EUROOPAN
KOMISSIO

Strasbourg 25.10.2016
COM(2016) 687 final

2016/0339 (CNS)

Ehdotus

NEUVOSTON DIREKTIIVI

direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa

{SWD(2016) 345 final}

PERUSTELUT

1. EHDOTUKSEN TAUSTA

• Ehdotuksen perustelut ja tavoitteet

Verokohtelun eroavuuksiin liittyvissä järjestelyissä pyritään saavuttamaan kaksinkertainen verottamattomuus hyödyntämällä sitä, että kahden tai useamman verotuksellisen lainkäyttöalueen lakien mukaan samaa yksikköä tai instrumenttia verotetaan eri tavoilla. Tällaiset järjestelyt ovat yleisiä, ja niiden seurauksena on se, että EU:n yhtiömuotoisten verovelvollisten veropohjat rapautuvat merkittävästi. Sen vuoksi on tarpeen vahvistaa säännöt, joiden avulla tällaista veropohjan rapautumista torjutaan.

Verokohtelun eroavuuksia koskevia sääntöjä on annettu verojen kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä (sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettu neuvoston direktiivi[1]). Direktiivissä puututaan kaikkein yleisimpiin verokohtelun eroavuustyyppeihin, mutta direktiivin säännöt koskevat vain EU:n sisäisiä järjestelyjä. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 9 artiklassa sääntelyn kohteena ovat verokohtelun eroavuudet, jotka johtuvat siitä, että yksiköitä ja rahoitusinstrumentteja luonnehditaan oikeudellisesti eri tavalla yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen ja tähän verovelvolliseen etuyhteydessä olevan, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yrityksen välillä. Toinen mainitussa artiklassa säännelty tilanne koskee eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden osapuolten välisiä strukturoituja järjestelyjä.

EU:n verovelvolliset osallistuvat kuitenkin myös sellaisiin rajat ylittäviin rakenteisiin, joissa on mukana kolmansia maita, ja pyrkivät verokohtelun eroavuuksia hyödyntämällä pienentämään verojensa kokonaismäärää EU:ssa. Sen vuoksi on laajalti tunnustettu, että on torjuttava myös verokohtelun eroavuuksia, joihin liittyy kolmansia maita.

On myös muita verokohtelun eroavuuksia. Nämä liittyvät esimerkiksi hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin, hybridisiirtoihin, ns. tuotuihin verokohtelun eroavuuksiin ja kahteen kotipaikkaan liittyviin eroavuuksiin. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 9 artiklassa ei puututa näihin eroavuuksiin.

Ecofin-neuvosto pääsi 20. kesäkuuta 2016 yhteisymmärrykseen verojen kiertämisen estämistä koskevasta direktiivistä. Osana lopullista kompromissiehdotusta annettiin julkilausuma verokohtelun eroavuuksista. Julkilausumassa Ecofin-neuvosto pyytää komissiota ”esittämään vuoden 2016 lokakuuhun mennessä ehdotuksen kolmansiin maihin liittyvistä verokohtelun eroavuuksista ja säännöistä, jotka ovat johdonmukaisia BEPS-toimenpidettä 2 koskevassa OECD:n raportissa suositeltujen sääntöjen kanssa ja vähintään yhtä tehokkaita kuin ne, jotta ehdotuksesta voitaisiin päästä yhteisymmärrykseen vuoden 2016 loppuun mennessä.”

Tässä direktiivissä vahvistetuilla säännöillä pyritään torjumaan verokohtelun eroavuuksia, joihin liittyy kolmansia maita. Direktiivissä puututaan myös verokohtelun eroavuuksiin, jotka koskevat kiinteitä toimipaikkoja, olipa kyse EU:n sisäisistä tai kolmansiin maihin liittyvistä eroavuuksista. Lisäksi puututaan hybridisiirtoihin, ns. tuotuihin verokohtelun eroavuuksiin ja kahteen kotipaikkaan liittyviin eroavuuksiin.

• Yhdenmukaisuus muiden alaa koskevien politiikkojen säännösten kanssa

OECD on osana veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja (Base Erosion and Profit Shifting, jäljempänä ’BEPS’) koskevaa hanketta julkaissut BEPS-toimenpidettä 2

[1] Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, EUVL L 193, s. 1.

(”Hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavuuksien vaikutusten poistaminen”) koskevan raportin. Tämä direktiivi perustuu kyseisessä raportissa annettuihin suosituksiin. Useimmat jäsenvaltiot ovat sitoutuneet panemaan kyseiset suositukset täytäntöön. OECD:n BEPS-raportissa esitellään verokohtelun eroavuuksia koskeva kehys, joka on kattava. Raportissa käsitellään hybridiyksiköitä, hybridirahoitusvälineitä ja hybridisiirtoja koskevia eroavuuksia sekä tuotuja verokohtelun eroavuuksia ja kahteen kotipaikkaan liittyviä verokohtelun eroavuuksia. Lisäksi OECD on 22. elokuuta 2016 julkaissut sivuliikerakenteisiin liittyviä verokohtelun eroavuuksia koskevan julkisen tausta-asiakirjan, jossa käsitellään hybrideinä pidettäviä kiinteitä toimipaikkoja. Ottamalla OECD:n suositukset osaksi EU:n lainsäädäntöä yhtenäisesti ja koordinoidusti kyettäneen välttämään mahdolliset vääristymät, yrityksiin kohdistuvat veroesteet ja uudet porsaanreiät tai eroavuudet sisämarkkinoilla.

Tämä direktiivi on osa pakettia, jossa esitetään uudelleen myös ehdotus yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB) ja ehdotus yhteisestä yhteisöveropohjasta (CCTB). CCCTB:ssä ja CCTB:ssä olevat verokohtelun eroavuuksia koskevat säännöt ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin säännösten kanssa.

Yritysverotuksen käytännesääntötyöryhmässä on sovittu ohjeista, joiden avulla pyritään torjumaan monenlaisia verokohtelun eroavuuksia. Kun kuitenkin otetaan huomioon, että ohjeet eivät sido jäsenvaltioita oikeudellisesti, on edelleen tarpeen antaa sitovia sääntöjä sen varmistamiseksi, että jäsenvaltiot todella puuttuvat eroavuuksiin.

Tällä direktiivillä muutetaan verojen kiertämisen estämistä koskevaa direktiiviä. Siinä vahvistetaan oikeudellisesti sitovat säännöt, jotta jäsenvaltiot voivat puuttua tuloksellisesti sellaisiin verokohtelun eroavuuksiin liittyviin järjestelyihin, joista ei ole säännöksiä verojen kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä.

Tässä direktiivissä säädetään periaatepohjaiset säännöt ja jätetään täytäntöönpanon yksityiskohdat jäsenvaltioiden päätettäviksi, sillä jäsenvaltiot pystyvät paremmin muokkaamaan sääntöjä yhteisöverojärjestelmiinsä parhaiten sopivalla tavalla. Tällä direktiivillä on sama henkilöllinen soveltamisala kuin verojen kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä, ja tarkoituksena on siten tuoda tämän direktiivin soveltamisalan piiriin kaikki verovelvolliset, joiden on maksettava yhteisöveroa jäsenvaltiossa.

2. OIKEUSPERUSTA, TOISSIJAISUUSPERIAATE JA SUHTEELLISUUSPERIAATE

• Oikeusperusta

Välitöntä verotusta koskeva lainsäädäntö kuuluu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT-sopimus) 115 artiklan soveltamisalaan. Artiklan mukaan oikeudellinen väline, jota käytetään kyseisen artiklan mukaisessa säännösten lähentämisessä, on direktiivi.

• Toissijaisuusperiaate (jaetun toimivallan osalta)

Tämä ehdotus on toissijaisuusperiaatteen mukainen. Tämän ehdotuksen aihe on luonteeltaan sellainen, että se edellyttää yhteistä aloitetta koko sisämarkkinoille.

Kun otetaan huomioon, että tämän direktiivin keskeisenä tavoitteena on parantaa sisämarkkinoiden kestävyyttä sellaisia veronkiertoriskejä vastaan, jotka aiheutuvat verokohtelun eroavuuksien manipuloinnista, on selvää, että tätä ei voida saavuttaa riittävästi, jos yksittäiset jäsenvaltiot toimivat erikseen ilman että niiden toimia sovitetaan yhteen.

Eroavuudet verotuksessa syntyvät siitä, että vähintään kaksi verojärjestelmää ovat vuorovaikutuksessa, mikä merkitsee sitä, että verokohtelun eroavuuksilla on rajat ylittävä ulottuvuus luonnostaan. Kun otetaan huomioon, että kansalliset yhteisöverojärjestelmät poikkeavat toisistaan, jäsenvaltioiden itsenäinen toiminta johtaisi siihen, että sisämarkkinoiden pirstoituneisuus välittömän verotuksen alalla vain jatkuisi ja eroavuuksia olisi edelleen. Eroavuuksien vaikutuksiin voidaan puuttua vain toteuttamalla korjaavia toimia unionin tasolla. Kun lisäksi otetaan huomioon, että verokohtelun eroavuudet vääristävät sisämarkkinoiden toimintaa, sillä, että eroavuuksien poistamisessa sovelletaan yhteisiä periaatteita, edistetään sisämarkkinoiden yhtenäisyyttä.

Kattavalla EU-tason sääntelykehyksellä, jolla torjutaan verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä, saavutetaan lisäarvoa verrattuna siihen, mitä moninaisilla kansallisilla säännöillä voitaisiin saavuttaa. EU:n aloitteella minimoidaan riskiä siitä, että verotukseen jäisi porsaanreikiä tai että verotus olisi kaksinkertaista. Tällainen riski sen sijaan liittyisi siihen, että verokohtelun eroavuuksia poistettaisiin epäyhtenäisillä kansallisilla säännöillä.

Sen vuoksi tällainen lähestymistapa vastaa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklassa määrättyä toissijaisuusperiaatetta.

- **Suhteellisuusperiaate**

Suunnitellut toimenpiteet eivät mene pidemmälle kuin mitä sisämarkkinoiden tarpeellisen suojan varmistaminen vaatii. Ehdotetut säännöt eivät suhteellisuusperiaatteen mukaisesti mene pidemmälle kuin mikä on tarpeen niiden tavoitteen saavuttamiseksi. Sen vuoksi direktiivissä ei säädetä täydellisestä yhdenmukaistamisesta, vaan pelkästään toimenpiteistä, jotka tarvitaan jäsenvaltioiden yhteisöverojärjestelmien suojaamiseksi. Toimenpiteet rajoittuvat sellaisten tilanteiden korjaamiseen, joissa vähennys tehtäisiin kahteen kertaan tai joissa vähennys tehtäisiin yhdessä valtiossa, mutta vastaavaa määrää ei lisättäisi toisen valtion veropohjaan, tai joissa tuloja jätettäisiin verottamatta yhdessä valtiossa, mutta vastaavaa määrää ei lisättäisi verotettavaan tuloon toisessa valtiossa. Direktiivillä varmistetaan näin ollen tarvittava koordinoinnin taso unionissa direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi. Säännöillä ei ole vaikutusta kansallisiin puitteisiin, joissa yksiköitä tai maksuja luokitellaan oikeudellisesti. Direktiivillä pyritään saavuttamaan vain se, mikä on olennaista, kun eroavuuksien haitallisia verovaikutuksia sisämarkkinoilla pyritään lieventämään. Tässä mielessä ehdotus ei siis mene pidemmälle kuin on tarpeen sen tavoitteiden saavuttamiseksi, minkä vuoksi se noudattaa suhteellisuusperiaatetta.

- **Toimintatavan valinta**

Kyseessä on ehdotus direktiiviksi, joka on ainoa oikeusperustan (SEUT-sopimuksen 115 artikla) mukainen sääntelytapa.

3. JÄLKIARVIOINTIEN, SIDOSRYHMIEN KUULEMISTEN JA VAIKUTUSTENARVIOINTIEN TULOKSET

- **Sidosryhmien kuuleminen**

Useimmat jäsenvaltiot ovat OECD:n jäseniä ja ovat siten vuosina 2013–2015 osallistuneet BEPS-toimenpiteitä koskeviin pitkällisiin ja yksityiskohtaisiin keskusteluihin. Keskusteluissa käsiteltiin myös toimenpidettä 2, jolla pyritään neutraloimaan verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä. OECD järjesti laajat julkiset sidosryhmien kuulemiset kaikista BEPS-toimenpiteistä.

Tähän direktiiviehdotukseen liittyvistä kysymyksistä on keskusteltu jäsenvaltioiden valtuuskuntien kanssa työryhmä IV:n kokouksessa 26. heinäkuuta 2016. Lisäksi tähän direktiiviehdotukseen liittyviä kysymyksiä esiteltiin keskusteluja varten liike-elämän ja valtiosta riippumattomien järjestöjen edustajille veroalan hyvän hallintotavan foorumin kokouksessa 16. syyskuuta 2016.

- **Asiantuntijatiedon keruu ja käyttö**

Tämän direktiivin perustana on OECD:n raportti, joka koskee hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavuuksien vaikutusten poistamista ja joka oli osa OECD:n ja G20-ryhmän BEPS-hankettta.

- **Vaikutustenarviointi**

BEPS-paketin osana OECD julkaisi marraskuussa 2015 toimenpidettä 2 koskevan raportin. OECD:n ja G20-ryhmän jäsenet ovat sitoutuneita BEPS-hankkeen aikaansaannoksiin ja niiden johdonmukaiseen täytäntöönpanoon. Useat jäsenvaltiot ovat OECD:n jäseninä sitoutuneet siirtämään kiireellisesti BEPS-hankkeen tuotokset kansalliseen lainsäädäntöönsä. Muiden BEPS-hankkeen tulosten osalta on todettava, että on olennaisen tärkeää edetä nopeasti toimissa, joilla koordinoidaan kolmansiin maihin liittyvistä verokohtelun eroavuuksista annettujen sääntöjen täytäntöönpanoa EU:ssa. On tarpeen välttää sisämarkkinoiden toiminnan vaarantuminen, joka johtuu joko siitä, että jotkin jäsenvaltiot (olivatpa ne OECD:n jäseniä tai eivät) ryhtyvät yksipuolisiin toimenpiteisiin omin päin, tai siitä, että toiset jäsenvaltiot eivät ryhdy toimenpiteisiin lainkaan.

Tämän direktiivin oheisasiakirjana annetaan erillinen komission yksiköiden valmisteluasiakirja. Siinä esitetään laadullinen analyysi ja luodaan yleiskatsaus OECD:n ja Euroopan komission viimeaikaisissa tutkimuksissa tehtyihin havaintoihin, jotka koskevat verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä. Komission yksiköiden valmisteluasiakirjassa tuodaan erityisesti esiin yleisimmät mekanismit, jotka koskevat verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä. Lisäksi siinä käsitellään tämän direktiivin tavoitteita ja ominaispiirteitä.

Tästä ehdotuksesta ei ole tehty vaikutusten arviointia seuraavista syistä: ehdotus liittyy läheisesti OECD:n BEPS-työhön; komission yksiköiden valmisteluasiakirjassa analysoidaan laajasti tämänhetkisiä havaintoja; ja sidosryhmät ovat aiemmin osallistuneet ehdotettujen sääntöjen teknisiä kohtia koskeviin kuulemisiin. Tässä yhteydessä olisi huomattava, että verojen kiertämisen estämistä koskevasta direktiivistä ei tehty vaikutustenarviointia ja tällä ehdotuksella muutetaan kyseistä direktiiviä. Lisäksi neuvoston lausumassa, joka on annettu verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin yhteydessä, jäsenvaltiot ovat edellyttäneet, että tässä asiassa annetaan direktiivi kiireellisesti eli viimeistään lokakuussa 2016.

4. TALOUSARVIOVAIKUTUKSET

Tällä direktiiviehdotuksella ei ole vaikutuksia EU:n talousarvioon.

5. LISÄTIEDOT

- **Ehdotukseen sisältyvien säännösten yksityiskohtaiset selitykset**

OECD:n raportissa, joka koskee hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavuuksien vaikutusten poistamista, jäljempänä ’OECD-raportti’, suositellaan sääntöjä, joissa mainitut vaikutukset poistetaan siten, että varmistetaan maksujen verottaminen ainakin kerran. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin säännöt, joissa puututaan verokohtelun

eroavuuksiin, perustuvat OECD:n lähestymistapaan siinä mielessä, että niillä neutraloidaan verokohtelun eroavuuksien vaikutukset. Tämä ehdotus perustuu samaan lähestymistapaan. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoin tämän ehdotuksen sääntöjä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, joiden on maksettava yhteisöveroa jäsenvaltiossa. Tavoitteena on kattaa kaikki verokohtelun eroavuuksiin liittyvät järjestelyt, joiden osapuolista ainakin yksi on yhteisöverovelvollinen jossakin jäsenvaltiossa.

Tällä direktiivillä ei ole tarkoitus vaikuttaa lainkäyttöalueen verojärjestelmän yleisiin piirteisiin vaan ainoastaan eroavuuksiin, jotka johtuvat siitä, että kahdella tai useammalla lainkäyttöalueella sovelletaan ristiriitaisia verosääntöjä. Näin ollen tässä direktiivissä ei käsitellä tilanteita, joissa veroa on maksettu vain vähän tai ei lainkaan siitä syystä, että lainkäyttöalueen verokanta on alhainen tai että lainkäyttöalueen verojärjestelmä johtaa tällaiseen tilanteeseen.

Verokohtelun eroavuuksiin liittyviä sääntöjä sovelletaan ainoastaan tilanteisiin, joissa eroavuus liittyy verovelvolliseen ja siihen etuyhteydessä olevaan yritykseen tai joissa on kyse strukturoidusta järjestelystä osapuolten välillä. Sovellettaessa verokohtelun eroavuuksiin liittyviä sääntöjä etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmä perustuu niin sanottuun määräysvallassa olevan ryhmän (control group) käsitteeseen. OECD-raportin suositukset koskevat näitä ryhmiä.

Oikeusvarmuuden vuoksi olisi korostettava, että tässä direktiivissä käsitellään yrityksen veropohjasta tehtäviä vähennyksiä tai siihen sisällytettäviä eriä.

- Hybridiyksikköön liittyvät eroavuudet

Termillä ’yksikkö’ tarkoitetaan mitä tahansa oikeudellista toimintamuotoa, jossa liiketoimintaa voidaan harjoittaa. Yksikkö voi olla verotuksellisesti läpinäkyvä tai ei-läpinäkyvä. Jos yksikkö on verotuksellisesti läpinäkyvä, esimerkiksi kun on kyse henkilöyhtiöstä, se ei maksa itse veroa, vaan sen tuotot, kulut ja voitto jaetaan suhteellisin osuuksin osakkaiden verotettavaksi tuloksi. Sen sijaan yksikkö, joka on ei-läpinäkyvä, esimerkiksi yhtiö, maksaa veroa tuloistaan. Kiinteä toimipaikka voi olla yksikön osa, mutta sitä itseään ei pidetä erillisenä yksikkönä.

Hybridiyksikköön liittyvä eroavuus toteutuu, kun yksikköä pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä yhdellä lainkäyttöalueella ja ei-läpinäkyvänä toisella lainkäyttöalueella. Tämä voi johtaa siihen, että sama maksu tai samat menot tai tappiot vähennetään kahteen kertaan tai maksu vähenetään ilman, että vastaavaa määrää sisällytetään veropohjaan.

Hybridiyksikköön liittyvä eroavuus, joka johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen

Kaksinkertainen vähennys merkitsee sitä, että sama maksu voidaan vähentää veropohjasta useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella. Jos yksikköä kohdellaan verotuksellisesti ei-läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jossa yksikkö alun perin perustettiin, maksu, menot tai tappiot voivat olla vähennyskelpoisia yksikön veropohjasta. Jos samaa yksikköä kohdellaan läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jolle yksikön osakkeiden tai osuuksien omistaja on sijoittautunut, kyseiset maksut, menot tai tappiot voidaan vähentää myös osakkeiden tai osuuksien omistajan veropohjasta tuolla lainkäyttöalueella toimitettavassa verotuksessa. Tämä johtaa 2 artiklan 9 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun kaksinkertaiseen vähennykseen.

Kuitenkin myös hybridiyhteisön tulot saattavat olla veronalaista tuloa useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella. Jotta tämä niin kutsuttu tulojen kaksinkertainen veropohjaan sisällyttäminen tulisi otetuksi huomioon, ehdotuksessa pyritään neutraloimaan kaksinkertainen vähennys vain siltä osin kuin sama maksu tai samat menot tai tappiot, jotka vähennetään kahdella lainkäyttöalueella, ylittävät niiden tulojen määrän, jotka luetaan saman hybridiyksikön tuloiksi ja jotka sisällytetään veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla.

Jos hybridiyksikön verokohtelun eroavuus kahden jäsenvaltion välillä johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, vähennys olisi verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaisesti annettava ainoastaan jäsenvaltiossa, jossa maksun lähde on.

Jos hybridiyksikön verokohtelun eroavuus esiintyy jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä, asianomaisen jäsenvaltion olisi 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti evättävä maksun, menojen tai tappioiden vähentäminen riippumatta siitä, onko maksun lähde jäsenvaltiossa vai kolmannessa maassa, paitsi jos kyseinen kolmas maa on jo tehnyt sen.

Esimerkki 1

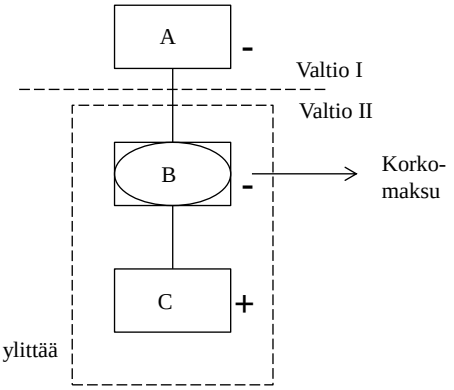
A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Hybridiyksikkö B on ei-läpinäkyvä valtiossa II mutta läpinäkyvä valtiossa I.

B maksaa korkoa kolmannelle osapuolelle.

Sekä A että hybridiyksikkö B vähentävät korkomaksut.

B:n korkomaksu tasataan C:n tulojen kanssa valtiossa II sovellettavan konserniverotusjärjestelmän mukaisesti.



Jos valtio I on jäsenvaltio ja valtio II kolmas maa,
valtion I (jäsenvaltio) olisi evättävä korkomaksun vähentäminen.
Jos valtio I on kolmas maa ja valtio II on jäsenvaltio,
valtion II (jäsenvaltio) olisi evättävä korkomaksun vähentäminen.

Kaksinkertainen vähennys on kyseessä vain siltä osin kuin korkomaksu ylittää samasta lähteestä saadut tulot. Siten jos B:llä on tuloa 4 yksikköä ja se maksaa korkoa 10 yksikköä, kaksinkertainen vähennys on 6 yksikköä.

Hybridiyksikköön liittyvä eroavuus, joka johtaa vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä

Vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä tarkoittaa sitä, että maksu vähennetään veropohjasta yhdellä lainkäyttöalueella ilman että sama maksu vastaavasti sisällytettäisiin verovelvollisen veropohjaan toisella lainkäyttöalueella.

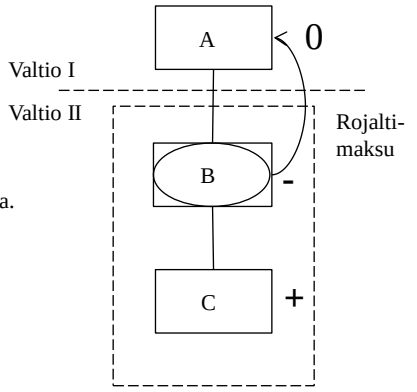
Esimerkiksi jos yksikköä kohdellaan ei-läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu, se voi vähentää veropohjastaan maksut, jotka se on suorittanut osakkeidensa tai osuuksiensa omistajalle. Jos kuitenkin yksikköä kohdellaan läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jolla sen osakkeiden tai osuuksien omistajan kotipaikka on, kyseisiä maksuja ei pidetä tuloina eikä niitä niin ollen sisällytetä osakkeiden tai osuuksien omistajan verotettavaan tuloon. Lopputuloksena on 2 artiklan 9 kohdan b alakohdassa tarkoitettu vähennys ilman sisällyttämistä veropohjaan.

Neutraloitaessa sellaisten vähennysten vaikutukset, jotka tehdään ilman veropohjaan sisällyttämistä, olisi otettava huomioon myös kaksinkertainen tulojen sisällyttäminen veropohjaan.

Jos jäsenvaltioiden väliset hybridiyksikön verokohtelun eroavuudet johtavat siihen, että tehdään vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä, maksajan jäsenvaltion olisi verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaisesti evättävä tällaisen maksun vähentäminen.

Esimerkki 2

A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
Hybridiyksikkö B on ei-läpinäkyvä valtiossa II mutta läpinäkyvä valtiossa I.
Hybridiyksikkö B vähentää rojaltimaksun, jonka se suorittaa A:lle,
mutta A ei lisää sitä veropohjaansa.
B:n rojaltimaksu tasataan C:n tulojen kanssa valtiossa II sovellettavan konserniverotusjärjestelmän mukaisesti.



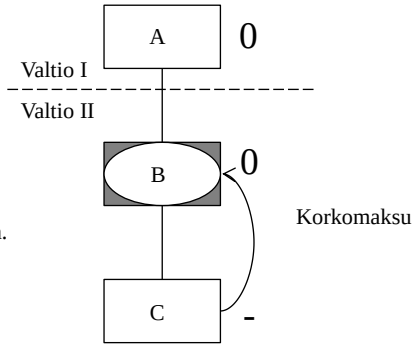
Jos valtio I on jäsenvaltio ja valtio II kolmas maa,
valtion I (jäsenvaltio) olisi vaadittava, että A sisällyttää rojaltimaksun tuloihinsa.
Jos valtio I on kolmas maa ja valtio II on jäsenvaltio,
valtion II (jäsenvaltio) olisi evättävä rojaltimaksun vähentäminen.

Kaksinkertainen vähennys on kyseessä vain siltä osin kuin rojaltimaksu ylittää samasta lähteestä saadut tulot. Siten jos B:llä on tuloa 4 yksikköä ja se maksaa rojaltia 10 yksikköä, kaksinkertainen vähennys on 6 yksikköä.

Toinen esimerkki: Jos yksikköä kohdellaan verotuksellisesti läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jolla se on alun perin perustettu, tuolle yksikölle suoritettua maksua ei veroteta kyseisellä alueella. Jos kuitenkin yksikön osakkeiden tai osuuksien omistajalla on kotipaikka toisella lainkäyttöalueella, joka kohtelee yksikköä ei-läpinäkyvänä[2], maksua ei veroteta tällä toisellakaan lainkäyttöalueella. Jos oletetaan, että maksu on vähennetty maksun suorittajan veropohjasta, kyseessä voi olla myös tilanne, jossa tehdään 2 artiklan 9 kohdan b alakohdassa tarkoitettu vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä.

Esimerkki 3

A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
Hybridiyksikkö B on läpinäkyvä valtiossa II mutta ei-läpinäkyvä valtiossa I (käänteinen hybridiyksikkö).
C vähentää B:lle maksamansa koron,
mutta käänteinen hybridiyksikkö B ja A eivät sisällytä määrää veropohjaansa.



Jos valtio I on jäsenvaltio ja valtio II on kolmas maa,
valtion I (jäsenvaltio) olisi vaadittava, että A sisällyttää koron tuloihinsa.
Jos valtio I on kolmas maa ja valtio II on jäsenvaltio,
valtion II (jäsenvaltio) olisi evättävä C:n suorittaman korkomaksun vähentäminen.

Jos hybridiyksikön verokohtelun eroavuus, joka johtaa vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, esiintyy jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä, olisi ensiksi selvitettävä maksun suorittajan lainkäyttöalue. Jos maksun suorittajan lainkäyttöalue on jäsenvaltio, kyseisen jäsenvaltion olisi 9 artiklan 2 kohdan i alakohdan mukaisesti evättävä maksun vähennys veropohjasta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuudesta. Jos maksun suorittajan lainkäyttöalue on kolmas maa, asianomaisen jäsenvaltion olisi 9 artiklan 2 kohdan ii alakohdan mukaisesti vahvistettava sääntö, jonka mukaan verovelvollisen on sisällytettävä maksu veropohjaan siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuudesta.

[2] Jos yksikköä kohdellaan läpinäkyvänä lainkäyttöalueella, jolla se on alun perin perustettu, mutta ei-läpinäkyvänä toisella lainkäyttöalueella, tällaista yksikköä kutsutaan käänteiseksi hybridiyksiköksi.

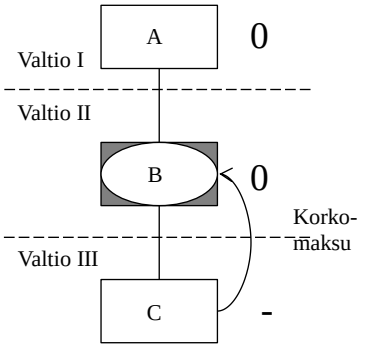
Edellä esitettyjen esimerkkien lisäksi hybridiyksikköön liittyvä verokohtelun eroavuus, joka johtaa 2 artiklan 9 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, voi esiintyä myös silloin kun hybridiyksikkö ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon eikä siihen etuyhteydessä olevan yrityksen lainkäyttöalueelle.

Esimerkki 4

A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
Hybridiyksikkö B on läpinäkyvä valtiossa II ja valtiossa III, mutta ei-läpinäkyvä valtiossa I (käänteinen hybridiyksikkö).
C vähentää B:lle suorittamansa korkomaksun,
mutta käänteinen hybridiyksikkö B ja A eivät sisällytä määrää veropohjiinsa.

A on etuyhteydessä (myös) C:n kanssa.
Valtion I ja valtion III välillä on eroavuus, joka koskee
muussa maassa olevaa yksikköä eli käänteistä hybridiyksikköä B valtiossa II.

Jos valtio I on jäsenvaltio ja valtio III on kolmas maa,
valtion I (jäsenvaltio) olisi vaadittava, että A sisällyttää korkomaksun tuloihinsa.
Jos valtio I on kolmas maa ja valtio III on jäsenvaltio,
valtion III (jäsenvaltio) olisi evättävä C:n suorittaman korkomaksun vähentäminen.



- Hybridirahoitusvälineeseen liittyvät verokohtelun eroavuudet

Hybridirahoitusvälineeseen liittyvästä verokohtelun eroavuudesta on kyse silloin kun rahoitusvälineen verokohtelu on erilaista kahdella lainkäyttöalueella. Tilanteissa, joissa on kyse hybridirahoitusvälineeseen liittyvästä verokohtelun eroavuudesta, maksu voidaan vähentää maksun suorittajan veropohjasta mutta samaa maksua ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan. Tämä johtaa 2 artiklan 9 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun vähennykseen ilman sisällyttämistä veropohjaan.

Jos jäsenvaltioiden väliset hybridirahoitusvälineen verokohtelun eroavuudet johtavat siihen, että tehdään vähennys ilman vastaavaa veropohjaan sisällyttämistä, maksajan jäsenvaltion olisi verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaisesti evättävä tällaisen maksun vähentäminen.

Jos hybridirahoitusvälineen verokohtelun eroavuudet esiintyvät jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä, se, kuinka tilanteeseen puututaan, riippuu siitä, mikä on maksun suorittajan lainkäyttöalue. Jos maksun suorittajan lainkäyttöalue on jäsenvaltio, kyseisen jäsenvaltion olisi 9 artiklan 2 kohdan i alakohdan mukaisesti evättävä maksun vähennys veropohjasta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuudesta. Jos maksun suorittajan lainkäyttöalue on kolmas maa, asianomaisen jäsenvaltion olisi 9 artiklan 2 kohdan ii alakohdan mukaisesti edellytettävä, että maksu sisällytetään veropohjaan siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuudesta.

- Hybridisiirrot

Hybridisiirto on rahoitusvälineen siirtojärjestely, jossa kahden eri lainkäyttöalueen lait eroavat sen suhteen, kuuluuko kohde-etuuteen liittyvän maksun omistusoikeus siirtäjälle vai siirronsaajalle. OECD:n raportissa suositellut hybridisiirtoja koskevat säännöt on kohdistettu erityisesti takaisinostotransaktioihin (repo) ja arvopapereiden lainaksi antamista koskeviin transaktioihin. Hybridisiirrot suunnitellaan tyypillisesti finanssikeskuksissa, ja niiden pohjalla on monimutkaisia rakenteita. Tarkoituksena ei ole asettaa esteitä näille rakenteille sinänsä vaan ainoastaan puuttua verovaikutuksiin silloin kun näiden rakenteiden avulla pyritään hyötymään verokohtelun eroavuudesta.

Hybridisiirto voi johtaa 2 artiklan 9 kohdan viimeisessä i alakohdassa tarkoitettuun vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, jos maksua, joka liittyy siirretystä rahoitusvälineestä johtuvaan, perusteena olevaan tuottoon, pidetään yhdellä lainkäyttöalueella vähennyskelpoisena kuluna, kun taas toisella lainkäyttöalueella samaa määrää kohdellaan (verosta vapautettuna) kohde-etuuden tuottona. Perusteena oleva tuotto on tuloa, joka liittyy siirrettyyn välineeseen ja joka saadaan siitä. Tässä tapauksessa 9 artiklan 2 kohtaa olisi sovellettava kyseiseen maksuun. Näitä verokohtelun eroavuuksia koskevia sääntöjä ei tulisi soveltaa, jos siirretystä rahoitusvälineestä johtuva, perusteena oleva tuotto sisällytetään järjestelyn jonkin osapuolen verotettavaan tuloon, sillä tässä tapauksessa osapuolet ovat samassa verotuksellisessa asemassa kuin jos liiketointa ei olisi tehty.

Hybridisiirrossa voidaan käyttää hyväksi myös eroja, jotka jäsenvaltiolla ja kolmannella maalla on sen suhteen, kenen tuloksi rahoitusvaroista kertyvät tuotot luetaan. Tällöin lopputuloksena on, että sama maksu luetaan samanaikaisesti tuloksi useammalle verovelvolliselle, joiden kotipaikat ovat eri lainkäyttöalueilla. Kyseisissä tapauksissa molemmat verovelvolliset voivat hakea maksun perusteella lähdeveron hyvitystä 2 artiklan 9 kohdan viimeisessä ii alakohdassa kuvatulla tavalla. Asiaan olisi puututtava 9 artiklan 6 kohdan mukaisesti siten, että hyvityksen määrä rajoitetaan suhteessa verovelvollisen järjestelystä saamiin nettotuloihin.

- Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvästä verokohtelun eroavuudesta kahden lainkäyttöalueen välillä on kyse silloin, kun yhdellä lainkäyttöalueella katsotaan, että tietyllä lainkäyttöalueella toteutettavia liiketoimia harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta, kun taas toisella lainkäyttöalueella katsotaan, että kyseisiä liiketoimia ei harjoiteta kiinteästä toimipaikasta.

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, jotka johtavat verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvä verokohtelun eroavuus voi johtaa verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, jos verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella eikä tämä lainkäyttöalue kohtele kyseistä toimintaa kiinteästä toimipaikasta harjoitettavana, kun taas lainkäyttöalueella, jossa verovelvollisen kotipaikka sijaitsee, katsotaan, että kyseisiä liiketoimia harjoitetaan kiinteästä, tuolla toisella lainkäyttöalueella sijaitsevasta toimipaikasta. Tämän seurauksena näiden liiketoimien voittoja ei veroteta siellä, missä niitä harjoitetaan, kun taas lainkäyttöalueella, jolla verovelvollisen kotipaikka sijaitsee, kyseisille voitoille myönnetään vapautus verosta. Tämä johtaa 2 artiklan 9 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä.

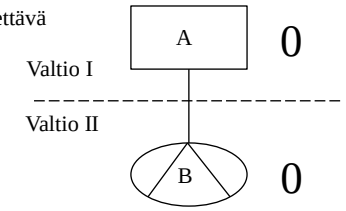
Jos hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvä verokohtelun eroavuus vähintään kahdessa jäsenvaltiossa johtaa verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, jäsenvaltion, jossa verovelvollisella on kotipaikka, olisi 9 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti sisällytettävä veropohjaan kyseiselle kiinteälle toimipaikalle luettavat tulot (eikä vapautettava niitä verosta). Myös jos hybridinä pidettävä kiinteä toimipaikka sijaitsee kolmannessa maassa, asianomaisen jäsenvaltion, jossa verovelvollisella on kotipaikka, olisi 9 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaisesti sisällytettävä veropohjaan kyseiselle kiinteälle toimipaikalle luettavat tulot (eikä vapautettava niitä verosta).

Esimerkki 5

Valtio I kohtelee valtiossa II olevaa B:tä kiinteänä toimipaikkana, mutta B:tä ei pidetä kiinteänä toimipaikkana valtiossa II (käänteinen hybridinä pidettävä kiinteä toimipaikka).

B:tä ei veroteta valtiossa II, ja käänteiselle hybridinä pidettävälle kiinteälle toimipaikalle luettavat voitot vapautetaan verosta valtiossa I.

Jos valtio I on jäsenvaltio, sen olisi verotettava käänteiselle hybridinä pidettävälle kiinteälle toimipaikalle luettavat voitot eikä vapautettava niitä verosta.



Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, jotka johtavat kaksinkertaiseen vähennykseen

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvä verokohtelun eroavuus voi johtaa 2 artiklan 9 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun kaksinkertaiseen vähennykseen, jos maksu, menot ja tappiot voidaan vähentää veropohjasta sekä lainkäyttöalueella, jolla verovelvollisen kotipaikka sijaitsee, että lainkäyttöalueella, jolla hybridinä pidettävä kiinteä toimipaikka sijaitsee.

Myös hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, jotka voivat johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, kuuluvat 9 artiklan 1 kohdan säännösten soveltamisalaan.

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, jotka johtavat vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä

Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet voivat johtaa 2 artiklan 9 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, jos maksu, jonka hybridinä pidettävä kiinteä toimipaikka suorittaa päätoimipaikalle, vähennetään veropohjasta lainkäyttöalueella, jolla pysyvä toimipaikka sijaitsee, mutta maksua ei sisällytä veropohjaan lainkäyttöalueella, jolla verovelvollisen kotipaikka sijaitsee, koska viimeksi mainitulla lainkäyttöalueella ei tunnusteta kiinteää toimipaikkaa.

Myös hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, jotka voivat johtaa vähennykseen ilman sisällyttämistä veropohjaan, kuuluvat 9 artiklan 2 kohdan säännösten soveltamisalaan.

- Tuodut verokohtelun eroavuudet

Tuodut verokohtelun eroavuudet liittyvät järjestelyihin, joihin osallistuu ryhmän jäseniä, tai strukturoituihin järjestelyihin ylipäänsä. Järjestelyjen avulla verokohtelun eroavuuden vaikutukset, jotka syntyvät kolmansissa maissa olevien osapuolten välillä, siirretään EU:n jäsenvaltion lainkäyttöalueelle muiden kuin hybridivälineiden avulla. Eroavuus on tuotu jäsenvaltioon, jos vähennyskelpoista maksua, joka liittyy muuhun kuin hybridivälineeseen, käytetään menojen rahoittamiseen strukturoidussa järjestelyssä, joka liittyy verokohtelun eroavuuteen kolmansien maiden välillä. Tämä tarkoittaa sitä, että EU:n ulkopuolelle suuntautuu tuloja, joita ei lopulta veroteta. Tästä syystä ehdotetaan sääntöjä, joissa evätään maksun vähentäminen, jos maksusta koituva tulo tasataan vähennyksellä suoraan tai välillisesti sellaisessa verokohtelun eroavuuksiin liittyvässä järjestelyssä, joka toteutuu kolmansien maiden välillä ja jossa on seurauksena kaksinkertainen vähennys (9 artiklan 4 kohta) tai vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä (9 artiklan 5 kohta). Tuotuja verokohtelun eroavuuksia koskevien sääntöjen päätavoite on pitää yllä muiden verokohtelun eroavuuksia koskevien sääntöjen eheyttä siten että poistetaan kaikki kannustimet, joiden vuoksi monikansalliset yritysryhmät ryhtyisivät verokohtelun eroavuuksiin liittyviin järjestelyihin. Olisi huomattava, että tuotuja verokohtelun eroavuuksia koskevia sääntöjä ei

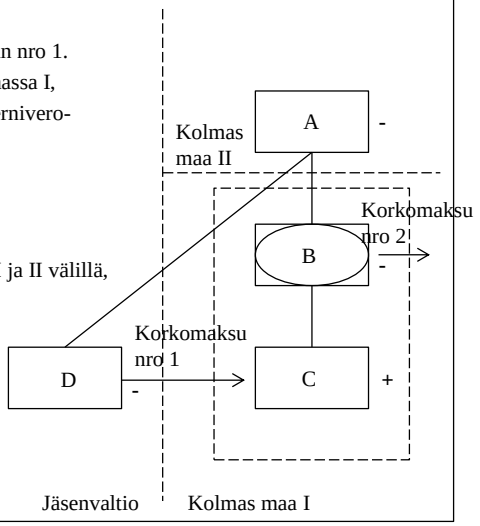
sovelleta maksuihin, jotka jäsenvaltiossa oleva yritys vastaanottaa, sillä tarkoituksena on, että jäsenvaltiot panevat täytäntöön muut tähän ehdotukseen sisällytetyt verokohtelun eroavuuksia koskevat säännökset.

Tuodut verokohtelun eroavuudet voivat liittyä kaksinkertaisen vähennyksen tuomiseen:

Esimerkki 6

A, B, C ja D ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
D on verovelvollinen jäsenvaltiossa. D vähentää C:lle suorittamansa korkomaksun nro 1.
C:n saama korkomaksu nro 1 on periaatteessa veronalaista tuloa kolmannessa maassa I, mutta se tasataan hybridiyksikön B suorittaman korkomaksun nro 2 kanssa konsernivero-järjestelmän mukaisesti.
Myös A vähentää korkomaksun nro 2 kolmannessa maassa II.
Näin korkomaksu nro 2 vähennetään kahteen kertaan.

D tuo jäsenvaltioon verokohtelun eroavuuden, joka ilmenee kolmansien maiden I ja II välillä, korkomaksuun nro 1 liittyvän lainan avulla.
Jäsenvaltion olisi evättävä koron vähentäminen siltä osin kuin kyse on kaksinkertaisesta vähennyksestä.

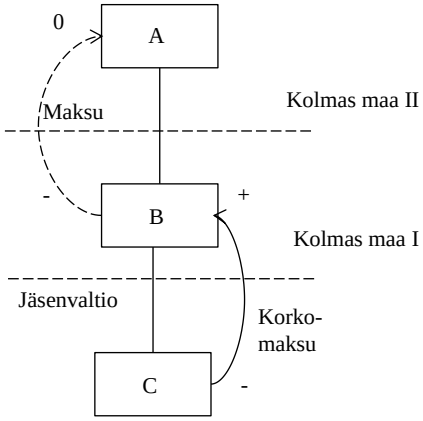


Tuodut verokohtelun eroavuudet voivat liittyä myös sellaisten vähennysten tuomiseen, joihin ei liity sisällyttämistä veropohjaan:

Esimerkki 7

A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
C vähentää B:lle suorittamansa korkomaksun jäsenvaltiossa.
B sisällyttää korkomaksun tuloihinsa,
mutta tämä korkomaksu tasataan B:n A:lle voitto-osuuslainajärjestelyssä suorittaman maksun kanssa.
Voitto-osuuslainaan liittyvä maksu vähennetään kolmannessa maassa I korkona mutta A:n verotuksessa se vapautetaan verosta osinkona.
Näin toteutuu vähennys ilman vastaavan määrän sisällyttämistä veropohjaan.

C tuo jäsenvaltioon verokohtelun eroavuuden, joka ilmenee kolmansien maiden I ja II välillä, suorittamansa korkomaksun avulla.
Jäsenvaltion olisi evättävä korkomaksun vähentäminen siltä osin kuin on kyse vähennyksestä ilman vastaavan määrän sisällyttämistä veropohjaan.



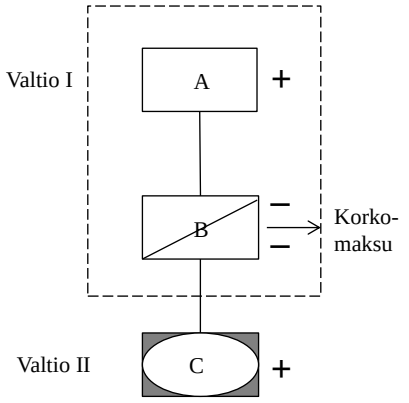
- Kahteen kotipaikkaan liittyvät eroavuudet

Kahteen kotipaikkaan liittyvät eroavuudet voivat johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, jos kahteen kotipaikkaan sijoittautuneen verovelvollisen suorittama maksu vähennetään molempien niiden lainkäyttöalueiden lainsäädäntöjen mukaisesti, joissa verovelvollisella on kotipaikka. Tämän vuoksi 9 a artiklassa ehdotetaan, että jos kahteen kotipaikkaan liittyvä eroavuus esiintyy jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä, jäsenvaltion olisi evättävä maksun vähentäminen mutta vain siinä määrin kuin tämä maksu on tasattu määrällä, jota ei ole verotettu tulona tuon toisen lainkäyttöalueen lakien nojalla (eli kyseinen tulo ei ole niin sanottua kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa).

Esimerkki 8

A, B ja C ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä.
B:llä on kotipaikka sekä valtiossa I että valtiossa II.
B:n suorittama korkomaksu vähennetään ja tasataan valtiossa I A:n tulojen kanssa konserniverojärjestelmän mukaisesti.
C on käänteinen hybridiyksikkö valtiossa II.
B:n suoritama korkomaksu tasataan C:n tulojen kanssa valtiossa II.
Näin B.n korkomaksu tulee vähennetyksi kahteen kertaan.

Jos valtio I tai valtio II on jäsenvaltio, tämän jäsenvaltion olisi evättävä vähennys siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuudesta.



2016/0339 (CNS)

Ehdotus

NEUVOSTON DIREKTIIVI

direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa

EUROOPAN UNIONIN NEUVOSTO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 115 artiklan,

ottaa huomioon Euroopan komission ehdotuksen,

sen jälkeen kun esitys lainsäätämisjärjestyksessä hyväksyttäväksi säädökseksi on toimitettu kansallisille parlamenteille,

ottaa huomioon Euroopan parlamentin lausunnon[3],

ottaa huomioon Euroopan talous- ja sosiaalikomitean lausunnon[4],

noudattaa erityistä lainsäätämisjärjestystä,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) On välttämätöntä palauttaa luottamus verojärjestelmien oikeudenmukaisuuteen ja antaa valtioille mahdollisuus käyttää tosiasiallisesti verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan. Tästä syystä taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on antanut suosituksia konkreettisista toimista veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen (Base Erosion and Profit Shifting, jäljempänä ’BEPS’) torjumiseksi. Suositukset on annettu BEPS:iä koskevan aloitteen, jäljempänä ’BEPS-aloite’, yhteydessä.

(2) Loppuraportit OECD:n 15 BEPS-toimenpiteestä julkistettiin 5 päivänä lokakuuta 2015. Neuvosto pani kyseisen tuloksen tyytyväisenä merkille 8 päivänä joulukuuta 2015 antamissaan päätelmissä. Neuvoston päätelmissä korostettiin, että unionin tasolla on löydettävä yhteisiä mutta joustavia OECD:n BEPS-suositusten kanssa sopusoinnussa olevia ratkaisuja.

(3) Vastatakseen oikeudenmukaisemman verotuksen tarpeeseen ja erityisesti ryhtyäkseen jatkotoimiin OECD:n BEPS-suositusten vuoksi komissio esitteli 28 päivänä tammikuuta 2016 verojen kiertämisen estämistä koskevan pakettinsa. Veronkierron vastaisia sääntöjä koskeva neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164[5] hyväksyttiin tuon paketin yhteydessä.

(4) Direktiivissä (EU) 2016/1164 vahvistetaan puitteet, joiden avulla torjutaan verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä.

---

3 EUVL C , , s. .

4 EUVL C , , s. .

5 Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (EUVL L 193, 19.7.2016, s. 1).

(5) On tarpeen vahvistaa säännöt, joiden avulla verokohtelun eroavuudet neutraloidaan kattavasti. Ottaen huomioon sen, että direktiivissä (EU) 2016/1164 katetaan ainoastaan sellaiset verokohtelun eroavuuksiin liittyvät järjestelyt, jotka johtuvat jäsenvaltioiden yhteisöverojärjestelmien vuorovaikutuksesta, Ecofin-neuvosto pyysi 20 päivänä kesäkuuta 2016 antamassaan julkilausumassa komissiota esittämään viimeistään vuoden 2016 lokakuussa ehdotuksen säännöistä, joita sovellettaisiin kolmansia maita koskeviin verokohtelun eroavuuksiin. Sääntöjen olisi oltava johdonmukaisia BEPS-toimenpidettä 2 koskevassa OECD:n raportissa suositeltujen sääntöjen kanssa ja vähintään yhtä tehokkaita kuin ne. Ehdotuksesta on määrä päästä yhteisymmärrykseen vuoden 2016 loppuun mennessä.

(6) Koska [kuten muun muassa direktiivin (EU) 2016/1164 johdanto-osan 13 kappaleessa todetaan] on välttämätöntä jatkaa työtä, joka koskee muita verokohtelun eroavuuksia, esimerkiksi kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä eroavuuksia, on keskeisen tärkeää, että myös hybrideinä pidettävien kiinteiden toimipaikkojen verokohtelun eroavuuksia käsitellään kyseisessä direktiivissä.

(7) Jotta saataisiin säädetyksi kokonaisvaltainen kehys, joka olisi johdonmukainen verokohtelun eroavuuksiin liittyviä järjestelyjä koskevan OECD:n BEPS-raportin kanssa, ja jotta verovelvollisia estettäisiin hyödyntämästä jäljellä olevia porsaanreikiä, on keskeisen tärkeää, että direktiiviin (EU) 2016/1164 sisällytetään myös säännöt, jotka koskevat hybridisiirtoja, tuotuja verokohtelun eroavuuksia ja kahteen kotipaikkaan liittyviä verokohtelun eroavuuksia.

(8) Ottaen huomioon, että direktiivissä (EU) 2016/1164 säädetään verokohtelun eroavuuksista jäsenvaltioiden välillä, on aiheellista sisällyttää direktiiviin säännöt, jotka koskevat verokohtelun eroavuuksia kolmansien maiden kanssa. Sen vuoksi näitä sääntöjä olisi sovellettava kaikkiin yhteisöverovelvollisiin jäsenvaltiossa, mukaan lukien sellaisten yksiköiden kiinteät toimipaikat, joiden kotipaikka on kolmansissa maissa. On tarpeen kattaa kaikki verokohtelun eroavuuksiin liittyvät järjestelyt, joiden osapuolista ainakin yksi on yhteisöverovelvollinen jossakin jäsenvaltiossa.

(9) Verokohtelun eroavuuksia koskevissa säännöissä olisi puututtava eroavuustilanteisiin, jotka johtuvat kahden (tai useamman) lainkäyttöalueen ristiriitaisista verosäännöistä. Eroavuuksia koskevilla säännöillä ei kuitenkaan saisi olla vaikutusta lainkäyttöalueen verojärjestelmän yleisiin piirteisiin.

(10) Oikeasuhteisuuden varmistamiseksi on tarpeen puuttua ainoastaan tapauksiin, joissa vallitsee merkittävä riski siitä, että veroja kierretään hyödyntämällä verokohtelun eroavuuksia. Sen vuoksi on aiheellista kattaa verokohtelun eroavuuksiin liittyvät järjestelyt, jotka toteutetaan verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan yrityksen välillä, sekä sellaisista strukturoiduista järjestelyistä johtuvat verokohtelun eroavuudet, joissa verovelvollinen on osallisena.

(11) Jotta etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmästä saataisiin riittävän laaja sovellettaessa verokohtelun eroavuuksia koskevia sääntöjä, määritelmään olisi sisällytettävä myös yksikkö, joka kuuluu samaan liikekirjanpidolliseen konserniin, yritys, jonka johtamisessa verovelvollisella on huomattava vaikutusvalta, sekä käänteisesti yritys, jolla on huomattava vaikutusvalta verovelvollisen johtamisessa.

(12) Eroavuuksiin, jotka erityisesti liittyvät yksiköiden hybridisyyteen, olisi puututtava ainoastaan, jos yhdellä etuyhteydessä olevista yrityksistä on – vähintään – tosiasiallinen määräysvalta muihin etuyhteydessä oleviin yrityksiin nähden. Tämän vuoksi näissä tapauksissa olisi edellytettävä, että etuyhteydessä oleva yritys on

verovelvollisen tai toisen etuyhteydessä olevan yrityksen määräysvallassa sellaisen osallistumisen kautta, johon liittyy vähintään 50 prosentin äänioikeus, pääomaomistus tai oikeus voittoon. Sama vaatimus pätee myös käänteiseen tilanteeseen, jossa etuyhteydessä olevalla yrityksellä on määräysvalta verovelvolliseen tai toiseen etuyhteydessä olevaan yritykseen mainitunkaltaisen osallistumisen kautta.

(13) On tarpeen puuttua eroavuuksiin, jotka johtuvat yksiköiden tai rahoitusvälineiden oikeudellisen luonnehdinnan eroista. Lisäksi on tarpeen selventää, että oikeudellinen luonnehdinta liittyy siihen, kuinka yksikkö tai rahoitusväline luokitellaan verolakeja sovellettaessa. Oikeudellisen luonnehdinnan piiriin olisi sisällytettävä myös yksikön luokittelu ns. check-the-box-sääntöjen nojalla eli sellaisten lakien nojalla, joissa säädetään yksikön oikeudesta valita luokittelu.

(14) Eri lainkäyttöalueilla on erilaisia verokausia ja erilaisia sääntöjä siitä, milloin tulo katsotaan saaduksi tai meno toteutuneeksi. Sen vuoksi on tarpeen selventää, että tällaisten jaksotuserojen tuottamia verovaikutuksia ei olisi sinänsä pidettävä verokohtelun eroavuutena. On kuitenkin mahdollista, että maksua ei kirjata samalla tai päällekkäisellä verokaudella, jolla se kirjataan verovelvollisen jäsenvaltiossa. Tämä johtaa periaatteessa vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Tämän vuoksi on tarpeen säätää, että verovelvollisen on näissä tapauksissa varmistettava maksun kirjaaminen toisella lainkäyttöalueella kohtuullisen ajan kuluessa.

(15) Koska hybridiyksiköihin liittyvät verokohtelun eroavuudet, joihin liittyy kolmansia maita, voivat johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen tai vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, on tarpeen vahvistaa säännöt, joiden mukaisesti asianomainen jäsenvaltio tapauksen mukaan joko evää maksun, menojen tai tappioiden vähentämisen tai vaatii, että verovelvollisen on sisällytettävä maksu verotettavaan tuloonsa.

(16) Vastaavasti ottaen huomioon, että myös hybridirahoitusvälineisiin liittyvät verokohtelun eroavuudet, joihin liittyy kolmansia maita, voivat johtaa vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, on tarpeen vahvistaa säännöt, joiden mukaisesti asianomainen jäsenvaltio joko evää maksun vähentämisen tai vaatii, että verovelvollisen on sisällytettävä maksu verotettavaan tuloonsa. Jäsenvaltio valitsee toimenpiteensä sen mukaan, mikä maksajan valtio on.

(17) Hybridisiirrot voivat johtaa eroavuuteen verokohtelussa, jos siitä syystä, että rahoitusväline siirretään strukturoidussa järjestelyssä, verotuksessa katsotaan, että useampi kuin yksi järjestelyyn osallistuva saa samanaikaisesti kyseiseen välineeseen liittyvän, perusteena olevan tuoton. Perusteena oleva tuotto on tuloa, joka liittyy siirrettyyn välineeseen ja joka saadaan siitä. Tämä verokohtelun eroavuus voi johtaa siihen, että tehdään vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä, tai siihen, että kahdella eri lainkäyttöalueella myönnetään verohyvitykset yhdestä ja samasta pidätetystä lähdeverosta. Nämä eroavuudet olisi sen vuoksi poistettava. Tapauksissa, joissa on kyse vähennyksestä ilman veropohjaan sisällyttämistä, olisi sovellettava samoja sääntöjä, joita käytetään, kun neutraloidaan hybridirahoitusvälineisiin tai hybridiyksikköihin liittyvät sellaiset verokohtelun eroavuudet, joiden seurauksena on vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä. Kun lähdeverohyvitys myönnetään kahteen kertaan, asianomaisen jäsenvaltion olisi rajattava verohyvitysetu suhteessa perusteena olevaan tuottoon liittyvään verotettavaan nettotuloon.

(18) Hybrideinä pidettäviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvästä verokohtelun eroavuudesta on kyse silloin, kun yhdellä lainkäyttöalueella katsotaan, että tietyllä lainkäyttöalueella toteutettavia liiketoimia harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta, kun

taas toisella lainkäyttöalueella katsotaan, että kyseisiä liiketoimia ei harjoiteta kiinteästä toimipaikasta. Nämä eroavuudet voivat johtaa verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, kaksinkertaiseen vähennykseen tai vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, ja tästä syystä ne olisi poistettava. Tapauksissa, joissa on kyse verottamatta jättämisestä ilman veropohjaan sisällyttämistä, jäsenvaltion, jossa verovelvollisen kotipaikka on, olisi sisällytettävä veropohjaan tulot, jotka on luettu hybridinä pidettävän kiinteän toimipaikan tuloiksi. Tapauksissa, joissa on kyse kaksinkertaisesta vähennyksestä tai vähennyksestä ilman veropohjaan sisällyttämistä, olisi sovellettava samoja sääntöjä, joita käytetään, kun neutraloidaan hybridiyksikköihin liittyvät sellaiset verokohtelun eroavuudet, joiden seurauksena on kaksinkertainen vähennys tai vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä.

(19) Tuotujen verokohtelun eroavuuksien myötä sellaisten verokohtelun eroavuuksien vaikutukset, jotka esiintyvät osapuolten kesken kolmansissa maissa, siirtyvät muun kuin hybridin välineen avulla jäsenvaltion lainkäyttöalueelle. Näin heikennetään verokohtelun eroavuuksien neutraloimiseen tarkoitettujen sääntöjen vaikuttavuutta. Maksua, joka on vähennyskelpoinen jäsenvaltiossa, voidaan käyttää menojen rahoittamiseen strukturoidussa järjestelyssä, joka liittyy verokohtelun eroavuuteen kolmansien maiden välillä. Tällaisten tuotujen verokohtelun eroavuuksien torjumiseksi on tarpeen vahvistaa sääntöjä, joissa evätään maksun vähentäminen, jos maksusta koituva vastaava tulo tasataan vähennyksellä suoraan tai välillisesti sellaisessa verokohtelun eroavuuksiin liittyvässä järjestelyssä, joka toteutuu kolmansien maiden välillä ja jossa on seurauksena kaksinkertainen vähennys tai vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä.

(20) Kahteen kotipaikkaan liittyvät eroavuudet voivat johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen, jos kahteen kotipaikkaan sijoittautuneen verovelvollisen suorittama maksu vähennetään molempien niiden lainkäyttöalueiden lainsäädäntöjen mukaisesti, joissa verovelvollisella on kotipaikka. Jos kahteen kotipaikkaan liittyvä eroavuus esiintyy jäsenvaltion ja kolmannen maan välillä, asiaan olisi puututtava siten, että jäsenvaltio evää maksun vähentämisen siinä määrin kuin tämä maksu on tasattu määrällä, jota ei ole verotettu tulona tuon toisen lainkäyttöalueen lakien nojalla.

(21) Tämän direktiivin tarkoituksena on parantaa koko sisämarkkinoiden kestävyyttä verokohtelun eroavuuksiin liittyvien järjestelyjen torjumisessa. Tätä ei voida riittävästi saavuttaa jäsenvaltioiden yksittäisin toimin, sillä kansalliset yhteisöverojärjestelmät poikkeavat toisistaan ja jäsenvaltioiden itsenäinen toiminta johtaisi siihen, että sisämarkkinoiden pirstoituneisuus välittömän verotuksen alalla vain jatkuisi. Tämä mahdollistaisi siten tehottomuuden ja vääristymien jatkumisen erilaisten kansallisten toimenpiteiden välisessä vuorovaikutuksessa. Seurauksena olisi näin ollen puutteellinen koordinaatio. Koska verokohtelun eroavuuksiin liittyvillä järjestelyillä on rajat ylittävä luonne ja koska on tarpeen hyväksyä ratkaisuja, jotka toimivat koko sisämarkkinoilla, mainittu tavoite voidaan saavuttaa paremmin unionin tasolla. Tämän vuoksi unioni voi toteuttaa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisia toimenpiteitä. Mainitussa artiklassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen mainitun tavoitteen saavuttamiseksi. Tässä direktiivissä asetetaan sisämarkkinoille tarvittava suojataso, minkä vuoksi sillä ainoastaan pyritään vahvistamaan koordinoinnin välttämätön taso unionissa sen mukaan kuin direktiivin tavoitteet edellyttävät.

(22) Sen vuoksi direktiiviä (EU) 2016/1164 olisi muutettava.

(23) Komission olisi arvioitava tämän direktiivin täytäntöönpanoa neljän vuoden kuluttua direktiivin voimaantulosta ja laadittava tästä kertomus neuvostolle. Jäsenvaltioiden olisi annettava komissiolle tiedoksi kaikki kyseisen arvioinnin tekemiseksi tarvittavat tiedot,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN DIREKTIIVIN:

1 artikla

Muutetaan direktiivi (EU) 2016/1164 seuraavasti:

1) Muutetaan 2 artikla seuraavasti:

a) korvataan 4 alakohdan kolmas alakohta seuraavasti:

”Sovellettaessa 9 artiklaa etuyhteydessä olevalla yrityksellä tarkoitetaan myös yksikköä, joka kuuluu samaan liikekirjanpidolliseen konserniin kuin verovelvollinen, yritystä, jonka johtamisessa verovelvollisella on huomattava vaikutusvalta, tai yritystä, jolla on huomattava vaikutusvalta verovelvollisen johtamisessa. Jos verokohtelun eroavuuteen liittyy hybridiyksikkö, etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmää muutetaan siten, että 25 prosentin vaatimus korvataan 50 prosentin vaatimuksella.”;

b) korvataan 9 alakohta seuraavasti:

”9) ’verokohtelun eroavuudella’ verotuksen eri lainkäyttöalueilla olevan verovelvollisen ja etuyhteydessä olevan yrityksen välistä tilannetta tai verotuksen eri lainkäyttöalueilla olevien osapuolten välistä strukturoitua järjestelyä, joissa mikä tahansa alla esitetyistä tuloksista johtuu eroista rahoitusvälineen tai yksikön oikeudellisessa luonnehdinnassa tai siinä, miten kaupallista läsnäoloa kohdellaan kiinteänä toimipaikkana:

a) samat maksut, menot tai tappiot vähennetään veropohjasta sekä sillä lainkäyttöalueella, jolla maksun lähde on tai jolla menot kertyvät tai tappiot kärsitään, että toisella lainkäyttöalueella, jäljempänä ’kaksinkertainen vähennys’;

b) maksu vähennetään veropohjasta sillä lainkäyttöalueella, jolla maksun lähde on, sisällyttämättä samaa maksua vastaavasti toisen lainkäyttöalueen veropohjaan, jäljempänä ’vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä’;

c) jos kyseessä ovat erot kaupallisen läsnäolon kohtelussa kiinteänä toimipaikkana, tulon, jonka lähde on jollakin lainkäyttöalueella, verottamatta jättäminen sisällyttämättä samaa tuloa vastaavasti toisen lainkäyttöalueen veropohjaan, jäljempänä ’verottamatta jättäminen ilman veropohjaan sisällyttämistä’.

Verokohtelun eroavuus syntyy ainoastaan sikäli kuin kyseisillä kahdella lainkäyttöalueella vähennetyt samat maksut, kertyneet menot tai kärsityt tappiot ylittävät sen tulon määrän, joka lisätään veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla ja jonka voidaan katsoa olevan peräisin samasta lähteestä.

Verokohtelun eroavuudeksi katsotaan myös rahoitusvälineen siirto strukturoidussa järjestelyssä, johon verovelvollinen osallistuu, jos perusteena olevaa siirretyn rahoitusvälineen tuottoa kohdellaan verotuksellisesti useamman kuin yhden järjestelyn osapuolen samanaikaisesti saamana tulona ja

osapuolten verotuksellinen kotipaikka on eri lainkäyttöalueilla, mikä johtaa mihin tahansa seuraavista tuloksista:

a) perusteena olevaan tuottoon liittyvän maksun vähentäminen sisällyttämättä tällaista maksua vastaavasti veropohjaan, paitsi jos perusteena oleva tuotto on sisällytetty jonkun asiaan liittyvän osapuolen veronalaiseen tuloon;

b) verohyöty, joka syntyy siitä, että lähdeverosta, joka peritään siirretystä rahoitusvälineestä johtuvasta maksusta, myönnetään hyvitys useammalle kuin yhdelle asianomaiselle osapuolelle.”;

(c) lisätään 10 ja 11 alakohta seuraavasti:

”10) ’liikekirjanpidollisella konsernilla’ kaikista niistä yksiköistä koostuvaa ryhmää, jotka on täysimääräisesti sisällytetty kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai jäsenvaltion kansallisen tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen;

11) ’strukturoidulla järjestelyllä’ järjestelyä, johon liittyy järjestelyn ehtoihin hinnoiteltu verokohtelun eroavuus, tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, paitsi jos verovelvollisen tai etuyhteydessä olevan yrityksen ei voitu kohtuudella odottaa olevan tietoinen verokohtelun eroavuudesta eikä se hyötynyt verokohtelun eroavuudesta johtuvan veroetuuden arvosta.”;

2) Muutetaan 4 artikla seuraavasti:

a) korvataan 5 kohdan a alakohdan ii alakohta seuraavasti:

”ii) kaikki varat ja velat arvostetaan käyttäen samaa menetelmää kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai jäsenvaltion kansallisen tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti laaditussa konsernitilinpäätöksessä;”;

b) korvataan 8 kohta seuraavasti:

”8. Sovellettaessa 1–7 kohtaa verovelvolliselle voidaan antaa oikeus hyödyntää konsernitilinpäätöksiä, jotka on laadittu muiden tilinpäätösstandardien kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai jäsenvaltion kansallisen tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti.”;

3) Korvataan 9 artikla seuraavasti:

”9 artikla
Verokohtelun eroavuudet

1. Sikäli kuin jäsenvaltioiden välinen verokohtelun eroavuus johtaa samojen maksujen, menojen tai tappioiden kaksinkertaiseen vähennykseen, vähennys on myönnettävä ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jolla maksun lähde on tai jossa menot kertyvät tai tappiot kärsitään.

Sikäli kuin verokohtelun eroavuus, johon liittyy kolmas maa, johtaa samojen maksujen, menojen tai tappioiden kaksinkertaiseen vähennykseen, asianomaisen jäsenvaltion on evättävä kyseisten maksujen, menojen tai tappioiden vähennys, jollei kyseinen kolmas maa ole jo tehnyt niin.

2. Sikäli kuin jäsenvaltioiden väliset verokohtelun eroavuudet johtavat siihen, että tehdään vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä, maksajan jäsenvaltion on evättävä tällaisen maksun vähennys.

   Sikäli kuin verokohtelun eroavuus, johon liittyy kolmas maa, johtaa vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä:

   i) jos maksun lähde on jäsenvaltiossa, kyseisen jäsenvaltion on evättävä vähennys, tai

   ii) jos maksun lähde on kolmannessa maassa, asianomaisen jäsenvaltion on vaadittava verovelvollista sisällyttämään tällainen maksu veropohjaansa, jollei kolmas maa ole jo evännyt vähennystä tai vaatinut kyseisen maksun sisällyttämistä veropohjaan.

3. Sikäli kuin jäsenvaltioiden välinen verokohtelun eroavuus, johon liittyy kiinteä toimipaikka, johtaa verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, jäsenvaltion, jossa verovelvollisella on verotuksellinen kotipaikka, on vaadittava verovelvollista sisällyttämään veropohjaan kiinteälle toimipaikalle kohdennettu tulo.

   Sikäli kuin verokohtelun eroavuus, johon liittyy kolmannessa maassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, johtaa verottamatta jättämiseen ilman veropohjaan sisällyttämistä, asianomaisen jäsenvaltion on vaadittava verovelvollista sisällyttämään veropohjaan kolmannessa maassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kohdennettu tulo.

4. Sikäli kuin verovelvollisen kolmannessa maassa sijaitsevalle etuyhteydessä olevalle yritykselle suorittama maksu tasataan suoraan tai välillisesti maksulla, menoilla tai tappioilla, jotka verokohtelun eroavuuden vuoksi ovat vähennyskelpoiset kahdella eri lainkäyttöalueella unionin ulkopuolella, verovelvollisen jäsenvaltion on evättävä verovelvollisen kolmannessa maassa sijaitsevalle etuyhteydessä olevalle yritykselle suorittaman maksun vähennys veropohjasta, paitsi jos jokin asiaan liittyvistä kolmansista maista on jo evännyt kahdella eri lainkäyttöalueella vähennyskelpoisen maksun, menojen tai tappioiden vähennyksen.

5. Sikäli kuin sellaisen maksun vastaava sisällyttäminen veropohjaan, jonka verovelvollinen suorittaa kolmannessa maassa sijaitsevalle etuyhteydessä olevalle yritykselle ja joka on vähennyskelpoinen, tasataan suoraan tai välillisesti maksulla, jota verokohtelun eroavuuden vuoksi ei sisällytetä maksunsaajan veropohjaan, verovelvollisen jäsenvaltion on evättävä verovelvollisen kolmannessa maassa sijaitsevalle etuyhteydessä olevalle yritykselle suorittaman maksun vähennys veropohjasta, paitsi jos jokin asiaan liittyvistä kolmansista maista on jo evännyt kyseisen, veropohjaan sisällyttämättä jätetyn maksun vähennyksen.

6. Sikäli kuin verokohtelun eroavuus johtaa verohyötyyn, joka syntyy siitä, että siirretystä rahoitusvälineestä johtuvasta maksusta peritty lähdevero hyvitetään useammalle kuin yhdelle asianomaiselle osapuolelle, verovelvollisen jäsenvaltion on rajoitettava tällaisen hyvityksen tuomaa etua suhteessa tällaiseen maksuun liittyvään veronalaiseen nettotuloon.

7. Sovellettaessa 1–6 kohtaa ’maksajalla’ tarkoitetaan yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa, jossa maksun lähde on tai jossa menot kertyvät tai tappiot kärsitään.”;

(4) Lisätään II lukuun 9 a artikla seuraavasti:

”9 a artikla
Verotuksellisen kotipaikan eroavuudet

Jos verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka on sekä jäsenvaltiossa että kolmannessa maassa ja sikäli kuin kyseisen verovelvollisen maksut, menot tai tappiot voidaan kyseisen jäsenvaltion ja kyseisen kolmannen maan lainsäädännön mukaan vähentää veropohjasta molemmilla lainkäyttöalueilla ja kyseiset maksut, menot tai tappiot voidaan tasata verovelvollisen jäsenvaltiossa veronalaisella tulolla, jota ei ole sisällytetty veropohjaan asianomaisessa kolmannessa maassa, verovelvollisen jäsenvaltion on evättävä maksun, menojen tai tappioiden vähennys, jollei asianomainen kolmas maa ole jo tehnyt niin.”.

2 artikla

1. Jäsenvaltioiden on annettava ja julkaistava tämän direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2018. Niiden on viipymättä toimitettava komissiolle kirjallisina nämä säännökset.

   Niiden on sovellettava näitä säännöksiä 1 päivästä tammikuuta 2019.

   Näissä jäsenvaltioiden antamissa säännöksissä on viitattava tähän direktiiviin, tai niihin on liitettävä tällainen viittaus, kun ne virallisesti julkaistaan. Jäsenvaltioiden on päätettävä siitä, miten viittaukset tehdään.

2. Jäsenvaltioiden on toimitettava tässä direktiivissä tarkoitetuista kysymyksistä antamansa keskeiset kansalliset säännökset kirjallisina komissiolle.

3 artikla

Tämä direktiivi tulee voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

4 artikla

Tämä direktiivi on osoitettu kaikille jäsenvaltioille.

Tehty Strasbourgissa

Neuvoston puolesta
Puheenjohtaja