
Valtiovarainministeriölle
valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi koskien hallintarekisteröidyistä osakkeista saatujen osinkojen verotusmenettelyä

Yleisarvio

Esitysluonnoksessa esitetään muun ohessa muutettavaksi rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetussa laissa olevia säännöksiä, jotka koskevat hallintarekisteröidyistä osakkeista saatujen osinkojen verotukseen eräissä tilanteissa sovellettavaa niin sanottua yksinkertaistettua menettelyä ja vastuuta väärin peritystä lähdeverosta.

Kokonaisuutena arvioin, että muutokset ovat perusteltuja ja parantavat osinkojen lähdeverotuksen oikeellisuutta ja sen valvontaa. Käsitkseni mukaan kansainvälisesti vallitsevana käytäntönä on, että verosopimusetuudet myönnetään sillä edellytyksellä, että lopullinen edunsaaja tunnustetaan luotettavasti. Kun edunsaajaa koskevien yksilöintitietojen toimittamista maksajalle tai Verohallinnolle ei kuitenkaan edellytetä vielä osingon maksuhetkellä vaan vasta vuosi-ilmoituksella, ei muutoksen voitane tältä osin katsoa merkittävästi muuttavan tilannetta nykyisestä epäedullisempaan säilyttäjien ja maksajien näkökulmasta.

Tosiasiallinen edunsaaja (beneficial owner)

Ehdotetun lähdeverolain 10 b § 2 momentin mukaan maksajan tai osingonsaajaa lähinnä olevan rekisteröityneen säilyttäjän tulee huolellisesti selvittää saajan asuinvaltio sekä varmistaa, että kansainvälisen sopimuksen osinkoa koskevia säännöksiä voidaan soveltaa osingonsaajaan. Hallituksen esitysluonnoksessa (s. 9-10) on täsmennetty, että jälkimmäisen edellytyksen arviointi pitää sisällään ns. tosiallinen edunsaaja (beneficial owner, BO) –edellytyksen arvioinnin. Esitysluonnoksen kuvauksen mukaan ulkomaisen säilyttäjän on tähänkin asti tullut selvittää kyseisen edellytyksen täyttyminen, mikä ei käytännössä välttämättä ole ollut selvää.

Käytännössä on ollut epäselvää, mikä on BO-edellytyksen merkitys sovellettaessa Suomen solmimia verosopimuksia. Ennen vuoden 2014 OECD malliverosopimuksen kommentaaria BO-edellytyksen tulkintaa oli tarkennettu hyvin vähän lukuun ottamatta ns. conduit company –tilanteita, jotka koskevat suorasijoitusosinkoja. Lausuntoluonnoksessa on nyt nimenomaisesti viitattu vuoden 2014 OECD malliverosopimuksen kommentaarin BO-edellytyksen tulkintaa koskeviin tarkennuksiin, jotka ovat olennaisia myös hallintarekisteröidyille osakkeille maksettujen osinkojen tosiasiallisia edunsaajia arvioitaessa. On kuitenkin huomattava, että vuoden 2014 muutoksiinkin liittyy edelleen suurta

tulkintaepävarmuutta, ja säilyttäjän tai maksajan tulisi pystyä selvittämään käsitteen tarkempi sisältö varmistuakseen huolellisuusvelvoitteensa täyttämistä. Käsitteen merkitystä eri tilanteissa esim. osakelainaus- ja osakejohdannaisjärjestelyissä tulisi avata Verohallinnon ohjeistuksella. Epävarmoissa tilanteissa osingon saaja tultaneen käytännössä ohjaamaan jälkikäteiseen palautusmenettelyyn, ja ohjeistuksella voitaisiin vaikuttaa siihen, minkälaiset tilanteet olisi syytä käsitellä palautusmenettelyssä.

Edelleen on huomattava, että EU:n tuomioistuimessa on vireillä useampia oikeustapauksia (T Danmark, Case C-116/16, N Luxembourg 1 C-115/16) BO-käsitteen tulkinnasta ja niillä saattaa olla vaikutusta käsitteen tulkintaan myös verosopimustilanteissa.

Hallituksen esitysluonnoksessa (s. 26) on myös viitattu Verohallinnon esittämään tarpeeseen ottaa BO-edellytys kotimaiseen lainsäädäntöön. On selvää, ettei verosopimusetuuksien myöntämisen epääminen verosopimuksen BO-edellytyksen täyttymättömyyden osalta sinällään edellytä määritelmän ottamista kotimaiseen lainsäädäntöön. Periaatteessa kotimainen BO-edellytys mahdollistaisi kuitenkin osinkotulon kohdentamisen (allokoimisen) oikealle verovelvolliselle joissain selkeimmissä tilanteissa jo sisäisen lainsäädännön perusteella, mutta tämäkin edellyttäisi käsitteen määrittelyä huomattavan selkeällä tavalla. Samaan tavoitteeseen päästäisiin nähdäkseni käsitteen täsmentämisellä Verohallinnon ohjeistuksella. Jatkossa saattaisi kuitenkin olla perusteltua harkita lähdeverotusta koskevan erityisen veronkiertosäännöksen ottamista lainsäädäntöön, mikä mahdollistaisi kansainvälisistä sopimuksista (verosopimusten BO-edellytys ja myöhemmin myös verosopimusten yleinen väärinkäytösmääräys, PPT) ja EU-lainsäädännöstä (veronkiertodirektiivin (ATAD) ja EUT:n oikeuskäytännön mahdollinen vaikutus) johtuvien väärinkäytösmääräysten "kodifioimisen" kotimaiseen lainsäädäntöön soveltamisen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden parantamiseksi.

Vastuu väärin peritystä verosta

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. Tosin epäselvyyttä on voinut liittyä siihen, voidaanko verosopimusten väärin soveltamista kaikissa tilanteissa pitää maksajan laiminlyönnistä aiheutuneena. Jos näin ei olisi, vastuu siirtyisi osingonsaajalle.

Hallituksen esitysluonnoksessa on ehdotettu, 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.

Ehdotetun lähdeverolain 10 b § 4 mom:n mukaan rekisteröitynyt säilyttäjä olisi vastuussa laiminlyöntinsä johdosta perimättä jääneestä verosta. Jotta säilyttäjällä olisi mahdollisuus varmistua huolellisuusvelvoitteensa täyttämistä, olisi sekä lähdeverolain että verosopimusten aineellisen sisällön ja niiden tulkinnan sekä itse huolellisuusvelvoitteen sisällön oltava riittävän ilmeinen. Ensin mainittuun liittyen ongelmia liittyy paitsi edellä käsitellyn BO-edellytyksen tulkintaan niin myös OECD:n monenkeskisen sopimuksen verosopimuksia koskevan yleisen väärinkäytösmääräykseen (principal purpose test, PPT) vaikutukseen lähdeveroetuuksia myönnettäessä. Kun määräys tulee osaksi Suomen

verosopimuksia tulevien vuosien kuluessa, tulisi myös sen vaikutus sopimusetuuksien myöntämiseen huomioida säilyttäjä/maksajien toimesta. Erikseen tulisi myös arvioida EU:n veronkiertodirektiivin yleisen veronkiertosäännöksen mahdollinen vaikutus yhteisöjen lähdeverotukseen. Jos säännöksen katsottaisiin soveltuvan myös yhteisöjen lähdeverotukseen, se asettaisi minimitason sille, minkälaiseen lähdeverosuunnitteluun jäsenvaltion tulisi puuttua direktiivin minimisuojaperiaatteen mukaisesti. Myös huolellisuusveloitteen sisältöä käytännössä on syytä tarkentaa Verohallinnon ohjeistuksella.

Ystävällisesti

Tomi Viitala