

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

14.1.2022

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VN/3407/2021
VM/187:00/2021
VH/6508/00.04.05/2021

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

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa koskien otsikossa mainittua komission 22.12. antamaa direktiiviehdotusta. Lausuntoa pyydetään Euroopan unionin neuvoston työryhmässä tapahtuvaa direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyä varten. Verohallinto lausuu direktiiviehdotuksen johdosta seuraavaa:

Yleistä ehdotuksesta ja sen tavoitteista

Ehdotettujen säännösten tavoitteena on pienentää verotulojen menetyksiä, jotka aiheutuvat tällaisten yhtiöiden hyödyntämisestä verotuksen välttelyssä. Sääntelyn tarkoituksena on asettaa uusia raportointivelvoitteita niin sanottujen pöytälaatikkoyhtiöiden käyttöön liittyen, jotta veroviranomaiset voisivat helpommin tutkia niihin mahdollisesti liittyviä väärinkäytöksiä. Soveltamisedellytysten täytyessä yksiköltä voidaan evätä verosopimusedut ja sen tekemiä ja saamia suorituksia kohdellaan verotuksessa kyseinen yhtiö sivuuttaen. Ehdotus sisältää myös säännöksiä esimerkiksi automaattisesta tietojenvaihdosta jäsenvaltioiden välillä sekä veronkorotuksista.

Uusi sääntely koskee taloudellista toimintaa harjoittavia jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvia yksiköitä niiden yhtiömuodosta riippumatta. Lisäksi sääntely koskee kyseisten yksiköiden omistajia, jotka ovat luonnollisia henkilöitä tai juridisia henkilöitä. Direktiivin toimet kohdistuvat niihin yksiköihin, joiden tulot muodostuvat pääosin direktiivissä määritellyistä rajat ylittävistä passiivisista tuloista.

Direktiiviehdotuksen tavoitetta vähentää ja estää pöytälaatikkoyhtiöiden käyttöön liittyviä verotuksellisia väärinkäytöksiä voidaan pitää hyvänä. Myös tavoitetta siitä, että pöytälaatikkoyhtiöistä pystyttäisiin saamaan nykyistä enemmän tietoa raportoinnin muodossa verotuksellisten seikkojen arvioinnin pohjaksi, voidaan pitää hyvänä ja kannatettavana. Direktiivin jatkovalmistelussa olisi kuitenkin tarkoituksenmukaista selvittää täsmällisemmin direktiivin soveltamisesta mm. Verohallinnolle

syntyvän hallinnollisen taakan suhdetta direktiivin soveltamisesta saatavaan hyötyyn sekä pyrkiä tarpeen mukaan täsmentämään sääntelyä siten, että ehdotuksen tärkeät tavoitteet saataisiin turvattua mahdollisimman vähän hallinnollista taakkaa aiheuttavalla tavalla.

Direktiivin keskeinen sisältö

Direktiivi kattaa kaikki EU-jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuvat yritykset yhtiömuodosta riippumatta. Sääntely kohdentuu järjestelyihin, joissa EU-alueelle perustetaan yhtiöitä, joilla on kytkös elinkeinotoimintaan, mutta jotka on perustettu vain veroetujen mahdollistamiseksi yhtiön tosiasiallisille edunsaajille tai konsernille. Näitä yhtiöitä on käytännössä voitu perustaa esimerkiksi direktiivietujen tai verosopimusetujen saamiseksi.

Potentiaalisilla riskiyhtiöillä on samanaikaisesti useampia ominaispiirteitä, jotka normaalisti yhdistetään ilman substanssia operoiviin pöytälaatikkoyhtiöihin. Direktiivi koskee yrityksiä, joilla on kytkös maantieteellisesti siirreltävässä oleviin rajat ylittäviin toimintoihin, mutta joilla ei ole vähimmäissubstanssia ja joita väärinkäytetään veroetujen saamiseksi. Näillä ei siis ole omia resursseja yhtiön hallinnonttiin, vaan hallinnointi on esimerkiksi ulkoistettu jollekin palveluntarjoajalle. Lisäksi direktiivin toimet kohdistuvat nimenomaan yksiköihin, joiden tulot muodostuvat pääosin direktiivissä määritellyistä rajat ylittävistä passiivisista tuloista.

Direktiivin sisältö rakentuu seitsemästä vaiheesta: 1) riskientiteettien määrittely, 2) raportointi, 3) mahdollisuus vapautua raportointivelvoitteesta jos ei ole kyse veromotivoituneesta järjestelystä, 4) substanssin puuttumista koskeva olettaus, 5) yrityksen mahdollisuus kumota pöytälaatikkoyhtiöksi toteaminen osoittamalla riittävä substanssi tai se, että yhtiötä ei ole hyödynnetty verojen välttelyssä, 6) veroseurauksia koskevat säännökset ja 7) tietojenvaihtoa ja verotarkastuksia koskevat säännökset.

Direktiivin soveltamisalasta on pitkälti vapautettu mm. säännellyillä sektoreilla toimivat yritykset, listatut yritykset ja muiden avoimuussäännösten piirissä olevat entiteetit. Operatiivisen yhtiön ja tosiasiallisten edunsaajien kanssa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevat holdingyhtiöt ja yhtiöt, joilla on riittävä määrä kokoaikaista henkilökuntaa, ovat myös direktiivin soveltamisalan ulkopuolella.

Entiteetit, joilta vaaditaan raportointia

Jäsenvaltioiden tulee edellyttää riskientiteettejä raportoimaan veroilmoituksellaan minimisubstanssivaatimusten täytymisestä. Riskientiteetin statusta arvioidaan mm. taseen, tulojen ja rajat ylittävän kytköksen perusteella. Tiettyjä toimintoja harjoittavat yhtiöt on kategorisesti rajattu direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

Raportointi

Potentiaalisiksi riskiyhtiöiksi todetut entiteetit ovat velvoitettuja raportoimaan veroilmoituksillaan mm. siitä, millaista tosiasiallista toimintaa ne harjoittavat asuinvaltiostaan ja millaisin resurssein. Tässä varsinaisessa substanssitestissä arviointi perustuu ennen kaikkea siihen, onko yhtiöllä eksklusiivinen käyttöoikeus toimitiloihinsa ja onko sillä vähintään yksi aktiivinen pankkitili Euroopan unionin alueella, minkä lisäksi yhtiön johtamistoimintoja arvioidaan erillisin kriteerein. Selvitykseen tulee liittää tarpeelliset dokumentit, jotta raportoidut tiedot voidaan varmentaa.

Oletamus vähimmäissubstanssin puuttumisesta

Jos potentiaalisesti riskiyhtiöksi todetun yrityksen raportoinnin perusteella voidaan todeta, että yhtiöltä puuttuu ainakin yksi substanssin arvioinnissa olennainen elementti, yhtiö katsotaan pöytälaatikkoyhtiöksi. Jos taas raportoinnin perusteella riittävä substanssi on olemassa, se ei poissulje Verohallinnon mahdollisuutta todeta, että esimerkiksi selvityksen yhteydessä annettu dokumentointi ei vahvista substanssin olemassaoloa, tai että se ei ole saamiensa tulojen tosiasiallinen edunsaaja.

Pöytälaatikkoyhtiöstatuksen kumoaminen

Yrityksellä on mahdollisuus kumota pöytälaatikkoyhtiöstatus osoittamalla riittävä substanssi tai se, että yhtiötä ei ole hyödynnetty verojen välttelyssä. Tämä edellyttää veroihin liittymättömien liiketoiminnallisten perusteiden osoittamista ja perusteita asettautumiselle harjoittamaan toimintaa, joka ei edellytä omia toimitiloja, pankkitiliä tai henkilökuntaa. Lisäksi on pidetty tarpeellisena osoittaa, että keskeiset päätökset yhtiön toiminnassa on tehty sen sijaintivaltiossa. Mikäli selvitys substanssin olemassaolosta katsotaan riittäväksi, voidaan minimisubstanssin katsoa olevan olemassa direktiivin tarkoittamalla tavalla kuuden vuoden ajan päätöksestä, mikäli olosuhteissa ei tapahdu muutosta.

Veromotiivien puuttumista koskeva poikkeus

Yhtiö, joka muutoin katsottaisiin pöytälaatikkoyhtiöksi, voi vapautua direktiivissä asetetuista velvoitteista, mikäli se harjoittaa tosiasiallista elinkeinotoimintaa eikä luo veroetuja yhtiölle itselleen, konserniyhtiöille tai tosiasialliselle edunsaajalleen. Tämä edellyttää jälleen riittävää selvitystä ja dokumentaatiota.

Veroseuraamukset

Mikäli kyseessä katsotaan olevan direktiivin tarkoittama pöytälaatikkoyhtiö, johon mikään poikkeuksista ei sovellu, evätään tämän saamat veroedut. Yhtiön asuinvaltio voi edelleen verottaa yhtiötä kansallisen lain säännösten perusteella.

Pöytälaatikkoyhtiöksi katsotulle yhtiölle tulevat tai sellaisen maksamat suoritukset katsotaan omistajan tuloksi, kuin suoritus olisi maksettu tälle suoraan ja verotetaan jäsenvaltiossa, jossa omistaja verotuksellisesti asuu. Jos omistajat eivät asu EU:n jäsenvaltiossa, tuloa verotetaan maksajan asuinvaltiossa. Soveltamisala ulottuu myös tilanteisiin, joissa ei ole kyse transaktioista, vaan yhtiön nimissä olevasta varallisuudesta, jota hyödynnetään yksityiskäyttöön. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on omat säännöksensä.

Direktiivi koskee vain tilanteita, joissa pöytälaatikkoyhtiö sijaitsee EU:n jäsenvaltiossa. Direktiivissä on kuitenkin erikseen määritelty menettelysäännöksiä niissä tilanteissa, joissa pöytälaatikkoyhtiö saa tuloja kolmannelta valtiosta, pöytälaatikkoyhtiön omistajat asuvat kolmannessa valtiosta, tai jos yhtiön varat sijaitsevat kolmannessa maassa.

Tietojenvaihto

Jäsenvaltiot vaihtaisivat automaattisesti tietoja riskiyhtiöiksi arvioiduista entiteeteistä. Lisäksi jäsenvaltioille turvataan oikea-aikainen tiedonsaanti siitä, onko tapauskohtaisen arvioinnin perusteella poikkeuksen katsottu soveltuvan johonkin yh-

tiöön, ja jos on, niin millä perustein. Jäsenvaltiot voivat myös pyytää yhtiön asuinvaltiota tekemään verotarkastuksen, mikäli on perusteita olettaa, että yhtiöllä ei ole direktiivin tarkoittamaa vähimmäissubstanssia.

Tietoja vaihdetaan unionin kehittämän *common communication networkin* ('CCN') avulla. Tiedot tulee toimittaa 30 päivän kuluessa tiedonsaannista. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi ajanjaksoa veroilmoituksella saaduista tiedoista, selviytyksellä saadusta tuloksesta, tai verotarkastuksesta, joka on johtanut muutoksiin aikaisemmin saatavilla olleisiin yhtiökohtaisiin tietoihin.

Hyödyt rajat ylittäviä tilanteita koskevan valvonnan näkökulmasta

Esimerkiksi verotarkastuksissa ja aikaisemmissa tietovuodoissa on havaittu tapauksia, joissa Suomen veropohjaa on pyritty rapauttamaan EU-alueelle perustettujen pöytälaatikkoyhtiöiden avulla. Substanssia koskevien kriteerien täytyessä vähäisellä substanssillakin toimivia yhtiöitä on käytetty täysin lailliseen verosuunnitteluun perustaen niitä valtioihin, joissa on matalat lähdeverokannat osinko-, korko- ja rojaltiluolle turvaava laaja verosopimusverkosto. Lisäksi tyypillistä on ollut myös pyrkiä hyötymään esimerkiksi tuotekehitystoimintaan, rahoitukseen ja aineettomien oikeuksien hallinnointiin kohdennetuista verokannustimista tai esimerkiksi sijoitustoimintaa varten perustetuista kevyesti verotetuista yhtiömuodoista. Toisinaan kyse on voinut myös olla verotettavan tuloksen tasaamiseksi konsernin sisällä, tai luovutusvoittoverojen pienentämisestä myytäessä osittain omistettuja yrityksiä. Nyt käsillä oleva direktiivi voisi kuitenkin tuoda verovalvonnalle kattavammin välineitä niiden tilanteiden havaitsemiseksi, joissa on kyse puhtaasti keinotekoisiiin järjestelyihin hyödynnetyistä pöytälaatikkoyhtiöistä.

Tietojensaannin rajoitteiden vuoksi pöytälaatikkoyhtiöihin liittyviä järjestelyjä ei ole useinkaan havaittu ilman tietovuotoja. Esimerkiksi LuxLeaks – tietovuodossa paljastuneissa tapauksissa olivat useat yhtiöt hyötynneet aineettoman omaisuuden tuottamaa tuloa koskevista veronhuojennuksista, vaikka niillä itsellään ei tosiasiasassa olisi ollut aineetonta pääomaa, toimitiloja, työntekijöitä tai kalustoa asuinvaltiossaan. Järjestelyissä oli pyritty luomaan lisäksi veroarbitraasitilanteita silloinkin, kun asuinvaltion ja lähdevaltion lainsäädännöt eivät ole poikenneet olennaisesti toisistaan. Varoja esimerkiksi kanavoitiin Luxemburgin kautta tarkoituksena hyötyä ATA-sopimuksen nojalla tehdyn tulkinnan aiheuttamista yhteensopimattomuustilanteista, jotka käytännössä johtivat konsernin sisällä mm. vähennyskelpoisiin korkokuluihin, jotka eivät tuloutuneet missään valtiossa. ATA-sopimukset eivät perustuneet lain tulkintaa koskevaan arviointiin, vaan ennakkoratkaisua hakeneet ovat järjestelmällisesti saaneet pyytämänsä verokohtelun ilman täsmällistä tapauskohtaista arviointia veroviranomaisen toimesta. ATA-sopimusten avoimuutta on sittemmin parannettu.

Euroopan unionin alueelle perustettuja pöytälaatikkoyhtiöitä on verotarkastushavaintojen mukaan käytetty toisinaan myös yksityishenkilöiden sijoitustoiminnan tulojen ja yksinyrittäjien tulojen salaamisessa. Lisäksi unionin alueelle perustetut pöytälaatikkoyhtiöt ovat voineet toimia valvontaa vaikeuttavina yritysketjun kilpiyhtiöinä, vaikka varsinaiset tulot olisi kerrytetty kolmannessa valtiossa sijaitsevaan veroparatiisiyhtiöön.

Pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estämistä koskevaa sääntelyä puoltaa sen laajempi soveltamisala, joka täyttää joitakin katvealueita. Esimerkiksi minimiverosäännöt koskevat vain suurten konsernien tytäryhtiöitä. Globaali minimivero tulee toki vähentämään välillisesti myös haitallista verokilpailua ja esimerkiksi verokannusteiden hyödyntämistä, mutta ei kokonaan poista tarvetta muulle sääntelylle. HTSY:n selvityksen mukaan puolestaan väliyhteisölainsäädäntöä on siihen sisältyvän substanssipoikkeuksen (substance carve-out) ja sijoittautumista koskevien näyttökysymysten ongelmallisuuden vuoksi sovellettu vain harvoin ETA-alueella sijaitseviin passiivisuonteista toimintaa harjoittaviin yksiköihin. Myös oma-aloitteisesti ilmoitetuista väliyhteisöistä lähes kaikki sijaitsevat ETA-alueen ulkopuolella. Lakiin sisältyvät poikkeukset jättävät tilaa aggressiiviselle verosuunnittelulle erityisesti ETA-alueelle rekisteröityjen sijoitusyhtiöiden ja holdingyhtiöiden kohdalla. Pöytälaatikkoyhtiöitä koskeva direktiivi saattaisi tuoda useissa tilanteissa olennaista tietoa juuri substanssipoikkeuksen soveltumisen arvioinnin pohjaksi.

OECD:n BEPS-projekti pakotti valtiot muuttamaan ja osin poistamaan käytössä olleita kansallisia veronhuojennuksia. IP-huojennusten soveltamisalaa harmonisoitiin ja uuden nexus-periaatteen mukaan aineettoman omaisuuden tuottamaan tuloon kohdistuvan veroedun voi saada vain verovelvollinen, jolle kuuluvat myös kyseisen aineettoman omaisuuden luomisesta syntyneet tutkimus- ja kehitystoiminnan menot. Näin ollen muualla kehitettyä teknologiaa ja aineettomia hyödykkeitä ei voi enää keinotekoisesti siirtää toiseen valtioon IP-oikeuksiin liittyvistä veronhuojennuksista hyötymiseksi. Valvonnan keinot rajat ylittävissä tilanteissa ovat kuitenkin myös tätä koskien rajallisia ja nyt käsillä oleva direktiivi voisi tuoda siihen lisää välineitä.

Pöytälaatikkoyhtiöitä on keinotekoisesti hyödynnetty myös verosopimusetuuksien saamiseksi. BEPS-hankkeeseen sisältyi verosopimusten väärinkäyttöä koskeva toimenpide, jossa valtioita edellytettiin sisällyttämään verosopimukseensa veronkiertonormi, jonka nojalla verosopimusetuuksien myöntämistä voidaan estää väärinkäyttötilanteissa. Verosopimusetuuteen voi olla oikeutettu vain jonkin omaisuuden tosiasiallinen omistaja (beneficial owner), mutta usein verrattain vähäininkin ydin-toimintoihin liittymätön substanssi on voinut riittää verosopimusetujen saamiseen. Suomi on valinnut verosopimukseen sisällytettäväksi veronkiertonormiksi niin sanotun principal purpose testin, jonka mukaan verosopimukseen perustuvaa etuutta ei saa myöntää, jos on kohtuullista päätellä, että etuuden hankkiminen oli yksi järjestelyn tai transaktion pääasiallisista tarkoituksista. Käytännössä pöytälaatikkoyhtiöitä koskeva sääntely ja direktiivissä esitetty tietojenvaihto toisivat kuitenkin huomattavasti lisää mahdollisuuksia Verohallinnolle selvittää tosiasiallisia olosuhteita ja säännösten soveltamisedellytyksiä näissä tilanteissa.

Erityisen tarpeellisena kehitysaskelena voidaan pitää verotarkastuksia koskevaa uudistusta. Direktiivin myötä jäsenvaltio voisi vaatia toista valtiota tekemään tarkastuksen kyseisessä valtiossa sijaitsevan yhtiön substanssin selvittämiseksi. Jo nykyisin on toki olemassa mahdollisuus läsnäolotarkastuksiin ja simultaanitarkastuksiin, minkä lisäksi myös EU:n ulkopuolinen maa on voitu vuodesta 2008 lähtien ottaa mukaan simultaanitarkastukseen, mikäli maalla on simultaanitarkastukset salliva sopimus kaikkien tarkastukseen osallistuvien maiden kesken. Käytännössä prosessi on kuitenkin aikaa vievä ja raskas, eikä ole aina verotuksen oikaisuaikojen rajoissa mahdollinen toteuttaa. Lisäksi valtioiden välillä on eroja sen suhteen,

kuinka aktiivisesti tällaiseen yhteistyöhön on ryhdytty. Niinpä olisikin erityisen tärkeää varmistaa riittävin säännöksin, että jäsenvaltiot todella toteuttavat pyydettyjä tarkastuksia riittäväällä tarkkuudella ja että tarkastuksista saadut tiedot olisivat hyödyntämiskelpoisia myös esimerkiksi kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioimisessa, sekä väliyhteisölain ja VML 28 §:n soveltumisen arvioimisessa. Direktiiviehdotuksessa esitetyt lyhyet aikarajat tarkastusten aloittamisesta ja lopputuleman raportoinnista ovat kannatettavia, mutta lisäksi olisi tärkeää turvata myös riittävän lyhyt tarkastusten läpimenoaika, jotta saatuja tietoja ehdittäisiin tehokkaasti hyödyntää tarkastusta pyytäneessä jäsenvaltiossa.

Direktiivin taustalla on huoli epätasapuolisesta verokohtelusta, kun ainoastaan suurten yritysten matalasti verotetut yhtiöt ovat minimiverodirektiivin piirissä. On huomionarvoista, että itseasiassa sama pätee myös joihinkin veronkiertodirektiivin myötä implementoituihin säännöksiin, joidenkin jäsenvaltioiden otettua käyttöön mm. direktiivin sallimia ns. de minimis – poikkeuksia. Kuten direktiiviehdotuksen taustaksi International Bureau of Fiscal Documentationilta tilatussa selvityksessäkin todetaan, ei nykyinen lainsäädäntö ole kaikilta osin riittävää pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäyttämisen torjumiseksi.

Pöytälaatikkoyritykset Suomessa

Suomi ei tarjoa vastaavia verokannustimia tai yhtä suotuisaa verosopimusverkostoa kuin useat muut unionin jäsenvaltiot, joten Suomeen ei ole laajamittaisesti perustettu pöytälaatikkoyhtiöitä veroetujen mahdollistamiseksi yhtiön tosiasiallisille edunsaajille tai konsernille. Suomessa pöytälaatikkoyhtiöitä on havaittu käytettävän harmaassa taloudessa muun muassa kuittikauppaan, tulojen salaamiseen ja pimeään palkanmaksuun. Pöytälaatikkoyhtiöiden avulla tiedetään tehdyn myös muita kuin verotukseen liittyviä petoksia, kuten osamaksu- ja tilauspetoksia. Lisäksi pöytälaatikkoyhtiöitä on esitetty myös yrittäjäperusteisen maahanmuuton perusteena. Koska nyt käsillä oleva direktiivi käsittelee riskiyrityksinä entiteettejä, joilla on kytkös maantieteellisesti siirreltävässä oleviin rajat ylittäviin toimintoihin ja joiden tulot muodostuvat pääosin direktiivissä määritellyistä rajat ylittävistä passiivisista tuloista, eivät edellä mainitut yksiköt yleensä kuuluisi direktiivin soveltamisalaan. Toki esimerkiksi yritysostotilanteissa käytetään toisinaan yhtiöitä, jotka saattaisivat kuulua direktiivin soveltamisalaan, kun taas puhtaasti kansallisissa tilanteissa hyödynnetyt holdingyhtiöt eivät tätä käsitteesältöä täyttäisi.

Suomen Verohallinnon rekistereissä on huomattavan paljon osakeyhtiöitä, joiden voidaan katsoa olevan pöytälaatikkoyhtiöitä käsitteen perinteisessä merkityksessä. Vuonna 2018 Verohallinnon tietokannassa oli lähes 70.000 osakeyhtiötä, joilla on y-tunnus, mutta eivät kuulu mihinkään rekisteriin. Toimimattomia yrityksiä ei lähtökohtaisesti valvota verotuksessa, elleivät ne muusta erityisestä syystä nouse valvontatoimenpiteiden kohteeksi esimerkiksi verotarkastuksissa. Nämä yhtiöt eivät kuitenkaan tyypillisesti ole ilmoittaneet varallisuustietoja, näiden omistajatiedot saattavat olla puutteellisia, eikä näillä ole direktiivissä määriteltyjä rajat ylittäviä passiivisluontoisia tuloja, joten yhtiöt eivät yleensä täyttäne direktiivin käsitteesältöä.

Vaikutukset Verohallinnossa

Ehdotettu sääntely on monivaiheinen kokonaisuus, jonka eri vaiheisiin liittyy erilaisia veloituksia niin Verohallinnolle kuin verovelvollisillekin. Ehdotus tarkoittaa käytännössä nykysääntelyä täydentävää uutta sääntelyä, joka voi aiheuttaa merkittävää hallinnollista taakkaa sekä verovelvollisille että Verohallinnolle. Direktiivin jatkovalmistelussa tulisikin varmistaa, että direktiivin taustalla oleva tavoite saavutetaisiin keinoilla, jotka aiheuttaisivat mahdollisimman vähän hallinnollista taakkaa suhteessa direktiivin täytäntöönpanosta saatavaan hyötyyn.

Ehdotettu sääntely aiheuttaisi käyttöönottovaiheessa kustannuksia sekä resurssitarpeita Verohallinnolle. Sääntely vaikuttaisi Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, ilmoittamismenettelyyn, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Sääntelyn soveltamisesta tulisi myös antaa neuvontaa ja mahdollisesti ennakkolaisia kannanottoja. Täysin uusi sääntely vaatii myös Verohallinnolta ja verovelvollisilta uuden, sääntelykokonaisuuden haltuunottoa. Hallinnolliset vaikutukset eivät rajoittuisi ainoastaan alkuvaiheen tarpeisiin, koska ehdotettu uusi sääntely edellyttää, että niin verovelvollisten kuin verohallintojen on jatkossa sovellettava uutta sääntelyä.

Uuteen sääntelyyn liittyvä ohjaus, valvonta, kansainvälinen koordinaatio, analytiikka ja riskienhallinta tulevat vaatimaan huomattavasti resursseja ja erityisosaamista. Täsmälliset vaikutukset hallinnolliseen taakkaan riippuvat sääntelyn lopullisesta sisällöstä, sääntelyn piiriin kuuluvien verovelvollisten määrästä sekä esimerkiksi sääntelyn aiheuttaman neuvonta-, raportointi- ja valvontatarpeen määrästä. Näin ollen tarkkaa arviota sääntelyn aiheuttamasta resurssitarpeesta ei voida tässä vaiheessa antaa. Joka tapauksessa yhdessä muiden maailmanlaajuisen kansainvälisen verotuksen kehittämishankkeiden (mm. OECD Pillar I ja II sekä muut kuin nyt kyseessä olevat EU:n komission yritysverotiedonannon 21st century Business Taxation mukaiset ehdotukset) kanssa eri sääntelyiden käyttöönotosta syntyisi Verohallinnolle olennaisia uusia, kansainväliseen verotukseen liittyviä resurssi- ja osaamistarpeita Verohallinnolle.

Direktiivi tuo mukanaan verovalvonnalle hyötyjä ulkomaisten tietojen myötä. Hyötyjen vastapainoksi rekisteriin ilmoitettavien pöytälaatikkoyhtiöiden selvittäminen tulisi kuitenkin aiheuttamaan Verohallinnolle myös verrattain paljon lisätyötä, joka ei suoraan kerrytä verotuloja. Operatiivista toimintaa harjoittavan yhtiön ja tosiasiallisten edunsaajien kanssa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevat holdingyhtiöt on vapautettu direktiivin soveltamisalasta, joten se rajaisi tarkempaa selvittämistä edellyttävää yritysjoukkoa jo lähtökohtaisesti. Lisäksi direktiivi käsittelee riskiyksiköinä entiteettejä, joilla on kytkös maantieteellisesti siirreltävässä oleviin rajat ylittäviin toimintoihin, tiettyjä varallisuuseriä ja prosenttirajat ylittävä määrä direktiivissä määriteltyjä rajat ylittäviä tuloja. Jossain määrin tiedot ovat saatavissa yritysten ilmoittamista tiedoista, mutta mikäli riskientiteettien listaa pyritään muodostamaan tätä kattavammin, edellyttää se vertailutietojen hyödyntämistä ja tietojen ristiin ajamista.

Riskiyhtiöiksi todetut entiteetit ovat velvoitettuja raportoimaan veroilmoituksella substanssistaan. Näiden selvitysten arviointi, päätösten kirjoittaminen ja mahdollisten pöytälaatikkoyhtiöstatusta koskevien päätösten kumoamisvaatimusten arviointi, sekä veromotiivien arviointi, aiheuttaa lisätyötä Verohallinnolle. Verotusta toimitettaessa noudatettavia periaatteita ovat verotuksen tasapuolisuus, asian selvittämisen velvollisuus, luottamuksensuoja, päätösten perustelevuus ja asianosaisten

kuuleminen. Verotusmenettelylain ja hallintolain säännökset asettavat tässä yhteydessä velvoitteita mm. kuulemismenettelyn ja päätösten perustelemisen osalta. Lisäksi muista jäsenvaltioista mahdollisesti saatavat tarkastuspyynnöt voivat nekin aiheuttaa työmäärän lisääntymistä. Näin ollen direktiiviehdotus toisi mukanaan sellaisia uusia tehtäviä, jotka voivat aiheuttaa lisäresurssitarpeita Verohallinnolle.

Ehdotuksen voimaantuloaikataulu

Direktiiviin perustuva sääntely on tarkoitus saattaa voimaan vuoden 2023 loppuun mennessä. Kun huomioidaan yhtä aikaa vireillä olevat, todella laajavaikutteiset kansainvälisen verotuksen muutoshankkeet (mm. OECD Pillar I ja II) ja niiden täytäntöönpanon aikataulu sekä resurssitarpeet Verohallinnossa, voidaan voimaan saattamisen aikataulua pitää haasteellisena.

Yksityiskohtaisia huomioita

Direktiiviehdotuksen perusteella vaikuttaisi, että käytännössä lähes kaikki EU-alueella kotipaikan omaavat yhtiöt joutuisivat arvioimaan, olisivatko ne velvollisia raportoimaan direktiivin edellyttämällä tavalla (artikla 6). Kuitenkin mm. tietyt finanssialan toimijat suljettaisiin yksiselitteisesti raportoinnin ulkopuolelle. Raportointivelvolliset yhtiöt joutuisivat antamaan vuosittain selvityksen siitä, täyttävätkö direktiivin edellytykset riittävästä toimintaan liittyvästä substanssista (artikla 7). Yhtiöt, joilla ei olisi riittävää toimintaan liittyvää substanssia, joutuisivat perusolettamuksen mukaisesti sääntelyn mukaisen verokohtelun piiriin (artikla 8). Käytännössä tämä tarkoittaisi mm. verosopimusetujen epäämistä sekä yhtiön tulojen verottamista yhtiön osakkaiden tasolla (luku III). Verovelvollinen voisi kuitenkin esittää näyttöä siitä, että tämän toiminta täyttäisi riittävän toimintaan liittyvän substanssin edellytyksen perusolettamuksen vastaisesti (artikla 9). Lisäksi yhtiö voisi päästä pois direktiivin soveltamisen piiristä antamalla selvityksen siitä, että yhtiön olemassaolo ei vähennä sen konsernin verovastuita, johon yhtiö kuuluu (artikla 10). Arviointi raportointivelvollisuuden piiriin kuulumisesta sekä sääntelyn soveltamisedellytysten täyttymisestä edellyttäisi yleensä tapauskohtaista arviointia verovelvollisen olosuhteiden perusteella (etenkin artiklat 7-9).

Ehdotuksen mukainen arviointi on monivaiheinen sekä paikoin huomattavan yksityiskohtaista selvitystä ja tarkastelua edellyttävä. Eri vaiheisiin liittyvät soveltamiskysymykset edellyttäisivät Verohallinnon ohjeistuksen lisäksi myös luultavasti huomattavan määrän tapauskohtaista ohjausta ja neuvontaa yhtiöiden raportointi- ja verovelvollisuuden selvittämisen johdosta.

Direktiiviehdotus sisältää myös huomattavan määrän uusia käsitteitä ja määritelmiä. Osa sääntelyn kannalta olennaisistakin käsitteistä ja määritelmistä jää direktiivitekstin pohjalta tulkinnanvaraisiksi ja epätasmoisiksi, joka voi aiheuttaa haasteita, kun ehdotuksen perusteella ainakin osa direktiivin soveltamisen vaiheista olisi tarkoitus olla melko suoraviivaisia. Esimerkiksi ehdotuksen 9 ja 10 artikloiden tulkinta ja soveltamisala jäävät epätarkoiksi. Jotta eri käsitteiden ja määritelmien vaikiintuminen ei kestäisi useita vuosia, olisi näitä hyvä jatkovalmistelussa pyrkiä täsmentämään. Lisäksi, kun huomioidaan, että sääntely tulisi voimaan samansisältöisenä eri jäsenvaltioissa, olisi tärkeää jatkovalmistelussa varmistaa mahdollisimman

hyvin, että käsitteet, määritelmät ja soveltamisalat olisivat mahdollisimman yksiselitteisiä, jolloin eri valtioiden väliset tulkintaerot jäisivät mahdollisimman pieniksi.

Vaikuttaisi, että ainakin osa Suomessa verotuksellisesti asuvista holding- tms. yhtiöistä voisi kuulua ehdotetun sääntelyn mukaisen raportoinnin ja myös veroseuraamusten piiriin. Direktiivin tausta-aineistosta ei ilmene, onko valmistelussa selvitetty erilaisia eri valtioissa olemassa olevia kuori- ja holdingyhtiötilanteita sekä näihin liittyviä mahdollisia väärinkäytöksiä ja arvioitu, millaisiin eri tilanteisiin ehdotetun sääntelyn on tai ei ole tarkoitettu kohdistuvan. Jatkovalmistelussa voisi olla tarpeen pyrkiä selvittämään asiaa ja täsmentämään tarvittaessa direktiivin sisältöä siten, että sääntely kohdistuisi täsmällisesti niihin yhtiöihin, joihin sen on direktiivin tavoitteen pohjalta tarkoitettu kohdistuvan. Tämä mahdollistaisi sen, että sääntelystä esimerkiksi Verohallinnolle syntyvä hallinnollinen taakka olisi oikeassa suhteessa järjestelmän käytöstä saataviin hyötyihin.

Ehdotuksen mukaan direktiiviä ei sovellettaisi yhtiöihin, joiden verotuksellinen kotipaikka on EU-alueen ulkopuolella. Direktiiviehdotuksessa ei ole esitetty arvioita siitä, onko oletettavaa, että direktiivin voimaannon myötä kolmansissa valtioissa sijaitsevia kuoriyhtiöitä käytettäisiin aiempaa enemmän. Jatkotyössä olisi tarpeen kiinnittää huomiota tiedonsaantiin näistä kolmansissa valtioissa sijaitsevista yhtiöistä etenkin, jos direktiivin voimaannon johtaisi tällaisten kolmansissa valtioissa sijaitsevien kuoriyhtiöiden käytön yleistymiseen.

Ehdotuksen osalta jää jossain määrin epäselväksi, millä tavoin sääntely toimisi rakenteissa, joissa on esimerkiksi useampia päällekkäisiä sääntelyn soveltamisalaan kuuluvia yhtiöitä. Ehdotuksesta ei myöskään ilmene, millä tavoin sääntelyn mukaisen veroseuraamuksiin vaikuttaisi se, jos sääntelyn kohteena oleva yhtiö on tappiollinen tai jos yhtiö on tehnyt tappiota ennen sääntelyn kohteeksi joutumistaan. Epäselväksi jää myös se, millä tavoin erilaiset yritys- ja muut rakennejärjestelyt vaikuttaisivat sääntelyn soveltamiseen. Ehdotuksesta ei myöskään ilmene, millä tavoin järjestelmän käyttöönotto vaikuttaisi esimerkiksi konserniavustuksesta annetun lain soveltamiseen taikka muissa jäsenvaltioissa käytössä olevien konserniverojärjestelmien soveltamiseen. Nämä seikat olisi tarpeen selvittää ja mahdollisesti täsmentää direktiivin jatkovalmistelussa.

Ehdotuksen mukaisen sääntelyn kohteena oleviin tilanteisiin voidaan puuttua nykyisellään ainakin tietyiltä osin esimerkiksi verosopimusmääräyksin, väliyhteisölain nojalla tai ns. tosiasiallista johtopaikkaa koskevan sääntelyn nojalla. Sääntelyllä on myös joitakin yhteneväisiä piirteitä nykyisiin voimassa olevan väliyhteisölain ja tosiasiallista johtopaikkaa koskevan sääntelyn kanssa. Sääntelyn tavoitteissa on yhteneväisyyksiä myös ns. Pillar 2- sääntelyn kanssa. Jatkovalmistelussa olisi tarpeen selvittää mahdolliset ehdotetun sääntelyn ja voimassa olevien taikka muiden valmisteilla olevien säännösten rajapinnat sekä päällekkäisyydet. Tämän pohjalta tulisi harkita mahdolliset tarpeet täsmentää ehdotusta tai olemassa olevaa sääntelyä, jotta verojärjestelmän kokonaisuus säilyisi mahdollisimman yksinkertaisena.

Direktiiviehdotuksen mukaisen verokohtelun piiriin joutuvaa yhtiötä verotettaisiin yhtiön osakkaiden tasolla. Ehdotuksesta jää epäselväksi, millä tavoin tiedot tämän verotuksen toimittamiseksi saataisiin ja kuka nämä tiedot osakkaan jäsenvaltion verohallinnoille toimittaisi. Lisäksi useat muutkin verotuksen toimittamiseen liittyvät yksityiskohdat jäävät epäselviksi (esimerkiksi mitä tarkoitetaan verovelvollisen asuinvaltion maksettujen verojen vähentämisellä tai millä tavoin tappiontasasta

tai yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä sovellettaisiin). Näitä seikkoja olisi tarpeen jatkovalmistelussa täsmentää.

Direktiiviehdotuksen artiklassa 14 ehdotetaan sääntelyn noudattamatta jättämisestä seuraavista rangaistuksista. Ehdotuksen mukaan raportointivelvollisuuden täyttämättä jättämisestä tai väärän veroilmoituksen antamisesta tulisi rangaista vähintään 5 %:n seuraamusmaksulla verovelvollisen liikevaihdosta laskettuna. Seuraamusmaksun suuruus määräytyisi voimassa olevasta Suomen kansallisesta seuraamusmaksusääntelystä poikkeavasti. Jatkovalmistelussa olisi hyvä varmistaa, että mahdollinen seuraamusmaksu olisi suuruudeltaan ja määräämisen periaatteiltaan yhteensopiva sekä oikeasuhtainen verrattuna muihin kansallisesti käytössä oleviin verotuksen seuraamusmaksuihin.

Direktiiviehdotuksen mukaan toinen jäsenvaltio voisi pyytää toista jäsenvaltiota suorittamaan verovelvolliseen verotarkastuksen tilanteissa, joissa verovelvollisen arvioitaisiin jättäneen raportointivelvollisuutensa täyttämättä. Jatkovalmistelussa tulisi harkita, tulisiko sääntelyä täsmentää siten, että verovelvollisen raportointivelvollisuuden selvittäminen ja sen asianmukaisen toteaminen voitaisiin toteuttaa verotarkastuksen ohella tai sijaan myös jollakin muulla, tilanteeseen kulloinkin tarkoituksenmukaisimmaksi harkittavalla keinolla. Lisäksi voisi olla tarpeen täsmentää niitä tilanteita, joissa tällainen vaatimus yhtiön toiminnan selvittämisestä voidaan tehdä.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava lakimies

Kari Aaltonen