Eduskunnan suurelle valiokunnalle

Asiantuntijalausunto: Professori Marjaana Helminen

Valtioneuvoston selvitykset

- **E 11/2016 vp**: Veronkierron ehkäisemistä koskeva toimenpidepaketti (komission tiedonanto)
- **U 7/2016 vp:** Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta
- **UJ 9/2016 vp – U 7/2016 vp**: U-jatkokirje eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi

Miten pitkälle menevä EU-tason sääntely on tarpeen?

Nykyinen kansainvälisen verotuksen järjestelmä antaa liian laajat mahdollisuudet kansainvälisille veronvälttämisjärjestelyille. Siksi komission veronkierron ehkäisemistä koskeva toimenpidepaketti, mukaan lukien siihen sisältyvä veron kiertämisen estämiseen tähtäävän direktiiviehdotus, on sinänsä perusteltu ja kannatettava. Ehdotetut säännökset ovat linjassa OECD:n BEPS-hankeen ja Suomen veropoliittisten tavoitteiden kanssa.

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. EU:la ei ole valtuuksia tätä laajemmin rajoittaa jäsenvaltioiden verosuvereniteettia, eikä jäsenvaltioilla ole intressiä tätä laajemmin luopua verosuvereniteetistaan.

On tärkeätä, että ehdotettu EU-direktiivi asettaa esitetyllä tavalla jäsenvaltiolle ainoastaan minimivaatimukset jättäen jäsenvaltioille yksityiskohtien osalta itsenäistä harkintavaltaa. Voidaan kuitenkin perustellusti katsoa, että joidenkin yksityiskohtien osalta ehdotettu minimisääntely menee tarpeettoman pitkälle. Tästä johtuen saattaa olla tarkoituksenmukaista jatkovalmistelussa kaventaa, lieventää tai muuttaa tiettyjä esitettyjä säännöksiä. Lievennykset edesauttaisivat myös direktiivin läpimenoa. Direktiiviehdotuksen yksityiskohdat ja sanamuodot vaativat joka tapauksessa vielä paljon työstämistä. Nykyisessä muodossaan komission veron kierron estämiseen tähtäävällä direktiiviesityksellä on tuskin mahdollisuutta saavuttaa jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

Miten laajaa EU-tasoinen korkovähennysrajoitussääntö on tarpeen?

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. Ainoastaan ns. standalone-yhtiöt, eli yhtiöt jotka eivät kuulu kirjanpidolliseen konserniin ja joilla ei ole etuyhteysyhtitöitä eikä kiinteitä toimipaikkoja, jäisivät soveltamisalan ulkopuolelle.

Ehdotettu laaja soveltamisala yksinkertaistaisi korkovähennysrajoitussääntelyä 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.

Direktiiviesityksen jatkovalmistelussa on tuotu esiin myös tarve jättää julkiset hankkeet ja rahoitusala korkovähennysrajoitussääntelyn ulkopuolelle. Julkisten hankkeiden ja rahoitusalan yritysten jättämien korkovähennysrajoituslainsäädännön ulkopuolelle olisi kuitenkin 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.

Miten pitkälle on tarkoituksenmukaista säädellä maastapoistumisverotusta EU-tasoisesti?

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 markkinaehtoperiaatetta. 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.

Miten laajalti EU:n on tarkoituksenmukaista säädellä vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä (switch-over lauseke)?

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

Millainen EU-tason yleinen veronkiertosääntö on tarpeen?

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 vaihtoehtoiesti Emo-tytäryhtiödirektiivin sääntöä muutetaan uutta säännöstä vastaavaksi. Emo-tytäryhtiödirektiiviä vastaava säännös voi olla perusteltu, koska siihen sisältyy vähemmän tulkinnanvaraisuutta kuin nyt esitettyyn säännökseen sisältyisi. Joka tapauksessa yleisen veronkiertosäännön sanamuoto pitää vielä tarkkaan harkita, eikä paras muotoilu välttämättä vastaa EU:n emo-tytäryhtiödirektiivin veronkiertosäännöksen sanamuotoa eikä veronkierron estämiseen tähtäävässä direktiiviesitykseen sisältyvän veronkiertosäännön sanamuotoa.

Legaliteettiperiaat eedellyttää, että veroista säädetään riittävän täsmällisesti laissa. Toisaalta yleisiin veronkiertosääntöihin sisältyy aina jonkin verran tulkinnanvaraisuutta. Veronkiertosäännöksen lopullisesta muotoilusta päätettäessä olisi löydettävä tasapaino näiden kahden tosiasian väliltä. Säännös ei saa sisältää liian avoimia ja tulkinnanvaraisia käsitteitä, eikä mennä pidemmälle kuin on tarpeen veronkierron estämiseksi. Säännöksen on joka tapauksessa oltava sopusoinnussa EU-tuomioistuimen veronkiertoa koskevan oikeuskäytännön kanssa.

Miten yksityiskohtaisesti EU:n tulisi säädellä ulkomaisten väliyhteisöjen verotusta?

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 valtiontukikieltosääntelyyn. 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 sääntelyä.

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.

Millainen hybridisääntö mahtuu EU:n toimivaltaan?

Komission esitykseen sisältyvä hybridisääntö on tarpeellinen, mutta esitetty muotoilu on sekä epätäsmällinen että ongelmallinen EU:n perusvapauksien näkökulmasta. Alun perin komissio ehdotti, että hybriditilanteissa tulonsaajan asuinvaltion olisi noudatettava verotuksessa lähdevaltion luonnehdintaa, jolloin erilaisesta luonnehdinnasta johtuvaa kaksinkertaista veroetua ei syntyisi. Jatkovalmistelussa esityksen sanamuotoa muutettiin siten, että luonnehdintaan ei oteta kantaa, vaan lähdevaltion vain edellytettäisiin luopuvan hybridimaksun vähennysoikeudesta tilanteessa, jossa toinen valtio ei verota vastaavaa tilannetta, ja tuplavähennystilanteessa vain lähdevaltio myöntäisi vähennyksen.

Jatkovalmistelussa tehdyt muutokset paransivat ja selkeyttivät esitystä. Alkuperäinen esitys olisi puuttunut laajemmin jäsenvaltioiden verosuveeniteettiin kuin mitä olisi ollut tarpeen sisämarkkinoiden toiminnan turvaamiseksi. Muutettukin esitys on kuitenkin edelleen ongelmallinen EU:n perusvapauksien näkökulmasta. Sääntö, jonka mukaan yhden valtion verotus riippuu toisen valtion verotuksesta, johtaisi helposti tilanteisiin, joissa vastaava kotimainen tilanne voisi olla edullisemman verokohtelun kohteena, eikä hybridisääntöä siksi voitaisi perusvapauksista johtuen soveltaa.

Kaksinkertainen verotus tulee minimoida

Säännösten yksityiskohdista päätettäessä on erityisesti huolehdittava siitä, että minimoidaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen vaara. Koska tosiasia kuitenkin on se, että harmonisoimattomien verojärjestelmien yhteisvaikutukseen liittyy aina kaksinkertaisen verotuksen vaara, on tärkeätä kehittää mekanismeja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja kansainvälisten veroriitojen ratkaisemiseen. Suomen on oltava aktiivisesti mukana riidanratkaisumekanismeihin liittyvissä EU:n hankkeissa.

Turussa 16.5.2016

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