Raimo Immonen
OTT, professori emeritus

9.11.2015

Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

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

Esitän kunnioittaen seuraavan lausuntoni hallituksen esityksestä elinkeinoverolain (EVL) muuttamisesta.

1. Lainmuutoksen tarkoitus

Lainmuutoksen tarkoituksena on saattaa voimaan Euroopan unionin emo-tytäryhtiödirektiivin muuttamisesta annettujen direktiivien 2014/86/EU ja 2015/121/EU määräykset. Näiden määräysten tavoitteena on estää hyötyminen verotuksessa sen kautta, että voitonjako olisi saajalle verovapaata tuloa silloinkin, kun suorituksen maksaja on saanut vähentää sen omassa verotuksessaan (Dir. 2014/86/EU). Käytännössä asia liittyy erilaisiin hybridi-instrumentteihin. EU:n sääntely on osa laajempaa OECD:n ja EU:n piirissä asetettua sääntelytavoitetta (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – hanke), jolla pyritään rajoittamaan agressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Väärinkäytösten estämiseksi lisäksi määrätään jäsenvaltioiden lainsäädäntöön sisällytettävästä veronkiertosäännöksestä (Dir. 2015/121/ EU).

2. Sääntelyn sisällöstä

EVL 6a §:n 8 momentti

Ehdotettu EVL 6 a §:n 8 momentti vastaa johdonmukaisesti direktiivin määräystä ja toteuttaa sen tarkoitusta. Muutos on myös tarkoituksenmukainen. Siihen ei ole huomauttamista.

EVL 6a §:n 9 momentti

Ehdotettu EVL 6 a §:n 9 momentti vastaa myös johdonmukaisesti direktiivin määräystä ja toteuttaa sen tarkoitusta. Tässä momentissa säädettävällä veronkiertosäännöksellä olisi tarkoitus estää osinkoveroetujen väärinkäyttäminen sellaisten järjestelyjen avulla, jotka eivät ole aitoja. Ehdotetussa momentissa määritellään myös epäaidon järjestelyn sisältö.

Suomessa verotusmenettelylain (VML) 28 §:ssä oleva yleissäännös veron kiertämisestä kattaa tällä hetkellä myös EVL 6 a §:n tarkoittamat tilanteet. Kun lakiin nyt otettaisiin erityinen ja vain yhteisön saamia EVL 6a §:ssä rajattuja osinkoja koskeva veronkiertosäännös, tulee käytännön tulkintatilanteissa tunnistaa tämän erityisen veronkiertosäännöksen ja VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen välinen suhde.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan näin (s. 8 ja 9):

> " Muutettuun direktiiviin on lisätty yleinen väärinkäytön vastainen säännös, jonka tarkoituksena on estää nimenomaan direktiiviin perustuvien veroetujen myöntäminen väärinkäyttötilanteissa. Kansallisen lainsäädännön selkeyttämiseksi Suomen lainsäädäntöön ehdotetaan sisällytettäväksi direktiivin muutoksen mukainen yhteisöjen osinkoverohuojennusten väärinkäyttöä ehkäisevä säännös."

> "Ehdotettu säännös on yhteisöjen välisten osinkojen verotukseen soveltuva veronkiertosäännös. Säännös ei estä muiden säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi. Säännös ei estä soveltamasta yhteisöjen välisten osinkojen verotuksessa esimerkiksi verotusmenettelylain 28 §:n mukaista yleistä veronkiertosäännöstä tai esimerkiksi verosopimusmääräyksiä, joiden tarkoituksena on estää veron välttäminen ja sopimusmääräysten väärinkäytökset."

Vaikka onkin kovin vaikea nähdä, mihin EVL 6a §:n tarkoittamiin tilanteisiin EVL 28 §:n säännös enää voisi soveltua yli nyt ehdotettavan erityisen veronkiertosäännöksen, on kuitenkin hyvä huomata, että tällaiseen päällekkäisyyttä synnyttävään sääntelykehitykseen liittyy aina ongelmallisuutta. Ongelma yleisen veronkiertosäännöksen ja erityisten tilannekohtaisten veronkiertosäännösten keskinäisestä suhteesta tulee tunnistaa. Asia ei vielä ole huolestuttava, mutta jos unionin sääntely myöhemmin johtaisi lisäämään tämänkaltaisia erityisiä veronkiertosäännöksiä, on silloin paikallaan arvioida lainvalm-

istelussa veron kiertämistä koskevan sääntelyn kokonaisuutta. Direktiiviin nähtiin tarpeelliseksi ottaa veronkiertosäännös yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi, koska kaikilla jäsenvaltioilla ei ole väärinkäytösten estämiseen tarkoitettuja kansallisia säännöksiä tai sopimusmääräyksiä.

Direktiivin 2015/121/EU 1 artiklan 4 kohta kuuluu näin:

> "Tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi."

Hallituksen esityksen perusteluissa tältä osin kirjoitetaan näin (s. 11):

> "Säännös ei estä muiden säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi."

Ehdotettu säännös kuitenkin kuuluu näin:

> "Tässä momentissa säädetty ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, joiden tavoitteena on veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estäminen.

Kun kysymys on erityisestä ja vain EVL 6a §:n kattamia tilanteita koskevasta unionilähtöisestä veronkiertosäännöksestä, selkeintä olisi kirjata säännökseen direktiiviä ja myös hallituksen esityksen perusteluja vastaava rajoitetumpi sanamuoto.

Turussa, marrasbuun 9. päivänä 2015

Raimo Immonen

OTT, professori

Kauppaoikeuden professori emeritus /TY