Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

Eduskunnan verojaostolle

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

1) Yleisiä kommentteja

Tausta

Direktiiviehdotuksen tarkoituksena on estää veronkiertoa (aggressiivista verosuunnittelua), jossa käytetään hyväksi kansallisten verojärjestelmien eroja. Ehdotuksen keskeisenä tarkoituksena on OECD:n BEPS-hankkeen (*base erosion and profit shifting)* tuotosten koordinoitu siirtäminen osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä. On kuitenkin huomattava, että direktiivin ehdottamista toimenpiteistä kolmea (maastapoistumisverotus, vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtyminen ja yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö) ei voida pitää varsinaisten BEPS-tuotosten toteuttamisena ja muutkaan säännösehdotukset eivät kaikilta osin välttämättä vastaa BEPS-hankkeen suosituksia.

Direktiivin johdannosta ilmeneekin, että direktiivillä on lisäksi yhteys komission yhteiseen yhtenäiseen veropohjaan (CCCTB) tähtäävään hankkeeseen. Yhtäältä mainitun hankkeen yhteydessä tehdyn valmistelun tuloksia on käytetty pohjana direktiiviehdotukselle. Toisaalta kaikkia direktiiviehdotuksessa esitettyjä toimenpiteitä voidaan pitää säännöksinä, jotka myös CCCTB:n tulisi toteutuessaan sisältää.

Kansallisen toimivallan siirto ja toissijaisuusperiaate

Direktiiviehdotus merkitsee kansallisen verotustoimivallan siirtoa EU:lle direktiiviehdotuksessa esitettyjen toimenpiteiden osalta. Kun direktiiviehdotus kuitenkin koskee pääasiassa veronkierron vastaisia toimenpiteitä ja niidenkin osalta direktiivi asettaa jäsenvaltiolle vain velvollisuuden täyttää minimisuojataso, välittömän verotuksen, erityisesti yhtiöverotuksen, toimivallan siirtämistä EU:lle ei tältä osin voida pitää perusteettomana.

Edellä sanottuun on kuitenkin yksi poikkeus, joka koskee korkojen vähennysoikeuden rajoittamista. Toisin kuin muiden toimenpiteiden osalta, kyseessä on rajoitus, jonka voidaan katsoa koskevan muitakin kuin veronkiertotilanteita, sillä siinä asetetaan pidemmälle meneviä rajoituksia korkojen (mm. pankkilainan korkojen) vähennyskelpoisuudelle. Toimenpide on ainoa, jota jouduttaisiin soveltamaan myös muissa kuin rajat ylittävissä tilanteissa. Näkemykseni mukaan kyseessä on keskeinen yritysverojärjestelmän piirre, joka liittyy muun

muassa oman ja vieraan pääoman ehtoisen rahoituksen neutraliteettiin. Tämän toimenpiteen osalta en pidä perusteltuna, että Suomi hyväksyy toimivallan siirtoa EU:lle. Lisäksi tältä osin näkisin perusteltuna kyseenalaistaa direktiiviesityksessä ja Valtioneuvoston U-kirjelmässä U7/2016 vp esitetyn kannan, jonka mukaan direktiiviehdotus on SEUT 5 artiklan mukaisen suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Direktiiviin perustuvien toimenpiteiden osalta on myös huomioitava, että niiden tulkinnassa EU:n tuomioistuimella olisi ylin toimivalta. Tätä voidaan pääsääntöisesti pitää tarkoituksenmukaisena ja toivottavanakin rajat ylittäviä koskevien toimenpiteiden osalta, jotta jäsenvaltioiden soveltamiskäytäntö olisi mahdollisimman yhdenmukaista.

Voimaantulo, taloudellisten vaikutusten arviointi

Direktiivin hyväksyminen edellyttää jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Tällä hetkellä lienee erittäin todennäköistä, ettei direktiiviä tulla hyväksymään ainakaan kokonaisuudessaan esitetyssä muodossaan.

Direktiiviehdotuksessa ei ole otettu kantaa sen voimaantuloon ja jäsenvaltioiden voimaansaattamisajankohtaan. Näillä seikoilla voi olla merkitystä erityisesti, kun arvioidaan sitä, miten EU:ssa toteutettavat toimenpiteet suhteutuvat EU:n ulkopuolisten valtioiden toimenpiteisiin. Asiaan liittyy ainakin kilpailukykynäkökohtia suhteessa EU:n ulkopuolisiin valtioihin ja kansainvälisen verojärjestelmän yhtenäisyyteen liittyviä näkökohtia eli miten hyvin EU:ssa toteutetut toimenpiteet nivoutuvat kolmansien valtioiden verojärjestelmiin.

Direktiiviehdotuksessa ei ole taloudellisten vaikutusten arviointia. Tätä voidaan pitää jossain määrin ymmärrettävänä, kun otetaan huomioon ehdotetun sääntelyn luonne: veronkierron vastainen sääntely on luonteeltaan ennaltaehkäisevää ja sen suoria vaikutuksia yhtiöverotuksesta saataviin tuottoihin eri jäsenvaltioissa on vaikeata arvioida. Mahdollista on, että vaikutusarvioiden tekeminen jää ensisijassa kunkin jäsenvaltion vastuulle.

2) Toimenpidekohtaiset kommentit

Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen (artikla 4)

Direktiiviehdotuksen korkorajoitusmalli on rakenteeltaan sama kuin Suomessa vuodesta 2014 sovellettu korkorajoitussäännös (EVL 18a §). Eräissä keskeisissä kohdissa ehdotettu malli kuitenkin poikkeaa Suomen rajoitussäännöksestä. Keskeisin ero on se, että rajoitus kohdistuisi myös muihin kuin konsernin sisäisiin eli ns. etuyhteyskorkoihin. Käytännössä rajoitussäännös koskisi siis kaikkea korkoa mukaan lukien *pankkilainojen korkoja*. Tämä on merkittävä yritysverotuksen rakennetta koskeva muutos, jota voidaan perustella oman ja vieraan pääoman ehtoisen rahoituksen neutraalisuudella. Toistaiseksi Suomessa ei ole nähty tarpeelliseksi rajoittaa korkoja direktiiviehdotuksen tarkoittamassa laajuudessa, vaan rajoitus on kohdennettu vain etuyhteyskorkoihin, koska niihin voidaan arvioida liittyvän erityisesti kansainvälinen verosuunnitteluintressi (vähennyskelpoista menoa Suomessa, verovapaata tuloa jossain toisessa valtiossa) toisin kuin pankkilainan korkoihin. Toisaalta nykyinen erottelu

etuyhteyskorkojen ja muiden korkojen välillä on eräissä tilanteissa mahdollistanut nykyisten rajoitusten kiertämisen.

Muiden direktiiviehdotuksen yksityiskohtien osalta voidaan todeta, että ne mahdollistaisivat osin nykyisten rajoitussäännösten lieventämisen (mm. vähäisten korkojen vähennyskelpoisuus) ja osin edellyttäisivät nykyisten säännösten kiristämistä (mm. tasevapautus). Osin direktiiviehdotus ei ole teknisesti riittävän tarkalla tasolla ja sitä tulee selventää jatkovalmistelussa.

Maastapoistumisverotus (artikla 5)

Direktiiviehdotus sisältää säännökset, joiden perusteella jäsenvaltion tulee verottaa varojen realisoitumattomia luovutusvoittoja eräissä tilanteissa, joissa varat siirtyvät pois sen verotusvallasta ilman, että varojen juridinen omistajuus muuttuu. Tällaisia tilanteita olisivat muun muassa suomalaisen yhtiön verotuksellisen kotipaikan siirto toiseen valtioon sekä omaisuuden siirrot suomalaisesta kiinteästä toimipaikasta toisessa valtiossa sijaitsevaan pääliikkeeseen tai kiinteään toimipaikkaan tai suomalaisesta pääliikkeestä toisessa valtiossa sijaitsevaan sivuliikkeeseen.

Suomen verolainsäädännöstä puuttuvat pääosin direktiiviehdotuksessa ehdotettavat maastapoistumisverotus-säännökset. Toisaalta tällaisten maastapoistumisverotus-säännösten tarpeellisuuteen vaikuttaa kunkin jäsenvaltion yhtiöverotusjärjestelmän piirteet ja verosopimuspolitiikka. Esimerkkinä voidaan mainita se, että kiinteään toimipaikkaan tapahtuvien siirtojen osalta maastapoistumisverotuksella on keskeisempi merkitys silloin, kun kiinteästä toimipaikasta saatu tulo on ns. vapautusmenetelmän piirissä. Suomen verosopimuksissa ko. menetelmän soveltaminen kiinteän toimipaikan tuloon on poikkeuksellista.

Vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtyminen (artikla 6)

Direktiiviehdotuksen mukaan jäsenvaltio ei voi vapauttaa kolmannessa valtiossa sijaitsevalta yhteisöltä saatua voitonjakoa, tällaisen yhteisön osakkeiden luovutuksesta saatua voittoa tai kolmannessa valtiossa sijaitsevalta kiinteältä toimipaikalta saatua tuloa, jos sijaintimaan yhteisöveroverokanta on alle 40 % jäsenvaltion verokannasta. Tällaisessa tilanteessa tuloa ei voida vapauttaa, vaan sitä on verotettava normaalisti ja mahdollinen ulkomainen lähdevero voidaan hyvittää suoritettavasta verosta.

Säännös edellyttäisi muutoksia sekä Suomen sisäiseen lainsäädäntöön että verosopimuksiin (tai ainakin niiden soveltamiseen). Suomen sisäisen lainsäädännön muutostarve kohdistuisi käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapauteen (EVL 6b §), jota tulisi rajoittaa tilanteessa, jossa luovutettavan EU:n ulkopuolisen yhtiön asuinvaltion verokanta olisi alle 8 %. Tämä muutos olisi kuitenkin helposti toteutettavissa.

Sen sijaan periaatteessa merkittävämpi muutostarve kohdistuisi Suomen verosopimusten tavanomaiseen määräykseen, jonka mukaan suomalaisen yhtiön saamat osingot ovat

verovapaata tuloa, jos se välittömästi hallitsee vähintään 10 % osingon maksavan yhtiön äänimäärästä. Muutoksen käytännön merkitystä pienentää kuitenkin se, että verosopimusvaltioita, joissa verokanta on alle 8 %, ei liene monia. Toisaalta korkeammankin yhteisöverokannan maissa voi olla yksittäisiä yhtiömuotoja, joihin sovelletaan erityistä alempaa verokantaa.

Yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö (artikla 7)

Direktiiviehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden tulee ottaa käyttöön yleinen veronkiertoa koskeva säännös, ns. GAAR-säännös (general anti-avoidance rule), verolainsäädäntöönsä.

Suomessa yleinen veronkiertosäännös on otettu verotusmenettelylain (VML) 28 §:ään. Erikseen olisi arvioitava, täyttääkö VML 28 §:n sanamuoto ja soveltamiskäytäntö direktiiviehdotuksen yleisen veronkiertosäännöksen edellytykset vai tulisiko VML 28 §:ää muuttaa joiltain osin. Eräänä ongelmana voidaan pitää sitä, että VML 28 § sovelletaan muissakin kuin yritysten verotusta koskevissa tilanteissa eikä ole selvää, että mahdolliset direktiivin aiheuttamat muutokset olisivat näissä tilanteissa tarkoituksenmukaisia. Tämä voisi aiheuttaa tarpeen ottaa käyttöön erillinen yhteisöihin sovellettava veronkiertosäännös Suomen lainsäädännössä.

Ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö (artiklat 8 ja 9)

Direktiiviehdotuksessa esitettään ns. väliyhteisölainsäädäntöä, jonka perusteella jäsenvaltio voi tietyin edellytyksin verottaa siellä asuvan yhtiön (emoyhtiö) ulkomaisen tytäryhtiön tuloa, vaikka jälkimmäinen ei jakaisikaan tuloa. Tarkoituksena on estää verosuunnittelua, jossa tytäryhtiöitä perustetaan alhaisen verotuksen maahan, jonne ohjataan ja kerrytetään konsernin tuloa. Esitys sisältää säännökset sekä väliyhteisön määritelmästä että veronalaisen väliyhteisötulon laskennasta.

Suomessa on vuodesta 1995 ollut voimassa väliyhteisölaki (VYL). Direktiiviehdotuksessa valittu sääntelytapa poikkeaa eräiltä keskeisiltä osin Suomen VYL:sta. Keskeisin ero on se, että väliyhteisön määritelmän täyttymisen kannalta keskeistä on ulkomaisen tytäryhtiön saamien tulojen tyyppi: yli 50 % tuloista tulee olla ns. passiivituloja (mm. korot, rojaltit, osingot). VYL:n soveltaminen on sidottu ensisijassa siihen, missä valtiossa tytäryhtiö sijaitsee.

Kokonaisuudessaan ehdotus merkitsisi Suomen VYL:iin merkittäviä muutoksia, joista osa olisi lievennyksiä ja osa kiristyksiä.

Verokohteluiden eroavuudet eli ns. hybridisääntö (artikla 10)

Direktiiviehdotus sisältää säännökset, jotka koskevat ns. hybridiyksiköitä ja –instrumentteja, joita kohdellaan eri tavoin jäsenvaltioissa. Säännöksen tarkoituksena on estää kaksinkertaisten vähennysten (ns. double dip) tekeminen jäsenvaltioissa samaan tuloon tai tappioon liittyen. Samoin tarkoituksena on estää tilanne, jossa toisessa jäsenvaltiossa tehtyä vähennystä ei vastaa veronalainen tulo toisessa valtiossa.

Suomessa ei ole voimassa hybridejä koskevaa lainsäädäntöä, lukuun ottamatta emo-tytäryhtiödirektiivin hybridisääntöä, joka implementoitiin elinkeinoverolain (EVL) 6a §:n 9 momenttiin vuoden 2016 alusta alkaen. Hybridisäännöksiä voidaan pitää pääosin tarpeellisena lisänä Suomen verolainsäädäntöön.