Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asiantuntijalausunto: Professori Marjaana Helminen

U-jatkokirje (UJ 9/2016 vp) eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

Suhde aikaisempaan lausuntooni

Olen 10.3.2016 antanut lausunnon eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle kosien valtioneuvoston kirjelmää U7/2016 vp. Tässä lausunnossa uudistan kyseisessä lausunnossa kirjoittamani vain viittaamalla siihen ja lausun erikseen vain siltä osin kuin valtioneuvoston asiaan liittyvä jatkokirje UJ 9/2016 vp antaa siihen aihetta.

Yleisiä huomioita

Kansainvälisen verojärjestelmän keskeisimpiin ongelmiin voidaan puuttua tehokkaimmin yhteistyössä mahdollisimman laajan valtiojoukon kanssa. Tästä johtuen EU-tason sääntely on perusteltua. On kuitenkin tärkeätä huolehtia siitä, että EU-sääntelyssä ei mennä pidemmälle kuin on tarpeen sisämarkkinoiden toiminnan turvaamiseksi eikä ryhdytä toimiin, jotka ovat paremmin toteutettavissa jäsenvaltioiden omilla toimilla. Tästä johtuen on tärkeätä, että ehdotettu EU-direktiivi asettaisi esitetyllä tavalla jäsenvaltiolle ainoastaan minimivaatimukset jättäen jäsenvaltioille yksityiskohtien osalta itsenäistä harkintavaltaa. Samasta syystä voi olla myös tarkoituksenmukaista kaventaa, lieventää tai muuttaa tiettyjä alkuperäisessä esityksessä esitettyjä säännöksiä. Lievennykset edesauttaisivat myös direktiivin läpimenoa.

Korkovähennysrajoitus

Koska esitetty korkovähennysrajoitussääntö vastaa hyvin pitkälti EVL 18 a §:n ideaa, Suomen ei ole syytä vastustaa kysesisenlaista EU-tasoista sääntelyä. Keskeisenä erona nykyisen lainsäädäntöön verrattuna olisi se, että nykyinen säännös koskee ainoastaan etuyhteysosapuolten välisiä korkoja, kun

taas ehdotus koskisi kaikkia yrityksen maksamia korkoja. Tämä laajennus yksinkertaistaisi säännöstä huomattavasti. Voidaan kuitenkin kysyä, menisikö näin laajan soveltamisalan sääntö pidemmälle kuin mitä sisämarkkinoiden tehokas toteutuminen edellyttää, eli ylittäisikö EU tällaisella sääntelyllä toimivaltansa. Voidaan perustellusti kysyä, onko tarpeen rajoittaa korkovähennysoikeutta EU:n toimesta etuyhteyssuhteiden ulkopuolella, vai tulisiko riippumattomien osapuolten välillä maksettujen korkojen vähennyskelpoisuudesta päättäminen jättää jäsenvaltioiden omaan harkintaan. Vähintäänkin siirtymäsäännös asiassa olisi perusteltu.

Julkisten hankkeiden ja rahoitusalan yritysten jättämien korkovähennysrajoituslainsäädännön ulkopuolelle olisi ongelmallista EU:n valtiontukikieltosääntöjen näkökulmasta ja ylipäätään kilpailuneutraliteetin näkökulmasta. Olisi myös ongelmallista määritellä yksiselitteisesti ja tarkoituksenmukaisesti se, milloin on kyse sellaisesta julkisesta hankinnasta, joka jäisi korkovähennysrajoitusliansäädännön soveltamisalan ulkopuolelle. Rahoitusalaan liittyy kuitenkin sellaisia erityispiirteitä, jotka edellyttävät tarkempaa valmistelua tarkoituksenmukaisen sääntelyn aikaansaamiseksi, mistä johtuen on ymmärrettävää, että ensivaiheessa rahoitusala on jätetty sääntelyesityksen ulkopuolelle.

Maastapoistumisvero

Komission esittämää maastapoistumisverosääntelyä voidaan pitää perusteltuna ja tarpeellisena. Maastapoistumisverotukseen liittyy kuitenkin todellinen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen riski. Kaksinkertaista verotusta voi syntyä silloin, jos se valtio, jonka verotusvaltaan omaisuus siirtyy, ei hyväksy verotuksen lähtöarvoksi lähtövaltion maastapoistumisverotuksessa soveltamaa arvoa. Tästä johtuen olisi perusteltua, että vastaanottavan valtion olisi hyväksyttävä lähtövaltion arvostus omassa verotuksessaan. Tällainen sääntely kuitenkin saattaisi puuttua liian laajasti jäsenvaltioiden verotukseen liittyvään itsemääräämisoikeuteen.

Ei voida ajatella, että vastaanottava valtio hyväksyisi minkä tahansa lähtövaltion vahvistaman markkina-arvon. On vaikea kuvitella, että maastapoistumisverotussääntely saavuttaisi verodirektiivin edellyttämän jäsenvaltioiden yksimielisyyden, jos vastaanottavalle valtiolle asetettaisiin velvollisuus kaikissa tilanteissa hyväksyä lähtövaltiossa määritelty arvo. Vaikka siirtohinnoittelussakin eri valtiot soveltavat markkinaehtoperiaatetta, ne määrittelevät kuitenkin itse milloin hinta vastaa markkinaehtoperiaatett. Pitemmälle menevä sääntely puuttuisi liian laajasti valtioiden itsemääräämisoikeuteen ja ylittäisi myös EU:n toimivaltuuden.

Edellä esitetystä syystä johtuen ainoa realistinen vaihtoehto lienee lieventää maastapoistumisverotusta koskevaa esitystä siten, että valtioilla olisi itsenäinen mahdollisuus määritellä, mikä on siirretyn varallisuuden siirtohetken verotuksessa käytettävä markkina-arvo. Koska tämä kuitenkin lisäisi kaksinkertaisen verotuksen vaaraa, olisi tärkeätä, että valtioille asetettaisiin velvollisuus keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai vastaavassa menettelyssä pyrkiä aiheutuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.

Vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskeva switch-over lauseke

Komission esittämä hyvitysmenetelmään siirtyminen vastaa hyvin Suomessa jo pitkään sovellettua politiikkaa. Vain joidenkin harvojen verosopimusten osalta switch-over lausekkeen soveltaminen edellyttäisi muutoksia. Monissa muissa EU-valtioissa muutos olisi kuitenkin huomattavasti suurempi, eikä joidenkin valtioiden ole siksi helppo hyväksyä komission ehdotusta. Tästä näkökulmasta on ymmärrettävää, että direktiiviesityksen jatkovalmisteluissa on tullut esiin säännöksen mahdollinen rajoittaminen koskemaan ainoastaan verosopimustilanteiden ulkopuolisia tilanteita. Tällainen soveltamisalan rajoittaminen kaventaisi säännöksen merkitystä huomattavasti, eikä kaventaminen olisi Suomen näkökulmasta tarpeen. Jos jäsenvaltioiden yksimielisyyden aikaansaaminen kuitenkin edellyttää ehdotettua soveltamisalan rajoittamista, on se perusteltu. Verosopimusten ulkopuolisiin tilanteisiin liittyy kuitenkin suurimmat ongelmat.

Yleinen veronkiertosääntö

Koska Suomella on pitkät perinteet yleisen veronkiertosäännön soveltamisesta, Suomen ei ole syytä vastustaa direktiivitasoisen yleisen minimiveronkiertosäännön säätämistä. On kuitenkin ongelmallista, jos EU-oikeuteen sisältyy useita sanamuodoltaan toisistaan enemmän tai vähemmän poikkeavia yleisiä veronkiertosääntöjä. Yleisiin veronkiertosääntöihin sisältyy aina enemmän tai vähemmän tulkinnanvaraisia tai avoimia ilmaisuja. Jos EU-vero-oikeuteen sisältyy vielä useita toisiaan muistuttavia, muttei identtisiä veronkiertosääntöjä, niiden soveltaminen voi olla hankalaa. Tästä syystä on perusteltua, että nyt esitettyyn direktiiviin otetaan yleinen veronkiertosääntö, joka vastaa EU:n Emo-tytäryhtiödirektiiviin jo sisällytettyä yleistä veronkiertosääntöä tai vaihtoehtoisesti Emo-tytäryhtiödirektiivin sääntöä muutetaan uutta säännöstä vastaavaksi. Emo-tytäryhtiödirektiiviä vastaava säännös voi olla perusteltu, koska siihen sisältyy vähemmän tulkinnanvaraisuutta kuin nyt esitettyyn säännökseen sisältyisi.

Vasta sen jälkeen, kun EU-tasoisen yleisen veronkiertosäännön lopullinen sisältö on selvillä, voidaan ottaa kantaa siihen onko tarkoituksenmukaista säilyttää nykyinen VML 28 §:n sääntö Suomen kansallisessa lainsäädännössä, muuttaa sitä tai säätää kokonaan uusi direktiiviin perustuva veronkiertosääntö koskemaan direktiiviin piiriin kuuluvia tilanteita. Veronkiertoon voidaan joka tapauksessa puuttua lievemmin perustein EU:n ulkopuolisissa kuin EU:n sisäisissä tilanteissa, mistä johtuen ulkopuolisia ja sisäisiä tilanteita koskevien sääntöjen ei välttämättä tarvitse olla identtisiä.

Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännöt

Ehdotetun väliyhteisösäännöksen osalta suurin ero nykyiseen verrattuna olisi Suomen osalta nykyisen toimialapoikkeaman puuttuminen. Direktiiviesityksessä on valittu erialinen lähestymistapa sen osalta, millaiset tulot jäävät soveltamisalan ulkopuolelle. Direktiivin omaksuminen merkitsisi muutosta nykyiseen, ja lisäisi yritysten ja Verohallinnon työtä sen selvittämiseksi, millaisista tuloista väliyhteisön tulot muodostuvat. Suomen kaltainen toimialapoikkeama ei kuitenkaan istu hyvin EU:n valtiontukikieltosäänteyyn. Siksi komission lähestymistapa on ymmärrettävä.

Toisaalta voidaan kysyä, onko EU:ssa direktiivitasolla ylipäätään tarpeen määritellä näin yksityiskohtaisesti jäsenvaltioissa sovellettavien väliyhteisölakien sisältö, vai voisiko jäsenvaltioille jättää enemmän liikkumavaraa oman väliyhteisölain sisällön määrittämisessä. On perusteltua, että direktiivi edellyttäisi, että kaikissa jäsenvaltioissa sovelletaan väliyhteisölakia, mutta liikkumavaraa säännöksen yksityiskohdissa voisi hyvin olla enemmän. Kokonaisuudessaan Suomen ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista vastustaa esitettyä direktiivitasoista.

Toinen tärkeä muutos nykyiseen verrattuna olisi direktiiviesitykseen sisältyvä hyvin pitkälle menevä määritelmä siitä, milloin järjestelyn katsotaan olevan siinä määrin keinotekoinen, että väliyhteisösääntely soveltuisi myös EU:ssa oleviin väliyhteisöihin. Ehdotetussa säännöksessä mennään hyvin pitkälle siirtohinnoittelun maailmasta tuttuun riskien, varojen ja henkilöfunktioiden analysointiin. Tällainen säännös ei olisi välttämättä enää linjassa EU-tuomioistuimen perusvapauksia koskevan oikeuskäytännön kanssa ja voisi siksi olla liian pitkälle menevä. Näin ollen on tärkeätä, että ehdotetun säännöksen sanamuotoa vielä tarkkaan mietitään jatkovalmisteluissa. Tällaisenaan sanamuotoa ei tulisi omaksua.

Hybridisääntö

Komission esitykseen sisältyvä hybridisääntö on tarpeellinen, mutta esitetty muotoilu on sekä epätäsmällinen että ongelmallinen EU:n perusvapauksien näkökulmasta. Komissio on ehdottanut, että hybriditilanteissa tulonsaajan asuinvaltion olisi noudatettava lähdevaltion luonnehdintaa, jolloin erilaisesta luonnehdinnasta johtuvaa kaksinkertaista veroetua ei syntyisi. Olisi kuitenkin kyseenalaista perusvapauksien näkökulmasta, jos asuinvaltion tulisi aina toimittaa verotuksensa hybriditilanteissa lähdevaltion karakterisoinnin mukaan. Tämä johtaisi helposti tilanteisiin, joissa vastaava kotimainen tilanne voisi olla edullisemman verokohtelun kohteena, eikä hybridisääntöä siksi voitaisi soveltaa. Voidaan myös katsoa, että tällainen sääntely menisi pidemmälle kuin mitä EU:n valtuudet ulottuvat. Sisämarkkinoiden toimivuuden ei voida katsoa edellyttävän sitä, että asuinvaltion olisi luovuttava verotukseen liittyvästä itsemääräämisoikeudestaan lähdevaltion hyväksi niin olennaisessa asiassa kuin tulojen ja verovelvollisten luokittelussa. Näistä ongelmista johtuen on perusteltua, että jatkovalmistelussa hybridisääntöä muutetaan. OECD:n BEPS hankkeessa esitetty hybridisääntö antaa enemmän liikkumavaraa jäsenvaltioille ja on siksi parempi. Sekään ei kuitenkaan poista sitä vaaraa, että vastaava kotimainen tilanne saattaa jossakin tilanteessa olla edullisemman verokohtelun kohteena, eikä hybridisääntöä siksi voitaisi EU:n perusvapauksista johtuen soveltaa.

Turussa 2.5.2016

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