VEROHALLINTO
Yritysverotusyksikkö
Jari Salokoski

EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE
Asiantuntijakuuleminen 8. maaliskuuta 2016

ASIAT:

E 11/2016 vp Valtioneuvoston selvitys: Komission tiedonanto – Verojen kiertämistä koskeva paketti: Seuraavat toimet tehokkaan verotuksen ja paremman verotuksen avoimuudeksi toteuttamiseksi. Komission Tiedonanto KOM(2016) 23 lopullinen.

U 7/2016 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. Komission Tiedonanto KOM(2016) 26 lopullinen.

Komission Tiedonanto KOM(2016) 23 lopullinen, sisältää seuraavat kuusi aloitetta:

- Ehdotus verojen kiertämisen estämistä koskevaksi direktiiviksi
- Suositus verosopimukseen liittyvistä kysymyksistä
- Ehdotus direktiiviksi, jolla pannaan täytäntöön maakohtainen raportointijärjestelmä
- Tiedonanto ulkoisesta strategiasta
- Komission yksiköiden valmisteluasiakirja, jossa esitetään tarkempi analyysi näiden aloitteiden tueksi.

Verohallinto kannattaa ja pitää erittäin tärkeänä tiedonannossa esitettyä oikeudenmukaista, tehokasta ja kasvua edistävää yhtiöverojärjestelmää, joka perustuu periaatteeseen, että yritysten on maksettava verot siihen maahan, josta voitot ovat peräisin. Aggressiivinen verosuunnittelu heikentää tätä periaatetta. Aggressiivisen verosuunnittelun aiheuttama epätasainen veronmaksuun liittyvän taakanjako heikentää verotuksen oikeudenmukaisuutta ja yleistä veronmaksumoraalia ja aiheuttaa kilpailuvääristymiä.

Tulevien Direktiivien kansallisessa täytäntöönpanossa on otettava huomioon ehdotusten yhteensopivuus Suomen verojärjestelmän kanssa. Ensisijaisen tärkeää olisi kyetä reagoimaan aggressiivisten verosuunnittelurakenteiden muutoksiin nopeasti.

Tavoitteena on oikeudenmukainen ja tehokas yhtiöverotus, jossa samalla varmistetaan se, että kahdenkertainen verotuksen mahdollisuus vältetään.

Aggressiivinen verosuunnittelu on maailmanlaajuinen ongelma, joka edellyttää EU:n ja koko maailman ratkaisuja. Verosuunnittelutoimenpiteet ovat käytössä kaikissa valtioissa. Jäsenvaltioiden yksipuolisilla toimilla ei ole mahdollista puuttua tehokkaasti aggressiiviseen verosuunnitteluun ja puuttumisesta voi aiheutua ongelmia, esimerkiksi kahdenkertaista verotusta.

Ehdotusten punaisena lankana on kaiken aikaa, että yritysten olisi maksettava verot siihen maahan, josta voitot ovat peräisin. Tähän ainakin löyhästi liittyvät myös rajat ylittävien tappioiden kohtelu. Kun lopullisten tappioiden yhtenäinen sääntely ja myös käytäntö EU:ssa on vain muutaman EUT:n ratkaisun varassa, on Suomen tappiojärjestelmä kovin käyttökelpoinen, mikäli EUT/KHOn ratkaisuja sovelletaan laajasti.

Sen selvittäminen missä maassa yritystoiminnan arvonnousu tapahtuu, ei ole yksiselitteisesti selvitettävä asia. Tästä syystä on selvää, että uudet ja aikaisempaa monimutkaisemmat säännökset eivät tule vähentämään kansainvälisen verotuksen ongelmakohtia. Eri valtioilla tulee olemaan entistä enemmän erilaisia näkemyksiä siitä, mihin valtioon tulonmuodostuksen tulisi kohdentua.

Komission Tiedonanto KOM(2016) 26 lopullinen ehdotus neuvoston direktiiviksi veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

Korkojen vähennysoikeuden rajoittamista koskeva sääntö

Verohallinnossa tehtyjen havaintojen perusteella suomalaisten operatiivisten yhtiöiden yrityskaupat toteutetaan elinkeinoverolain korkojen vähentämisen rajoittamista koskevasta EVL 18a §:stä huolimatta edelleen ns. debt push down -järjestelyillä. Ulkoisten yrityskauppojen yhteydessä tehtävien debt push down -järjestelyjen lisäksi omistus- ja rahoitusjärjestelyitä on havaittu tehdyn myös konsernin sisällä.

Säännöksen vaikutuksia vuoden 2014 verotuksessa on tarkasteltu etuyhteyskorkojen näkökulmasta. Tarkasteluun valituilla yhtiöillä oli etuyhteyskorkomenoja yhteensä noin 880 005 000 euroa. EVL 18 a §:n perusteella vähennyskelpoisia korkoja oli noin 612 503 000 euroa eli 69,6 %:ia koroista. Näistä koroista noin 400 000 000 euroa oli tasevapautuksen perusteella vähennyskelpoisia korkoja. Vähennyskelvottomia korkoja oli noin 267 502 000 euroa eli 30,4 %:ia koroista.

Tasevapautuksella on tarkasteltavan aineiston valossa varsin ratkaiseva asema EVL 18a §:n soveltamisessa ja säännöksen tosiasiallisissa vaikutuksissa.

Direktiiviehdotuksessa korkojen vähentämistä koskeva sääntö perustuu nettokorkomenoihin samalla tavoin kuin EVL 18a §. Eroja nykyiseen sääntelyyn nähden on useita.

- Direktiiviehdotuksessa rajoituksen piiriin kuuluvat vieraan pääoman menot on käsitteenä laajempi kuin EVL 18a §:n mukaiset korkomenot.
- Direktiiviehdotuksen mukainen vähennyskelpoiseksi jäävä osuus vaikuttaisi olevan suurempi kuin EVL 18a §:n mahdollistama osuus, koska rajat ylittävät vieraan pääoman menoista saadaan vähentää joko 30 prosenttia laskentapohjasta, tai enintään 1.000.000 euroa sen mukaan, kumpi näistä on korkeampi.
- Direktiiviehdotuksen mukaisessa säännössä laskentapohja, josta 30 % vähennyskelpoinen osuus lasketaan, eroaa oikaistusta EVL-tuloksesta.
- Tasevapautuksen vertailutaseena käytetään koko konsernin taseen sijasta ryhmittymän tasetta. Ryhmittymän määritelmään liittyy tulkinnanvaraisuuksia.
- Nykyinen EVL 18a §:n mukainen tasevertailu on osoittautunut ongelmalliseksi juuri sen osalta, mitä koko konsernin taseella tarkoitetaan. Koska pääomasijoittajien rahastoja ei ole konsolidoitu erityissäännösten perusteella mihinkään konsernitilinpäätökseen, rahastojen sijoitukset sisältyvät tavallisesti ainoastaan alakonsernin emoyhtiön laatimaan konsernitilinpäätökseen.

Kokonaisuutena direktiiviehdotus vaikuttaa vähintäänkin yhtä monimutkaiselta ja hallinnollista työtä lisäävältä kuin nykyinen EVL 18a §. Vähennyskelpoisiksi jäisi suurempi osuus etuyhteyskoroista. Tasevapautusta vastaava poikkeus pääsäännöstä näyttäisi sisältävän myös tulkinnanvaraisuutta.

Lisäksi on suuri veropoliittinen kysymys miten pääomasijoittajien korkovähennyksiin halutaan suhtautua.

Maastapoistumisverotus

Yhtiöiden maastapoistumisverotusta koskevat kysymykset liittynevät useimmiten eri yritysjärjestelyiden kiinteiden toimipaikkojen muodostumista ja verotusta koskeviin EVL 52e §:n soveltamistilanteisiin. Yritysjärjestelyiden vaikutusta suomalaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tappioiden käsittelyyn koskeva TVL 123 b § liittynee tähän kysymykseen, kun tappioita lisätään Suomessa sijaitsevan yhteisön tuloon 10 vuodelta. Tosin näitä tilanteita ei ole käytännössä ole.

Myös eurooppa-yhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirrossa EVL 52g §:n tilanteissa exit tax tulee mahdolliseksi siltä osin kuin varat eivät tosiasiassa liittyisi Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan.

Exit tax tilanteet nousevat esiin siirtohinnoittelutapauksissa, kun aineettoman omaisuuden siirtymiseen rajat ylittäen puututaan tulouttamalla jonain vuonna aineettoman omaisuuden arvo. Aineettoman arvostamiskysymys ja realisoitumishetken määrittäminen on keskeinen ongelma. Direktiivissä on tarkoitus käsitellä maastapoistumisverotusta EU-oikeuden näkökulmasta antamalla mahdollisuus veron maksun lykkäämiseen ja porrastettuun maksamiseen.

Vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskeva lauseke

Kysymys on verosopimuspolitiikasta, jota Suomi pääsääntöisesti noudattaa.

Yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö (GAAR)

Yleisen väärinkäytöksiä koskevan säännön sisällyttäminen EU-oikeuteen on välttämätöntä nopeasti kehittyvän verosuunnittelun hillitsemiseksi. Mielenkiintoista on että siihen olisi tarkoitus sisällyttää EUT:n keinotekoisuutta koskevat testit. Näiden testien sisällön avaaminen yksiselitteisesti ei ole varmaankaan aivan yksinkertaista. Direktiivin 7 artiklan säännön soveltamispiiriin sisältyisivät ne piirteet, jotka verovapaiden osinkotulojen rajoittamissäännöksen yleiseen veronkiertosäännökseen on jo implementoitu. Veronkiertämisen kriteereitä olisivat:

- tietyn verosäännöksen tarkoituksen vastaisen edun tavoittelu,
- järjestely tai järjestelyiden sarja on epäaito siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaisivat asian todellista taloudellista luonnetta.

Järjestelyiden osittainenkin epäaitous pätevien liiketaloudellisten syiden puuttuessa ilman todellista taloudellista luonnetta voisi johtaa EU:n yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen. Huomion arvoista on 7 artiklan 3 kohdan mukaan, että tarkasteltaessa tietyn säännöksen tarkoituksen vastaista veroetua taloudellinen sisältö arvioitaisiin kansallisen lainsäädännön mukaisesti. EU:n koko yleinen veronkiertosäännös nivoutuisi siten Suomen yleiseen veronkiertosäännökseen. Nykyisellään VML 28 §:n sanamuoto ei sisällä liiketaloudellisia syitä, epäaitoutta tai keinotekoisuutta, ei suoraan sanoin ilmaistuna edes tosiasiallista taloudellista sisältöä. Verotuskäytännössä nämä kuitenkin on katsottu veronkiertosäännöksen soveltamiskriteereiksi.

Ehdotettu säännös poikkeaa sanamuodoltaan Suomen yleisistä veronkiertämistä koskevasta säännöksestä.

Yleisten veronkiertosäännösten soveltamiseen liittyy erittäin suuria tulkintakysymyksiä. Kysymys on jokaisessa tilanteessa yksittäistapauksessa tehtävästä kokonaisharkinnasta. Tilanteiden kokonaisharkinta ratkaistaan käytännössä aina muutoksenhakuprosessin päätteeksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Tälläkin hetkellä korkeimmassa hallinto-oikeudessa on vireillä erittäin merkittäviä veronkiertämissäännöksen tulkintaan liittyviä tapauksia, joista vanhimmassa on kysymys verovuoden 2006 tapahtumista.

Veron kiertämistä koskevien riitojen ratkaisemista varten olisi luotava tehokas ja nopea prosessi, jolla asioiden selviämistä voitaisiin nopeuttaa.

Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännöt:

Direktiivissä olisi meidän nykyistä väliyhteisösääntelyä tarkempi määrittely väliyhteisön tulojen luokittelusta. Artiklan 8 lopussa epäaitojen järjestelyiden ohella todetaan, että väliyhteisön tulojen kohdentaminen lasketaan markkinaehtoperiaatetta noudattaen. Nykyistä lainsäädäntöä muutettaessa tulisi siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen soveltamista tarkentaa tältä osin.

Hybridejä koskeva sääntö

Hybridisääntö on tullut meille jo osittain lainsäädäntöön emo-tytäryhtiöiden välisten verovapaiden osinkotulojen rajoitussäännöksen muodossa. Artiklassa 10 mainitaan yleisesti maksu, jolle kaksi jäsenvaltiota antaa erilaisen oikeudellisen luonnehdinnan. Tässä ehdotuksessa on kysymys hybridi-instrumenttien ja –yhteisöjen verotuskohtelusta yleisemmin. Suomi on nykyään yhä useammin tytäryhtiön sijoitusmaana konsernirakenteissa ja olisi siten usein määrittämässä hybridi-instrumentin maksujen todellista luonnetta. Korkojen vähentämisen yhtenäinen sääntely ja koron käsitteen yhtenäinen määrittely EU:ssa selkeyttäisi ainakin joltain osin.

Avoimuus: verotietojen tehokkaan saatavuuden varmistaminen

Avoimuus on ratkaiseva tekijä oikeudenmukaisemman verotuksen varmistamisessa niin EU:ssa kuin kansainvälisellä tasolla. Jäsenvaltioilla on oltava mahdollisuus saada tietoja muilla lainkäyttöalueilla maksetuista veroista, jotta ne voivat puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun.

Verohallinto varautuu tietojenvaihdon lisääntymiseen sekä tietojen luovuttajana että niiden vastaanottajana.

Komissio ehdottaa G20-ryhmän ja OECD:n mukaisen maakohtaisen raportoinnin täytäntöönpanoa EU:n tasolla. Verohallinto on kannattanut järjestelmän täytäntöönpanoa sekä hallituksen esitykseen annetussa lausunnossaan että valtiovarainvaliokunnan verojaoston asiantuntijakuulemisessa 24. helmikuuta 2016.

Kaksinkertaisen verotuksen riskiin puuttuminen

Verojen kiertämisen estämistä koskevassa paketissa on otettu huomioon yritysten huoli siitä, että aggressiivista verosuunnittelua torjuvat toimenpiteet voivat tahattomasti lisätä kaksinkertaista verotusta tai verohallintojen välisiä riitoja veropohjasta. Pakettiin sisältyvät toimenpiteet on suunniteltu sellaisiksi, että niillä minimoidaan kaksinkertaisen verotuksen riski mahdollisimman pitkälle. Komissio aikoo myös antaa ehdotuksen riidanratkaisumenettelyjen tehostamisesta.

Verohallinnon mielestä kaikki mahdolliset keinot kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi on otettava käyttöön. Riidanratkaisumenettelyjä on tehostettava ja menettelyjen käsittelyaikoja on voitava lyhentää.