Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Tero Honkavaara

Valtiovarainvaliokunnan
Verojaosto

Muistio

12.11.2015

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n muuttamisesta

Esityksessä ehdotetaan, että elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutetaan eri Euroopan unionin jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää koskevan direktiivin muuttamisesta johtuen.

Emo-tytäryhtiödirektiivin muuttamista koskevilla direktiiveillä (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU rajattiin direktiivissä säädettyä osinkojen verovapautta ja täsmennettiin direktiivin yleistä väärinkäytösten vastaista säännöstä. Direktiivin muutokset on saatettava kansallisesti voimaan 31.12.2015.

Esityksen mukaan yhteisöjen saamien osinkotulojen verovapautta muutettaisiin siten, että osinkotulon verovapautta rajoitettaisiin siltä osin kuin suoritus on verotuksessa vähennyskelpoinen osingon maksajalle. Lisäksi EVL:n osinkoverotusta koskevaan sääntelyyn ehdotetaan lisättäväksi yleinen väärinkäytöksiä estävä säännös.

Osingon verovapauden rajoittaminen

Osinkotulojen verovapauden epäämistä tilanteissa, joissa osinko on ollut suorituksen maksajalle vähennyskelpoinen, voidaan pitää perusteltuna.

Osinkoa saavan yhteisön olisi verotustaan varten selvitettävä, onko suorituksen maksaja voinut vähentää suorituksen verotuksessaan ja miten tällaista suoritusta käsitellään maksajan verotuksessa.

Hallituksen esityksen perusteluissa jää epäselväksi, millaista selvitystä osinkoa saaneelta yhteisöltä vaaditaan. Koska suurin osa lain soveltamisalan piiriin kuuluvista osingoista on jatkossakin verovapaita, on huolehdittava siitä, että ilmoittamismenettely on hallinnollisesti kevyt ja pääsääntöisesti riittävänä voitaneen pitää veroilmoituksella tai veroilmoituslomakkeella olevaa rastia ao. kohdassa.

Hallituksen esityksen perusteluissa on kuitenkin todettu, että rajoitusta sovellettaisiin riippumatta siitä, onko suorituksen maksaja tosiasiassa vähentänyt suorituksen verotuksessa. Tämä soveltamisedellytys ei perustu direktiivin määräyksiin. Saajayhteisön verotuksessa osinkojen tulee olla verovapaita, jos verovelvollinen on ilmoittanut, että maksaja ei ole vähentänyt vastaavaa suoritusta.

Muutosten suhde verosopimusten määräyksiin

Kuten hallituksen esityksen perusteluissa on todettu, emotytäryhtiödirektiivin muutosten kansallisen implementoinnin jälkeen osinkoveroetujen väärinkäytön vastaiset säännökset ovat osa kansallista sääntelyä, jota verosopimukset voivat lähtökohtaisesti rajoittaa.

Perusteluissa on tulkittu OECD:n malliverosopimusta kuitenkin siten, että ehdotettuja uusia säännöksiä voitaisiin soveltaa verosopimusmääräysten estämättä kuten myös VML 28 §:n yleistä veronkiertosäännöstä.

EU-oikeudella on etusija kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin nähden. Direktiivin määräyksiä on siten sovellettava, vaikka verosopimukset olisivat ristiriidassa direktiivin kanssa. Muiden kuin EU-valtioiden osalta verosopimusedut menevät nyt esitettyjen uusien säännösten edelle ja osingot saattavat olla verosopimuksen perusteella verovapaita, vaikka vastaavassa EU:n sisäisessä tilanteessa osingon verovapaus evätään.

Hallituksen esityksen perusteluissa esitetty tulkinta on tältä osin virheellinen. Tämä tulisi todeta myös valtiovarainvaliokunnan mietinnössä.

Yleinen väärinkäytön vastainen säännös

Direktiivin muutosesityksen mukaisesti elinkeinoverolain 6 a §:ään lisättäisiin oma erityinen väärinkäytöksiä koskeva säännös, jonka nojalla osinkojen verovapaus voitaisiin evätä.

Ehdotuksen mukaan yhteisön saama osinko olisi veronalaista siltä osin kuin suoritus liittyy sellaiseen järjestelyyn tai järjestelyjen sarjaan, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on lainkohdan tarkoittaman veroedun saaminen vastoin lainkohdan tavoitetta tai tarkoitusta ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät seikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Edelleen 6 a §:n 10 momentissa todetaan, että järjestely tai järjestelyjen sarja ei ole aito siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian tosiasiallista taloudellista luonnetta.

Veron kiertämiseksi luokiteltavissa toimissa on kyse tilanteista, joissa toimenpiteillä tavoitellaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Tällaisia

perusteettomia veroetuja pyritään ehkäisemään veron kiertämistä koskevalla verotusmenettelylain 28 §:llä. Säännöstä sovelletaan tapauskohtaisen tosiseikkojen ja olosuhteiden arvioinnin perusteella tilanteisiin, joissa olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti verosta vapautumisen tarkoituksessa.

Voimassa olevalla yleisellä veronkiertosäännöksellä voidaan osingon verovapaus evätä jo nyt, jos kyse on veron kiertämiseksi luokiteltavasta toimenpiteestä. Nyt esitettyjen uusien 6 a §:n 9 momentin 2 kohdan ja 10 momentin säätäminen on Suomen näkökulmasta sinänsä tarpeetonta. Direktiivimääräysten noudattamiseksi erillisen veronkiertosäännöksen säätäminen on kuitenkin toteutettava.

Uuteen veronkiertosäännökseen sisältyy useita tulkinnanvaraisia käsitteitä. Vaarana on se, että uutta säännöstä ryhdytään soveltamaan mielivaltaisesti. Jo nyt voidaan arvioida, että uuden säännöksen soveltaminen johtaa vaikeisiin tulkintaongelmiin, jonka seurauksena verotuksen oikeusvarmuus ja ennustettavuus kärsii.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä tulisi selkeästi todeta, että uuden veronkierosäännöksen soveltamiseen ei tule ryhtyä, ellei ole ilmeistä, että sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Uutta säännöstä ei tule soveltaa laajemmin kuin nykyistä veronkiertosäännöstä. VML 28 §:n soveltamistilanteissa syntynyttä oikeuskäytäntöä tulee noudattaa myös uuden säännöksen tulkintatilanteissa.