LAUSUNTO

Ehdotus neuvoston direktiiviksi koskien pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estämistä verotuksessa sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin (EU) 2011/16 muuttamisesta

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 28.12.2021 päivätystä direktiiviehdotuksesta otsikkoasiassa.

Lausunnossa esitän eräitä direktiiviehdotuksen aikatauluun, käsitteisiin, sääntelyyn, soveltamisalaan, voimaantuloon sekä muihin ehdotetun muutoksen vaikutuksiin liittyviä kommentteja otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Sivuan lausunnossani direktiiviehdotuksen tekniseen toteutukseen ja yksityiskohtaiseen tulkintaan liittyviä kysymyksiä vain vähäisessä määrin.

Uudistuksen lähtökohdat

Komissio on antanut direktiiviehdotuksen 22.12.2021 perustuen Sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja nimenomaisesti sen 115 artiklaan. Välittömän verotuksen sitovia sääntöjä koskien lainsäädäntö tulee antaa direktiiveinä ja niiden tulee koskea rajat ylittäviä tilanteita. Siten esillä olevista vaihtoehdoista komissio on päätynyt ehdottamaan direktiiviä, jonka tavoitteena on pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estäminen verotuksessa. Tavoitteen saavuttamiseksi direktiiviehdotus sisältää myös esityksen hallinnollisesta yhteistyöstä annetun direktiivin muuttamisesta.

Ehdotuksella on siten vahva kytkentä kansainvälisen verotuksen viimeaikaiseen kehitykseen sekä EU:n kesällä 2021 julkaisemaan Communication on Business Taxation for the 21st century. Näistä lähtökohdista ehdotettua muutosta voidaan pitää tärkeänä ja kannatettavana.

Direktiiviehdotuksesta ja sen jatkokäsittelystä

Aikataulusta

Lausuntoa on pyydetty 14.1.2022 mennessä. Tätä lausuntoa annettaessa (17.1.) direktiiviehdotuksesta ei ole saatavissa versiota muulla kuin englannin kielellä. Vaikka on ymmärrettävää, että aikataulupaine kohdistuu ensisijaisesti uudistuksen parissa työskenteleviin valtiovarainministeriön virkamiehiin, uudistuksen laajuus huomioon ottaen käsittelyn aikataulu ja sen muut reunaehdot eivät täytä hyvän lainvalmistelun lähtökohtia lausuntomenettelyn osalta. Asetettava aikataulu ei saisi vaarantaa jäsenmaiden mahdollisuuksia käydä läpi, käsitellä ja tarvittaessa uskottavasti vaikuttaa kokonaisuuden muotoutumiseen.

Sääntelystä

Direktiiviehdotuksen eteneminen edellyttää jäsenmaiden yksimielistä hyväksymistä.

Sääntely sisältää uusia legaalitermejä, joiden suomenkieliset käännökset on osittain julkaistu lausuntoa annettaessa. Otsikkotason käsite pöytälaatikkoyhtiö (shell entity) vaikuttaa selkeältä. Sen sijaan direktiivissä ja sen käsitemäärittelyissä (artiklat 2 ja 3) käytetään termiä ”undertaking”, jonka sisällyttäminen kansalliseen verolainsäädäntöömme voi olla sen englanninkielisen määritelmän sekä direktiivin soveltamisalan perusteella haastava tehtävä. Lainsäädännön selkeyden vaatimus tulisi kuitenkin kaikilta osin saavuttaa implementoitaessa direktiiviehdotus osaksi kansallista verolainsäädäntöä.

Pääpiirteissään direktiiviehdotusta kattava sääntely käsittää kansallisen verolainsäädännön suhteen uutta sisältöä 20 artiklan verran. Pääasiallisesti kysymys on aineellisoikeudellisesta sääntelystä sekä menettelystä ja sen uudistamisesta. Määrä on esimerkiksi veronkiertodirektiivin (ATAD1) sääntelyä selvästi suurempi. Jäsenmaille osoitetaan valta säätää esimerkiksi sanktioista tietyissä rajoissa (vähintään 5 prosenttia liikevaihdosta). Edellä esitetyn perusteella ehdotettua direktiiviä edelleen valmisteltaessa tulisi kyetä hahmottamaan kohdat, jotka ovat ongelmallisimpia niitä yhteen sovitettaessa kansalliseen sääntelyymme ja pyrkiä vaikuttamaan niiden sisältöön.

Direktiivissä ei esimerkiksi ATADin tapaan (3 artikla ATAD) mainita direktiivin vähimmäistasoa koskevaa luonnetta. Direktiiviehdotuksessa (s. 2) viitataan kuitenkin tämän direktiivin olevan tässä suhteessa alaltaan laajempi. (”This Directive, which aims to discourage the use of shell entities established in the Union for tax purposes, has a broader scope than the Directive on a minimum level of taxation, as it encompasses all entities and legal arrangements resident for tax purposes in the Union, without any threshold based on revenues.”). Valittujen toteutusvaihtoehtojen on todettu (s. 6) saavuttavan parhaiten asetetut tavoitteet.

Direktiiviehdotuksen liityntä muuhun EU-tasoiseen sääntelyyn käsitellään vain osittain ja pintapuolisesti. Direktiiviehdotuksessa (artikla 2) esitetään toki rajaus, jonka mukaan ”This

Directive is without prejudice to other legal acts of the Union." Siitä huolimatta vaikuttaa perustellusti siltä, että sääntelyn soveltamisala saattaa tulla heti direktiivin implementoinnin voimaantulon jälkeen tai myöhemmin sivuamaan käytännössä muun muassa väliyhteisöjen verotusta (ATAD, CFC) ja rajat ylittävien toimien raportointia (DAC6, Mandatory Disclosure) koskevaa direktiivipohjaista sääntelyä. DAC6 –direktiiviin viitataan lähinnä teknisluonteisen tietojen vaihtojärjestelmän osalta. Lisäksi direktiiviehdotuksessa tarkastellaan (s. 20-22) sen liityntää emo-tytäryhtiö- sekä korko-rojaltidirektiiveihin.

Tämän vuoksi tulisi EU:n yhteisen jatkovalmistelun sekä kansalliset implementoinnin osalta pohtia keinoja, joilla voidaan vaikuttaa, varautua ja ottaa huomioon nämä kytkennät? Mikäli ongelmia ei katsota olevan, tulisi mainitut asiat kuitenkin kirjata selkeästi näkyviin valmisteluasiakirjoihin.

Direktiiviehdotus tuo lainsäädäntöömme edellä kuvatuin tavoin paljon uutta implementoitavaa ainesta, vaikka soveltamisala kattanee suhteellisen pienen määrän "pöytälaatikkoyhtiöitä" (undertakings?). Samalla olisi hyvä selkeyttää, mitä tarkoitetaan direktiiviehdotukseen kirjatulla Komission suoralla johdolla (Direct Management by the Commission, s. 42) ja miten sen on määrä vaikuttaa esimerkiksi tulkintaan ja rkiteereihin implementoinnin jälkeen. (Vertailun vuoksi voidaan todeta, että esimerkiksi Rajat ylittävien järjestelyjen raportointia koskevassa direktiiviehdotuksessa (DAC6) Komissiolle esitettiin mahdollisuutta määritellä kriteerejä implementoinnin jälkeenkin, mutta tämä jätettiin pois lopullisesta direktiivitekstistä.)

Soveltamisalasta

Direktiiviehdotuksen johdanto-osassa (s. 13-14) esitetään neljä skenaariota rajat ylittävistä tilanteista, joihin direktiivi soveltuu. Olisi tarpeen tuoda selkeämmin esiin, että direktiivi ei sovellu tilanteisiin, joissa pöytälaatikkoyhtiö sijaitsee EU:n ulkopuolella ("Scenarios where shell undertakings are resident outside the EU fall outside the scope of the Directive.").

Direktiiviehdotuksen 2 artikla määrittää ilmiön, johon direktiivin mukaan verotusta koskevien toimenpiteiden tulisi kohdistua. Direktiiviehdotuksen 3 artiklan käsitemääritelmien jälkeen 4 artikla määrittää sääntelyn soveltamisalan kannalta asianomaiset tulot (relevant income). Sääntelyn seikkaperäisyydestä ja laajuudesta huolimatta 4 artiklan sisältö tuli kyetä implementoimaan riittävällä tarkkuudella kansalliseen lainsäädäntöön. Näin on mahdollista välttyä enemmiltä tulkintaongelmilta ja veroriidoilta (ks. ja vrt. ATAD 2 ja 4 artiklat ja "vieraan pääoman menot").

5 artiklan etuyhteysyrityksiä (associated enterprise) koskeva sääntely lienee soveltamisalaltaan kansalliseen sääntelyyn melko selkeästi kytkettävissä. Sen sijaan 6 ja 7 artiklassa esitetyt soveltamisalaa koskevat hyvin seikkaperäiset määritelmät voidaan nähdä implementoinnin kannalta ongelmallisina. Direktiiviehdotuksen 6 artiklan sisältö osoittaa, että direktiiviehdotus keskittyy erityisesti finanssialan ja sen piirissä kehitettyjen ilmiöiden hyväksikäyttöön liittyvän aggressiivisen verosuunnittelun estämiseen.

Direktiiviehdotuksen 7-10 artiklan sisältö ja soveltamisala eroavat kansallisessa lainsäädännössämme aiemmin noudatetusta säädäntötavasta. Verovelvolliselta edellytetään selvitysvelvollisuutta direktiivin soveltamisalan kannalta keskeisistä seikoista. Mikäli direktiiviehdotuksen kansalliseen lainsäädäntöön implementoitavaksi tarkoitetut kriteerit täyttyvät, verovelvolliselle epäedulliset veroseuraamukset tulevat sovellettaviksi. Olettama ”Presumption” on lähtökohtaisesti verovelvolliselle kielteinen ja hänen tulee esittää (negatiivinen) näyttö asiassaan. Verovelvollinen voi vapautua niistä esittämällä 9 artiklan mukaisesti näyttöä liiketaloudellisista perusteista (Rebuttal of the presumption). Vastaavasti 10 artiklassa säädetään vapautuksesta edunsaajan (beneficial owner) tai ryhmän, johon yksikkö (”undertaking”) kuuluu, näkökulmasta. Molempiin säännösten (8 artikla Rebuttal… ja 9 artikla Exemption…) perusteella oin mahdollista vapautua veroseuraamuksista sekä verovuonna että tietyin edellytyksin sitä seuraavina 5 vuotena.

Direktiiviehdotus ei sisällä säännöksiä siitä, missä määrin olosuhteiden pitää muuttua viiden vuoden aikana niin, että verovelvollisen tulisi ilmoittaa asiasta. Avoimeksi jää myös se, voiko ilmoittamatta jättämisestä seurata sanktio. Tässä suhteessa tarkastelutapa poikkeaa täysin DAC6:n mukaisesta raportointivelvollisuudesta.

Luvussa III (”Tax treatment of undertakings that do not have minimum substance for tax purposes”) säännellään verokohtelusta (11 ja 12 artikla). Tietojenvaihtoa koskevan luvun jälkeen direktiiviehdotus sisältää direktiivin toimeenpanoa (“Enforcement”) koskevat säännökset. Toimeenpanon osalta (15 artikla) jäsenmaiden verohallinnoille (competent authority) asetetaan toisaalta oikeus vaatia verotarkastusta toisen jäsenmaan verohallinnolta ja toisaalta velvollisuus suorittaa toisen jäsenmaan verohallinnon vaatima verotarkastus määräajassa (30 pv). Lisäksi jäsenmaiden verohallinnoille on määrä asettaa seurantaa kosevia velvoitteita (16 artikla). Verohallinnolle aiheutuvien kustannusten esitetään tulevan jäsenmaiden kannettaviksi.

Veronkierron vastaisen direktiiviehdotuksen mukaisen sääntelyn on määrä soveltua hyvin tarkkarajaiseen ilmiöön. Soveltamisalan ja sääntelyn näkökulmasta olisi perusteltua kirkastaa viimeistään implementointivaiheessa lainkohtien veronkiertosäännösluonnetta ja suhdetta muuhun veron kiertämisen estämiseksi laadittuun sääntelyyn. Tämän ja muun edellä esitetyn perusteella tulisi laatimaan arvio direktiivin implementoinnin vaikutuksista sekä järjestämään seuranta voimaantulon jälkeen.

Voimaantulo

Direktiivi on ehdotuksen määrä implementoida jäsenmaiden kansalliseen lainsäädäntöön 30.6.2023 ja sen on määrä tulla voimaan vuoden 2024 alusta. Komission asettamaa tavoitetta vasten jäsenmaiden kansalliset vaikutusmahdollisuudet implementoitavaksi tulevan lainsäädännön sisältöön ovat aikataulusta ja muista reunaehdoista johtuen varsin rajalliset.

Niinpä annetussa aikataulussa keskeinen toive on lähinnä, että direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyyn osallistuvat kansalliset toimijat (VM) kykenevät edelleen nostamaan esiin

maamme verolainsäädännön kannalta keskeisimmät seikat ja saamaan äänensä kuuluviin jo ennen direktiivin implementointia.

Lopuksi on tarpeen kiinnittää huomio direktiiviehdotusta edelleen valmisteltaessa tarkkarajaiseen sääntelyyn sekä siihen, miten ehdotettujen käsitteiden ja edellytysten soveltamista voidaan ennakoida eli mikä on esimerkiksi ennakollisten ratkaisujen merkitys uuden rajat ylittävien tilanteiden sääntelyn soveltamista arvioitaessa.

Yhteenveto

Direktiiviehdotus pyrkii ratkaisemaan kansainvälisessä verotuksessa esiintyneen ongelman uudella tavalla. Direktiiviehdotuksen ja sen kansallisen implementoinnin valmistelussa tulee ottaa huomioon useita verolainsäädännön ja -järjestelmän perusteisiin liittyviä tekijöitä. Direktiiviehdotus poikkeaa lainsäädäntöteknisesti monilta osin totutusta. Viimeistään säännöksiä implementoitaessa tulisi myös vaikutusarviointi ja seurantaa koskeva menettely kirjata selkeästi näkyviin.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa kehittämään ja täsmentämään uudistusta sekä implementoimaan muutos kansalliseen lainsäädäntöön. Kuten edellä todettiin, myös ehdotusta muutosten voimaantulosta tulee tarkastella kriittisesti. Direktiiviehdotuksessa esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita uudentyyppisiä tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia on direktiiviehdotuksen saatteessa ja näissä sitä koskevissa kommenteissa kyetty nostamaan vain osittain esiin.

Tampereella 17.1.2022

Juha Lindgren
professori, vero-oikeus
Vaasan yliopisto