

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n muuttamisesta (HE 59/2015 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- veroasiantuntija Tero Honkavaara, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- emeritusprofessori Raimo Immonen

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Finanssialan Keskusliitto ry
- Suomen Yrittäjät ry
- professori Marjaana Helminen
- professori Reijo Knuutinen

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- Keskuskauppakamari
- Suomen Tilintarkastajat ry

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan, että elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutetaan eri Euroopan unionin jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää koskevan direktiivin muuttamisesta johtuen.

Esityksessä ehdotetaan muutoksia yhteisöjen saamien osinkotulojen verovapautta koskevaan sääntelyyn. Osinkotulon verovapautta rajoitettaisiin siten, että osinko olisi veronalaista tuloa sil-

Valiokunnan mietintö VaVM 13/2015 vp

tä osin kuin suoritus on verotuksessa vähennyskelpoinen osingon maksajalle. Jos suoritus on maksajalle vain osittain vähennyskelpoinen, osinko olisi veronalaista vain vähennyskelpoista määrää vastaavalta osin. Muu osa saadusta osingosta olisi verovapaata.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain osinkoverotusta koskevaan sääntelyyn ehdotetaan liittäväksi yleinen väärinkäytöksiä estävä säännös. Säännös koskisi yhteisöjen välisiä osinkoja. Säännöstä sovellettaisiin järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja ja joilla pyritään perusteettomasti hyödyntämään osinkotulon verovapautta koskevia säännöksiä. Säännöksen soveltamisedellytysten täytyessä osinko olisi veronalainen.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2016 alusta. Muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Direktiivimuutokset

Esityksen tarkoituksena on saattaa kansallisesti voimaan ne muutokset, jotka on tehty emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää koskevaan direktiiviin¹ direktiiveillä 2014/86/EU ja (EU) 2015/121. Muutoksilla on rajattu direktiivissä säädettyä osinkojen verovapautta ja täsmennetty direktiivin yleistä väärinkäytön vastaista säännöstä. Vastaava sääntely ehdotetaan nyt sisällytettäväksi elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (EVL 6 a §).

Direktiivimuutokset ovat osa EU:ssa käynnissä olevia toimia, joiden yleisenä tarkoituksena on ehkäistä aggressiivista verosuunnittelua ja veronkiertoa². Emo-tytäryhtiödirektiivin osalta kysymys on havainnoista, joiden mukaan direktiiviin perustuvaa osinkojen laajaa verovapautta on käytetty hyväksi monikansallisten konsernien hybridijärjestelyissä. Tämä on voinut johtaa käytännössä kaksinkertaiseen nollaverotukseen, jossa suoritusta ei veroteta sen paremmin suorituksen maksajan kuin sen saajankaan asuinvaltiossa. Esityksellä on tarkoitus puuttua näihin tilanteisiin.

Lakiehdotukset ovat siis direktiiviin perustuvina välttämättömiä, ja ne on velvollisuus saattaa voimaan kansallisesti tämän vuoden loppuun mennessä. Ne vastaavat johdonmukaisesti direktiivin määräyksiä ja toteuttavat sen tarkoitusta. Valiokunta puoltaa sen vuoksi esitystä ja pitää yleisesti tärkeänä pyrkimystä estää perusteettomia veroetuja. Lainmuutosten voidaan arvioida toimivan tässä suhteessa ennaltaehkäisevästi ja karsivan vastaisuudessa puhtaasti verotuksellisista syistä tehtyjä järjestelyjä. Direktiivimuutokset ja niiden toimeenpano ovat linjassa myös OECD:n ja G20-ryhmän ns. BEPS-hankkeen³ yleisten tavoitteiden kanssa.

1 Neuvoston direktiivi eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 2011/96/EU

2 Ks. komission tiedonanto sisältäen toimintasuunnitelman veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi, KOM(2012) 722 lopullinen. - Termejä "aggressiivinen" ja "haitallinen" verosuunnittelu käytetään vaihtelevasti eri yhteyksissä, eikä niiden mahdollista eroa ole erikseen määriteltä.

Valiokunnan mietintö VaVM 13/2015 vp

Valiokunta puoltaa myös ratkaisua, jossa direktiivimuutokset implementoidaan EVL 6 a §:ään sellaisinaan. Se on yksinkertaisin tapa varmistaa kansallisen lainsäädännön vastaavuus direktiivin kanssa. Ehdotus on myös siinä mielessä johdonmukainen, että sen soveltamisala vastaa kansallisen osinkoverosääntelyn soveltamisalaa. Koska yhteisöjen välisten osinkojen ketjuverotus on poistettu Suomessa laajemmin kuin emo-tytäryhtiödirektiivissä edellytetään, uudet säännökset koskevat lähtökohtaisesti direktiiviin kuuluvien osinkojen lisäksi myös kaikkia muita EVL 6 a §:n nojalla verovapaita osinkoja.

Muutos koskee esityksen perustelujen mukaan vain emoyhtiön saamien osinkojen verotusta, ei tytäryhtiön asuinvaltiossa tapahtuvaa lähdeverotusta. Siksi vastaavaa yleistä veronkiertosäännöstä ei ole ehdotettu lähdeverolakiin, vaikka emo-tytäryhtiödirektiivin verovapaus koskee myös Suomesta maksettavien osinkojen lähdeverotusta. Lähdeverolakia koskevaa sääntelyä ei ole pidettävä myöskään siihen nähden tarpeellisenä, että suoritusta käsitellään meillä aina kotimaisen maksajan osinkosuorituksena. Koska maksaja ei vähennä sitä verotuksessaan, kyseessä ei yleensä voi olla direktiivin etujen väärinkäyttö.

Valiokunnalla ei ole siis huomautettavaa itse lakiehdotuksiin. Koska kysymys on uudesta sääntelystä, siitä aiheutuu todennäköisesti uudenlaisia tulkintatilanteita ja menettelyyn liittyviä kysymyksiä. Niitä ratkaistaessa tulee muistaa, että emo-tytäryhtiödirektiivin alkuperäinen tarkoitus on poistaa yhtiöiden välinen ketjuverotus. Uudet säännökset merkitsevät siis poikkeusta tähän pääsääntöön. Niitä tulee tulkita sen vuoksi tarkasti soveltamisedellytysten hengessä.

Valiokunta käsittelee seuraavassa vielä erikseen eräitä käytännön näkökohtia, jotka liittyvät veroetujen rajaukseen tytäryhtiön vähennysoikeuden perusteella (EVL 6 a §:n 9 momentin 1 kohta) sekä uuden veronkiertosäännöksen soveltamiseen (EVL 6 a §:n 9 momentin 2 kohta ja 10 momentti).

Osinkojen verovapauden rajaus tytäryhtiön vähennysoikeuden perusteella

EVL:iin otettavalla uudella säännöksellä rajoitetaan emoyhtiön saamien osinkojen verovapautta siltä osin kuin jaettu voitto on vähennyskelpoinen tytäryhtiön verotuksessa. Säännös soveltuu tyypillisesti verotuksellisiin hybridirahoitusjärjestelyihin, kuten edellä on todettu.

Vaikka säännös itsessään on selvä, hybridijärjestelyihin liittyy usein tulkintakysymyksiä, jotka vaativat selvittelyä. Epäselvää voi olla esimerkiksi, onko kyseessä sellainen rahoitusinstrumentti, josta saatavaa tuottoa on pidettävä osinkona. Uusia tulkintatilanteita saattaa syntyä lisäksi myös osingon ja koron käsitteistä, suorituksen verotuksesta maksajan asuinvaltiossa jne. Tämä vaatii yhteistyötä verottajan ja verovelvollisen kesken ja lisää hieman kummankin osapuolen hallinnollista taakkaa.

3 BEPS eli Base Erosion and Profit Shifting. Kyseessä on OECD:ssä G20-maiden aloitteesta vuonna 2013 käynnistetty hanke, jonka tarkoituksena on suojata yhtiöveropohjaa aggressiivista verosuunnittelua ja valtioiden välistä verokilpailua vastaan.

Valiokunnan mietintö VaVM 13/2015 vp

Lain lähtökohta on kuitenkin sikäli selvä, että selvitysvelvollisuus suorituksen maksajan veroasemasta on osingonsaajayhtiöllä. Osinkoa saavan yhteisön tulee siis selvittää verotustaan varten, onko suorituksen maksaja voinut vähentää suorituksen verotuksessaan.

Tämä vaatimus on herättänyt kuitenkin asiantuntijakuulemisessa kysymyksiä selvityksen laadusta ja menettelytavoista. Lisäksi on edellytetty, että ilmoittamismenettely on hallinnollisesti kevyt, koska suurin osa lain soveltamisalaan kuuluvista osingoista on myös jatkossa verovapaita. Selvitysvelvollisuudelle on haluttu asettaa yhtäältä myös omistussuuteen liittyvä raja, esimerkiksi 10 prosenttia. Se helpottaisi erityisesti finanssialaa, joka saa vaihto- ja sijoitusomaisuuteensa perustuvia osinkoja.

Valiokunta painottaa menettelyn joustavuutta ja hallinnollista keveyttä, mihin myös Verohallinto on kiinnittänyt alustavassa työssään huomiota. Selvitysvelvollisuutta ei ole kuitenkaan syytä rajata omistussuuden perusteella, koska Suomen osinkoverojärjestelmän soveltamisala on yleinen. Ratkaisu on linjassa myös direktiivin kanssa, koska siinäkään ei ole tehty rajoituksia omaisuuslajien tai omistussuukausien perusteella. Hallituksen esityksen perusteluissa on todettu lisäksi, että tällainen rajaus heikentäisi myös säännöksen tehokkuutta.

Hallituksen esityksessä on lähdetty ylipäänsä siitä, että yhtiöillä on sijoituksia tehdessään käsitys siitä, millaisen sopimuksen ja instrumentin perusteella sijoitus tehdään kohdeyhtiöön. Selvitysvelvollisuus koskee siten vain sitä, mikä tällaisen instrumentin status on maksajavaltion lainsäädännössä. Selvitysvelvollisuutta helpottaa lisäksi se, että kysymys on usein konsernin sisäisistä järjestelyistä, joista osapuolet ovat tietoisia ja voivat siten esittää tarvittavan selvityksen. On myös oletettavaa, että uusi EU-tasoinen sääntely tulee kehittämään ja yhdenmukaistamaan menettelytapoja.

Valiokunta tukee hallituksen esitystä myös siltä osin kuin rajoitusta sovelletaan riippumatta siitä, onko suorituksen maksaja tosiasiallisesti vähentänyt suorituksen verotuksessaan. Se yksinkertaistaa olennaisesti käytännön ratkaisutoimintaa ja vähentää tosiasiallisesti osapuolten työtä. Ajateltakoon vain tilanteita, joissa suorituksen käsittely maksajan ja saajan verotuksessa tapahtuu eri aikaan tai joissa osingon maksajan tulos on tappiollinen. Vastaava linjaus sisältyy myös Ruotsin asianomaisen esitykseen⁴.

Veronkiertosäännös

Osinkojen verovapaus voidaan siis evätä myös, jos kysymys on sellaisesta järjestelystä tai järjestelyiden sarjasta, jonka pääasiallisena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on pykälän tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät toiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.

Tätä EVL 6 a §:n 9 momentin 2 kohdassa olevaa säännöstä on täsmennetty lisäksi uudessa 10 momentissa. Sen mukaan järjestelyä tai järjestelyiden sarjaa pidetään epäaitona *siltä osin* kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.

⁴ Regeringens proposition 2015/16:14

Valiokunnan mietintö VaVM 13/2015 vp

Lopuksi on todettu, ettei lainkohta estä sellaisten muiden säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, joiden tavoitteena on veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estäminen.

Useimmat esitystä koskevat huomiot ovat liittyneet asiantuntijakuulemisessa tähän veronkiertosäännökseen. Käsitykset ovat hajautuneet kuitenkin laajalti ja koskeneet säännöksen tarpeellisuutta ylipäänsä, rajausta vain rajat ylittäviin tilanteisiin sekä säännöksen kieliasua ja soveltamisedellytyksiä.

Valiokunta yhtyy niihin näkemyksiin, joissa uutta säännöstä pidetään perusteltuna, vaikka verotusmenettelylakiin sisältyykin veronkiertoa koskeva yleissäännös (VML 28 §). Edellä on jo todettu, että direktiivimuutosten suora implementointi varmistaa sen, että Suomen lainsäädäntö vastaa direktiivin vaatimuksia. Tämä koskee myös veronkiertosäännöstä. Samalla se takaa, että säännöksen soveltamiskäytäntö — ja soveltamiskynnys — voi vakiintua yhdenmukaiseksi EU:n tuomioistuimen vastaisten linjausten kanssa.

Menettely vastaa myös yritysjärjestelydirektiivin voimaan saattamisessa noudatettua tapaa ja on sikäli johdonmukainen. Lisäksi se selkeyttää joka tapauksessa säännöksen soveltamisedellytyksiä, vaikkei estäkään soveltamasta muita veronkiertosäännöksiä. — Oma kysymyksensä on, tuleeko veronkiertosäännöstä arvioida jossain vaiheessa kokonaan uudelleen, jos nyt ehdotetun kaltaiset erityissäännökset vielä lisääntyvät.

Valiokunta ei pidä myöskään tarpeellisena lisätä säännökseen uusia rajoituksia tai väärinkäytösten luonnetta potentioivia uusia määritteitä. Säännöksessä korostuu jo nyt väärinkäytön pääasiallinen tai keskeinen tarkoitus, järjestelyn epäaitous ja tosiseikkoihin perustuvan kokonaistarkastelun vaatimus. Edellä on todettu niin ikään, että säännöstä tulee soveltaa tarkasti soveltamisedellytysten hengessä.

Kuten todettu, säännös ei estä soveltamasta kansallisia veronkiertosäännöksiä tai verosopimusten väärinkäyttöä rajoittavia määräyksiä. Lainkohdassa käytetään tältä osin ilmaisua "joiden tavoitteena on", kun direktiivin artiklan käännöksessä on käytetty muotoa "jotka ovat välttämättömiä". Toisaalta direktiivin johdanto-osassa käytetään lainkohdan kaltaista ilmaisua "joiden tarkoituksena on". Ero ei ole suuri myöskään direktiivin englannin- ja ranskankielisiin versioihin verrattuna. Koska säännöksen tarkoitus on sinänsä selvä — oikeus soveltaa myös muita veronkiertosäännöksiä — sanontojen muodollisella erolla ei ole valiokunnan mielestä merkitystä.

Asiantuntijakuulemisessa on viitattu lisäksi siihen, että uudet säännökset saattavat merkitä rajat ylittävien tilanteiden epäsuoraa syrjintää, koska ne soveltuvat käytännössä lähes yksinomaan kansainvälisiin tilanteisiin. Tämän on katsottu voivan johtaa myös perusvapauksien vastaiseen kohteluun, koska osingon verovapaus voidaan evätä myös tilanteissa, joissa ei ole kysymys täysin keinotekoisista veronkiertojärjestelyistä. Näkemyksen taustalla on EU:n tuomioistuimen ratkaisukäytäntö.

Valiokunta pitää sinänsä selvänä, että uusia säännöksiä sovelletaan direktiivin asettamissa rajoissa ja sen tarkoitusta vastaavasti. On oletettavaa, että uusi sääntely heijastuu myös tuomioistuimen vastaiseen ratkaisukäytäntöön. Ellei näin olisi, perusoikeuksien vastaisuutta koskeva väite voitaisiin ulottaa direktiiviin itsessään. On myös huomattava, että direktiivi sallii puuttua järjestelyyn

Valiokunnan mietintö VaVM 13/2015 vp

myös silloin (*siltä osin*), kun jokin sen osa on epäaito. — Eri asia on, miten perusvapauksien antamaa suojaa tulee tulkita suhteessa kolmansiin valtioihin.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 59/2015 vp sisältyvän lakiehdotuksen.

Helsingissä 4.12.2015

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Timo Kalli kesk
varapuheenjohtaja Maria Tolppanen ps
jäsen Touko Aalto vihr
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Susanna Huovinen sd
jäsen Kalle Jokinen kok
jäsen Kauko Juhantalo kesk (osittain)
jäsen Toimi Kankaanniemi ps
jäsen Krista Kiuru sd
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Elina Lepomäki kok
jäsen Mika Lintilä kesk
jäsen Markku Rossi kesk
jäsen Sari Sarkomaa kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Joakim Strand r
jäsen Kari Uotila vas
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps
varajäsen Timo Harakka sd
varajäsen Lasse Hautala kesk

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen