



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi

Viite: VM082:00/2019

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI RAPORTOITAVIA RAJATYLLITTÄVIÄ JÄRJESTELYJÄ KOSKEVASTA SÄÄNTELYSTÄ

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatyllittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä. Keskuskauppakamari esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Yleistä

Esitysluonnoksessa ehdotetuilla säädöksillä pannaan täytäntöön EU:n direktiivi, jonka tarkoituksena on parantaa jäsenvaltioiden veroviranomaisten tiedonsaantia rajatyllittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä. **Keskuskauppakamari kannattaa direktiivin tavoitetta sekä esitysluonnoksessa valittua ratkaisua piddättäytyä direktiivin mukaisessa soveltamisalassa.** On tärkeää, että sääntely vastaa laajuudeltaan direktiiviä eikä sitä laajenneta kotimaisiin järjestelyihin tai direktiivin soveltamisalan ulkopuolella oleviin veroihin. Jäsenvaltioiden erilaiset valinnat direktiivin implementoinnissa aiheuttaisivat merkittävää hallinnollista lisärasitusta raportointivelvollisille. Direktiivin minimivaatimuksissa pitäytyvä sääntely helpottaa raportointivelvoitteiden hoitamista kansainvälisissä konserneissa, joissa tarvitaan keskitettyjä järjestelmäratkaisuja raportoitavien transaktioiden identifiointiseksi, raportoitavien tietojen keräämiseksi ja itse raportoinnin tuottamiseksi, jolloin kaikki poikkeukset direktiivin mukaisesta sääntelystä aiheuttavat merkittäviä lisäkustannuksia maa-kohtaisten järjestelmäratkaisujen muodossa.

Direktiivin kannatettavasta tavoitteesta huolimatta Keskuskauppakamari katsoo, että raportointivelvollisuudet aiheuttaisivat merkittävää hallinnollista taakkaa sekä välittäjille että yrityksille, joiden tulee tunnistaa raportoitavat järjestelyt. Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota esitysluonnoksessa tarkoitettuun raportointivelvollisuudesta aiheutuviin kustannuksiin niillekin yrityksille, joilla ei ole raportoitavia järjestelyjä. Merkittävin kustannus aiheutuu sellaisista prosesseista, kontrolleista ja mekanismeista, joita joudutaan konserniin erikseen luomaan ja dokumentoimaan siltä varalta, että jossakin konserniyhtiössä ilmenisi raportoitava järjestely. Esitysluonnoksen mukaan raportointikynnys olisi niin alhainen, että konsernin tavanomaiseen liiketoimintaan liittyviä toimia voisi tulla raportoitavaksi. Yrityksille aiheutuu lisäksi kustannuksia työntekijöiden kouluttamisesta tunnistamaan raportoitavia järjestelyjä.



Keskuskauppakamari katsoo, että yrityksille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa tulisi pyrkiä vähentämään lakiehdotusta selventämällä. Erityisesti lakiehdotuksen 3 luvussa käsitellyt tunnusmerkkejä tulisi täsmentää ja soveltamisalaa rajata. Olisi hyvä, että sääntelyn soveltaminen muodostuisi jäsenvaltioissa mahdollisimman yhtenäiseksi ja siten kansainvälisille toimijoille helpommaksi soveltaa. Lisäksi Verohallinnon tarkempi selventävä ohjeistus olisi tärkeää, jotta yli- tai aliraportoinnilta vältyttäisiin.

Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota raportointivelvollisuuden taannehtivuuteen. Raportointivelvollisuutta sovelletaan taannehtivasti siten, että 25.6.2018 tai sen jälkeen aloitetut järjestelyt on raportoitava 30.8.2020 mennessä. Velvollisuus johtuu direktiivistä, mutta velvollisuutta voidaan pitää ankarana, koska välittäjillä ja verovelvollisilla ei ole ennen hallituksen esityksen antamista tarkkaa tietoa raportointivelvollisuuden sisällöstä eikä mahdollisuutta järjestää raportoinnin hallinnoimista asianmukaisesti. **Keskuskauppakamari pitää perusteltuna, ettei aikaan ennen lain voimaantuloa kohdistuvan raportointivelvollisuuden osalta perittäisi laiminlyöntimaksuja.**

Säännöskohtaiset huomiot

Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

2 §

Keskuskauppakamari katsoo, että välittäjän käsitettä tulisi täsmentää ja selventää esimerkkien avulla. Välittäjänä ei tulisi pitää esimerkiksi yksittäisiä työntekijöitä, jotka ovat välittäjänä olevan yhteisön palveluksessa.

Ehdotetun 2 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan "c kohdan edellytysten täyttyminen määritetään välillisen omistuksen tilanteessa kertomalla omistuksen määrä omistustasojen määrällä". Keskuskauppakamari pitää muotoilua tulkinnanvaraisena ja epäselvänä ja ehdottaa, että laskentatapaa selvennetään säännöksessä.

4 §

4 §:n 1 momentin 5 kohdassa raportointivelvolliset veloitettaisiin raportoimaan yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava järjestely perustuu. Keskuskauppakamari toteaa, ettei raportoitavissa järjestelyissä välttämättä ole erityistä säännöstä, johon järjestely perustuu, sillä lähtökohtaisesti lainmukaisten järjestelyjen ei pitäisi johtaa veronvälttämiseen. Lakiesityksen perusteluissa voisi täsmentää esimerkiksi esimerkin avulla, missä tilanteessa järjestelyn katsotaan perustuvan ilmoitusvelvollisuuden piirissä olevaan säännökseen. Esitysluonnoksessa olisi myös hyvä rajata raportoitavat säännökset koskemaan vain verosäännöksiä.

5 § -11 §

Esitysluonnoksen sivuilla 26-27 ja 30 käsitelty järjestelyn "raportointikypsyys" olisi hyvä sitoa konkreettisiin vaiheisiin, kuten osakeyhtiölain mukaiseen päätöksentekoon liiketoimen toteutta-



misesta tai sopimuksen allekirjoittamiseen osapuolten välillä. Tämä selventäisi raportointihetkeä ja voisi siten vähentää raportointivelvollisten kustannuksia. Keskuskauppakamarin näemyksen mukaan pelkän vaihtoehtojen analysoinnin tai päätöksen tekemistä valmistelevien toimenpiteiden ei tulisi täyttää raportointikynnystä. Kolmannen kohdan täyttymisen edellytyksenä oleva "ensimmäinen vaihe toteutettu" näyttää viittaavan konkreettisiin järjestelytoimenpiteisiin, mikä menee pidemmälle kuin päätöksenteko. Tämä olisi hyvä täsmentää säännöksen perusteluissa.

13 §

Veroetuun sidotun palkkion osalta olisi hyvä esimerkein havainnollistaa, mitä veroedulla pykälää sovellettaessa tarkoitetaan ja miten pääasiallista hyötyä mittaavaa testiä tämän tunnusmerkin osalta sovelletaan.

14 §

Lakiehdotuksen perusteluissa olisi hyvä luetella laajemmin esimerkkejä asiakirjoista, joita vakiomuotoisilla järjestelyillä ei tarkoiteta. Esimerkkeinä voitaisiin mainita peruspankkitoimintojen vakiomuotoiset järjestelyt (tilinsopimukset, lainat, arvopaperikauppa jne). Tällaisia asiakirjoja tai rakenteita sisältävien järjestelyiden pääasiallisen hyödyn mittaaminen erikseen aiheuttaisi raportointivelvollisille siitä koituvaan hyötyyn nähden suhteetonta työtä. Lisäksi soveltamisen ulkopuolelle olisi kaksinkertaisen selvittämisen välttämiseksi hyvä rajata yritysjärjestelyjen toteuttamiseen liittyvät vakiomuotoiset asiakirjat ja rakenteet, kun liiketoiminnalliset syyt ovat edellytyksenä veroneutraaleihin yritysjärjestelyihin liittyvien veroetujen saamiseksi jo EVL 52 h §:n erityisen veronkiertosäännöksen mukaisesti.

15 §

Keskuskauppakamari kannattaa esitysluonnoksen s. 33 esitettyä selvennystä koskien sitä, että tunnusmerkki koskee nimenomaan tappiollisen yhtiön hankkimista eikä muita keinotekoisia toimia sisältäviä järjestelyjä. Direktiivin suomenkielinen käännös on tältä osin harhaanjohtava, mikä on asianmukaisesti huomioitu esitysluonnoksessa.

Esitysluonnoksessa tunnusmerkin soveltamisalaa on direktiivin sanamuotoon verrattuna laajennettu tilanteisiin, joissa tappiollisen yhtiön toiminta on loppunut jo ennen järjestelyä. Tämän laajennuksen tarpeellisuutta olisi syytä tarkastella suhteessa muihin jäsenmaihiin, jotta tunnusmerkki tulisi sovellettavaksi mahdollisimman harmonisoidusti jäsenmaiden välillä. Samoin laajennuksen tarpeellisuutta voisi tarkastella suhteessa Suomen tappiontasaussääntöihin ja niihin sisältyviin omistajanvaihdostilanteista seuraaviin tappioiden käyttöä koskeviin rajoituksiin.

Keskuskauppakamari toteaa, että säännöksen sanamuoto viittaa yksittäisen tappiollisen yhtiön hankkimiseen. Perusteluissa voitaisiinkin selkeyden vuoksi todeta, ettei säännös sovellu yrityskauppaan, jolla hankitaan laajempi kokonaisuus (konserni), johon kuuluu myös tappiollisia yhtiöitä. Vaihtoehtoisesti jos tappiollinen konserniyhtiö tässä tilanteessa synnyttäisi raportointivelvollisuuden, pääasiallista hyötyä koskevan testin tulisi kohdistua yksittäisen yrityksen hankinnan sijaan hankittuun yrityskokonaisuuteen.



17 §

Direktiivissä puhutaan varojen kierrättämiseen johtavista kehämäisistä liiketoimista ("*circular transactions*"), mutta ehdotetussa säännöksessä viitataan peräkkäisiin liiketoimiin. Esitysluonnoksen s. 33-34 esitettyjen perustelujen ja niissä olevan esimerkin mukaan säännös soveltuisi nimenomaan sellaisiin edestakaisiin liiketoimiin, joissa varat palautuvat alkupisteeseen. Lakiehdotuksen sanamuodossa olisi näin ollen perusteltua viitata peräkkäisten liiketoimien sijaan kehämäisiin liiketoimiin.

Tämän tunnusmerkin osalta perusteluissa voitaisiin antaa enemmän esimerkkejä soveltamistilanteista. Säännöksen perusteluissa olisi hyvä todeta, ettei säännöksellä tarkoiteta esimerkiksi tavanomaista tytäryhtiön osingonjakoa emoyhtiölle ja tytäryhtiön lyhyt- ja pitkäaikaista rahoitusta markkinaehtoisella velalla, kun tytäryhtiön pääomarakenne säilyy markkinaehtoisena.

18 §

Esitysluonnoksen 18 §:n 2a -kohdan osalta jää epäselväksi, kuinka lähellä nolaa on yhteisöverokanta, joka on "lähes nolla". "Lähes nolla" olisi hyvä määrittää täsmällisesti.

19 §

Keskuskauppakamari kannattaa esitysluonnoksen selkeää mainintaa sivuliikerakenteissa tapahtuvien kaksinkertaisten vähennysten jäämisestä soveltamisalan ulkopuolelle hyvitysmenettelmää sovellettaessa. Myös säännöksen toisen kohdan perusteluissa voitaisiin mainita, ettei tunnusmerkki sovellu tilanteeseen, jossa kaksinkertaisen verotuksen poistamista haetaan sekä yhtiön kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa että pääliikkeen sijaintivaltiossa, jos pääliikkeen sijaintivaltio verottaa kiinteän toimipaikan tuloa ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenettelmällä. Tällöin sivuliikkeelle kuuluviin tuloihin kohdistuu kolminkertaista verotusta silloin kun tuloa verotetaan sekä lähdevaltiossa, sivuliikkeen asuinvaltiosta että pääliikkeen asuinvaltiosta. Ulkomaisten verojen hyvitysvaatimukset käsitellään tällaisissa rakenteissa toimivien yhtiöiden säännöllisen verotuksen toimittamisen yhteydessä, joten kaikki olennainen hyvityksiin liittyvä tieto on joka tapauksessa Verohallinnon saatavilla.

Kolmannen kohdan perusteluissa olisi hyvä todeta, että raportointivelvollisuuden ulkopuolelle jäävät ne tilanteet, joissa arvostuseroista johtuvaan verottomuustilanteisiin sovelletaan veronkiertodirektiivin mukaisia hybridisäännöksiä tai joissa arvostusero johtuu veroviranomaisten tulkintaerimielisyydestä varojen arvostamisessa.

20 §

Esitysluonnoksen s. 36 perustelujen mukaan *[e]simerkki tällaisesta järjestelystä voisi olla yhtiön, joka ei ole finanssilaitos, työntekijöilleen suorittama palkanmaksu osaksi yhtiön osakkeina. Osakkeet tulisivat työntekijöiden suoraan omistukseen ilman säilytysyhteisön mukanaoloa, minkä vuoksi työntekijöiden verotuksellisten asuinvaltioiden viranomaiset eivät saisi näistä varoista tietoa.* Keskuskauppakamari pitää tulkintaa hyvin tiukkana, sillä kysymyksen ei pitäisi olla



tulon muuntamisessa sellaisessa tilanteessa, jossa tulospalkkio on alun perin sovittu maksettavaksi osakkeina. Tulkinta voisi johtaa kannustinjärjestelyjen turhaan raportointiin. Vaihtoehtoisesti perusteluissa voitaisiin todeta, että jos osakkeet saadaan arvo-osuustilille, eli FATCA-/CRS-raportointivelvollinen säilytysyhteisö on mukana, niin tunnusmerkki ei sovellu.

22 §

Lakiehdotuksen 22.1 §:n 1 kohta käsittelee "erityisiä yksipuolisia siirtohinnoittelusäännöksiä", joita esitysluonnoksen s. 37 kutsutaan niin sanotuiksi safe harbour -säännöiksi. Keskuskauppakamari katsoo, että säännöksen soveltamisalaa tulisi rajata ja selventää lakiehdotuksen perusteluissa. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan eräät maat, kuten Brasilia ja Intia eivät sovelleta käytännössä ollenkaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia siirtohinnoittelumenetelmiä, vaan käytännössä kaikki menetelmät, joilla markkinaehtoisuus siirtohinnoitteludokumentaatiossa perustellaan, ovat kansallisesti (yksipuolisesti) säänneltyjä. Nyt esitetyn 22.1 §:n soveltamisala vaikuttaa epätarkoituksenmukaisen laajalta, jos vähäisetkin transaktiot tällaisiin valtioihin sijoittautuneiden konserniyhtiöiden kanssa tulisivat säännöksen nojalla automaattisesti raportoitaviksi.

Ehdotetun säännöksen toisen kohdan perusteluissa s. 37 tehty viittaus OECD:n ohjeistukseen on kannatettava. Vastaavasti "erityisten yksipuolisten siirtohinnoittelusäännösten" soveltamisalaa tulisi rajoittaa lakiehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (2017, s. 205-206) mukaisesti.

Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan ehdotetun säännöksen kolmannen kohdan soveltaminen voi käytännössä osoittautua hankalaksi erityisesti niissä tilanteissa, kun siirrettävän toiminnon arvostuslaskelmasta ei käy ilmi siirtäjän koko toiminnan ennakoitujen tulokset sekä transaktion jälkeisessä tilanteessa että siinä tilanteessa, että transaktiota ei tapahtuisi. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan soveltamisalaa tulisi rajata ylimääräisten kustannusten välttämiseksi. Esimerkiksi veroneutraalit yritysjärjestelyt tulisi jättää säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle, sillä niitä koskee erityinen yritysjärjestelydirektiiviin perustuva veronkiertosäännös EVL 52 h §, jonka soveltuminen tulee tutkittavaksi säännönmukaisen verotuksen yhteydessä.

Laki verotusmenettelystä

22 a §

Ehdotettu säännös koskisi tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävää sanktiota. Keskuskauppakamari ehdottaa lakiehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa selvennettäväksi, että ilmoittamatta jättämisestä tai sen myöhästyisestä määrättävä laiminlyöntimaksu maksetaan vain kertaalleen, vaikka järjestelyyn soveltuisi useampi kuin yksi lakiehdotuksessa mainittu tunnusmerkki.

Direktiiviin perustuva 30 päivän määräaika raportoinnille on tiukka ottaen huomioon muun muassa raportoitavien tietojen laajuus sekä vaadittavat varmistukset ja tarkistukset. On mahdollista, että raporteilla ei pystytä tässä aikataulussa ilmoittamaan kaikkia lakiehdotuksen 4 §:ssä listattuja tietoja. Keskuskauppakamari ehdottaa, että lakiehdotuksen perusteluissa selvästi todettaisiin, että verotusmenettelylain 22 a §:n mukaisia laiminlyöntimaksuja ei määrätä raportista



puuttuvien tietojen perusteella silloin kun raportoivalla taholla ei ole ollut kaikkia raportoitavia tietoja raportoinnille annetun määräajan umpeutuessa.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Leena Linnainmaa
Varatoimitusjohtaja

Emmiina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija