuutta. Tämä liittyy olennaisesti IT-yhtiöihin, joilla aidosti aktiivista toimintaa, eikä VYLia voida soveltaa. Tässä mielessä uusi lakimuutos meni oikeaan suuntaan.

- Cadbury – ratkaisussa kerrotaan, mikä on on veronkiertoa. Ratkaisua on käytetty paljon muissa kuvioissa, kuin väliyhteisölain parissa.

- Kovessa on ollut tapauksia, missä verotettiin EU:hun sijoitettuja rahoituskoordinaatioyhtiöitä vaikka verovelvollinen vetosi vapaaseen sijoittautumiseen

- Mitä tapahtuu verotuksessa realisoitumattomien arvonnousujen kohdalla, kun väliyhteisö siirtää kotipaikkansa ei-väliyhtiömaahan, esimerkiksi Maltalle?

- Verotus tapahtuu omistusosuuden mukaan. Usein tulee eteen vaikeita tilanteita, miten väliyhteisön verotettava tulo määritellään. Mitä jos onkin tilanne, että omistusosuutta vastaava osuus ei vastaakaan tosiasiasa sitä osuutta, mikä tulosta saatu. Järjestely, jossa toiset osakkaat ovat olleet muodollisesti osakeomistukseltaan korkeampia kuin mitä he ovat olleet oikeutettuja yrityksen voitosta saamaan. Kyseessä siis osakassopimus. Antaako väliyhteisölain sanamuoto mahdollisuuden verottaa omistusta korkeammasta osuudesta väliyhteisön tuloon? VML 28 § ?

- Suomalaisella yhtiöllä oli vakuutustoimintaa harjoittava väliyhtiö, jonka oli tarkoitus siirtää kotipaikka Maltalle tai Kyprokselle. Vakuutusyhtiövarauksien tulouttaminen kotipaikan muuttamisen kohdalla? Nämä kysymykset eivät tule monen yrityksen kohdalle vaikka ne julkaistaisiinkin

- Tulkintaongelmia syntyy pitkälti sen vuoksi, että väliyhteisölaki on kansainvälisestäkin vertaillen lyhyt eikä siinä ole spesifiongelmiä säädetty. Hankalia tilanteita varten verovelvollisella on mahdollisuus hakea sitovaa ennakkoratkaisua. Haastatteluissa kritisoiitiin kuitenkin sitä, että ennakkotiedot eivät ole julkisia ja jokainen joutuu hakemaan ennakkoratkaisua erikseen, sen sijaan, että voisi perehtyä aikaisempiin ratkaisuihin. Toisaalta ennakkotietojen on oltava salaisia ja niissä esiintyvät kysymykset ovat muutoinkin niin spesifejä, että niistä tuskin olisi kovin paljon hyötyä muille alan toimijoille.

- Näyttökynnys vaihtelee sen mukaan tarkoitetaanko veroprosessia vai verorikosprosessia. Verotuksen osalta näyttökynnys ei mielestäni ole tolkuttoman korkea ottaen huomioon myös VML 26.4 §. Omistuksen osalta on monesti ollut näyttöongelmia ja se onkin johtanut joko veronkiertopykälän käyttöön tai kiinteän toimipaikan mukaiseen verotukseen.

Alue- vai transaktioperiaate

- Väliyhteisölakia uudistettaessa käsiteltiin myös mahdollisuutta siirtyä transaktioperiaatteeseen. Se koettiin kuitenkin liian vaikeaksi, sillä yksittäisiä transaktioita verotettaessa joudutaan tekemään jako aktiivi- ja passiivituloon ja moni aktiivitulo muuttuu passiivituloksi niiden ollessa konsernin sisäisiä tulovirtoja. Alueperiaate on paljon selkeämpi ja hallinnollisesti kevyempi sekä valtion että yritysten näkökulmasta.

- Tulotyypeittäin jakaminen, jossa aktiivitulot vapautetaan ja passiivit verotuksen piiriin, olisi rahoitussektorille katastrofi

Verosopimukset

- Verosopimuksilla iso merkitys myös henkilöverotuksen näkökulmasta kun yhtiö lähettää toiseen valtioon työntekijöitä. On hyvä olla olemassa sisäistä lainsäädäntöä, jolla voidaan blokata tietyt verosopimusvaltiot pois, joita pitääkin kohdella eri tavalla.

Keskeiset maat ja niiden ongelmat

- *Lähi-Idän kauppa*

- *Myyjällä venäläinen partneri – kuviot*

- *Idänkaupassa venäläiset käyttävät veroparatiiseja avoimesti. Esim. puutavaran tuonnissa järjestelmällisesti 20% puun hinnasta on ohjattu Caymansaarille. Kun puutavarahankkeessa pyydettiin reskontratiedot isoista puufirmoista, niin huomattiin, että tavaravirrat ja rahavirrat eivät vastaakaan toisiaan. Tavara tulee Venäjältä mutta raha menee Caymanille. Asia nousi julkisuuteen ja muutamaa vuotta myöhemmin ainoa muutos oli se, että suurempi osa rahavirroista ohjautui USA:aan Delawareen yms. Tämä ei näytä niin pahalta kuin Caymansaaret.*

- *Kypros on erityisesti venäläisten suosima Euroopan rahanpesukeskus Sveitsin ohella*

- *Malta*

- *Viro ollut keskeinen verosuunnittelun kannalta. Sen kanssa tullut ongelmia jopa vähittäiskaupassa, vaikka vähittäiskauppaa on mahdotonta harjoittaa ilman kiinteää toimipaikkaa.*

- *Verohallitus ohjeisti 2000-l. alussa, että Viroa ei ole pidettävä väliyhteisömaana. Konserniverokeskus on noudattanut tätä linjaa.*

- *Yleinen kuvio myös se, että ulkomaille rekisteröidyillä yhtiöillä on kiinteä toimipaikka Suomessa*

- *Väliyhteisöasiat liittyvät lähinnä siihen, että suomalainen yksityishenkilö tai yhtiö haluaa sijoittaa korkeammalla tuotolla ja verotehokkaammin*

- *Sen sijaan Baltian suunnalla siirtohintakysymykset ovat merkittävien*

- *Kiina on ongelmallinen laskentaan liittyvän työmäärän suhteen*

- *Yhtiöiden väliyhteisötilanteesta pidetään kirjaa. Väliyhteisöt ovat muualla kuin Euroopassa. Väliyhteisöjä yleensä Aasiassa, kanaalisaarilla, Karibianmerellä tai Lähi-Idässä.*

- *Valtioista saadaan heikosti tietoa, minkä vuoksi KOVE on yleensä pitkälti yhtiöiden ilmoitusten varassa*

- *Useimmat Malesiassa erityishuojennusten vuoksi ja Kyproksella*

Millaiset toimijat tarjoavat

- *Rakenteiden tarjoajat pieniä konsulttitoimistoja maailmalla, jotka pistää Madeiralta, Maltalta jne. esitteitä sähköpostiin.*

- *Bisnesmalli sellainen, että he perustavat yhtiön edullisesti, mutta itse tuotto tulee kokouksista, pöytäkirjoista, puhelimesta, postiluukusta yms. olemassaolosta.*
- *Pienet kansainväliset konsulttiyhtiöt tekevät tämänkaltaisia aluevaltauksia ja hoitavat likaisen työn. Esimerkiksi Maltalta on ryhdytty tarjoamaan tällaisia sijoituksia lähimenneisyydessä.*
- *Konsernien rahoitusyhtiöt järjestelivät näitä*
- *Likaisen pelin toimijat ovat muita kuin big four – yrityksiä, jotka toimii globaalisti niin, että niillä on ajatusmalli selkeänä, ja saattavat ostaa alihankintana konsultointia väliyhteisökuvioidiin*
- *Yllättävänkin isoja veroparatiisiketjuja, myös suomessa toimivia. Yhtiöt hakevat paikallista tukea toiminnalleen.*
- *Isompien toimistojen konsultit eivät juurikaan sellaisia tapauksia halua asiakkaiskseen, niistä ei pyydetä ennakkotietoja, suomalaiset palvelujentarjoajat eivät yleensä puhtaita veronkiertojärjestelyjä markkinoi ja yleensä valvontaviranomaisen päästessä jäljille siirtää palveluntarjoaja toimintansa ulkomaille.*

Tietojensaanti ja siihen liittyvät ongelmat

Tietolähteet

- *Suurin osa muun valvonnan yhteydessä*
 - *normaalit verotarkastukset*
 - *kuolinpesä, konkurssi, kotietsintä, rikostutkinta*
- *Kotietsinnät tärkeä osa tietojensaantia*
 - *saadaan kuitteja yms. mihin ei muutoin päästäisi käsiksi*
- *Ilmiantoja jonkin verran, mutta veroparatiisikuvioissa todella harvinaisia*
 - *ilmiantoja tulee paljon, mutta iso osa täysin turhia*
 - *hyödyllisiä lähinnä potkut saaneet työntekijät ja puoliset*
 - *useimmiten kuitenkin naapurikateusjuttuja, joissa on havaittu mersu naapurin pihalla ja alettu epäillä, että ko. henkilöllä on pakko olla pimeää tuloa*
 - *ilmiantoja tulee erityisesti perheyriyksen kohdalla. Kilpailun puolella ilmiannot yleisiä, mutta väliyhteisöjen puolella homman keskittyessä yksityishenkilöihin, ei ilmiantoja juuri tule.*
- *Julkisuuden kautta tulee tietoon sattumalta*
- *Arvopaperikaupan tiedoista*
- *Konsernit ilmoittavat rehellisesti itse*
- *Julkisista lähteistä konsernien kohdalla*

- perustiedot löytyy kohtuullisen hyvin, mutta omistussuhdeet ja verotettavan tulon määrän laskeminen oma ongelmansa

- Pankkitiedustelun yhteydessä
 - huomiota herättävää, miksi joku hankkii jonkin omaisuuden veroparatiisissa nimellisesti olevan yhtiön nimin
 - selittämätön omaisuudenlisäys
- Luottokorttitiedot
 - luottolaitoksia koskeva vertailutietotarkastus auttaisi. Muissa Pohjoismaissa panostettu paljon ja saatu myös hyviä tuloksia
- Muilta viranomaisilta saatu tieto
 - toisista tarkastuksista saatuja tietoja pitäisi päästä hyödyntämään
- Varainsiirtoverolaskelmat voi joskus auttaa pääsemään jäljille
- Kansainvälinen tietojenvaihto yleensä
- Normaalit verotarkastukset, missä päästään liiketoimien ja epätavallisten yhteyksien jäljille. Suomalaisia omistajia ulkomaisilla yhtiöillä tms.
 - yrityksiä ei perusteta huvikseen, koska ne maksaa aika paljon
 - taustalla siis verotus tai halutaan olla velkojilta paossa

Problematiikkaa

- Nytkin jo tietävät tietyt palkatut nominijohtajat, omituksen ketjutukset, tietää ketkä pitää beneficial ownereiden puolesta omistuksia. Tästä tiedosta ei kuitenkaan ole hyötyä vaan ennemminkin pitäisi päästä käsiksi pankkitileihin, mitä on jossain muualla kuin Caymaneilla, esim. Latviassa tms.
- Toimintaan tarttuminen tukehtuu yleensä viimeistään siihen, että toisesta valtiosta ei saada mitään tietoa. Järjestelyissä muodostetaan usein vielä ns. välikerros, jossa käytetään Sveitsissä tai Luxemburgissa olevaa yhtiötä ja sen taakse jäävät varsinaiset veroparatiisiyhtiöt. Näin järjestely ei näytä niin ilmeiseltä.
- Perusongelma on tieto tapahtumasta/transaktiosta ja näyttö todellisista edunsaajista
- Yhteinen näkemys, että ongelmallista kun ei ole massavälineitä, ei systemaattista keinoa tarttua. Ei myöskään riittävästi resursseja.
- Norjassa ja Ruotsissa pitää ilmoittaa verottajalle jos siirtää rahat ulkomaille ja on kerrottava samalla syy toimenpiteeseen. Euron aikana tällainen ei kuitenkaan onnistu Suomessa. Ruotsissa korkeat summat, Norjassa sen sijaan rajana vain yksi kruunu.
- Sijoitusvakuutukset sallittuja, mutta kun nostetaan rahat, niin tuotto pitäisi mennä verotuksen piiriin

- Veroturvallisista ratkaisuista ei välttämättä jää merkkiä Suomeen. Näitä järjestelyjä tekevät jäävät kiinni lähinnä sattumalta, kun esimerkiksi herättää epäilyksiä, miksi Luxemburgilainen pankki on taannut lainan tms.

- Usein käy niin, että jos valvontaviranomainen pääsee yrityksen jäljille, alkaa veroparatiisiyhtiöiden myynti tapahtua muiden maiden kautta ja todisteet hävitetään. Ratsioiden jälkeen yritys on esimerkiksi parin vuoden kuluttua muuttanut tuotevalikoimaansa niin, että se myy yhtiöitä Caymansaarien sijaan esimerkiksi Iso-Britanniasta, joka puolestaan omistaa caymansaarelaisia yhtiöitä, joilla on käyttöoikeus Iso-Britannialaisen yhtiön tileihin. Näin siis rakennetaan eräänlainen suojaverkko toiminnan päälle. Jotkut toimijat ovat puolestaan ryhtyneet veroparatiisijärjestelyjen sijaan välittämään asiakaskontakteja ulkomaille. Yksi esimerkki tästä on Ocrä Suomessa. Heidän toimipisteeseensä oli tarkoitus tehdä yllätysratsia, jossa kerätään yhtiön suomalaisten asiakkaiden nimet. Kyseessä olisi ollut iso tietolähde, mutta tarkastajien esimies valitsi perinteisen tavan, jossa ilmoitettiin pari viikkoa ennen, että ollaan tulossa käymään. Niinpä tarkastajien saapuessa paikalle asiakkaiden nimet oli vedetty mustalla tussilla yli.

- Esimerkiksi soluttautuminen veroparatiisiyhtiön ostamisen muodossa ovat aika radikaaleja ajatuksia perinteisessä valtionhallinnossa.

- Terrorisminvastainen taistelu on auttanut Suomenkin viranomaisia

- Verohallinnon ote on ollut aivan liian löysä.

- Verohallinnon arvopaperiprojekti vuosituhaten vaihteessa tuotti aluksi tuloksia, mutta sitä olisi pitänyt jatkaa voimakkaammin. Satsaukset tällaiseen selvitystyöhön ovat olleet valtion taholta todella vaatimattomia. Esimerkiksi välittäjien vuosi-ilmoituksia on ottanut hallinnon puolella vastaan vain pari henkilöä lähinnä sivutoimisesti, vaikka ilmoitukset voisivat olla merkittävä lähde. Niinpä on ollut vaikeaa selvittää edes, ketkä ovat antaneet vuosi-ilmoituksen ko. vuodelta, puhumattakaan siitä, mitä ilmoitukset sisältävät esimerkiksi ulkomaille maksettujen osinkojen suhteen. Resurssit ovat todella huonot verrattuna esimerkiksi Ruotsiin, missä 80 henkilön joukko finanssialalle erikoistuneita asiantuntijoita selvittää näitä asioita.

- Suomessa on aina ollut vallalla hallinnollinen perinne, eikä niinkään vahva pakkokeinojärjestelmä. Lähtökohtaisesti verovelvolliseen siis luotetaan, kunnes muuta osoitetaan. Tämä on kuitenkin mennyt jo osittain sinisilmäisyyden puolelle. On tehtävä valintoja kansallisen itsekkyyden ja oikeudenmukaisuuden suhteen esimerkiksi siinä, mistä tulo tosiasiasa tulee.

- Muissa Pohjoismaissa tietojen kerääminen luottolaitoksista on vaatinut suuria panostuksia. Kymmenet tarkastajat ovat olleen kiinni projekteissa, eikä suurin ongelma ole ollut niinkään selvittää rahojen käyttöä, vaan sitä, mistä rahat on saatu. Kova työ ja riittävien resurssien luominen toiminnalle on kuitenkin tuottanut myös merkittäviä tuloksia.

- Putken läpi menevä määrä juttuja on vakio samoilla resursseilla, minkä vuoksi viranomaissektori panostaa isoihin ja aikaa vieviin tapauksiin.

- Ollaan menossa vastakkaiseen suuntaan omistuksen salaamisessa; arvopaperipuolella hallintarekisteri laajenee sijoitusrahastoihin ja suunnitellaan laajennettavaksi virallisestikin suomalaisiin. Toisaalta pörssin läpinäkyvyys on vähentynyt. Ei näy, kuka käynyt kauppaa milläkin. Myös pankkitoiminta kansainvälistyy eikä globaaleja toimijoita voi valvoa kunnolla missään. Koko

pörssi-kauppa kansainvälistyy ja on helppoa käydä kauppaa missä vain. Haasteita tulee koko ajan lisää.

- Jos tietojensaanti tökkii, myös vanhentumisajat voivat tulla vastaan.

Mahdollisia ratkaisuja

- Kiinnijäämisriskiä pitäisi ilmeisesti kyetä lisäämään ja tietojensaantia pitäisi helpottaa

- Huijarien nimet lehtiin

- Ongelma, että rahaa ei vaan saada roistoilta takaisin

- lievemmät sanktiot ilmoittamatta jääneiden tulojen vapaaehtoisille jälkikäteisilmoittajille -> parempi kuin ei mitään, esim. Briteissä tämä toi tulosta

- Tuloverotusta kevennettävä

- paineet kuitenkin enemmän verotuksen kiristämiseen

- Tarvittaisiin globaalia avautumista pankkisalaisuuksien suhteen

- Sveitsi erittäin tärkeä

- turha diplomatia lopetettava valtioiden välisissä kuvioissa

- Liiketoimintakielto pitäisi saada paremmin julkistettua ja ihmisten tietoon

- Viranomaisille lisää resursseja

- Luottolaitoksia koskeva vertailutietotarkastus

- lobbaus ilmeisesti estänyt tähän saakka

- sen avulla voisi kysyä kaikkien ulkomaisten yhtiöiden tilit Suomessa

- jos henkilö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, hän myös asuu ja käyttää rahaa Suomessa vaikka taloudellinen toiminta olisikin ulkomailla. Jos viranomaisella olisi mahdollisuus valvoa massaluonteisesti rahaliikennettä, olisi tuloja paljon vaikeampaa salata.

- voisi saada tietoja luottokortinkäytöstä, pankkitileistä, suomalaisten rahasiirrot tiettyihin maihin ja samaten tänne. Konsultit keksivät kyllä keinot tästäkin selviämiseen, mutta veronkierrosta tulisi vaikeampaa, kalliimpaa ja sitä kautta vähemmän kannattavaa.

- raskasta lähteä tarkastamaan koko pankkia jos sieltä ei voida saada yksittäisiä vertailutietoja. Tarkoitushan on vain valvoa että jokainen maksaa omat veronsa

- Suomessa pitäisi olla kovemmat rangaistukset

- Asetettava enemmän selvittämisen- ja tiedonantovelvollisuuksia, joita tehostetaan

laiminlyöntimaksuin. Nykyisin ei keppiä eikä porkkanaa, tulevaisuudessa taas tarvittaisiin molempia.

- Jos kansainvälinen tietojenvaihto kehittyy, voi riskinotto tällaisilla toimilla vähentyä. Verotuksen vanhenemisesta 1+5v, niin kiinnijäämisriski ulottuu 6v eteenpäin ja verorikoksista 10v. Onko tällöin järkeä ottaa riskiä ja nukkua yönsä huonosti?

- Eri maissa on eri CFC. Verosopimukseen pitäisi ottaa oma artikla, että väliyhteisölakia voidaan soveltaa. Näistä tulee edelleen tulkintatilanteita että mitä sovelletaan. Ruotsissa paikallinen hallinto-oikeus otti linjan, että voi verottaa kansallisen lainsäädännön nojalla vaikka olisi verosopimuskin.
- Viranomaisen olisi luvattava, että jos ilmoitat väliyhteisösi, niin maksat korot ja maksamatta jääneet verot, mutta et joudu vankilaan.
- Jonkinlainen plea bargain – malli pitäisi kehittää myös verotuksen puolelle.
- Armahduksetkin parempi kuin ei mitään. Jotain olisi tehtävä.
- Vahvan epäilyksen kuviota käytetään tosiasiallisesti jo jonkin verran verotuksessa, vaikka ei ehkä mielletäkään olevan juuri tuon periaatteen soveltamista. Harkiten käytettynä voisi olla aiheellinen. Hyvin tapauskohtaista.
- Verotuksessa plea bargain ei ole mahdollista, koska rikoslaki ei sovellu kuvioon. Kohtuullistamissäännöksiä ei ole verolaeissa, vaikka yhtiöt toisinaan vetoavat että ei ole kohtuullista määrätä veronkorotusta jos inhimillisiä syitä ettei ole hoidettu jtn ajallaan. Tähän olisi tultava muutos.
- Salassapitosäännökset ovat erittäin tiukkoja Suomessa vrt. esim. EYT, josta tuomioitkin tulevat nimillä. Suomessa saa tehdä anonymisti asioita, mikä vaikeuttaa viranomaistoimintaakin.
- Sanktioiden skaalaa kasvatettava. Jos tietoisesti jätetään ilmoittamatta niin siitä seurattava kovempi sanktio. Tulkinnanvaraiset tilanteet lievemmin sanktioituiksi. Nyt voi tulla kovakin sanktio, jos on hoitanut velvoitteensa asianmukaisesti, mutta viranomaisen tulkinta on toinen kuin verovelvollisen.
- Verolainsäädännön prosessia pitäisi kehittää
- Kulttuuri on vain tällainen, että KHO linjaa tai verohallitus antaa ohjeen. Näin säädetään laitkin
- Nopeuttaa ei saa, koska harvoin tulee kiireellä hyvää
- Lainsäädäntöprosessin ja lain pitäisi huomioida enemmän eri vaihtoehtoja, jotta tulkinnanvaraiset tilanteet vähenisivät. Paljon lisää virkamiehiä ja ihmisiä talousmaailmasta. Ei verovirkailijat voi ymmärtää yrityselämän käytäntöjä. Kuilua suljettava tekemällä kilpailukykyisemmät palkat hallintoon, koska moni harkitsee lähtöä, mutta ei ole valmis tulotason tippumiseen. Jos palkkakuilu olisi pienempi, voisi olla kannustinta siirtyä valtiolle, koska hallinnossa enemmän vapaa-aikaa ja vähemmän stressiä.

Uusi väliyhteisölaki valvonnan työkalu?

- Uusi VYL ei ole ainakaan uusi valvonnan työkalu, koska soveltamisala rajoittui entisestään.
- Laki ei ollut valvontaviranomaisen työkalu aikaisemminkaan
- Nyt valvonnan mahdollisuudet parantuneet teoriassa, koska vanhoihin veroparatiisimaihini on tehty verosopimuksia. Ne eivät kuitenkaan sisällä spontaania tietojenvaihtovaatimusta, joten pitäisi edelleen olla lähtötieto, mistä kysyä. Eduskunnan tarkastusvaliokunnassa heitettiin jopa kysymys, meneekö tilanne itseasiassa huonompaan suuntaan.

Lakimuutosten vaikutuksia

- Kiinteät toimipaikat on menneet joissain yrityksissä uusiksi
- Usein keskustelussa, voidaanko saada jostain valtiosta hyöty, mitä ei aikaisemmin ole saatu
- Käytännön vaikutus ei ole ollut niin merkittävä kuin olisi voinut olettaa
- Johtuu siitä, että Suomessa yhtiöt konservatiivisia
 - vaikka olisi tilaa verosuunnittelulle, niin sitä ei hyödynnetä niin aktiivisesti
 - nykyisin trendinä enemmänkin suoraviivaiset ja yksinkertaiset kuviot, jolloin raportointi toimii ja efektiivinen verokanta on järkevä
 - asenne täysin erilainen kuin esim. jenkeissä, missä vero koetaan pelkkänä kuluna
- Cadbury – kuvio on johtanut paljon ”varman päälle” pelaamiseen. Mitä substanssin pitää olla, mikä on ominaista minkäkin yhtiön toiminnalle? Tunnustetaanko HE:ssä että ”ei mitään” riittää holdingyhtiössä? Entä mikä on konsernin rahoitusyhtiön substanssi? Pitääkö konsernin rahoitusjohtajan tai treasury:n istua siellä?
- Ei ole vielä tullut suoranaisia ongelmia verotarkastuksissa substanssin suhteen. Veronsaajan on helppo sanoa että riittävä substanssi, mutta ei välttämättä kerro yrityksille mitään
- Tulee vastaan entistä harvemmin väliyhtiötilanteita
- EU:n sisälläkin houkuttelevia paikkoja rahoitustoiminnan järjestämiseen, joten siinä mielessä EU-vapautus ei toisaalta ehkä järkevä?
- Kaikki maat pyrkivät tulkitsemaan Cadbury – ratkaisua mahdollisimman suppeasti
- Ei mitään vaikutuksia. Lailla ei ollut juuri mitään virkaa enenkään
- Järjestelyt ovat lisääntyneet ja verotulot luultavasti pienentyneet
- Kypros tullut nykyisin merkittävästi mukaan kuvioihin
- Konsernipankit ja coordinating centerit vapautuivat lain soveltamisalasta. Näitä järjestelyjä entinen laki hillitsi
- VYL toimii edelleen ennaltaehkäisevänä pelisääntöjen luojana

- *Verotuloista on vaikea sanoa, mutta on selvää, että verosuunnittelumahdollisuudet ovat lisääntyneet.*
- *Uudistus ei ainakaan paranna tilannetta valvontaviranomaisen näkökulmasta. Siirtohinnoittelun merkitys tulee korostumaan tulevaisuudessa.*
- *Nykyisin Irlanti, Britannia ja Hollanti merkittäviä konsernipankkien houkuttelijoita. Aikaisemmin vastaavaa toimintaa harjoitti Belgia. Näihin saatetaan pyrkiä järjestämään jonkin verran toimintaa ja välttää väliyhteisölain soveltamiselta*
- *Vuosituhanen vaihteessa todettiin että VYL puree coordinate centereihin Belgiassa. Ongelmana konserneissa ollut, että heillä on oikeaa toimintaa ja paljon henkilökuntaa, mutta sijoittautuminen tehty vain verotuksen vuoksi.*
- *Holding-yhtiöiden ja rahoitusyhtiöiden tilanne on vielä säätelämätön harmaa alue. Aika näyttää, tuleeko näistä järjestelyistä muoti-ilmio.*
- *Parantaa tiettyjä asioita ja selkeyttää, mutta jättää edelleen verosuunnittelumahdollisuuksia suuryrityksille ja valvonnan puolella tietojensaantiongelma säilyy pienten toimijoiden kohdalla*
- *Cadburyn jälkeen kyselyt lisääntyivät, koska tarvittiin olemassaolevien rakenteiden kommentointia erityisesti Suomi–Viro – rakenteiden osalta. Aito taloudellinen toiminta Virossa toi pelkästään Cadbury-ratkaisun nojalla vapautuksen lain soveltamispiiristä.*
- *Cadbury-ratkaisu ja myöhemmin lakimuutos on näkynyt yritysten rakenteissa.*
- *Kotipaikan siirrot Maltalle lisääntyneet*
- *Kiinteitä toimipaikkoja koskeva uudistus on aiheuttanut rakenteellisia muutoksia, koska sellaisia järjestelyjä käytettiin ennen melko paljonkin.*
- *Helpotti entisestään ketjutuksella kiertämistä. Nyt tarvitaan entistä vähemmän asiasta kiinnostuneita henkilöitä.*
- *Vakuutusyhtiöiden sijoituspolitiikkaan liittyy, että he hakevat konsulteilta lausuntoja kuvioista, joita heillä ei ole ennen ollut. Tässä yhteydessä omistusosuudet nousevat esiin.*
- *Omistusosuuskuvio on lisännyt suunnittelumahdollisuuksia. Sijoitusrakenteissa tämä voi olla mahdollinen. Pääomien vapaa liikkuvuus suhteessa kolmansiin valtioihin oli uudistuksen takana, mutta se osoittautui hätävarjelman liioitteluksi, koska tuomioistuimien tulkitsee pääomien vapaata liikkumista kolmansiin valtioihin hyvin suppeasti. Uudistuksella ei kuitenkaan suurta käytännön merkitystä.*
- *Omistusosuudet tulevat vastaan lähinnä Private equity – bisneksessä. Koko bisneslogiikka perustuu siihen, että jollain on idea mitä tehdään ja perustaa hän juridisen struktuurin. Siihen pitää saada esim. vakuutusyhtiöstä rahaa ja rahat sijoitetaan johonkin kohteeseen. Viimekätinen sijoittaja maksaa veron, mutta ainoastaan sen veron, mitä sijoittajan pitää maksaa. Välivaiheessa ei saa mennä veroja. Tämä johtaa siihen, että häkkyrä jota kautta rahat ohjataan, on usein jossain saarilla. Ei ole kuitenkaan veronkiertoa, koska bisneslogiikka on se, että yhtiö on vain tekninen*

apuväline, koska johonkin häkkyrään homma on laitettava. Verot maksetaan mutta vain sijoittajan statuksen perusteella. Työeläkevakuutusyhtiöillä on paljon näitä kuvioita.

- EU-alueella tuskin vähentää verotuloja

- lainsäädäntö näyttäisi olevan yksiselitteinen EU-alueella. Nyt uskalletaan rohkeammin tehdä järjestelyjä mitä on aikaisemmin haluttu tehdä.

Aiheuttanut kotipaikan siirtoja mm. Maltalle

- Helpotti toimintaa EU:n sisällä ja lisäsi verosuunnittelumahdollisuuksia mm. siten, että aidon taloudellisen toiminnan kriteerit on helppoa täyttää.

- Laki on niin taustalla että on vaikeaa nähdä muutosten vaikutusta. Malta on kuitenkin tullut mukaan merkittävämmiin.

- EU-maiden vapauttaminen on pragmaattinen ja helppo linja, mutta tekee kuitenkin lain samalla hieman hampaattomaksi

- Ennen lakimuutosta iso ristiriita vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa

- Substanssin rakentamiseen on mahdollisuus, mutta sellaista tuskin käytetään

- Jos ollaan hyvin kevyellä substanssilla jossain maassa, voidaan sinne rakennella voimakkaampi kuvio keinotekoisesti väliyhteisöverotuksen välttämiseksi

- Meillä ei tullut välittömiä muutostarpeita lakimuutoksen myötä, mutta skannattiin yhtiöt läpi. Sen sijaan monessa muussa yhtiössä siirtymäajat tulivat tarpeeseen.

- Muutoksella ei ollut mitään vaikutuksia

- EY-oikeuden aiheuttama muutos ei kovin iso. Väliyhtiöt, jotka sijaitsivat verosopimusvaltioissa ja jotka hyötyivät erityisestä verohuojennuksesta vapautuivat lakimuutoksen myötä, mutta muut vapautuivat jo ennestään toimialavapautuksen tai verosopimusvaltiovapautuksen kautta. Merkitys ei ollut päälle liimattaessa niin suuri, kuin jos oltaisiin vedetty vapautukset pois ja otettu vain substanssivapautus. Nyt jos on Luxemburgissa yhtiö, joka ei saa hyötyä mistään erityisestä huojennuksesta, ei tarvi edelleenkään substanssia, koska se on vapautettu sillä perusteella millä aikaisemminkin. Substanssitesti uudistus ei siis niin tärkeä kuin voisi kuvitella, koska substanssitesti tulee kysymykseen suhteellisen harvoin.

- Jos on ollut epäselvyyttä, että paljonko toiminta edellyttää substanssia, oli uudistus hyvä. Substanssitesti keskittyy enemmän siihen, onko yrityksellä aito tarve olla jossain. Sen sijaan olosuhteiden luominen tuskin tulee kyseeseen. Paljonko esim. IPR-oikeuksia hallinnoiva yhtiö, joka halutaan sijoittaa verosyistä johonkin, vaatii substanssia? Joudutaan ehkä sijoittamaan enemmän substanssia kuin se tosiasiaassa vaatisi. Laki ei selkeä ja voi johtaa tällaiseen.

- Lakimuutos on lopettanut kiinteät toimipaikat, mutta ei ole muutoin muuttanut yritysten käyttäytymistä. ETA-alueella sijoittautuminen matalan veron maihin ei ole juuri lisääntynyt

- Kiinteä toimipaikka on hankala käsite, sillä valtiot määrittelevät sen eri tavoin
- Kiinteä toimipaikka - uudistus oli näppärä, koska Sveitsi – Luxemburg – kuviot ovat olleet selkeä porsaanreikä.
- Kiinteää toimipaikkaa koskeva uudistus vähentää paljon harjoitettua tulojen kanavoimista niiden kautta.
- Jos yhtiö elää projekteista, on mahdotonta valvoa kiinteitä toimipaikkoja ja yhtiöitä
- Ennen seurasin omia ulkomailla olevia yhtiöitä ja nyt joudun seuraamaan yhtiöiden projekteista johtuvia mahdollisia ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja
- Substanssisäännös tuo selkeyttä ja siihen ymmärretään nyt kiinnittää huomiota
- Jos väliyhteisöön mennään, sinne mennään bisneksen vuoksi, eikä verotuksen takia.
- Olisi ollut selkeintä vapauttaa koko ETA-alue ja että kaikissa muissa maissa aktiivinen toiminta vapauttaisi lain soveltamispiiristä. Mahdollisesti muidenkin kohdalla aito toiminta. Tämän kanssa kuitenkin voi elää
- Laki ei pure Sveitsiin, Hollantiin yms. joista todellinen verohyöty tulisi. Tämä on erittäin epäoikeudenmukaista. Koska EU-maat pääsääntöisesti soveltavat participation exemptionia, pitää holdingyhtiö perustaa eurooppaan.
- Pitäisi olla muka toimitilat, ihmiset jne. mutta yritystoimintaa voidaan hyvin harjoittaa ilman paikalla olevia ihmisiäkin. 10 miljoonankaan serverifarmi ei tarvitse yhtään työntekijää, mutta siitä huolimatta ei ole veronkiertotarkoitusta, kun ainoastaan riskienjakomielessä on pistetty yhtiö tiettyyn paikkaan

Lain keskeiset ongelmakohdat

- Toimialapoikkeusten suppeus on iso ongelma
- VYL kaappaa täysin liiketoiminnallisista syistä perustettuja yhteisöjä alaisuuteensa
- On myös oikeusturvakysymys, että vain osa paljastuu. Rehelliset ilmoittavat, mutta suuri joukko ilmoittamatta jättävistä säästyy ilman seuraamuksia.
- Tästä huolimatta tulon laskeminen/arvioiminen usein ongelma, sillä vaikka näyttövelvollisuus on verovelvollisella, se ei välttämättä avusta. Tällöin joudutaan tekemään arvio ja sillä pitää olla jokin todellisuus pohja
- Ongelmallista, että konsernit ja henkilöt säädellään samassa laissa, vaikka HE:ssä toki muistettu myös trustit yms.
- Väliyhteisöjen maksamien verojen hyvittäminen -> oikeuskäytäntöä

- *Holdingsyhtiöt eivät pelkästään väliyhteisökysymys vaan myös beneficial owner – juttu. Holdingsyhtiö ei oikeasti tarvitse yhtään henkilöä, koska se ei edes päätä mistään, mutta lakimuutoksen myötä on joskus pelattava varman päälle, jos kyseessä on edes vähän mittavampi yritys.*
- *Rahoitusyhtiöt ovat toinen ongelmakohta. Mikä on riittävä substanssi rahoitusyhtiössä? Onko kyse lyhyt- vai pitkäaikaisrahoituksesta? Lyhytaikaisessa mennään lähelle treasury-toimintaa, missä on päivittäistä kuviota ja tarvitaan enemmän henkilöstöä. Sen sijaan pitkäaikaisrahoituksessa puolikin henkilöä riittää.*
- *Holdingsyhtiötapaukset ratkaistu tähän mennessä hyvin tapauskohtaisesti. Ei vielä isompaa linjaa vedettävissä.*
- *Vanha laki oli helpompi soveltaa, koska ei tarvinnut arvioida kriteerejä. Nykyisellään on hyvin vaikeita rajanvetotilanteita*
- *Konserni kaipaa joustavuutta, koska maailma muuttuu. Rahoitusta hankitaan lainalla ja osuuksien myynnillä, laitoksia omistetaan tietyltä osin leasing-yhtiöiden avulla, josta myydään tarvittaessa osa. Holdingsyhtiöillä on samanlainen rooli. Holding kerryttää arvonnousun myötä tuottoa, mutta se on kuin konsernin emoyhtiö*
- *Onko rahoitusyhtiön toiminta aktiivista, jos se on ulkoistettu?*
- *Venäjän lainsäädäntöön liittyy ongelmia sen suhteen, miten erilaiset osakassopimuslausuulit on sitovia Venäjän lainsäädännön alla. Jos tehdään joint venture Venäjälle, niin omistettava holding-yhtiö on muualla ku Venäjällä. Siirretään sopivan holding-yhtiön alle.*
- *Huomionarvoista on, että esimerkiksi Ruotsiin on sijoittautunut maan lainsäädännöstä johtuen merkittävä määrä holdingsyhtiöitä. Haastattelujen mukaan vuosikymmenen alkupuolella mietittiinkin, onko järkevää tehdä näin kireitä säännöksiä, kun Pohjois-Eurooppaan sijoitettavat holding-yhtiöt menevät nyt Ruotsiin.*
- *Miten tulo lasketaan? Toisessa maassa ei ole välttämättä kirjanpitolakia ollenkaan eikä paikallisten viranomaisten kanssa voi tehdä yhteistyötä. Hallinto-oikeus on varovainen tapauksissa, missä on jouduttu käyttämään arvioita tuloksen laskennassa*
- *Tuloksen laskenta on isoin ongelma, vaikka peruseriaate on, että se toteutetaan EVL:n mukaan. Esimerkiksi johdannaiset tuottavat ongelmia.*
- *Suomesta ei löydy henkilöä, joka pystyy kiinalaisen tilinpäätöksen muuttamaan Suomen EVL:ia vastaavaksi*
- *Mitä tilinpäätöstä tarkoitetaan? Paikallista kiinalaista, paikallista IFRS-tilinpäätöstä, Suomessa oikaistua IFRS-tilinpäätöstä, paikallista kiinankielistä, paikallista englanninkielistä, vai IFRS, jota sitäkin voitu muokata pääkonttorissa?*
- *Joka maassa on omia erikoisuuksiaan, joiden poistaminen verotuskuviosta on mahdotonta kun viedään EVL:ään. Edes IFRS:n kanssa ei yhdenmukaisia periaatteita.*

- *Edes verojuristilta ei onnistu näiden juttujen laskeminen ja kirjanpitäjän pitäisi tehdä homma kuittitasolla, mikä on täysin mahdotonta.*
- *laskutoimitus olisi valuuttakurssierojen vuoksi mahdoton, vaikka siihen olisi tarkat säännöksetkin*
- *Brasiliassa verokanta 34%, mutta eivät noudata solmimiaan verosopimuksia vaan määräävät aina lähdeveron, jota ei hyvitetä*
- *Ongelmia on tullut lähdeverojen osalta, esimerkiksi tehtäessä rajanvetoa rojaltien ja liike-tulon välillä. Muutamit maat eivät noudata lakeja vaan perivät lähdeveroja. Tällöin Suomen viranomaista pyydetään usein avuksi ratkaisemaan tilanne toisen valtion kanssa. On poliittinen valinta, missä määrin valtio haluaa osallistua yritystoimintaan tältä osin.*
- *Väliyhtiötuloa katsottaessa ei oteta huomioon, mikä on ko. maasta kotiutettavien tulovirtojen efektiivinen verorasitus maan sääntöjen mukaan. Esim. lähdeveron perimistä ei huomioida välttämättä mitenkään*
- *Laki on säädetty veronkierron estämiseksi. Jos kauppaa käydään paikallisesti, esimerkiksi vähittäiskauppana, siinä ei ole veronkiertotarkoitusta, mutta silti yritys voidaan määritellä väliyhteisöksi.*
- *Chilessä nominaalinen verokanta 17%, mutta ei euroakaan ei ulos ilman 35% verorasitusta, koska siellä ulkomaisille yhtiöverotuksen hyvitysjärjestelmä negatiivisesti, että jakovaiheessa lisäverot maksuun.*
- *Väliyhteisö pitäisi laskea efektiivisen verokannan eikä yhteisöverokannan mukaan*
- *Myynti- ja markkinointiproblematiikka:*
- *Myynti- ja markkinointiyhtiöt usein alueellisia, ei paikallisia, kun mennään esim. Aasiaan.*
- *Vaatimus siitä, että myynnin ja markkinoinnin palveltava pääasiassa juuri sijaintivaltion toimintaa, pitäisi poistaa, koska jos yritys näkee esimerkiksi E-Amerikan potentiaalisena alueena/markkinana, se perustaa yhtiön johonkin valtioon ja saa tuloa monesta valtiosta, mutta niistä välttämättä mikään ei ole pääasiallinen. Taustalla kuitenkin luonnollinen kysymys siitä, miksi sijoittaudut tähän valtioon jos et sieltä suurinta osaa tulosta saa*
- *Jos sijoittautuu matalan veron maahan niin se on oma valinta*
- *Myyntisäännös on selkeä siksi, että tulee ongelmia, jos sanotaan että tulon ei tarvikaan olla juuri siitä maasta. Poikkeukset tuovat aina ongelmia. Jos myynti keskitetään, sama ongelma tulee siitäkin, paljonko sille voidaan siirtohinnoittelussa kohdentaa tuloja. Jos Singaporeen sijoitutaan, koska se on hyvä keskus, mutta bisnes ei tule sieltä, sinne jää paljon verotettavaa tuloa.*
- *Muodostuuko markkinoinnista tuloa?*
- *Missä tulo osoitetaan? Johtaa aina siirtohinnoitteluproblematiikkaan*
- *Koko toimialapykälä on kapea-alainen*

- Yhtiö ei voi sille mitään, jos joku asiakas haluaa maan ulkopuolelta ostaa siltä. Toimintaa harjoitetaan silti sieltä maasta. Myyjäyhtiö ei etabloidukaan ulkomaille

- Myynti- ja markkinointisäännös ei ole tästä päivästä

- Jos esim. keski-suuri yritys lähtee Aasian markkinoille ja perustaa Singaporeen myyntikonttorin, henkilön pitää olla tavoitettavissa virka-aikana ja hoitaa asiakassuhteita, eli olla konkreettisesti paikalla. Yrityksellä on myyntiä koko Aasian alueella, Singaporessa matala verokanta ja aitoa toimintaa. Tästä huolimatta kyseessä on väliyhteisö, vaikka yhtiöllä ei mitään tarkoitusta siirtää toimintaa pois Suomesta. Vastaavanlainen järjestely 12,5% verokannan Irlannissa on ihan ok.

- Myynti- ja markkinointi oltava alueella jossain. Isoille yhtiöille tämä ei ole ongelma, koska yrityksiä on joka paikassa, mutta monet pienemmät toimijat joutuvat selviämään yhdellä yrityksellä, joka on laitettava johonkin

- Tuotekehitys ja ostotoiminta kärsivät hieman samanlaisista ongelmista.

- Tulevaisuudessa tuomioistuimeen rajanvetoa ensimmäisistä pykälistä:

- vapautetut toimialat
- verotuksen taso
- onko substanssia vai ei
- laskuongelmat
- mikä on erityinen veronhuojennus

- Esim. trading – toiminta ei ole valmistusta eikä markkinointia vaan sillä suojataan tuotantoa. Tradingilla voidaan säädellä tulostasoa. Hintojen vaihdellessa on leikattava ylimmät ja alimmat. Tällä on ehdottoman tärkeä rooli konsernin toiminnan kannalta, mutta ei yksittäisenä palikkana nähtävä olevan osa bisnestä.

- Laivanvarustuksen vapautus on kyseenalainen

- Teollisen tuotantotoiminnan määritelmä on vaikea määritellä laissa yksiselitteisesti, koska maailman muuttuessa myös liiketoiminnan luonne muuttuu.

- Monilla on tullut ongelmia siksi, että vain tutkimus- ja tuotekehitys ollut välittömästi toimintaa tukevaa. Sen pitäisi ehdottomasti kuulua toimialapoikkeusten joukkoon

- Tulkintakysymykset liittyvät siihen, että yritys on viety johonkin markkinoiden tai työntekijöiden takia. Harjoitetaan esimerkiksi aitoa palvelutoimintaa, ilman savupiippusubstanssia. Usein IT-yhtiöiden kuviot. Toinen keskeinen on Hong Kong, johon ei sovellu mikään verosopimus, vaikka se on keskeinen väylä Kiinan markkinoille.

- Lainsäädäntö on jättänyt määrittelemättä teollisen tuotantotoiminnan

- liikevaihdosta, voitosta vai tappiosta vai mistä tultava puolet (vai henkilöstöstä puolet tekee sitä tuotantotoimintaa)?

- Esim. 1) savupiipputoiminnan lisäksi on myyntitoimintaa, josta voi tulla esim. enemmän tuottoa kuin mistään tuotannosta

- Esim 2) On savupiipputeollisuutta, mutta yhtiöön pistetään myös rahaa niin, että siitä tulee samalla tahoitusyhtiö. Rahoituksesta ei kerry liikevaihtoa, mutta siitä kertyy katetta. Ei siis voida määrittää liikevaihdon eikä katteen perusteella teollista tuotantotoimintaa

- Verohallituksen ohje pitäisi päivittää. Relevanteilta osin julkaisematonta.

- Yritetään hoitaa projektit luomatta ulkomaille kiinteitä toimipaikkoja, mutta toimitaan kehitysmaissa, joissa on hyvin puutteellinen lainsäädäntö. Mongolioissa ei ole tarkkoja säännöksiä eikä verosopimustakaan, jolloin joudutaan kiinteän toimipaikan verotuksen piiriin.

- Täysin legitiimit projektit voi muuttua väliyhtiötuloksi vain siksi että toinen valtio käyttää vapautusmenetelmää

- Laajennus kiinteisiin toimipaikkoihin huono. Lain soveltamisalasta olisi pitänyt rajata operatiiviset yhtiöt pois.

Miten tietojenvaihto toimii?

- Tietojenvaihto on kaiken ydin, koska toimialavapautuksilla yms. ei ole merkitystä, jos ei saada tietoa todellisesta asiantilasta.

- Tietoa tulee hitaasti ja se on usein arvotonta. Pitäisi olla muitakin ehtoja kuin verosopimu. Alustavia sopimuksia on olemassa esim. simultaaniverotarkastusten suhteen

Tietojenvaihto toimii Pohjoismaissa ja Viron suuntaan toimii hyvin. K-Euroopassa byrokratia on esteenä ja esim. Kyproksella ei myötävaikutusta heru. Massaluontoinen tietojenvaihto toimii tietyissä maissa, muualla oltava tapaus tiedossa ja selkeä epäily veronkierrosta.

- Ongelmallista, että usein pitäisi olla tietojenvaihdossakin joku epäily. Tietojenvaihtosopimuksiakin on tosin monenlaisia, joista OECD:n perusmalli on hieman keskimääräistä parempi.

- Tietojenvaihto on edennyt nopeasti viime vuosina. Nykyisin tietoa saadaan helpommin ja nopeammin, mikä mahdollistaa kansainväliset tietojenvaihtosopimukset ja verotarkastukset yhteistyössä toisen valtion viranomaisen kanssa.

- Tietojenvaihto on hidasta, mutta ei täysin estynyttä. Tiedonkulun ongelmat ovat toki normaaleja kaikessa muussakin kansainvälisessä toiminnassa.

- Tietojenvaihdon varaan ei voi paljon laskea, koska tietoja tulee vähän ja myöhässä.

- EU:ssa esim. Luxemburg on ongelma, mutta muuten menee ihan hyvin. OECD:ssä tietojenvaihto voi vielä toimia jotenkin, mutta OECD:n ulkopuolella ei toimi enää juuri ollenkaan

- Pitäisi olla riittävät mekanismit ja kepit tietojensaantiin. Toisinaan toisella valtiolla ei edes mahdollisuuksia hakea ko. tietoja eikä se tarvi niitä omassa verotuksessa. Usein tiedot myös konserninsisäisiä, minkä vuoksi vain verovelvolliselta voidaan saada tiedot.

- Viroon ja muille lähialueille toimii hyvin, muualle tahmeaa.

Omistajanvaihdon vaikutus vähennysoikeuteen

- Kun väliyhteisöverotus toimitetaan "mutatis mutandis" Suomen verolakien mukaan, pitäisin TVL 122 §:n rajoituksia sitovina, ts. omistajanvaihdos estää tappioiden vähentämisen.

Miten lakia kehitettävä:

- Laki on nykyisellään vaikea ja kaipaa selkiyttämistä.

- Yleinen näkemys valvontaviranomaisen puolella on, että yksin väliyhteisölakia muuttamalla ei todellisiin ongelmiin päästä käsiksi.

- Tietojenvaihtoa pitäisi saada tehostettua, eikä sisäinen lainsäädäntö asiassa pahemmin auta. Tarvittaisiin poliittista tahtoa. Erityisesti kv-sijoitustoiminnassa viranomaisen jää yhä enemmän jälkeen

- Substanssin määrittäminen/ohjeistaminen toimialoittain jne.

- Laskentasäännökset täsmällisiksi

- Ilmoitusvelvollisuutta olisi tarpeen täsmentää

- Perustavanlaatuisista kysymyksistä, kuten tulon laskemisesta ja kotipaikan siirrosta, pitäisi kirjoittaa lakiin. Tällöin voitaisiin keskittyä vain oikeisiin tulkintakysymyksiin.

- Lakiin pitäisi kirjata selkeästi sen soveltamisala suhteessa veronkiertosäännökseen, kiinteän toimipaikan säännökseen, veronkiertosäännökseen ja siirtohinnoitteluun.

- Suomi on tehnyt käytännön syistä verosopimuksia lähinnä maihin, joihin kansainväliset konsernimme ovat laajentaneet toimintaansa. Kaikki näistä valtioista eivät jaa samoja verojärjestelmän perusperiaatteita, minkä vuoksi olisikin aiheellista määritellä jossain määrin laissa myös se, miten toimitaan tilanteessa, jossa maiden välillä on verosopimus, mutta tietoja ei tosiasiallisesti saada toisesta valtiosta.

- Pitäisi poistaa rajoitus siitä, että myynnin ja markkinoinnin kohdistuttava vain sen sijaintivaltioon.

- Mistä lasketaan pääasiallinen toiminta, onko myynnin mukaan vai mihin perustuu? Lain esityöt eivät kerro.

- Uutta lakia säädettäessä pitäisi miettiä perustapauksia, mitä konserneilla tulee vastaan, miten yhtiöt toimivat ja mitä niiden toiminnasta halutaan verottaa.

- Lain olisi mentävä siihen suuntaan, että väliyhteisönä ei saa pitää yhtiötä, joka harjoittaa aitoa aktiivista liiketoimintaa, riippumatta siitä, onko EU- tai verosopimusvaltiossa. Lakia sovellettava vain verokeitaaseen perustettuihin yhtiöihin, joihin kanavoitu todellisuudessa muualla ansaitut varat. Jos suomalainen yhtiö perustaa esim. vakuutusyhtiön Jerseyhin, joka aidosti myy vakuutuksia, se ei saisi olla väliyhtiö. Sama esim. kauppaketjun kohdalla.
- Keskeisin kysymys on pääasiallinen tuotannollinen toiminta, mutta sitä on vaikea säännellä, eikä ehkä halutakaan. Toinen tärkeä on asuinvaltio.
- Toivottavasti muutokset ohjaisivat yritysten toimintaa liiketoiminnallisesta näkökulmasta
- Lain pitäisi mahdollisimman vähän haitata kv-yritysten toimintaa, joiden tulos koituu lopulta veronsaajan ja Suomen talouden hyväksi. Samanaikaisesti pitäisi kyetä verottamaan oikeudenmukaisesti. Tämä ongelma ei kuitenkaan koskaan poistu
- Ei realismia, että VYL ei koskisi ollenkaan ETA-alueen valtioita. Alueella on edelleen erityisiä huojennuksia yms.
- Toimialavapautukset laajemmiksi. Substanssi ja verosopimukset olisi otettava myös jollain tavoin mukaan väliyhteisön määrittelyyn. Malmgrenin malli voisi olla toimiva.
- Laki eriytettävä kv-liiketoimintaan ja yksityishenkilöiden sijoitukseen, koska näiden toimijoiden intressit ovat aivan erilaiset. Väliyhteisölaki soveltuu niihin, jotka noudattavat lakia, mutta jos et noudata, kyse on vain kiinnijäämisriskistä.
- Pitäisi ottaa huomioon, että globaalisti eri osaamisalueet ja edut keskittyvät eri paikkoihin. Esimerkkinä koulutus, infrastruktuuri, innovaatiot jne. Esim. trading – toimintaa keskittyy Sveitsiin ja Lontooseen
- Aito yhteys liiketoimintaan on toimialaa tärkeämpää
- Suomessa on perisynti ampua ongelmia tykillä
- Koska suurin osa yhtiöistä on rehellisiä, pitäisi miettiä voidaanko lakia kohdentaa paremmin?
- ETA-alue pitäisi vapauttaa lain soveltamisalasta kokonaan ja muissa verosopimusmaissa aktiivinen toiminta vapauttaisi. Mahdollisesti muidenkin kohdalla aito toiminta.
- Pitää olla selkeä ja ajantasainen lista mustista valtioista jne.
- Yksityishenkilöt ja konsernit eri lukuihin tai eri lakeihin
- Konsernin sisäisillä vakuutusyhtiöillä substanssi ihan erilainen kuin oikealla vakuutusyhtiöllä. Yhtiöt ulkoistavat käytännön toiminnan, koska konsernin vakuutustoiminta ei ole niin laajaa, eli ei vaadi työvoimaa yhtä paljon. Sitä ei ole kannattavaa pitää itsellä. Suppea toiminta ei myöskään ole niin antoisaa kuin normaali vakuutusalan työ, jolloin töihin ei saada niin kovia ammattilaisia.
- Uudelleenkirjoituksen johtotähtenä oltava se, ettei konsernin efektiivinen veroaste nousisi. Operatiivisesti toimivat yhtiöt, kuten huoltopalvelu, olisi jätettävä lain soveltamisalan ulkopuolelle.

On kohtuutonta, että konsernin operatiivinen palveluyhtiö, joka palvelee nimenomaan paikallista asiakaskuntaa, on väliyhtiö.

- *EU-huojennus pitää laajentaa koskemaan kaikkia maita, ei pelkästään verosopimusmaita*
- *Jos Suomella ei ole verosopimusta jonkun maan kanssa, ei siitä saa verovelvollinen joutua kärsimään*
- *Väliyhteisölain soveltamisalueeksi rajattava puhtaat kauttalaskutusyhtiöt, joilla ei ole mitään muuta liiketoiminnallista tarvetta kuin verokannan pienentäminen*
- *Yhtiö ei ole lipastusyhtiö, jos osakkeen omistus on keskitetty, koska osingot ovat verovapaita muutenkin*
- *Verosopimuksien asettaminen kriteeriksi on epärationalista. Efektiiivinen verokanta voi olla juuri sama ja oikeaa toimintaa jopa enemmän väliyhtiössä. EU:n ulkopuolella on yllättävän korkeita efektiiivisiä veroasteita.*
- *Jako, että väliyhtiölaki ei koske valmistajia, on vanhanaikainen. Se ei toimi maailmassa, jossa valmistus on ulkoistettu ulkopuolisille*
- *Kiinteän toimipaikan määritelmää pitäisi huomattavasti supistaa projektitoimitusten osalta. Hankalaa kuitenkin mennä estämään jokaisen maan omaa päätösvaltaa sen suhteen.*
- *Verosopimusten soveltaminen ”ei OECD-valtioissa” ja lähdeverojen hyvittäminen ovat tulevaisuudessa isoja kysymyksiä.*
- *Tunnustettava, ettei järjestelmä voi ollakaan täydellinen. Asiaa lähestyttävä pragmaattisesti, mikä on käytännön kannalta toimivinta. Jos pyritään kitkemään kaikki mahdolliset porsaanreiät, alkaa se samalla rajoittaa rehellistäkin toimintaa ja vaikuttaa kilpailukykyyn, eikä se ole välttämättä fiskaalisestikaan valtion kokonaisedun mukaista.*
- *Olisiko muiden maiden lainsäädännöissä jotain, mistä ottaa opiksi?*
- *Lain pitäisi olla kireämpi yksityishenkilölle ja todistustaakan isompi.*

Väliyhteisön purkamiseen liittyvät ongelmat

- *Eri maissa on eri lainsäädäntöjä. UK:n lainsäädännön mukaan purkamisen jälkeen pesään tulevat varat menevät kruunulle, mutta jos tulee lisää velkoja niin selvitysmiehet ja tj maksaa. Eli yhtiötä ei pureta, ennen kuin on aivan selvä kuvio. Mennyt jopa 10v purkamiseen. Eksoottisemmissa maissa taas voi työteho ja toimintatavat olla erikoisia.*
- *Yhtiöstä irtaantuminen ei välttämättä yksinkertaista, kun osakkeiden luovutusvoitot eivät ole verovapaita ja joskus yhtiön alla voi olla merkittäviäkin yhtiöitä/omistuksia, joita on hankala saada siirrettyä jonkun muun yhtiön alle. Vuositasolla joudutaan maksamaan yhtiöstä muutama satanen, mutta yhtiön purkaminen voi maksaa huimia summia, koska siitä irtaantuminen on verollinen transaktio. Tämän vuoksi yhtiöitä pidetään, vaikka joku toimittaja saakin niistä hyviä juttuja.*

Kahden lain mahdollisuus

- *Kahdessakin laissa pitäisi tehdä rajauksia. Esim. osakeyhtiöt, listaamattomat, ulkomaiset yhtiöt pois.*
- *Laissa on nykyisellään koitettu ottaa huomioon eri toimijat toimialamäärittelyllä. Pitäisikö toisaalta siirtyä toiminnan, eikä alan määrittelyyn? Entä liiketoiminnan käsite?*
- *Poikkeukset laeissa aiheuttavat aina tulkintaongelmia ja voivat johtaa toiminnan ja tulojen keinotekoiseen muuntamiseen ja sitä kautta tehokkuustappioihin.*
- *Kaksi lakia on ok, mikäli selkeyttää tilannetta, mutta johtaa luultavasti toiminnan yhtiöittämiseen yms. kuvioihin*
- *Ei kahta lakia. Cadburyn jälkeen yrityksissä riittää aito toiminta EU-alueella, mutta yksityishenkilöllä ei. Eroavaisuudet on siis jo huomioitu lailla.*

Veroparatiisiyhtiön perustaminen

- *Yrityksen perustaminen, vuosimaksu, nomini johtajapalvelu, osakepalvelu, postilokeropalvelu, puhelinpalvelu jne. johtavat merkittäviin kustannuksiin*
- *Yhtiön perustaminen ei vaadi juuri mitään tositteita. Perus yhtiöjärjestys helposti, vähän rahaliikennettä ja nimikirjoitus. Jos haluaa erilaisen kuvion niin vaati vähän enemmän hintaa.*

Yleistä

- *Listautuminen aiheuttaa siinä määrin paineita, että veroparatiisitoimenpiteisiin ei helposti ryhdytä*
- *Suotuista veroympäristö on kilpailutekijä, koska se vähentää kustannuksia ja lisää tuottoa osakkeenomistajille*
- *Tuskin mikään yritys nykyisin perustaa yhtiötä veroparatiisiin pelkästään verotuksellisista syistä. Monilla niitä on, joillakin ihan toiminnan vuoksi ja joillakin taas jäänyt historiallisista syistä. Jos bisnestä lähdetään viemään uusiin valtioihin, ei siinä ole mitään merkitystä verokannalla. Se on kuitenkin niin pieni tekijä tuloksen kannalta.*
- *Jos verokannalla ei ole merkitystä sijoittautumiseen, miksi yritykset ja etujärjestöt vaativat sen alentamista 22%:iin?*
- *Sijoittautumisessa ratkaisevaa verotus, hallittavissa olevat rakenteet, tehokkaat ostot ja rahoitus, jossa valuuttariskit ja eri transaktiot katsottu kuosiin, raaka-aineet, markkinat jne.*
- *Lainsäädäntöjä on vähintään yhtä monta kuin on maitakin, mutta silti olisi toimittava globaalisti yhtenäisellä tavalla hyvänä yrityskansalaisena*

- *Suomalaisyrietykset ovat kansainvälisesti arvioiden varsin konservatiivisia verosuunnittelijoita, mikä johtuu siitä, että yrityksissä on vain vähän veroihmisiä, ja jos tekee jotain monimutkaisia rakenteita tai vie immateriaalioikeuksia kauas pois, niin rakenteen valvonta ja ylläpito vaatii voimavaroja. Esim. IBM:llä on 600 verojuristia, Siemensillä 250 jne. Suomalaisissa yrityksissä kirjanpito puoli hoitaa tosin raportoinnin yms.*
- *Yritysten kansainvälistyminen ja yksityishenkilöiden kv-pääomasijoitukset ovat erittäin merkittävä osa big four – yhteisöjen toimintaa. Erityisesti toimintojen siirtäminen ulkomaille on keskeistä. Projektit ovat lisääntyneet pientenkin yritysten kohdalla koko vuosituhannen. Väliyhteisöt eivät kuitenkaan ole erityiskysymys, vaan tiedostettava asia rakenteissa. Väliyhteisölaki pitää tuntea, koska se on ennaltaehkäisevä, mutta se ei ihmeemmin työllistä. Enron – skandaalin myötä yhteisöt ovat kuitenkin byrokratisoituneet aika paljon.*
- *Toimeksiantojen parissa työskentelee hyvinkin isoja tiimejä, joissa mukana eri alojen osaajia. Väliyhteisöasioiden osaajia on oltava mukana.*
- *Yrityskauppojen yhteydessä tehdään paljon veroselvityksiä ja kysellään, millainen väliyhteisölaki Suomessa on. Yksi keskeinen on välillinen omistussuhde, jota ei kaikkialla muualla*
- *Pyritään pysyviin liikesuhteisiin, koska asiakashankinta on kallista ja toisaalta bisnes toimivampaa pitkäaikaisten liiketuttavien kanssa. Tehdään myös lakiseurantaa, koska yritykset kehittävät toimintaansa 2-3v tähtäimellä.*
- *Kun varakas yksityishenkilö ostaa palvelun, hän ei osta pelkkää osaamista, vaan opinion sijoituksen takana. Tämän vuoksi big fourin asema on niin vahva.*

Suomen kilpailuasema tulevaisuudessa

- *Rauha, turvallisuus ja lainsäädäntöympäristön yms. ennakoitavuus on Suomen ehdottomia etuja kansainvälisesti*
- *Suomessa kilpailuedut voisivat olla tulevaisuudessa lähinnä selkeä, vähäbyrokraattinen, ennakoitava ja yksiselitteinen järjestelmä. Esimerkiksi jenkeissä jopa veroilmoitusten tekeminen on isoa touhua ja vaatii ammattilaisten työtä. On myös oltava laaja ja selkeä veropohja, jolloin voidaan alentaa verokantaa.*
- *Tuotekehityksen tulokset eivät saisi mennä ulkomaille*
- *Tuotekehitystoiminnan vähennysoikeus kohdistuu muualle kuin oli tarkoitus.*
- *Osinkojen verotusta ei saa kiristää, koska niillä maksetaan sukupolvenvaihdokset. Työn verotusta taas pitäisi keventää*
- *Suomalaisen verolainsäädännön paras valtti on korkojen vapaa vähennysoikeus*
- *22% yhteisöverokanta tuskin tuo uusia investointeja, mutta pitää ainakin nykyiset täällä*

- *Spekulaatio pääkonttorien siirtymisestä pois Suomesta on kevyttä keskustelua. Lähinnä ei-valistuneiden taloustoimittajien loputon jargon.*
- *Jos juoksevaa tuloa verotetaan vain 22% niin osinkoverotuksen kiristys ei paha juttu.*
- *Lainsäädännön selkeys, oikeudenmukaisuus, kustannustehokkuus ja ennakoitavuus ovat tärkeitä kilpailuetuja.*
- *Suomessa tehty yritysten näkökulmasta hyviä uudistuksia. Ei hassumpi holding-yhtiön lokaali.*
- *” Pienen maan ei kannata olla edelläkävijä ”. Ei kannattaisi ottaa tänne lakeja, joita ei ole muualla testattu.*
- *Kilpailuvalteissa mahdollisuus Hollannin malliin, jossa tehdään suotuisat olosuhteet toiminnoille joita tänne halutaan. Asetetaan ehdot tietyistä substanssista, valtiolle tuotettavista tuloista tms. Esim. listaamattomien kohdalla olisi säilytettävä jotain täällä että ei joudu maksamaan takaisin tuotekehitystukia yms.*
- *Ulkomaisten verojen hyvittäminen nopeammaksi*
- *Ennakkotiedot sitovina ja nopeasti*
- *Verosopimuksia ja hyvityksiä lisää*
- *Järjestelmän kannustettava IPR:n eli aineettomien oikeuksien keräämiseen*
- *Kohtuullinen yhteisöverotus ja laaja veropohja niin ei jää kohtuuttomia verosuunnittelumahdollisuuksiakaan.*

Ulosottolain uudistus

- *Varoja oli piilotettu aina, mutta kansainvälistymiskehityksen helpotettua veroparatiisijärjestelyjä ne lisääntyivät radikaalisti 1990-luvulla. Jopa keittiön ateriavälineitä rekisteröitiin veroparatiisiyhtiön nimiin.*
- *Lain säätäminen ei luultavasti olisi normaalioloissa onnistunut, mutta veroparatiiseja koskevan talousrikollisuuden oltua jatkuvasti julkisuudessa, oli hetki otollinen isoihinkin uudistuksiin. Lakiuudistus meni lopulta läpi ilman suurempia ongelmia.*
- *Veroparatiisien sivuuttamista koskeva pykälä on onnistunut ja toteuttanut ennen kaikkea ennaltaehkäisevää funktiotaan moitteettomasti.*
- *Alioikeudet sovelsivat pykälää oikein, mutta Korkeimman oikeuden suhtautuminen oli yllättävänkin nihkeää. Kesti kauan, ennen kuin KKO:n teoreettis-juridinen suhtautuminen saatiin muutettua.*
- *Ulosottolain uudistus on lopettanut veroparatiisien käytön varojen piilottamistarkoituksessa. Nykyisin toiminta on suuntautunut lähinnä suomalaisten yhtiöiden perustamiseen, lähipiirin kanssa*

tehtyihin järjestelyihin ja ylipäätään riittävän monimutkaisiin järjestelyihin, että nykyisillä resursseilla niitä ei kyetä selvittämään eikä tuomioistuin niitä ymmärrä.

Muita erityiskysymyksiä:

- On tullut ongelmia sen suhteen, että veroilmoitukset on jätettävä huhtikuussa, vaikka kehityksistä voisi olla hyvin ongelmallista saada ajallaan tietoja. Veroprosessi on muutoinkin kohtuuttoman nopea, mikä voi johtaa asioiden hieman pintapuoliseen käsittelyyn ja sitä kautta oikaisuvaatimuksiin. Tämä vie turhaan resursseja.

- Perustuslain mukaan veroista säädetään lailla, mutta Suomessa KHO on linjannut oikeuskäytäntöä ratkaisevasti yli lain. Verohallintokin voi antaa ohjeita. Lopulta informaatio, miten verovelvollisuus määräytyy, löytyy muualta paitsi laista. Lain pitäisi olla yksityiskohtaisempi.

- Pörssiyrityksille ensiarvoisen tärkeää, että toimitaan säännösten mukaan. Yksityishenkilöille harvoin mainekustannukset merkittäviä. Viranomaispuolella pitäisi mieltää, että pörssiyritykset ei voi jättää mitään ilmoittamatta. Väilyhteisömaissa on ihan faktisesti hirveän hidasta saada paikallista tilinpäätöstä valmiiksi, koska sitä ei tarvita mihinkään. Konsernitilinpäätös saadaan jo laadittua ja tilintarkastatettua luvut aikapäiviä aikaisemmin, mutta virallinen paikallisen lainsäädännön mukainen tilinpäätös viipyy, eikä kukaan ehdi tarkistaa. kove sanoo, että huhtikuun viimeinen päivä pitää olla kuitenkin tilinpäätös perillä tai muuten eivät täytä ilmoitusvelvollisuutta. Verohallintoon saatava lisää käytännön näkemystä, että kyseessä ei pimittäminen vaan homma yritetään tehdä kunnolla mahdollisuuksien mukaan. Jotkut pelurit taas eivät ilmoita ollenkaan täysin eri syistä.

- Kaikkien on maksettava, "fair share". Kun on tietty tarve kerätä yhteisöveroa, kaikki yritykset maksaa niille kuuluvan osan siitä. Ilman VYLiä isot kv-konsernit voisi maksaa verot muualle ja minimoida riskit, mutta ne, joiden veropohja ei liiku, eli pienemmät immobiilit yhtiöt Suomessa maksavat täyden veron. Esim. korkojen vähennysoikeuden rajoituksia vastaan ei ole koko yritysalamä, koska ulkomaiset toimijat pääsee välttämään Suomen yhtiöverotusta. Todennäköisesti muut maksaa silloin enemmän. Esim. Ruotsissa alennettiin yhteisöverokantaa ja todettiin, että osa hommasta rahoitetaan korkojen vähennysoikeuden rajoituksilla.

- Eurooppaan olisi saatava neutraali sijoitusrahastomarkkina, missä verotus ei vaikuta mihinkään sijoituspäätöksiin. Niin kauan kun tax controllissa ei ole level playing fieldin tyyppistä tasaista kilpailuasetelmaa, on turha puhua siitä, että kaikilla valtioilla olisi yhtäläiset kilpailumahdollisuudet. Verokilpailu sijoituspuolella on todellista.

- Ainoa, mikä EU:ssa ei liiku vapaasti, ovat verotukseen liittyvät tiedot

- Kun verokantaa lasketaan, väilyhteisöistä saatava hyöty pienenee. Konserneissa tarvittaisiin valtava volyyymi, että muutaman prosenttiyksikön laskulla olisi isoa merkitystä.

- Menetelmälain muutos, jossa ulkomaisten verojen hyvittäminen ja käyttöaika pidennettiin, oli erittäin hyvä juttu.

- Verotusmenettely on yksi kilpailutekijä, jos ei tueta toisia maita ja pidetään pankkisalaisuutta

- Säästödirektiivin merkitys esim. sveitsiläisen yksityishenkilön sijoittaessa Suomeen? Kierretään niin, että finanssimaailma kehittää tuotteita, joiden tuotot eivät mene korkotuloina säästödirektiivin piiriin -> nopeasti haetaan siis korvaavat järjestelmät. Säästödirektiivit yms. ei pysty muuttamaan isoa kuvaa. Näillä pienillä alueilla voi jotain edistystä tulla
- EY-tuomioistuimella on linja, mutta se vaihtelee. Tästä seuraa ennakoitavuusongelma.
- Jos on kovin komplisoitu veronkiertokuvio, ei se mene välttämättä tuomioistuimen ymmärrykseen ja silloin tulee helpommin vapauttava tuomiokin
- Hallintorekisterien anonymiteettivaatimus hölynpölyä, koska omistajana on lähinnä henkilöisiä eläkerahastoja
- Lainsäädäntöprosessissa mukana aina työnantajapuolen etujärjestöt asiantuntijoina. Miksi ei voisi olla myös palkansaajajärjestöt?
- Elinkeinoelämän asemaan vaikuttavan lainsäädännön kohdalla lobbaus on ollut voimakasta ja sieltä vastustettu myös vertailutietotarkastusta ja hallintarekisterin laajentamista. Hallinnon puolella taloustilanne on kuitenkin niin toivoton, että ilman elinkeinoelämän apua eivät selviäisi millään.
- Treaty shopping on lisääntynyt. Sijoittaudutaan nollaverosopimusmaihin.
- Jos varmistetaan että yhtiö ei ole tunnistettavissa niin ennakkotietojakin voisi julkaista. Systemaattisella tutkimisella voisi hakea yksittäisistä tapauksista linjan.
- Yritykset jotka on ajautuneet veroprosesseihin teettää veroselvityksiä, kannattaako maksaa ensimmäisessä asteessa. Suomen järjestelmässä veronlisäykset, korot yms. ovat merkittäviä ja käsittelyajat pitkiä. Asiansa hoitavassa yrityksessä talousjohtaja selvityttää, maksaako veron vai lykkääkö ja valittaa.
- Yritysverotuksessa on meneillään eräänlainen välivaihe pääoma- ja yhteisöverokannan sekä listaamattomien osakeyhtiöiden verotuksen suhteen.
- Kansainvälisen verotuksen puolella keskeisin kysymys se, miten verottaja lähtee puuttumaan siirtohinnoitteluun. Siihen panostetaan nykyisin paljon puolin ja toisin.
- Korkojen ollessa rajoittamattomasti vähennyskelpoisia voidaan tytäryhtiötä pääomittaa tytäryhtiötä velkavivulla. Esim. Luxemburgilainen yhtiö voi olla väliemo, ja se on pääomittanut velkarahalla suomalaisen yhtiön, jolloin tulos korkojen muodossa Luxemburgiin, missä ei koroista tarvi pahemmin veroja maksaa.
- Valtionhallinto ymmärtää yrityksiä nykyisin paljon paremmin
- Verolainsäädäntö jopa aika selkeää verrattuna moniin muihin maihin.

Kypros ongelmallinen, vaikka sinne verosopimus on tulossa. Myös Venäjä on verotuksellisesti erittäin riskialtis paikka. Siellä neuvonantajat neuvovat ristiriitaisesti, tuomioistuin tulkitsee vaihtelevasti ja dokumentointi aiheuttaa järkyttävästi hallinnollista työtä. Kiina iso haaste

verrattuna muihin, paljon lakimuutoksia yms. eikä mikään länsimainen systeemi siellä toimi. Haasteellista, että joka maassa omat säännöksensä ja EU:ssa harmonisointi ei tämän pidemmällä.

- Jenkkien ja EU:n pitäisi laittaa nämä veroparatiisit polvilleen, että yhteistyön tekeminen loppuu elleivät avaa pankkisalaisuuksiaan.

- Yhteiskuntamoraali on koetuksella, kun pohditaan mistä pitäisi tuloja saada ja on varoja joita ei ole koskaan verotettu.

- Isoimmat haasteet EU:n sisällä ovat siirtohintakysymykset ja kahdenkeskisten arbitraatiosopimusten soveltaminen. Miten yritys pystyy eliminoimaan kaksinkertaisen verotuksen?

- Sisämarkkina ja välitön verotus on otettava kehityksen kohteeksi. Esim. korko- ja rojaltidirektiivin soveltaminen on idioottimaista. Jos tyttären tytär, joka maksaa korkoja emoyhtiölle, on implementoitu direktiivin sanamuodon mukaan, ei korko- ja rojaltidirektiivi enää sovellukaan. Lähdevaltio saa periä lähdeveron koko tulosta. EU:n sisällä nämä esteet pois! Lähdeverotus ensimmäisenä.

- Tappiontasaus saatava kulkemaan rajojen yli

- EU:ssa ei ole saatu edes yhteistä malliverosopimusta vaikka komissiokin olisi halunnut sellaisen

- Yhtenäinen verokanta vaatisi myös yhtenäisen väliyhteisölain jne. mutta ei ole päästy edes yksimielisyyteen siitä, pitäisikö VYL:iä ollakaan

- Turhia hallinnollisia kuluja tuova lainsäädäntö pois. Esim. siirtohinnoittelun myötä dokumentointi on lisääntynyt eikä Pohjoismaissa ole tällaiseen totuttu.

- Ongelmallista, että joka maassa on oma laskentasäännöstö. Myös kulttuurierot ovat merkittäviä.

- Verot ei pahemmin kiinnosta operatiivista johtoa. Rahoitusrakenteet yms. eivät heidän näkökulmastaan niin olennaisia.

- Venäjällä ei suostuta maksamaan, jollei kaikki kirjallisesti ja ohessa liitteet että kaikki palvelut toimitettu.

- Jotkut tekevät verosuunnittelua aineettomilla oikeuksilla, toiset jatkuvalla osakekaupalla

- Verosopimuksissa on hankalat käsitteet. Home country support. Malesia pitää sitä rojaltinga, mutta Suomi ei. Lähdevero pitää maksaa mutta Suomi ei hyvitä. Suomen otettava yhteyttä lähdevaltion managementin veroja pidetään helposti omina.

- Kiinteän toimipaikan syntyminen todella epämääräistä! Aina sanotaan että ktp saattaa syntyä

- Tappiontasaus pitäisi saada myös taaksepäin

- Ruotsin malli korkojen vähennysoikeuden rajoitusten suhteen ei ole yhteisölain mukainen eikä myöskään kannusta investointeihin

- *Pienestä maasta karkaa pääomat, mikäli rajoitetaan korkojen vähennysoikeutta. Tulot veronalaisia ja menot laajasti vähennyskelpoisia. Yritykset ei velkaannu tahallaan, tärkeää että voi vähentää rajoittamattomasti.*
- *Veropohjan yhtenäistäminen EU:n tasolla valitettavasti torpattiin, mutta siihen on pyrittävä. Olisi hyvä jos maat saisivat kilpailla vain verokantojen avulla. Ei missään nimessä minimiverokantaa, koska silloin yritykset lähtee Euroopasta.*
- *Windfall-vero voisi pahimmillaan syödä sähköntuotannosta koko suomalaisen tuoton. Jos tuotanto menee veroon, ei yritystä voi kasvattaa millään.*
- *Verokilpailu tuo kauhun tasapainon verotasossa että yrityksiä kannustetaan kasvamaan. Veronmaksua ”lykkäämällä” saadaan lisää panoksia kasvuun ja vero tulee myöhemmin maksuun jopa suurempana, koska toiminta ja kannattavuus kasvanut ja ihmiset saaneet töitä.*
- *Verotus on tehokas sanktio, mutta verovapaus puolestaan on huono kannustin. Tällöin tehdään asioita verotuksen takia ja muutetaan toimintaa.*