EDUSKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Kiitän mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksestä HE 69/2019 vp. eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi.

Direktiivin pääasiallinen soveltamisala

Rajat ylittävien järjestelyjen pakollista raportointia koskevan direktiivin (EU) 2018/822 tarkoituksena on lisätä verotuksen avoimuutta EU:n sisämarkkinoilla. DAC6-direktiiviksi kutsuttu hallinnollista yhteistyötä koskevan direktiivin[1] kuudes päivitysversio on velvoittavaa unionin oikeutta[2]. Direktiivissä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus panna kansallisesti täytäntöön säännökset tietojen toimittamisesta rajat ylittävistä verojärjestelyistä, jotka sisältävät ainakin yhden direktiivin liitteessä IV esitetyistä tunnusmerkeistä[3]. Jäsenvaltioilla on velvollisuus vaihtaa tietoja tällaisista järjestelyistä toistensa kanssa automaattisella tietojenvaihdolla.[4]

Raportointivelvollisuus koskee järjestelyjä, joihin liittyy useampi kuin yksi valtio tai lainkäyttöalue ja jotka täyttävät vähintään yhden direktiivissä tarkoitetun veron välttämiseen viittaavan tunnusmerkin. Osa tunnusmerkeistä edellyttää myös, että järjestely täyttää pääasiallista hyötyä (*main benefit test*) mittaavan testin edellytykset.

[1] Directive on Administrative Cooperation 2011/16/EU.
[2] Asia 26/62, *van Gend en Loos*; 6/64, *Costa v. Enel*.
[3] Tunnusmerkillä tarkoitetaan rajat ylittävän järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joka viittaa mahdolliseen veronkiertämisriskiin ja joka on mainittu liitteessä IV.
[4] Ks. SOU 2018:91: Rapporteringspliktiga arrangemang, s. 86.

Hallituksen esityksen mukaan tunnusmerkki voisi antaa viitteitä muun muassa mahdollisesta veron kiertämisestä, veron välttämisestä tai Common Reporting Standardin mukaisen raportoinnin kiertämisestä, mutta tunnusmerkki ei kuitenkaan automaattisesti tarkoittaisi, että järjestelyllä tavoitellaan jotakin näistä.[5] Raportointivelvollisuus ei siis edellytä verosuunnittelu-aspektia tai veron kiertämiseen viittaavaa piirrettä, sillä raportointivelvollisuus syntyy pelkästään tunnusmerkkien täyttymisellä. Raportoitavia voivat olla myös sellaiset konsernin sisäiset liiketoimintojen järjestelyt, jotka lisäävät konsernin maksamia veroja.[6]

Ensisijaisia raportointivelvollisia ovat verotuksen alan välittäjät, jotka tarjoavat veroalan palveluita verovelvollisille. Toissijaisia raportointivelvollisia ovat verovelvolliset. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä tiedonantovelvolliselle laiminlyöntimaksu.

Kansallisen toimeenpanon arviointi

Esitän yleisarvionani, että HE 69/2019 vp. täyttää DAC6-direktiivin kansalliselle implementoinnille asetut vaatimukset.

Hallituksen esityksen rajaukset ovat onnistuneet, sillä sääntelyä esitetään sovellettavan vain rajat ylittäviin järjestelyihin sekä hallinnollisen yhteistyön direktiivin soveltamisalaan kuuluviin veroihin. Mahdollisen tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksun enimmäismäärän rajaaminen 15 000 euroon on linjassa esimerkiksi veronkorotuksen tasoon, jota sovelletaan siirtohinnoitteludokumentoinnin laiminlyömiseen.

Myönteistä on myös se, että hallituksen esityksessä on useita soveltamisalaa rajaavia esimerkkejä. Hallituksen esityksessä todetaan muun muassa, että ”*monessa tilanteessa järjestelyyn liittyvästä toimeksiannosta sovitaan työnantajana toimivan yrityksen nimissä yritykseen työ- tai toimisuhteessa olevan yhden tai useamman työntekijän suorittaessa järjestelyyn liittyvän konkreettisen työtehtävän työ- tai toimisuhteessa. Tällaisissa tilanteissa välittäjäksi ja tiedonantovelvolliseksi katsottaisiin työnantajayritys eikä sen palveluksessa oleva työntekijä*.”[7]

[5] Ks. HE 69/2019 vp, s. 19.
[6] Ks. Penttilän lausunto hallituksen esitysluonnoksesta VM:lle, s. 1-2.
[7] Ks. HE 69/2019 vp, s. 21.

Hallinnollisen raportointivelvollisuuden laajuus riippuu yritystoiminnan kansainvälisyyden asteesta. Hallituksen esityksen mukaan raportoitavien järjestelyjen määrää ei ole voitu arvioida, minkä vuoksi raportointivelvollisille aiheutuvien kustannusten arviointikaan ei ole ollut mahdollista[8]. Ruotsissa Svenskt Näringsliv on arvioinut, että suuressa kansainvälissä konsernissa voi olla vuosittain lähes kolme miljoonaa konsernin sisäistä transaktioita, joista suurin osa koskee raportoivan yhtiön asuinvaltion ohella ainakin yhtä muuta EU:n jäsenvaltiota. Tällöin suurin osa sisäisistä transaktioista kuuluu direktiivin mukaisen raportoinnin piiriin[9].

Implementoinnin perusongelmana on se, että direktiiviin perustuva järjestelyjen raportointivelvollisuus on erittäin laaja. Tunnusmerkkien ja osassa järjestelyjä pääasiallisen hyödyn testin edellytysten täyttyessä, järjestely on raportoitava. Direktiivissä ei valitettavasti ole *de minimis* -rajaa, kuten esimerkiksi kilpailuoikeudellisessa sääntelyssä, vaan kaikki järjestelyt, jotka täyttävät direktiivissä asetetut edellytykset, on raportoitava. Direktiivin sanamuodon mukaan järjestely on teoriassa raportoiva, vaikka siitä seuraava oletettu verohyöty olisi viisi euroa. Implementoinnin odotetaankin johtavan yliraportointiin jäsenvaltioissa, sillä raportointivelvolliset pyrkivät välttämään maineriskin, joka sisältyy direktiivin sääntelyn noudattamatta jättämiseen. Yliraportointia lisää se, että yrityksellä on tämä maineriski, vaikka sen toteuttamissa järjestelyissä ei olisi kysymys veron kiertämisestä tai välttämisestä.

DAC6-direktiivin sääntelyssä on myös Suomen perustuslain näkökulmasta arvioituna haasteellisia piirteitä. Kansallisen toimenpanolainsäädännön oikeudellisessa arvioinnissa on otettava huomioon se, että Suomi on velvollinen panemaan DAC6-direktiivin täytäntöön lähes sellaisenaan, sillä direktiivin säännökset eivät juurikaan jätä Suomelle kansallista liikkumavaraa direktiivin rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan sääntelyn kohdalla.

Tämä käy ilmi hallituksen esityksessä todetusta: ”*Direktiivi ei määrittele järjestelyn käsitettä eikä järjestelyn muotoa määriteltäisi tarkemmin myöskään kansallisessa lainsäädännössä, jotta ehdotettua sääntelyä ei olisi mahdollista kiertää ainoastaan muodollisin perustein. Käytännössä lain alaan kuuluvat järjestelyt määräytyisivät tunnusmerkkien kautta. Järjestelyksi katsottaisiin myös järjestelyjen sarja ja järjestelyyn voisi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Virka-apudirektiiviä ja sen täytäntöönpanolakia sovelletaan kaikkiin jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin lukuun ottamatta*

[8] Ks. HE 69/2019 vp, s. 16.
[9] Svenskt Näringsliv, remissyttrande SN 10/2019, s. 1.

arvonlisäveroa, tullia ja valmisteveroa sekä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja.”[10]

Sillä, että järjestelyn käsitettä ei ole määritelty direktiivissä, on tietty logiikka. Sääntelyn väljyys ja epätäsmällisyys ovat kuitenkin ongelmallisia Suomen perustuslain 2 §:n 3 momentin sekä 81 §:n mukaisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Verolainsäädännön tulisi olla tarkkarajaista ja täsmällistä. Hallinnollinen seuraamusmaksu implementoidaan verotusmenettelystä annetun lain 22 §:ään. Legaliteettiperiaate edellyttää erityisesti, että direktiivin sääntelyn noudattamatta jättämisen seurauksena määrättävä laiminlyöntimaksu täyttää lakisidonnaisuuden vaatimukset.

Kun itse järjestelyn käsite on väljä nyt säädettävässä laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla, hallinnollisen seuraamusmaksun määräämisen oikeudellinen perusta jää väistämättä hieman epäselväksi. DAC6-direktiivin implementoinnista seuraavat perustuslailliset ongelmat on otettava huomioon Verohallinnon tulevassa soveltamiskäytännössä.

Soveltamisalan rajaaminen kansallisiin tilanteisiin

Pidän onnistuneena sitä, että hallituksen esityksessä direktiivissä tarkoitettua raportointia ei ole laajennettu kansallisiin järjestelyihin.[11]

Direktiivin esipuheen mukaan useimmat mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävät järjestelyt koskevat useampaa kuin yhtä lainkäyttöaluetta, järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisesta olisi lisähyötyä, jos jäsenvaltiot vaihtaisivat niitä keskenään. Automaattinen tietojenvaihto on erityisen tärkeää veroviranomaisten välillä, jotta käytettävissä olisi tiedot, joita viranomaiset tarvitsevat voidakseen puuttua aggressiivisiin verokäytäntöihin.[12]

Direktiivi sallii kansallisten järjestelyiden ulottamisen raportointivelvollisuuden piiriin, mutta sen pakottava soveltamisala käsittää vain rajat ylittävät järjestelyt. Kansalliset järjestelyt eivät kuitenkaan kuulu direktiivin mukaisen automaattisen tietojenvaihdon piiriin, vaan niistä vaihdetaan tietoa

[10] Ks. HE 69/2019 vp, s. 18.
[11] Ks. HE 69/2019 vp, s. 12.
[12] Direktiivin EU 2018/822 esipuheen kohta 3.

valtioiden välillä joko pyynnöstä tai oma-aloitteisesti.[13] Esimerkiksi Portugali, Puola, Ruotsi ja Saksa ovat ulottamassa kansalliset järjestelyt raportoinnin piiriin ainakin osittain[14].

Suomen Verohallinnon näkemyksen mukaan verotuksen ja verovalvonnan kannalta olisi hyödyllistä, että tietyt direktiivissä ja sen voimaanpanolaissa tarkoitetut järjestelyt raportoitaisiin Verohallinnolle siinäkin tapauksessa, että kyseessä on puhtaasti kansallisen järjestely.[15] Myös Finnwatch ja Harmaan talouden selvitysyksikkö kannattivat valtiovarainministeriölle toimitetuissa lausunnoissaan raportointivelvollisuuden ulottamista kansallisiin järjestelyihin[16].

Osa lausunnonantajista piti perusteltuna valtiovarainministeriölle toimitetuissa lausunnoissaan sitä, että kansalliset tilanteet on direktiivin pakollisen soveltamisalan mukaisesti rajattu kansallisen raportointivelvollisuuden ulkopuolelle[17]. Direktiivin esipuheessa esitettyjen perustelujen ohella tulisi ottaa huomioon, että jo rajat ylittävien tilanteiden raportoiminen lisää huomattavasti sekä veroviranomaisten että verovelvollisten hallinnollista työtä ja kustannuksia.

Direktiivin kansallinen implementointi nyt ehdotetussa muodossa väistämättä lisää niitä kustannuksia, joita verovelvolliselle aiheutuu oikeudellisen neuvonnan hankkimisesta. Direktiivin eurooppatason valmistelussa vaikuttaa jääneen huomiotta se tosiseikka, että verovelvollinen hankkii useimmissa tapauksissa oikeudellista neuvontaa, jotta pystyisi täyttämään moitteettomasti lakisääteiset velvoitteensa ilman, että verovelvollisella on pyrkimystä veron välttämiseen tai kiertämiseen.

Soveltamisalan rajaaminen hallinnollista yhteistyötä koskevan direktiivin soveltamisalaan

Hallinnollista yhteistyötä koskevassa direktiivissä on laaja verokäsite. Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat tulo- ja varallisuusverot sekä vakuutusmaksut samoin kuin esimerkiksi luovutusvoittoverot

[13] Direktiivin EU 2018/822 esipuheen kohta 10.
[14] Lähde: KPMG EU Tax Centre.
[15] Ks. Verohallinnon lausunto VM:lle, s. 3.
[16] Ks. Finnwatchin lausunto VM:lle, s. 3 ja Harmaan talouden selvitysyksikön lausunto VM:lle, s. 2.
[17] Ks. Penttilän lausunto VM:lle s. 4, Keskuskauppamarin lausunto VM:lle, s. 1, Knuutisen lausunto VM:lle, s. 2, Suomen Veroasiantuntijoiden lausunto VM:lle, s. 1 sekä Äimän lausunto VM:lle, s. 1.

sekä perintö- ja lahjaverot.[18] Esimerkiksi Portugalin ja Puolan raportointisäännökset tulevat kattamaan myös arvonlisäveron[19].

Hallituksen esitys 69/2019 vp. käsittää vain direktiivin soveltamisalaan kuuluvat verot. Jos kansalliset järjestelyt ulotettaisiin raportoinnin piiriin, arvioitavaksi tulisi direktiivin laajan verokäsitteen vuoksi myös se, mihin kaikkiin veromuotoihin raportointivelvollisuus ulottuisi. Jos se koskisi myös perintö- ja lahjaverotusta, tultaisiin professori Penttilän valtiovarainministeriölle toimittaman lausunnon mukaan täysin arvaamattomalle alueelle[20].

Taannehtiva voimaantulo

Direktiivi on implementoitava 31.12.2019 mennessä. Suomen säännökset on ehdotettu sovellettavaksi 1.1.2020 lähtien. Direktiivin säännöksillä on taannehtiva vaikutus. Taannehtivuutta voidaan pitää ongelmallisena Suomen perustuslain mukaisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Suomen ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran rajoitetusti 25.6.2018 toteutettuihin järjestelyihin ja täysimääräisesti 1.7.2020 toteutettuihin järjestelyihin.

Verotuskäytännössä taannehtivan verolainsäädännön ongelmallisuus tulisi ottaa huomioon määrätessä tiedonantovelvollisen seuraamusmaksua. Taannehtivassa soveltamisessa mahdollisten seuraamusmaksujen tulisi olla lieviä. Voidaan myös esittää perustellusti, että taannehtivan soveltamisen tilanteissa seuraamusmaksu tulisi jättää määräämättä.

Helsingissä, 12.11.2019



Kristiina Äimä
Dosentti, OTT, VT, LL.M., Helsinki

[18] Ks. Marjaana Helminen: EU-vero-oikeus. Alma Talent. Helsinki 2018, s. 310-311.
[19] Lähde: KPMG EU Tax Centre.
[20] Ks. Penttilän lausunto VM:lle, s. 4.