

HAITALLINEN VEROKILPAILU
Esille nouseva globaali kysymys



TALOUDELLISEN YHTEISTYÖN JA KEHITYKSEN JÄRJESTÖ

TALOUDELLISEN YHTEISTYÖN JA KEHITYKSEN JÄRJESTÖ

Pariisissa 14 päivänä joulukuuta 1960 allekirjoitetun ja 30 päivänä syyskuuta 1961 voimaan tulleen konvention 1 artiklan mukaan Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) on edistettävä politiikkaa, jonka tarkoituksena on:

- saavuttaa jäsenmaissa mahdollisimman nopea ja tasainen taloudellinen kasvu ja mahdollisimman korkea työllisyys sekä nouseva elintaso, samalla kun vakaat rahaolot säilytetään, sekä täten myötävaikuttaa maailmantalouden kehitykseen;
- myötävaikuttaa terveeseen taloudelliseen kasvuun taloudellisesti kehittyvissä maissa siitä riippumatta, ovatko ne jäsenmaita tai ei-jäsenmaita ja
- myötävaikuttaa maailmankaupan lisääntymiseen monenkeskiseltä, ei-syrjivältä pohjalta kansainvälisten sitoumusten mukaisesti.

OECD:n alkuperäiset jäsenmaat ovat Alankomaat, Belgia, Espanja, Irlanti, Islanti, Italia, Itävalta, Kanada, Kreikka, Luxemburg, Norja, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksan liittotasavalta, Sveitsi, Tanska, Turkki, Yhdistynyt kuningaskunta ja Yhdysvallat. Seuraavat maat ovat myöhemmin liittyneet järjestön jäseniksi suluissa mainittuina ajankohtina: Japani (28. huhtikuuta 1964), Suomi (28. tammikuuta 1969), Australia (7. kesäkuuta 1971), Uusi-Seelanti (29. toukokuuta 1973), Meksiko (18. toukokuuta 1994), Tsekin tasavalta (21. joulukuuta 1995), Unkari (7. toukokuuta 1996), Puola (22. marraskuuta 1996) ja Korea (12. joulukuuta 1996). Euroopan yhteisöjen komissio osallistuu OECD:n työhön (OECD-konvention 13 artikla).

OECD:n julkaisemien englanninkielisen ja ranskankielisen teoksen nimi:

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue
Concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial
(c) 1998, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD), Pariisi.

(c) 2007 tämä suomenkielinen versio Anders Colliander.
Julkaistu OECD:n, Pariisi, kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti.
Suomennoksen laatu ja sen yhtäpitävyys alkutekstin kanssa ovat Anders Collianderin vastuulla.
ISBN 978-951-98752-3-1

ESIPUHE

Vuoden 1996 maaliskuussa ministerit kehottivat OECD:tä "kehittämään toimenpiteitä, joilla torjutaan haitallisen verokilpailun vinouttavat vaikutukset investointi- ja rahoituspäätöksiin ja sen seuraukset kansallisille veropohjille, ja esittämään raporttinsa vuonna 1998".

Vastauksena ministerien pyyntöön OECD:n veroasiainkomitea käynnisti haitallista verokilpailua koskevan projektinsa. Tämän projektin tulokset ovat nyt käytettävissä.

Tässä raportissa käsitellään verokeitain ilmeneviä haitallisia verokäytäntöjä ja OECD:n jäsenmaiden ja ei-jäsenmaiden sekä niihin riippuvuussuhteessa olevien alueiden haitallisina veroetujärjestelminä ilmeneviä haitallisia verokäytäntöjä. Sen polttopisteessä on maantieteellisesti liikkuva toiminta, kuten rahoitus ja muut palvelut. Raportissa määritellään haitallisten verokäytäntöjen tunnistamisessa käytettävät kriteerit ja lisäksi siinä esitetään 19 laajakantoista suositusta näiden käytäntöjen vastustamiseksi.

Hyväksyessään raportin 9 päivänä huhtikuuta 1998 OECD:n ministerineuvosto hyväksyi suosituksen jäsenmaiden hallituksille ja antoi komitealle tehtäväksi jatkaa työtään tällä alueella ja kehittää vuoropuhelua ei-jäsenmaiden kanssa (ks. Liite I). Luxemburg ja Sveitsi pidättyivät ministerineuvostossa raportin ja suosituksen hyväksymisestä (ks. Liite II).

Raportti toimitettiin ministereille myös heidän kokoontuessaan OECD:ssä 27–28 huhtikuuta 1998.

SISÄLLYSLUETTELO

JOHDANTO	1
1 LUKU	
VEROKILPAILU: GLOBAALI ILMIÖ	3
2 LUKU	
VEROKEITAIDEN JA HAITALLISTEN VEROETUJÄRJESTELMIEN TUNNISTAMISKRITEERIT	5
I. Johdanto	5
II. Verokeitaat	6
a) <i>Johdanto</i>	6
b) <i>Verokeitaiden tunnistamiskriteerit</i>	7
III. Haitalliset veroetujärjestelmät OECD:n jäsenmaissa ja ei-jäsenmaissa	8
a) <i>Haitallisten veroetujärjestelmien piirteet</i> <i>Avainkriteerit</i>	8 9
i) Ei veroa tai matalat tosiasialliset verokannat	8
ii) Järjestelmien "aitaaminen"	8
iii) Transparensin puuttuminen	9
iv) Tehokkaan tietojenvaihdon puuttuminen	10
<i>Muita kriteerejä</i>	10
v) Veropohja on määritelty keinotekoisesti	10
vi) Kansainvälisten siirtohinnoitteluperiaatteiden noudattamatta jättäminen	10
vii) Ulkomaisesta lähteestä saatu tulo on vapautettu asuinmaan verosta	11 11
viii) Neuvottelunvarainen verokanta tai -pohja	11
ix) Salassapitomääräykset	11
x) Mahdollisuus käyttää laajaa verosopimusverkostoa	11
xi) Veronminimointikeinoina markkinoidut järjestelmät	11
xii) Järjestelmä kannustaa puhtaasti verotuksen sanelemaan toimiin tai järjestelyihin	11
b) <i>Veroetujärjestelmän taloudellisten vaikutusten arviointi sen mahdollisen haitallisuuden kannalta</i>	12
i) Siirtääkö järjestelmä pikemminkin toimintaa toisesta maasta veroetujärjestelmän tarjoavaan maahan kuin luo merkittävää uutta toimintaa?	12
ii) Ovatko toiminnan sijainti isäntämaassa ja toiminnan määrä investointien tai tulon määrään nähden yhteismitalliset?	12
iii) Onko veroetujärjestelmä toiminnan sijoittamisen tärkein motiivi?	12
3 LUKU	
HAITALLISEN VEROKILPAILUN VASTUSTAMINEN	12
I. Johdanto	12
II. Kansallista lainsäädäntöä ja käytäntöä koskevat suositukset	14
III. Verosopimuksia koskevat suositukset	16
IV. Suositukset, jotka koskevat kansainvälisen yhteistyön tehostamista vastauksena haitalliseen verokilpailuun	19
V. Lisätutkimusaiheita	21
a) Verokeidasyksiköille maksettujen maksujen vähentämisrajoitukset	21
b) Lähdeverojen asettaminen tietyille sellaisille maksuille, jotka maksetaan haitallista verokilpailua käyvissä maissa asuville	22
c) Asuinpaikkasäännöt	22
d) Siirtohinnoittelusääntöjen ja -ohjeiden soveltaminen	22
e) Alikapitalisointi	22
f) Rahoitusinnovaatiot	23
g) Ei-verotukselliset toimenpiteet	23

VIITTEET		23
LIITE I	Haitallisen verokilpailun vastustamista koskeva neuvoston suositus	24
LISÄYS	Haitallisten verokäytäntöjen käsittelyä koskevat suositukset ja suuntaviivat	25
LIITE II	Luxemburgin ja Sveitsin lausumat	26
LIITE III	OECD:n asiaa koskevat raportit ja suuntaviivat	27

JOHDANTO

1. Maaliskuulta 1996 olevassa ministerien julkilausmassa järjestöä kehoitettiin:

"kehittämään toimenpiteitä, joilla torjutaan haitallisen verokilpailun vinouttavat vaikutukset investointi- ja rahoituspäätöksiin ja sen seuraukset kansallisille veropohjille, ja esittämään raporttinsa vuonna 1998".

2. Tämän pyynnön hyväksyivät myöhemmin G7-maat, jotka sisällyttivät seuraavan kappaleen valtionpäämiesten vuoden 1996 Lyonin huippukokouksessaan antamaan julkilausumaan:

"Lopuksi globalisaatio on luomassa uusia haasteita veropolitiikan alalla. Rahoitustoiminnan ja muun maantieteellisesti liikkuvan toiminnan houkuttelemiseen tarkoitettujen verojärjestelmät voivat luoda valtioiden välistä haitallista verokilpailua, joka tuo mukanaan riskejä kaupan ja sijoittamisen vinoutumisesta ja joka voisi johtaa kansallisten veropohjien murenemiseen. Vaadimme voimakkaasti OECD:tä jatkamaan voimaperäisesti tällä alueella sitä työtään, jonka tarkoituksena on luoda sellainen monenvälinen lähestymistapa, jonka perusteella maat voisivat toimia yhdessä ja erikseen näiden käytäntöjen alan rajoittamiseksi. Seuraamme tiiviisti edistymistä siinä OECD:n työssä, jonka on määrä tuottaa raportti vuoteen 1998 mennessä."

Vuoden 1997 kokouksissaan OECD:n ministerit ja G7-valtioiden päämiehet vahvistivat uudestaan, miten tärkeää on taistella haitallista verokilpailua vastaan.

3. Vastauksena ministerien julkilausumaan veroasiainkomitea (jäljempänä "komitea") loi "verokilpailua käsittelevät erityisistunnot" (Special Sessions on Tax Competition). Erityisistunnot valmistelivat tämän raportin Japanin ja Ranskan yhteispuheenjohtajuuden alaisuudessa. Komitea hyväksyi raportin 20 päivänä tammikuuta 1998 pitämässään istunnossa.

4. Raportilla pyritään luomaan parempi ymmärrys siitä, miten verokeitaat ja haitalliset veroetujärjestelmät, kokonaisuutena tarkoitettuna haitalliset verokäytännöt, vaikuttavat rahoituksen ja muiden palveluiden sijoittautumiseen, murentavat muiden maiden veropohjia, vinouttavat kauppa- ja investointimalleja ja yleisesti heikentävät verojärjestelmien oikeudenmukaisuutta ja neutraaliutta sekä niillä olevaa laajaa sosiaalista hyväksyntää. Tällainen haitallinen verokilpailu vähentää globaalia hyvinvointia ja heikentää verovelvollisten luottamusta verojärjestelmien yhtenäisyyteen. Raportissa tiedostetaan hyväksyttävien ja haitallisten veroetujärjestelmien ero ja analysoidaan huolellisesti sekä asuinmaan että lähdemään verojärjestelmien ne piirteet, jotka voivat aiheuttaa haitallisten veroetujärjestelmien vahingollisia vaikutuksia. Raportissa tiedostetaan, että yksipuolisilla tai kahdenvälisillä vastauksilla ongelmaan, joka on lähtökohtaisesti multilateraalinen, on rajoituksensa, ja

tunnistetaan tapoja, joilla hallitukset voivat parhaiten luoda yhteiset puitteet, joissa maat voivat yhdessä ja erikseen toimia rajoittaakseen niitä ongelmia, joita haitallisia verokäytäntöjä soveltavista maista ja verotuksellisesti itsenäisistä alueista aiheutuu. Estämällä verokeitaiden ja haitallisten veroetujärjestelmien leviämistä ja kannustamalla haitallisia verokäytäntöjä nykyisin soveltavia maita tarkistamaan nykyiset toimenpiteensä raportti palvelee veropolitiikan vahvistamista ja parantamista kansainvälisesti.

5. Raportissa ja suosituksissa käsitellään sekä OECD:n jäsenmaiden että ei-jäsenmaiden ja niihin riippuvuussuhteissa olevien alueiden haitallisia verokäytäntöjä.

6. Raportin polttopiste on maantieteellisesti liikkuvassa toiminnassa, kuten rahoituksessa ja muissa palveluissa mukaan lukien aineettoman omaisuuden hankkiminen. Tehdas-, rakennus- ja laiteinvestointien houkuttelemiseen tarkoitettujen verokannustimien on jätetty ulkopuolelle tässä vaiheessa, vaikka onkin tiedostettu, että toisaalta rahoitukseen ja muihin palveluihin ja toisaalta valmistustoimintaan ja muuhun samanlaiseen toimintaan tarkoitettujen järjestelmien välistä eroa ei ole aina helppo noudattaa. Komitea aikoo tutkia tätä asiaa tulevaisuudessa. Komitea on myös tietoinen siitä, että jonkin maan kilpailuasemaan ja taloudellisen toiminnan sijoittautumiseen vaikuttavat monet taloudelliset, sosiaaliset ja institutionaaliset tekijät. Nämä tekijät eivät kuitenkaan ole tämän tutkimuksen polttopisteessä.

7. Raportissa tutkitaan yleisissä tuloverojärjestelmissä olevia säännöksiä samoin kuin tietyn tyyppisistä tuloista kannettavia veroja. Komitea tutkii erikseen verokilpailun kulutusveroissa esille nostamia kysymyksiä.

8. Tätä tutkimusta on tarkasteltava sen roolin yhteydessä, joka OECD:llä on kiihtyvän globalisaatiovauhdin maailmassa. OECD uskoo, että asteittainen rajat ylittävän kaupan ja sijoittamisen vapauttaminen on ollut merkittävin yksittäinen voimatekijä taloudellisen kasvun ja kohoavan elintason taustalla. Järjestö yrittää turvata ja edistää avointa, multilateraalista kaupankäyntijärjestelmää ja kannustaa sellaisiin tähän järjestelmään tehtäviin korjauksiin, joilla otetaan huomioon kansainvälisen kaupan muuttuva luonne mukaan lukien kaupan, sijoittamisen ja verotuksen liittymäkohdat. Komitea uskoo, että tässä raportissa esitetyt ehdotukset, vaikka ne eivät katakaan verokilpailun kaikkia puolia, edistävät edelleen näitä tavoitteita vähentämällä verotuksen vinouttavaa vaikutusta liikkuvan rahoitus- ja palvelutoiminnan verotukseen ja edistämällä täten reilua kilpailua todellisen taloudellisen toiminnan osalta. Jos hallitukset voivat sopia siitä, että taloudellisten näkökohtien eikä ensisijaisesti verotekijöiden pitää ohjata näitä sijoittautumispäätöksiä, tämä auttaa siirtymistä kohti sitä "samojen mahdollisuuksien kilpakenttää", joka on niin olennainen globaalin talouskasvun jatkuvalla laajenemiselle.

9. Komitean näkemys on se, että tässä raportissa käsitellyt ongelmat ovat jo haaste hallituksille ja haasteesta tulee yhä merkittävämpi. Sen vuoksi tarvitaan sekä välittömiä toimenpiteitä että jatkuvaa prosessia muun kansainvälisesti koordinoitun toiminnan lujittamiseksi tällä alueella.

10. Näiden ongelmien käsittelemiseksi tässä raportissa

esitetään monia ehdotuksia:

- Haitallisia veroetujärjestelmiä koskevien suuntaviivojen luominen.
- Haitallisia verokäytäntöjä käsittelevän foorumin luominen.
- Sellaisen verokeitaiden luettelon laatiminen, jota täydennettäisiin vuoden kuluessa foorumin ensimmäisestä kokouksesta.
- Monet kansallisen lainsäädännön tasolla ja verosopimustasolla tehtäviä toimia koskevat suositukset.
- Alueet seurantaa varten.

11. Nämä ehdotukset ovat merkittävä askel haitallisen verokilpailun ongelmaa käsittelevässä jatkuvassa prosessissa. Suositukset käsittelevät kiireisimpiä ja tärkeimpiä puolia siinä haasteessa, jonka maantieteellisesti liikkuva rahoitus- ja muu palvelutoiminta päättäjille asettavat. Komitea hyväksyy sen, että tarvitaan enemmän työtä joidenkin näiden suositusten toimeenpanemiseksi ja että lisäksi on muita alueita, joilla haitallisen verokilpailun ongelmia on tutkittava.

12. Rajat ylittävillä säästämisinstrumenteille, erityisesti pankkitalletuksille, maksettavan koron verokohtelua ei käsitellä tässä projektin ensimmäisessä vaiheessa, koska komitea nykyisin tutkii mahdollisuutta kehittää ehdotuksia rajat ylittävien korkovirtojen käsittelemiseksi mukaan lukien lähdeverojen ja tietojenvaihdon käyttö. Se on antanut veron välttämistä ja veronkiertoa käsittelevän työryhmänsä tehtäväksi tutkia, miten tietojenvaihtoa ja lähdeveroja voidaan käyttää sen varmistamiseen, että rajat ylittävät korkovirrat eivät välty verotukselta. Komitea antaa tälle asialle suuren merkityksen ja ensimmäinen raportti on saatavilla vuonna 1999.

13. Komitea tiedostaa, että koska tässä raportissa käsitellyt ongelmat ovat lähtökohtaisesti luonteeltaan globaaleja, on kriittisen tärkeätä, että vuoropuheluun osallistuu mahdollisimman monta maata. Mitä laajempi tähän vuoropuheluun osallistuvien maiden taloudellinen ryhmä on, sitä suurempi on ehdotettujen ratkaisujen tehokkuus, koska tämä minimoisi toiminnan siirtymistä niille osallistuvien maiden ulkopuolisille alueille, joilla on haitallisia verokäytäntöjä. Kaikki toiminnan siirtyminen voi luoda enemmän painetta vastatoimien suorittamiseksi, jos tällainen toiminta etabloidaan uudelleen alueille, jotka käyttävät ei-transparentteja haitallisia verokäytäntöjä. Juuri näistä syistä komitea on antanut erityistä merkitystä sille, että ei-jäsenmaat otetaan mukaan komiteassa käytävään haitallista verokilpailua koskevaan analytyttiseen ja menettelyyn liittyvään keskusteluun.

14. Kahdeksantoista viime kuukauden aikana komitea on käyttänyt laajaa järjestön ulkopuolisille suunnattua ohjelmaansa ryhtyäkseen vuoropuheluun ei-jäsenmaiden kanssa. On järjestetty kolme alueseminaaria. Ensimmäinen seminaari pidettiin Meksikossa ja siihen osallistuivat Argentiina, Bolivia, Brasilia, Chile, Jamaika, Kolumbia, Peru ja Venezuela. Toinen pidettiin Istanbulissa ja osallistujat olivat Albaniasta, Azerbaidzhanista, Eestistä, entisestä Jugoslavi-

an tasavallasta Makedoniasta, Georgiasta, Latviasta, Liettuasta, Moldovasta, Mongoliasta, Romaniasta, Slovakian tasavallasta ja Ukrainasta. Kolmas alueseminaari pidettiin yhteistyössä Aasian kehitys pankin kanssa Singaporessa ja siihen osallistuivat Filippiinit, Indonesia, Intia, Kiina, Kiinan Taipei, Malesia, Singapore, Sri Lanka ja Thaimaa.

15. Tärkeä puoli ehdotetun foorumin työssä on tehostaa tätä vuoropuhelua tavoitteena rohkaista asiasta kiinnostuneita ei-jäsenmaita liittymään tiiviimmin 3 luvussa esitettyihin suosituksiin. Komitea tiedostaa myös sen, että jotkut ei-jäsenmaat ehkä ovat eri mieltä joistakin näistä suosituksista. Nämä mahdolliset erot maiden kannoissa ovat yksi lisäsy ryhtyä vuoropuheluun. Komitea ehdottaa, että foorumi järjestäisi aikaisin vuonna 1999 korkean tason kokouksen, joka olisi avoin kaikille asiasta kiinnostuneille ei-jäsenmaille.

16. Komitea toteaa, että monet verokeitaat ovat valinneet vaihtoehdon, jossa ne ovat suuresti riippuvaisia veroelikeinostaan. Siltä osin kuin verokeidas antaa selvän merkin siitä, että se haluaa supistaa haitallisia verokäytäntöjään, komitea on valmis ryhtymään vuoropuheluun tällaisten verokeitaiden kanssa ottaen huomioon tarpeen rohkaista näiden kansantalouksien pitkän aikavälin kehitystä.

17. Haitalliseen verokilpailuun liittyvää työtä on tehty myös Euroopan unionissa. EU:n neuvosto sopi 1 päivänä joulukuuta 1997 haitallisen verokilpailun käsittelyä koskevasta toimenpidepaketista auttaakseen vinoutumien vähentämistä yhtenäismarkkinoilla, estääkseen kohtuuttomia verotuottomenetyksiä ja kehittääkseen verorakenteita enemmän työntekoa suosivalla tavalla. Pakettiin sisältyvät yritysverotuksen käytännesäännöt, säästöjen tuottaman tulon verottaminen ja lähdeveron kantaminen yhtiöiden välisistä rajat ylittävistä korko- ja rojaltimaksuista. Yritysverotuksen käytännesäännöissä tunnustetaan mahdollisesti haitallisia yritysverotusjärjestelmiä ja annetaan kriteerit haitallisten järjestelmien arvioimiseen. Niihin sisältyy sitoumus olla ottamatta käyttöön uusia haitallisia verojärjestelmiä ja sitoumus purkaa olemassa olevat järjestelmät.

18. Vaikka EU:n käytännesäännöt ja OECD:n suuntaviivat ovatkin toisiaan vahvistavia ja laajasti yhteensopivia erityisesti haitallisten veroetujärjestelmien tunnistamiskriteerien osalta, nämä kaksi kuitenkin eroavat toisistaan alaltaan ja toiminnaltaan. OECD:n suuntaviivat rajoittuvat selvästi rahoitukseen ja muihin palveluihin, kun taas koodissa tarkastellaan liiketoimintaa yleisesti, vaikka painopiste onkin liikkuvassa toiminnassa. Menettely tarkastelussa kuvastaa kunkin organisaation erilaisia institutionaalisia toimintapuitteita ja OECD:n suuntaviivat on nimenomaan tarkoitettu maantieteellisesti paljon laajemmalle ryhmälle. OECD:n työ ulottuu myös haitallisten veroetujärjestelmien ulkopuolelle kattamaan verokeitaat ja siinä keskitytään myös tietojenvaihtoon. Lisäksi, niin kuin edellä todettiin, EU:n koodi on osa toimenpidepakettia, kun taas OECD:n suuntaviivoihin liittyy 19 yksityiskohtaista suositusta, jotka koskevat haitallisen verokilpailun yksittäiskysymyksiä. Kaikkien näiden syiden vuoksi komitea katsoo, että kumpikin organisaatio vastaa itsenäisesti omien instrumenttinsa tulkinnasta ja soveltamisesta.

19. Raportissa on kolme osaa. Ensimmäisessä luvussa luodaan yleiskatsaus olemassa olevien kansainvälisten verojärjestelyjen pohjana oleviin peruseriaatteisiin ja siihen, miten globalisaatioprosessi on luonut painetta näihin järjestelyihin. 2 luvussa analysoidaan kriteerejä, jotka voivat johtaa päätelmään, että verokeitaat ja tietyt veroetujärjestelmät ovat haitallisia, ja siinä tuodaan esille ne huolet, joita hallituksilla on tällaisten järjestelmien vaikutuksesta niiden verojärjestelmien yhtenäisyyteen. Sekä transparentit että ei-transparentit järjestelmät otetaan huomioon. 3 luvussa suositellaan joitakin sellaisia toimenpiteitä, joita voidaan käyttää verokeitaiden ja haitallisten veroetujärjestelmien torjumiseksi. Näitä toimenpiteitä voidaan suorittaa kotimaisessa lainsäädännössä, verosopimuksissa ja tehostetun kansainvälisen yhteistyön yhteydessä. Lisäksi luvussa esitetään haitallisia veroetujärjestelmiä koskevat suuntaviivat ja menettely verokeitaiden tunnistamiseksi ja ehdotetaan luotavaksi komitean suojeluksessa toimiva haitallisia verokäytäntöjä käsittelevä foorumi.

1 LUKU

VEROKILPAILU: GLOBAALI ILMIÖ

20. Perinteisesti veropolitiikkaa on kehitetty ensisijaisesti kotimaisten taloudellisten ja sosiaalisten huolenaiheiden käsittelemiseksi. Verotuksen muodot ja tasot asetettiin julkisesti hankittujen tavaroiden ja tulonsiirtojen halutun tason mukaan ja ottaen myös huomioon maan kannalta tarkoituksenmukaisina pidetyt kohdentamis-, vakauttamis- ja tulonjakotavoitteet. Vaikka olennaisilta osin suljettujen kansantalouksien kansallisilla verojärjestelmillä olikin kansainvälinen ulottuvuutensa siinä, että ne mahdollisesti vaikuttivat maassa asuvien ulkomaisesta lähteestä saamasta tulosta kannetun veron määrään ja tyypillisesti lukivat maan veropohjaan sen ulkopuolella asuvien siitä maasta saaman tulon, kansallisten verojärjestelmien vuorovaikutus oli melko vähäistä, kun otettiin huomioon pääoman rajoitettu liikkuvuus. Päätös korkeasta verokannasta ja suurista julkisista menoista tai matalista veroista ja pienistä julkisista menoista, päätös välittömien ja välillisten verojen painotuksesta ja verokannustimien käytöstä olivat kaikki asioita, jotka päätettiin ensisijaisesti kansallisten näkökohtien perusteella ja joilla oli pääasiassa kansallisia vaikutuksia. Vaikka kansainvälisiä heijastusvaikutuksia muihin kansantalouksiin olikin jonkin verran, ne olivat yleensä vähäisiä.

21. Kaupan ja investoinnin kiihtyvä globalisaatioprosessi on perusluonteisesti muuttanut kansallisten verojärjestelmien välisen suhteen. Kuten edellä 8 kappaleessa huomautettiin, kaupan ja investoinnin ei-verotuksellisten esteiden poistaminen ja tuloksena oleva kansantalouksien integraatio ovat suuresti lisänneet sitä vaikutusta, joka kansallisella veropolitiikalla voi olla muihin kansantalouksiin. Globalisaatio on myös ollut eräs käyttövoimista niiden veroreformien taustalla, joissa on keskitytty veropohjan laajentamiseen ja verokantojen alentamiseen ja näin minimoitu veroista aiheutuneita vinoutumia. Se on myös rohkaisut maat

jatkuvasti arvioimaan verojärjestelmiään ja julkisia menojaan tarkoituksessa tehdä sopivissa tapauksissa korjauksia sijoittamisen "veroilmapiiriin" parantamiseksi. Globalisaatio ja pääoman lisääntynyt liikkuvuus ovat myös edistäneet pääoma- ja rahoitusmarkkinoiden kehittymistä ja rohkaisseet maita vähentämään pääomavirtojen veroesteitä ja modernisoimaan verojärjestelmiään tämän kehityksen huomiota ottamiseksi. Monet näistä reformeista ovat käsitelleet myös tarvetta sopeuttaa verojärjestelmät tähän uuteen globaaliin ympäristöön.

22. Globalisaatioprosessi on johtanut lisääntyneeseen liikeyritysten väliseen kilpailuun globaaleilla markkinoilla. Monikansalliset yritykset ovat lisääntyvässä määrin kehittäneissä globaaleja strategioita ja niiden yhteydet vain yhteen maahan ovat heikentyneissä. Lisäksi tekniset innovaatiot ovat vaikuttaneet monikansallisten yritysten johtamistapaan ja tehneet johdon ja muun palvelutoiminnan fyysisestä sijaintipaikasta monikansallisille yrityksille vähemmän tärkeän. Kansainvälisten rahoitusmarkkinoiden laajeneminen jatkuu ja tämä kehitys mahdollistaa globaalia hyvinvointia laajentavat, rajat ylittävät pääomavirrat. Tämä prosessi on parantanut hyvinvointia ja elintasoja ympäri maailman luomalla resurssien tehokkaampaa allokoitua ja hyväksikäyttää.

23. Kuten edellä 8 ja 21 kappaleissa mainittiin, globalisaatiolla on ollut myönteinen vaikutus verojärjestelmien kehitykseen. Globalisaatiolla on kuitenkin ollut myös kielteisiä vaikutuksia, kun se on avannut uusia keinoja, joilla yhtiöt ja yksilöt voivat minimoida ja välttää veroja ja joilla maat voivat käyttää hyväksi näitä uusia tilaisuuksia kehittämällä sellaista veropolitiikkaa, jonka ensisijaisena tavoitteena on kääntää rahoituspääoman ja muun maantieteellisesti liikkuvan pääoman suunta. Tämä toiminta aiheuttaa potentiaalisia vinoutumia kauppa- ja investointimalleissa ja vähentää globaalia hyvinvointia. Kuten jäljempänä tarkasti selvitetään, nämä järjestelyt voivat murentaa muiden maiden kansallisia veropohjia, muuttaa verotuksen rakennetta (siirtämällä osan verorasituksesta liikkuvista suhteellisen liikkumattomiin tekijöihin ja tulosta kulutukseen) ja estää progressiivisten verokantojen soveltamisen ja tulon uudelleenjakoa koskevien tavoitteiden saavuttamisen. Tällainen paine voi johtaa verorakenteiden muutoksiin, jolloin heijastusvaikutukset ehkä pakottavat kaikki maat muuttamaan veropohjaan, vaikka parempi tulos olisi voitu saavuttaa kansainvälistä yhteistyötä tehostamalla. Yleisemmin todettuna, yhden kansantalouden veropolitiikalla on nyt todennäköisemmin heijastusvaikutuksia muihin kansantalouksiin. Nämä uudet verojärjestelmiin kohdistuvat paineet koskevat sekä yhteisösektorin liiketuloa että henkilökoh- taista sijoitustuloa.

24. Mailla on julkisia menoja koskevia velvollisuuksia ja rajoituksia, koska niiden on rahoitettava esimerkiksi maanpuolustuksen, koulutuksen, sosiaaliturvan ja muiden julkisten palvelujen kustannukset. Ne jotka asuvat ei-verokeidasmaissa ja sijoittavat verokeitaisiin, joissa verotus on nimellistä tai veroa ei kanneta lainkaan, kykenevät ehkä monin tavoin käyttämään näitä verokeidasalueita kansallisen verovastuunsa vähentämiseen. Tällaiset verovelvolliset

ovat itse asiassa "vapaamatkustajia", jotka hyötyvät kotimaansa julkisesta rahankäytöstä ja kuitenkin välttyvät osalistumasta sen rahoitukseen.

25. Vielä laajemmassa merkityksessä "vapaamatkustajia" voivat olla verokeitaiden hallitukset ja niissä asuvat ei-verokeidasmaan luomien yleisten julkisten hyödykkeiden osalta. Lisääntyneestä globalisaatiosta ja verojärjestelmien vuorovaikutuksesta aiheutuu näin mahdollisesti kielteisiä heijastusvaikutuksia myös kustannuspuolella.

26. Komitea myöntää, ettei ole erityisiä syitä siihen, miksi kahdella maalla pitäisi olla sama verotaso ja -rakenne. Vaikka verotasojen ja -rakenteiden eroilla voi olla heijastusvaikutuksia muihin maihin, kyseessä ovat olennaisilta osin kansallisten hallitusten poliittiset päätökset. Verotasot voivat, aina tehtyjen päätösten mukaan, olla korkeat tai matalat suhteessa muihin valtioihin ja verorasitus voi vaihdella koostumukseltaan. Se, että jokin maa on modernisoinut verotuksellisen infrastruktuurinsa muita maita aikaisemmin, esimerkiksi alentamalla verokantoja ja laajentamalla veropohjaa lisätäkseen neutraaliutta, on periaatteessa kansallista politiikkaa koskeva asia. Maiden pitäisi edelleen voida vapaasti suunnitella omat verojärjestelmänsä niin kauan kuin ne niitä suunnitellessaan noudattavat kansainvälisesti hyväksytyjä standardeja. Tämä tutkimus on osittain tarkoitettu auttamaan tässä suhteessa.

27. Verokilpailulla ja verojärjestelmien vuorovaikutuksella voi olla seurauksia, joita jotkut maat ehkä pitävät kielteisinä ja haitallisina, toiset taas eivät. Jokin maa voi esimerkiksi pitää investointikannustimia investointeja piristävän politiikan välineenä, kun taas toinen voi katsoa, että investointikannustimilla käännetään reaali-investointeja maasta toiseen. Tämän viimeksi mainitun vaikutuksen yhteydessä ne maat, joilla on erityisiä rakenteellisia haittoja, kuten huono maantieteellinen sijainti, luonnonvarojen puute jne., usein katsovat, että erityiset verokannustimet tai -järjestelmät ovat välttämättömiä tasoittamaan ei-verotuksellisia haittoja mukaan lukien tällaisille alueille sijoittautumisesta aiheutuvat lisäkustannukset. Samalla tavalla maiden sisällä syrjäseudut kokevat usein vaikeuksia kehityksensä edistämiseksi ja ne voivat tämän kehityksen jossakin vaiheessa hyötyä houkuttelevammista verojärjestelmistä tai -kannustimista tiettyjen toimintojen osalta. Tämä tulos sinänsä osoittaa, että jonkin maan yleiseen kilpailuasemaan vaikuttavat monet tekijät. Vaikka kansainvälinen yhteisö voi olla huolestunut mahdollisista heijastusvaikutuksista, nämä päätökset voivat olla perusteltuja kyseisen maan kannalta katsottuna.

28. Haitallisia vaikutuksia voi ilmetä myös siksi, että olemassa olevien verojärjestelmien välillä on tahatonta yhteensopimattomuutta, mikä ei merkitse sitä, että jokin maa tarkoituksellisesti käyttäisi hyväksi verojärjestelmien vuorovaikutusta murentaakseen toisen maan veropohjaa. Verovelvolliset voivat käyttää hyväksi tällaista tahatonta yhteensopimattomuutta toisen tai kummankin maan tappioksi. Tällaisen yhteensopimattomuuden ei-toivottuja vaikutuksia voidaan käsitellä yksipuolisilla tai kahdenvälisillä toimenpiteillä. Jos ongelmaa ei kuitenkaan voida ratkaista tällä tasolla, sitä voidaan tutkia 2 luvussa esitettyjen kritee-

rien perusteella.

29. Toisin kuin yhteensopimattomuustilanne, jossa verojärjestelmien vuorovaikutusta käytetään hyväksi säätämällä erityisiä verosäännöksiä, jotka pääasiassa murentavat muiden maiden veropohjaa, muihin maihin kohdistuvat heijastusvaikutukset eivät ole pelkkä kansallisen veropolitiikan toimeenpanoon nähden satunnainen sivuvaikutus. Tässä vaikutus on se, että jokin maa kääntää pääoma- ja rahoitusvirtoja ja vastaavia tuloja muista maista tekemällä aggressiivisesti tarjouksia muiden maiden veropohjasta. Jotkut ovat kuvanneet tätä vaikutusta "salametsästykseksi", koska veropohja "oikeutetusti" kuuluu toiselle maalle. Tällaiset käytännöt voidaan asianmukaisesti nimetä haitalliseksi verokilpailuksi, koska ne eivät heijasta erilaisia näkemyksiä sopivasta verotasosta ja julkisista menoista tai jonkin kansantalouden verojen sopivasta painotuksesta, jotka ovat kullakin maalla veroasioissa olevaa suvereeniutta koskevia kysymyksiä, vaan ne on itse asiassa räätälöity houkuttelemaan muualla syntyneitä investointeja tai säästöjä tai mahdollistamaan muiden maiden verojen välttäminen.

30. Ne verokeitaat tai haitalliset veroetujärjestelmät, jotka painavat liikkuvasta toiminnasta saadusta tulosta kannetun veron tosiasiallisen verokannan huomattavasti muiden maiden verokantoja matalammaksi, voivat aiheuttaa haittaa:

- vinouttamalla rahoitusinvestointivirtoja ja epäsuorasti reaali-investointivirtoja;
- vaarantamalla verorakenteiden yhtenäisyyttä ja oikeudenmukaisuutta;
- vähentämällä lain noudattamista kaikkien verovelvollisten keskuudessa;
- muotoilemalla uudelleen verojen ja julkisten menojen halutun tason ja painotuksen;
- aiheuttaen ei-toivottua verorasituksen osan siirtymistä vähemmän liikkuviin veropohjiin, kuten työvoimaan, omaisuuteen ja kulutukseen ja
- lisäämällä veroviranomaisten ja verovelvollisten hallinnollisia kustannuksia ja lain noudattamisesta aiheutuva rasi-tusta.

31. Jos tällaisilla käytännöillä on kaikki nämä kielteiset vaikutukset, ne selvästi ovat haitallisia. Muissa tapauksissa, esimerkiksi silloin, kun vain joitakin näistä vaikutuksista esiintyy, haitan määrä kuitenkin vaihtelee asteikolla ja siten haitallisen verokäytäntöjen tunnistamisprosessiin kuuluu kriteerien punnintaa. Jos joidenkin verokäytäntöjen heijastusvaikutukset ovat niin olennaiset, että käytäntöjen päätel- lään olevan muiden maiden verokantojen varastamista, nämä käytännöt epäilemättä nimettäisiin "haitalliseksi verokilpailuksi".

32. Komitea on tietoinen siitä, että monet tässä raportissa tarkoitettujen veroetujärjestelmien toteutettu vastauksena liiketoimintayhteisön paineelle talouden kehittämisestä vastuussa olevia hallinnon osia kohtaan. On toivottavaa, että tässä raportissa esitetyt analyysit auttavat veroasioiden päätöksentekijöitä, kun he käsittelevät näitä asioita näissä hallinnon muissa osissa olevien kollegoidensa ja liiketoi-

mintayhteisön kanssa.

33. Vaikka analyysin polttopiste on toistaiseksi ollut lähdemaaverotuksessa, myös lähdemaaverotuksen ja asuinmaaverotuksen vuorovaikutus on otettu mukaan. Asuinmaa voi omia verosääntöjään muuttamalla joiltakin osin suojata itsensä muiden maiden haitallisten verokäytäntöjen aiheuttamilta kielteisiltä vaikutuksilta ja taloudelliselta käyttäytymiseltä. Esimerkiksi tietyt muutokset ja korjaukset ulkomaantulon verottamisessa nykyisin sovellettavissa järjestelmissä voivat olla mahdollisia tarkasti suunnattuna vastauksena joihinkin näihin ongelmiin. Näitä asioita käsitellään tarkemmin 3 luvussa.

34. Komitea on tietoinen siitä, että jotkut investoijat ehkä pyrkivät investoimaan paikkaan, jossa on alemmat verokannat (ja suurempi tuotto verojen jälkeen), vaikka saata-villa on vain vähäiset julkiset palvelut, kun taas toiset ehkä pyrkivät investoimaan paikkaan, jossa on laajemmat julkiset palvelut, vaikka heidän on siedettävä suurempaa verorasitusta palvelujen rahoittamiseksi. Näistä syistä investoijat suosivat erilaisia paikkoja, mutta nämä aidot sijoittautumispäätökset on erotettava sentyypisistä käyttäytymisestä, joka on tämän raportin polttopisteessä.

35. Käytettävissä olevat tiedot eivät mahdollista matalan verokannan alueiden taloudellisten ja verotuottoja koskevien vaikutusten tarkkaa vertailuanalyysia. On myös osoittautunut vaikeaksi saada tietoja veroetujärjestelmiin liittyvästä toiminnasta, kun otetaan huomioon ongelmat, joita esiintyy veroetujärjestelmien vaikutusten erottamisessa kokonais-tiedoista niissä maissa, joissa on muutoin normaalit verosysteemit, ja se, että tällaiset järjestelmät ovat usein ei-transparentteja. Käytettävissä olevat tiedot kuitenkin viittaavat siihen, että verokeitaiden käyttö on nykyisin laajaa ja osallistuminen tällaisiin järjestelyihin on laajentumassa eksponentiaalisesti. Esimerkiksi G7-maiden suorat ulkomaiset investoinnit moniin Karibian maihin ja eteläisen Tyynenmeren saarivaltioihin, joita yleensä pidetään matalan veron alueina, enemmän kuin viisinkertaistuivat yli 200 miljardiin dollariin vuosina 1985–1994 ja tämä kasvuvauhti ylittää selvästi kaikkien ulospäin suuntautuvien suorien ulkomaisten investointien kasvun. Komitea pitää jatkossakin tärkeänä lisätietojen keräämistä verokeitaissa tapahtuvasta kehityksestä ja veroetujärjestelmien käytöstä.

36. Järjestelmä voi olla haitallinen silloinkin, kun on vaikea kvantifioida sen aiheuttamia haitallisia taloudellisia vaikutuksia. Esimerkiksi se, että vuositilinpäätöstä ei tarvitse antaa, voi estää sellaisten tietojen saamisen, jotka ovat välttämättömät jonkin järjestelmän taloudellisten vaikutusten analyysille. Maat lienevät kuitenkin yhtä mieltä siitä, että tällaiset järjestelmät ovat haitallisia ja niiden käyttö pitäisi estää, vaikka taloudellista vahinkoa ei voitaisikaan mitata.

37. Globalisoitumisella ja yritysten välisellä lisääntyneellä kilpailulla globaaleilla markkinoilla on ollut ja on edelleen monia myönteisiä vaikutuksia. Se, että verokilpailu voi johtaa haitallisten verokäytäntöjen leviämiseen ja tuloksena oleviin haitallisiin seurauksiin, niin kuin tässä on selvitetty, osoittaa kuitenkin, että hallitusten on ryhdyttävä toimenpiteisiin, mukaan lukien kansainvälisen yhteistyön tehosta-

minen, suojatakseen veropohjaan ja välttääkseen sen hyvinvoinnin maailmanlaajuisen alenemisen, joka johtuu verotuksen pääoma- ja rahoitusvirroissa synnyttämistä vinoutumista.

2 LUKU

VEROKEITAIDEN JA HAITALLISTEN VEROETUJÄRJESTELMIEN TUNNISTAMISKRITEERIT

I. Johdanto

38. Tässä luvussa käsitellään kriteerejä, joita tämän raportin yhteydessä on käytettävä verokeidasalueiden ja ei-verokeidasmaiden haitallisten veroetujärjestelmien tunnistamisessa. Siinä keskitytään tunnistamaan ne tekijät, joiden avulla verokeitaat ja OECD:n jäsenmaiden ja ei-jäsenmaiden haitalliset veroetujärjestelmät voivat houkutel-la erittäin liikkuvaa toimintaa, kuten rahoitusta ja muita palveluja. Tässä luvussa annetaan käytännön suuntaviivat hallitusten auttamiseksi tunnistamaan verokeitaat ja erotta-maan toisistaan hyväksyttävät ja haitalliset veroetujärjes-telmät.

39. Tässä luvussa otetaan välttämätön käytännön askel kohti sen edelleen selventämistä, miksi hallitukset ovat huolissaan haitallisesta verokilpailusta. Se tehdään tunnis-tamalla ja käsittelemällä ensiksi verokeitaiden tyypilliset piirteet. Sitten luvussa käsitellään tekijöitä, jotka voivat olla tunnusomaisia niille verojärjestelmille, joiden voidaan katsoa johtavan haitalliseen verokilpailuun.

40. Aivan aluksi on erotettava toisistaan kolme laajaa ryhmää tilanteita, joissa maantieteellisesti liikkuvasta toi-minnasta, kuten rahoitus tai muut palvelut, saadusta tulosta jossakin maassa kannettu vero on alempi kuin se vero, joka samasta tulosta kannettaisiin toisessa maassa:

i) Ensimmäinen maa on verokeidas ja sellaisena se ei yleensä kannata tästä tulosta mitään veroa tai kantaa siitä vain nimellisen veron.

ii) Ensimmäinen maa kerää huomattavat vero-tuotot yksilö- tai yhteisötasolla tulosta kannetuilla veroilla, mutta sen verojärjestelmässä on etuja antavia piirteitä, jotka mahdollistavat sen, että kyseistä tuloa ei veroteta tai sitä verotetaan matalalla verokannalla.

iii) Ensimmäinen maa kerää huomattavat vero-tuotot yksilö- tai yhteisötasolla tulosta kannetuilla veroilla, mutta siinä maassa tällä tasolla yleensä sovellettava tosiasiallinen verokanta on alempi kuin toisessa maassa.

41. Kaikissa kolmessa tilanneryhmässä voi olla ei-toivottuja vaikutuksia toisen maan kannalta katsottuna. Kuten edellä 21 kappaleessa jo todettiin, globalisaatiolla on kuitenkin ollut myönteinen vaikutus verojärjestelmien kehi-tykseen, koska se on esimerkiksi ollut käyttövoimana vero-reformeissa, joissa on keskitytty veropohjan laajentamiseen ja verokantojen alentamiseen ja näin minimoitu verosta

aiheutuvia vinoumia. Näin ollen ja sikäli kuin muita tässä luvussa tarkoitettuja tekijöitä ei esiinny, tässä kolmannessa ryhmässä syntyvät ongelmat jäävät tämän raportin ulkopuolelle. Toisen maan verotuottoihin kohdistuvia heijastusvaikutuksia voidaan käsitellä monilla keinoilla yksipuolisesti tai kahdenvälisesti (ks. esimerkiksi 98 kappale). Tarkoituksena ei ole suoraan tai epäsuorasti ehdottaa, että on olemassa jokin tuloveron yleinen tosiasiallinen minimiverokanta, jonka alapuolella maan katsottaisiin käyvän haitallista verokilpailua.

42. Tämän raportin polttopisteessä olevaa kahta ensimmäistä ryhmää käsitellään toisella tavalla. Vaikka käsitteellä "verokeidas" ei olekaan tarkkaa teknistä merkitystä, on havaittu, että voidaan hyödyllisesti erottaa toisistaan ne maat, jotka voivat rahoittaa julkiset palvelunsa ilman tuloveroja tai nimellisin tuloveroin ja jotka tarjoavat itseään paikkoina, joita muualla asuvat voivat käyttää välttääkseen asuinmaansa veroa, ja toisaalta ne maat, jotka keräävät huomattavat tuotot tuloverollaan mutta joiden verojärjestelmissä on haitallista verokilpailua merkitseviä piirteitä.

43. Ensimmäisessä tapauksessa maalla ei ole intressiä hillitä tuloveron "pohjallepääsykilpailua" ja maa myötävaikuttaa aktiivisesti muiden maiden tuloverotuottojen häviämiseen. Tästä syystä on epätodennäköistä, että nämä maat tekisivät yhteistyötä haitallisen verokilpailun hillitsemisessä. Sen sijaan toisessa tapauksessa maalla saattaa olla merkittävä määrä tuottoja vaarassa haitallisen verokilpailun leviämisen vuoksi ja siksi maa todennäköisemmin suostuu yhteistoimintaan.

44. Tämän eron vuoksi tässä raportissa erotetaan toisistaan ensimmäisen ryhmän alueet, joihin viitataan verokeitain, ja toisen ryhmän alueet, joita pidetään maina, joilla on mahdollisesti haitallisia veroetujärjestelmiä. Tämä ero on erityisen tärkeä 3 luvun suositusten soveltamisen kannalta, koska esimerkiksi suositusta 16 sovelletaan vain verokeitaisiin, kun taas suuntaviivoja sovelletaan vain haitallisiin veroetujärjestelmiin. Seuraavissa II ja III jaksossa esitellään kunkin ryhmän tunnistamisessa käytettävät kriteerit.

45. Monet tekijät voivat vaikuttaa siihen, että verokäytäntöjen tosiasialliset tai potentiaaliset vaikutukset luokitellaan haitallisiksi. Arvioinnin pitää aina perustua relevanttien tekijöiden kokonaisarviointiin.

46. Relevanttia tuloa koskevan veron puuttuminen tai tulon matala tosiasiallinen verokanta on aina arvioinnin lähtökohta. Se, että verotusta ei ole tai että se on vain nimellistä, yhdessä sen kanssa, että maa tarjoaa itseään tai se nähdään paikkana, jota muualla asuvat voivat käyttää asuinmaansa veron kiertämiseen, voi olla riittävää tämän alueen luokittelamiseen verokeitaaksi. Samoin se, että verotusta ei ole tai että se on vain nimellistä, yhdistettynä muille maille asetettuihin merkittäviin rajoituksiin mahdollisuudessa saada tietoja tästä maasta verotusta varten, tyypillisesti identifioisi verokeitaan. Veroetujärjestelmien osalta avainasemassa olevia kriteerejä, muita kuin relevantin tulon verotuksen tosiasiallisen puuttuminen tai sen alhaisuus, ovat seuraavat: onko järjestelmä rajoitettu koskemaan vain muualla asuvia ja onko se muutoin eristetty kansallisesta

taloudesta (eli aitaaminen), transparensin puuttuminen ja mahdottomuus saada tietoja veroetujärjestelmää hyödyntävistä verovelvollisista. Muita kriteerejä, jotka ehkä ovat relevantteja luonnehdittaessa veroetujärjestelmä haitalliseksi, tunnistetaan jäljempänä III jaksossa. Luokittelu perustuu yhdistelmään, jossa ovat mukana verotuksen puuttuminen tai matala tosiasiallinen verotus ja yksi tai useampi kuviossa II, ja milloin se on relevanttia, jäljempänä III osastossa, esitetty kriteeri.

II. Verokeitaat

a) Johdanto

47. Monet maat ja verotuksellisesti itsenäiset alueet käyttävät verotuksellisia ja ei-verotuksellisia kannustimia houkuttellakseen rahoitusalan ja muiden palvelualojen toimintaa. Nämä maat ja alueet tarjoavat ulkomaiselle sijoittajalle ympäristön, jossa ei ole lainkaan verotusta tai vain nimellinen verotus, tavallisesti yhdistettynä vähäiseen määrään säädännäisiä ja hallinnollisia rajoitteita. Toiminta ei yleensä kuulu tietojenvaihdon piiriin esimerkiksi tiukkojen pankkivalvontasääntösten vuoksi. Kuten edellä 42 ja 43 kappaleissa mainittiin, nämä alueet tunnetaan yleensä verokeitain.

48. Verokeitaat yleensä tukeutuvat olemassa olevaan globaaliin rahoitusinfrastruktuuriin ja ne ovat perinteisesti helpottaneet pääomavirtoja ja parantaneet maksuvalmiutta rahoitusmarkkinoilla. Nyt kun ei-verokeidasmaat ovat vapauttaneet rahoitusmarkkinansa ja poistaneet niiden sääntelyn, verokeitaiden haitalliset verovaikutukset tässä yhteydessä ylikompensoivat vaikutusten mahdollisesti tuottamat hyödyt. Koska verotukselliset ja ei-verotukselliset edut yleensä kääntävät rahoituspääomaa pois muista maista, verokeitalla on merkittävä haitallinen vaikutus muiden maiden verotuottopohjiin. Tässä jaksossa kuvataan kriteerit, joita voidaan käyttää verokeitaiden tunnistamiseksi tätä raporttia sovellettaessa.

49. Koska verokeitaat tarjoavat keinon minimoida veroja ja pitää talousasiat luottamuksellisina, verokeitaat ovat yhteisö- ja yksilösijoittajien kannalta hyvin houkuttelevia. Verokeitaat palvelevat kolme päätarkoitusta: ne antavat paikan passiivisten sijoitusten säilyttämiselle ("rahalippaajat"), ne antavat paikan, jossa voidaan kirjata "paperivoittoa", ja mahdollistavat sen, että verovelvollisten asiat, erityisesti heidän pankkitilinsä, tehokkaasti suojataan muiden maiden veroviranomaisten tarkastuksilta.

50. Kaikki nämä toiminnot voivat aiheuttaa haittaa muiden maiden verojärjestelmille, koska ne mahdollistavat sekä yhteisöiltä että luonnollisilta henkilöiltä kannettavan tuloveron kiertämisen ja välttämisen.

51. OECD:n vuoden 1987 raportissa tiedostettiin ne vaikeudet, jotka liittyvät objektiivisen määritelmän antamiseen verokeitaasta¹. Raportin päätelmänä oli pitää sitä, että maa tai alue tarjoaa itseään verokeitaana tai se yleisesti katsotaan verokeitaaksi, hyvänä osoituksena siitä, että maa on verokeitaan roolissa. Tämä tunnetaan "mainetestinä", mutta tässä raportissa esitetään monia kriteerejä verokeitaiden

tunnistamiseen.

b) Verokeitaiden tunnistamiskriteerit

52. Välttämätön lähtökohta verokeitaan tunnistamiselle on kysyä (a) kantaako alue lainkaan veroja tai kantaako se vain nimellisiä veroja (yleisesti tai erityisolosuhteissa) ja tarjoaako se itseään tai nähdäänkö sen tarjoavan itseään paikkana, jota muualla asuvat voivat käyttää asuinmaansa veron välttämiseen. Muita avainkriteerejä, jotka voivat vahvistaa verokeitaan olemassaolon ja joihin viitataan kuviossa I, ovat: (b) sellaiset lait tai hallinnolliset käytännöt, jotka estävät vaihtamasta tehokkaasti relevantteja tietoja muiden valtioiden kanssa sellaisista verovelvollisista, jotka hyödyntävät aluetta, jossa ei kanneta veroa tai kannettu vero on matala; (c) transparensin puuttuminen ja (d) toiminnan merkittävyyttä koskevan vaatimuksen puuttuminen, koska tämä viittaisi siihen, että alue saattaa yrittää houkutellessa sellaisia investointeja tai transaktioita, jotka ovat puhtaasti verotuksen sanelemia (transaktiot voidaan kirjata sinne ilman vaatimusta arvon lisäämisestä, joten todellista toimintaa on vähän eli nämä alueet ovat pääasiallisesti "kirjauskeskuksia").

Kehys I

AVAINKRITEERIT VEROKETTAIDEN TUNNISTAMISESSA TÄTÄ RAPORTTIA SOVELLETTAESSA

a) Ei veroja tai vain nimelliset verot

Se, että relevanttia tuloa ei veroteta tai sen verotus vain nimellistä, on lähtökohta alueen luokitteluksi verokeitaaksi.

b) Tehokkaan tietojenvaihdon puuttuminen

Verokeitaissa on tyypillisesti voimassa sellaisia lakeja tai hallinnollisia käytäntöjä, joiden perusteella liikeyritykset ja luonnolliset henkilöt voivat hyötyä tiukoista salassapitosäännöistä ja muusta sellaisesta suojasta veroviranomaisten tarkastuksia vastaan, ja näin estetään vaihtamasta tehokkaasti tietoja niistä verovelvollisista, jotka hyödyntävät matalan veron aluetta.

c) Transparensin puuttuminen

Transparensin puuttuminen lainsäädännön alaan kuuluvien, oikeudellisten tai hallinnollisten säännösten soveltamisessa on yksi kriteeri verokeitaiden tunnistamisessa.

d) Ei merkittävää toimintaa

Toiminnan merkittävyyttä koskevan vaatimuksen puuttuminen, koska se viittaisi siihen, että alue saattaa yrittää houkutellessa sellaisia investointeja tai transaktioita, jotka ovat puhtaasti verotuksen sanelemia.

Se, että verotus on vain nimellistä, on välttämätön edellytys verokeitaan tunnistamiselle. Kuten edellä 46 kappaleessa todettiin, jos se yhdistyy tilanteeseen, jossa alue tarjoaa tai sen katsotaan tarjoavan itseään paikkana, jossa muualla asuvat voivat välttää asuinmaansa veroja, tämä voi olla

riittävää verokeitaan tunnistamiseen. Kaikkien muiden edellä tarkoitettujen avainkriteerien merkitys on yleensä paljolti riippuvainen erityisestä yhteydestä. Vaikka verokeidas kantaa veroa, kotimaisesta lähteestä saadun tulon määritelmä saattaa olla niin suppea, että sen seurauksena vain pientä osaa tulosta verotetaan.

53. Sen lisäksi, että verotusta ei ole tai se on vain nimellistä, muita avainkriteerejä verokeitaan tunnistamisessa ovat transparensin puuttuminen alueen hallinnollisten verokäytäntöjen soveltamisessa ja sellaiset lainsäädännölliset, oikeudelliset tai hallinnolliset säännökset, jotka estävät (tai estäisivät) tehokkaan tietojenvaihdon. Koska ei-transparentit hallintokäytännöt samoin kuin tietojen antamisen mahdottomuus tai haluttomuus siihen eivät ainoastaan salli sijoittajien välttää verojaan, vaan myös mahdollistavat laittoman toiminnan, kuten veronkierron ja rahanpesun, nämä tekijät ovat erityisen huolestuttavia. Jotkut alueet ovat säättäneet lakeja (esim. anonyymien tilien salliminen), jotka estävät rahoituslaitoksia antamasta veroviranomaisille tietoja sijoittajista. Niinpä veroviranomaisilta puuttuu valta pakottaa laitokset antamaan näitä tietoja eivätkä viranomaiset voi vaihtaa tietoja verosopimusten tai muuntyyppisten virka-apukanavien perusteella. Ilmeisin seuraus siitä, että tietoja ei anneta, on se, että tämä helpottaa veronkiertoa ja rahanpesua. Niinpä nämä tekijät ovat verokeitaan, ja kuten myöhemmin selvitetään, haitallisen veroetuajärjestelmän, erityisen haitallisia ominaisuuksia².

54. Tietojensaannissa on tapahtunut jonkin verran edistystä sikäli, että tietyt verokeidasalueet ovat tehneet ei-verokeitaiden kanssa rikosasioissa annettavaa oikeusapua koskevia sopimuksia, jotka sallivat tietojenvaihdon tiettyihin muihin rikoksiin (esim. huumeiden salakuljetus) liittyvissä verorikosasioissa tai veropetostapauksissa. Nämä verokeidasalueet eivät kuitenkaan salli verohallintojen saada pankkitietoja siinä kriittisessä tarkoituksessa, että paljastettaisiin ja estettäisiin veron välttämistä, mikä on rahoituksesta ja muista palveluista tapahtuvan verotuottojen keräämisen ja veropohjan murenemisen valvonnan kannalta katsottuna yhtä tärkeää kuin veropetosten hillitseminen. Tehokkaan tietojenvaihdon puuttuminen on näin eräs avainkriteerejä verokeitaan tunnistamisessa, koska se rajoittaa veroviranomaisten mahdollisuutta saada tietoja, jotka ovat tarpeen verolakien soveltamiseksi oikein ja oikea-aikaisesti.

55. Lisäksi tärkeää on toiminnan merkittävyyttä koskevan vaatimuksen puuttuminen, koska tämä viittaa siihen, että alue saattaa yrittää houkutellessa puhtaasti verotuksen sanelemia investointeja tai transaktioita. Se saattaa myös osoittaa, että alue ei tarjoa (ei voi tarjota) sellaista oikeudellista ja kaupallista ympäristöä tai sellaisia taloudellisia etuja, jotka houkuttelisivat huomattavaa liiketoimintaa, jos alueen tarjoamia veronminimointimahdollisuuksia ei olisi. Voi olla vaikea ratkaista, onko toiminta merkittävää ja milloin se on sitä. Esimerkiksi rahoitus- ja johtamispalvelut voivat joissakin tilanteissa käsittää merkittävää toimintaa. "Paperiyhtiöiden" suorittamien tiettyjen palvelujen saateen helposti havaita olevan vailla substanssia.

56. Edellä mainittujen verotuksellisten tekijöiden lisäksi

monet ei-verotukselliset tekijät, kuten löyhät säännöspuitteet ja vakaa liiketoimintainfrastruktuuri voivat myötävaikuttaa verokeitaan menestykseen. Näiden ominaisuuksien houkuttelevuutta voivat korostaa keitaan tiiviit yhteydet ei-verokeidasmaihin (eräänlainen "vapaamatkustus"). Verokeidas, joka on riippuvuussuhteessa oleva alue, esimerkiksi hyötyy kustannuksitta kotimaan tarjoamasta diplomaattisesta, rahoituksellisesta ja muusta infrastruktuurista.

III. Haitalliset veroetujärjestelmät OECD:n jäsenmaissa ja ei-jäsenmaissa

57. Monet OECD:n jäsenmaat ja ei-jäsenmaat ovat jo luoneet veroetujärjestelmiä tai harkitsevat niiden luomista houkutellakseen erittäin liikkuvaa rahoitus- ja muuta palvelutoimintaa. Nämä järjestelmät tarjoavat yleensä edullisen paikan passiivisten sijoitusten pitämiseksi tai paperivoittojen kirjaamiselle. Monissa tapauksissa järjestelmä on ehkä suunniteltu erityisesti toimimaan rajat ylittävien pääomavirtojen reitityskanavana. Nämä järjestelmät saattavat löytyä yleisestä verolainsäädännöstä tai hallinnollisista käytännöistä tai ne on ehkä perustettu erityisessä verolainsäädännössä ja muussa kuin verolainsäädännössä yleisen verosysteemin ulkopuolella. Tässä jaksossa käsitellään niitä kriteerejä, jotka voivat auttaa tunnistamaan haitalliset veroetujärjestelmät ilman, että tarkoitetaan tiettyjä maita.

58. Raportin tässä osassa käsiteltävien veroetujärjestelmien tähtäimessä on yleensä houkuttaa erityisesti sellaista taloudellista toimintaa, joka helpoimmin voidaan siirtää vero-eroihin reagoitaessa eli yleensä rahoitus- ja muuta palvelutoimintaa. Nämä verojärjestelmät voivat olla erittäin menestyksellisiä, jos ne suunnataan niin, että houkuttelevat enemmänkin tukikohtayhtiötoiminnasta ja passiivisista investoinneista saatua tuloa kuin aktiivisista investoinneista saatua tuloa. Näiden veroetujärjestelmien olemassaolo voi rohkaista sijoittamaan uuteen paikkaan sellaista toimintaa, jolle on hyvin vähän tai ei lainkaan kysyntää tai tarjontaa isäntämaan kansallisilla markkinoilla. Monissa tapauksissa järjestely on pelkkä kanavointi eikä investointivirta todennäköisesti kulkisi järjestelmän tarjoavan maan kautta, jos järjestelmää ei olisi.

59. Neljä avainkriteeriä auttaa haitallisten veroetujärjestelmien tunnistamisessa. (a) järjestelmässä kannetaan relevantista tulosta vero matalalla tosiasiallisella verokannalla tai nollaverokannalla; (b) järjestelmä on "aidattu"; (c) järjestelmän soveltaminen ei ole transparenttia; (d) järjestelmää käyttävä alue ei vaihda tehokkaasti tietoja muiden maiden kanssa (ks. kaavio II jäljempänä). Vaikka matala tosiasiallinen verokanta tai nollaverokanta on välttämätön lähtökohta tutkittaessa veroetujärjestelmää, arviointi pitäisi perustaa kaikkien kaaviossa I tunnistettujen avainkriteerien kokonaistarkasteluun ja, jos se on relevanttia, muihin jäljempänä (a) jaksossa tarkoitettuihin kriteereihin. Sitten kun järjestelmä on tunnistettu mahdollisesti haitalliseksi, olisi tutkittava myös (b) jaksossa esitetyt taloudelliset näkökohdat. Etuja antavalle haitalliselle verojärjestelmälle on tyypillistä matalan tosiasiallisen verokannan tai nollaverokannan ja yhden tai useamman muun kaaviossa II, ja jos se on

relevanttia, tässä jaksossa, esitetyn tekijän yhdistelmä.

a) Haitallisten veroetujärjestelmien piirteet

60. Tässä jaksossa käsitellään verojärjestelmien tiettyjä sellaisia ominaisuuksia, jotka antavat viitteen siitä, että järjestelmät voisivat olla haitallista verokilpailua. Ensiksi tarkennetaan neljää kaaviossa II tunnistettua avainkriteeriä ja sitten käsitellään muita kriteerejä, joista voi olla apua haitallisten veroetujärjestelmien tunnistamisessa. Arvioitaessa sitä, onko jokin verojärjestelmä haitallinen, on arvioitava kaikki relevantit tekijät, kuten aikaisemmin todettiin.

Avainkriteerit

i) Ei veroa tai matalat tosiasialliset verokannat

61. Relevantin tulon matala tosiasiallinen verokanta tai nollaverokanta on välttämätön lähtökohta tutkittaessa sitä, onko veroetujärjestelmä haitallinen. Matala tosiasiallinen verokanta tai nollaverokanta voi johtua siitä, että itse asteikkoverokanta on hyvin matala, tai siitä, miten maa on määritellyt sen veropohjan, johon verokantaa sovelletaan. Etuja antavalle haitalliselle verojärjestelmälle on tyypillistä matalan tosiasiallisen verokannan tai nollaverokannan ja yhden tai useamman muun kaaviossa II, ja jos se on relevanttia, tässä jaksossa, esitetyn tekijän yhdistelmä.

ii) Järjestelmien "aitaaminen"

62. Kansainvälisellä yhteisöllä on syytä huoleen, jos järjestelmät on osittain tai kokonaan eristetty kansallisesta taloudesta. Koska järjestelmän "aitaaminen" suojaaa järjestelmän sponsorimaan tehokkaasti sen oman kannustinjärjestelmän haitallisilta vaikutuksilta, järjestelmällä on epäsuotuisa vaikutus vain ulkomaisiin veropohjiin. Niinpä järjestelmän tarjoavalla maalla ehkä on omasta etuja antavasta veroetulainsäädännöstään vain vähäinen taloudellinen rasitus tai sitä ei ole lainkaan. Samoin järjestelmään kuuluvat verovelvolliset saattavat hyötyä etujärjestelmää tarjoavan maan infrastruktuurista kantamatta tämän infrastruktuurin tarjoamisesta kertyneitä kustannuksia. Aitaaminen voi tapahtua usealla tavalla.

Kehys II

AVAINKRITEERIT TUNNISTETTAESSA JA ARVIOITAESSA HAITALLISIA VEROETUJÄRJESTELMIÄ TÄTÄ RAPORTTIA SOVELLETTAESSA

a) *Ei veroa tai matalat tosiasialliset verokannat*

Relevantin tulon matala tosiasiallinen verokanta tai nollaverokanta on välttämätön lähtökohta tutkittaessa sitä, onko veroetujärjestelmä haitallinen. Matala tosiasiallinen verokanta tai nollaverokanta voi johtua siitä, että itse asteikkoverokanta on hyvin matala, tai siitä, miten maa on määritellyt sen veropohjan, johon verokantaa sovelletaan. Etuja antavalle haitalliselle verojärjestelmälle on tyypillistä matalan tosiasiallisen verokannan tai nollaverokannan

ja yhden tai useamman muun tässä kaaviossa, ja jos se on relevanttia, tässä jaksossa, esitetyn tekijän yhdistelmä.

b) Järjestelmien "aitaaminen"

Jotkut veroetujärjestelmät on osittain tai kokonaan eristetty järjestelmän tarjoavan maan kotimarkkinoista. Se, että maa pitää tarpeellisuutensa suojata oma kansantaloutensa järjestelmästä aitaamisella, on vahva merkki siitä, että järjestelmä voi aiheuttaa haitallisia heijastusvaikutuksia. Aitaaminen voi tapahtua usealla tavalla mukaan lukien:

- Järjestelmässä voidaan suoraan tai epäsuorasti sulkea residentit verovelvolliset sen etujen hyödyntämisen ulkopuolelle.
- Järjestelmästä hyötyviä yrityksiä voidaan suoraan tai epäsuorasti kieltää toimimasta kansallisilla markkinoilla.

c) Transparensin puuttuminen

Transparensin puuttuminen järjestelmän käytössä tekee kotivaltiolle vaikeammaksi suorittaa puolustustoimia. Transparensin puuttuminen voi johtua siitä, miten järjestelmä suunnitellaan ja miten sitä hallinnoidaan. Transparensin puuttuminen on laaja käsite, johon sisältyy mm. lakien ja säännösten soveltaminen edullisella tavalla, neuvoteltavissa olevat verosäännökset ja se, että hallinnollista käytäntöä ei julkaista laajasti.

d) Tehokkaasti tietojenvaihdon puuttuminen

Se, ettei vaihdeta tehokkaasti tietoja veroetujärjestelmän toimintaa hyödyntävistä verovelvollisista, on vahva merkki siitä, että maa käy haitallista verokilpailua.

a) Järjestelmät, joissa edut rajoitetaan ulkopuolella asuviin

Järjestelmät, joissa residentit yritykset implisiittisesti tai eksplisiittisesti suljetaan järjestelmien antamien etujen käyttämisen ulkopuolelle, siirtävät menettelyn verotuottoja alentavan vaikutuksen muihin maihin, ja voivat antaa vahvan viitteen siitä, että verojärjestelmällä on haitallisia heijastusvaikutuksia.

b) Verojärjestelmästä hyötyviltä investoijilta on implisiittisesti tai eksplisiittisesti kielletty pääsy kotimaan markkinoille

Tämäkin veroetujärjestelmän piirre palvelee kansallisen talouden eristämistä järjestelmän haitallisilta vaikutuksilta. Tällaisten järjestelmien mukaan perustettuja yrityksiä voidaan nimenomaan kieltää toimimasta kotimaanmarkkinoilla. Pääsy markkinoille voidaan myös evätä de facto sellaisilla erityisillä veroetuoikeuksilla, joita ei sovelleta tai jotka neutraloituvat, jos yritykset harjoittavat liiketoimintaa järjestelmän ylläpitäjään kotimaanmarkkinoilla.

Muissa tapauksissa järjestelmä ei ehkä salli kotimaan valuutassa tehtäviä transaktioita, millä näin varmistetaan se, ettei järjestelmä vaikuta kotimaiseen rahajärjestelmään.

iii) Transparensin puuttuminen

63. Transparensin puuttuminen järjestelmän käytössä tekee kotivaltiolle vaikeammaksi puolustustoimien suorittamisen. Jotta verojärjestelmä katsottaisiin hallinnollisen käytännön osalta transparentiksi, sen hallinnoinnin pitäisi yleensä täyttää kumpikin seuraava ehto: Ensinnäkin siinä täytyy tuoda selvästi esille verovelvollisia koskevat soveltamisedellytykset sellaisella tavalla, että näihin edellytyksiin voidaan vedota viranomaisia vastaan; toiseksi järjestelmän yksityiskohtien, mukaan lukien niiden soveltaminen yksittäiseen verovelvolliseen, pitäisi olla muiden kyseisten maiden veroviranomaisen käytettävissä. Järjestelmät, jotka eivät täytä näitä kriteerejä, todennäköisesti lisäävät haitallista verokilpailua, koska ei-transparentit järjestelmät antavat niiden hyväksikäyttäjille liikkumavaraa neuvotteluissa veroviranomaisten kanssa ja voivat johtaa samassa tilanteessa olevien verovelvollisten epätasa-arvoiseen kohteluun. Transparensi voi puuttua, koska:

– Annetaan edullisia hallinnollisia ratkaisuja (esim. säännöksiä koskevat, aineelliset ja menettelyä koskevat ratkaisut), jotka mahdollistavat sen, että jokin sektori voi toimia alemman tosiasiallisen veron ympäristössä kuin muut sektorit. Esimerkki edullisesta hallinnollisesta ratkaisusta on se, että veroviranomaiset voivat tehdä sopimuksia verovelvollisen kanssa ja suostua antamaan verotusta koskevia ennakkopäätöksiä pyydytyissä tapauksissa. Jos nämä hallinnolliset käytännöt kuitenkin vastaavat säädettyjä lakeja eikä niissä mitätöidä tai kiellä näitä lakeja, niitä voidaan pitää hallintovallan oikeutettuna ja välttämättömänä käyttämisenä. Yhtäläisen kohtelun varmistamiseksi ratkaisukriteerien pitäisi olla tunnetut tai ratkaisun antavan viranomaisen pitäisi julkaista ne ja niiden pitäisi olla kaikkien verovelvollisten käytettävissä syrjimättömyyden pohjalta.

– Erityiset hallinnolliset käytännöt voivat olla säädettyjen lakien pohjana olevan menettelyn vastaisia. Tämä saattaa rohkaista korruptioon ja syrjivään kohteluun, erityisesti silloin, kun käytäntöä ei julkisteta. Tällaiset käytännöt voivat myös tehdä muille maille vaikeammaksi niiden verolainsäädäntöjen toimeenpanon. Niinpä sellaista järjestelmää, jossa verokanta ja -pohja eivät ole neuvoteltavissa mutta jossa hallinnolliset käytännöt ja toimeenpano eivät vastaa lainsäädäntöä tai jossa ei säädetä soveltamisedellytyksistä, voidaan pitää mahdollisesti haitallisena.

– Jos yleinen kansallinen verotuksellinen ympäristö on sellainen, että lakeja ei panna toimeen kansallisen lainsäädännön mukaisesti, tämä voi tehdä muuten hyväksyttävästä järjestelmästä haitallisen. Vaikka kotimainen verotuksellinen ympäristö ei siis yleensä tekisi muutoin hyväksyttävästä järjestelmästä haitallista, se voi olla tekijä, joka on arvioitava yhdessä muiden tekijöiden kanssa. Erityinen esimerkki tästä on se, että veroviranomaiset tarkoituksellisesti hyväksyvät löyhän verotarkastuspolitiikan implisiittisenä kannustimena verovelvollisille olla noudattamatta verolakeja. Tällainen käyttäytyminen voi antaa näille verovelvollisille kilpailuedun.

iv) Tehokkaan tietojenvaihdon puuttuminen

64. Maan mahdollisuus tai halukkuus antaa tietoja muille maille on eräs avainkriteeri, kun päätetään siitä, voiko maan käyttämä järjestelmä aiheuttaa haitallisia vaikutuksia. Maalla voi olla tietojenvaihtorajoituksia verosopimusta samoin kuin kansallista lainsäädäntöä sovellettaessa sellaisten salassapitoa koskevien lakien vuoksi, jotka estävät veroviranomaisia saamasta muita maita varten tietoja veroetujärjestelmän käytöstä hyötyvistä verovelvollisista. Lisäksi hallinnollinen menettely tai hallinnolliset käytännöt voivat estää tietojenvaihdon, vaikka muodollisia salassapitoa koskevia lakeja ei olisikaan. Maa voi esimerkiksi hallinnollisena menettelyasiana päättää, että tietyt yrityksen ja sen asiakkaiden väliset transaktiot tai suhteet ovat liikesalaisuus, jota ei OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan 2 c) kappaleen perusteella tarvitse paljastaa, tai veroetujärjestelmää voi yksinkertaisesti olla haluton ryhtymään yhteistyöhön muiden maiden kanssa tietojen antamisessa. Tällaiset lait, hallinnolliset menettelyt, käytännöt tai yhteistyön puuttuminen voivat viitata siihen, että veroetujärjestelmä on haitallista verokilpailua.

65. Joidenkin maiden rajoitettu mahdollisuus saada verotuksessa pankkitietoja (esim. pankkisalaisuussääntöjen vuoksi) riittää yhä huonommin verovelvollisten harjoittaman haitallisten veroetujärjestelmien väärinkäytön paljastamiseen ja estämiseen. Komitea on määrännyt tehtäväksi maiden käytäntöjä koskevan katsauksen mahdollisuuksista saada pankkitietoja verotusta varten.

66. Tietojenvaihto voi olla rajoitus silloin, kun ei-transparentti järjestelmä sallii veroviranomaisen antaa etukäteen päätöksen jollekin verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle ja kun tämä veroviranomainen ei ilmoita asiasta sille ulkomaiselle veroviranomaiselle, johon tällainen päätös vaikuttaa. Se, ettei asiasta ilmoiteta ulkomaiselle veroviranomaiselle, voi vähentää tämän veroviranomaisen mahdollisuutta tosiasiallisesti toimeenpanna sääntöjään.

67. Muita kriteerejä, jotka kuvaavat vaikeutta saada säädettyjen lakien toimeenpanossa tarvittavia tietoja ja jotka voivat tehdä etujärjestelmästä haitallisen, ovat yhtiöiden tapauksessa vuositilitarkastusta ja julkista osakasrekisteriä koskevan vaatimuksen puuttuminen sekä haltijaosakkeiden ja rahoitusinstrumenttien käyttö.

Muita kriteerejä

68. Seuraavissa kappaleissa kuvataan kriteerejä – muita kuin avainkriteerejä –, joista voi olla apua haitallisten veroetujärjestelmien tunnistamiseen.

v) Veropohja on määritelty keinotekoisesti

69. Useimpien maiden verolaeissa on erilaisia veropohjaa supistavia säännöksiä. Monien näiden sääntöjen tavoitteet ovat hyväksyttävät, kuten inflaation vaikutusten tasoittaminen tai tietyntyyppisten tulojen kaksinkertaisen verotuksen vähentäminen. Tällaiset määräykset voivat kuitenkin ylittää ne toimet, jotka ovat tarpeen asetettujen veropoliittisten

päämäärien saavuttamiseksi. Näihin määräyksiin voi sisältyä ehdottomia (vapautus- tai hyvitysmenelmässä olevia) kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevia sääntöjä, jotka menevät taloudellisen samoin kuin oikeudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien instrumenttien tavanmukaisen alan ulkopuolelle (esim. ehdoton osakkuusperusteinen vapautus tai luovutusvoittosäännöt, täysi hyvitys) samoin kuin muita sääntöjä, jotka sallivat kustannusten vähentämisen, vaikka vastaava tulo ei ole veronalaista, sääntöjä, jotka sallivat vähentää tosiasiallisesti kertymättömiä (fiktiivisiä) kustannuksia, ja sääntöjä, jotka sallivat aivan liian anteliaat varaukset tai muulla tavalla rajoittavat veropohjaa erityisissä toiminnoissa. Määräykset, joissa käytetään tiettyihin kustannuksiin tai tiettyyn tuloon jotakin rajaa, vaikka samanaikaisesti osa näistä kustannuksista tai tästä tulosta jätetään ulkopuolelle rajaa laskettaessa, ovat myös merkittäviä tässä yhteydessä, erityisesti, jos ne ovat ei-transparentteja.

70. Eräs mahdollinen veropohjaa muuttavia toimenpiteitä koskeva lisävaikeus on se, että ne ovat usein ei-transparentteja. Transparensin puuttuminen lakien ja sääntösten soveltamisessa tekee vaikeaksi sen ratkaisemisen, onko kaikilla johonkin maahan sijoittavilla yhtiöillä sama tosiasiallinen verokanta. Verojärjestelmä ei ole enää verovelvollisten suhteen neutraali, kun verokannat vaihtelevat tällä tavalla. Lisäksi transparensin puuttuminen vähentää järjestelmän haavoittuvuutta puolustustoimia, esim. väliyhteisölainsäädäntöä, käytettäessä, joten tällaiset järjestelmät ovat vieläkin huolestuttavampia.

vi) Kansainvälisten siirtohinnoitteluperiaatteiden noudattamatta jättäminen

71. Yrityksen sisäisiä transaktioita varten asetetut siirtohinnoitteluperiaatteet ovat tärkeitä näkökohtia määritettäessä monikansallisen yrityksen kokonaisverorasitusta ja veropohjan jakautumista eri maiden kesken. Vuoden 1995 OECD:n ohjeissa³ esitetään, miten maiden on sovellettava markkinaehtoisuusperiaatetta. Vuoden 1995 OECD:n ohjeissa tiedostetaan, että siirtohinnoittelu ei ole tarkkaa tiedettä ja että maiden on otettava huomioon kunkin tapauksen tosiasiat ja olosuhteet, kun ne päättävät, miten vuoden 1995 ohjeita on käytännössä sovellettava. Veroviranomaisten näkemykset asianmukaisista markkinaehtoisista hinnoista, jotka ovat siirtohinnoitteluperiaatteiden perustana, voivat epäsuorasti vaikuttaa yrityksen kilpailuasemaan. Jos veroviranomainen ei sovelle vuoden 1995 ohjeita yhtenäisesti, tämä voi vaikuttaa monikansallisen yrityksen tytäryhtiön kilpailuasemaan. Tällaista virheellistä soveltamista voi tapahtua esimerkiksi asettamalla sellainen voittotaso, joka ei vastaa kyseisen yksikön tosiasiallisesti suorittamia toimintoja, tai päinvastoin kohdentamalla liikaa tuloa yritykselle, joka ei harjoita mitään toimintaa tai harjoittaa toimintaa, joka ei muodostaisi kiinteää toimipaikkaa, jos sen suorittaisi oikeudellisesti itsenäinen yhtiö. Poikkeamia markkinaehtoisuusperiaatteesta voi esiintyä myös siinä muodossa, että hyväksytään tietyt hinnoittelujärjestelyt, kuten kustannuslisäpohjainen hinnoittelu, joka ei kuvaa todellista mark-

kinaehtoista lisäarvoa, koska oikaisusta voidaan neuvotella tai se lasketaan suppealta perustalta. Tämä kilpailuvinoumia koskeva riski on erityisen yleinen silloin, kun verovelvolliselle myönnetty kohtelu ei ole transparentti, kun yksittäinen verovelvollinen voi neuvotella siirtohinnan veroviranomaisten kanssa (kun esimerkiksi tulon kohdentamista koskevista periaatteista ei ole asianomaisen veroviranomaisen laeissa ja säännöksissä säädetty selvästi) ja kun oikeusjärjestelmä ei sisällä yhtäläisen kohtelun periaatetta. Tällaiset käytännöt voivat estää vuoden 1995 ohjeiden yhtenäisen ja hyvin toteutetun soveltamisen ja mahdollistaa sen, että tietyt verovelvolliset saavat etuja, joita ei sovelleta muihin verovelvollisiin.

72. Myös ennakkoratkaisujen ja samanlaisten yksilöllisesti neuvoteltujen sopimusten epäasianmukainen käyttö voi vinouttaa maiden kilpailuasemaa, jos verovelvolliselle myönnetty kohtelu ei ole transparenttia, ei perustu täydelliseen ja tarkkaan tosiasioiden ja olosuhteiden tutkimiseen ja siinä pyritään antamaan verovelvolliselle täydellinen varmuus verokohtelusta määrittämällä asianmukaisen siirtohinnoittelumenetelmän sijasta tosiasialliset siirtohinnat. Tällaisia vinoumia voi esiintyä myös silloin, kun veroviranomaiset jättävät noudattamatta ohjeiden 4.123 kappaleessa olevan suosituksen olla käyttämättä "safe harbour" -menettelyä ja käyttävät hallinnollista harkintavaltaansa asettaakseen "safe harbour" -menettelyn mukaiset hinnat tai marginaalit⁴. Tällaiset käytännöt voivat estää ohjeiden yhtenäistä ja hyvin toteutettua soveltamista.

vii) Ulkomaisesta lähteestä saatu tulo on vapautettu asuinmaan verosta

73. Kaiken ulkomaisesta lähteestä saadun tulon verosta vapauttava maa (eli territoriaalisuuteen perustuva systeemi) voi olla erityisen houkutteleva, koska vapautus alentaa tosiasiallista tuloverokantaa ja rohkaisee toiminnan sijoittamiseen enemmänkin verotuksellisten kuin liiketoiminnallisten syiden vuoksi. Koska näitä järjestelmiä hyväkseen käyttäviä yksiköitä voidaan käyttää kanavoitintin tai ne voivat harjoittaa treaty shoppingia, niillä voi olla haitallisia vaikutuksia muihin maihin.

viii) Neuvottelunvarainen verokanta tai -pohja

74. Isäntämaan järjestelmästä löytyvät säännökset voivat olla mahdollisesti haitallisia, jos verokannasta ja -pohjasta voidaan neuvotella tai jos verokanta riippuu sijoittajan asuinpaikasta. Tämä joustavuus sallii verovelvollisen ja järjestelmän sponsorimaan veroviranomaisen joko neuvottelevan "imevän" veron, jos kotimaa myöntää hyvityksen ulkomaan verosta tai sallii verovelvollisen välttää kotimaan väliyhteisöjärjestelmän soveltamiselta, kun väliyhteisöjärjestelmän soveltaminen riippuu isäntämaan verokannasta. Verokannan ja -pohjan neuvottelunvaraisuus voi olla erityisen haitallista silloin, kun verovelvollisen veronalainen tulo määritetään ei-transparentin järjestelmän perusteella.

ix) Salassapitomääräykset

75. Se, ettei ole mahdollista saada tietoja, johtuipa se pankkisalaisuudesta, anonyymeista velkainstrumenteista tai haltijaosakkeista, voi muodostaa erään haitallisimmista piirteistä jossakin järjestelmässä. Se, että veroviranomaisten kyselyjä vastaan on olemassa suoja, on eräs merkittävimmistä houkuttimista monissa haitallisissa järjestelmissä.

x) Mahdollisuus käyttää laajaa verosopimusverkostoa

76. OECD on kannustanut maita laajentamaan sopimusverkostojaan, koska laaja sopimusverkosto auttaa poistamaan kaksinkertaisen verotuksen ja rohkaisee veroviranomaisten väliseen yhteistyöhön. Laaja sopimusverkosto voi kuitenkin avata sopimusmaan tarjoamien haitallisten veroetujärjestelmien edut laajemmalle maiden joukolla kuin muutoin tapahtuisi. Joissakin maissa eräs motiivi sopimusverkoston laajentamiselle voi olla haitallisten veroetujärjestelmien etujen laajentaminen. Laaja sopimusverkosto on vähemmän altis väärinkäytölle, jos kyseiset sopimukset sisältävät itsesuojelutoimia, kuten selkeät asuinpaikkamäärittelyt, erityisesti suunnitellut ja laajat anti abuse -määräykset ja tehokkaat tietojenvaihtomekanismit.

77. Vaikutuksen laajuus ja se, onko vaikutus haitallinen vai ei, riippuu kuitenkin järjestelmän tyypistä ja sopimusten sisällöstä. Monet järjestelmät esimerkiksi ovat selvästi määriteltäviä ja niinpä ne voidaan poistaa sopimuksen soveltamisalasta yleisillä tai erityisillä "poissulkemismääräyksillä", jotka perustuvat verokantavertailuihin tai viittaukseen verolainsäädännön erityisiin osiin. Myös tietojenvaihtomääräykset voivat tietyissä tilanteissa lisätä maan kykyä tarvittaessa suojata verotuottopohjaansa. Koska maiden välillä on eroja sopimuspolitiikassa, tämä asia on toisille maille tärkeämpi kuin toisille.

xi) Veronminimointikeinoina markkinoidut järjestelmät

78. Eräitä parhaiten menestyneitä veroetujärjestelmiä ovat ne, joita markkinoidaan laajasti tai joita markkinoidaan ne tarjoavan maan suostumuksella. Vaikka mainostaminen ei varmastikaan ole vaatimus määritettäessä sitä, onko järjestelmä haitallinen vai ei, sellaisen mainosmateriaalin olemassaolo, jossa järjestelmä mainitaan veronminimointikeinoksi, voi olla hyödyllinen merkki siitä, että järjestelmää pidetään tai käytetään ensisijaisesti keinona harjoittaa kansainvälistä veron välttämistä ja veronkiertoa. Järjestelmää markkinoiva materiaali voi myös olla hyödyllinen tietolähde veroviranomaisille.

xii) Järjestelmä kannustaa puhtaasti verotuksen saneleminen toimiin tai järjestelyihin

79. Monet haitalliset veroetujärjestelmät on suunniteltu niin, että ne sallivat verovelvollisten hankkivan järjestelmän edut, kun verovelvolliset ryhtyvät puhtaasti verotuksen saneleminen operaatioihin, joihin ei sisälly mitään merkittävää toimintaa.

b) Veroetujärjestelmän taloudellisten vaikutusten arviointi sen mahdollisen haitallisuuden kannalta

80. Kun tutkitaan jotakin järjestelmää, on avuksi esittää monia sen taloudellisia vaikutuksia koskevia kysymyksiä ja kysymyksiin annetut vastaukset voivat vaikuttaa järjestelmän arviointiin esillä olevan tutkimuksen yhteydessä. On kuitenkin tunnustettava, että voi olla vaikeata kerätä tietoja, jotka ovat tarpeen näihin kysymyksiin vastaamiseksi, osittain sen vuoksi, että jotkut kyseiset veroetujärjestelmät ovat ei-transparentteja eivätkä ne maat, joissa ne toimivat, anna tällaisen analyysin suorittamisessa tarvittavia tietoja. Vaikka vero on vain yksi niistä tekijöistä, jotka voivat vaikuttaa investointipäätöksiin, liikkuvat palvelut ovat hyvin veroherkkiä, joten yhtiöt voivat aktiivisesti etsiä verohelpotuksia tai rohkaista maita vastaamaan muissa maissa saatavilla oleviin etuoikeuksiin samanlaisilla etuoikeuksilla. Näissä tapauksissa hallitukset voivat huomata olevansa "vangin pulmassa", jolloin ne kollektiivisesti olisivat paremmassa asemassa, jos ne eivät tarjoa kannustimia, mutta jossa jokainen tuntee olevansa pakotettu tarjoamaan kannusteen pitääkseen yllä kilpailukykyistä liiketoimintaympäristöä.

i) Siirtääkö järjestelmä pikemminkin toimintaa toisesta maasta veroetujärjestelmän tarjoavaan maahan kuin luo merkittävää uutta toimintaa?

81. Sen ratkaiseminen, onko investointi uusi vai siirretty toisesta paikasta vero-erojen hyväksikäyttöä varten, on vaikea empiirinen kysymys. Tähän kysymykseen vastaamiseen kuuluu sekä isäntämaan veroetujärjestelmän että kotimaan tai -maiden vero- ja liiketoimintaympäristön analyysi. Havaittuja investointeja voivat marginaalisesti stimuloida joko luonnollisten henkilöiden alempien verojen seurauksena tekemät lisäsäätöt tai investointien vinoutunut uudelleenallokointi yhdestä paikasta toiseen vero-erojen hyväksikäyttöä varten.

82. Komitea hyväksyy sen, että jokin yhtiö voi, tarjotusta verokannustimesta riippumatta, haluta muuttaa pois taloudellisesti ja poliittisesti epäsuotuisasta ympäristöstä suotuisampaan liiketoimintaympäristöön. Myös se hyväksytään, että joidenkin maiden kansalliset verosäännökset voivat, muiden maiden noudattamasta veropolitiikasta riippumatta, epäsuorasti estää investointeja tai karkottaa niitä.

ii) Ovatko toiminnan sijainti isäntämaassa ja toiminnan määrä investointien tai tulon määrään nähden yhteismitalliset?

83. Vastaaminen tähän kysymykseen edellyttää sen subjektiivista arviointia, onko veroetujärjestelmämaassa luotu lisätoiminta sen luonne huomioon ottaen yhteismitallinen toteutetun investoinnin ja tuotetun tulon määrään nähden. Jos toiminta ei ole millään tavalla suhteessa toteutetun investoinnin ja tuotetun tulon määrään, tämä voi olla merkki haitallisesta verokäytännöstä. Vaikka tämä suhteellisuus on

olemassa, kansainvälinen yhteisö voi silti yhä olla huolestunut veroetujärjestelmien muissa maissa aiheuttamista haitallisista vaikutuksista.

iii) Onko veroetujärjestelmä toiminnan sijoittamisen tärkein motiivi?

84. Jos veroetujärjestelmä on tärkein motiivi siinä, minne toiminta sijoitetaan, tämä voi olla merkki siitä, että kyseinen järjestelmä on mahdollisesti haitallinen. Myönnettäkään, että veroviranomaisten ei ole käytännössä aina helppo arvioida investoijien motiiveja ja että myös ei-verotukselliset tekijät, kuten infrastruktuurin laatu, oikeudelliset ja säännökselliset puitteet, työvoimakustannukset jne., saattavat vaikuttaa sijoittautumis päätöksiin. Kuten 27 kappaleessa todettiin, on myös myönnettävä olevan tilanteita, joissa kyseisen maan kannalta katsottuna voidaan tarvita erityisiä verokannustimia tai -järjestelmiä ei-verotuksellisten haittojen korvaamiseksi.

3 LUKU

HAITALLISEN VEROKILPAILUN VASTUSTAMINEN

I. Johdanto

85. Hallitukset eivät voi pysyä toimettomina, kun niiden veropohjia murennetaan sellaisten maiden toiminnalla, jotka tarjoavat verovelvollisille keinoja käyttää hyväksi verokeitaita ja etujärjestelmiä sen veron alentamiseksi, joka hallituksille olisi muutoin maksettava.

86. Maat, jotka haluavat suojella veropohjaansa haitallista verokilpailua käyvien muiden maiden vahingollisilta toimilta, käyttävät nykyisin monenlaisia vastatoimia. Näiden vastatoimien soveltamistapa vaihtelee suuresti maittain.

87. Kyseiset maat toteuttavat näitä toimia yleensä yksipuolisesti tai kahdenvälisesti. Nykyisiä välineitä tiukasti ja johdonmukaisesti soveltamalla voidaan päästä pitkälle haitallisen verokilpailun ongelman käsittelemisessä. Tällaisella yksipuolisella tai kahdenvälisellä lähestymistavalla ongelmaan, joka on luonteeltaan ensisijaisesti globaali, on kuitenkin rajansa. Ensinnäkin jonkin maan veroviranomaisten valtuuksille asetetut toimivaltarajat rajoittavat näiden viranomaisten kykyä torjua joitakin haitallisen verokilpailun muotoja. Toiseksi maa saattaa uskoa, että siinä asuvien verottaminen tavalla, joka neutraloi haitallisen verokilpailun tiettyjen muotojen hyödyt, asettaa sen verovelvolliset epäedulliseen kilpailuasemaan, jos muut maat eivät toimi samalla tavalla. Kolmanneksi pakko seurata kaikkia haitallisen verokilpailun muotoja ja pakko suorittaa vastatoimet tehokkaasti tuottaa huomattavat hallinnolliset kustannukset niille maille, joihin tällainen kilpailu vaikuttaa haitallisesti. Neljänneksi koordinoimattomat yksipuoliset toimet voivat lisätä verovelvollisille lain noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia.

88. Asuinmaat voivat osittain tehdä tyhjäksi lähdemaiden

haitallisten veroetujärjestelmien vaikutukset, mutta tässäkin tällainen toiminta on todennäköisesti tehokkainta silloin, kun siihen ryhdytään koordinoitusti. On kuitenkin korostettava, että yhden maan mahdollisuus suorittaa puolustus-toimia ei voi oikeuttaa säätämään haitallisia veroetujärjestelmiä toisessa maassa, koska on vaikea täysin mitätöidä haitallista vaikutusta tällaisiin puolustustoimin, ja vaikka se olisikin mahdollista, asuinmaan olisi kannettava tällaisiin puolustustoimiin liittyvät toimeenpano- ja hallinnointikustannukset.

89. Tarve kansainvälisellä tasolla tapahtuvaan koordinoituun toimintaan on ilmeinen sen perusteella, että tämän raportin polttopisteessä oleva toiminta on erittäin liikkuvaa. Tässä yhteydessä ja kansainvälisen yhteistyön puuttuessa, haitallista veroetujärjestelmää tarjoavalla maalla ei juuri ole kannustimia poistaa järjestelmä, koska tämä voisi vain johtaa toiminnan siirtymiseen etukohtelun tarjoamista jatkavaan toiseen maahan.

90. Tässä luvussa tutkitaan sitä, miten jo suoritettuja toimenpiteitä voidaan vahvistaa ja uusia toimenpiteitä kehittää koordinoitusti ottaen huomioon maiden erilaisen suhtautumisen kansainvälisten transaktioiden verottamiseen. Komitean päätelmä on, että on hyviä perusteita tehostaa kansainvälistä yhteistyötä muotoiltaessa vastausta haitallisen verokilpailun ongelmaan, vaikka itse vastatoimet edelleenkin pääasiallisesti suoritetaan enemmän kansallisella kuin multilateraalilla tasolla. Jäljempänä esitettyjen suuntaviivojen hyväksyminen on selkeä poliittinen viesti siitä, että OECD-maat ovat valmiit tehostamaan yhteistyötään haitallisten verokäytäntöjen torjumiseksi. Tässä luvussa osoitetaan, miten jäsenmaat aikovat saavuttaa tämän tuloksen sarjalla suosituksia. Komitea korostaa, että kaikkia tässä raportissa esitettyjä suosituksia olisi tarkasteltava haitallisten verokäytäntöjen hillitsemistä koskevien ponnistusten yhteydessä. Kun maat päättävät, miten ne toteuttavat erityiset suositukset yksittäisen maan osalta, niiden olisi otettava huomioon tämän maan sitoutuminen suuntaviivoihin.

91. Koska maiden on helpointa ottaa käyttöön yksipuolisia toimenpiteitä – nehan eivät vaadi muiden maiden suostumusta – raportissa suositellaan aluksi toimintaa tällä alueella ja sitten tarkennetaan kahdenvälistä verosopimukseen perustuvaa lähestymistapaa. Raportissa käsitellään sitten multilateraalisia vastauksia haitallisten verokäytäntöjen hillitsemiseen. Näiden vastausten käyttöönotto on kaikkein vaikeinta, koska maiden täytyy tehdä yhteistyötä vastauksen kehittämisessä ja toimeenpanossa. Nämä multilateraaliset vastaukset ovat kuitenkin olennaisen tärkeitä, koska koordinoitu toiminta on tässä raportissa selvitetyn mukaisesti tehokkain tapa vastata uudessa pääoman globaalissa liikkuvuuden maailmassa luotuihin paineisiin. Vaikka yksipuoliset ja bilateraaliset vastaukset vaativatkin vähimmäiskoordinoitua muiden maiden kanssa, tässä raportissa on myös korostettu, että nämä toimenpiteet ovat tehokkaampia, jos ne ovat kansainvälisellä tasolla hyväksytyjen käytäntöjen mukaisia.

92. Tämän lähestymistavan mukaisesti nämä suositukset jaetaan seuraaviin kolmeen ryhmään:

– *Kansallista lainsäädäntöä koskevat suositukset:* kansallisesta lainsäädännöstä nykyisin löytyviä eri vasta-toimia lähtökohtana pitäen näissä suosituksissa osoitetaan, miten niiden tehokkuutta lisätään;

– *Verosopimuksia koskevat suositukset:* nämä suositukset käsittelevät tapoja sen varmistamiseksi, ettei verosopimuseduilla tarkoittamatta tehdä haitallisen verokilpailun politiikasta houkuttelevampaa tai estetä kansallisten vasta-toimien soveltamista, samoin kuin tapoja sen varmistamiseksi, että verosopimusten tietojenvaihtomääräyksiä käytetään tehokkaammin.

– *Kansainvälisen yhteistyön tehostamista koskevat suositukset:* Nämä suositukset, mukaan lukien suuntaviivat, tuovat esille uusia tapoja, joita käyttäen maat pystyvät toimimaan yhdessä haitallista verokilpailua vastaan.

93. Näiden suositusten lisäksi tämän luvun viimeisessä jaksossa tunnistetaan joukko aiheita, joissa lisätutkimukset voisivat tuottaa lisää haitallista verokilpailua vastaan suunnattuja suosituksia. Tarkoituksena on, että jäsenmaat ja komitea käyttävät uutta foorumia näiden asioiden tutkimiseen tavoitteena kehittää uusia ehdotuksia.

94. Tähän lukuun sisältyvät suositukset käsittelevät verokilpailun ongelmaa eri näkökulmista. Joillakin niistä on tarkoitus kannustaa maita pidättämään sellaisten käytäntöjen käyttöönotosta, jotka ovat haitallista verokilpailua. Toisilla on tarkoitus poistaa haitallisen verokilpailun eräistä muodoista verovelvollisille koituvat edut. Ja vielä eräissä käsitellään asiaa epäsuorasti polttopisteen ollessa veron välttämässä ja veronkierrossa sen perusteella, että monilla haitallisen verokilpailun muodoilla tähdätään verovelvollisiin, jotka haluavat ryhtyä veronkiertoon (esim. käyttämällä pankkisalaisuussäännöksiä, jotta välttyttäisiin maksamasta veroa lähde- tai asuinmaassa) tai veron välttämiseen (esim. tiettyjä offshore-järjestelmiä käyttämällä). Suosituksia olisi tarkasteltava toisiaan vahvistavina, ja niin kuin suuntaviivoissa todetaan, maat voivat tarvita siirtymäajan toteuttaakseen joitakin näistä suosituksista. Verosopimuksia tai monevälistä yhteistyötä koskevat toimenpiteet täydentävät kansallisella tasolla suoritettuja toimenpiteitä.

95. On korostettava, että haitallisella verokilpailulla on erilaisia muotoja ja että eri vastatoimet voivat olla tarkoituksenmukaisia eri tilanteissa. Selvästi haitallinen on esimerkiksi sellainen veroetujärjestelmä, joka on tarkoitettu jota käytetään mahdollistamaan asianmukaisesti muille maille velkaa olevan veron kiertäminen, joka on ei-transparentti ja jonka osalta järjestelmän tarjoava maa ei vaihda tietoja. Tiukat vastatoimet ovat asianmukaisia ja oikeastaan välttämättömiä haitallisen verokilpailun tällaisen ääriytyypin käsittelemiseksi tehokkaasti. Tämän vastakohtana voisi olla maa, joka tarjoaa alennetun verokannan tietyille toiminnolle mutta tekee muiden maiden kanssa yhteistyötä tietojenvaihdossa. Jos tällainen järjestelmä luokiteltaisiin haitalliseksi, asianmukaisia olisivat vähemmän jyrkät vastatoimet. Vaaditaan huolellista ja niin kuin 2 luvussa korostetaan, monissa tapauksissa tasapainoista arviointia ennen kuin päätetään asianmukaisesta vastauksesta haitalliselle järjestelmälle ottaen huomioon ei-verotukselliset teki-

jät ja mahdolliset laajemmat taloudelliset ja sosiaaliset vaikutukset. Koska tämä prosessi edellyttää syvällistä ja jatkuvaa arviointia, komitea korostaa suuresti suuntaviivojen tarvetta ja tarvetta luoda foorumi, jolla voidaan jatkaa näiden asioiden käsittelyä ja arvioida tämän raportin suositusten vaikutusta.

96. Vaikka monet ehdotetuista toimenpiteistä on suunnattu sekä verokeitaiden että haitallisten veroetujärjestelmien vaikutusten torjumiseen, voi esiintyä eroja siinä, mitä korostetaan asianmukaisena vastauksena. Verokeitaiden osalta korostetaan pääasiassa puolustustoimia, joilla on tarkoitus rajoittaa verokeitaiden haitallisia vaikutuksia, kun muistetaan, että lujien ja koordinoitujen, verokeitaissa harjoitetun toiminnan vastaisten toimien olemassaolo voi olla voimakas pelote uusien verokeitaiden kehittämistä vastaan. Jos verokeidas on jäsenmaahan riippuvuussuhteessa oleva alue, myös kotimaan saattaa kuitenkin olla mahdollista käyttää hillitsevää vaikutusvaltaansa. Kun kyseessä ovat haitalliset veroetujärjestelmät, vastatoimissa keskitytään sekä mittaamiseen näistä järjestelmistä verovelvollisille koituvat edut että rohkaisemaan näitä järjestelmiä (erityisesti OECD-alueen sisällä) käyttäviä maita muuttamaan järjestelmiä tai poistamaan ne.

II. Kansallista lainsäädäntöä ja käytäntöä koskevat suositukset

1. Väliyhteisösääntöjä tai vastaavia sääntöjä koskeva suositus: Maat, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, harkitsevat niiden käyttöönottoa, ja maat, joilla on tällaiset säännöt, varmistavat, että ne soveltavat niitä tavalla, joka vastaa haitallisten verokäytäntöjen hillitsemisen toivottavuutta.

97. Väliyhteisösäännösten (CFC) perusteella tietty väliyhteisön tulo luetaan juoksevasti residentteille osakkaille kuuluvaksi ja heitä verotetaan siitä. Koska väliyhteisösäännöillä on useimmissa nämä säännöt jo säätäneissä maissa tarkoitus eliminoida jostakin tai kaikesta väliyhteisön ulkomaisesta tulosta kannettavan kotimaisen veron lykkäämisestä syntyvät edut, säännöt pääasiallisesti palvelevat sitä, että torjutaan veron välttämistä estämällä tiettytyyppisen tulon, esim. tukikohtayhtiön tulon ja passiivisen tulon, laillista siirtämistä maan ulkopuolella asuville yhtiöille. Monet niistä ulottavat sääntönsä samaan tarkoitukseen käytettäviin ulkomaisiin trusteihin.

98. Väliyhteisösääntöjä on kehitetty moniin tarkoituksiin jäsenmaiden yleisen kansainvälisen veropolitiikan mukaisesti. Joissakin tapauksissa menettelyn polttopiste on veronvälttämistransaktioissa ja toisissa menettely merkitsee laajempaa rajoitusta ulkomaisten tytäryhtiöiden avulla toteutetulle tuloveron lykkäämiselle. Tällaiset säännöt ovat tehokas välinen haitallisten verokäytäntöjen käsittelyssä. Niiden tehokkuutta kuitenkin vähentää se, etteivät kaikki maat sovelta niitä, ja se, etteivät ne niitä soveltavissakaan maissa kata kaikkia haitallisten verokäytäntöjen tilanteita. Vaikka suositusta sovelletaan vain haitallisten verokäytäntöjen hillitsemisen yhteydessä, väliyhteisösääntöjä voidaan soveltaa myös tilanteissa, joihin ei liity haitallisia verokäy-

täntöjä sellaisina kuin ne on tässä raportissa määritelty. Myönnettäköön, että maat säilyttävät oikeuden käyttää tällaisia sääntöjä näissä tilanteissa.

99. OECD:n raportti "Controlled Foreign Company Legislation" vuodelta 1996 osoitti, että 14 OECD:n jäsenmaalla oli väliyhteisölainsäädäntöä⁵. Vaikka tämän lainsäädännön teknisissä yksityiskohdissa on merkittävää vaihtelua, näille järjestelmille asetetut tavoitteet ovat huomattavan samanlaiset lähes kaikissa maissa ja rakenteelliset piirteet ovat melko samanlaiset monissa maissa.

100. Suositus on kahdenlainen. Ensiksi niitä maita, joilla ei ole väliyhteisösääntöjä, pyydetään harkitsemaan väliyhteisösääntöjen tai vastaavien sääntöjen käyttöönottoa yhtenä haitallisen verokilpailun vastaisena toimenä. Se, pitääkö maa tällaisia sääntöjä tarpeellisina, riippuu osittain siitä, millaiseksi maa arvioi nykyisten toimenpiteidensä tehokkuuden. Toiseksi maita pyydetään harkitsemaan väliyhteisösääntöjensä tai vastaavien sääntöjensä soveltamista sopivissa tapauksissa sellaiseen tuloon ja sellaisiin yksikköihin, joita koskevien verokäytäntöjen katsotaan 2 luvussa kehitettyjen kriteerien perusteella olevan haitallista verokilpailua. Vaikka kotimaisten verojärjestelmien omaleimaisuus ei mahdollista väliyhteisösääntöjen harmonisointia tai väliyhteisöjä koskevien mallimääräysten kehittämistä, suurempi koordinaatio tällaisten kotimaisten sääntöjen kohdentamisessa on hyödyllinen parannus. Näin ollen jäsenvaltioita kehoitetaan siihen, että ne yrittävät OECD:n suorittaman jatkuvan koordinoinnin myötä yhdenmukaistaa väliyhteisölainsäädäntönsä tai vastaavan lainsäädäntönsä tulokset tämän raportin tavoitteiden mukaisella tavalla. Lisätyö voi mahdollistaa sen, että komitea tarkentaa tiettyjä minimistandardeja tällaisten järjestelmien suunnitteluun, mitä tulee niiden tehokkuuteen haitallisten verokäytäntöjen torjumisessa. Olisi lisäksi myös hyödyksi tutkia tarkemmin väliyhteisölainsäädännön sekä sijoitusrahastoja ja trusteja koskevan ulkomaisen lainsäädännön keskinäistä suhdetta, jotta voitaisiin parantaa niiden yleistä tehokkuutta taisteltaessa haitallisia verokäytäntöjä vastaan. Tämän ei kuitenkaan pitäisi viivyttää niiden maiden toimia, joilla ei nyt ole väliyhteisösääntöjä tai vastaavia sääntöjä.

2. Ulkomaista sijoitusrahastoa koskeviin sääntöihin tai vastaaviin sääntöihin liittyvä suositus: Maat, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, harkitsevat niiden käyttöönottoa, ja maat, joilla on tällaiset säännöt, harkitsevat niiden soveltamista sellaiseen tuloon ja sellaisiin yksikköihin, jotka haitalliseksi verokilpailuksi katsotut käytännöt kattavat.

101. Yleensä sellaisia väliyhteisösääntöjä, joiden mukaan väliyhteisön tulosta kannetaan juoksevasti kannettavaa veroa, sovelletaan vain sellaisten residenttien osakkaiden kontrolloimiin ulkomaisiin yhteisöihin, jotka omistavat väliyhteisöstä huomattavan osuuden (esimerkiksi 10 prosenttia tai enemmän). Niinpä residentit voivat lykätä kotimaan veroa hankkimalla osakkeita ulkomaisista sijoitusrahastoista. Jos tällaisilla rahastoilla on monia omistajia, niitä ei kontrolloi pieni residenttien osakkaiden ryhmä eikä yksikään residentti osakas omista rahastosta huomattavaa

osuutta. Ulkomaisten sijoitusrahastojen omistajat eivät siis kuulu sen anti abuse -suojan piiriin, jonka asuinmaan väliyhteisösäännöt antavat. Tämän tilanteen torjumiseksi useat maat ovat hyväksyneet ulkomaista sijoitusrahastoa (USR) koskevia sääntöjä tai vastaavia sääntöjä tämän tilanteen käsittelemiseksi, vaikka säännöt eivät vielä olekaan levinneet laajalle jäsenmaissa. Joissakin maissa USR-sääntöjen peruseriaatteena on väliyhteisösääntöjen täydentäminen. Toisissa maissa USR-sääntöjen peruseriaate on paljon laajempi, sillä niillä pyritään eliminoimaan lykkäysetu käytännöllisesti katsoen kaikkien ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen passiivisten investointien osalta.

102. USR-säännöt ovat tehokas välinen sellaisia järjestelmiä vastaan, jotka tarjoavat edullisen verokohtelun houkuttelakseen ulkomaisia passiivisia sijoituksia enemmänkin residenteiltä yksilöosakkailta kuin yhteisöosakkailta. Sellaisena niitä olisi suosittava keinona käsitellä yhtä haitallisen verokilpailun muotoa.

103. Suositus on samanlainen kuin väliyhteisösääntöjä tai vastaavia sääntöjä koskeva suositus. Ensimmäkin niitä maita, joilla ei ole USR-sääntöjä tai vastaavia sääntöjä, pyydetään harkitsemaan tällaisten sääntöjen käyttöönottoa. Toiseksi maita pyydetään harkitsemaan tällaisten sääntöjen soveltamista sopivissa tapauksissa sellaiseen tuloon ja sellaisiin yksikköihin, joita koskevien verokäytäntöjen katsotaan 2 luvussa kehitettyjen kriteerien perusteella olevan haitallista verokilpailua.

3. Suositus, joka koskee osakkuusperusteiselle vapautukselle ja muille ulkomaisen tulon vapauttaville järjestelmille asetettuja rajoituksia haitallisen verokilpailun yhteydessä: Maat, jotka soveltavat ulkomaisesta lähteestä saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vapautusmenetelmää, harkitsevat sellaisten sääntöjen käyttöönottoa, jotka varmistaisivat sen, että haitalliseksi verokilpailuksi katsotuista verokäytännöistä etua saanut tulo ei täytä vapautusmenetelmän soveltamisedellytyksiä.

104. Useimmilla, ellei peräti kaikilla vapautusta käyttävillä mailla on tiettyjä niiden vapautusjärjestelmässä sovellettavia rajoituksia. Näihin toimenpiteisiin kuuluu esimerkiksi vapautuksen rajoittaminen aktiivisen liiketoiminnan tuloon ja passiivisen tulon verottaminen sen lähteestä riippumatta.

105. Jäsenmaiden lainsäädännössä jo olevien rajoitusten perusteella mahdolliset "minimirajoitukset" voitaisiin suunnitella:

- *ulkomaan tulon alkuperämaiden perusteella:* voitaisiin esimerkiksi päättää, ettei verokeidasluetteloon sisältyvästä maasta kertyvälle tulolle tai luetelluista haitallisista veroetujärjestelmistä kertyvälle tulolle myönnettäisi vapautusta
- *tulon tyyppin perusteella:* ulkomaantulo, joka selvästi voitaisiin lukea kuuluvaksi sellaisten käytäntöjen piiriin, jotka ovat haitallisia veroetujärjestelmiä, ei oikeuttaisi vapautukseen
- *tuloon sovelletun tosiasiallisen verokannan perusteella:* tosiasiallisesti maksetun ulkomaanveron minimive-

rokantaan perustuvia rajoituksia löytyy osakkuusperusteisen vapautuksen järjestelmistä usein. Niiden ja haitallisten veroetujärjestelmien muiden piirteiden välille olisi kuitenkin luotava yhteys niin kuin 2 luvussa esitetään.

4. Suositus, joka koskee sääntöjä ulkomaisten tietojen ilmoittamisesta: Maat, joilla ei ole sääntöjä maassa asuvien verovelvollisten kansainvälisten transaktioiden ja ulkomaisten operaatioiden ilmoittamisesta, harkitsevat tällaisten sääntöjen käyttöönottoa, ja maat vaihtavat näiden sääntöjen perusteella saamia tietoja.

106. Tällä suosituksella tähdätään sellaisten toimenpiteiden käyttöönottoon, jotka auttavat maita hankkimaan niissä asuvien ulkomaisesta toiminnasta tietoja, jotka voivat olla relevantteja haitallisten verokäytäntöjen torjumisessa (esimerkiksi transaktiot etuyhteydessä olevien ulkomaisten maksajien kanssa, ulkomaisten varojen, kuten kaikenlaisten rahoitustilien, omistus, siirrot ja voitonjako tietyille ulkomaisille yksiköille ja niiden voitonjaoit jne.). Veroviranomaiset tarvitsevat tietoja voidakseen hallinnoida tuloverojärjestelmää asianmukaisesti. Tietojen saaminen verovelvollisten ulkomaisesta toiminnasta on erityisen vaikeaa, koska nämä tiedot usein ovat maan alueen ulkopuolella ja erillisen oikeushenkilön hallussa. Tämän vuoksi jotkut maat ovat säätäneet erityisiä tietojen ilmoittamista koskevia vaatimuksia maassa asuvien verovelvollisten kansainvälisten transaktioiden ja ulkomaanoperaatioiden osalta.

107. Suositus tähtää siihen, että maat, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, harkitsevat niiden käyttöönottoa haitallisten verokäytäntöjen osalta, ja että näiden sääntöjen perusteella saatua tietoja jaetaan OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan määräyksiin perustuvan tietojenvaihdon kautta kaikille muille asianomaisille maille samalla kun otetaan asianmukaisesti huomioon hallinnolliset ja lain noudattamisesta syntyvät kustannukset ja tarve noudattaa salassapitoa.

5. Ennakkoratkaisuja koskeva suositus: Maat, joissa voidaan ennen suunniteltujen transaktioiden tekemistä saada verovelvollisen erityistä asemaa koskevia hallinnollisia päätöksiä, julkistavat tällaisten päätösten myöntämisen, epäämis- ja kumoamisedellytykset.

108. Verojärjestelmän tekemiseen ei-transparentiksi myötävaikuttaa se, ettei tunneta niiden tiettyjen hallinnollisten käytäntöjen yksityiskohtia, joilla verovelvollisten asemat määritetään erityisesti sellaisissa asioissa kuin tiettyjen palvelujen markkinaehtoinen arvo tai voiton tai tappion kohdentaminen etuyhteyksyritysten välillä tai pääkonttorien ja niiden kiinteiden toimipaikkojen välillä. Tämä johtaa vinoumiin suhteessa niihin valtioihin, joiden on oikeusjärjestelmänsä mukaan sovellettava verojärjestelmänsä samalla tavalla kaikkiin verovelvollisiin.

109. Tietämättömyys sellaisen järjestelmän olemassaolosta, jossa voidaan saada yksittäisiä suunniteltuja transaktioita koskevia hallinnollisia päätöksiä tai tietämättömyys tällaisten päätösten myöntämisen ja epäämisedellytyksistä voi johtaa verovelvollisten epätasa-arvoiseen kohteluun, koska

tätä järjestelmää koskevien julkisten tietojen puuttuminen voi saattaa verovelvolliset eri asemaan heidän verotuksellista tilannettaan määritettäessä. Suurempi transparenssi niissä ehdoissa, jotka koskevat kelpoisuutta päästä tiettyyn järjestelmään, suosii sen vuoksi samassa asemassa olevien verovelvollisten tasa-arvoisempaa kohtelua.

110. Yksilöllisten veroratkaisujen asiallisten ja menettelylistien myöntämis- ja epäamisedellytysten julkaiseminen verosalaisuuden säilyttävästi varmistaa suuremman transparenssin tiettyjä helposti uudelleen sijoitettavia toimintoja koskevassa maiden veropolitiikassa ja on olennaisen tärkeä niiden toimenpiteiden soveltamisessa, joilla estetään maita yhdessä tai erikseen kehittämästä haitallista verokilpailua. Ilman sitä tällä hetkellä "transparentit" toimenpiteet voivat hyvinkin muuttua ei-transparenteiksi järjestelmiksi.

6. Siirtohinnoittelusääntöjä koskeva suositus: Maat noudattavat OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjä periaatteita ja siten pidäytyvät soveltamasta tai olemasta soveltamatta siirtohinnoittelusääntöjään tavalla, joka olisi haitallista verokilpailua.

111. Maa voi päättää poiketa markkinaehtoisuusperiaatteesta, sellaisena kuin se on OECD:n vuoden 1995 ohjeissa, keinona tehdä itsestään verotuksellisesti edullinen välittäjä. Tällainen toiminta voi olla haitallista verokilpailua. Tämä suositus on suunnattu tällaisen käyttäytymisen poistamiseen ja siinä kannustetaan kaikkia maita noudattamaan johdonmukaisesti vuoden 1995 ohjeissa esitettyjä periaatteita sekä residenttien että non-residenttien verovelvollisten osalta. Suositus koskee erityisesti järjestelmiä, joissa verovelvollisen tarkka asema määritetään hallinnollisella päätöksellä. Komitea ottaa nämä näkökohdat huomioon vuoden 1995 ohjeiden toimeenpanon seurantaprosessissa.

7. Suositus, joka koskee mahdollisuutta saada pankkitietoja verotusta varten: Haitallisen verokilpailun vastustamisen yhteydessä maiden pitäisi tarkistaa ne lakinsa, säännöksensä ja käytäntönsä, jotka koskevat mahdollisuutta saada pankkitietoja, tarkoituksena poistaa esteet, joita on olemassa veroviranomaisten mahdollisuudelle saada näitä tietoja.

112. Samalla kun maat tunnustavat pankin ja sen asiakkaiden välisen suhteen luottamuksellisuuden, ne ovat yhtä mieltä siitä, että haitallisen verokilpailun yhteydessä sellaiset säännökset, jotka epäasianmukaisesti rajoittavat veroviranomaisten mahdollisuutta saada verojen määräämistä varten tarvittavia pankkitietoja, ovat merkittävä este verosääntöjen oikeudenmukaiselle ja tehokkaalle soveltamiselle ja ne voivat vinouttaa maiden välisten rahavirtojen kohdentumista antamalla epäreilun kilpailuedun tällaisia säännöksiä soveltaville rahoituskeskuksille (sen osalta, miten lähdeverot ovat vuorovaikutuksessa tietojenvaihdon kanssa, ks. kuitenkin 12 kappale). Uutta foorumia käytetään sen tarkastamiseen, onko niiden säännösten poistamisessa, jotka estävät pankkitietojen saannin haitallisten verokäytäntöjen vastustamisen yhteydessä, tapahtunut edistystä. Ko-

mitea saattaa vuonna 1998 loppuun katsauksen niihin jäsenmaissa voimassa oleviin säännöksiin, jotka sääntelevät veroviranomaisten mahdollisuutta saada pankkitietoja, ja se on alkanut valmistella laajaa ryhmää suosituksia siitä, miten veroviranomaisten mahdollisuutta saada pankkitietoja parannetaan.

III. Verosopimuksia koskevat suositukset

113. Tässä jaksossa esitetään joukko suosituksia, joiden avulla maat voivat käyttää verosopimuksiaan haitallisten verokäytäntöjen vastustamiseen. Suositukset 8, 9, 10 ja 11 liittyvät läheisesti toisiinsa ja niillä pyritään varmistamaan se, ettei verosopimuksia käytetä haitallisten verokäytäntöjen mahdollistamiseen.

8. Laajempaa ja tehokkaampaa tietojenvaihdon käyttöä koskeva suositus: Maiden pitäisi aloittaa ohjelmia tehostaakseen relevanttien tietojen vaihtamista sellaisista transaktioista, jotka on tehty verokeitaisa ja sellaisissa veroetujärjestelmissä, jotka ovat haitallista verokilpailua.

114. Tiedot ulkomaisista transaktioista ja verovelvollisista ovat välttämättömiä, jotta tietyt kansalliset vastatoimet vaikuttaisivat kunnolla, mutta niiden saaminen on tunnetusti vaikeaa verokeitaiden ja tiettyjen haitallisten veroetujärjestelmien tapauksessa.

115. Suosituksella pyritään parantamaan tilannetta varmistamalla, että jonkin maan saamat tiedot jaetaan kaikille muille asianomaisille maille. Tämä voidaan tehdä käyttämällä enemmän verosopimuksissa määrättyä tietojenvaihtoa samoin kuin Euroopan neuvoston ja OECD:n äskettäin laatimalla veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevalla yleissopimuksella, jonka ovat nyt ratifioineet Alankomaat (Belgia on vain allekirjoittanut) Islanti, Norja, Puola, Ruotsi, Suomi, Tanska ja Yhdysvallat.

116. Maiden olisi myös annettava toisten maiden käytettäväksi tiedot niistä hallinnollisilla päätöksillä määritellyistä veroetujärjestelmistä, joiden edellytykset niiden verovelvolliset täyttävät. Tällaisissa tiedoissa pitäisi mainita se erityinen toimenpide, josta verovelvollinen on hyötynyt, samoin kuin se järjestelmä, jonka perusteella toimenpiteeseen suostuttiin.

117. Ensiaskelena tietojenvaihdon helpottamiseksi komitea on päättänyt muuttaa malliverosopimuksen 26 artiklaa niin, että sen soveltamisala laajennetaan veroihin, jotka eivät muutoin kuulu sopimuksen piiriin.

9. Suositus, joka koskee oikeutta sopimusetuihin: Maat harkitsevat sellaisten määräysten ottamista verosopimuksiinsa, joilla on tarkoitus rajoittaa oikeutta saada sopimusedut niiden yksiköiden ja tulojen osalta, jotka haitallisina verokäytäntöinä pidetyt toimenpiteet kattavat, ja maat harkitsevat sitä, miten niiden verosopimusten nykyisiä määräyksiä voidaan soveltaa samassa tarkoituksessa. Malliverosopimusta muutetaan sisällyttämällä siihen tältä osin tarpeelliset määräykset tai selvennykset.

118. Haitalliseksi verokilpailuksi katsottuja järjestelmiä käyttöön ottaneet maat pitävät usein verosopimusverkoston kehittämistä etuna, joka kannustaa kolmansissa maissa asuvia näiden järjestelmien käyttämiseen ja helpottaa sitä. Laajasta sopimusverkostosta voi sen vuoksi olla se tahaton seuraus, että se avaa mahdollisuuden sopimuspuolten tarjoamien haitallisten veroetujärjestelmien etuihin.

119. Maat ovat käyttäneet tämän riskin vähentämisessä erilaisia lähestymistapoja. Joissakin tapauksissa maat ovat voineet määrittää emoyhtiön valtion tytäryhtiön tosiasiallisen johdon sijaintipaikaksi, joten tytäryhtiöstä on voitu tehdä tässä maassa asuva joko sisäisen lainsäädännön tai verosopimuksen kannalta. Toisissa tapauksissa on voitu tapausten faktojen ja olosuhteiden perusteella väittää emoyhtiön johtaneen tytäryhtiötä sillä tavalla, että tytäryhtiöllä oli kiinteä toimipaikka emoyhtiön asuinvaltiossa, joten tytäryhtiön voitto voitiin lukea kuuluvaksi jälkimmäiseen maahan. Erään esimerkin mukaan yhtiöiltä, joilla ei ole mitään todellista taloudellista tehtävää, evätään sopimusedut, koska näitä yhtiöitä ei pidetä tietyn niille muodollisesti kuuluvaksi luetun tulon etuusomistajina. Komitea aikoo jatkaa näiden ja muiden malliverosopimuksen nykyisten määräysten soveltamista koskevien lähestymistapojen tutkimista tarkoituksenaan suosittaa malliverosopimuksen asianmukaista selventämistä.

120. On kuitenkin monia lisämääräyksiä, kuten etuusrajotussäännöt, joita on otettu joihinkin verosopimuksiin erityisesti rajoittamaan mahdollisuutta saada niiden etuudet. Komitea on tarkastellut myös näitä määräyksiä tarkoituksenaan esittää malliverosopimukseen muutoksia, joiden tavoitteena on evätä verosopimusedut sellaisilta yksiköiltä ja tuloilta, jotka haitalliset verokilpailua olevat käytännöt kattavat. Komitea aikoo jatkaa työtään tällä alueella tarkoituksenaan muuttaa malliverosopimusta tai kommentaaria sellaisten määräysten mukaan ottamiseksi, joita maat voivat ottaa verosopimuksiinsa.

10. Suositus, joka koskee kansallisten anti abuse -säännösten ja doktriinin aseman selventämistä verosopimuksissa: Malliverosopimuksen kommentaaria selvennetään kaiken sen epävarmuuden ja epäselvyyden poistamiseksi, joka koskee sitä, ovatko kansalliset anti abuse -toimenpiteet malliverosopimuksen mukaisia.

121. Jäsenmaiden kansalliseen lainsäädäntöön sisältyy erilaisia anti abuse -sääntöjä ja -oppeja, joita käytetään haitallisten verokäytäntöjen vastustamiseen. Esimerkiksi väliyhteisösääntöjä voidaan käyttää lykkäämis- tai verovapausetujen epäämiseksi sellaisen tulon osalta, joka kertyy tällaisia käytäntöjä ja hämäämistä käyttöön ottaneessa maassa sijaitsevaan tytäryhtiöön, *alter ego*- tai liiketoiminnallinen tarkoitus -oppeja voidaan käyttää sellaisen yksikön sivuuttamiseen, joka on perustettu johonkin maahan vain kanavana toimimista varten.

122. Verosopimukseen ei yleensä sisälly mitään yleisiä tai erityisiä anti avoidance -sääntöjä. Joskus nousee esille se kysymys, ovatko kansalliset anti abuse -säännöt ja -opit verosopimusten mukaisia. Jos esimerkiksi transaktio jäte-

tään huomiotta tai luonnehditaan uudelleen kotimaisten anti avoidance -sääntöjen tai -oppien perusteella, ongelmana on, voidaanko tällaista uudelleenluonnehtimista käyttää verosopimusten määräyksiä sovellettaessa ilman, että tuloksena on sopimuksen sivuuttaminen.

123. Komitea on käsitellyt kansallisten anti avoidance -sääntöjen (esim. alikapitalisointi, väliyhteisösäännöt, yleiset anti abuse -säännöt) ja verosopimusten vuorovaikutusta monissa raporteissa, joiden päätelmät on sisällytetty malliverosopimuksen kommentaariin eri osiin, ja se on yleensä katsonut sääntöjen olevan verosopimusten mukaisia. Nämä päätelmät ovat kuitenkin joskus epäselviä ja ne on ilmaistu heikosti. Vaikka esimerkiksi 1 artiklan kommentaarin 22 ja 23 kappaleessa mainitaan, että useimmat maat eivät katso väliyhteisösääntöjen olevan ristiriidassa verosopimusten kanssa, ja vaikka 10 artiklan (Osinko) kommentaarin 37 kappaleessa mainitaan, että väliyhteisösäännöt eivät ole 10 artiklan 5 kappaleen vastaisia, kysymystä siitä, ovatko nämä säännöt 7 artiklan (Liiketulo) mukaisia, ei käsitellä.

124. Malliverosopimuksessa ei käsitellä tiettyjä kansallisia anti abuse -säännöksiä ja voisi olla tarkoituksenmukaista määrätä, että verosopimukset yleensä sallivat tällaisten sääntöjen soveltamisen. Tämä alue on tunnistettu lisätutkimuksia varten (ks. V jakso).

125. Suosituksella tähdätään siihen, että malliverosopimuksen kommentaaria selvennetään kaiken sen epävarmuuden ja epäselvyyden poistamiseksi, joka koskee sitä, ovatko kansalliset anti abuse -toimenpiteet malliverosopimuksen mukaisia. Tämä suositus auttaa varmistamaan sen, että kansalliset anti abuse -opit ja oikeusopit ovat verosopimusten mukaisia.

11. Suositus, joka koskee verosopimuksissa olevien erityisten poissulkemismääräysten luetteloa: Komitea laatii ja pitää luetteloa maiden käyttämistä sellaisista määräyksistä, joilla on tarkoitus sulkea verosopimusetujen ulkopuolelle tietyt erityiset yksiköt ja tulotyyppit, ja jäsenmaat käyttävät luetteloa foorumissa tapahtuvan käsittelyn perustana ja referenssinä verosopimuksista neuvotellessaan.

126. Moniin sopimukseen sisältyy määräyksiä, joilla tietyiltä yksiköiltä tai tulotyypeiltä evätään verosopimusedut. Koska nämä erityiset poissulkemismääräykset vaihtelevat huomattavasti ja eri sopimukset käsittelevät samanlaisia yksiköitä tai tulotyyppisiä eri tavalla, ne edustavat erilaisia lähestymistapoja samoihin ongelmiin.

127. Suosituksessa tähdätään laajemman koordinoinnin varmistamiseen näiden määräysten käytössä siten, että komitea laatii ja pitää luetteloa jäsenmaiden tekemissä verosopimuksissa olevista poissulkemismääräyksistä. Jäsenmaat voivat sitten käyttää luetteloa referenssinä verosopimuksista neuvotellessaan, ja jos se on tarkoituksenmukaista, saadakseen sopimuspuolen suostumuksen samanlaisten määräysten lisäämiseen voimassa olevaan sopimukseen eli suostumuksen muuttaa sopimusta sen mukaan kuin on sovittu muiden sopimuspuolten kanssa, mikä esitetään parempana kuin se vaihtoehto, että haitallisen verokilpailun

mahdollistava sopimus päätetään.

128. Komitea on jo laatinut luettelon alustavan version. Tämä luettelo viimeistellään kesäkuussa 1998 ja sitä päivitetään jatkuvasti.

12. Verokeitaiden kanssa tehtäviä verosopimuksia koskeva suositus: Maat harkitsevat verokeitaiden kanssa tekemiensä verosopimusten päättämistä ja sitä, että ne eivät tulevaisuudessa tee verosopimuksia näiden maiden kanssa.

129. Jotkut maat ovat päättäneet tiettyjen verokeitaiden kanssa tekemänsä verosopimukset. Useimmat maat katsovat, että sopimuksen päättäminen voi aiheuttaa huomattavia poliittisia ja diplomaattisia vaikeuksia sekä kyseisille maille että mahdollisesti myös muille maille. Se voi nostaa esille myös laajempia taloudellisia näkökohtia. Kokemus on osoittanut, että on yleensä hyvin vaikea ryhtyä tällaiseen toimintaan yksin, siitä huolimatta, että useimmat verosopimukset nimenomaan mahdollistavat sopimuksen päättämisen. Vaikka sopimuksen päättäminen on asia, josta kunkin tämän sopimuksen osapuolen on päätettävä, niin se mahdollisuus, että monet maat voisivat omaksua saman kannan verokeitaan tekemisiin sopimuksiin, lisäksi tällaisen toiminnan uskottavuutta.

130. Suosituksella tähdätään siihen, että maat harkitsevat verokeitaiden kanssa tekemiensä verosopimusten päättämistä ja harkitsevat tulevaisuudessa jättävänsä tekemättä sopimukset näiden maiden kanssa. 2 luvun II jaksossa verokeitaiden tunnistamista varten kehitetyt kriteerit ja luettelo näistä alueista antaisi maille yhtenäisen perustan, joka auttaisi tämän päätöksen tekemisessä. Myös suosituksessa 15 tarkoitettu foorumi on hyödyllinen tarjotessaan mekanismin, jolla maat voivat vaihtaa näkemyksiä tältä osin.

131. Kun maat harkitsevat sitä, pitäisikö niiden päättää verokeitaan kanssa tehty sopimus tai jättää sellainen sopimus tekemättä, niiden pitäisi ottaa huomioon kaikki olennaiset tekijät mukaan lukien niiden ratkaisun vaikutus tietojenvaihtoon. Jos verokeitaan kanssa tehdyn verosopimuksen tietojenvaihtomääräystä voidaan käyttää tehokkaasti tietojen hankkimiseen, jos mitään muita mekanismeja (kuten vain tietojenvaihtoa koskeva sopimus) ei voida käyttää näiden tietojen hankkimiseksi ja jos sopimukseen kuuluu suojamääräyksiä, jotka estävät sopimuksen käyttämisen muiden maiden vahingoksi, sopimuksen tietojenvaihtoa koskevat edut voivat korvata tästä sopimuksesta maille kokonaisuutena aiheutuvat haitat.

132. Suosituksessa pyydetään epäsuorasti maita varmistamaan, että niiden verosopimusten alueellinen soveltamisala ei ulotu sellaisiin riippuvuussuhteissa oleviin alueisiin, jotka ovat verokeitaita, olivatpa nämä alueet niiden omia tai kuuluivatpa ne maille, joiden kanssa ne neuvottelevat verosopimuksia.

13. Koordinoituja täytäntöönpanojärjestelmiä koskeva suositus (yhteiset tarkastukset; koordinoitujen harjoitteluhjelmat jne.): Maat harkitsevat koordinoitujen täytäntöönpano-ohjelmien (kuten samanaikaiset verotarkastuk-

set, erityiset tietojenvaihtoprojektit ja yhteinen koulutus-toiminta) toteuttamista sellaisen tulon tai sellaisten verovelvollisten osalta, jotka hyötyvät haitallista verokilpailua olevista käytännöistä.

133. Monet maat ovat 70-luvun loppupuolelta alkaen kehittäneet samanaikaisia ja yhteisiä tarkastuksia koskevia ohjelmia, joissa kummankin maan veroviranomaiset tarkastavat etupiiriyhteisöjen veroilmoitukset samalta verovuodelta. Tällaista yhteistyötä pitäisi tehostaa, koska tällaiset tarkastusohjelmat voivat auttaa saavuttamaan tämän raportin tavoitteet.

134. Myös muuntyyppinen veroviranomaisten välinen yhteistyö on todennäköisesti tehokasta parannettaessa kansainvälistä verolainsäädännön noudattamista. Jonkin maan verojärjestelmän kansainväliset piirteet esimerkiksi ovat sen teknisimpiä ja monimutkaisimpia osia. Verohallintojen on usein vaikeata varmistaa, että niiden kansainvälisellä tarkastushenkilökunnalla on sopiva koulutus ongelmien käsittelemiseen asianmukaisesti. Yhteinen koulustoiminta sellaisissa aiheissa kuin tarkastusstrategiat, siirtohinnoittelu, sopimuskysymykset, pitkälle kehitetyt transaktiot, väliyhteisö sääntöjen ja kansainvälisiä sijoitusrahastoja koskevien sääntöjen suunnittelu ja toimeenpano jne. voisi parantaa lain noudattamista levittämällä menestyksellisiä tarkastuskäytäntöjä ja edistämällä tiiviimpiä kontakteja kansainvälisiä transaktioita käsittelevien verotarkastajien välillä. Tämä voisi tapahtua komitean ja sen alaisuudessa olevien elimien suojeluksessa.

135. Suosituksella pyritään edelleen kehittämään yhteistyötä tältä osin. Tämän suosituksen perusteella tehtävät ponnistukset johtavat tyypillisesti siihen, että maat yhdistävät tietonsa ja tarkastusvoimansa voidakseen soveltaa paremmin kansallisia verosääntöjä sellaisista toisista maista olevaan tuloon tai sellaisista toisista maista oleviin yksiköihin, joista tällaisia tietoja ei voida saada. Olisi suosittava OECD:n vuoden 1992 mallisopimukseen perustuvia samanaikaisia verotarkastuksia.

14. Verosaamisten perimisessä annettavaa virka-apua koskeva suositus: Maita kannustetaan tarkistamaan muiden maiden verosaamisten täytäntöönpanoa koskevat nykyiset säännöt ja komitea jatkaa työtään tällä alueella tarkoituksena laatia määräyksiä, joita voitaisiin ottaa verosopimuksiin tätä varten.

136. Haitallista verokilpailua, joka johtaa muiden maiden verovelvollisten harjoittamaan veronkiertoon, voi rohkaista se, että jokin maa ei pane täytäntöön toisen maan verosaamisia. Tämä näkemys perustuu niihin huoliin, jotka koskevat verosaamisten ekstraterritoriaalista täytäntöönpanoa, vastavuoroisuuden puuttumista ja menettelyyn liittyvää oikeudenmukaisuutta. Lisäksi joidenkin maiden vastatoimia ei ehkä voida käyttää, kun verovelvollinen on siirtänyt varansa maasta toiseen veronkiertotarkoituksessa.

137. Globalisaation ja verovelvollisten lisääntyneen liikkuvuuden aikakaudella verojen kantamista koskevien perinteisten asenteiden on ehkä muututtava. Suosituksen ta-

voitteena on kannustaa maita tarkistamaan nykyiset tämän alan säännöt tarkoituksena rohkaista toisten maiden verosaamisten täytäntöönpanoa. Komitea aikoo nopeuttaa työtään tällä alalla.

IV. Suositukset, jotka koskevat kansainvälisen yhteistyön tehostamista vastauksena haitalliseen verokilpailuun

138. Vaikka yhden maan toiminnalla voi olla vaikutusta haitallisten verokäytäntöjen hillitsemisessä, yhden ainoan maan toiminnalla on vaikea poistaa haitalliset verokäytännöt. Monien syiden vuoksi yksittäisillä mailla ei tosiasiaassa ole vahvaa kannustinta ryhtyä toimiin haitallisia verokäytäntöjä vastaan, koska niin tekemällä ne voivat huonontaa asemaansa suhteessa siihen asemaan, jossa ne olisivat, jos ne eivät olisi tehneet mitään. Jos esimerkiksi joidenkin puolustustoimien seurauksena yksittäinen maa ryhtyy vastustamaan haitallisia verokäytäntöjä, kohteeksi otettu toiminta voi yksinkertaisesti siirtyä sellaiseen toiseen paikkaan, joka ei ryhdy toimiin taistellakseen tällaisia käytäntöjä vastaan. Näin yksittäiset toimet eivät täysin ratkaise ongelmaa, ne ehkä vain siirtävät sen toiseen paikkaan. Tästä syystä vaaditaan monenvälistä lähestymistapaa ja OECD on sopivin foorumi tämän tehtävän suorittamiseen.

139. Tässä raportissa annetaan hyödyllinen lähtökohta kansainvälisen yhteistyön parantamiseksi taistelussa haitallista verokilpailua vastaan. Monien II ja III jaksoissa kuvattujen, kansallista lainsäädäntöä ja verosopimuksia koskevien suositusten tehokkuus riippuu paljolti siitä, voidaanko kyseiset toimenpiteet suorittaa koordinoitusti. Kuten tämän luvun johdannossa selitettiin, koordinoitu vastaus haitallisen verokilpailun ongelmaan vahvistaa paljon yksipuolisten toimenpiteiden vaikutusta. Tällaiseen vastaukseen kuuluu monia osia, joista tärkeimmät ovat:

- sellaisen suuntaviivojen (esitetty kehyksessä III) ryhmän hyväksyminen, joilla on tarkoitus varmistaa, että jäsenmaat pidättyvät ottamasta käyttöön sellaisia veroetujärjestelmiä, jotka on haitallista verokilpailua, ja vähitellen poistavat nykyisin olemassa olevat haitalliset veroetujärjestelmät
- sellaisen komitean alaisen elimen, haitallisia verokäytäntöjä käsittelevän foorumin, luominen, joka mahdollistaa mm. jatkuvan keskustelun niistä ongelmista koskevasta kokemuksesta, joita verokeitaat ja haitalliset veroetujärjestelmät aiheuttavat, ja vastauksena tällaisiin käytäntöihin suoritettujen toimenpiteiden tehokkuudesta. Foorumi seuraa tämän luvun aikaisemmissa jaksoissa esitettyjen suositusten ja niihin liittyvien suuntaviivojen toimeenpanoa samoin kuin
- verokeitaiksi katsottavien maiden luettelon laatiminen, ja
- haitallisten verokäytäntöjen vastustamisen kannalta relevanttien hyvien verohallinnollisten periaatteiden kehittäminen ja aktiivinen edistäminen.

15. Suuntaviivoja ja haitallisia verokäytäntöjä käsittelevää foorumia koskeva suositus: Jäsenmaat hyväksyvät kehyksessä III esitetyt haitallisia veroetujärjestelmiä koskevat suuntaviivat ja perustavat foorumin tämän raportin suuntaviivojen ja muiden suositusten toimeenpanoa varten.

140. OECD on menestyksellisesti kehittänyt suuntaviivoja monilla alueilla, myös verotuksessa. Tämä suositus perustuu tälle menestykselliselle kokemukselle. Kehyksen III suuntaviivat esittävät ne yleiset puitteet, joissa jokainen jäsenmaa voi toteuttaa yleistä lähestymistapaa haitallisen verokilpailun rajoittamiseksi tässä raportissa esitettyä analyysia käyttäen. Suuntaviivat eivät ole sitovia ja ne muodostavat perustan jäljempänä hahmotellulle tarkistusmenettelylle ja ne kehittyvät, kun komitea saa kokemusta niiden soveltamisesta.

141. Suuntaviivat sellaisenaan antavat ne periaatteet, jotka ohjaisivat toimintaa tällä alueella tämän raportin muiden suositusten muuntaessa nämä periaatteet konkreettisiksi käytännöiksi. Jäljempänä esitettyä tarkistusmenettelyä pidetään olennaisena piirteenä suuntaviivojen toimeenpanossa.

142. Samalla kun suuntaviivat hyväksytään, luodaan komitean suojeluksessa toimiva foorumi, joka ryhtyy jatkuvalta perustalta arvioimaan jäsenmaiden ja ei-jäsenmaiden olemassa olevia ja niiden ehdottamia järjestelmiä, analysoimaan vastatoimien, mukaan lukien ei-verotukselliset toimet, tehokkuutta ja ehdottamaan tapoja niiden tehokkuuden parantamiseksi sekä tutkimaan, ovatko yksittäiset maat 2 luvussa tunnistettujen kriteerien perusteella verokeitaita.

143. Foorumi on komitean apuelin ja kaikki jäsenmaat osallistuvat sen työhön. Jotta foorumin näkökulma tässä raportissa käsiteltyihin asioihin olisi todella globaali, se ryhtyy vuoropuheluun ei-jäsenmaiden kanssa käyttäen OECD:n sääntöjen perusteella jo käytettävissä olevia vaikiintuneita menettelyjä. Foorumi raportoi suoraan komitealle, joka vuorostaan tarvittaessa raportoi OECD:n neuvostolle. Foorumin mandaatti tarkistetaan viiden vuoden kuluttua ja sen jälkeen kolmen vuoden välein, jotta komitea ja neuvosto voivat jatkuvasti arvioida foorumin roolia ja tehokkuutta.

144. Foorumin ja suuntaviivojen toimintaa sääntelevät järjestön tavanmukaiset menettelysäännöt. Ensimmäisessä kokouksessaan foorumi päättää siitä, miten yleisiä menettelysääntöjä sovelletaan suuntaviivoihin, erityisesti niiden 2 ja 4 kappaleen sekä suosituksen 16 soveltamiseen ja itse foorumin toimintaan.

145. Foorumi vastaa tämän raportin suuntaviivojen ja suositusten toimeenpanon seurannasta ja tämän luvun V jaksossa tarkoitettua "Lisätutkimusaiheita" -hankkeen eteenpäin viemisestä. Tarvittaessa foorumi pyytää komitean muilta apuelimiltä teknisiä lausuntoja tai dokumentaatiota veroetujärjestelmien taloudellisesta ja verotuottoja koskevasta vaikutuksesta. Foorumi vastaa sen työn eteenpäin viemisestä, joka koskee johdannossa tarkoitettua mandaatin laajempia osia mukaan lukien ryhtyminen vuoropuheluun

ei-jäsenmaiden kanssa. Foorumin etuoikeutettuna tehtävänä on täydentää suosituksessa 16 tarkoitettua luetteloa verokeitaista. Se vastaa myös tämän alan kansainvälisen yhteistyön parantamisesta panemalla toimeen tässä jaksossa annetut suositukset, kannustamalla maita kehittämään toisiaan tukevia vastauksia tunnistettuihin ongelmiin ja varmistamalla näin, ettei yksikään maa saa epäoikeutettua kilpailuetua jättämällä noudattamatta edellä tarkoitettuja suuntaviivoja. Foorumi arvioi myös maiden nykyisten toimenpiteiden tehokkuuden.

146. Suuntaviivojen soveltamisen osalta foorumi antaa sen erityisissä maissa olevia haitallisia veroetujärjestelmiä koskevan keskustelun polttopisteen, jota sopivassa tapauksessa käytäisiin sellaisia järjestelmiä koskevien, vertailevien maakatsausten perusteella, jotka voivat aiheuttaa haitallista verokilpailua. Tältä osin foorumi hyödyntäisi erityisistuntojen jo tekemää veroetujärjestelmätyyppejä koskevaa tutkimustyötä. Nämä vertailevat maakatsaukset antavat foorumin yhteydessä yleiskatsauksen siihen, miten erityyppiset veroetujärjestelmät toimivat. Tämä vuorostaan antaa foorumille mahdollisuuden asettaa erityisiä veroetujärjestelmiä koskevat katsaukset laajempaan yhteyteen ja siten saavuttaa 8 kappaleessa tarkoitettu samojen mahdollisuuksien kilpailentä -taso.

147. Tämä työ, jossa luodaan haitallisten veroetujärjestelmien tyyppikuvaukset, tehdään samanaikaisesti erityisissä maissa olevia tällaisia järjestelmiä koskevan katsauksen kanssa. Suuntaviivojen 2 kappaleessa tarkoitettua itsetarkastelun yhteydessä jokaista jäsenmaata rohkaistaan kuvaamaan, miten tiettyä tyyppiä edustavat veroetujärjestelmät, jotka foorumi on tunnistanut mahdollisesti haitallisia vaikutuksia aiheuttaviksi, toimivat, mukaan lukien järjestelmien toiminnan yksityiskohdat, niiden vaikutukset ja se, miksi ne eivät tämän maan mielestä ole haitallisia verokäytäntöjä. Foorumi tarkentaa näitä menettelyjä ensimmäisessä kokouksessaan. Komitea katsoo, että nämä vertailevat maakatsaukset auttavat maita noudattamaan suuntaviivoja.

148. Foorumi myös kannustaa maita tutkimaan niitä verojärjestelmiensä rakenteellisia ominaisuuksia, jotka voivat lisätä haitallista kilpailua, mukaan lukien asuinmaiden roolin ja lähdemaiden roolin tasapaino tällaista käyttäytymistä torjuttaessa.

Kehys III

SUOSITUS 15 SUUNTAVIIVAT HAITALLISTEN VEROETUJÄRJESTELMIEN KÄSITTELEMISELLE JÄSENMAISSA

Vaikka jäsenmaat tunnistavatkin verojärjestelmien uuden globaalin toimintaympäristön positiiviset piirteet, jäsenmaat ovat tehneet sen päätelmän, että niiden on toimittava yhdessä ja erikseen hillitäkseen verokilpailua ja torjuakseen rahoitus- tai muuta palvelutoimintaa varten tarkoitettujen haitallisten veroetujärjestelmien leviämisen. Haitalliset veroetujärjestelmät voivat vinouttaa kauppa- ja investointimalleja ja ne ovat uhka sekä kansallisille verojärjestelmille että kansainvälisen verotuksen yleiselle rakenteelle. Nämä järjestelmät heikentävät verojärjestelmien oikeudenmukaisuutta, ne saavat aikaan sen, että osa verorasituksesta ei-toivotulla tavalla siirtyy tulosta kulutukseen, siirtävät osan verorasituksesta

pääomasta työhön ja voivat näin vaikuttaa kielteisesti työllisyyteen. Koska yleensä katsotaan, että yksittäisten maiden on vaikea taistella tehokkaasti haitallisten veroetujärjestelmien leviämistä vastaan, vaaditaan koordinoitua lähestymistapaa, mukaan lukien vuoropuhelu jäsenmaiden kanssa, sen "samojen mahdollisuuksien kilpailentä" aikaansaamiseksi, joka on niin välttämätön globaalin talouskasvun jatkuvalle laajenemiselle. Kansainvälistä yhteistyötä on tehostettava, jotta vältettäisiin maiden käymä maantieteellisesti liikkuvaa toimintaa koskeva aggressiivinen tarjouskilpailu.

Suuntaviivat ovat seuraavat:

1. Pidätetään siitä, että verotusta koskevien lainsäädännösten tai hallinnollisten käytäntöjen muodossa otetaan käyttöön sellaisia uusia toimenpiteitä tai laajennetaan voimassa olevien sellaisten toimenpiteiden soveltamisalaa tai vahvistetaan sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat haitallisia veroetukäytäntöjä sellaisina kuin ne on tämän raportin 2 luvun III jaksossa määritetty.

2. Jäsenmaiden tarkistavat nykyiset toimenpiteensä tunnistukseen ne verotusta koskevien lainsäädännösten tai hallinnollisten käytäntöjen muodossa olevat toimenpiteet, jotka ovat haitallisia veroetukäytäntöjä, sellaisina kuin ne on tämän raportin 2 luvun III jaksossa määritetty. Nämä toimenpiteet raportoidaan haitallisia verokäytäntöjä käsittelevälle foorumille ja ne sisällytetään luetteloon kahden vuoden kuluessa siitä ajankohdasta, kun OECD:n neuvosto on hyväksynyt nämä suuntaviivat.

3. Ennen viidennen siitä ajankohdasta alkavan vuoden loppua, jolloin OECD:n neuvosto on hyväksynyt nämä suuntaviivat, jäsenmaat poistavat 2 kappaleessa tarkoitettua luettelossa tunnistettujen veroetujärjestelmiensä haitalliset piirteet. Niille verovelvollisille, jotka ovat hyötyjinä tällaisissa järjestelmissä 31 päivänä joulukuuta 2000, kertyvät edut poistetaan kuitenkin viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2005. Tämä varmistaa sen, että tällaiset erityiset veroedut on täysin poistettu tämän ajankohdan jälkeen. 2 kappaleessa tarkoitettu luettelo tarkistetaan vuosittain niiden järjestelmien poistamiseksi, jotka eivät enää ole haitallisia veroetujärjestelmiä.

4. Jokainen jäsenmaa, joka uskoo, että olemassa oleva toimenpide, jota ei ole vielä otettu 2 kappaleessa tarkoitettuun luetteloon, tai sen oma tai toisen maan ehdotettu tai uusi toimenpide on sellainen verotusta koskeva lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön muodossa oleva toimenpide, joka voisi raportin 2 luvun III jaksossa tunnistettujen tekijöiden perusteella olla haitallinen verokäytäntö, voi pyytää, että jäsenmaat tutkivat toimenpiteen haitallisia verokäytäntöjä käsittelevässä foorumissa, 1 kappaleen soveltamista varten tai toimenpiteen sisällyttämiseksi 2 kappaleessa tarkoitettuun luetteloon. Foorumi voi antaa tästä asiasta lausunnon, joka ei ole sitova.

5. Jäsenmaat koordinoivat foorumissa kansalliset ja verosopimuksiin perustuvat vastauksensa muiden maiden käyttöön ottamiin haitallisiin verokäytäntöihin.

6. Foorumia käytetään ei-jäsenmaiden kannustamiseksi aktiivisesti liittymään näihin suuntaviivoihin.

16. Verokeidasluettelon laatimista koskeva suositus: Foorumille annetaan mandaatti laatia vuoden kuluessa foorumin ensimmäisestä kokouksesta 2 luvun II jaksossa tunnistettujen kriteerien perusteella luettelo verokeitaista.

149. Foorumille annetaan ohjeeksi valmistella luettelo verokeitaista vuoden kuluessa asettamisestaan ja ottaen huomioon 2 luvun II jaksossa esitetyt kriteerit. Tämä en-

simmäinen luettelo ei ole kaikenkattava ja foorumi voi tarkistaa sen.

150. Tämän luettelon laatimiseksi foorumi tutkii maita, jotka ensi näkemältä näyttävät täyttävän 2 luvun II jaksossa tunnistetut kriteerit. Tämän mahdollistaa sen, että foorumi voi kaikin tarpeellisin keinoin tutkia, olisiko nämä maat tunnistettava verokeitaiksi.

151. Luettelo antaa jäsenmaille mahdollisuuden koordinoita vastauksensa verokeitaiden aiheuttamiin ongelmiin ja mahdollisuuden rohkaista näitä maita tutkimaan uudelleen politiikkaansa. Luettelo ei estä maita soveltamasta anti abuse -toimenpiteitään haitallisten verokäytäntöjen vastustamiseksi.

17. Suositus, joka koskee yhteyksiä verokeitaiden kanssa: *Maat, joilla on erityisiä poliittisia, taloudellisia tai muita yhteyksiä verokeitaiden kanssa, varmistavat sen, että nämä yhteydet eivät myötävaikuta haitalliseen verokilpailuun, ja maat, joilla on niihin riippuvuussuhteessa olevia alueita, jotka ovat verokeitaita, erityisesti varmistavat sen, ettei niitä yhteyksiä, joita niillä on näiden verokeitaiden kanssa, käytetä haitallista verokilpailua lisäävällä tai edistävällä tavalla.*

152. Monilla mailla on tiiviit oikeudelliset, taloudelliset tai poliittiset siteet verokeitaisiin. Tämä on erityisesti totta niiden maiden osalta, joilla on haitallista verokilpailua käyviä, niihin riippuvuussuhteessa olevia alueita: näillä riippuvuussuhteessa olevilla alueilla on usein yhteyksiä moniin näiden maiden valvontaviranomaisiin ja ne saavat apua niiltä.

153. Näitä siteitä ei ainakaan pitäisi käyttää kyseisten maiden tai riippuvuussuhteessa olevien alueiden auttamiseksi haitalliseen verokilpailuun ryhtymisessä. Maiden, joilla on tällaisia siteitä, pitäisi myös harkita niiden käyttämistä näiden verokeitaiden olemassaolosta seuraavan verokilpailun vähentämiseen.

18. Hyvien verohallinnollisten periaatteiden kehittämistä ja aktiivista edistämistä koskeva suositus: *Komitean olemassa oleva strategisen johtamisen foorumi⁶ ottaa vastuulleen sellaisten periaatteiden joukon kehittämisen ja aktiivisen edistämisen, jotka ohjaisivat verohallintoja tähän raporttiin sisältyvien suositusten toimeenpanossa.*

154. Monien tässä raportissa esitettyjen suositusten tehokkuus riippuu niistä tavoista, joilla niitä käytännössä hallinnoidaan. Ehdotuksena on, että OECD äskettäin luomaansa strategisen johtamisen foorumiaan käyttäen kehittäisi parhaat käytännöt näiden toimenpiteiden toimeenpanoa varten. Tämä lähestymistapa tehostaisi verohallintojen välistä yhteistyötä, helpottaisi toimeenpanotoimien koordinoitua ja siinä tunnistettaisiin verohallinnon käytännöistä syntyvä haitallinen verokilpailu ja torjuttaisiin se. Tällainen lähestymistapa korostaisi niitä positiivisia toimia, joita verohallinnot voivat tehdä.

155. Näiden käytäntöjen pitäisi koskea verolainsäädännön soveltamisen eri puolia. Niihin voisi kuulua esimerkiksi se

ehdotus, että maiden ei pitäisi antaa sellaisia suunniteltuja transaktioita koskevia hallinnollisia päätöksiä, joilla ensisijaisesti pyritään käyttämään hyväksi verosopimuksia.

19. Suositus, joka koskee sitä, että ei-jäsenmaat saadaan liittymään suositukseen: *Uusi foorumi aloittaa vuoropuhelun ei-jäsenmaiden kanssa käyttäen, jos se on tarkoituksenmukaista, muiden kansainvälisten veroorganisaatioiden tarjoamia foorumeita tarkoituksenaan edistää tässä luvussa esitettyjä suosituksia suuntaviivat mukaan lukien.*

156. Jotta haitallisten verokäytäntöjen leviäminen voitaisiin estää, ei-jäsenmaat pitäisi saada liittymään tässä luvussa esitettyihin suosituksiin. Vaikka verokeitaita koskevien suositusten pitäisi vähentää ei-jäsenmaihin siirtyvän toiminnan määrää, se ei poista siirtymistä kokonaan, koska olisi yhä mahdollista sijoittautua uudelleen sellaiseen ei-jäsenmaahan, jolla on haitallinen veroetujärjestelmä. Jotta tällaisen siirtymisen määrä minimoitaisiin, ei-jäsenmaita pitäisi rohkaista purkamaan haitalliset veroetujärjestelmänsä edistämällä tässä raportissa esitettyjen periaatteiden laajempaa hyväksymistä ja aloittamalla jäsenmaiden kanssa vuoropuhelu siitä, miten ne voisivat soveltaa suuntaviivoja. Tätä suositusta koskeva työ jatkuu samanaikaisesti foorumin sen työn kanssa, joka koskee suuntaviivojen soveltamista jäsenmaissa.

V. Lisätutkimusaiheita

157. Kuten edellä 6 kappaleessa mainittiin, maantieteellisesti liikkuvan rahoitus- ja muun palvelutoiminnan lisäksi on muita asioita, joiden osalta haitallisen verokilpailun kysymyksiä on tutkittava. Tässä jaksossa rajoitetaan tunnistamaan tutkimuskohteet, joiden osalta olisi tehtävä lisätöitä edellä olevien suositusten täydentämiseksi. Nämä kohteet esitellään jäljempänä lyhyesti yrittämättä käsitellä niitä laajasti. Tarkoituksena on, että jäsenmaat ja asiasta kiinnostuneet ei-jäsenmaat jatkavat foorumissa näiden asioiden selvittelyä tavoitteena kehittää uusia suosituksia ja tutkia johdannossa tarkoitettua laajempaa mandaattia.

a) Verokeidasyksiköille maksettujen maksujen vähentämisrajoitukset

158. Monilla mailla on sääntöjä, joilla rajoitetaan verokeidasmaille maksettujen maksujen vähentämistä tai asetetaan käännetty todistustaakka tällaisten maksujen osalta. Esimerkiksi Espanjalla on sääntöjä, joiden mukaan verokeitaisissa annetuista palveluista syntyneitä kustannuksia ei saa vähentää, jos tosiasiallisen transaktion tapahtumista ei osoiteta. Verokeitaiden kanssa tehtyjen verosopimusten päättämistä koskevan, edellä olevan suosituksen 12 huomiota ottaen tällaista toimintaa ei pitäisi pitää OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan mukaisen syrjäntäkiellon vastaisena siltä osin kuin mitään verosopimusta ei silloin sovelletaisi.

159. Vähennyksen epäminen tai todistustaakan kääntäminen sellaisten tiettyjen maksujen osalta, jotka maksetaan

haitallista verokilpailua käyviin maihin, yhdistettynä toimenpiteisiin, joilla pyritään estämään kanavointijärjestelyjen käyttö, olisi maille pelote haitalliseen verokilpailuun ryhtymistä vastaan ja verovelvollisille pelote näissä maissa sijaitsevien yksiköiden käyttöä vastaan.

b) Lähdeverojen asettaminen tietyille sellaisille mak-suille, jotka maksetaan haitallista verokilpailua käyvissä maissa asuville

160. Monilla mailla on nykyisin lainsäädäntöä, joka mää- rää kannettavaksi lähdeveroja erityyppisistä muualla asuville suoritetuista maksuista mutta alentaa huomattavasti lähdeverokantaa tai poistaa sen niiden maksujen osalta, jotka maksetaan sopimusmaissa asuville.

161. Samoin kuin tiettyjen maksujen vähentämisen epä- äminen, lähdeverojen kantaminen korkeahkolla verokan- nalla tietyistä niihin maihin maksetuista maksuista, jotka käyvät haitallista verokilpailua, yhdistettynä toimenpitei- siin, joilla pyritään estämään kanavointijärjestelyjen käyttö, olisi maille pelote haitalliseen verokilpailuun ryhtymistä vastaan ja verovelvollisille pelote näissä maissa sijaitsevien yksiköiden käyttöä vastaan.

c) Asuinpaikkasäännöt

162. Asuinpaikkasääntöjä olisi tutkittava sekä kansallisella tasolla että sopimustasolla sen ratkaisemiseksi, voitaisiinko niitä muuttaa tai selventää, jotta niissä otettaisiin paremmin huomioon haitallinen verokilpailu.

163. Yhteisön asuinpaikkamääritelmän tarkistamista voi- taisiin harkita eräänä mahdollisena toimenpiteenä sitä vas- taan, että ulkomaisia yhteisöjä käytetään kansallisen veron välttämiseen. Näin ollen eräs vaihtoehto olisi laajentaa verotuksessa käytettäviä kansallisia yhteisön asuinpaikka- määritelmiä niin, että ulkomainen, maassa asuvien valvon- nassa oleva yhteisö katsottaisiin maassa asuvaksi. Valvonta voitaisiin tässä tarkoituksessa rajoittaa yhteisön hallituksen tai johdon harjoittamaan liikeasioiden valvontaan tai vaih- toehtoisesti se voitaisiin määrittää yhteisön osuuksien omis- tuksen perusteella. Kuten aikaisemmin todettiin, moni maa pitää jo yhteisöjä residentteinä, jos niiden johto ja valvonta sijaitsevat siinä maassa. Tätä valvonnan käsitettä verovel- vollisten on kuitenkin helppo manipuloida, toisin kuin osa- keomistukseen perustuvan valvonnan käsitettä.

164. Sopimuspuolella "sopimusvaltiossa asuvan" määri- telmää voitaisiin rajoittaa niin, että siinä erityisesti suljetaan pois tietyt sellaiset yksiköt, jotka ovat velvolliset maksa- maan veroa vain vähän tai jotka eivät ole lainkaan velvolli- set maksamaan veroa. Yksi mahdollisuus olisi kaventaa 4 artiklassa olevaa sopimusvaltiossa asuvan määritelmää niin, että siinä suljetaan pois muut veronmaksajat, jotka ovat jossakin maassa verovelvollisia mutta eivät tosiasiassa maksa veroa kaikista tuloistaan kuten tavalliset residentit. Lisäksi voitaisiin ottaa käyttöön erityinen sääntö, jolla evä- tään tietyt sopimusedut niiltä yhteisöiltä, joiden kotipaikka on ulkomaisen sivukonttorin tulon verosta vapauttavissa maissa. Voitaisiin esimerkiksi evätä alennetuista lähdeve-

roista koitua etu tällaiselta yhteisöltä niiden määrien osal- ta, jotka voidaan lukea kuuluvaksi verokeitaassa sijaitse- vaan ulkomaiseen sivukonttoriin. Lisäksi 4 artiklassa ole- vaa sopimusvaltiossa asuvan määritelmää voitaisiin tarkis- taan niin, että suljetaan pois ne oikeushenkilöt, jotka käyttä- vät hyväksi niitä erikseen mainittuja järjestelmiä, jotka ovat haitallista verokilpailua.

165. Malliverosopimuksen asuinpaikka-artiklan sovelta- misalan supistaminen on sikäli sama kuin etuusrajoitus- määräyksen käyttöönotto, että kummallakin toimenpiteellä pyritään epäämään sopimusedut tietyiltä verovelvollisilta. Näiden kahden toimenpiteen ero on siinä, että jos verovel- vollinen suljetaan sopimusvaltiossa asuvan määritelmän ulkopuolelle sopimusta sovellettaessa, verovelvollinen ei ole oikeutettu mihinkään sopimuksessa määrättyihin etui- hin. Perinteisellä etuusrajoitusmääräyksellä verovelvollisel- ta sen sijaan evätään vain jotkut sopimusedut ja verovelvol- linen on edelleen oikeutettu muihin etuihin, esimerkiksi oikeutettu saamaan huojennuksen kaksinkertaisesta vero- tuksesta.

d) Siirtohinnoittelusääntöjen ja -ohjeiden soveltami- nen

166. Haitallista verokilpailua olevista toimenpiteistä seuraa usein, että merkittävä tulo luetaan kuuluvaksi sellaiselle ulkomaiselle yksikölle, joka harjoittaa todellista toimintaa vain vähän tai ei lainkaan harjoita tällaista toimintaa. Siir- tohinnoittelusääntöjen soveltaminen, joka tyypillisesti alkaa etuyhteisyrittäjäryhmän kunkin osan suorittamien todellisten toimintojen analyysistä, on hyödyllinen vastatoimi.

167. Voi kuitenkin olla tarkoituksenmukaista, että komitea kehittää menettelysäännöt, jotka koskisivat verokeitaiden ja niiden verojärjestelmien erityisolosuhteita, jotka ovat hai- tallista verokilpailua. Todistustaakan tietyissä tapauksissa kääntävät säännöt (ks. edellä alajakso a)) kuuluisivat tähän ryhmään. Eräs toimenpide, joka voitaisiin suorittaa tältä osin, olisi se, että komitea täydentää siirtohinnoitteluohjei- taan lisäopastuksella ohjeiden soveltamisesta sellaisiin verokeitaisiin ja sellaisiin verojärjestelmiin, jotka ovat hai- tallista verokilpailua.

e) Alikapitalisointi

168. Suuri joukko OECD-maita soveltaa yleisiä tai erityi- siä lainsäännöksiä käsitelläkseen sellaisia veropohjan mu- renemistapauksia, joissa mureneminen johtuu siitä, että muualla asuvat alikapitalisoivat maassa asuvia yhtiöitä. Nämä säännöt toimivat suojana sitä vastaan, että kotimaisia voittoja kotiutetaan verovapaasti sellaisille yksiköille, jotka voivat sijaita verokeitaissa tai maissa, jotka suoraan tai epäsuorasti antavat edullisen kohtelun ulkomaisista tytäryhtiöistä saadulle korkotulolle. Joitakin kansallisia sääntöjä, kuten safe harbour -perusteiset velka/oma pääoma - sääntöjä, voidaan käyttää väärin ja siten ne voivat mahdol- listaa haitallisen verokilpailun.

169. Komitea aikoo tutkia, pitäisikö sen suosittaa niille jäsenmaille, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, että ne harkitsisi-

vat niiden käyttöönottoa ottaen huomioon komitean tässä asiassa⁷ aikaisemmin tekemän työn ja vuoden 1995 ohjeiden opastuksen, erityisesti safe harboursien osalta. Komitea aikoo myös laatia nykyisiä kansallisia sääntöjä koskevan katsauksen.

f) Rahoitusinnovaatiot

170. Rahoitusmarkkinat kehittyvät koko ajan ja innovatiivisia rahoitustuotteita luodaan jatkuvasti. Tällaisia instrumentteja on mahdollista käyttää haitallisen verokilpailun apuna samoin kuin hyväksyttäviin liiketoiminnallisiin tarkoituksiin. Esimerkiksi johdannaistuotteita samoin kuin korkotasolta suojautumista voidaan käyttää synteettisten lainojen luomiseen. Tällaiset "lainat" antavat verovelvolliselle saman taloudellisen tuloksen kuin jos laina olisi myönnetty, mutta mahdollisuuksin välttää lähdevero ja alikapitalisointisäännöt. Komitea aikoo seurata edelleen tätä aluetta varmistaakseen, ettei rahoitusinnovaatioita käytetä haitallisen verokilpailun apuna.

g) Ei-verotukselliset toimenpiteet

171. Tähän lukuun sisältyvät eri suositukset koskevat verotuksellisia vastatoimia. Ei kuitenkaan ole mitään syytä rajoittaa haitallista verokilpailua vastaan suunnattu toiminta verotukseen. Sen vuoksi kannattaa tutkia mahdollisuutta käsitellä haitallista verokilpailua käyttäen monia ei-verotuksellisia toimenpiteitä.

VIITTEET

1. International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies Nro 1 s. 22 (OECD, 1987).
2. Lähdevero voi osittain kompensoida tämän negatiivisen vaikutuksen määräämällä lähdeveron, mikä ainakin varmistaa sen, että rajat ylittävistä tuloveroista maksetaan jonkin verran veroa (ks. tämän kysymyksen osalta 12 kappale).
3. Siirtohinnoitteluohjeet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten (OECD, 1995) [jäljempänä "vuoden 1995 ohjeet"].
4. Safe harbours määrittellään ohjeiden 4.95 kappaleessa "sellaiseksi yksinkertaiseksi sääntökokonaisuudeksi, jonka mukaan kansallinen verohallinto automaattisesti hyväksyisi siirtohinnot". Vaikka siinä on joitakin etuja, mukaan lukien varmuuden antaminen ja noudattamis- ja hallinnointimenettelyn yksinkertaistuminen, siinä on monia huomattavia haittapuolia. Erityisesti yhden alueen toteuttama safe harbour -menettely vaikuttaa myös muilla alueilla olevien etupiiriyritysten verolaskelmiin, kun monikansalliset yritykset yrittävät noudattaa safe harbour -menettelyä, ja sillä voi olla kielteinen vaikutus verotuottoihin, kun se lisää verosuunnittelumahdollisuuksia ja tulon siirtämistä verokeitaisiin. Tärkeämpää on, että safe harbour on perusluonteeltaan todennäköisesti sattumanvarainen eikä se siis ole

yhteensopiva sen tosiasioihin ja olosuhteisiin perustuvan lähestymistavan kanssa, joka on välttämätön markkinaehtoisuusperiaatteen ja ohjeiden soveltamiselle. Näiden ja muiden seikkojen vuoksi, ohjeiden 4.123 kappaleessa todetaan: "eikä safe harbour -järjestelmän käyttöä näin ollen suositella".

5. Controlled Foreign Company Legislation, Studies in Foreign Source Income (OECD 1996). Korea and Mexico ottivat CFC-lainsäädännön käyttöön vuonna 1997.

6. Veroasiainkomitea perusti strategista johtamista käsittelevän foorumin vuonna 1997 antaakseen vanhemmille verohallinnon edustajille tilaisuuden keskittyä strategisen johtamisen kysymyksiin, kun se oli tiedostanut, että verolakien järkevä hallinnointi on yhtä tärkeää kuin järkevän veropolitiikan kehittäminen.

7. Thin Capitalisation (OECD, 1986).

LIITE I

HAITALLISEN VEROKILPAILUN VASTUSTAMISTA KOSKEVA NEUVOSTON SUOSITUS

*(Neuvoston 9 päivänä huhtikuuta 1998 hyväksymä)**

NEUVOSTO,

joka ottaa huomioon Pariisissa 14 päivänä joulukuuta 1960 allekirjoitetun, taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöä koskevan konvention 5 b) artiklan;

joka ottaa huomioon neuvoston 23 päivänä lokakuuta 1997 päivätyn tuloa ja varallisuutta koskevaa malliverosopimusta koskevan suosituksen;

joka ottaa huomioon neuvoston 24 päivänä kesäkuuta 1997 päivätyn etupiiriyritysten välisen siirtohinnoittelun määrittämistä koskevan tarkistetun suosituksen;

joka ottaa huomioon 22 päivänä maaliskuuta 1996 annetun ministerien julkilausuman, jossa järjestöä kehoitetaan "kehittämään toimenpiteitä, joilla torjutaan haitallisen verokilpailun vinouttavat vaikutukset investointi- ja rahoituspäätöksiin ja sen seuraukset kansallisille veropohjille, ja esittämään raporttinsa vuonna 1998";

joka ottaa huomioon veroasiainkomitean 20 päivänä tammikuuta 1998 hyväksymän raportin "Haitallinen verokilpailu: Esille nouseva globaali kysymys" (jäljempänä "raportti");

tiedostaen OECD:n roolin avoimen, multilateraalisen kaupankäyntijärjestelmän edistämässä ja tarpeen kehittää "samojen mahdollisuuksien kilpailua", joka on välttämätön globaalien talouskasvun jatkuvalla laajenemiselle;

tiedostaen, että globalisaatioprosessi ja uuden teknikan kehittäminen ovat saaneet aikaan vaurautta monille kansalaisille ympäri maailmaa, mutta ne myös luovat hallituksille haasteita minimoida investointi- ja rahoituspäätök-

* Luxemburg ja Sveitsi pidättyivät.

sissä verojen vuoksi syntyvät vinoumat ja säilyttää veropohjansa tässä uudessa globaalissa ympäristössä;

katsoen, että jos hallitukset eivät tehosta yhteistyötään, osa verorasituksesta siirtyy liikkuvasta toiminnasta saadusta tulosta työstä, kulutuksesta ja liikkumattomasta toiminnasta kannettaviin veroihin, ja että tällainen siirtymä tekisi verojärjestelmistä vähemmän oikeudenmukaisia ja sillä voisi olla kielteinen vaikutus työllisyyteen; veroasiainkomitean ehdotuksesta:

I. SUOSITTAA että jäsenmaat panevat toimeen suosituksen, mukaan lukien haitallisten veroetujärjestelmien käsittelyä koskevat suuntaviivat, jotka esitetään tämän suosituksen liitteessä, jonka erottamaton osa ne ovat.

II. ANTAA veroasiainkomitealle OHJEEKSI:

1. perustaa haitallisia verokäytäntöjä käsittelevä foorumi;
2. toteuttaa liitteessä tunnistetut relevantit toimenpiteet;
3. raportoida jatkuvasti neuvostolle näissä asioissa tekemänsä työnsä tuloksista samoin kuin sellaisista relevanteista ehdotuksista, jotka koskevat yhteistyön edelleen parantamista haitallisten verokäytäntöjen vastustamiseksi;
4. kehittää vuoropuheluaan ei-jäsenmaiden kanssa järjestön politiikan mukaisesti tarkoituksessa auttaa näitä maita perehtymään raportin analyysiin ja päätelmiin, ja silloin kun se on tarkoituksenmukaista, rohkaista niitä liittymään raportissa esitettyihin suosituksiin.

LISÄYS

HAITALLISTEN VEROKÄYNTÖJEN KÄSITTELYÄ KOSKEVAT SUOSITUKSET JA SUUNTAVIIVAT

I. Kansallista lainsäädäntöä ja käytäntöä koskevat suositukset

1. *Väliyhteisösääntöjä tai vastaavia sääntöjä koskeva suositus:* Maat, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, harkitsevat niiden käyttöönottoa, ja maat, joilla on tällaiset säännöt, varmistavat, että ne soveltavat niitä tavalla, joka vastaa haitallisten verokäytäntöjen hillitsemisen toivottavuutta.
2. *Ulkomaista sijoitusrahastoa koskeviin sääntöihin tai vastaaviin sääntöihin liittyvä suositus:* Maat, joilla ei ole tällaisia sääntöjä, harkitsevat niiden käyttöönottoa, ja maat, joilla on tällaiset säännöt, harkitsevat niiden soveltamista sellaiseen tuloon ja sellaisiin yksikköihin, jotka haitalliseksi verokilpailuksi katsotut käytännöt kattavat.
3. *Suositus, joka koskee osakkuusperusteiselle vapautukselle ja muille ulkomaisen tulon vapauttaville järjestelmille asetettuja rajoituksia haitallisen verokilpailun yhteydessä:* Maat, jotka soveltavat ulkomaisesta lähteestä saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa vapautusmenetelmää, harkitsevat sellaisten sääntöjen käyttöönottoa,

jotka varmistaisivat sen, että haitalliseksi verokilpailuksi katsotuista verokäytännöistä etua saanut tulo ei täyty vapautusmenetelmän soveltamisedellytyksiä.

4. *Suositus, joka koskee sääntöjä ulkomaisten tietojen ilmoittamisesta:* Maat, joilla ei ole sääntöjä maassa asuvien verovelvollisten kansainvälisten transaktioiden ja ulkomaisen operaatioiden ilmoittamisesta, harkitsevat tällaisten sääntöjen käyttöönottoa, ja maat vaihtavat näiden sääntöjen perusteella saamia tietoja.

5. *Ennakkoratkaisuja koskeva suositus:* Maat, joissa voidaan ennen suunniteltujen transaktioiden tekemistä saada verovelvollisen erityistä asemaa koskevia hallinnollisia päätöksiä, julkistavat tällaisten päätösten myöntämisen, epäämisen- ja kumoamisedellytykset.

6. *Siirtohinnoittelusääntöjä koskeva suositus:* Maat noudattavat OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjä periaatteita ja siten pidättyvät soveltamasta tai olemasta soveltamatta siirtohinnoittelusääntöjään tavalla, joka olisi haitallista verokilpailua.

7. *Suositus, joka koskee mahdollisuutta saada pankkitietoja verotusta varten:* Haitallisen verokilpailun vastustamisen yhteydessä maiden pitäisi tarkistaa ne lakinsa, säännöksensä ja käytäntönsä, jotka koskevat mahdollisuutta saada pankkitietoja, tarkoituksena poistaa esteet, joita on olemassa veroviranomaisten mahdollisuudelle saada näitä tietoja.

II. Verosopimuksia koskevat suositukset

8. *Laajempaa ja tehokkaampaa tietojenvaihdon käyttöä koskeva suositus:* Maiden pitäisi aloittaa ohjelmia tehostaakseen relevanttien tietojen vaihtamista sellaisista transaktioista, jotka on tehty verokeitaissa ja sellaisissa veroetujärjestelmissä, jotka ovat haitallista verokilpailua.

9. *Suositus, joka koskee oikeutta sopimusetuihin:* Maat harkitsevat sellaisten määräysten ottamista verosopimuksiinsa, joilla on tarkoitus rajoittaa oikeutta saada sopimusedut niiden yksiköiden ja tulojen osalta, jotka haitallisina verokäytäntöinä pidetyt toimenpiteet kattavat, ja maat harkitsevat sitä, miten niiden verosopimusten nykyisiä määräyksiä voidaan soveltaa samassa tarkoituksessa. Malliverosopimusta muutetaan sisällyttämällä siihen tältä osin tarpeelliset määräykset tai selvennykset.

10. *Suositus, joka koskee kansallisten anti abuse -säännösten ja doktriinin aseman selventämistä verosopimuksissa:* Malliverosopimuksen kommentaaria selvennetään kaiken sen epävarmuuden ja epäselvyyden poistamiseksi, joka koskee sitä, ovatko kansalliset anti abuse -toimenpiteet malliverosopimuksen mukaisia.

11. *Suositus, joka koskee verosopimuksissa olevien erityisten poissulkemismääräysten luetteloa:* Komitea laatii ja pitää luetteloa maiden käyttämistä sellaisista määräyksistä, joilla on tarkoitus sulkea verosopimusetujen ulkopuolelle tietyt erityiset yksiköt ja tulotyypit, ja jäsenmaat käyttävät luetteloa foorumissa tapahtuvan käsittelyn perustana ja referenssinä verosopimuksista neuvotellessaan.

12. *Verokeitaiden kanssa tehtäviä verosopimuksia koskeva suositus:* Maat harkitsevat verokeitaiden kanssa teke-

miensä verosopimusten päättämistä ja sitä, että ne eivät tulevaisuudessa tee verosopimuksia näiden maiden kanssa.

13. *Koordinoituja täytäntöönpanojärjestelmiä koskeva suositus (yhteiset tarkastukset; koordinoitua harjoitteluohjelmat jne.):* Maat harkitsevat koordinoitujen täytäntöönpano-ohjelmien (kuten samanaikaiset verotarkastukset, erityiset tietojenvaihtoprojektit ja yhteinen koulutustoiminta) toteuttamista sellaisen tulon tai sellaisten verovelvollisten osalta, jotka hyötyvät haitallista verokilpailua olevista käytännöistä.

14. *Verosaamisten perimisessä annettavaa virka-apua koskeva suositus:* Maita kannustetaan tarkistamaan muiden maiden verosaamisten täytäntöönpanoa koskevat nykyiset säännöt ja että komitea jatkaa työtään alueella tarkoituksena laatia määräyksiä, joita voitaisiin ottaa verosopimukseen tätä varten.

III. Suositukset, jotka koskevat kansainvälisen yhteistyön tehostamista vastauksena haitalliseen verokilpailuun

15. *Suuntaviivoja ja haitallisia verokäytäntöjä käsittelevää foorumia koskeva suositus:* Jäsenmaat hyväksyvät seuraavassa kehyksessä esitetyt haitallisia veroetujärjestelmiä koskevat suuntaviivat ja perustavat foorumin tämän raportin suuntaviivojen ja muiden suositusten toimeenpanoa varten.

SUOSITUS 15

SUUNTAVIIVAT HAITALLISTEN VEROETUJÄRJESTELMIEN KÄSITTELEMISELLE JÄSENMAISSA

Vaikka jäsenmaat tunnustavatkin verojärjestelmien uuden globaalin toimintaympäristön positiiviset piirteet, jäsenmaat ovat tehneet sen päätelmän, että niiden on toimittava yhdessä ja erikseen hillitäkseen verokilpailua ja torjuakseen rahoitus- tai muuta palvelutoimintaa varten tarkoitettujen haitallisten veroetujärjestelmien leviämisen. Haitalliset veroetujärjestelmät voivat vinouttaa kauppa- ja investointimalleja ja ne ovat uhka sekä kansallisille verojärjestelmille että kansainvälisen verotuksen yleiselle rakenteelle. Nämä järjestelmät heikentävät verojärjestelmien oikeudenmukaisuutta, ne saavat aikaan sen, että osa verorasituksesta ei-toivotulla tavalla siirtyy tulosta kulutukseen, siirtävät osan verorasituksesta pääomasta työhön ja voivat näin vaikuttaa kielteisesti työllisyyteen. Koska yleensä katsotaan, että yksittäisten maiden on vaikea taistella tehokkaasti haitallisten veroetujärjestelmien leviämistä vastaan, vaaditaan koordinoitua lähestymistapaa, mukaan lukien vuoropuhelu jäsenmaiden kanssa, sen "samojen mahdollisuuksien kilpailun" aikaansaanemiseksi, joka on niin välttämätön globaalin talouskasvun jatkuvalla laajenemiselle. Kansainvälistä yhteistyötä on tehostettava, jotta vältettäisiin maiden käymä maantieteellisesti liikkuvaa toimintaa koskeva aggressiivinen tarjouskilpailu.

Suuntaviivat ovat seuraavat:

1. Pidäytyään siitä, että verotusta koskevien lainsäädännösten tai hallinnollisten käytäntöjen muodossa otetaan käyttöön sellaisia uusia toimenpiteitä tai laajennetaan voimassa olevien sellaisten toimenpiteiden soveltamisalaa tai vahvistetaan sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat haitallisia veroetukäytäntöjä sellaisina kuin ne on

tämän raportin 2 luvun III jaksossa määritelty

2. Jäsenmaat tarkistavat nykyiset toimenpiteensä tunnistaakseen ne verotusta koskevien lainsäädännösten tai hallinnollisten käytäntöjen muodossa olevat toimenpiteet, jotka ovat haitallisia veroetukäytäntöjä, sellaisina kuin ne on tämän raportin 2 luvun III jaksossa määritelty. Nämä toimenpiteet raportoidaan haitallisia verokäytäntöjä käsittelevälle foorumille ja ne sisällytetään luetteloon kahden vuoden kuluessa siitä ajankohdasta, kun OECD:n neuvosto on hyväksynyt nämä suuntaviivat.

3. Ennen viidennen siitä ajankohdasta alkavan vuoden loppua, jolloin OECD:n neuvosto on hyväksynyt nämä suuntaviivat, jäsenmaat poistavat 2 kappaleessa tarkoitettua luettelossa tunnistettujen veroetujärjestelmiensä haitalliset piirteet. Niille verovelvollisille, jotka ovat hyötyjinä tällaisissa järjestelmissä 31 päivänä joulukuuta 2000, kertyvät edut poistetaan kuitenkin viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2005. Tämä varmistaa sen, että tällaiset erityiset veroodut on täysin poistettu tämän ajankohdan jälkeen. 2 kappaleessa tarkoitettu luettelo tarkistetaan vuosittain niiden järjestelmien poistamiseksi, jotka eivät enää ole haitallisia veroetujärjestelmiä.

4. Jokainen jäsenmaa, joka uskoo, että olemassa oleva toimenpide, jota ei ole vielä otettu 2 kappaleessa tarkoitettuun luetteloon, tai sen oma tai toisen maan ehdotettu tai uusi toimenpide on sellainen verotusta koskeva lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön muodossa oleva toimenpide, joka voisi raportin 2 luvun III jaksossa tunnistettujen tekijöiden perusteella olla haitallinen verokäytäntö, voi pyytää, että jäsenmaat tutkivat toimenpiteen haitallisia verokäytäntöjä käsittelevässä foorumissa, 1 kappaleen soveltamista varten tai toimenpiteen sisällyttämiseksi 2 kappaleessa tarkoitettuun luetteloon. Foorumi voi antaa tästä asiasta lausunnon, joka ei ole sitova.

5. Jäsenmaat koordinoivat foorumissa kansalliset ja verosopimukseen perustuvat vastauksensa muiden maiden käyttöön ottamiin haitallisiin verokäytäntöihin.

6. Foorumia käytetään ei-jäsenmaiden kannustamiseksi aktiivisesti liittymään näihin suuntaviivoihin.

16. *Verokeidasluettelon laatimista koskeva suositus:* Foorumille annetaan mandaatti laatia vuoden kuluessa foorumin ensimmäisestä kokouksesta 2 luvun II jaksossa tunnistettujen kriteerien perusteella luettelo verokeitaista.

17. *Suositus, joka koskee yhteyksiä verokeitaiden kanssa:* Maat, joilla on erityisiä poliittisia, taloudellisia tai muita yhteyksiä verokeitaiden kanssa, varmistavat sen, että nämä yhteydet eivät myötävaikuta haitalliseen verokilpailuun, ja maat, joilla on niihin riippuvuussuhteissa olevia alueita, jotka ovat verokeitaita, erityisesti varmistavat sen, ettei niitä yhteyksiä, joita niillä on näiden verokeitaiden kanssa, käytetä haitallista verokilpailua lisäävällä tai edistävällä tavalla.

18. *Hyvien verohallinnollisten periaatteiden kehittämistä ja aktiivista edistämistä koskeva suositus:* Komitean olemassa oleva strategisen johtamisen foorumi ottaa vastuulleen sellaisten periaatteiden joukon kehittämisen ja aktiivisen edistämisen, jotka ohjaisivat verohallintoja tähän raporttiin sisältyvien suositusten toimeenpanossa.

19. *Suositus, joka koskee sitä, että ei-jäsenmaat saadaan liittymään suositukseen:* Uusi foorumi aloittaa vuoropuhelun ei-jäsenmaiden kanssa käyttäen, jos se on tarkoituksenmukaista, muiden kansainvälisten vero-organisaatioiden tarjoamia foorumeita tarkoituksenaan edistää tässä luvussa esitettyjä suosituksia suuntaviivat mukaan lukien.

LIITE II

LUXEMBURGIN JA SVEITSIN LAUSUMAT

Luxemburg ja Sveitsi antoivat seuraavat lausumat silloin, kun OECD:n neuvosto hyväksyi raportin 9 päivänä huhtikuuta 1998.

Luxemburgin lausuma

Ministeritasolla vuoden 1996 maaliskuussa kokoonnutunut neuvosto antoi mandaatin "kehittää toimenpiteitä, joilla torjutaan haitallisen verokilpailun vinouttavat vaikutukset investointi- ja rahoituspäätöksiin ja sen seuraukset kansallisille veropohjille, ja esittämään raporttinsa vuonna 1998".

Katsoen, että verokilpailulla voi – sen positiivisten vaikutusten ohella – olla myös tiettyjä haitallisia puolia, Luxemburg hyväksyi tämän mandaatin ja osallistui sitä seuranneeseen työhön.

Samanaikaisesti OECD:ssä tehdyn työn kanssa Luxemburg on tehnyt aktiivisesti yhteistyötä tätä asiaa koskevan laajan lähestymistavan tarkentamisessa Euroopan unionissa, jossa päästiin 1 päivänä joulukuuta 1997 sopimukseen yritysverotuksen käytäntösäännöistä ja kysymyksistä, joita on harkittava säästöjen verottamisen yhteydessä, jotta taattaisiin verotuksen minimitaso.

Tämä EU-sopimus on sellaisen koordinoitun ja tasapainoista lähestymistapaa heijastavan toiminnan tulosta, jonka perustana on:

- 1) sen tiedostaminen, että kansallisten oikeudellisten ja verotuksellisten puitteiden välillä on sinänsä hyväksyttäviä eroja;
- 2) sen tiedostaminen, että näiden erojen ei pitäisi aiheuttaa haitallista verokilpailua, ja
- 3) sen tiedostaminen, että tällainen haitallinen verokilpailu ei johdu yhdestä ainoasta jäsenvaltiosta yhdellä ainoalla alalla, ja niinpä kaikkien jäsenmaiden hallituksia kehoitetaan vastustamaan haitallista verokilpailua kaikilla aloilla.

Kun raportti vapaaehtoisesti rajoittuu rahoitustoimintaan ja teollinen ja kaupallinen toiminta on jätetty sen ulkopuolelle, haitallista verokilpailua käsittelevien erityisistuntojen luoma raportti hyväksyy puolueellisen ja epätasapainoisen lähestymistavan: se ei täytä vuoden 1996 mandaattia.

Valitsemalla lähes yksipuolisen lähestymistavan tehtävien toimenpiteiden osalta, raportti antaa vaikutelman, että sen tarkoituksena ei niinkään ole vastustaa haitallista verokilpailua siellä, missä sitä on, vaan kumota pankkialaisuus.

Luxemburg ei ole samaa mieltä siitä raportin impliittisestä uskomuksesta, että pankkialaisuus olisi automaattisesti haitallisen verokilpailun lähde.

Se ei voi hyväksyä sitä, että tietojenvaihto, jota rajoitetaan noudattamalla kansainvälistä oikeutta ja vastaavaa kansallista lainsäädäntöä, pitäisi katsoa haitallisen veroetujärjestelmän ja verokeitaan tunnistamiskriteeriksi.

Aivan samoin kuin oikeudellinen yhteistyö rikosasioissa on olennaista pankkialaisuuden mahdollisen väärinkäytön vastustamiseksi sekä silloin, kun on kyse rikoslainsäädännöstä sinänsä, että silloin, kun on kyse verorikoslainsäädännöstä, veroasioissa annettavan kansainvälisen virkaavun pitäisi olla tiettyjen ehtojen ja tarkkojen rajojen alaista yleisten oikeusperiaatteiden ja vastaavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Lisäksi Luxemburg ei voi hyväksyä sitä, että raportin perusfilosofia pitäisi ulottaa säästöjen verotukseen, jonka osalta veroasiainkomitea on jo antanut veronkiertoa ja veron välttämistä käsittelevälle työryhmälleen tehtäväksi tutkia sitä, miten tietojenvaihtoa ja lähdeveroja voitaisiin yhdessä käyttää estämään se, että rajat ylittävät korkovirrat jäävät verottamatta. Tämä lähestymistapa ei ota huomioon sen niin kutsutun "rinnakkaisuusmallin" pätevyyttä, jossa lähdeverot ovat vaihtoehto tietojenvaihdolle.

Luxemburg on yleisemmin huolissaan siitä, että raportti luo uskoa niin sanottuun mainekriteeriin, joka on kriteeri vailla objektiivista perustaa.

Luxemburg on vakuuttunut siitä, että haitallisen verokilpailun vastustamista koskevan kansainvälisen yhteistyön toivottu tehokkuus vaatii jäsenmaiden keskinäisen luottamuksen lujittamista samoin kuin vuoropuhelua ei-jäsenmaiden kanssa. Tässä yhteydessä näyttää välttämättömältä, että ne maat, joilla on niihin riippuvuussuhteessa olevia alueita, vaikuttavat aktiivisesti siihen, etteivät nämä alueet tosiasiallisesti jää haitallisen verokilpailun vastaisen taistelun ulkopuolelle. Samoin se haitallinen verokilpailu, joka johtuu jonkin maan erityisistä siteistä verokeitaisiin, ei voi jäädä ulkopuolelle. Raportti ei riittävästi kata näitä ongelmia.

Kaiken edellä olevan huomioon ottaen Luxemburg toteaa olevansa eri mieltä haitallista verokilpailua koskevasta raportista.

Toivoen, että tämä ensimmäinen lähestymistapa ei välttämättä ole ratkaiseva tulevan kehityksen kannalta, erityisesti foorumissa, ja luottaen OECD:n kykyyn käsitellä tätä tärkeää aihetta sen jäsenmaiden suuret huolenaiheet samalla huomioon ottaen, Luxemburg on päättänyt ilmaista erimielisyytensä siinä muodossa, että se yleisesti pidättyy hyväksymästä raporttia "Haitallinen verokilpailu: Globaali kysymys" ja neuvoston suositusta C(98)17.

Tästä seuraa, että raportti ja haitallisen verokilpailun vastustamista koskeva suositus eivät sido Luxemburgia.

Sveitsin lausuma

1. Sveitsillä on avoin ja transparentti verojärjestelmä, jolle on tunnusomaista kohtuullinen verorasitus. Kansainvälisellä tasolla oikeusapu turvaa tehokkaasti taistelun veropetoksia vastaan ja lähdeverojärjestelmän (jonka verokanta on OECD-maiden korkein) tavoitteena on estää veron välttäminen.

Sveitsi katsoo, että tietyllä määrällä kilpailua veroasi-oissa on positiivisia vaikutuksia. Erityisesti se estää hallituksia ottamasta käyttöön konfiskatorisia järjestelmiä, jotka haittaavat yrittäjyyttä ja vahingoittavat taloutta, ja sillä vältetään verorasitusten asettaminen korkeimmalle tasolle.

Positiivisten vaikutustensa ohella verokilpailulla voi kuitenkin joskus olla haitallisia seurauksia, jos kilpailu on liiallista. Kaikkien muiden maiden tavoin Sveitsikään ei ole suojassa. Sveitsin hallitus on päättänyt hillitä verokilpailua siltä osin kuin kilpailu on haitallista ja se on vakuuttunut siitä, että laaja koordinoitu kansainvälinen yhteistyö on paras tehokkaan ja jatkuvan edistymisen tae tällä alueella. Tästä syystä Sveitsi toukokuussa 1996 hyväksyi OECD:n ministerineuvoston¹ antaman mandaatin ja osallistui työhön, joka on huipentunut haitallista verokilpailua koskevaan raporttiin ja sen suosituksiin.

2. Nyt on aika arvioida kahden vuoden työtä. Sveitsi antaa arvoa OECD:n tekemille ponnistuksille haitallisen verokilpailun vastustamista koskevan raportin laatimisessa. Sveitsin viranomaisten on kuitenkin valitettavasti todettava, että tämän työn tulos ei millään tavalla vastaa niiden odotuksia: se on puolueellinen ja epätasapainoinen. Sveitsin viranomaisten vastustus raportin sisältöä ja haitallista verokilpailua koskevia suosituksia kohtaan on jatkoa sille, mitä on ilmaistu ja korostettu useaan otteeseen, erityisesti veroasiainkomiteassa, johtokomiteassa ja OECD:n neuvostossa. Kantamme perustuu muun muassa seuraaviin näkökohtiin:

A. Työn alkamisesta lähtien Sveitsi on muistuttanut sen tärkeydestä, että hyväksytään laaja lähestymistapa verokilpailuun ja sen haitallisten puolien rajaamiseen. Toisaalta työn ala kuitenkin sitemmin rajoittui maantieteellisesti liikkuvaan toimintaan, kuten rahoitukseen ja muihin palveluihin. Meidän kannaltamme sellaista valtion asioihin puuttumista, joka vinouttaa kilpailua, on tarkasteltava kaikilla sektoreilla ja taloudessa kokonaisuutena. Toisaalta rahoitus- ja investointipäätökset riippuvat monista taloudellisista, poliittisista ja sosiaalisista tekijöistä. Vaikka raportti tiedottaa, että tosiasiallisesti on muita tärkeitä ei-verotuksellisia tekijöitä, joilla on merkitystä jonkin talouden kilpailukyvyssä, se ei ota niitä huomioon. Tällaisessa tilanteessa voidaan päätyä vain puolueellisiin ja virheellisiin todellisuutta koskeviin arvioihin.

B. Raportti myöntää, että jokaisen valtion suvereeniuuteen kuuluu oikeus päättää verojärjestelmänsä ja että kahdessa valtiossa voidaan soveltaa erilaisia verotasojä. Tässä samassa raportissa kuitenkin esitetään haitallisten veroetujärjestelmien erääksi tunnistamiskriteeriksi se, että toisessa maassa verotasot ovat matalammat kuin toisessa. Tämä johtaa torjuttavaan sellaisten maiden suojaamiseen, joissa on korkea verotaso, mikä on lisäksi vastoin OECD:n talo-

usfilosofiaa.

C. Raportti ei ota huomioon sitä tosiasiaa, että nykyiset verojärjestelmät ovat rakenteeltaan monenlaisia. Esimerkiksi tietojenvaihdon avulla tapahtuva virka-apu on hyväksytty ainoaksi ratkaisuksi, vaikka siinä on tiettyjä rajoja, eikä lähdeverojärjestelmien olemassaoloa oteta huomioon, vaikka kyseessä ovat elinkelpoiset vaihtoehdot, joista aiheutuu pienemmät hallinnolliset kustannukset. Tätä on sitäkin vaikeampi ymmärtää, kun OECD on tähän asti aina pitänyt lähdeveroja tietojenvaihdon vaihtoehtona. Sveitsi katsoo, että yksityisten tietojen luottamuksellisuuden suojaaminen on oikeutettua ja välttämätöntä. Tässä suhteessa raportti ja suositukset ovat tietyiltä osin ristiriidassa Sveitsin oikeusjärjestelmän kanssa.

D. Hyväksytty selektiivinen ja repressiivinen lähestymistapa ei lopulta kannusta niitä alueita, jotka tekevät verohoukuttamista taloutensa tukipylvään, liittymään kilpailuedellytysten sääntelyyn eikä se sen vuoksi mahdollista tehokasta taistelua ulkopuolella kaikkien sääntöjen kehittävää verokilpailun haitallista liioittelua vastaan. Se päinvastoin voisi vahvistaa offshore-keskusten vetovoimaa kaikkine siitä aiheutuvine seurauksineen.

3. Muun muassa näistä syistä Sveitsi ei voi ilmoittaa olevansa samaa mieltä raportista ja suositusten, tarkemmin raportin sisältämien suositusten nro 4, 7, 8, 14 ja 15, hyväksymisestä.

Harkittuaan vakavasti mahdollisuutta käyttää veto-oikeuttaan, Sveitsi on lopulta päättänyt pidättäytyä raporttia ja sen suosituksia hyväksyttäessä, jottei se estäisi niitä muita OECD:n jäsenmaita, jotka haluavat hyväksyä ne, hyväksymästä niitä. Mitä Sveitsiin tulee, niin raportti ja sen suositukset eivät millään tavalla sido sitä.

LIITE III

OECD:n ASIAA KOSKEVAT RAPORTIT JA SUUNTAVIIVAT

Kansallista lainsäädäntöä koskevat julkaisut

- Controlled Foreign Company Legislation: Studies in Taxation of Foreign Source Income (1996)
- Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Transactions: The Role of Taxation (1996)

Verosopimuksia koskevat julkaisut

- OECD Model Tax Convention (issued in loose-leaf format in 1992, updated in 1994, 1995 and 1997)
- The Tax Treatment of Employees' Contributions to Foreign Pension Schemes (1992)
- Triangular Cases (1992)
- The Tax Treatment of Software (1992)

¹ Ministerien kommunikassa vuoden 1996 maaliskuulta OECD:tä pyydettiin "seuraamaan OECD:n siirtohintaohjeiden toimeenpanoa ja laajentamaan niiden soveltamista ja analysoimaan ja kehittämään toimenpiteitä haitallisen verokilpailun vuoksi investointi- ja rahoituspäätöksissä syntyvien vinouttavien vaikutusten ja kansallisille veropohjille aiheutuvien seurausten torjumiseksi ja esittämään raporttinsa vuonna 1998".

- The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation (1991)
- The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities (1987)
- International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies (1987)
- Thin Capitalisation (1986)
- The Taxation of Income from the Leasing of Containers (1983)
- The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment (1983)

Siirtohinnoittelua koskevat julkaisut

- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995)
- Attribution of Income to Permanent Establishments (1993)
- Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure (1982)

Tietojenvaihtoa koskevat julkaisut

- The Use of Tax Payer Identification Numbers in an International Context (1997)
- OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions For Tax Purposes (1994)
- Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices (1994)
- The OECD Model Agreement for Simultaneous Exchanges of Tax Information (1992)
- The Revised Standard Magnetic Format (1992)
- OECD Standardised Form and Magnetic Standard for Automatic Exchange of Information (1992)
- Taxpayers Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in OECD Member Countries (1990)
- The Joint Council of Europe OECD Convention on Mutual Assistance in Tax Matters (1988)
- Model Convention for Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims (1981).