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

10.9.2017

Eduskunnan verojaostolle

Asia: U 43/2017 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla (verotuksen alan tietojenvaihtodirektiivin muuttaminen)

1 Ehdotuksen tarpeellisuus ja vaikutukset

OECD:n ja EU:n eräänä keskeisenä tavoitteena on verotuksen läpinäkyvyyden parantaminen erityisesti verovelvollisen ja verohallinnon sekä eri maiden verohallintojen välillä. Tästä näkökulmasta komission direktiiviehdotusta, jolla asetetaan raportointivelvollisuus veroneuvonnan välittäjille eräistä rajat ylittävistä järjestelyistä, voidaan pitää johdonmukaisena jatkumona jo aiemmin annetuille ja hyväksytyille direktiiviehdotuksille, jotka koskevat laajempaa automaattista verotietojenvaihtoa. Kyseessä lienee myös järjestyksessään viimeinen komission direktiiviehdotus, jonka tarkoituksena on saattaa BEPS-toimenpide-ehdotukset voimaan EU:n jäsenvaltioissa. Käsitykseni mukaan komission direktiiviehdotukset ovat tällöin kattaneet kaikki ne BEPS-toimenpiteet, joiden toteuttaminen edellyttää kansallisen lainsäädännön muuttamista.

On oletettavaa, että tarkoituksenmukaisilla ilmoitusvelvollisuutta koskevilla säännöksillä voidaan saavuttaa ainakin ennaltaehkäiseviä vaikutuksia. Sellaisen veroneuvonnan tarjoaminen ja vastaanottaminen, joka kuuluu pakollisen ilmoittamisvelvollisuuden piiriin, merkinnee lähtökohtaisesti molempien osapuolten näkökulmasta kasvanutta riskiä siitä, että neuvonnan kohteena olevaan järjestelyyn tulee liittymään veroriita verovelvollisen ja yhden tai useamman verohallinnon välillä tai että lainsäädäntömuutoksilla puututaan järjestelystä saatavaan veroetuun. Lisäksi veroneuvonnan antajan näkökulmasta raportointivelvollisuuden piiriin joutuminen voi merkitä maineriskiä veroviranomaisten silmissä. Käsitykseni mukaan direktiiviehdotuksessa on kuitenkin omaksuttu liian laaja ja epäselvä määrittely tiettyjen raportoitavien järjestelyjen osalta (ks. jäljempänä kohta 3).

Toisaalta veropalveluita tarjoavien tahojen tulisi arvioida jo neuvontaa antaessaan (tai tehdessään päätöksen neuvonnan antamisesta) erikseen sitä, kuuluuko neuvonta pakollisen ilmoittamisvelvollisuuden piiriin. Tämä saattaa vaikuttaa palveluntarjoajan haluun toimittaa palvelu ja mahdollisesti myös palvelun hintaan. Lopputuloksena ei välttämättä ole ”oikeampi

verotus” vaan on myös mahdollista, että verovelvollisen on vaikeampaa (ja/tai kalliimpaa) saada neuvontaa tiettyihin esimerkiksi siirtohinnoitteluun liittyvissä tulkintakysymyksissä, jotka on tarkoitettu raportointivelvollisuuden piiriin kuuluviksi (ks. jäljempänä kohta 3). Tällainen lopputulos ei olisi veronsaajien ja EU:n yhteismarkkinoiden edun mukaista.

Direktiivin perusteluista käy ilmi, että direktiiviehdotuksella on yhtäältä tavoiteltu ennaltaehkäisevää vaikutusta ja toisaalta ajantasaista tietoa viranomaisille, jotta nämä pystyisivät reagoimaan ripeästi haitalliseen verosuunnitteluun joko lainsäädäntöä muuttamalla tai tekemällä asianmukaisia riskinarviointeja ja verotarkastuksia. Jälkimmäisen tavoitteen osalta direktiivistä saatava hyöty riippuu siis keskeisesti siitä, miten raportointivelvollisuuden alaisista järjestelyistä saatavaa tietoa hyödynnetään.

En ole kuitenkaan kovin vakuuttunut, että tähänkään asti verolainsäädännössä olleet puutteet (joita voidaan kutsua aukoiksi tai porsaanrei’iksi), jotka ovat mahdollistaneet ns. aggressiivisen verosuunnittelun olisivat jääneet korjaamatta sen vuoksi, että viranomaisilla tai päättäjillä ei olisi ollut tietoa verosuunnitterurakenteista. Esimerkiksi konsernin sisäisten lainajärjestelyjen tai ns. hybridijärjestelyjen käyttö olivat pitkään ”yleisessä” tiedossa ilman, että niihin puututtiin lainsäädäntötoimin. Komission vaikutusarvioinnin mukaan (s. 102) Ison-Britannian kansalliseen lainsäädäntöön vuodesta 2004 alkaen sisältynyttä pakollista raportointivelvoitetta on pidetty menestyksellisenä, koska Ison-Britannian hallitus käytti sen kautta saatuja tietoja säätääkseen 49 veronkierron vastaista toimenpidettä raportointivelvoitteen ensimmäisten viiden vuoden ajan.

2 Raportointivelvolliset

Raportointivelvollisuus kohdistuu ensi sijassa direktiiviehdotuksessa tarkoitettuun ”välittäjään”. Toissijaisesti raportointivelvollisuus on rajat ylittävää järjestelyä hyödyntäneellä verovelvollisella. Toissijainen velvollisuus tulee sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa välittäjä ei voi toimittaa tietoja asianajosalaisuuden nojalla.

Direktiivissä välittäjä on määritelty seuraavasti:

> *Henkilö, jolla on verovelvolliseen nähden vastuu raportoitavan rajatylittävän järjestelyn tai kyseisten järjestelyjen sarjan verotuksellisten näkökohtien toteuttamisen suunnittelusta, edistämisestä, organisoinnista tai hallinnoinnista verotukseen liittyvien palvelujen tarjoamisen yhteydessä. Välittäjällä tarkoitetaan myös kaikkia henkilöitä, jotka antavat joko suoraan tai muiden henkilöiden, joihin välittäjä on etuyhteydessä, välityksellä aineellista apua, tukea tai neuvontaa raportoitavan rajatylittävän järjestelyn verotuksellisten näkökohtien suunnittelussa, edistämisessä, organisoinnissa tai hallinnoinnissa.*

Määritelmä vaikuttaa erittäin laajalta. Tämä on ymmärrettävää sen varmistamiseksi, ettei raportointivelvollisuutta voida kiertää käyttämällä sellaista tahoa, jota ei pidettäisi direktiiviehdotuksessa tarkoitettuna välittäjänä.

Käytännössä laaja määritelmä voi johtaa siihen, että samassa järjestelyssä voi olla osallisena useita välittäjiä. Direktiivin mukaan jäsenvaltion tulee varmistaa, että vain verovelvolliseen nähden vastuussa oleva välittäjä raportoi järjestelyn. Laaja määritelmä kuitenkin tarkoittaa, että lähtökohtaisesti raportointivelvollisuuden piirissä saattaa olla suuri määrä muitakin tahoja kuin varsinaisia veroneuvontapalveluiden tarjoajia. Tämä tulisi huomioida arvioitaessa direktiiviehdotukseen liittyvää hallinnollista taakkaa.

3 Raportoitavat järjestelyt

Ehdotuksen merkittävin heikkous on raportoitavien järjestelyjen määrittely. Direktiiviehdotuksen liitteessä I on lueteltu ns. ”tunnusmerkit”, joiden perusteella raportointivelvollisen tulisi arvioida, kuuluuko järjestely ilmoittamisvelvollisuuden piiriin.

Veroasiantuntijan silmin useat tunnusmerkistöistä ovat myös vaikeaselkoisia ja sisältävät määritelmiä, joita ei ole erikseen täsmennetty direktiiviehdotuksessa. Tältä osin direktiiviehdotuksen ei voida katsoa täyttävän hyvän lainsäädännön edellytyksiä erityisesti ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta. Myös OECD:n pakollista raportointivelvoitetta koskevassa loppuraportissa (s. 19) on painotettu sitä, että säännösten tulisi olla raportointivelvollisille selkeitä ja helposti ymmärrettäviä.

Erityisen tulkinnanvaraista on ”pääasiallista hyötyä mittaavan testin” soveltaminen. Kyseistä testiä sovelletaan osaan tunnusmerkeistä. Testi katsotaan läpäistyksi, kun ”*järjestelyn tai järjestelyjen sarjan pääasiallisena hyötynä on verotuksellisen edun saaminen, jos voidaan osoittaa, että kyseisestä järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta voidaan odottaa saavan verotuksellista etua esimerkiksi hyödyntämällä järjestelyn tai järjestelyjen sarjan erityistä rakennetta.”*

Kyseisen testin soveltaminen tarkoittaa esimerkiksi sitä, että (direktiivin liite I A. Yleiset tunnusmerkit 1.) ”järjestely tai järjestelyjen sarja, jonka yhteydessä verovelvollinen sitoutuu noudattamaan luottamuksellisuuden ehtoa, jonka nojalla he eivät saa paljastaa muille välittäjille tai veroviranomaisille, kuinka järjestelystä voi saada verotuksellista etua” on raportointivelvollisuuden piirissä, jos luottamuksellisuuden ehdon pääasiallisena tarkoituksena on veroedun saaminen.

Tunnusmerkistö vaikuttaisi myös kattavan tilanteita, joissa on kysymys tavanomaisista liiketoimen siirtohinnoitteluun liittyvistä tulkintaongelmista. Esimerkiksi direktiivin liitteen kohdan E ”Erityiset tunnusmerkit, jotka liittyvät siirtohinnoitteluun” mukaan ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluisi ”Järjestely tai järjestelyn sarja, joka ei ole markkinaehtoperiaatteen tai OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen, mukaan lukien

voittojen jakaminen saman konsernin eri jäsenten kesken.” Laajasti tulkiten kohta vaikuttaisi pitävän sisällään kaiken siirtohinnoitteluun liittyvän veroneuvonnan, jos täyttä varmuutta markkinaehtoperiaatteen mukaisuudesta ei voida saavuttaa (ja tämä ei ole aivan harvinainen tilanne). Lisäksi viittaus yhtäältä markkinaehtoperiaatteeseen ja toisaalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisuuteen herättää kysymyksen siitä, viitataanko ensin mainitulla komission ”omaan” markkinaehtoperiaatteeseen, jonka se katsoo sisältyvän valtion tukea koskeviin EU:n perustamissopimuksen artikloihin. Jos näin ei olisi, myös markkinaehtoperiaatteen osalta tulisi viitata nimenomaisesti OECD:n markkinaehtoperiaatteeseen ja sen tulkintaa ja soveltamista täsmentäviin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

4 Lopuksi

Direktiiviehdotuksen tavoitteita voidaan pitää tarkoituksenmukaisina ja sillä voisi olla erityisesti ennaltaehkäiseviä vaikutuksia sellaisten veroneuvontapalveluiden osalta, jotka on määritelty direktiivissä raportointivelvollisuuden piiriin. Raportointivelvollisuuden piiriin kuuluvien järjestelyjen määrittelyjä tulisi kuitenkin tarkentaa ja niiden tulisi perustua objektiivisiin arviointikriteereihin, jotka jättävät mahdollisimman vähän tulkinnanvaraa. Muussa tapauksessa direktiiviehdotuksella voisi olla haitallisia vaikutuksia sellaisten veroneuvontapalveluiden tarjoamiseen ja vastaanottamiseen, joita tavanomaisesti tarvitaan rajat ylittävässä liiketoiminnassa ja joiden tarkoituksena on varmistaa eri valtioiden verolainsäädäntöjen ja verosopimusten mukaan toimiminen ja kansainvälisten veroriitojen ehkäiseminen.

Ystävällisesti

Tomi Viitala