

Valtiovarainministeriölle

Lausuntopyyntöne VN/34071/2021 VM187:00/2021

LAUSUNTO EHDOTUKSESTA NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI KOSKIEN PÖYTÄLAATIKKOYHTIÖIDEN VÄÄRINKÄYTÖN ESTÄMISTÄ VEROTUKSESSA SEKÄ HALLINNOLLISESTA YHTEISTYÖSTÄ VEROTUKSEN ALALLA ANNETUN DIREKTIIVIN (EU) 2011/16 MUUTTAMISESTA

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä ”Asianajajaliitto”) kiittää mahdollisuudesta lausua ehdotuksesta Neuvoston direktiiviksi koskien pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estämistä verotuksessa sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin (EU) 2011/16 muuttamisesta (jäljempänä ”Direktiiviehdotus”).

Asianajajaliitto pitää Direktiiviehdotuksen tavoitteita kannatettavana, mutta samanaikaisesti kantaa huolta verovelvollisten hallinnollisen taakan kasvamisesta ja sääntelyn monimutkaistumisesta. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa:

1. Direktiiviehdotuksen huono osumatarkkuus ja sen aiheuttama hallinnollisen taakan lisääntyminen

Direktiiviehdotuksessa verovelvollisten hallinnollisen taakan lisääntymistä on pidetty rajallisena, koska arvioidaan, että Direktiiviehdotuksen soveltamisalaan kuuluu vain alle 0,3 prosenttia EU:n alueen yhtiöistä. Tarkoituksena on ollut kattaa vain pöytälaatikkoyhtiöt, joihin liittyy riski veroetujen väärinkäytöstä. Direktiiviehdotuksen ehdotettu raportointivelvollisuuden soveltamisala näyttää kuitenkin olevan tätä huomattavasti laajempi ja sen piiriin tulisi paljon muitakin yhtiöitä, jos soveltamisalaan ei tehdä rajauksia. Lisäksi niiden yhtiöiden määrä, joiden tulee arvioida sääntelyn soveltumista, on huomattavasti suurempi kuin varsinaisten soveltamisalaan kuuluvien yhtiöiden määrä. Sääntely on moniportaista ja yksityiskohtaista, joten raportointivelvollisuuden selvittäminen vaatii yhtiöltä panostuksia. Direktiiviehdotus soveltuu kaikenkokoisiin yhtiöihin, joten se lisää myös pienten ja keskisuurten yrityksen hallinnollista taakkaa.

Asianajajaliitto katsoo, että Direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa tulisi pyrkiä löytämään tapoja keventää raportointitaakkaa ja raportointivelvollisten piiriä. Tässä yhteydessä tulisi myös huomioida esimerkiksi jo nykyisin voimassa oleva väilyhteisölainsäädäntö ja veronkiertodirektiivin (EU) 2016/1164 mukainen säännöstö laajemminkin, joilla Asianajajaliiton näkemyksen mukaan jo pitkälti turvataan verotuloja Direktiiviehdotuksen kattamissa tilanteissa. Lisäsääntelyn tarvetta tai ainakin sen laajuutta ja sen tuomaa lisähyötyä tulisi harkita tarkoin ottaen huomioon uuden sääntelyn tuomat kustannukset ja lisääntynyt hallinnollinen taakka sekä verovelvollisille että verohallinnoille sekä yleisesti verosääntelyn monimutkaistumisen tuomat negatiiviset vaikutukset.

2. Raportointivelvolliset

Direktiiviehdotuksen 6(1)(c) artiklan määritelmää hallinnon ulkoistamisesta olisi hyvä nimenomaisesti täsmentää siten, että se ei kata sopimusten tekemistä tavanomaisista palveluista, kuten esimerkiksi kirjanpidosta, normaalista varainhoitopalvelusta, pankkipalveluista, rahastosopimuksista ja tilintarkastuksesta. Myöskään oikeudellisten asiantuntijapalveluiden käyttöä ei voi pitää hallinnon ulkoistamisena. Asianajajaliiton käsityksen mukaan tavoitteena on nimenomaan kattaa ne tilanteet, joissa ulkoistetaan hallintopalvelusopimuksella päivittäiset tehtävät sekä koko yhtiön hallinto ja päätöksenteko. Ulkoistamisen käsitettä olisi tarpeellista täsmentää Direktiiviehdotuksessa sekä tulevassa lainsäädännössä ja Verohallinnon ohjeistuksessa erottamalla selkeästi Direktiiviehdotuksen tarkoittamat ulkoistustilanteet ja toisaalta tavanomaisten ulkopuolisten asiantuntijapalveluiden mahdollisesti laajakin käyttö.

Erityisesti lopullisessa direktiivissä on syytä täsmentää, että kansainvälisten konsernien maakohtaisten holdingyhtiöiden ei katsota missään tapauksessa olevan direktiivin tarkoittamia pöytälaatikkoyhtiöitä, vaikka niiden hallinnointi olisi ulkoistettu toisille konserniyhtiöille. Kansainvälisissä konserneissa on tavanomaista, että kunkin maan operatiiviset yhtiöt omistaa maakohtainen holdingyhtiö. Sisämarkkinoiden häiriöttömän toiminnan jatkumisen turvaamiseksi maakohtaiset holdingyhtiöt tulisi rajata sääntelyn ulkopuolelle.

Jotta raportointivelvollisuus tai sen arviointi ei kohdistuisi yhtiöihin, joissa vain osa osakkaista asuu eri maassa kuin yhtiö, Direktiiviehdotuksen 6(2)(d) artiklaa on tarpeen täsmentää esimerkiksi siten, että raportointivelvollisuuden piirissä eivät olisi yhtiöt, jotka asuvat maassa, jossa asuvat osakkeenomistajat omistavat yli 50 prosenttia osakkeista ja äänistä. Direktiiviehdotuksessa edellytetään kaikkien osakkeenomistajien asumista samassa maassa kuin yhtiö. Tässä tapauksessa raportointivelvollisuuden voisi muodostaa – tai vähintään velvollisuuden arvioida raportointivelvollisuuden muodostumista – vain yhden vähemmistöomistajan asuminen ulkomaille tai muutto ulkomaille. Vastaavasti 6(2)(c) artiklassa tosiasiallisten edunsaajien osalta 50 prosenttia edustavien tosiasiallisten edunsaajien asuminen samassa maassa tulisi olla riittävää. Näillä muutoksilla rajattaisiin sitä yhtiöiden joukkoa, jotka joutuvat arvioimaan pöytälaatikkoyhtiöstä. Tämä olisi myös linjassa EU-oikeuden suhteellisuusperiaatteen kanssa. Vapaata sijoittautumisoikeutta ja pääomien vapaata liikkuvuutta ei tulisi rajoittaa enempää kuin on tarpeen Direktiiviehdotuksen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Esimerkki: Marja, Pekka, Samir ja Suvi asuvat kaikki Suomessa. He ovat kiinnostuneet pörssisijoittamisesta ja perustavat yhdessä tasaosuuksin Investor Oy:n tätä tarkoitusta varten ja ovat kaikki yhtiön hallituksen jäseniä. Suvin erityisosaamista ovat amerikkalaiset teknoyhtiöt, kun taas Pekka on aiemmin työskennellyt Aasiassa ja tuntee paikalliset sijoitusmarkkinat. Sijoitukset hajautetaan seuraavasti: 33 % Suomeen, 33 % Yhdysvaltoihin ja 33 % Aasiaan. Sijoitustoimintaa varten Investor Oy solmii hallinnointija johtamispalvelusopimuksen Live Pankki Oy:n kanssa. Samir saa työtarjouksen Ruotsista ja muuttaa sinne. Direktiiviehdotuksen 6(2)(d) artiklan mukaan Investor Oy:stä tulee direktiivin tarkoittama pöytälaatikkoyhtiö, koska kaikki sen osakkeenomistajat eivät asu Suomessa. Investor Oy joutuu maksamaan sakkoa vähintään 5 prosenttia liikevaihdosta, jos omistajat eivät ymmärrä tehdä veroilmoitusta oikein.

3. Verovelvollisen mahdollisuus kumota oletus pöytälaatikkoyhtiöstä

Direktiiviehdotuksen 9 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus esittää selvitystä siitä, että pöytälaatikkoyhtiön kriteerit täyttävällä yhtiöllä on substanssia tai että kyseessä ei ole verotuksellinen väärinkäyttö. Direktiiviehdotuksessa todetulla tavalla myös Asianajajaliitto katsoo, että tämä mahdollisuus on erittäin tärkeä, koska kaavamaiset kriteerit väistämättä johtavat lopputuloksiin, jossa sääntely muutoin soveltuisi epätarkoituksenmukaisiin tilanteisiin.

Verovelvollisen esittämää näyttöä arvioitaessa on otettava huomioon Euroopan Unionin tuomioistuimen ("EUT") oikeuskäytäntö. Asianajajaliitto katsoo, että verovelvollisen tulisi pystyä kumoamaan oletus pöytälaatikkoyhtiöistä tilanteissa, joissa ei ole kyse EUT:n oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla täysin keinotekoisesta järjestelystä.

Asianajajaliitto katsoo, että sekä Direktiiviehdotuksessa että sitä implementoitaessa on varmistettava, että verovelvollisille on aidosti mahdollista kumota oletus pöytälaatikkoyhtiöstä eikä kumoamiselle aseteta sääntelyssä tai verotuskäytännössä kohtuuttoman tiukkoja kriteerejä.

Kun verovelvollisen esittämä näyttö on hyväksytty ja oletus pöytälaatikkoyhtiöstä kumottu, Direktiiviehdotus mahdollistaa tämän poikkeuksen soveltamisen kyseisen verovuoden lisäksi viitenä seuraavana verovuotena, jos olosuhteet eivät ole muuttuneet. Asianajajaliitto pitää tärkeänä, että Suomi mahdollistaa tämän pidennyksen, jolla kevennetään sekä verovelvollisen että Verohallinnon hallinnollista taakkaa.

Direktiiviehdotuksessa ja myöhemmin kansallisessa laissa olisi syytä luetella esimerkkitapauksia, joissa oletama pöytälaatikkoyhtiöstä kumoutuu. Näitä tilanteita liittyy useisiin normaaleihin kansainvälisen liikkuvuuden tilanteisiin.

Esimerkki: Terhi on Terhi Holding Oy:n ainoa omistaja. Yhtiö on myynyt hoivakotiliiketoiminnan pohjoismaalaiselle hoivakotiketjulle. Myynnistä saadut varat on sijoitettu kokonaisuudessaan kansainvälisiin

ETF-rahastoihin ja kryptovaluuttoihin. Varojen hoitaminen on ulkoistettu sopimuksella. Terhi muuttaa eläkepäivien viettoon Espanjaan. Tällaisessa tilanteessa oletama pöytälaatikkoehdosta on kumottava.

4. Raportointivelvoitteiden toteutus käytännössä

Direktiiviehdotuksen mukaan raportointivelvollisen tulee ilmoittaa tietoja, jotka tavanomaisesti ilmenevät jo veroilmoitukselta. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan Direktiiviehdotuksessa edellytetyt raportoitavat tiedot ovat pitkälti tietoja, jotka jo ilmenevät yhteisöjen tuloveroilmoitukselta. Raportointivelvollisuus tulisikin Suomessa toteuttaa pitkälti tuloveroilmoitusta hyödyntämällä ja välttää näin ylimääräiset lomakkeet ja raportointirajapinnat.

Direktiiviehdotuksen edellytys siitä, että raportoitavien tietojen lisäksi verovelvollisen on toimitettava asiakirjanäyttö, josta raportoitavat tiedot voidaan tarkistaa, sopii huonosti Suomen veroilmoitusprosessiin. Asianajajaliitto katsoo, että Direktiiviehdotusta tulisi tältä osin muuttaa siten, että asiakirjanäyttö tulisi toimittaa veroviranomaisten pyynnöstä. Tämä myös keventäisi raportointivelvollisuutta ja olisi yhdenmukainen muun veroilmoitusprosessin kanssa.

5. Direktiiviehdotuksen vaikutukset verosopimusten soveltamiseen

Direktiiviehdotuksen 11 artiklan mukaan jäsenvaltion tulee sivuuttaa mm. verosopimukset soveltaessaan Direktiiviehdotuksen mukaisia veroseuraamuksia. Asianajajaliitto pitää ongelmallisena sitä, että direktiivillä asetetaan jäsenvaltioille velvoitteita tulkita toisenlaisella tavalla sen muiden jäsenvaltioiden kanssa solmimiaan kahden- tai monenvälisiä tuloverosopimuksiaan, joiden nimenomaisena tavoitteena on kahdenkertaisen verotuksen välttäminen.

Direktiiviehdotuksen yhtenä tavoitteena on siten estää myös jäsenvaltioiden välisten tuloverosopimusten soveltaminen Direktiiviehdotuksessa asetettujen kriteerien täytyessä. Direktiiviehdotuksen vaikutukset luonnollisesti kohdistuvat käytännössä EU:n sisäisiin tilanteisiin lisäten niihin liittyvää hallinnollista taakkaa ja veroseuraamuksia verrattuna liiketoimiin EU:n ulkopuolella asuvien yhtiöiden kanssa. Asianajajaliitto pitää erityisen ongelmallisena sitä, jos verotuskäytännössä direktiivin tulkintavaikutus ulottuu myös jäsenvaltion ja EU:n ulkopuolisen jäsenvaltion välisen verosopimuksen soveltamiseen ilman verosopimusvaltioiden hyväksyntää. Toisaalta verovelvollisten oikeusvarmuuden kannalta on kestävämpää, jos sinänsä samanlaista tai samaa verosopimusta (esimerkiksi Pohjoismaiden tuloverosopimus) tulkitaan eri tavalla riippuen siitä, onko osapuoli EU:n jäsenvaltio vai ei. Siksi Asianajajaliitto katsoo, että tämänkaltaista tavoitetta tulisi ennemminkin edistää nimenomaisesti muuttamalla verosopimusten sisältöä monenvälisellä yleissopimuksella direktiivin sijaan.

Lopullisessa direktiivissä tulee olla parempi selvitys ensinnäkin siitä, sovelletaanko direktiiviä vain silloin kun pöytälaatikkoehdoston poistaminen rakenteesta johtaa verovelvolliselle negatiivisiin seuraamuksiin vai sovelletaanko sitä myös silloin, jos pöytälaatikkoehdoston poistaminen rakenteesta johtaa joltain osin verovelvolliselle positiivisiin veroseuraamuksiin. Lisäksi lopullisessa direktiivissä on paremmin selvitettävä se, miten kahdenkertainen verotus poistetaan direktiivin soveltuessa.

- Kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi direktiiviehdotuksen artikla 11(1) tulisi muuttaa kuulumaan seuraavasti:

"Member States other than the Member State of the undertaking shall disregard any agreements and conventions for the elimination of double taxation of income ... in force with the Member State of the undertaking ... and apply instead the agreements and conventions that provide for the elimination of double taxation of income in force between the Member State of the payer of the income and the Member State of the shareholder(s) of the undertaking, where the following conditions are met: ..."

- Kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi direktiiviehdotuksen artiklan 11(2) ensimmäinen kappale tulisi muuttaa kuulumaan seuraavasti:

"The Member State of the undertaking's shareholder, other than the Member State of the undertaking, shall tax the relevant income of the undertaking in accordance with its national law as if it had directly accrued to the undertaking's shareholder and deduct any tax paid on such income at the Member State of the undertaking"

and the state of residence of the payer, where the following conditions are met: (a) the relevant income accrues to an undertaking that is presumed not to have minimum substance; (b) the undertaking does not rebut the presumption referred to in point (a); (c) both the undertaking's shareholders and the payer are resident for tax purposes in a Member State."

- Niin ikään artiklan 11(2) kolmas kappale tulisi muuttaa seuraavasti:

"Where the payer is not resident for tax purposes in a Member State, the Member State of the undertaking's shareholder(s) shall tax the relevant income accruing to the undertaking in accordance with its national law as if it had directly accrued to the undertaking's shareholder(s) and deduct any net tax paid on such income at the Member State of the undertaking and the state of residence of the payer, without prejudice to..."

Lisäksi lopulliseen direktiiviin on lisättävä väliyhteisölain 4.1 §:n ja 4.2 §:n mukaiset määräykset siitä, että pöytälaatikkoyhtiötulona verotettua tuloa ei saa verottaa toiseen kertaan osakkeenomistajan osinkotulona vaan osinkotulojen tulee olla verovapaita.

6. Verovelvollisten oikeusturva

Direktiiviehdotus merkitsee uuden mekanismin säätämistä, jossa verosopimusetuuksia evätään EU:ssa sijaitsevilta yhtiöiltä uudennlaisella tavalla. Tällaisen uuden mekanismin säätämisen yhteydessä on suojattava verovelvollisten oikeutettuja odotuksia ja oikeusturvaa. Ehdotettu uusi mekanismi perustuu siihen, että ns. pöytälaatikkoyhtiöiden kotimaan veroviranomaiset tutkivat yhtiön substanssin riittävyyden ja mikäli tämä substanssi ei olisi riittävä, yhtiön kotimaan veroviranomaiset joko epäävät yhtiöltä kotipaikkatodistuksen tai antavat todistuksen kvalifioituna.

Suoritusten maksajien oikeusturva

Koska kyse on menettelystä, johon suoritusten maksajat eivät ole mitenkään osallisia, tulee erityisesti huolehtia siitä, että suoritusten maksajat voivat luottaa toisen jäsenmaan veroviranomaisten antamiin tietoihin ilman negatiivisia seuraamuksia.

Direktiiviehdotukseen olisi otettava artikla siitä, että suorituksen maksajalla, jolle on esitetty toisen jäsenmaan veroviranomaisten myöntämä kotipaikkatodistus ilman kvalifikaatiota, on täysi oikeus luottaa tähän eikä suorituksen maksajaan voida kohdistaa jälkikäteisiä vaatimuksia, jos se on näin luottanut saamaansa jäsenvaltion myöntämään puhtaan kotipaikkatodistukseen.

Osakkeenomistajien oikeusturva

Direktiiviehdotus esittää säädettäväksi uutta kansallista lakia, jonka nojalla pöytälaatikkoyhtiön osakkeenomistajan kotimaan on verotettava yhtiön tulo sen osakkeenomistajan tulona ikään kuin tämä olisi saanut tulon suoraan. Ehdotus eroaa merkittävästi esimerkiksi väliyhteisölaista siinä, että tutkimuksen yhtiön pöytälaatikkotuloksesta tekee *yhtiön kotivaltio*, kun väliyhteisöstatuksen puolestaan tutkii osakkeenomistajan kotivaltio.

Ehdotus on hyvin ongelmallinen osakkeenomistajien kannalta, koska pöytälaatikkoyhtiöstatus perustuu tuon ulkomaisen yhtiön veroilmoitukseen ja sen kotimaan veroviranomaisten suorittamaan tutkimukseen, johon osakkeenomistaja ei ole mitenkään osallinen. Mikäli pöytälaatikkoyhtiön kotimaan veroviranomaisten tutkinta on kesken osakkeenomistajan jättäessä omaan kotimaahansa veroilmoitusta, osakkeenomistajalla ei ole edes teoriassa mitään keinoa tietää, mikä yhtiön lopullinen status on.

Lopullisen direktiivin tulee yksilöidysti selvittää, mitkä ovat osakkeenomistajan oikeudet ja velvollisuudet direktiivistä johtuen. Direktiiviehdotus sisältää määräykset tietojenvaihdosta jäsenvaltioiden välillä, joten luonnollista olisi säätää, että osakkeenomistajan kotijäsenvaltion tulisi olla aktiivinen pöytälaatikkoyhtiötulon verottamisessa osakkeenomistajien tasolla eikä tulon verotus perustuisi osakkeenomistajan veroilmoitukseen (koska osakkeenomistajalla ei voi olla tietoa toisen jäsenmaan toimista). Osakkeenomistajalla ei niin ikään voi mitenkään olla tietoa ulkomailla maksetuista veroista, jotka tulee hyvittää osakkeenomistajan kotimaassa maksettavia veroja vastaan. On siten selvää, että pöytälaa-

tikkoyhtiötulojen verottaminen ja ulkomaisten verojen hyvittäminen on tapahduttava viranomaisaloitteisesti. Ongelmallisia voivat erityisesti olla tilanteet, joissa toisessa jäsenmaassa olevan osakkeenomistajan omistusosuus pöytälaatikkoyhtiöstä on hyvin pieni. Selkeintä olisi, että pöytälaatikkoyhtiön raportointivelvollisuus olisi vain yhtiöillä, joilla ylipäänsä on edes yksi yli 25 %:n omistaja ja pöytälaatikkoyhtiötulosta voitaisiin verottaa vain tällaista osakkeenomistajaa, jonka omistusosuus ylittää jonkun tietyn rajan, esimerkiksi 25 %. Tällöin osakkeenomistajan tiedonsaanti pöytälaatikkoyhtiöstä olisi edes jollain tavalla mahdollista.

Esimerkki: Pierre on perinyt isoisoisänsä aikoinaan perustamasta belgialaisesta sijoitusyhtiöstä 0,5 %:n osuuden ja asuu Suomessa. Loput 99,5 % osakkeista omistavat Pierren isän serkut ja Pierren pikkuserkut, jotka asuvat Ranskassa, Belgiassa ja Portugalissa. Pierre ei ole kuin aivan satunnaisesti yhteydessä isänsä serkkuihin ja pikkuserkkuihinsa. Pierren on palautettava vuoden 2024 veroilmoituksensa Suomessa 22.5.2025. Belgialaisen yhtiön veroilmoitus on jätettävä kesäkuussa ja yhtiö on esittänyt sellaisia tietoja, joiden nojalla on aihetta epäillä sen olevan direktiivin tarkoittama pöytälaatikkoyhtiö. Belgian veroviranomaisten ratkaisu asiaan saadaan alkuvuonna 2026. Tilanteessa Pierren on kohtuutonta edellyttää itse selvittävän mikä on yhtiön status ja mikä on hänen osuutensa yhtiön tuloksesta ja mitä ulkomaisia veroja on hyvitetty Suomessa meneviä veroja vastaan. Pöytälaatikkoyhtiötulon verotus on järjestettävä automaattisesti jäsenmaiden välisen tietojenvaihdon kautta ilman sanktioita Pierrelle.

7. Rangaistusmaksut

Direktiiviehdotuksen 14 artiklan mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteelle yhtiölle voidaan määrätä rangaistusmaksu, jonka suuruus on 5 prosenttia tilikauden liikevaihdosta.

Asianajajaliitto pitää yllä kuvattua rangaistusmaksun suuruutta poikkeuksellisen ankarana, kun sitä vertaa esimerkiksi kotimaisiin myöhästymismaksu- ja veronkorotussanktioihin. Lisäksi sakon määräytyminen liikevaihdon perusteella on verojärjestelmän systematiikan vastaista. Erityisen ankara ja kohtuuton rangaistusmaksu on tilanteissa, joissa yhtiöllä on ollut vain raportointivelvollisuus, mutta sitä ei edes pidetä pöytälaatikkoyhtiönä.

Lisäksi tulee huomioida, että kuten Direktiiviehdotuksessa todetaan, raportoitavat tiedot ovat pitkälti veroilmoituksella jo ilmoitettavia tietoja, joten raportointivelvollisuuden laiminlyönnin takia veroviranomaisilta ei lähtökohtaisesti jää saamatta yhtiön toimintaa koskevia tietoja, mikä tulisi ottaa huomioon sanktioiden ankaruutta arvioitaessa. Ensimmäisinä soveltamisvuosina sanktioiden määrittämiseen tulisi joka tapauksessa suhtautua pidättyväisesti.

Helsingissä 13. tammikuuta 2022

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson

Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATI: Asianajaja Ritva Aalto, Dittmar & Indrenius Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.