

Viite: lausuntopyyntö VM082:00/2019, 19.6.2019

Luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla

Kiitän mahdollisuudesta lausua 19.6.2019 annetusta luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla. Lausun kunnioittaen seuraavan.

Kansallisten säännösten soveltamisala

Rajat ylittävien järjestelyjen pakollista raportointia koskevan direktiivin (EU) 2018/822 tarkoituksena on lisätä verotuksen avoimuutta EU:n sisämarkkinoilla. Lausuntokierrokselle lähetetyllä luonnoksella hallituksen esitykseksi on tarkoitus implementoida kyseisen direktiivi kansallisesti.

Raportointivelvollisuus koskee järjestelyjä, joihin liittyy useampi kuin yksi valtio tai lainkäyttöalue ja jotka täyttävät vähintään yhden direktiivissä tarkoitettun veron välttämiseen viittaavan tunnusmerkin. Osa tunnusmerkeistä edellyttää myös, että järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Ensisijaisia raportointivelvollisia ovat verotuksen alan välittäjät, jotka tarjoavat veroalan palveluita verovelvollisille. Toissijaisia raportointivelvollisia ovat verovelvolliset. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä tiedonantovelvolliselle laiminlyöntimaksu.

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.¹

Pidän perusteltuna sitä, että kansalliset tilanteet on direktiivin soveltamisalan mukaisesti rajattu esitysluonnoksessa kansallisen raportointivelvollisuuden ulkopuolelle. Direktiivin esipuheessa esitettyjen perustelujen ohella tulisi ottaa huomioon, että jo rajat

¹ Direktiivin EU 2018/822 esipuheen kohta 3.

ylittävien tilanteiden raportoiminen lisää huomattavasti sekä verohallinnon 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.

Taannehtiva voimaantulo

Direktiivi on implementoitava 31.12.2019 mennessä. Suomen säännökset on luonnoksessa ehdotettu sovellettavaksi 1.1.2020 lähtien. Direktiivin säännöksillä on taannehtiva vaikutus. Taannehtivuutta voidaan pitää ongelmallisena Suomen perustuslain 2 §:n 3 momentin sekä 81 §:n mukaisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Suomen ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran rajoitetusti 25.6.2018 toteutettuihin järjestelyihin ja täysimääräisesti 1.7.2020 toteutettuihin järjestelyihin.

Taannehtivan verolainsäädännön ongelmallisuus tulisi ottaa huomioon määrätessä tiedonantovelvollisen seuraamusmaksua. Taannehtivan soveltamisen osalta mahdollisten seuraamusmaksujen tulisi olla lieviä, ja seuraamusmaksu tulisi tietyissä tilanteissa jättää määräämättä.

Välittäjä

Säädettäväksi ehdotetun lain raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla perusteella jää hieman epäselväksi se, kuka on lain tarkoittama välittäjä². Ilmoitusvelvollinen olisi esitysluonnoksen mukaan ensisijaisesti välittäjä eli järjestelyn suunnittelija, markkinoija tai organisoija ja toissijaisesti järjestelyä hyödyntävä verovelvollinen.

Välittäjällä tarkoitetaan 2 §:n 5 kohdan mukaan henkilöä, joka a) suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista; tai b) tietää tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja, jotka koskevat raportoitavan järjestelyn suunnittelua, markkinointia tai organisointia tai sen asettamista saataville toteuttamista varten, tai sen toteuttamisen hallinnointia³. *Henkilöllä* tarkoitetaan 2 §:n 1 kohdan mukaan henkilöä, oikeushenkilöä tai oikeudellista järjestelyä.

Veroneuvontapalveluita tarjoavat esimerkiksi tilintarkastusyhteisöt, asianajotoimistot sekä tilitoimistot. Useimmiten työnantajayritys solmii asiakkaan kanssa toimeksiantosopimuksen, mutta konkreettisen työtehtävän suorittaa työsuhteessa oleva työntekijä.

² Ks. esitysluonnoksen s. 23-24 sekä 26-27.

³ Lisäksi välittäjän on täytettävä ainakin yksi seuraavista lisäehdoista:

- i. henkilön verotuksellinen kotipaikka on jossakin EU:n jäsenvaltiossa;
- ii. henkilöllä on jossakin EU:n jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, josta järjestelyyn liittyviä palveluja tarjotaan;
- iii. henkilö on perustettu jossakin EU:n jäsenvaltiossa tai henkilöön sovelletaan EU:n jäsenvaltion lainsäädäntöä;
- iv. henkilö kuuluu jossakin EU:n jäsenvaltiossa oikeudelliseen, verotukselliseen tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen järjestöön tai yhteenliittymään.

Käsitykseni mukaan välittäjän tulisi olla toimeksiantosopimuksen solminut työnantajayritys, joka kantaa oikeudellisen vastuun toimeksiannon suorittamisesta sekä liiketoiminnallisen riskin ja jolla on toimintaansa varten vastuuvakuutus.

Verotusmenettelystä annettuun lakiin on ehdotettu lisättävän 22 a §, jonka mukaan tiedonantovelvollisuuden rikkomisesta voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu. Ei liene kohtuullista, että tällainen laiminlyöntimaksu määrättäisiin työntekijälle, jolla ei ole tosiasiallista mahdollisuutta vaikuttaa siihen raportoiko työnantajayritys järjestelyt vai ei.

Oikeudellinen ammattialassapitovelvollisuus

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan asianajajat, lupalakimiehet ja julkiset oikeusavustajat, joilla on lakiin perustuva velvollisuus vaieta asiakkaansa asioista toimeksiantosuhteessa, ovat tietyin edellytyksin vapautettuja välittäjän tiedonantovelvollisuudesta.

Veropalveluita tarjoavat ammattimaisesti myös esimerkiksi tilintarkastusyhteisöt sekä tilitoimistot, joissa työskentelevillä ei ole lakiin perustuvaa velvollisuutta vaieta asiakkaansa asioista, vaan vaitiolovelvollisuus perustuu toimeksiantosopimukseen sekä hyvään ammattieettiseen käytäntöön.

Verovelvollisen oikeus puolustukseen on Euroopan ihmisoikeussopimuksessa ja perustuslaissa taattu oikeus. Oikeus puolustukseen käy havainnollisesti ilmi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 2016:127, jossa verokonsultointia harjoittava yhtiö ei ollut velvollinen luovuttamaan asiakkaansa toimeksiannosta laatimaansa verotusta koskevaa muistiota Verohallinnolle.

Asian jatkovalmistelussa tulisi harkita oikeudellisen ammattialassapitovelvollisuuden laajentaminen myös niihin ammattimaisesti veropalveluita tarjoaviin tahoihin, joilla ei ole Suomessa (kylläkin eräissä muissa maissa) lakiin perustuvaa velvollisuutta vaieta. Lainkohdan soveltamisalan laajennus olisi perusteltua perus- ja ihmisoikeusnäkökulmasta.

Asian jatkovalmistelussa tulisi ottaa huomioon se, että lupalakimiehiä työskentelee myös tilintarkastusyhteisöissä. Määrällisesti lupalakimiehet ovat vähemmistössä tilintarkastusyhteisöjen asiantuntijoiden kokonaismäärässä, mutta heitä on jonkin verran. Jatkovalmistelussa tulisi ottaa kantaa siihen, millä edellytyksillä kyseiset lupalakimiehet ovat vapautettuja välittäjän tiedonantovelvollisuudesta. Perusteltua saattaisi olla esimerkiksi, jos lupalakimies on toimeksiannosta vastaava partneri, että häneen sovelletaan vapautusta.

Raportointivelvollisuuden alkuaikajankohta sekä laajuus

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että direktiivi ei määrittele erikseen järjestelyn käsitettä, mutta määrittelee markkinakelpoisen järjestelyn ja räätälöidyn järjestelyn käsitteet⁴. Näitä käsitteitä koskevat pykälän määritelmät vastaisivat direktiivin määritelmiä. Jotta ehdotettua sääntelyä ei olisi mahdollista kiertää ainoastaan muodollisin pe-

⁴ Ks. esitysluonnoksen s. 22.

rustein, järjestelyn tarkempaa muotoa ei määriteltäisi tarkemmin myöskään kansallisessa lainsäädännössä. Käytännössä lain soveltamisalan piiriin kuuluvat järjestelyt määräytyisivät tunnusmerkkien kautta.

Raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annettavan lain 5 §:ssä säädettäisiin välittäjää koskevan raportointivelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että 4 §:n mukaiset tiedot olisi ilmoitettava Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun järjestely olisi saavuttanut lainkohdassa tarkemmin määritellyn raportointikypsyyden⁵.

Verolainsäädännön tulisi perustuslain 81 §:n sekä eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännön perusteella olla tarkkarajaista ja ennustettavaa. Hallituksen esitysluonnoksen mukainen raportointivelvollisuus sekä järjestelyn⁶ käsite ovat kuitenkin erittäin laajoja ja väljiä.

Raportointivelvollisuus kattaa useita yleisluontoisia keskustelutilanteita, joissa ei anneta varsinaista oikeudellista neuvontaa tosiallisesti toteutettavaa liiketoimea varten. Verohallinnolle on toimitettava tiedot yleisluontoisistakin keskusteluista 30 päivässä raportointikypsyyden saavuttamisesta.

Asian jatkovalmistelussa tulisi selvästi rajata yleisluontoiset keskustelut raportointivelvollisuuden ulkopuolelle. Asiakas saattaa esimerkiksi tiedustella välittäjältä verolain säännösten soveltamisesta yleisellä tasolla ilman, että suunnitteilla on konkreettista transaktiota. Varsinainen järjestely saatetaan toteuttaa usean vuoden kuluttua. Yritykset myös harkitsevat ja mahdollisesti myös neuvottelevat yritysjärjestelyistä, joita ei toteuteta koskaan.

Lisäksi toissijaisen raportoijan velvollisuus voi alkaa aikaisemmin kuin pääasiallisen raportoijan. Yrityskauppatilanteessa saatetaan varmistaa sääntelyn pieni yksityiskohta

⁵ Järjestely voisi saavuttaa raportointikypsyyden kolmella eri tavalla. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun se on asetettu saataville toteuttamista varten. Saataville asettaminen tarkoittaisi esimerkiksi järjestelyn markkinoimista. Saman momentin 2 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun se on valmis toteuttamista varten. Käsitteet ”toteuttamista varten valmis” ja ”toteuttamista varten saataville asetettu” ovat sisällöllisesti hyvin samankaltaisia. Toteuttamista varten valmis voisi soveltua ainakin yhtiön itselleen suunnittelemiin järjestelyihin, joiden toteutuminen ei edellyttäisi markkinointia asiakkaille tai muita vastaavia toimia. Kohdan 1 ja 2 mukaisten järjestelyjen valmiusasteet vastaisivat hyvin pitkälle toisiaan. Momentin 3 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun sen ensimmäinen vaihe on toteutettu. Ensimmäisellä vaiheella tarkoitettaisiin mitä tahansa toimenpidettä tai tapahtumaa, jonka voitaisiin katsoa johtaneen suunnitellun järjestelyn toteuttamiseen ryhtymiseen käytännössä.

⁶ Järjestelyllä tarkoitettaisiin direktiivin (EU) 2018/822 mukaista rajat ylittävää järjestelyä eli järjestelyä, joka koskee useampaa kuin yhtä EU:n unionin jäsenvaltiota tai yhtä EU:n jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta. Järjestelyn koskeminen useampaa jäsenvaltiota tai jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta tarkoittaisi sitä, että järjestelyyn osallistuvalla henkilöllä tai osallistuvilla henkilöillä on liittynyt useampaan valtioon tai lainkäyttöalueeseen verotuksellisen kotipaikan, kiinteän toimipaikan tai liiketoiminnan harjoittamisen muodossa. Järjestely koskisi useampaa valtiota myös, jos järjestelyllä voi olla vaikutuksia ehdotetun 1 §:n 3 momentin mukaiseen automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen.

toissijaiselta palveluntarjoajalta ennen kuin varsinaista järjestelyä ryhdytään työstämään.

Pääasiallista hyötyä mittaava testi

Esitysluonnoksen mukaan pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä (*main benefit test*) tarkoitettaisiin testiä, jolla selvitetäisiin, tavoitellaanko järjestelyllä veroetua⁷. Ehdotettu määritelmä vastaisi direktiivin 2018/822 pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmää. Testin täyttämisen kriteereinä pidettäisiin sitä, että veroedun saaminen on kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa⁸.

Näkemykseni mukaan pääasiallista hyötyä mittaava testi on määritelty epäselvästi ja tulkinnanvaraisesti. Ehdotettu sääntely on selkeässä ristiriidassa verolainsäädännön tarkkarajaisuus- ja täsmällisyysvaatimusten kanssa. Erityisen ongelmallista on se, että raportointivelvollisuuden syntyminen perustuu useassa tilanteessa testin soveltamisedellytysten täyttymiseen. Myös tiedonantovelvolliselle mahdollisesti määrättävän laininlyöntimaksun määrääminen riippuu testin soveltamisedellytysten täyttymisestä. Sääntelyä tulisi täsmentää tältäkin osin jatkovalmistelussa.

Helsingissä, 15. päivänä elokuuta 2019



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

⁷ Ks. esitysluonnoksen s. 23.

⁸ Pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttäminen olisi ehdoton edellytys niiden järjestelyjen raportoitavuudelle, jotka sisältäisivät ehdotettujen 12-17 §:n tai 18 §:n 2 kohdan a alakohdan tai 3 tai 4 kohdan mukaisen tunnusmerkin.