

SUOSITUKSET

KOMISSION SUOSITUS,

annettu 15 päivänä joulukuuta 2011,

perintöjen kaksinkertaisen verotuksen huojentamisesta

(2011/856/EU)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 292 artiklan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Useimmat jäsenvaltiot soveltavat kuolintapauksissa veroja, erityisesti perintö- ja kuolinpesäveroja, kun taas jotkut jäsenvaltiot voivat soveltaa perintöihin ja kuolinpesiin esimerkiksi tuloveroa. Kaikkia kuolintapauksissa sovellettavia veroja kutsutaan jäljempänä perintöveroiksi.
- (2) Useimmat perintöveroa soveltavat jäsenvaltiot soveltavat myös veroa elävien henkilöiden välisiin lahjoituksiin.
- (3) Jäsenvaltiot voivat verottaa perintöjä erilaisin ”yhdistävien” tekijöiden perusteella. Verotus voi perustua henkilökohtaiseen siteeseen, kuten vainajan tai perinnönsaajan taikka heidän molempien kotipaikkaan, asuinpaikkaan tai kansalaisuuteen. Eräät jäsenvaltiot voivat soveltaa useampaa kuin yhtä näistä tekijöistä tai väärinkäytösten vastaisia toimenpiteitä, joilla laajennetaan verotuksellisen koti- tai asuinpaikan käsitettä.
- (4) Henkilökohtaiseen siteeseen perustuvan verotuksen lisäksi jäsenvaltiot voivat soveltaa perintöveroa oikeudenkäyttöalueellaan sijaitsevaan varallisuuteen. Veroa voidaan soveltaa tällä perusteella, vaikka vainajalla ja perinnönsaajalla ei kummallakaan ole henkilökohtaista sidettä varallisuuden sijaintipaikkaan.
- (5) Yhä useammat unionin kansalaiset muuttavat elinaikanaan eläkkeeseen, opiskellakseen, työskennelläkseen tai eläkepäiviään viettääkseen toisessa unionin maassa ja ostavat kiinteistöjä ja sijoittavat varallisuuteen muissa maissa kuin kotimaassaan.
- (6) Jos tällaisissa tapauksissa yksityishenkilön kuolintapaus johtaa rajatylittäviin perintöihin, useammalla kuin yhdellä jäsenvaltiolla voi olla oikeus soveltaa perintöveroja kyseisiin perintöihin.
- (7) Jäsenvaltiot eivät juurikaan ole tehneet kahdenvälisiä sopimuksia kaksin- tai monikertaisen verotuksen estämiseksi perintöasioissa.
- (8) Useimmat jäsenvaltiot myöntävät yksipuolisesti kansallisella tasolla hyväksytyjen lakien tai hallinnollisten käytäntöjen nojalla huojennuksen kaksinkertaisessa verotuksessa ulkomailla maksetusta perintöverosta.
- (9) Tällaiset ulkomailla maksettuun perintöveroon sovellettavat kansalliset huojennusjärjestelmät ovat kuitenkin yleensä rajallisia. Erityisesti niiden soveltamisala voi olla rajallinen järjestelmään kuuluvien verojen ja henkilöiden osalta. Niissä ei välttämättä myönnetä hyvitystä aiemmin samasta perinnöstä maksetuista lahjaveroista tai paikalliset aluetasolla kannetuista veroista tai hyvitystä ei myönnetä kaikista veroista, joita muut maat kantavat kuolintapauksissa. Niissä saatetaan myöntää huojenus vain ulkomailla maksetuista veroista, jotka on maksettu tietystä ulkomaisesta omaisuudesta. Niissä ei välttämättä myönnetä huojenusta ulkomailla maksetusta verosta, joka on kannettu omaisuudesta, joka ei sijaitse perinnönsaajan tai vainajan maassa. Niiden piiriin ei välttämättä kuulu ulkomailla maksettu vero, joka kannetaan huojenuksen myöntävän jäsenvaltion alueella sijaitsevasta varallisuudesta. Kansalliset huojenusjärjestelmät voivat olla epäoikeutuneita myös siinä mielessä, ettei niissä oteta huomioon jäsenvaltioiden perintöverosääntöjen epäyhdenmu-kaisuutta erityisesti kun on kyse siitä, mitä on pidettävä paikallisena varallisuutena ja mitä ulkomaisena varallisuutena ja milloin varojen siirto on tehty ja milloin vero on maksettava. Veronhuojennus voi olla myös jätetty toimivaltaisen viranomaisen harkintavaltaan, minkä vuoksi huojenuksen myöntämistä ei taata.
- (10) Koska kumuloituvien perintöverojen huojentamiselle ei ole asianmukaisia tapoja, tämä voi johtaa kokonaisverotustasoihin, jotka ovat huomattavasti korkeammat kuin silloin, kun kyseessä ovat jommankumman asianomaisen jäsenvaltion puhtaasti sisäiset tilanteet.
- (11) Tämä voi estää sen, että EU:n kansalaiset voisivat nauttia täysimääräisesti oikeudestaan liikkua ja toimia vapaasti rajojen yli unionin alueella. Se voi myös aiheuttaa vaikeuksia pienten yritysten siirroille silloin, kun niiden omistajat kuolevat.

- (12) Vaikka perintöverojen osuus jäsenvaltioiden kokonaisverotuloista on melko pieni ja rajatylittävien tapausten osuus sitä vieläkin paljon pienempi, perintöjen kaksinkertaisella verottamisella voi olla suuria vaikutuksia yksityishenkilöihin.
- (13) Perintöjen kaksinkertaiseen verottamiseen liittyviä ongelmia ei tällä hetkellä ratkaista kattavasti kansallisella eikä kahdensivolisella tasolla eikä unionin lainsäädännön nojalla. Jotta varmistettaisiin sisämarkkinoiden moitteeton toiminta, olisi kannustettava sellaisen kattavamman järjestelmän käyttöönottoa, jossa huojennus myönnetään kaksinkertaisessa verotuksessa rajatylittävissä tilanteissa.
- (14) Verotusoikeudet ja huojennusten myöntäminen olisi asetettava tärkeysjärjestykseen silloin, kun kaksi tai useampi jäsenvaltio soveltaa perintöveroja samaan perintöön.
- (15) Yleisen säännön ja kansainvälisellä tasolla yleisimmin noudatetun käytännön mukaan jäsenvaltioilla, joissa kiinteän toimipaikan kiinteä omaisuus ja liikeomaisuus sijaitsevat, olisi oltava ensisijainen oikeus soveltaa perintöveroa tällaiseen omaisuuteen, koska se on valtio, jolla on läheisin side.
- (16) Koska irtaimen omaisuuden, joka ei ole kiinteän toimipaikan liikeomaisuutta, sijaintipaikka voidaan muuttaa helposti, sen side jäsenvaltioon, jossa se sijaitsee kuolinhetkellä, ei yleensä ole läheskään niin läheinen kuin henkilökohtainen side, joka vainajalla tai perinnönsaajalla voi olla johonkin muuhun jäsenvaltioon. Sen vuoksi jäsenvaltion, jossa tällainen irtain omaisuus sijaitsee, olisi vapautettava kyseinen omaisuus perintöverosta, jos se jäsenvaltio, johon vainajalla ja/tai perinnönsaajalla on henkilökohtainen side, soveltaa tällaista veroa.
- (17) Perintöä kertyy usein vainajan koko eliniän ajan. Lisäksi perintöön sisältyvä varallisuus sijaitsee todennäköisemmin jäsenvaltiossa, johon vainajalla on henkilökohtainen side, kuin jäsenvaltiossa, johon perinnönsaajalla on tällainen side, jos kyseessä on eri jäsenvaltio. Kun jäsenvaltiot verottavat perintöjä niiden alueeseen liittyvän henkilökohtaisen siteen perusteella, suurin osa jäsenvaltioista viittaa vainajan siteisiin eikä perinnönsaajan siteisiin, vaikka useat niistä kantavat veroa myös tai pelkästään silloin, kun perinnönsaajalla on henkilökohtainen side niiden alueeseen. Vainajan henkilökohtaisten siteiden luonteen ja tärkeyden vuoksi ja myös käytännön syistä johtuen kaksinkertaisesta verotuksesta, joka johtuu siitä, että vainajalla ja perinnönsaajalla on henkilökohtainen side eri jäsenvaltioihin, olisi myönnettävä huojennus siinä jäsenvaltiossa, johon perinnönsaajalla on henkilökohtainen side.
- (18) Kun ongelmia syntyy siitä, että henkilökohtaisia siteitä on eri jäsenvaltioihin, ne voitaisiin ratkaista noudattaen keskinäisen yhteisymmärryksen menettelyä, johon sisältyy lähimmän henkilökohtaisen siteen määrittelysääntöjä.
- (19) Koska perintöverotuksen soveltamisen ajoitus voi olla erilainen eri asianomaisissa jäsenvaltioissa ja koska rajatylittävien tilanteiden ratkaiseminen voi kestää huomattavasti kauemmin kuin kotimaisten perintöverotapausten useamman lainsäädäntö- ja/tai verojärjestelmän huomioimistarpeen vuoksi, jäsenvaltioiden olisi myönnettävä kohtuullinen aika veronhuojennusten hakemiselle.
- (20) Tällä suosituksella edistetään perusoikeuksia, erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjassa vahvistettua omistusoikeutta (17 artikla), jossa nimenomaisesti taataan oikeus jättää laillisesti hankittu omaisuus perinnöksi, liiketoiminnan harjoittamisvapautta (16 artikla) sekä EU:n kansalaisten vapautta liikkua vapaasti EU:n alueella (45 artikla),

ON ANTANUT TÄMÄN SUOSITUKSEN:

1. Kohde

1.1 Tässä suosituksessa vahvistetaan, kuinka jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteitä tai parantaa nykyisiä toimenpiteitä huojentaakseen kahden tai useamman jäsenvaltion kantamien perintöverojen soveltamisen aiheuttamaa kaksin- tai moninkertaista verotusta, jäljempänä 'kaksinkertainen verotus'.

1.2 Tämä suositus koskee vastaavasti lahjaveroja, kun lahjoja verotetaan samojen tai samankaltaisten sääntöjen nojalla kuin perintöjä.

2. Määritelmät

Tässä suosituksessa tarkoitetaan

a) 'perintöverolla' kaikkia kansallisella tai liittovaltio-, alue- tai paikallistasolla kuolintapauksissa kannettavia veroja riippumatta siitä, mikä on veron nimi, millä tavalla vero kannetaan ja kehen veroa sovelletaan, mukaan lukien erityisesti kuolinpesävero, perintövero, pääomaveron, omaisuuden siirtoveron, leimaveron, tuloveron ja pääomatuloveron;

b) 'veronhuojennuksella' lainsäädäntöön ja/tai yleisiin hallinnollisiin ohjeisiin tai neuvoihin sisältyvää määrystä, jonka nojalla jäsenvaltio myöntää huojennuksen toisessa jäsenvaltiossa maksetusta perintöverosta hyvittämällä ulkomailla maksetun veron kyseisessä jäsenvaltiossa maksettavasta verosta, vapauttamalla perinnön tai osan siitä kyseisen jäsenvaltion verotuksesta ulkomailla maksetun veron vuoksi tai pidättäytymällä muulla tavalla perintöveron kantamisesta;

c) 'varallisuudella' kaikkea irtainta ja/tai kiinteää omaisuutta ja/tai kaikkia oikeuksia, joihin sovelletaan perintöveroa;

d) 'henkilökohtaisella siteellä' vainajan tai perinnönsaajan sidettä jäsenvaltioon; tämä side voi perustua kotipaikkaan, asuinpaikkaan, vakinaiseen asuntoon, paikkaan, johon henkilöllä on luontaiset siteet, tavanomaiseen oleskelupaikkaan, kansalaisuuteen tai tosiasialliseen liikkeenjohdon keskukseen.

Edellä a alakohdan soveltamiseksi aiemmin samasta varallisuudesta maksettua lahjaveroa pidetään perintöverona verohyvitystä myönnettäessä.

Ilmaisuilla 'kiinteä toimipaikka', 'ertain omaisuus', 'kiinteä omaisuus', 'asuinpaikka', 'kotipaikka', 'kansalaisuus', 'tavanomainen oleskelupaikka' ja 'vakinainen asunto' on sama merkitys kuin ilmaisu soveltavan jäsenvaltion kotimaisessa lainsäädännössä.

3. Yleinen tavoite

Suosittavilla toimenpiteillä pyritään ratkaisemaan kaksinkertaista verotusta koskevat tapaukset, jotta perinnön kokonaisverotustaso ei olisi korkeampi kuin mitä sovellettaisiin siinä tapauksessa, että asianomaisten jäsenvaltioiden joukosta ainoastaan korkeimman verotason omaavalla jäsenvaltiolla olisi verotusvalta koko kyseessä olevaan perintöön.

4. Veronhuojennuksen myöntäminen

Kun jäsenvaltiot soveltavat perintöveroja, niiden olisi myönnettävä veronhuojennus 4.1–4.4 kohdan mukaisesti.

4.1 Kiinteän toimipaikan kiinteästä ja irtaimesta omaisuudesta myönnettävä veronhuojennus

Kun jäsenvaltio soveltaa perintöveroja, sen olisi myönnettävä veronhuojennus perintöverosta, jonka toinen jäsenvaltio on kantanut seuraavasta omaisuudesta:

a) kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä omaisuus;

b) ertain omaisuus, joka on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liikeomaisuutta.

4.2 Muunlaiselle irtaimelle omaisuudelle myönnettävä veronhuojennus

Kun kyseessä on muu ertain omaisuus kuin 4.1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu liikeomaisuus, jäsenvaltion, johon

vainajalla ja perinnönsaajalla ei ole henkilökohtaista sidettä, olisi pidättäydyttävä soveltamasta perintöveroa, jos tällaista veroa sovelletaan toisessa jäsenvaltiossa siitä syystä, että vainajalla ja/tai perinnönsaajalla on henkilökohtainen side kyseiseen toiseen jäsenvaltioon.

4.3 Veronhuojennus tapauksissa, joissa vainajalla oli henkilökohtainen side muuhun jäsenvaltioon kuin perinnönsaajalla

Jos useampi kuin yksi jäsenvaltio voi kantaa perinnöstä veroa sillä perusteella, että vainajalla oli henkilökohtainen side yhteen jäsenvaltioon kun taas perinnönsaajalla on henkilökohtainen side toiseen jäsenvaltioon, jälkimmäisen jäsenvaltion olisi myönnettävä veronhuojennus siinä jäsenvaltiossa maksetusta perintöverosta, johon vainajalla oli henkilökohtainen side, jollei 4.1 kohdan soveltamisesta muuta johdu.

4.4 Veronhuojennus tapauksissa, joissa yhdellä henkilöllä on henkilökohtainen side useaan jäsenvaltioon

Jos eri jäsenvaltioiden määräysten perusteella jollakin henkilöllä katsotaan olevan henkilökohtainen side useampaan kuin yhteen verotusjäsenvaltioon, asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten olisi määritettävä keskinäisen yhteisymmärryksen kautta 6 kohdassa vahvistettua menettelyä noudattaen tai muulla tavalla, minkä jäsenvaltion olisi myönnettävä veronhuojennus silloin, kun perintöveroa sovelletaan valtiossa, johon kyseisellä henkilöllä on läheisempi henkilökohtainen side.

4.4.1 Yksityishenkilön läheisempi henkilökohtainen side voitaisiin määritellä seuraavasti:

a) hänellä voidaan katsoa olevan läheisempi henkilökohtainen side jäsenvaltioon, jossa hänellä on käytössään vakinainen asunto;

b) jos a alakohdassa tarkoitettu jäsenvaltio ei suorita verotusta tai jos yksityishenkilöllä on käytössään vakinainen asunto useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa, hänellä voidaan katsoa olevan läheisempi henkilökohtainen side jäsenvaltioon, johon hänen henkilökohtaiset tai taloudelliset siteensä ovat läheisemmät (paikka, johon henkilöllä on luontaiset siteet);

c) jos b alakohdassa tarkoitettu jäsenvaltio ei suorita verotusta tai jos ei voida määrittää jäsenvaltiota, jossa sijaitsee paikka, johon yksityishenkilöllä on luontaiset siteet, tai jos hänellä ei ole käytössään vakinaista asuntoa missään jäsenvaltiossa, hänellä voidaan katsoa olevan läheisempi henkilökohtainen side jäsenvaltioon, jossa hänen tavanomainen oleskelupaikkansa sijaitsee;

d) jos c alakohdassa tarkoitettu jäsenvaltio ei suorita verotusta tai jos yksityishenkilöllä on tavanomainen oleskelupaikka useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa tai hänellä ei ole tavanomaista oleskelupaikkaa missään jäsenvaltiossa, hänellä voidaan katsoa olevan läheisempi henkilökohtainen side jäsenvaltioon, jonka kansalainen hän on.

4.4.2 Jos kyseessä on muu kuin yksityishenkilö, esimerkiksi hyväntekeväisyysjärjestö, sillä voidaan katsoa olevan läheisempi henkilökohtainen side jäsenvaltioon, jossa sen tosiasiallinen hallintopaikka sijaitsee.

5. Veronhuojennuksen soveltamisen ajoitus

Jäsenvaltioiden olisi sallittava veronhuojennus kohtuullisen ajan, eli kymmenen vuoden ajan sen määräajan jälkeen, johon mennessä niiden soveltamat perintöverot on maksettava.

6. Keskinäisen yhteisymmärryksen menettely

Kun tämä on tarpeen 3 kohdassa vahvistetun yleisen tavoitteen saavuttamiseksi, jäsenvaltioiden olisi noudatettava keskinäisen yhteisymmärryksen menettelyä ratkaisutakseen mahdolliset kaksinkertaiseen verotukseen liittyvät riidat, jotka voivat liittyä esimerkiksi irtaimen ja kiinteän omaisuuden tai varallisuuden sijaintipaikan toisistaan poikkeaviin määritelmiin tai sen jäsenvaltion määrittämiseen, jonka olisi myönnettävä veronhuojennus tietyssä tapauksessa.

7. Jatkotoimet

7.1 Jäsenvaltioiden olisi jatkettava työskentelyä kaikin mahdollisin tavoin parantaakseen veroviranomaisten välistä yhteistyötä myös paikallis- ja aluetasolla, jotta kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi joutuvia veronmaksajia voitaisiin auttaa.

7.2 Jäsenvaltioiden olisi myös omaksuttava koordinoitu kanta Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (OECD) perintöveroista käytävissä keskusteluissa.

7.3 Komissio toteuttaa suosituksen jälkeen jatkotoimia jäsenvaltioiden kanssa ja julkaisee kertomuksen rajaylittävien perintöveronhuojennusten tilanteesta unionissa kolmen vuoden kuluttua suosituksen antamisesta.

8. Osoitukset

Tämä suositus on osoitettu kaikille jäsenvaltioille.

Tehty Brysselissä 15 päivänä joulukuuta 2011.

Komission puolesta
Algirdas ŠEMETA
Komission jäsen