LAUSUNTO EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

HALLITUKSEN ESITYS EDUSKUNNALLE RAPORTOITAVIA RAJAT YLITTÄVIÄ JÄRJESTELYJÄ VEROTUKSEN ALALLA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI

Kiitän mahdollisuudesta lausua otsikossa mainitusta, 31.10.2019 annetusta hallituksen esityksestä ja esitän kunnioittaen seuraavaa:

Uudistuksen lähtökohdat

Hallituksen esityksessä ehdotetuilla säädöksillä pannaan täytäntöön EU:n direktiivi, jonka tarkoituksena on parantaa jäsenvaltioiden veroviranomaisten tiedonsaantia rajat ylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä.

Edelleen siinä esitetään hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/7999/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta. Direktiivin soveltamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi tarpeelliset säännökset direktiivin muutoksen edellyttämän jäsenvaltioiden välisen automaattisen tietojenvaihdon mahdollistamiseksi.

Esitetyt lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta. Lakeja sovellettaisiin vaiheittain HE-luonnoksessa esitetyllä tavalla.

Esitetyt muutokset muodostavat direktiivinmukaisen rajat ylittävien järjestelyjen raportointia koskevan kokonaisuuden, jota ei hallituksen esityksestä ilmenevin perustein esitetä laajennettavaksi koskemaan kansallisia järjestelyjä.

Olen antanut aiemmin asiaa koskevista direktiiviehdotuksesta (30.8.2017) ja hallituksen esitysluonnoksesta (19.8.2019) lausunnot valtiovarainministeriölle.

Hallituksen esityksen ja siinä esitettyjen muutosten arviointi

Tarkastelen lausunnossani muun muassa hallituksen esityksen soveltamisalaa ja sanktioita, kansallisia järjestelyjä, käsitteitä ja niiden määrittelyä mukaan lukien pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä, Verohallinnon valvonta- ja muita tehtäviä sekä eräitä muita yksittäisiä asioita.

En esitä kommentteja liittyen tietojen vaihtoa koskevaan tekniikkaan tai virka-apudirektiivin näkökulmasta esitettyyn ja täydentyvään kokonaisuuteen.

Soveltamisala ja sanktiot

Raportointivelvollisuus on uusi välittäjille ja verovelvollisille asetettava velvoite. Sen vuoksi velvoitteen täyttämistä koskevat vaatimukset tulisi kyetä rajaamaan selkeästi. Verovelvollisen oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta tulisi lain soveltamisalan eli sivullisen tiedonantovelvollisuuden sekä verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden perustua aina selkeään sääntelyyn ja kriteereihin. Direktiivin tavoitteen ja siinä käytetyn aggressiivisen verosuunnittelun käsitteen määrittelemättömyyden vuoksi sääntely perustuu lähinnä direktiivin liitteessä esitettyihin tunnusmerkkeihin. Kansalliselle lainsäädännölle asetettujen vaatimusten näkökulmasta tilanne on ongelmallinen.

Tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuuden kriteerien epäselvyys saattaa osaltaan toimia ennaltaehkäisevänä tekijänä, jonka vuoksi epävarmoista menettelyistä ja niiden suunnittelusta luovutaan. Vaikka sääntelyn tulisi itseisarvoisesti olla selkeämpää, sekä raportointi että laissa tarkoitettujen järjestelyjen suunnittelusta ja toteuttamisesta luopuminen voivat molemmat olla aggressiivisen verosuunnittelun mukaisten toimenpiteiden vähentämiseen tähtäävän ylikansallisen sääntelyn tavoitteiden mukaisia tuloksia. Esityksen tarkkarajaisuuden puute juontaa juurensa direktiivin sanamuotoon ja soveltamisalan selkiintymättömyyteen. Direktiivin säännösten implementoinnissa kansallisen lainsäätäjän liikkumavara on rajallinen, eikä se ole tarkentanut ja rajannut soveltamisalaa yksityiskohtaisemmin.

Hallituksen esityksessä ehdotetun, Verohallinnon tarkastusoikeutta koskevan VML 23 c §:n yksityiskohtaisten perustelujen mukaan (s. 40) ”siinä laajuudessa kuin se olisi tarpeen tiedonantovelvollisuuden noudattamisen varmistamiseksi, tiedonanto- ja ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluisivat siten myös ne järjestelyt, jotka tiedonantovelvollinen olisi katsonut olevan tiedonantovelvollisuuden ulkopuolella,”. Tämän Verohallinnon tarkastusoikeutta koskevan sääntelyn mukaisessa menettelyssä konkretisoitunee edellä esitetty ristiriita. Verohallinto on strategiansa mukaisesti kehittänyt toimintaansa ennakoivan ohjauksen suuntaan. Mikäli ehdotettujen säännösten soveltamisala ei ole tarkkarajainen, välittäjän tai verovelvollisen tekemä ratkaisu olla raportoimatta suunniteltua järjestelyä tulee Verohallinnon arvioitavaksi. Edellä esitetyn perusteella arvio tulisi pyrkiä saamaan ennakoivan ohjauksen piiriin.

Sääntelyn myötä syntyvä asetelma on tiedonanto- ja verovelvollisen sekä verotuksen reaaliaikaisuuden näkökulmasta ongelmallinen, jos laki ja sen perustelut eivät ilmaise selkeästi reaaliaikaisen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden laajuutta, mutta viranomainen voi määrittää soveltamisalan jälkikäteisessä tarkastelussa. Tämä ristiriita asettaa tarpeen seurata syntyvää

oikeuskäytäntöä ja sen kehitystä sekä varmistaa, että jälkikäteisarviointi perustuu faktoihin, jotka ovat voineet olla käytettävissä raportointia koskevan päätöksenteon hetkellä.

Jälkikäteinen arviointi ja siihen mahdollisesti perustuva laiminlyöntimaksun määrääminen johtanevat veroriitoihin ja ongelmallisiin näyttökysymyksiin. Toisaalta on syytä huomata, että direktiivin tietojen vaihtoa koskevan osan päivitykseen liittyy maininta, jonka mukaan ”seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia”.

Myös esitetyn sääntelyn suhde kansalliseen veronkiertosäännöstä koskevaan oikeuskäytäntöön näyttäytyy ongelmallisena. Voiko esimerkiksi tiedonantovelvollinen tai ilmoitusvelvollinen luottaa siihen, että järjestelyn, jota ei ole kansallisessa oikeuskäytännössä katsottu veronkierroksi, voi jättää ilmoittamatta. Entä voiko toisaalta ilmoitus- tai tiedoksiantovelvollisuuden laiminlyönnistä määrätty laiminlyöntimaksu jäädä maksettavaksi, jos itse pääasiaan ei kansallisen tuomioistuimen muutoksenhakua koskevassa lainvoimaisessa ratkaisussa sovelleta veronkiertosäännöstä.

On perusteltua, että uudistukseen liittyvä sanktiointi perustuu verolainsäädännössä jo vakiintuneeseen laiminlyöntimaksuun (VML 22 a §). Ongelmallisena voidaan kuitenkin pitää sitä, että vaikeaselkoisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiä arvioitaessa porrastetun laiminlyöntimaksun määrien välillä tehtävä arviointi jäänee käytännössä mahdollisen Verohallinnon ohjeistuksen sekä verotus- ja oikeuskäytännön varaan. Porrastusta koskevat rajanveto-ongelmat ovat osaltaan entuudestaan tuttuja aiemmin voimassa olleiden veronkorotussäännösten soveltamiseen liittyneiden ongelmien vuoksi. Maksimimäärä (15 000 €) voi myös yksittäistilanteessa olla riittämätön suhteessa mahdollisesti tavoiteltuihin ja saavutettuihin veroetuihin sekä niiden perustella maksettuihin korvauksiin välittäjälle.

Johtopäätöksenä voitaneen todeta lisäksi, että sääntelyn pitäisi selkiintymättömyytensä vuoksi johtaa jälkikäteiseen puuttumiseen ja laiminlyöntimaksun määräämiseen vain varsin räikeiden raportointia koskevien laiminlyöntien kohdalla.

Ehdotettuun lainsäädäntöön sisältyvien soveltamisalaa ja sanktioita koskevien jännitteiden vuoksi säännösten tulkintaa ja vaikutuksia koskeva seuranta sekä analyysi ovat tarpeen lainmuutosten voimaantulon jälkeen.

Kansalliset järjestelyt

Toisin kuin useissa hallituksen esityksessä mainituissa vertailumaissa kansallisia järjestelyjä ei esitetä raportointivelvollisuuden piiriin. Direktiivin johdanto-osan mukaan mainittu toteutustapa on jäsenvaltiolle mahdollinen. Ratkaisua voidaan pitää perusteltuna muun muassa edellä esitettyyn selkiytymättömyyteen liittyen. Lisäksi kansallisten järjestelyjen piiristä tulisi määritellä ne, joihin sääntely voisi soveltua.

Toisaalta verovelvollinen tai valtuutettuna välittäjä voivat hakea yksilöidyssä asiassa ennakkoratkaisua. Verohallinto on lisäksi laajentanut ennakollisten menettelyjen kuten ennakollisen keskustelun kattamaan myös kansainväliset tilanteet. Siten ottaen huomioon direktiivin tarkoituksen, muiden maiden suunnittelemat ja toteuttamat lainsäädäntöratkaisut sekä Verohallinnon kehittämä valmius ennakollisiin kannanottoihin tulisi myös Suomessa selvittää

edellytykset mahdollisesti myöhemmin ulottaa raportointivelvollisuus koskemaan selkeästi rajattuja kansallisia järjestelyjä. Riittävästi resursoituna Verohallinto voisi ennakollisessa keskustelussa ohjata välittäjiä ja verovelvollisia niiden raportointia koskevassa päätöksenteossa.

Ehdotettuun lainsäädäntöön sisältymättömien kansallisia järjestelyjä koskevien säännösten vuoksi säännösten tulkintaa ja vaikutuksia koskeva seuranta, mahdollisten kansallisten järjestelyjen analyysi sekä kansainvälisten kokemusten vertailu ovat edellä esitetyin perustein tarpeen lainmuutosten voimaantulon jälkeen.

Käsitteet ja niiden määrittely

Hallituksen esityksessä kuten muissakin viimeaikaisissa direktiivin perustuen implementoiduissa muutoksissa verolainsäädäntöön tuodut uudet käsitteet ja niiden määrittely voivat nostaa uusia käytännön rajanveto-ongelmia, joita on vaikea hahmottaa etukäteen.

Ehdotetun uuden lain 2 § sisältää kymmenkunta käsitettä niitä koskevine määritelmineen ja täsmentävine alakohtineen. Lainsäätäjän tehtävä selkiyttää mainittuja sisältöjä on vaikea, sillä direktiiviperusteinen, implementoitu lainsäädäntö eroaa sääntelytekniikaltaan totutusta. Lopputulos on kuitenkin raportointivelvolliselle vaikeaselkoinen ja edellyttänee varsin laajaa Verohallinnon asiaa koskevaa ohjeistusta ja ohjausta.

Uudistuksen kannalta keskeisimmän käsitteen - pääasiallista hyötyä mittaavan testin – kriteerien täyttyminen on uudistuksen tulkinnan kannalta merkittävä, sillä se on ehdoton edellytys järjestelyjen raportoitavuudelle usean tunnusmerkin kohdalla. Luvussa 3 mainituista tunnusmerkeistä kuusi ensimmäistä (12-17 §) edellyttävät, että järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Nämä kuusi ovat myös luonteeltaan sellaisia, joissa rajat ylittävä ulottuvuus ei ole tarkastelun ehdoton edellytys, vaan tarkkarajaisina niiden soveltaminen myös kansallisiin järjestelyihin voisi tulla kysymykseen, mikäli raportointia päädyttäisiin esimerkiksi seurantajakson jälkeen laajentamaan tähän suuntaan. Muut luvussa 3 esitetyt tunnusmerkit (18-22 §) edellyttävät täyttyäkseen käytännössä aina rajat ylittäviä toimia. Myös eräiden muiden käsitteiden määritteleminen - kuten tosiasiallinen edunsaaja (21 §) - voisi selkeyttää kokonaisuutta. Siltä osin kuin on tarkoitus tukeutua muualla verolainsäädännössä käytettäviin käsitteisiin, kytkentä tulisi ilmaista selkeästi.

Verohallinnon valvonta- ja muut tehtävät

On ilmeistä, että varsinaisen tietojen vaihtoa koskevien tehtävien ohella useat muut uudistukseen liittyvät toimet jäävät Verohallinnon tehtäväksi. Positiivisena voidaan pitää tämän ja muidenkin muutokseen liittyvien tekijöiden kannalta lähtökohtaa, jonka mukaan uuden lainsäädännön toteutumisen ja rajat ylittävien järjestelyjen ilmoittamisesta saatavia kokemuksia on määrä arvioida myöhemmin. Kokemusten seuranta olisi perusteltua järjestää siten, että sen piiriin otettaisiin samanaikaisista muutoksista ainakin rajat ylittävien järjestelyjen raportointia sekä hybridijärjestelyjen sääntelyä koskevat uudistukset.

Direktiiviperusteisten muutosten seurannassa tulisi yhtenä tarkastelukohteena olla niiden aiheuttama Verohallinnon tehtävien kasvu sekä mahdollinen Verohallinnon antamien määräysten, ohjeiden sekä asiakasohjauksen tarve. Nyt tarkasteltavaan esitykseen sisältyvän VML 17 e.3 §:n ehdotettu sisältö ”Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä annettavien tietojen antamisen tavasta” näyttäisi saattavan sääntelyn myötä avoimeksi jäävät kysymykset varsin laajasti Verohallinnon määräysten ja ohjeiden varaan sekä siten sen ratkaistavaksi.

Muita yksittäisiä huomioita

Direktiivi ja sen implementointi ovat herättäneet laajalti keskustelua siitä, mitkä toimet täyttävät raportoinnin edellytyksenä olevat kriteerit ja milloin raportointivelvollisuus syntyy. Osin keskustelu on perusteltua edellä kuvatun sääntelyn tarkkarajaisuuden puutteen vuoksi. Toisaalta verosuunnittelusta vastaavien välittäjien korkean asiantuntemuksen voinee luottaa johtavan osaltaan siihen, että käytännössä nämä kysymykset ovat ratkaistavissa.

Verotusta koskevien menettelyn vaiheiden päätarkoituksina voidaan katsoa olevan normien mukaisen, fiskaalisen tuoton sekä verovelvollisen oikeusturvan varmistaminen. Asiantuntevien välittäjien raportointi voi osaltaan auttaa näiden molempien tavoitteiden toteutumisessa. Onnistuminen edellyttää kuitenkin välittäjien aktiivisia toimia aggressiivisten verosuunnittelutoimien välttämiseksi – tai niiden raportoimista. Verohallinnossa on mahdollista kehittää edelleen osaamista näiden rajanvetotilanteiden ennakolliseen ohjaamiseen, mikäli muuttuvan toiminnan vaatimus otetaan huomioon toiminnan resursoinnissa.

Toisaalta on myös kyettävä välttämään ns. yliraportoinnin riski. Sen vuoksi usean edellä mainitun seikan lisäksi myös tästä näkökulmasta on tärkeää, että Verohallinto seuraa menettelyn kehitystä ja lainsäätäjä reagoi tarvittaessa seurannan perusteella asiaan. Samalla osapuolten on hyvä olla avoin myös komission ja muiden jäsenmaiden sekä tietojen vaihdosta kertyville kokemuksille.

Yhteenveto

Hallituksen esitystä voidaan pitää direktiivin mukaisena, mutta varsin vaikeaselkoisena ja vaativana kokonaisuutena. Lainsäätäjän liikkumavara direktiiviin perustuvan muutoksen sääntelyssä jää osittain vähäiseksi. On ilmeistä, että monet ohjauksen ja valvonnan ym. tehtävien hoitaminen tulevat Verohallinnon hoidettaviksi, mikä edellyttää riittävää resursointia. Varsinkin alkuvaiheen työmäärää kasvattavat esitetty käsitteiden kasvava moninaisuus ja kriteerien selkiytymättömyys.

Edellä olen pyrkinyt esittämään eduskunnan verojaostolle muutamia hallituksen esitystä koskevia kommentteja, jotka se voi ottaa huomioon, mikäli katsoo lausunnon antavan siihen aihetta.

Vaasassa 11.11.2019

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori, ma.
Vaasan yliopisto