

LAUSUNTO

Luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla,

”Raportoitavia järjestelyjä koskeva HE-luonnos, VM082:00/2019”

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 19.6.2019 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Esitysluonnoksessa ehdotetaan käytäntöön pantavaksi raportointia koskeva Euroopan unionin direktiivi (EU) 2018/822.

Lausuntopyynnön mukaan lausunnoissa toivotaan kannanottoja erityisesti koskien esitysluonnoksen pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä käsittelevää osaa.

Lausunnossa esitän eräitä implementoitavien säännösten edelleen kehittämiseen tarkoitettuja kommentteja myös eräiltä muilta osin otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa. Olen saanut lausuntoa laatiessani arvokkaita kommentteja KTM, väitöskirjatutkija Siru Lönnbladilta, jonka tutkimus keskittyy veronkiertämisen tematiikkaan ja on siten sisällöltään keskiössä myös HE-luonnoksen näkökulmasta.

Uudistuksen lähtökohdat

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

Edelleen luonnoksessa 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.

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

Luonnoksessa esitetyt muutokset muodostavat direktiivinmukaisen rajatylittävien järjestelyjen raportointia koskevan kokonaisuuden, jota ei luonnoksesta ilmenevien perusteiden esitetä laajennettavaksi koskemaan kansallisia järjestelyjä.

Olen antanut aiemmin direktiiviehdotuksesta lausunnon valtiovarainministeriölle 30.8.2017.

Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi

Tarkastelen ensin lausuntopyynnössä esitetyn toivomuksen mukaisesti esitysluonnoksen pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä käsittelevää osaa. Sen jälkeen huomion kohteeksi nousevat soveltamisala ja sanktiot, kansallisia järjestelyjä koskeva rajaus, käsitteet ja niiden määrittely, Verohallinnon valvonta- ja muut tehtävät sekä eräät muut yksittäiset asiat.

Pääasiallista hyötyä mittaava testi

Luonnoksessa pääasiallista hyötyä mittaava testi ja sen määritelmä kytketään (s. 23) direktiivin (EU) 2018/822 määritelmään. Mainitun direktiivin johdanto-osaan viitaten esitetään liityntä (s. 9) edelleen veronkiertodirektiiviin (EU) 2016/1164 ja erityisesti sen 6 artiklaan. Pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä tai sen suhdetta ei kytketä aiemmin käytettyihin käsitteisiin (esim. business purpose test).

Luonnoksessa esitetyn mukaan raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annettavan lain 2 §:n 4 kohdan perustelujen (s. 23) mukaan ”pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä (main benefit test) tarkoitetaan testiä, jolla osoitetaan, onko veroedun saaminen kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö odottaa saavansa”.

Esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan lisäksi, että testillä tarkoitettaisiin direktiivin määritelmää vastaavalla tavalla testiä, jolla selvitetäisiin, tavoitellaanko järjestelyllä veroetua. Perustelujen mukaan ”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 saavansa”. Lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttäminen olisi ehdoton edellytys yksityiskohtaisissa perusteluissa mainittujen järjestelyjen raportoitavuudelle eli tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi.

Edellä esitetty ei avaa testin sisältöä tai esimerkkejä sen toteuttamisesta tai arvioinnista, jolla lopputulokseen on määrä päästä. Esitetyn lain 2 §:n yksityiskohtaisissa perusteissa todetaan järjestelyä koskevan käsitteen osalta lisäksi: ”Jotta ehdotettua sääntelyä ei olisi mahdollista kiertää ainoastaan muodollisin perustein, järjestelyn tarkempaa muotoa ei määriteltäisi tarkemmin myöskään kansallisessa lainsäädännössä” (s. 22). Edelleen esityksen mukaan lain soveltamisalan piiriin kuuluvat järjestelyt määräytyisivät käytännössä tunnusmerkkien kautta.

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

Soveltamisala ja sanktiot

Tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuuden täyttymisen epäselvyys voi toki osaltaan toimia ennaltaehkäisevänä tekijänä, jonka vuoksi epävarmoista menettelyistä ja niiden suunnittelusta luovutaan. Siten sekä raportointi että niiden suunnittelusta ja toteuttamisesta luopuminen ovat toki molemmat sääntelyn tavoitteiden mukaisia tuloksia. Ongelma juontaa juurensa direktiivin sanamuotoon ja soveltamisalan selkiintymättömyyteen, jota kansallinen lainsäätävä ei ole tarkentanut ja rajannut yksityiskohtaisemmin.

Toisaalta 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 ei täytä tätä tavoitetta riittävän selkeästi.

Esitysluonnoksessa ehdotetun, Verohallinnon tarkastusoikeutta koskevan VML 23 c §:n yksityiskohtaisten perustelujen mukaan (s. 21) ”tiedonanto- ja ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluisivat siten myös ne järjestelyt, jotka tiedonantovelvollinen olisi katsonut olevan tiedonantovelvollisuuden ulkopuolella, siinä laajuudessa kuin se olisi tarpeen tiedonantovelvollisuuden noudattamisen varmistamiseksi”. Onkin perusteltua säätää nimenomaisesti Verohallinnon tarkastusoikeudesta. Asetelma voidaan kuitenkin nähdä tiedonanto- ja verovelvollisen sekä verotuksen reaaliaikaisuutta tavoittelevan kehityksen näkökulmasta ongelmallisena, jos laki ja sen perustelut ilmaisevat vain kryptisesti reaaliaikaisen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden piirin, mutta mainittujen perustelujen mukaan viranomaisen voi määrittää soveltamisalan ongelmitta jälkikäteisessä tarkastelussa.

Tämä ristiriita asettaa kansalliselle lainsäätäjälle vaatimuksen pyrkiä määrittämään pääasiallista hyötyä mittaava testin sekä sen kriteerien täyttämisen selkeämmin.

Jälkikäteinen arviointi ja siihen mahdollisesti perustuva laiminlyöntimaksun määrääminen johtanevat veroriitoihin ja ongelmallisiin näyttökysymyksiin. 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 mahdollisen Verohallinnon ohjeistuksen sekä verotus- ja oikeuskäytännön varaan. Maksimimäärä (15 000 €) voi myös yksittäistilanteessa näyttäytyä riittämättömänä suhteessa mahdollisesti tavoiteltuihin ja saavutettuihin veroetuihin sekä niiden perustella maksettuihin korvauksiin.

Kansalliset järjestelyt

Toisin kuin esimerkiksi Ruotsissa, Saksassa ja Puolassa 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 määrittellä ne, joihin sääntely voisi soveltua.

Sen sijaan esitetty hallinnollinen taakka ratkaisun perusteena on lähtökohtaisesti ongelmallinen: ”Kansallisten järjestelyjen mukanaolo lisäisi kuitenkin tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisten sekä Verohallinnon hallinnollista taakkaa uusien tietojen keräämisen, ilmoittamisen ja käsittelyn seurauksena”. Mikäli kysymys olisi tarkkarajaisesta tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta veron välttämistä koskeviin kansallisiin järjestelyihin (esimerkiksi tulon muuntamista koskien), perustelun tietty epäloogisuus korostuisi entisestään. Nykyisessä ”verotusilmapiirissä” veron välttämiseen tai kiertämiseen tähtävien toimien tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden sääntelemättä jättäminen siitä aiheutuvan hallinnollisen taakan vuoksi voidaan perustellusti kyseenalaistaa.

Käsitteet ja niiden määrittely

Esitysluonnoksessa kuten muissakin viimeaikaisissa direktiiviperusteisissa muutoksissa verolainsäädäntöön tuodut uudet käsitteet ja niiden määrittely voivat nostaa uusia käytännön rajanveto-ongelmia, joita on vaikea hahmottaa etukäteen.

Ehdotetun uuden lain 2 § sisältää käsitteitä ja määritelmiä lähes kahden sivun verran. Silti esimerkiksi uudistuksen kannalta keskeisimmän käsitteen - pääasiallista hyötyä mittaavan testin – kriteerien täyttyminen jää varsin tulkinnalliseksi, vaikka se on ehdoton edellytys järjestelyjen raportoitavuudelle usean tunnusmerkin kohdalla. Toisaalta esimerkiksi suotuisan verojärjestelmän tai tosiasiallisen edunsaajan käsitteiden tarkkoja määritelmiä ei ole kirjoitettu näkyviin. Siltä osin kuin on tarkoitus tukeutua toisaalla verolainsäädännössä esitettyihin käsitteisiin, kytkentä tulisi ilmaista selkeästi.

Verohallinnon valvonta- ja muut tehtävät

Positiivisena voidaan pitää tämän ja muidenkin muutokseen liittyvien tekijöiden kannalta mainintaa siitä, että uuden lainsäädännön toteutumisen ja rajatylittävien järjestelyjen ilmoittamisesta saatavia kokemuksia on määrä arvioida myöhemmin. Kokemusten seuranta olisi perusteltua järjestää siten, että sen piiriin otettaisiin samanaikaisista muutoksista ainakin rajatylittävien järjestelyjen raportointia sekä hybridijärjestelyjen sääntelyä koskevat uudistukset. Direktiiviperusteisten muutosten seurannassa tulisi yhtenä tarkastelukohteena olla niiden aiheuttama Verohallinnon tehtävien kasvu sekä mahdollinen Verohallinnon antamien määräysten ja muun ohjauksen tarve. Nyt tarkasteltavaan esitysluonnokseen 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

Direktiivin luonnosvaiheen jälkeen tehdyistä muutoksista voidaan positiivisina muutoksina mainita ilmoittamisajan muuttaminen 30 päivään sekä luonnosvaiheen jälkeen nähtävästi poisjätetty ajatus siitä, että komissio voisi muuttaa direktiivin liitteessä mainittuja tunnusmerkkejä kansallisten säännösten implementoinnin jälkeen. Selkeyden vuoksi olisi hyvä kirjoittaa näkyviin se menettely, jolla ylikansallisen sääntelyn yksityiskohtaisia tarvittaessa muutetaan, mikäli se poikkeaa direktiivin muuttamisesta.

Yksittäisten kohtien selkeyttämistarpeesta toimii esimerkkinä ehdotetun uuden lain 20 §:n yksityiskohtainen perustelu (s. 35-36). Jakson viimeisen noin sivun mittaisen kappaleen teksti sisältää muun muassa kuusi alakohtaa, kaksi laajaa esimerkkiä, suosituksen Verohallinnon tulkintaohjeeksi sekä viittauksen direktiivin alakohtaan. Viittauksesta mainitaan kappaleen lopuksi ”yllä kuvattu direktiivin ei-tyhjentävä esimerkkiluettelo järjestelyistä, joiden katsottaisiin täyttävän jonkun tämän pykälän mukaisen tunnusmerkin, ei sisältyisi pykälätekstiin, mutta pykälän sanamuoto kattaisi myös nämä direktiivissä luetellut järjestelyt”. Esitysluonnoksen tekstiä tulisi selkeyttää kauttaaltaan sekä pilkkoa, avata ja tehdä ymmärrettävämmäksi esitetyn kaltaiset tekstiosuudet.

Esitysluonnoksessa (s. 33) esitetään analyttisesti tietyn tunnusmerkin suomenkielisen direktiivikäännöksen sanamuodon vastaamattomuus muihin kieliversioihin. Lukijalle tulisi esittää oikeansisältöinen, muita kieliversioita vastaava suomenkielinen sanamuoto.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnosta voidaan pitää direktiivin mukaisena, mutta edelleen selkeyttämistä vaativana kokonaisuutena. Vaikka lainsäätäjän liikkumavara asian sääntelyssä jää osittain vähäiseksi, tulisi esitystä selkeyttää ja konkretisoida esimerkiksi pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä sekä kriteerien täyttämistä koskien. Esitetty käsitteiden kasvava moninaisuus voi lisäksi luoda omat ongelmansa.

Edellä olen pyrkinyt esittämään muutamia huomioita lainvalmistelussa mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli valtiovarainministeriö katsoo lausunnon antavan siihen aiheita.

Vaasassa 19.8.2019

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori, ma.
Vaasan yliopisto