Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asiantuntijalausunto: Professori Marjaana Helminen

HE 59/2015 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n muuttamisesta

Lausunnon pääkohdat

1. Direktiiviin perustuvana muutos välttämätön
2. Muutos linjassa OECD:n BEPS-projektin kanssa
3. Verosopimusetuja voidaan joutua myöntämään EU:n ulkopuolisissa tilanteissa muutoksesta huolimatta
4. Uusia sääntöjä tulee soveltaa sopusoinnussa EU:n primäärioikeuden kanssa
5. Perusteltua säätää uusi veronkiertosääntö VML 28 §:n rinnalle
6. Esitetyn veronkiertosäännön soveltamiskynnyksen tulee olla korkea

1. Direktiiviin perustuvana muutos on välttämätön

Hallituksen esityksessä (HE59/2015) ehdotetaan, että EVL 6 a §:n osinkojen verovapautta koskevaa sääntöä muutetaan EU:n Emo-tytäryhtiödirektiivin (2011/96/EU) muutosten edellyttämällä tavalla koskien verovapauden epäämistä hybridi mismatch-tilanteissa ja veronkiertotilanteissa.

Emo-tytäryhtiödirektiiviä on muutettu (2014/86/EU) siten, että direktiiviin perustuva voitonjaon verovapaus saadaan myöntää direktiivin piiriin kuuluvaa voitonjakoa saavan emoyhtiön asuinvaltiossa ainoastaan, jos jaettu voitto ei ole jakavan tytäryhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen. Jos voitonjako ei ole kokonaan vähennyskelpoinen, rajoitus koskee vain vähennyskelpoista määrää, direktiivin soveltuessa normaalisti muuhun osaan voitonjakoa. Tarkoituksena on ehkäistä tilanteita, joissa tietty suoritus on verotuksessa maksajalle vähennyskelpoinen ja toisaalta suorituksensaajalle verovapaa. Direktiivimuutos on linjassa OECD/G20 BEPS projektin (Base Erosion and Profit Shifting) tavoitteiden kanssa.

Lisäksi emo-tytäryhtiödirektiiviin on lisätty uusi veronkiertosääntö (2015/121/EU). Säännön mukaan direktiiviin perustuvia etuja ei saa myöntää sellaiselle järjestelylle tai järjestelyjen sarjalle, jonka

päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on direktiivin tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Säännön mukaan järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta. Sääntö on minimisääntö, joka ei estä nykyisten kansallisten veronkiertosääntöjen tai esimerkiksi verosopimusten väärinkäyttöä rajoittavien määräysten soveltamista.

Direktiivimuutokset on saatettava kansallisesti voimaan 31.12.2015 mennessä. Näinollen Suomin on velvollinen muuttamaan osinkojen verotusta koskevia sääntöjä direktiivin minimivaatimuksia vastaavasti.

Hallitus esittää, että direktiivimuutokset implementoidaan EVL 6 a §:ään käytännössä sellaisinaan. Tämä on yksinkertaisin tapa varmistaa, että Suomen kansallinen lainsäädäntö vastaa direktiivin vaatimuksia. Uudet säännöt koskisivat kuitenkin direktiivin piiriin kuuluvien osinkojen lisäksi myös kaikkia muita EVL 6 a §:n perusteella verovapaita osinkoja. Direktiivi ei tätä edellytä, mutta tämä on perusteltua yhdenvertaisen kohtelun takaamiseksi. Jos uudet säännöt koskisivat vain direktiivin piiriin kuuluvia tilanteita, säännöt saattaisivat aiheuttaa EU:n perussopimusten, ETA-sopimuksen tai perustuslain vastaista syrjintää.

Osinkotulon verovapautta rajoitettaisiin siten, että osinko olisi kokonaan veronalaista tuloa siltä osin kuin suoritus on osinkoa jakavan yhteisön verotuksessa vähennyskelpoinen. Jos suoritus on maksajalle vain osittain vähennyskelpoinen, osinko olisi veronalaista vain vähennyskelpoista määrää vastaavalta osin. Muu osa saadusta osingosta olisi verovapaata.

EVL 6 a §:ään lisättäisiin uusi yleinen direktiivimuutoksen edellyttämä veronkiertosääntö. Uusi veronkiertosääntö soveltuisi, kun kyse on sellaisesta järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on pykälän tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidettäisiin epäaitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.

Uusi veronkiertosääntö ei estäisi sellaisten muiden sääntöjen tai sopimusmääräysten soveltamista, joiden tavoitteena on veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estäminen. Sääntö ei siten estä soveltamasta esim. VML 28 §:n yleistä veronkiertosääntöä tai verosopimusmääräyksiä, joiden tarkoituksena on estää veron välttäminen ja sopimusmääräysten väärinkäyttö.

2. Muutos linjassa OECD:n BEPS-projektin kanssa

Sen lisäksi, että ehdotettu muutos on direktiivimuutoksen edellyttämä, muutosehdotus on myös linjassa OECD:n ja EU:n viimeaikaisten tavoitteiden kanssa estää keinotekoisia kansainvälisiä veronkiertojärjestelyitä ja tarkoituksettomia kansainvälisiä nollaverotustilanteita. Tästäkin

näkökulmasta säännöt on tarkoituksenmukaista implementoida esitetyllä tavalla laajasti koskemaan myös muita kuin vain direktiivin piiriin kuuluvia osinkoja.

3. Verosopimusetuja voidaan joutua myöntämään EU:n ulkopuolisissa tilanteissa muutoksesta huolimatta

EU-oikeudella on etusija kansallisen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin nähden. Emo-tytäryhtiödirektiivin vaatimuksia on siten sovellettava, vaikka kansallisen oikeuden säännöt tai verosopimukset olisivat ristiriidassa direktiivin kanssa. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että myös verosopimuksiin perustuva osinkojen verovapaus on evättävä tilanteessa, jossa direktiiviin perustuva verovapaus on evättävä. Verovapauden myöntämien verosopimuksen perusteella tilanteessa, jossa direktiivi edellyttää direktiivietujen epäämistä, ei olisi direktiivin tarkoituksen mukaista. Olisi myös verosopimusten oman tarkoituksen vastaista myöntää verosopimuksiin perustuvia veroetuja tilanteissa, joissa on kyse keinotekoisista veronkiertojärjestelyistä. Verosopimukset eivät kuitenkaan toistaiseksi edellytä verosopimusetujen epäämistä pelkästään sillä perusteella, että osinko on sen maksajalle vähennyskelpoinen. OECD:n BEPS-projekti saattaa muuttaa tätä, jos projektin tavoitteena oleva multilateraalinen verosopimus toteutuu.

Koska EU-oikeuden säännöillä on etusija verosopimuksiin nähden, on verosopimuksiin perustuvat veroedut evättävä silloin, kun direktiivi sitä edellyttää, edellyttäen ettei direktiivin soveltamien merkitse primäärioikeuden vastaista syrjintää. Joissakin tilanteissa direktiiviin perustuvien uusien sääntöjen soveltaminen saattaa kuitenkin edellä esitetyllä tavalla johtaa verosopimusetujen epäämiseen verosopimuksen vastaisesti. Tämä ei ole ongelma EU:n sisäisissä tilanteissa, koska direktiivi sitoo joka tapauksessa kaikkia EU-valtioita. Sen sijaan joissakin tilanteissa verosopimusetujen epääminen uusien sääntöjen perusteella saattaa merkitä verosopimusrikkomusta sellaisten valtioiden osalta, jotka eivät ole EU-valtioita. Muiden kuin EU-valtioiden osalta verosopimusedut menevät uusien kansallisen lainsäädännön sääntöjen edelle ja osingon verovapaus saatetaan siten verosopimuksen perusteella joutua myöntämään, vaikka vastaavassa EU:n sisäisessä tilanteessa osingon verovapaus joudutaan myöntämään. Vastaisuudessa verosopimuksia tultaneen BEPS-projektin myötä muuttamaan siihen suuntaan, että tämä ongelma poistuu.

4. Uusia sääntöjä tulee soveltaa sopusoinnussa EU:n primäärioikeuden kanssa

Laajasta muodollisesta soveltamisalastaan huolimatta uudet säännöt tulevat käytännössä sovellettaviksi voittopuolisesti rajat ylittäviin tilanteisiin puhtaasti kotimaisten tilanteiden sijaan. Puhtaasti kotimaisissa tilanteissa ei synny tilanteita, joissa vähennyskelpoinen maksu olisi sen saajalle verovapaa osinko, eikä kotimaisia osinkoja muutenkaan voida käyttää veronkiertojärjestelyihin yhtä laajasti kuin kansainvälisissä järjestelyissä.

Vaikka uudet säännöt kohtelevat kotimaisia ja rajat ylittäviä tilanteita muodollisesti samalla tavalla, ne saattavat merkitä epäsuoraa rajat ylittävien tilanteiden syrjintää, koska säännöt käytännössä soveltuvat voittopuolisesti kansainvälisiin tilanteisiin. Tämä voi joissakin tilanteissa johtaa EU:n

perusvapauksien vastaiseen kohteluun, koska osingon verovapaus voidaan evätä myös tilanteissa, joissa ei ole kyse täysin keinotekoisista veronkiertojärjestelyistä (ks. tarkemmin Helminen, Marjaana 2015, EU Law Compatibility of BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, British Tax Review 3/2015 a. 325-339).

EU-tuomioistuin on todennut, että epäsuora syrjintä tai rajat ylittävää toimintaa rajoittava kohtelu on oikeutettua silloin, jos rajoitus kohdistuu vain täysin keinotekoisiin veronkiertojärjestelyihin. Direktiivi edellyttää kuitenkin epäämään veroetuja myös tietyissä sellaisissa tilanteissa, joissa ei ole kyse täysin keinotekoisista veronkiertojärjestelyistä. On tulkinnanvaraista, miten pitkälle EU-tuomioistuin tulee hyväksymään rajoittavan kohtelun näissä tilanteissa. Primaarioikeuden osana EU:n perusvapaudet menevät kuitenkin sekundäärioikeuteen kuuluvien direktiivien ohi. Näinolen ehdotettuja sääntöjä ei tulisi soveltaa perusvapauksien vastaisesti, vaikka säännöt ovatkin EU-direktiivin edellyttämiä. Uusien sääntöjen soveltamiskäytännön tulisi siten olla hyvin varovaista silloin, kun sääntöjä sovelletaan muihin kuin vain täysin keinotekoisiin verokiertojärjestelyihin.

5. Perusteltua säätää uusi veronkiertosääntö VML 28 §:n rinnalle

Suomen kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvä VML 28 §:n yleinen veronkiertosääntö on soveltamisalaltaan laaja. Periaatteessa VML 28 §:ää voidaan soveltaa hyvin samantyyppisissä tilanteissa, joissa direktiiviedut on evättävä direktiivin uuden veronkiertosäännön perusteella. Legaliteettiperiaate kuitenkin edellyttää, että veroista säädetään selkeästi laissa. Olisi siten kyseenalalaista ryhtyä soveltamaan VML 28 §:ää direktiivimuutoksen edellyttämällä tavalla, koska joissakin tilanteissa veronkiertosääntöä tulisi soveltaa tilanteissa, joissa nykyisen verotus- ja oikeuskäytännön perusteella osingon verovapautta ei ole evätty. Näinollen on tarkoituksenmukaista säätää uusi erillinen direktiiviin perustuva veronkiertosääntö VML 28 §:n rinnalle. Tällöin säännön soveltamiskynnys voi tulevaisuudessa vakiintua yhdenmukaisesti tulevaisuudessa syntyvien direktiivin veronkiertosäännön soveltamisalaa koskevien EU-tuomioistuimen tulkintojen mukaisesti. Tästä syystä on myös tarkoituksenmukaista säätää uusi veronkiertosääntö esitetyllä tavalla vastaamaan sanamuodoltaan direktiivin veronkiertosäännön sanamuotoa.

6. Esitetyn veronkiertosäännön soveltamiskynnyksen tulee olla korkea

Uuden direktiiviin suoraan perustuvan veronkiertosäännön säätämisen välttämättömyys ei poista sitä tosiasiaa, että uuteen veronkiertosääntöön sisältyy useita tulkinnanvaraisia käsitteitä. Voidaan jopa kysyä, onko näin tulkinnanvarainen sääntö legaliteettiperiaatteen mukainen. Koska Suomen lainsäädäntöön on kuitenkin vakiintuneesti kuulunut yleinen veronkiertosääntö, jonka olemassaolon oikeutusta ei ole legalitettiperiaatteeseen vedoten kiistetty, ei voida kastoa, että uusi veronkiertosääntökään sinänsä olisi Suomen oikeuskulttuurissa legalitettiperiaatteen vastainen. Säännön soveltamiskynnyksen tulee kuitenkin VML 28 §:n tapaan olla korkea, jotta taataan riittävä legalitettiperiaatteen edellyttämä oikeusvarmuus ja ennustettavuus. Uutta sääntöä ei saa ruveta soveltamaan mielivaltaisesti edellyttäen verovelvollisia osoittamaan, ettei kyse ole uuden veronkiertosäännön piiriin kuuluvasta asiasta. Näyttövelvollisuuden säännön soveltamisedellytysten

olemassaolosta tulee kuulua vahvasti sille, joka haluaa sääntöön vedota. Veronkiertosäännön soveltamiseen ei tule ryhtyä, ellei ole ilmeistä, että sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Näistä näyttövelvollisuuteen ja ilmeisyyteen liittyvistä kysymyksistä olisi perusteltua mainita nimenomaisesti uuden veronkiertosäännön yhteydessä.

Turussa 27.10.2015

Professori Marjaana Helminen