

Professori (emeritus)
Tutkimusjohtaja
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: ”Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, VM082:00/2019”

Pyydettyinä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavan.

Tausta

Esityksessä ehdotetaan, että veroalan palveluja tarjoaville välittäjille sekä verovelvollisille säädettäisiin velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle tietoja rajat ylittävistä järjestelyistä, joissa voi olla kyse veron välttämisestä. Ilmoitusvelvollisuuden sisällöstä säädettäisiin uudessa erillisessä laissa (Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla). Lisäksi verotusmenettelylakiin tehdään asian edellyttämiä muutoksia. Ehdotetuilla lainsäädäntömuutoksilla pannaan täytäntöön EU:n virka-apudirektiiviin, ns. DAC6 –direktiivillä tehdyt muutokset. DAC6-direktiivin johdannon 6-kohdan mukaan *mahdollisesti* aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävien rajatylittävien järjestelyjen raportointi edistää tehokkaasti oikeudenmukaisen verotusympäristön luomista sisämarkkinoilla. Direktiivissä ei kuitenkaan määritellä aggressiivista verosuunnittelua, mutta sen liitteeseen on koottu luettelo tunnusmerkeistä, joiden esiintyminen rajatylittävässä järjestelyssä direktiivin johdannon 9 kohdan mukaan voi viitata ”vahvasti verojen kiertämiseen tai väärinkäyttöön”. Varsinaisessa direktiivissä tunnusmerkki määritellään kuitenkin varovaisemmin, sillä direktiivin 3 artiklan b(20) kohdan mukaan tunnusmerkillä tarkoitetaan rajatylittävän järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joka *viittaa* mahdolliseen veronkiertoon.

Suhde veron kiertämiseen

Direktiivin ja esitysluonnoksen mukainen järjestelyjen raportointivelvollisuus koskee tunnusmerkit täyttäviä rajat ylittäviä järjestelyjä. On kuitenkin syytä korostaa sitä, että järjestelyn ei tarvitse olla

veron kiertämistä, vaikka raportointivelvollisuuden aiheuttava tunnusmerkki täyttyikin eikä järjestelyn tarvitse olla aggressiivista verosuunnittelua, vaikka raportointivelvollisuuden täyttävä tunnusmerkki täyttyy. Raportoinnin kohteeksi voi joutua järjestelyjä, joissa ei ole mukana mitään veroelementtiä tai verosuunnittelullista näkökohtaa. Tämä näkyyn hyvin esimerkiksi lakiehdotuksen 22 §:stä, joka koskee siirtohinnoittelua koskevia tunnusmerkkejä. Vaikeasti arvostettavan aineetoman hyödykkeen siirtäminen etuyhteysosapuolten välillä synnyttää raportointivelvoitteen saatavasta verohyödydystä riippumatta. Samoin konsernin sisäisten toimintojen rajat ylittävä siirtäminen synnyttää raportointivelvoitteen, jos siirtäjän ennakoitut vuotuiset tulokset alenevat 50 %. Sillä ei ole merkitystä, kuinka paljon siirronsaajana olevan konserniyhtiön tulot lisääntyvät. Raportoitavaksi voi siis tulla konsernin maksamia veroja lisäävätkin liiketoimintojen järjestelyt. Yhteenvedonomaisesti voidaan siis todeta, että raportoitavan järjestelyn suunniteltu verokohtelu voi olla täysin oikein ja hyväksyttävä.

Mielestäni olisi hyvä, jos hallituksen esityksen perusteluissa luonnoksessa esitettyä selkeämmin tuotaisiin esille se, että raportointivelvollisuus syntyy pelkästään tunnusmerkkien täyttymisen myötä. Se, miten järjestelyä on arvioitava veron kiertämisen näkökulmasta tai aggressiivisen verosuunnittelun näkökulmasta, on eri asia ja sitä ei ratkaista nyt säädettävillä säännöksillä. Kuten edellä olen todennut, raportoitavaksi voi tulla sellaisiakin järjestelyjä, joissa ei ole mitään veroelementtiä, sen paremmin aggressiivista kuin mitään muutakaan.

Raportointivelvollisuus

Lausuntopyynnön kohteena olevilla säännösehdoituksilla saatetaan voimaan DAC6-direktiivin säännökset ja asetetaan välittäjille ja verovelvollisille direktiivin liitteen mukaisia tunnusmerkkejä sisältävien rajat järjestelyjen raportointivelvollisuus Verohallinnolle. Raportointivelvollisuus on laaja ja raportointivelvollisuus koskee ehdotuksen mukaan sellaisiakin järjestelyjä, joita ei ole koskaan toteutettu ja jotka ovat siis jääneet vain ”suunnittelupöydälle”. Tämä ilmenee lakiehdotuksen 5 §:stä jonka mukaan suomalaisen välittäjän on raportoitava järjestely Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun raportoitava järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten tai raportoitava järjestely on valmis toteuttamista varten. Raportointivelvollisuus on siis ehdotetun säännöksen sanamuodon mukaan olemassa silloinkin, kun verovelvollinen on nimenomaisesti torjunut tai hylännyt välittäjän suunnitteleman järjestelyn. Sivulla 27 esitetään, että 5 §:ssä tarkoitettulla tavalla toteuttamista varten valmis ”voisi soveltua ainakin yhtiön itselleen suunnittelemiin järjestelyihin, joiden toteuttaminen ei edellyttäisi markkinointia asiakkaille tai muita vastaavia toimia”. Kun kyseinen pykälä koskee välittäjän tiedonantovelvollisuutta, perustuu verovelvollisen itsensä raportointivelvollisuus ehdotettuun VML 14 f §:ään. Perusteluissa olisi hyvä mainita tämä tässä yhteydessä. Joka tapauksessa mainittu 5 § ja sitä koskevat yksityiskohtaiset perustelut osoittavat, että yritykselle itselleen voi yllättäen syntyä velvollisuus raportoida kaikenlaisista rajat ylittävistä suunnitelmistaan Verohallinnolle, vaikka kyse on kenties vaihtoehtoisuunnitelmista, joita ei edes toteuteta. Lakiehdotuksen 5 §:n perusteluissa ei kovin paljon lopulta avata ”raportointikypsyttä”. Tältä osin lainsäätäjän tarkoituksen selventäminen ja myös nyt esitetyn raportointivelvollisuuden rajaaminen tai sen rajojen kartoittaminen olisi perusteltua varsinkin, kun raportoinnin tekemättä jättäminen johtaa lakiehdotuksen mukaisiin sanktioihin. Yrityksissä voi käytännössä olla mahdollista ymmärtää luonnoksen tekstin mukaista matalaa raportointikynnystä.

Raportointivelvollisuutta arvioitaessa lähtökohtana tulee olla, että vain sellaiset suunniteltavat järjestelyt raportoidaan, joiden voidaan odottaa toteutuvan, eli suunnitelmiin jotka on laadittu toteutettavaksi aiottuja järjestelyjä varten. Raportoitavalle järjestelylle syntyy tunnusmerkit vasta kun se on konkreettinen, toteuttamista varten laadittu järjestelmä. Jos järjestely torjutaan, sen raportoinnille ei ole tarvetta. Samanlainen on tilanne, jos yritys itse tekee erilaisia suunnitelmia, eikä niitä toteuteta. Miksi niistä pitäisi raportoida Verohallinnolle? Sääntely vie lähelle sitä, että jo verosuunnittelun ajattelemisestakin pitää raportoida? Raportoinnilla pyritään saamaan ja vaihtamaan jäsenvaltioiden välillä tietoja sellaisista konkreettisista toimista, jotka saattavat aiheuttaa verovajetta, ei sen sijaan yleisesti verosuunnittelun teoriasta. Jos suunnitelma hylätään, kyseessä ei ole tällainen suunnitelma, eikä mikään intressi edellytä sen raportointia saatikka tietojenvaihtoa. Tällöinkin raportointivelvollisuus toimii ennaltaehkäisevästi, kuten on tarkoitettukin. Perusteltu olisi, että 5 §:ää ja sen yksityiskohtaisia perustelua muutettaisiin tähän suuntaan.

Asianajajat ym.

DAC6-direktiivi (8b art. 5 k) antaa mahdollisuuden siihen, että raportointivelvoitetta ei välittäjällä ole, jos se loukkaisi kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalaisuutta. Vapautus raportointivelvollisuudesta määräytyy siis kunkin jäsenvaltion kansallisen ammattisalaisuutta koskevien säännösten mukaisesti. Nämä säännökset eivät ole yhdenmukaisia. Suomessa huomioon on otettava muun muassa asianajajista annetun lain ja oikeudenkäymiskaaren säännökset. Tältä osin säädettävän lain sisältö ja tulkinta määräytyvät kansallisen lain säännösten mukaisesti.

Sivulla 28 todetaan, että direktiivin välittäjien vapautusta koskevan kohdan tarkoitus ei ole, että tiedot jäisivät vapautustilanteessa kokonaan ilmoittamatta. Tietääkseni näin asiaa on tulkittu myös eräissä muissa jäsenvaltioissa. On kuitenkin huomattava, että ammattisalaisuutta koskevat kansalliset säännökset menevät direktiivin sanamuoto huomioon ottaen direktiivin edelle, joten muiden jäsenvaltioiden ratkaisuksista ei välttämättä voida tehdä ehdottomia päätelmiä Suomen osalta. Direktiivin tarkoitus huomioon ottaen tarkoituksena tuskin kuitenkaan on ammattisalaisuuksien suojan vahventaminen.

Ehdotuksessa katsotaan, että 6 §:ssä tarkoitettujen välittäjien (mm. asianajajien) tulee ilmoittaa Verohallinnolle kaikki tiedot järjestelystä verovelvollisia lukuun ottamatta. Lisäksi kyseisen välittäjän tulee ilmoittaa verovelvolliselle tämän raportointivelvoitteesta ja Verohallinnolta saamansa järjestelyn viitenumero. On selvää, että Suomen kaltaisessa pienessä maassa nämä tiedot ovat varsin helposti yhdistettävissä.

On hyvin mahdollista, että ehdotetun lain raportointivelvoitteista ja asianajajien salassapitovelvollisuudesta syntyy epäselvyyttä. Tämän vuoksi olisi perusteltua, että esityksen perusteluissa käsiteltäisiin laajemmin Suomessa voimassa olevien direktiivissä tarkoitettujen ammattisalaisuutta koskevien säännösten ja ehdotettujen säännösten välistä suhdetta.

Kotimaiset järjestelyt

Direktiivin mukainen raportointivelvollisuus koskee vain rajat ylittäviä tunnusmerkit täyttäviä järjestelyjä. Esitysluonnoksessa tarkoitettua raportointivelvollisuutta ei ehdoteta ulotettavaksi kotimaisiin järjestelyihin. Tätä perustellaan sillä, että raportointivelvollisuuden ulottaminen kotimaisiin

järjestelyihin lisäksi verovelvollisten ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa niin paljon, että se ylittäisi saavutettavan hyödyn.

Esitysluonnoksesta ilmenee, että eräissä EU:n jäsenvaltioissa raportointivelvollisuus on ulotettu myös kotimaisiin järjestelyihin. Toisaalta tiedossani on jäsenvaltioita, joissa raportointivelvollisuus on tarkoitus ulottaa vain rajat ylittäviin järjestelyihin. Jäsenvaltiot omaksuvat siis tältä osin toisistaan poikkeavia sääntelyjä. Pidän esityksessä mainituin perustein kotimaisten järjestelyjen jättämisestä raportointivelvollisuuden ulkopuolelle perusteltuna lainsäädäntöratkaisuna. Lisäksi on huomattava se, että raportointivelvollisuuden ulottaminen kotimaisiin järjestelyihin toisi sääntelyn piiriin erittäin laajan potentiaalisen välittäjäjoukon, suuren määrän potentiaalisia järjestelyjä, suuren määrän raportointivelvollisia verovelvollisia ja kaiken ilman, että kyse on mistään aggressiivisesta verosuunnittelusta. Arvioitavaksi tulisi myös se, mihin kaikkiin veromuotoihin raportointivelvollisuus ulottuisi. Jos se koskisi myös perintö- ja lahjaverotusta (kuten DAC6-direktiivi), tultaisiin täysin arvaamattomalle alueelle. Jos raportointivelvollisuus rajattaisiin vain tuloverotukseen, edellyttäisi sekin esitetystä selkeästi poikkeavaa sääntelyä kynnysarvoineen ja omine tunnusmerkistöineen. Kotimaisten järjestelyjen jättäminen raportointivelvoitteen ulkopuolelle on siis perusteltua.

Tunnusmerkit

Keskeinen osa esitetystä sääntelystä muodostuu raportointivelvollisuuden synnyttäviä tunnusmerkkejä koskevasta sääntelystä, lakiehdotuksen 12 – 22 §. Sääntely seuraa direktiivin sääntelyä, mutta on teknisesti direktiivin sääntelyä selkeämpi, kun kunkin tunnusmerkin kohdalta on nähtävissä se, edellyttääkö tunnusmerkin täytyminen pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymistä. Lakiehdotuksen perusteluissa on kuitenkin varsin niukasti käsitelty tunnusmerkkejä ja niiden mahdollisia tulkintoja. Sivulla 33 esitetään englannin-, ranskan-, saksan- ja ruotsinkielisten direktiivien pohjalta hankitun yhtiöiden tappioiden käyttämisestä (15 §) koskeva, suomenkielisestä direktiivistä poikkeava tulkinta. On varsin ilmeistä, että suomenkielinen direktiivi on tältä osin ehdotuksessa esitetyllä tavalla puuteellinen ja näin ollen lakiehdotuksen 15 § on perusteltu ja direktiivin mukainen.

Kuten edellä totesin, tunnusmerkkejä on ehdotuksen perusteluissa yleisesti ottaen avattu varsin niukasti. Tähän on syytä kiinnittää huomiota jatkovalmistelussa. Esimerkiksi 18 §:ssä säännelään vähennyskelpoisten maksujen raportointivelvollisuutta, joka voi olla 2 kohdan mukaan muun muassa silloin, kun kyseisessä valtiossa yhteisöverokanta on nolla tai lähes nolla. Lainsäätäjä voinee ilmaista kantansa siihen, milloin verokanta on lähes nolla. Mielestäni se on tällainen, jos se on alle yhden prosentin. Tällainen tulkinta lienee tulossa esim. Isoon-Britanniaan. Samoin lainsäätäjä voinee ilmaista kantansa siihen, milloin maksu hyötty suotuisasta verojärjestelmästä (18.1 § 4 kohta). Onko esim. saajan asuinvaltiossa käytössä oleva patent box järjestelmä tällainen? Se että direktiivin sanamuotoa tarkempi kanta ilmaistaan lain esitoissa ei tarkoita että direktiivi implementoidaan silloin virheellisesti. Asiaan on otettava joka tapauksessa kantaa soveltamisvaiheessa, ja tältä osin direktiivistä ei yksinkertaisesti löydy riittävän selkeää ohjetta jotta lainkohdasta tulee ennakoitava ja soveltamiskelpoinen. Osa Suomen lainsäätäjän implementointivastuuta on poistaa näitä epäselvyyksiä jo ennakolta. Esityksen sisältämällä säännöstöllä ei myöskään määritellä aineellisia sisältöjä vaan teknistä raportointia. Lainsäätäjällä tulee siis olla enemmän rohkeutta raportointivelvoitteiden sisällön selvittämiseen. Perusteltua ei ole se, että asia jätetään tarpeettoman laajasti Verohallinnon ohjeistuksen varaan.

Useimmat 12 – 22 §:ssä mainitut tunnusmerkit edellyttävät pääasiallista hyötyä koskevan testin edellytysten täyttymistä. Pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä tarkoitetaan testiä, jolla osoitetaan, onko veroedun saaminen kaikki asiaan kuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallinen hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa. Pääasiallisen hyödyn testiä ei ole luonnoksessa käsitelty.

Veroedun saamista tulee arvioida järjestelystä aiheutuvan kokonaishyödyn perusteella sen ajankohdan olosuhteiden ja tietämyksen mukaan, joka on olemassa raportointivelvollisuuden syntyajankohtana. Pääasiallisen hyödyn testi on siinä mielessä objektiivisiin tunnusmerkkeihin perustuva testi, että verovelvollisen motiiveilla tai tarkoituksella ei ole merkitystä. Perusteltua lienee katsoa, että veroedusta ei ole kysymys, jos järjestelystä aiheutuu vain normaalit ja säännösten tarkoituksen mukaiset veroseuraamukset. Niinpä kun EVL:ssä tarkoitetuissa yritysjärjestelyissä sovelletaan jatkuvuusperiaatetta, ei kyse ole veroedusta, jos järjestelyyn liittyy vain tällaiset lain tarkoituksen mukaiset veroedut. Veroetu liittyy ehdotetussa säännöstössä selvästi tiettyihin tunnusmerkistötekijöihin ja nämä samalla rajaavat rajaavat sitä, mitkä kaikki veroedut otetaan arvioinnissa huomioon. Veroetu merkitsee verosta vapautumista. Joka tapauksessa jatkovalmistelussa on syytä panostaa pääasiallisen hyödyn testin selventämiseen, jolloin syytä lienee tarkastella myös sitä, miten on arvioitava veronmaksun ajankohdan muuttumista (jaksottaminen).

Tampereella 15.8.2019

Seppo Penttilä
Professori (emeritus)