Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asiantuntijalausunto: Professori Marjaana Helminen

U 7/2016 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

E 11/2016 vp Valtioneuvoston selvitys: Komission tiedonanto - Verojen kiertämistä koskeva paketti: Seuraavat toimet tehokkaan verotuksen ja paremman verotuksen avoimuuden toteuttamiseksi

Lausunnon keskeinen sisältö

Nykyinen kansainvälisen verotuksen järjestelmä antaa liian laajat mahdollisuudet kansainvälisille veronvälttämisjärjestelyille. Kaikki Komission veron kiertämisen estämiseen tähtäävän paketin esitykset ovat siksi perusteltuja ja kannatettavia. Ehdotetut säännökset ovat linjassa OECD:n BEPS-hankeen ja Suomen veropoliittisten tavoitteiden kanssa. Suuri osa ehdotetusta sääntelystä sisältyy jo nyt jossakin muodossa Suomen verojärjestelmään. Näinollen Suomen verojärjestelmä olisi helppo muokata ehdotettujen EU-säännösten vaatimuksia vastaavaksi. Suurin muutos nykyiseen verrattuna olisi yleisen, laajan soveltamisalan omaavan maastapoistumisveron säätäminen. Sekin kuitenkin on perusteltu Suomen verotusvallan ulottuvuuden turvaamisen näkökulmasta.

Lainsäädäntömuutosten tarve

Viime vuosina on maailmanlaajuisesti herätty kansallisten veropohjien rapautumisen ja aggressiivisten kansainvälisten veronkiertojärjestelyiden aiheuttamiin ongelmiin. Nykyinen kansainvälisen verotuksen järjestelmä tarjoaa liian houkuttelevat mahdollisuudet veronmaksun

välttelemiseen. Tässä tilanteessa on selvää, että kansainvälisen verotuksen normeja on välttämätöntä muuttaa sekä kansallisella tasolla, EU-tasolla että verosopimustasolla. Uudistuksia ei tarvita pelkästään verotulojen tehokkaan kertymisen takia vaan myös verovelvollisten oikeustajun ja veronmaksumoraalin säilymisen näkökulmasta.

EU-tason koordinoinnin tarve

Koska ongelman ytimenä on kansallisten verojärjestelmien eroavaisuuksien hyödyntäminen veronminimointitarkoituksessa, on tärkeätä, että kansainvälisen verojärjestelmän uudistamisessa edetään koordinoidusti kansainvälisellä yhteistyöllä. Mitä laajemmin pystytään sopimaan yhteisistä pelisäännöistä, sitä parempi, mutta vähintäänkin EU:n sisällä uudistusten tulisi tapahtua koordinoidusti. EU:n laajuinen koordinaation on tehtävä EU:n erityispiirteet ja OECD:n BEPS-hankkeeseen (Base Erosion and Profit Shifting) liittyvät suositukset huomioiden. Tästä näkökulmasta EU:n veronkierron ehkäisemistä koskeva toimenpidepaketti on perusteltu.

Paketin keskeiset tavoitteet

Keskeisenä tavoitteena on luoda oikeudenmukainen, tehokas ja kasvua edistävä yhtiöverojärjestelmä. Tähän liittyen on varmistettava, että yritykset maksavat veroja siihen maahan, josta voitot ovat peräisin. Komission kunnianhimoisena tavoitteena on aikaansaada EU:n laajuinen yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja (CCCTB), jolla varmistettaisiin edellä mainittujen tavoitteiden toteutuminen. Koska yhteisen yhdistetyn veropohjan luominen EU-alueelle vaatii huolellista valmistelua ja kaikkien EU-valtioiden poliittista yksimielisyyttä järjestelmän yksityiskohdista, tarvitaan toimenpiteitä, joilla nykyjärjestelmän räikeimpiin ongelmiin puututaan jo nopeammassa aikataulussa. Tästä näkökulmasta EU:n toimenpidepaketti on perusteltu. Räikeimpiin ongelmiin tulee puuttua mahdollisimman nopeasti.

Esitetyt toimenpiteet

Komission tiedonannossa esitetään seuraavia konkreettisia toimenpiteitä, jotka ovat kaikki linjassa BEPS-hankkeen kanssa. Ehdotukset eivät kuitenkaan ole identtisiä, ja osittain ehdotuksessa mennään jopa pidemmälle kuin mitä BEPS-hankkeeseen sisältyvät suositukset edellyttäisivät.

1. Ehdotus verojen kiertämisen estämistä koskevaksi direktiiviksi (COM(2016) 26 final), joka sisältäisi:

a. korkojen vähennysoikeuden rajoittamisen,
b. maastapoistumisverotuksen,
c. vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymisen,
d. yleisen veronkiertosäännön,
e. ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön sekä
f. hybriditilanteiden erilaisesta verokohtelusta saatavan verohyödyn eliminoinnin.

2. Suositus verosopimuksiin liittyvistä kysymyksistä
    a. kiinteän toimipaikan käsitteen väärinkäytön estäminen
    b. yleinen veronkiertosääntö
3. Ehdotus direktiiviksi, jolla pannaan täytäntöön G20-ryhmän ja OECD:n maakohtainen raportointijärjestelmä

Ehdotettuihin toimenpiteisiin liittyvät riskit

Kaikki Komission esitykset ovat sinänsä perusteltuja. Ne lisäävät verotuksen avoimuutta ja edesauttavat verotuksen toteutumista valtiossa, jossa voitot tosiasiassa syntyvät. Toimenpiteet saattavat kuitenkin huonontaa EU-valtioiden kilpailukykyä suhteessa sellaisiin EU:n ulkopuolisiin valtioihin, joilla ei ole tai jotka eivät ota vastaavaa sääntelyä käyttöön. Ehdotetuilla säännöksillä saattaa olla negatiivinen vaikutus yritysten sijoittautumispäätöksiin ja pääomien saantiin EU-alueella.

EU-valtioiden kilpailukyvyn kannalta olisi tärkeätä, että vastaavaa sääntelyä otetaan käyttöön myös EU-valtioiden keskeisissä kilpailijamaissa. Näin käy, jos BEPS projektin suosituksia tullaan implementoimaan laajasti myös EU:n ulkopuolella. Tässä vaiheessa on kuitenkin vielä mahdotonta arvioida, miten laajasti ja missä aikataulussa BEPS-hankkeen suosituksia tullaan toimeenpanemaan EU:n ulkopuolella. Esitysten vaikutuksia EU-valtioiden kilpailukykyyn on siten vielä mahdotonta arvioida.

Joka tapauksessa uusia sääntöjä toimeenpantaessa on varmistettava, että mahdolliset lisääntyvät kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteet tullaan poistamaan tehokkaasti ja että siirtymäkautena lisääntyvien veroriitojen ratkaisemismekanismeja tehostetaan.

On selvää, että EU-tasoisen sääntelyn omaksuminen aina vähentää jäsenvaltioiden verosuvereniteettia eli itsenäistä valtaa päättää kysymyksessä olevista veroasioista. Tätä ei kuitenkaan voida pitää suurena ongelmana nyt ehdotettujen sääntöjen osalta, koska kysymyksessä on ainoastaan yhtenäinen minimisääntely ja koska Suomen verolainsäädäntö jo pitkälti sisältää ehdotetun kaltaista sääntelyä. Suomen olisi joka tapauksessa sovellettava väärinkäytösten estämiseen tähtäävää verolainsäädäntöään EU:n perusvapauksien kanssa sopusoinnussa. Näinollen ehdotetuilla toimenpiteillä ei myöskään olisi dramaattista vaikutusta Suomen kilpailukykyyn verrattuna nykyiseen tilanteeseen.

Korkovähennysrajoitus

Suomessa on jo tällä hetkellä voimassa oikaistusta verotettavasta tuloksesta laskettavaan prosenttiosuuteen perustuva nettokorkokulujen korkovähennysrajoitussääntö (EVL 18a §). Ehdotuksen mukaan nettokorkokuluista saadaan vähentää enintään osuus, joka vastaa verovelvollisen oikaistusta verotettavasta tuloksesta laskettavaa tiettyä prosenttiosuutta. Direktiiviehdotuksessa vahvistetaan korkojen vähennyskelpoiseksi prosentuaaliseksi enimmäisosuudeksi OECD:n suosittelema 30 prosenttia. Jäsenvaltiot voivat halutessaan vahvistaa tiukempia rajoituksia. Suomen

nykyisissä säännöissä raja on 25 %. Tältä osin Suomen verolainsäädäntö on jo linjassa esityksen kanssa.
Keskeisenä erona nykyisen lainsäädännön ja ehdotetun minimisääntelyn välillä on se, että nykyinen säännös koskee ainoastaan etuyhteysosapuolten välisiä korkoja, kun taas ehdotus koskisi kaikkia yrityksen maksamia korkoja. Tältä osin nykyisen säännöksen soveltamisalaa olisi laajennettava. Tämä laajennus yksinkertaistaisi säännöstä huomattavasti.

Rahoitusalan yrityksiä esitetään jätettäväksi tilapäisesti rajoitusten soveltamisen ulkopuolelle. Vastaava rajoitus sisältyy Suomen nykyisiin sääntöihin. Tulevaisuudessa kuitenkin myös rahoituslaitokset olisi saatava sääntelyn piiriin. Rahalaitosten rajaaminen korkovähennysrajoituksen ulkopuolelle on ongelmallinen jo pelkästään EU:n valitontukikieltosääntöjen näkökulmasta.

Maastapoistumisvero

Komission esittämän maastapoistumisveron tarkoituksena on estää veropohjan rapautuminen tilanteissa, jossa realisoimattomia voittoja sisältävät varat siirtyvät omistuksen muuttumatta tietyn valtion verotusvallan ulkopuolelle. Käytännössä luovutusvoittovero määriteltäisiin tällöin sen hetken käyvän arvon mukaan, jolloin varat siirtyvät pois Suomen verotusvallasta, vaikkei varsinaista luovutusta olisi tapahtunutkaan. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti verovelvollisilla olisi kuitenkin mahdollisuus lykätä veron maksamista tietyn ajan ja maksaa vero porrastetusti silloin, kun varoja siirretään ETA-alueen sisällä.

Suomessa ei ole tällä hetkellä esitetyn kaltaista yleistä ja laajaa maastapoistumisverosääntöä. Kyseisenlaisen säännöksen lisäämisestä Suomen verolainsäädäntöön on kuitenkin keskusteltu. Kyseisenlainen säännös olisi tarpeen esimerkiksi sellaisen verosuunnittelun estämiseksi, jossa yrityksen omistaja muuttaa ulkomaille myydäkseen suomalaisen yrityksensä verovapaasti. EU:n esittämää sääntelyä voidaan pitää perusteltuna ja tarpeellisena, vaikka sillä puututaankin yleisesti kaikkiin maastapoistumistilanteisiin eikä ainoastaan täysin keinotekoisiin veronkiertojärjestelyihin.

Vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskeva switch-over lauseke

Verolainsäädäntöön sisältyviä verovapauksia voidaan hyväksikäyttää valtioiden rajat ylittävissä tilanteissa nollaverotustilanteiden aikaansaamiseksi siten, että tietystä tulosta ei makseta veroa missään valtiossa. Tätä ongelmaa pienentää huomattavasti se, että kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa käytetään hyvitysmenetelmää vapautusmenetelmän sijaan.

Komission esittämällä sääntelyllä pyritään estämään sisämarkkinoille saapuvien verottamattomien tai kevyesti verotettujen tulojen liikkumista unionissa käyttäen hyväksi verovapaussääntöjä. Sääntelyn tavoitteena on, että EU:n ulkopuolelta tulevat tulo ovat veronalaisia eikä verovapaita siten, että verovelvolliselle myönnetään hyvitys ulkomailla mahdollisesti maksetusta verosta. Näinollen kaksinkertainen verotus kuitenkin poistuisi. Sääntely koskisi EU:n ulkopuolisista valtioista saatavaa

voitonjakoa, luovutusvoittoja ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä tuloja, jos tulo on alhaisen verotuksen kohteena kyseisessä valtiossa.

Suomessa sovelletaan jo nyt hyvitysmenetelmää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, ellei verosopimuksissa, kansallisen lainsäädännön jossakin erityissäännössä tai EU-lainsäädännössä edellytetä vapautusmenetelmää. Hyvitysmenetelmään siirtyminen vastaa siten hyvin Suomessa jo pitkään sovellettua politiikkaa. Joidenkin verosopimusten osalta switch-over lausekkeen soveltaminen kuitenkin saattaa edellyttää muutoksia.

Yleinen veronkiertosääntö

Komission ehdottaman yleisen veronkiertosäännön tarkoituksena on tukkia mahdolliset aukot väärinkäytösten torjuntaa koskevissa erityisissä säännöissä. Sääntö soveltuisi veroedun saamiseksi tehtyihin epäaitoihin järjestelyihin, jotka ovat verolakien tarkoituksen vastaisia. Epäaidoiksi katsottaisiin järjestelyt, joille ei ole hyväksyttäviä taloudellista todellisuutta vastaavia liikataloudellisia syitä.

Suomessa on jo nyt yleinen veronkiertosääntö (VML 28§). Näin ollen uuden EU-tasoisen veronkiertosäännön luominen ei aiheuttaisi suurta muutosta nykyiseen tilanteeseen. Ehdotetun veronkiertosäännön soveltamisedellytykset poikkeavat kuitenkin hieman VML 28 §:n soveltamisedellytyksistä, mutta se sopii kuitenkin hyvin Suomen verotuskulttuuriin.

Ehdotettuun säännökseen toki sisältyy joitakin tulkinnanvaraisia käsitteitä, kuten ”epäaito järjestely” ja ”hyväksyttävä liiketaloudellinen syy, joka vastaa taloudellista todellisuutta”. Tulkinnanvaraisuutta kuitenkin liittyy aina yleiseen veronkiertopykälään, koska sen tarkoituksena on soveltua sellaisiinkin veronkiertojärjestelyihin, joita säännöksen säätämisvaiheessa ei vielä edes osata kuvitella. Säännöksen soveltamiskynnys tulisi joka tapauksessa täsmentymään EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön myötä.

Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännöt

Komission ehdottaman ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan säännön tarkoituksena on, että emoyhtiötä verotetaan ulkomaisen matalan verotuksen valtiossa olevan tytäryhtiön tulosta emoyhtiön asuinvaltiossa. Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevalla lainsäädännöllä poistetaan kannustimia siirtää tuloja matalan verotuksen valtioihin.

Suomessa on jo pitkään sovellettu väliyhteisölakia, joka on hyvin samantyyppinen kuin komission esittämä sääntö. Nykyinen sääntö saataisiin helposti muokattua direktiiviesityksen vaatimuksia vastaavaksi.

Hybridisääntö

Verotukselliset hybriditilanteet ovat seurausta hybridiyhtiöiden tai hybridi-instrumentteihin liittyvän tulon vero-oikeudellisen luonnehdinnan eroista eri valtioissa. Eroavuudet voivat johtaa verotuksessa kaksinkertaiseen menon vähentämiseen tai siihen, että sama maksu on toisessa valtiossa verovähennyskelpoinen ja toisessa verovapaata tuloa. Komission esitykseen sisältyy sääntö, jolla estettäisiin tällaiset kaksinkertaiset veroedut ja estettäisiin siten hybriditilanteiden hyväksikäyttö verosuunnittelun välineenä. Komissio ehdottaa, että hybriditianteissa tulonsaajan asuinvaltion olisi noudatettava lähdevaltion luonnehdintaa, jolloin erilaisesta luonnehdinnasta johtuvaa kaksinkertaista veroetua ei syntyisi.

Hybriditilanteita koskeva Komission ehdotus on sinänsä perusteltu. Tällä hetkellä hybriditilanteita käytetään laajasti hyväksi verosuunnittelussa kyseenalaisella tavalla. Sääntelyn yksityiskohdissa olisi kuitenkin huolehdittava siitä, ettei sääntö johda uudenlaiseen epätoivottavaan verosuunnitteluun siten, että valitsemalla oikean lähdevaltion verovelvollinen voisi saada toivotun luonnehdinnan asuinvaltiossa myös muun verotuksen osalta. Näin estetään se, ettei säännöillä aiheuteta uusia verosuunnittelumahdollisuuksia eikä puututa valtioiden verosuvereniteettiin enempää kuin mikä on tarpeen.

Suositus verosopimukseen liittyvistä kysymyksistä

Veronkierron estämiseen tähtäävään komission pakettiin sisältyy suositus, että EU-valtiot ottaisivat verosopimuksiinsa OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsitteen sen BEPS-projektin myötä muutetussa muodossa, jotta kiinteän toimipaikan statuksen keinotekoinen välttäminen estetään. Tämä on perusteltua, koska kiinteä toimipaikka on keskeinen instrumentti, jolla määritellään se millä valtiolla on verotusoikeus liiketoiminnassa syntyvään tuloon.

Komissio suosittelee lisäksi, että silloin, jos verosopimuksiin lisätään nimenomaisia yleisiä veronkiertosäännöksiä, niiden sanamuodosta tulisi käydä ilmi, että ne eivät sovellu järjestelyyn, joka vastaa aitoa taloudellista toimintaa. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella veronkiertosäännöksiä voidaan soveltaa EU:n perusoikeuksia rajoittavasti ainoastaan silloin, jos on kyse täysin keinotekoisesta veronkiertojärjestelystä. Suosituksella siten varmistetaan, ettei mahdollinen veronkiertoa koskeva verosopimussääntö ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Suositus on siten perusteltu.

Maakohtainen raportointijärjestelmä

Komissio ehdottaa, että Hallinnollisen yhteistyön direktiiviä (2011/16/EU) muutetaan siten, että se edellyttää yrityksiltä maakohtaista raportointia kussakin valtiossa syntyneistä voitoista ja maksetuista veroista sekä kyseisten tietojen automaattista vaihtamista verohallintojen välillä. Raportointi tulee lisäämään yritysten hallinnollista rasitusta, mutta se on kuitenkin perusteltu verotuksen avoimuuden vuoksi ja sen vuoksi, että verohallinoissa ollaan tietoisia siitä, milloin yrityksissä mahdollisesti

käytetään kyseenalaisia keinoja verotettavan tuloksen siirtämiseksi pois valtioista, joissa tulos tosiasiassa syntyy.

Turussa 10 3. 2016

Marjaana Helminen
Kansainvälisen ja vertailevan vero-oikeuden professori
Helsingin yliopisto. oikeustieteellinen tiedekunta