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

6.2.2019

Eduskunnan verojaostolle

Asia: HE 282/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

Osinkojen lähdeverotusmenettelyn muutokset

Hallituksen esityksessä esitetään muutettavaksi erityisesti rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetussa laissa olevia säännöksiä, jotka koskevat hallintarekisteröidyistä osakkeista saatujen osinkojen verotukseen. Muutosten keskeisimpänä tavoitteena on sen varmistaminen, että hallintarekisteröidyille osakkeille maksettavista osingoista perittäisiin aina oikeamääräinen vero. Tämän varmistamiseksi ehdotetaan, että Suomen verosopimuksessa sovittujen alempien lähdeverojen (yleensä 0-15 %) soveltaminen lähteellä eli jo osingonmaksuhetkellä edellyttäisi aina, että osingon saajan loppusaajatiedot toimitetaan aina Verohallinnolle automaattisesti. Nykyisin ns. yksinkertaistetussa menettelyssä 15 %:n lähdeveroa voidaan soveltaa lähteellä ns. ”veromaatiedon” perusteella ilman, että loppusaajatietoja automaattisesti toimitetaan Verohallintoa (ts. tiedot on toimitettava Verohallinnolle vain pyynnöstä). Sen sijaan 15 % alemman lähdeverokannan soveltaminen lähteellä edellyttää nykyisinkin loppusaajatietojen toimittamista Verohallinnolle.

Kokonaisuutena arvioin, että muutokset ovat perusteltuja ja parantavat osinkojen lähdeverotuksen oikeellisuutta ja sen valvontaa hallituksen esityksessä asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Toisaalta on tärkeää, että muutoksilla ei merkittävästi muuteta nykyistä tilannetta, jossa verosopimusedut otetaan pääsääntöisesti huomioon jo osinkoa maksettaessa lähteellä ilman, että verosopimuksessa sovitun lähdeverokannan ylittäviä veroja on haettava jälkikäteisesti Verohallinnolta. Esitettyjen muutosten jälkeenkin osingon maksaja voisi aina soveltaa verosopimuksessa sovittua alempaa lähdeverokantaa jo osingon maksuhetkellä pelkästään ”veromaatiedon” perusteella, mutta sen edellytyksenä olisi, että loppusaajatiedot toimitettaisiin Verohallinnolle viimeistään osingon maksuvuotta seuraavan tammikuun loppuun mennessä. Mahdollisuus verosopimusetuuksien huomioon ottamiseen on tärkeää Suomen kansainvälisen kilpailukyvyn kannalta. Jälkikäteiset menettelyt edellyttävät myös merkittäviä resursseja Verohallinnolta eivätkä ole yhdenmukaisia verotuksen reaaliaikaisuuden tavoitteen kanssa.

Verotuksen oikeellisuuden ja oikeudenmukaisuuden näkökulmasta on välttämätöntä, että Verohallinolla on käytettävissä tarpeelliset tiedot verovalvontaa varten. Jo tietoisuus siitä, että tehokas jälkikäteinen verovalvonta on mahdollista, vaikuttaa mahdollisten väärinkäytöstilanteiden ehkäisemiseen.

Vastuu väärin peritystä verosta

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutoksia siihen, mikä toimija on vastuussa väärin peritystä osingon lähdeverosta.

Voimassa olevien säännösten mukaan väärin peritystä lähdeverosta on vastuussa osingonmaksaja, ellei lähdevero ole jäänyt perimättä muutoin kuin veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin johdosta. Käytännössä verosopimuksen väärin soveltamista lienee pääsääntöisesti pidettävä laiminlyöntinä, jolloin vastuu väärin peritystä lähdeverosta on käytännössä ollut aina osingonmaksajalla.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että ensisijainen vastuu väärinperitystä verosta olisi rekisteröityneellä säilyttäjällä, jos kyse on säilyttäjän laiminlyönnistä. Tämä on perusteltua, koska sijoittajaa lähinnä olevalla säilyttäjällä tulisi olla käytännössä parhaat mahdollisuudet selvittää, onko sijoittajalla oikeus verosopimusetuuksiin. Sen sijaan osingon maksajan on käytännössä toimittava juuri säilyttäjältä saamansa tiedon varassa.

Ehdotetun lähdeverolain 10 b § 4 mom:n mukaan rekisteröitynyt säilyttäjä olisi vastuussa oman laiminlyöntinsä johdosta perimättä jääneestä verosta. Jotta säilyttäjällä olisi mahdollisuus varmistua huolellisuusvelvoitteensa täyttämisestä, olisi sekä lähdeverolain että verosopimusten aineellisen sisällön ja niiden tulkinnan sekä itse huolellisuusvelvoitteen sisällön oltava riittävän selkeä. Jälkimmäistä on selvennetty saman säännöksen 5 momentissa. Sen sijaan lähdeverolain ja verosopimusten aineellista sääntelyä siitä, milloin osingon saajaa voidaan pitää verosopimuksissa tarkoitetulla tavalla ”tosiasiallisen edunsaajana” (engl. beneficial owner) ja oikeutettuna verosopimuksissa sovittuihin alempiin lähdeverokantoihin ei voida kaikissa tilanteissa pitää riittävänä. Sama pätee OECD:n yleissopimuksen seurauksena Suomen verosopimuksiin sisällytettävään yleiseen väärinkäytösmääräykseen (engl. principal purpose test, PPT).

Verovastuusäännöksen muuttaminen voi käytännössä vaikuttaa ulkomaisten säilytysyhteisöjen halukkuuteen soveltaa verosopimusten alempia lähdeverokantoja osinkoa maksettaessa. Verovastuusäännöksen muuttaminen voi parhaimmillaan edistää ulkomaisten säilytysyhteisöjen halukuutta varmistaa, että osingonsaajalla on tosiasiallisena edunsaajana oikeus verosopimusetuuksiin. Toisaalta epävarmoissa tilanteissa on todennäköistä, että verosopimusetuuksia ei myönnetä lähteellä vaan osingonsaaja ohjataan hakemaan palautuksia jälkikäteen Verohallinnolta. Vaikka tämä on joissain tilanteissa toivottava lopputulos verotuksen oikeellisuuden ja verovalvonnan näkökulmasta, laajamittaisempi siirtymä palautushakemuksiin

ei ole minkään toimijan näkökulmasta toivottava vaihtoehto. Nyt esitettyjen muutosten tullessa voimaan olisikin entistä tärkeämpää huolehtia siitä, että tosiasiallisen edunsaajan –käsitteen ja verosopimusten väärinkäyttöä koskevan määräyksen tulkinta täsmentyisi oikeus- ja verotuskäytännössä. Tulkintaa voitaisiin täsmentää myös Verohallinnon ohjeistuksella, joskin puuttuvan oikeuskäytännön vuoksi ohjeistuksellakaan tuskin saavutetaan merkittävää parannusta tilanteeseen. Jos muutosten seurauksena kuitenkin tapahtuisi laajaa siirtymää kohti palautushakemuksia, tulisi mahdollisuuksia täsmennyksiin kuitenkin harkita.

Ystävällisesti

Tomi Viitala