

12.6.2019

Luonnos hallituksen esitykseksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta. Lisäksi ehdotetaan muutoksia elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin, maatilatalouden tuloverolakiin ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin. Muutokset perustuvat veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin.

Esityksessä ehdotetaan, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia sovellettaisiin yhteisön, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa. Laissa säädettäisiin erityisistä menon vähennyskeltvottomuutta ja tulon veronalaisuutta koskevista säännöksistä, joita sovellettaisiin verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan yksikön välisiin suorituksiin. Säännöksiä sovellettaisiin myös suorituksiin, jotka liittyvät niin sanottuihin strukturoituihin järjestelyihin.

Ehdotetut säännökset koskisivat menoja ja tuloja, joiden verokohtelu ei ole rajat ylittävissä tilanteissa yhdenmukainen sen vuoksi, että kyse on hybridijärjestelystä, jossa eri lainkäyttöalueiden verotuksessa kohdellaan eri tavalla suorituksen perusteena olevaa rahoitusinstrumenttia tai siihen perustuvaa suoritusta, suorituksen maksajaa tai suorituksensaajaa. Ehdotetut säännökset koskevat myös tilannetta, jossa kahdella lainkäyttöalueella asuva verovelvollinen vähentää samoja menoja kahteen kertaan, mutta eri tulopohjista. Lisäksi ehdotetaan säännöksiä, joissa verokohtelun eroavuuksia syntyy tulon ja menon kohdentamisessa pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä. Hybridijärjestelyjen johdosta rajat ylittävissä tilanteissa verokohtelun eroavuudesta syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä ja tuloa jää verottamatta. Ehdotettujen säännösten tarkoituksena on ehkäistä näitä vaikutuksia.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä veropohjaan tai meno vähennetään kahteen kertaan. Lisäksi ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva tulo luettaisiin veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin suorituksen maksaja on vähentänyt suorituksen, eikä vähennystä ole evätty sen verotuksessa.

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännökset, joissa menon vähennyskelpoisuuden ja tulon veronalaisuuden osalta viitataan eräiden hybridijärjestelyjen verotuksesta annettuun lakiin. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännökset hybridijärjestelyyn perustuvan ulkomaisen veron hyvityksen rajaamisesta siihen määrään, joka vastaa täällä verotettavaksi tuloksi luetusta tulosta maksetun veron määrää.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

SISÄLLYS

PERUSTELUT

1. ASIAN TAUSTA JA VALMISTELU

1.1. Tausta

1.2. EU-säädöksen ja hallituksen esityksen valmistelu

2. EU-SÄÄDÖKSEN TAVOITTEET JA PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

2.1. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteet

2.2. Direktiivin hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn pääasiallinen sisältö

2.2.1. Yleistä

2.2.2. Soveltamisala

2.2.3. Hybridijärjestelyt ja niiden verotus

2.2.4. Täytäntöönpanon määräaika

3. NYKYTILA JA SEN ARVIOINTI

3.1. Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

3.1.1. Tuloverotusta koskeva sääntely

3.1.2. Kiinteän toimipaikan verotusta koskeva sääntely

3.1.3. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälainojalla

3.1.4. Oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

3.2. Nykytilan arviointi

4. KESKEISET EHDOTUKSET

4.1. Soveltamisala ja käsitteet

4.2. Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt

4.3. Hybridiyksikön luokitteluun liittyvät tilanteet

4.4. Saman menon kaksinkertainen vähennys

4.5. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tilanteet

4.6. Vapautusmenetelmän sisältävät verosopimukset

4.7. Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

5. PÄÄASIALLISET VAIKUTUKSET

5.1. Taloudelliset vaikutukset

5.2. Vaikutukset viranomaisten toimintaan

5.3. Vaikutukset verovelvollisille

6. MUUT TOTEUTTAMISVAIHTOEHDOT

6.1. Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

6.2. Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat ja toteuttamat keinot

7. LAUSUNTOPALAUTE

8. SÄÄNNÖSKOHTAISET PERUSTELUT

8.1. Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

8.1.1. Säännösten suhde muuhun sääntelyyn ja sisäinen etusijajärjestys

8.1.2. Vähennettävä meno ja veropohjaan sisällytetty tulo

8.1.3. Soveltamisala 1 §

8.1.4. Määritelmät 2 §

8.1.5. Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt 3 §

8.1.6. Suorituksensaajana hybridiyksikkö 4 §

8.1.7. Suorituksenmaksajana hybridiyksikkö 5 §

8.1.8. Saman menon kaksinkertainen vähennys 6§

8.1.9. Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet 7 §

8.1.10.

Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan 8 §

8.2. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta

8.3. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

8.4. Laki tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

8.5. Laki maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

9. VOIMAANTULO

LAKIEHDOTUKSET

Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

LIITTEET

Rinnakkaistekstit

1. Laki maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

3. Laki tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

4. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Esityksen valmisteluun on johtanut täytäntöönpanoa edellyttävä EU-säädös.

OECD:ssä ja EU:ssa on viime vuosina pyritty usein erilaisin toimin rajoittamaan yritysten aggressiivista verosuunnittelua. OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Hankkeen loppuraportit julkaistiin syyskuussa 2015. Myös EU:ssa on toteutettu useita toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron ehkäisemiseksi. Yksi näistä toimista on 12 päivänä heinäkuuta 2016 annettu direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, jonka on korvannut niin sanottuja hybridijärjestelyjä koskevien sääntösten osalta 29 päivänä toukokuuta annettu direktiivi (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa (*veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*). Tässä esityksessä ehdotetaan direktiivin (EU) 2017/952 täytäntöönpanoa kansallisessa verolainsäädännössä.

Veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä on toteutettu BEPS-hankkeeseen sisältyvien OECD:n suositusten 2, 3 ja 4 sekä eräiden muiden toimien koordinoitu täytäntöönpano EU:ssa. Direktiivin taustalla on komission 17 päivänä kesäkuuta 2015 esittämä oikeudenmukaista ja tehokasta yhtiöverojärjestelmää koskeva toimintasuunnitelma (COM(2015) 302 final). Direktiivin kohteena ovat tilanteet, joissa verovelvolliset pyrkivät alentamaan verojaan ja toimivat lain tarkoituksen vastaisesti käyttämällä hyväkseen kansallisten verojärjestelmien eroja. Direktiivissä (EU) 2016/1164 säädettiin täytäntöönpanotavaksi muun ohella korkojen vähennysoikeuden rajoittamista ja ulkomaisia välyhtiöitä koskevat säännökset, jotka on kansallisesti pantu täytäntöön laeilla 19.12.2018/1237 ja 28.12.2018/1364.

1.2 EU-säädöksen ja hallituksen esityksen valmistelu

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin (EU) 2016/1164 antamisen yhteydessä direktiivin johdantokappaleessa 13 todettiin tarve vielä jatkaa hybridijärjestelyihin sovellettavan EU:n lainsäädännön kehittämistä. Tähän liittyen Euroopan neuvoston Talous- ja rahoitusasioiden neuvosto (Ecofin) pyysi 12 päivänä heinäkuuta 2016 antamassaan lausumassa komissiota esittämään viimeistään vuoden 2016 lokakuussa ehdotuksen säännöistä, joita sovellettaisiin kolmansia maita koskeviin verokohtelun eroavuuksiin. Ehdotuksesta oli määrä päästä yhteisymmärrykseen vuoden 2016 loppuun mennessä.

Hybridijärjestelyjä koskevan EU:n lainsäädännön tavoitteeksi asetettiin, että säännöt olisivat johdonmukaisia OECD:n raportissa ”Hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavuuksien vaikutusten poistaminen, toimenpide 2 – vuoden 2015 loppuraportti”, jäljempänä ”OECD:n raportti”, suositeltujen sääntöjen kanssa ja vähintään yhtä tehokkaita kuin ne. Komissio antoi 25.10.2016 ehdotuksen direktiiviksi koskien direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamista hybridijärjestelyjä koskevilta osin (COM(2016) 687 final), jäljempänä ehdotus tai direktiiviehdotus. Ehdotukseen liittyi myös komission laatima muistio (SWD(2016) 345 final).

Direktiiviehdotusta käsiteltiin syksyn 2016 ja alkuvuoden 2017 aikana useissa Euroopan neuvoston välittömän verotuksen työryhmän kokouksissa. Neuvosto saavutti yleisnäkemyksen direktiiviehdotuksesta 21.2.2017 ja direktiivi (EU) 2017/952 annettiin 29.5.2017.

Direktiivillä (EU) 2017/952 laajennettiin merkittävästi direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvää hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä. Koko sääntely esitettiin uudessa muodossa ja sen täytäntöönpanoaikataulua muutettiin. Jälkimmäinen direktiivi kumosi ensimmäiseen direktiiviin sisältyvän hybridisääntelyn. Veron kiertämisen estämistä koskevasta direktiivistä ei ole esitystä valmisteltaessa ollut saatavilla kodifioitua versiota, jossa direktiivien (EU) 2017/952 ja (EU) 2016/1164 sisällöt olisi yhdistelty. Tässä esityksessä käytetyt artiklaviittaukset viittaavat direktiivin (EU) 2016/1164 mukaiseen artiklajärjestykseen ikään kuin kodifioidussa versiossa. Johdantokappaleiden viittaukset viittaavat vain direktiivin (EU) 2017/952 johdantokappaleisiin.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. (täydennetään lausuntokierroksen jälkeen)

2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.1 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteet

Direktiivin tavoitteena on turvata yhtiöveropohjaa jäsenvaltioissa. Sääntelyllä pyritään varmistamaan mahdollisuus ottaa verotuksessa huomioon kaikki jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen yhteisön verotettavaksi kuuluvat tulot.

Veronkiertämisen estämistä koskevan direktiivin hybridijärjestelyjä koskevien säännösten tavoitteena on torjua verokohtelun eroavuuksista johtuvia verovaikutuksia. Sääntelyn tavoitteena on ensisijaisesti ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista. Ennaltaehkäisevän tarkoituksen toteutuessa sääntelyn soveltamistilanteet voisivat käytännössä jäädä vähäisiksi. Hybridijärjestelyn käsitteellä viitataan tässä esityksessä transaktioon, jossa toteutuu direktiivissä tarkoitettu verokohtelun eroavuus. Direktiivin kohteena oleva verokohtelun eroavuudesta johtuva verovaikutus voi olla saman menon useampikertainen vähennys, tulon verottamatta jääminen ja lähdeveron useampikertainen hyvitys.

2.2 Direktiivin hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn pääasiallinen sisältö

2.2.1 Yleistä

Hybridijärjestelyjen verotuksesta säädetään veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 9, 9 a ja 9 b artikloissa. Direktiivi sisältää lisäksi yleiset säännökset direktiivin soveltamisalasta artiklassa 1 ja määritelmistä artiklassa 2. Artiklassa 3 on säädetty, että direktiivin sääntely muodostaa sääntelyn minimitason, jolloin kansallisessa lainsäädännössä on mahdollista säätää direktiiviä kireämmistä säännöksistä. Näitä artiklojen 1-3 yleisiä säännöksiä sovelletaan direktiivin muiden artiklojen ohella.

Suhde kansallisiin verojärjestelmiin ja verosopimuksiin

Direktiivin sääntelyllä ei lähtökohtaisesti ole tarkoitus yleisesti korvata kansallisiin verojärjestelmiin sisältyviä menojen vähentämistä, tulojen veronalaisuutta ja lähdeverojen hyvittämistä koskevia pääsääntöjä. Tällaisia valtion noudattamaan yleiseen veropolitiikkaan perustuvia verojärjestelmän periaatteita ilmentäviä sääntöjä on tarkoitus soveltaa kuten nykyisinkin. Direktiivin sääntelyllä ei lähtökohtaisesti ole tarkoitus muuttaa myöskään valtioiden välisen verotusoikeuden jakautumista koskevia säännöksiä, joista määrätään kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevissa verosopimuksissa (johdanto11). Näiden normaalien säännösten lisäksi on

tarkoitus soveltaa hybridijärjestelyjä koskevia erityisiä säännöksiä, joiden vaikutuksesta yleisiin sääntöihin perustuva verovaikutus voi muuttua. (OECD 4)

Sääntelyn kohde ja rajaukset

Hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä sovelletaan vain tilanteissa, joihin liittyy verotuksessa vähennyskelpoinen suoritus. Soveltamisen edellytyksenä on lisäksi, että hybridijärjestelyn kohteena olevan suorituksen kohtelu on säännöksissä määriteltyjen tahojen, kuten esimerkiksi suorituksensaajan ja maksajan, verotuksessa erilainen (verokohtelun eroavuus), ja että tämä johtuu tietyistä direktiivissä määritellyistä seikoista (hybridity, hybridielementti). Direktiivissä on määritelty sen soveltamisalaan kuuluvat tilanteet sekä menetelmät, joilla verokohtelun eroavuuden vaikutus poistetaan.

Direktiivin soveltamisalaan kuuluvilla verokohtelun eroavuuksilla tarkoitetaan ensinnäkin tilanteita, joissa transaktion osapuolen, eli yksikön, tai toimeen liittyvän suorituksen luokittelu on verotuksessa erilainen niissä valtioissa, joihin transaktiolla on liityntä. Järjestelyt, joissa on kyse liiketoimen osapuolen erilaisesta luokittelusta, perustuvat kyseisen yksikön läpivirtaavuuteen tai itsenäisen verovelvollisen asemaan. Rahoitusinstrumentteja koskevat järjestelyt puolestaan perustuvat yleensä instrumentin verotukselliseen luokitteluun. (OECD 13-14)

Verokohtelun eroavuuksilla tarkoitetaan direktiivissä lisäksi tilanteita, joissa yrityksen pääliikkeen verotuksessa omaksutaan erilainen tulkinta kuin yrityksen sivuliikkeen verotuksessa silloin kun tarkastellaan kiinteän toimipaikan syntymistä tai tulojen ja menojen kohdentamista pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä tai niin sanotun fiktiivisen suorituksen verotusta. Näissä tilanteissa verokohtelun eroavuus voi syntyä myös saman yrityksen useamman kiinteän toimipaikan välillä.

Direktiiviä sovelletaan edellä mainittujen tilanteiden lisäksi silloin, kun muun kuin verotuksen kohteena olevan transaktion johdosta on syntynyt verokohtelun eroavuus, jonka vaikutus kuitataan toisella lainkäyttöalueella. Lisäksi direktiiviä sovelletaan niin sanottujen kaksoisasujien verotuksessa syntyvissä tilanteissa.

Hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä ei direktiivin johdantokappaleen 29 mukaan sovelleta, jos verovelvollisen kohdalla ei kyseisessä tilanteessa synny verokohtelun eroavuutta. Säännöksiä ei sovelleta, jos verokohtelun eroavuuden vaikutus on jo oikaistu jollain direktiivissä tarkoitettulla säännöksellä. Kaksinkertaiseen vähennykseen perustuvan eroavuuden katsotaan syntyvän siltä osin kuin suoritus, joka voidaan vähentää yhdellä lainkäyttöalueella, voidaan vähentää myös toisella lainkäyttöalueella mutta verotettavan tulon pohja on alueilla erilainen. Tulon verottamatta jäämiseen perustuvan eroavuuden katsotaan yleensä syntyvän siltä osin kuin suoritus, jonka suorituksenmaksaja voi vähentää, ei ole saajalle veronalainen (OECD 10).

Verokohtelun eroavuuksia syntyy myös direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jätetyissä tilanteissa. Tällaisesta tilanteesta on kyse esimerkiksi silloin, kun suorituksensaaja on lainkäyttöalueellaan säädetty verovapaaksi yksiköksi, mutta suoritus on maksajalle vähennyskelpoinen. Johdantokappaleiden 16, 18, 19 ja 20 mukaan hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä ei sovelleta tässä tilanteessa. Tämä johtuu siitä, että tilanteessa ei ole kyse hybridijärjestelystä eli yksikön tai suorituksen erilaisesta luokittelusta kyseisillä lainkäyttöalueilla, vaan lainkäyttöalueilla tehdyistä verojärjestelmää koskevista ratkaisuista esimerkiksi ketjuverotuksen poistamiseksi. Verokohtelun eroavuus ei kyseisessä tilanteessa siis perustu hybridielementtiin, jolloin mahdollinen verokohtelun eroavuuteen perustuva veron välttäminen voidaan tarvittaessa ehkäistä muilla säännöksillä kuin hybridisäännöksillä.

Hybridijärjestelyjä koskeva direktiivin sääntely sisältää kaksi optiota, joita jäsenvaltiot voivat toimeenpanna kansallisessa sääntelyssään. Jäsenvaltioilla on direktiivin mukaan mahdollisuus esimerkiksi jättää soveltamisalan ulkopuolelle tietyt tilanteet, joissa verokohtelun eroavuus johtuu pankkialaan sovellettavien tappionsietokykyä koskevien vaatimusten täyttämiseen liittyvistä järjestelyistä. Direktiiviin sisältyviä optioita käsitellään tarkemmin jäljempänä jaksossa 4.

2.2.2 Soveltamisala

Direktiivin 1 artiklan mukaan direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Lisäksi direktiiviä sovelletaan kolmansissa maissa kotipaikan omaavien yksiköiden kiinteisiin toimipaikkoihin jäsenvaltioissa. Direktiivin 9 a artiklaa, jota ei käsitellä tässä esityksessä, sovelletaan myös kaikkiin yksiköihin, joita jossakin jäsenvaltiossa kohdellaan verotuksellisesti läpivirtaavina. Tässä luvussa käsiteltävät direktiivin soveltamisalaa koskevat säännökset soveltuvat direktiivissä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen verotuksessa lukuun ottamatta 9 a artiklassa tarkoitettua tilannetta.

Direktiivin soveltamisalaa ei ole rajattu vain tietyn suuruisiin transaktioihin, jolloin sääntely soveltuu koosta riippumatta kaikkiin direktiivissä tarkoitettuihin tilanteisiin. Sääntelyn soveltamista on kuitenkin direktiivin johdantokappaleen 12 mukaan muulla tavoin suunnattu erityisesti tilanteisiin, joissa on arvioitu olevan merkittävämpi veronkiertämisen riski. Tämä on toteutettu direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) –alakohtaan sisältyvällä säännöksellä, jonka mukaan sääntelyä sovelletaan vain etuyhteyksyritysten välisissä tilanteissa ja niin sanotuissa strukturoiduissa järjestelyissä. Säännöksen mukaan soveltamisen edellytyksenä on, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien yksiköiden välillä, verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan yksikön välillä, päätoimipaikan ja kiinteän toimipaikan välillä, saman yksikön kahden tai useamman kiinteän toimipaikan välillä taikka strukturoidun järjestelyn puitteissa. Tämä rajoitus ei kuitenkaan koske 9 artiklan 6 kohdassa tarkoitettua hybridisiirtoa, joka johtaa useampikertaisiin lähdeverojen hyvityksiin.

Direktiivin johdantokappaleen 22 mukaan direktiiviä ei ole tarkoitettu sovellettavan tilanteisiin, joissa verokohtelun eroavuus perustuu ainoastaan siihen, että suorituksen arvostamista koskevat ratkaisut ovat erilaisia. Arvostamista koskevat ratkaisut voivat olla erilaisia esimerkiksi eri lainkäyttöalueilla tehtyjen erilaisten siirtohinnoittelua koskevien ratkaisujen vuoksi. Direktiivissä tarkoitettuna verokohtelun eroavuutena ei myöskään käsitellä verotuksen sääntöihin perustuvia jaksotuseroja. Rahoitusvälineeseen perustuvan suorituksen jaksotuksen erojen osalta direktiivissä on kuitenkin tiukempi kanta. Direktiivin mukaan rahoitusvälineeseen perustuvaan suoritukseen liittyvä jaksotusero voidaan tulkita verokohtelun eroavuudeksi, jos suorituksen saaja ei sisällytä suoritusta veropohjaan 12 kuukauden kuluessa maksajan verokauden päättymisestä tai markkinaehtoperiaatteen mukaisesti määritellyn kohtuullisen ajan kuluessa. Hybridisäännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin tällöinkin sitä, että verokohtelun eroavuuden voidaan katsoa johtuvan rahoitusvälineen tai sen perusteella suoritettavien maksujen luonnehdinnan eroavuudesta.

Hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn soveltamisessa keskeisiä määritelmiä ovat soveltamisalaa rajaavat etuyhteyden, strukturoidun järjestelyn, vähennyksen, verohelpotuksen ja veropohjaan sisällyttämisen määritelmät. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyy edellä olevien lisäksi myös muiden direktiivissä käytettyjen käsitteiden nimenomaisia määritelmiä.

2.2.3 Hybridijärjestelyt ja niiden verotus

Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat tilanteet eli hybridijärjestelyt voidaan luokitella useammalla tavalla. Tilanteet voidaan luokitella esimerkiksi sen perusteella mikä kussakin on niin sanotun hybridivaikutuksen tuottava elementti tai esimerkiksi sillä perusteella, onko tilanteessa kyse erillisten yksiköiden välisestä suorituksesta vai onko kyse pääliikkeen ja sivuliikkeen verotuksesta. Direktiivissä tilanteet on luokiteltu johdantokappaleen 15 mukaan neljään kategoriiaan seuraavasti:

- Rahoitusvälineeseen perustuvat suoritukset, erityistilanteena hybridisiirto (artiklat 2.9 a, 9.6)
- Hybridiyksikölle tai kiinteälle toimipaikalle suoritettujen maksujen kohdistaminen, erityistilanteena läpinäkyvän yksikön verotus (artiklat 2.9 b, c, d, 9.5 ja 9 a)
- Hybridiyksikön suorittama maksu, kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen tai useamman kiinteän toimipaikan väliset fiktiiviset maksut (artiklat 2.9 e ja f)
- Hybridiyksikön tai kiinteän toimipaikan suorittamaan maksuun perustuva kaksinkertainen vähennys, erityistilanteena kaksoisasuminen (artiklat 2.9 g, 9 b).

Hybridijärjestelyjä voidaan luokitella myös sillä perusteella millaisen verokohtelun eroavuuden järjestelyt tuottavat. Kaksinkertaisen vähennyksen (OECD:n raportissa käytetään termiä double deduction, DD) tilanteessa on kyse saman menon vähentämisestä useampaan kertaan. Muissa tilanteissa on kyse siitä, ettei vähennystä vastaavaa tuloa lueta suorituksensaajan veropohjaan eli tulon verottamatta jäämisestä (OECD:n raportissa käytetään termiä deduction - no inclusion, D/NI). Suorituksen maksaja voi tällöin vähentää suorituksen, jota ei oteta huomioon vastaanottajan verotuksessa. Myös viimeksi mainituissa tilanteissa voi olla kyse kahdesta vähennyksestä, mutta vähennettävä meno ei ole sama meno. Näissä tilanteissa syntyy tällöin kaksi verovähennystä, mutta vain yhdenkertainen tuloutus. Verokohtelun eroavuuteen perustuvassa luokittelussa hybridisiirtoihin liittyvät useampikertaiset ulkomaisen veron hyvitykset muodostavat lisäksi oman kategoriansa. Lisäksi tilanteissa, joissa on kyse tulon verottamatta jäämisestä oman kategoriansa muodostavat muita järjestelyjä pidemmälle menevät epäsuoran verokohtelun eroavuuden tilanteet, joissa toisiinsa yhdistyy hybridijärjestely ja järjestely, jossa verokohtelun eroavuutta ei synny. Viimeksi mainituissa tilanteissa hybridijärjestelyssä syntyvä verovaikutus kuitataan toista suoritusta vastaan.

Direktiivin 9 artikla sisältää säännökset verotuksessa sovellettavista menetelmistä, joilla hybridijärjestelystä johtuvaan verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus poistetaan (eli neutraloidaan). Menetelmä vaihtelee sen perusteella, onko tilanteessa kyse kaksinkertaisesta vähennyksestä vai tulon verottamatta jäämisestä. Molempien tilanteiden osalta direktiiviin sisältyy ensisijainen ja toissijainen menetelmäsäännös, jotka kohdistuvat eri valtioihin, joissa verokohtelun eroavuuden verovaikutus syntyy. Kaksinkertaisen vähennyksen tilanteessa vähennys on sekä ensisijainen että toissijaisen säännön mukaan evättävä. Tulon verottamatta jäämisen tilanteissa vähennys on ensisijaisen säännön mukaan evättävä ja toissijaisen säännön mukaan tulo on otettava huomioon verotettavassa tulossa, eli luettava veropohjaan.

Käytettävästä menetelmästä on lisäksi erikseen säädetty hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamista koskevissa tilanteissa ja pääliikkeen valtiossa sovelletun kiinteän toimipaikan tulon vapauttamista koskevan sääntelyn tilanteissa. Lisäksi on säädetty ulkomaisen veron hyvittämisessä noudatettavasta menettelystä tietyissä tilanteissa.

2.2.4 Täytäntöönpanon määräaika

Direktiivin 9 a artiklaa lukuunottamatta hybridijärjestelyjä koskeva sääntely on saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2019. Sääntelyä on sovellettava 1 päivästä tammikuuta 2020. Artiklaa 9 a koskeva sääntely on saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2021 ja sääntelyä on sovellettava 1 päivästä tammikuuta 2022.

3 Nykytila ja sen arviointi

3.1 Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

3.1.1 Nykyinen kansallinen tuloverotusta koskeva sääntely

Suomessa ei ole tällä hetkellä kansallisesti säännelty hybridijärjestelyiden verotuksesta lukuun ottamatta elinkeinoverolain 6a §:n 9 ja 10 momentteihin sisältyviä säännöksiä. Viimeksi mainitut säännökset perustuvat niin sanottuun emo-tytäryhtiödirektiiviin (eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2011/96/EU, muutettuna neuvoston direktiiveillä 2013/13/EU, 2014/86/EU ja (EU) 2015/121). Säännöksillä rajoitetaan yhteisön saamien osinkojen verovapautta tilanteissa, joissa osinko on suorituksen maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen tai kun kyse on järjestelystä, jolla tavoitellaan pykälän tavoitteen tai tarkoituksen vastaisia veroetuja. Elinkeinoverolain 6 a §:n 9 momentin mukaan yhteisön saama osinko on pääsäännöstä poiketen veronalaista tuloa siltä osin kuin se on osinkoa jakavan yhteisön verotuksessa vähennyskelpoinen tai kyse on sellaisesta järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on pykälän tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Pykälän 10 momenttiin sisältyy 9 momentissa tarkoitettujen epäaidon järjestelyjen määritelmä.

Verotuksellisia hybridijärjestelyjä koskevan kattavan sääntelyn puuttuessa järjestelyihin liittyviä suorituksia voidaan arvioida lähtökohtaisesti yleisten tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten sekä tiettyjen meno- ja tulolajeja koskevien erityisten säännösten nojalla.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (jäljempänä elinkeinoverolaki) 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Tästä poiketen esimerkiksi osinkotulot ovat pääsääntöisesti verovapaita. Erikseen on myös säädetty arvopaperin takaisinostosopimukseen ja lainaussopimukseen perustuvien suoritusten verotuksesta.

Elinkeinotoiminnan menojen vähennysoikeus on elinkeinoverolain 7 §:n mukaan laaja. Lain mukaan vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Lain 16 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisia eivät kuitenkaan ole verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot lukuun ottamatta verovapaan tulon ylittävää osaa menoista. Korkomenojen vähennyskelpoisuutta on rajoitettu lain 18 a §:ssä. Tapauskohtaisesti hybridijärjestelyjä voitaisiin arvioida myös esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain (jäljempänä verotusmenettelylaki) 28 §:n yleisen veronkiertösäännöksen ja 31 §:n siirtohinnoittelua koskevan säännöksen nojalla.

Suomessa ei ole erityisiä säännöksiä siitä, kuinka ulkomaisten toimijoiden verotuksellinen asema määritellään sisäisessä lainsäädännössä. Lähtökohtaisesti ulkomaisen yksikön ominaisuuksia verrataan erilaisten suomalaisten yksiköiden ominaisuuksiin ja verokohtelu perustuu lähimmin rinnastettavissa olevan kotimaisen toimijan verotukseen.

Kun yksikkö ei ole sijaintivaltiossaan erillinen verovelvollinen, verotus perustuu tyypillisesti siihen, että rakenne on verotuksellisesti läpinäkyvä (transparent), eli tulo virtaa verotettavaksi yksikön omistajatahoille. Verotuksellinen läpinäkyvyys voidaan teknisesti toteuttaa useilla eri tavoilla ja käytännöt vaihtelevat maittain (ks. esim. OECD 160-162).

Suomen verolainsäädännössä ei ole yleisiä säännöksiä läpivirtausperiaatteesta tai verotuksellisesti läpinäkyvän rakenteen määrittelemisestä. Oikeus- ja verotuskäytännössä läpivirtausperiaatteen soveltuminen ulkomaisiin yksiköihin on perustunut tapauskohtaiseen arviointiin, jossa on otettu huomioon kunkin rakenteen yksityiskohtaiset ominaisuudet esimerkiksi yksikön voitonjakosääntöihin liittyen. Ulkomaisen yksikön verokohtelu sen omassa sijaintivaltiossa ei yksinään tyypillisesti ole ollut ratkaisevaa. Ulkomaisen yksikön verokohtelun määrittelyyn voi vaikuttaa myös se, onko kyse Suomesta saadun tulon verotuksesta vai Suomessa yleisesti verovelvollisen tulonsaajan verotuksesta. Myös verosopimuksen määräyksillä on tässä arvioinnissa yleensä merkitystä. Mikäli ulkomaisen yksikön katsotaan vastaavan suomalaista elinkeinoyhtymää ja kyse on Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksesta, sovellettavaksi tulee tuloverolain 16 a §, jossa säädetään ulkomaisen yhtymän osakkaiden tulo-osuuksien verottamisesta Suomessa.

3.1.2 Kiinteän toimipaikan verotusta koskeva sääntely

Kiinteän toimipaikan muodostuminen verotuksessa riippuu sekä kansallisesta sääntelystä että verosopimusten määräyksistä ja asiaa tarkastellaan verotuksessa sekä pääliikkeen että sivuliikkeen lainkäyttöalueilla. Sivuliikkeen lainkäyttöalueella kiinteän toimipaikan tuloa voidaan verottaa vain, jos sivuliikkeen katsotaan muodostavan siellä kiinteän toimipaikan sekä kansallisen että verosopimuksen sääntelyn nojalla. Pääliikkeen lainkäyttöalueella kiinteäksi toimipaikaksi katsotun sivuliikkeen tulo voidaan kansallisen ja verosopimuksen sääntelyn perusteella vapauttaa verosta tai lukea osaksi pääliikkeen verotettavaa tuloa, jolloin sivuliikkeen sijaintilainkäyttöalueella sen tulosta maksettu vero tavallisesti hyvitetään verotuksessa.

Kansallinen ja verosopimuksen kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva sääntely voivat erota toisistaan, jolloin kiinteä toimipaikka voi muodostua vain toisen sääntelyn perusteella. Verotus ei voi kuitenkaan perustua vain verosopimuksen sääntelyyn, minkä vuoksi kiinteän toimipaikan tulon verottaminen sivuliikkeen lainkäyttöalueella edellyttää, että kiinteä toimipaikka muodostuu siellä verosopimuksen lisäksi kansallisen sääntelyn perusteella ja että kiinteään toimipaikkaan kohdistetut tulot ovat lainkäyttöalueella veronalaisia.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Määritelmässä on nimenomaisesti rajattu tiettyjä paikkoja ja toimintoja määritelmän ulkopuolelle. Malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan lainkäyttöalue, jolla kiinteä toimipaikka sijaitsee, voi verottaa tähän kiinteään toimipaikkaan kohdistettua tuloa. Lähdevaltion verotusoikeus ei kuitenkaan poista asuinvaltion verotusoikeutta samaan tuloon, mutta säätää tässä tilanteessa sovellettavasta kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mekanismista artikloissa 23A ja 23B. Kaksinkertainen verotus voidaan poistaa vapauttamalla kiinteän toimipaikan tulo asuinvaltion verotuksesta tai hyvittämällä lähdevaltion samasta tulosta perimä vero.

Suomessa kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva säännös sisältyy tuloverolain 13 a §:ään. Säännöksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Useimmissa Suomen tekemissä verosopimuksissa kiinteän toimipaikan määritelmä on noudattanut pitkälti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan määritelmää. OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää uudistettiin malliverosopimuksen vuoden 2017 versioon. Vastaava uudistettu kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy vuonna 2016 tehtyyn monenväliseen verosopimukseen (yleissopimus). Yleissopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset on saatettu voimaan veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdystä monenvälisestä yleissopimuksesta annetulla lailla 231/2019 (SopS 21/2019) ja yleissopimuksen hyväksymiskirjan tallettamisen yhteydessä tehdyt varaumat ja ilmoitukset ilmenevät mainitun lain voimaansaattamisesta annetun valtioneuvoston asetuksen 557/2019 (SopS 22/2019) liitteestä. Suomi ei ole kuitenkaan hyväksynyt verosopimuksiinsa sisällytettäväksi näitä muutoksia.

Kiinteän toimipaikan tulon verottaminen Suomessa perustuu tuloverolain 9 §:n 3 momenttiin ja 10 §:n 2 kohtaan. Suomessa yleisesti verovelvollisen yrityksen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo verotetaan osana yrityksen verotettavaa tuloa ja tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) (jäljempänä menetelmälaki) pääsäännön mukaan hyvittämällä. Myös useimpien Suomen solmimien kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien sopimusten mukaan Suomi poistaa liiketulon kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmän soveltamisesta on sovittu vain vanhemmissa verosopimuksissa; näitä ovat Egyptin (220/1966, SopS 12) ja Ranskan (184/1972, SopS 8) kanssa sovitut sopimukset. Vapautusmenetelmää sovellettaessa kiinteään toimipaikkaan liittyvä tulo on verovapaata Suomessa.

Suomen verolainsäädännössä ei ole erityisiä säännöksiä siitä, kuinka yrityksen tuloja ja menoja kohdistetaan ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle. Kohdistaminen tapahtuu elinkeinoverolain säännösten ja siirtohinnoittelua koskevan säännöksen periaatteiden mukaisesti ja kiinteää toimipaikkaa käsitellään pitkälti samoin kuin itsenäistä tytäryhtiötä. Verotus ei suoraan perustu kiinteän toimipaikan kirjanpitoon vaan tulot ja menot on kohdistettava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Siirtohinnoitteluperiaatteiden soveltamista kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa on käsitelty OECD:n raportissa ”2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” (Authorized OECD Approach, AOA). Suomi ei ole kansallisessa sääntelyssään eikä solmimissaan verosopimuksissa sitoutunut soveltamaan raporttia täysimääräisesti.

Suomen kansallisessa verolainsäädännössä ei ole nimenomaisia säännöksiä yrityksen eri osien välisistä fiktiivisistä suorituksista, eli yrityksen sisäisistä suorituksista. Fiktiivisillä suorituksilla tarkoitetaan keinotekoisia suorituksia, joita ei todellisuudessa tapahdu, mutta ne konstruoidaan verotusta tai yrityksen sisäistä laskentaa varten. Fiktiivisiä suorituksia käytetään esimerkiksi silloin, kun sivuliike myy yrityksen palveluja ulkopuolisille ja tämä toiminta vaatii esimerkiksi yrityksen omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntämistä. Tilanteesta riippuen pääliikkeen ja sivuliikkeen välille voidaan tällöin konstruoida aineettoman omaisuuden käytöstä maksettava rojalti.

3.1.3 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälain nojalla

Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa menetelmälain mukaisesti. Lakia sovelletaan myös silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen poistaminen perustuu verosopimukseen, verosopimuksen sallimissa rajoissa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen

päämenetelmä on menetelmälain mukaan hyvitysmenetelmä, mutta laissa on säännökset myös vapautusmenetelmästä, jota voidaan soveltaa esimerkiksi verosopimuksen perusteella.

Hyvitysmenetelmä

Menetelmälain 2 ja 3 §:ien mukaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomessa hyvitetään vieraalle valtiolle suoritettu vero täällä samasta tulosta samalta ajalta maksettavasta verosta näiden suhteessa. Veron hyvittäminen on verovelvolliskohtaista, jolloin kukin verovelvollinen voi vähentää vain itse ulkomailla maksamansa veron. Suomessa asuvalle yhtiömiehelle voidaan hyvittää suomalaisen tai ulkomaisen yhtymän ulkomaille maksamat verot, koska yhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen. Ulkomailla suoritettu vero vähennetään Suomessa täällä maksettavan valtionveron, kunnallisveron ja kirkollisveron määristä.

Menetelmälain 4 §:n mukaan hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvitystä ei myöskään saa, jos tulo on Suomessa verovapaa. Jos ulkomailla maksettu vero on suurempi kuin samasta tulosta Suomessa maksettava vero, hyvityksen saa osasta ulkomaan veroa. Lain 3 §:ssä on kuitenkin erikseen säädetty, että ulkomailta saaduista osingoista ulkomailla peritty vero voidaan poikkeuksellisesti hyvittää siltäkin osin kuin se kohdistuu osinkoon, joka on Suomessa verovapaa.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin ja luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien osalta tulolajeittain. Kussakin tulolähteessä ulkomaan verojen ja tulojen määrä lasketaan kokonaisuutena riippumatta siitä, mistä valtioista ne kertyvät. Hyvityksen enimmäismäärä on toisaalta kaikkien ulkomailta saatujen veronalaisen nettotulojen ja toisaalta Suomessa veronalaisen nettotulojen suhteellinen osuus Suomen verosta. Tulopohjassa otetaan huomioon tulot, jotka ovat veronalaisia tuloja sekä ulkomailla että Suomessa ja joista on vähennetty tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Verovuonna voidaan vähentää enintään menetelmälain mukaan laskettu hyvityksen enimmäismäärä. Verosopimustilanteessa hyvitetään enintään sopimuksessa sovitun lähdeveron enimmäismäärä. Jos ulkomailla maksettu vero ylittää enimmäishyvityksen, voidaan hyvittämättä jäänyt määrä lain 5 §:n mukaan siirtää vähennettäväksi seuraavina viitena vuotena vähennettäväksi samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista, niin sanottu carry forward -periaate. Tällöin syntyy niin sanottuja käyttämättömiä hyvityksiä, jotka voidaan vähentää niiden syntymisjärjestyksessä vanhimmasta alkaen. Lisäksi noudatetaan periaatetta, jonka mukaan vähennysvuoden ulkomainen vero vähennetään aina viimeisenä. Kunakin vuonna noudatetaan kuitenkin aina kyseisen verovuoden tulojen ja menojen perusteella lasketua hyvityksen enimmäismäärää.

Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää sovelletaan 6 ja 7 §:ien mukaan silloin, kun verosopimuksessa tai muussa kansainvälisessä sopimuksessa määrätään vapautusmenetelmän käytöstä. Menetelmälain mukainen vapautusmenetelmä on progressioehtoinen, eli ulkomaantulo otetaan huomioon määriteltäessä verovelvollisen muiden tulojen progressiivista verokantaa, ellei sopimus tätä estä. Progressioehtoa ei kuitenkaan sovelleta yhteisöjen suhteellisessa verotuksessa, jolloin myös vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomaantuloa ei lueta lainkaan yhteisön veronalaiseen tuloon. Ulkomailta saatuu tuloon liittyvät menot ovat tällöin myös vähennyskelvottomia Suomessa lukuun ottamatta verovapaaseen ulkomailta saatuu osinkotuloon kohdistuvia menoja ja korkoja.

3.1.4 Oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

Direktiivin mukaisista hybriditilanteista ei ole kattavaa julkaistua oikeus- tai verotuskäytäntöä. Ulkomaisten yksiköiden luokittelusta Suomen verotuksessa on jonkin verran käytäntöä esimerkiksi osinkojen lähdeverotusta koskien. Esimerkkinä voidaan mainita KHO 2015:9 yhdysvaltalaisesta trust-rakenteesta. Suomessa yleisesti verovelvollisen sijoittajan tai osakkaan näkökulmasta ulkomaisen yksikön luokittelusta on myös oikeus- ja verotuskäytäntöä, jossa tapauskohtainen arviointi on korostunut. Esimerkiksi sijaintivaltiossaan läpivirtausyksikköinä pidettäviä luxemburgilaisia FCP-rahastoja on oikeus- ja verotuskäytännössä pidetty suomalaisen sijoittajan verotuksessa sekä läpivirtausyksikköinä (KHO 2004:116) että suomalaista sijoitusrahastoa vastaavina yksikköinä (KVL 8/2013). Ulkomaisten yksiköiden luokittelua koskevissa tapauksissa ei kuitenkaan ole ollut kyse tilanteista, joissa olisi ollut mukana direktiivissä tarkoitettu hybridielementti.

Rahoitusinstrumentteja koskien tapauksessa KHO 2014:119 katsottiin, että kysymyksessä olevaa hybridilainaa oli pidettävä verotuksessa vieraan pääoman luonteisena eikä uudelleen luonnehdinta omaksi pääomaksi ollut mahdollista verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n nojalla. Tapauksessa ei käsitelty hybridilainan luokittelua tulonsaajan näkökulmasta.

3.2 Nykytilan arviointi

Suomen nykyiseen kansalliseen sääntelyyn ei sisälly laajaa hybridijärjestelyjen verovaikutuksia estävää säännöstöä. Nykyisen kansallisen sääntelyn perusteella menot ovat Suomessa laajasti vähennyskelpoisia. Pääsääntöisesti vähennyskelpoisuutta ei ole rajoitettu esimerkiksi sen perusteella, että esimerkiksi rahoitusvälineen tai suorituksensaajan tai maksajan muoto voi johtaa etuyhteyspiirissä useampikertaisiin vähennyksiin tai tulon verottamatta jäämiseen. Nykyisen kansallisen sääntelyn perusteella myös tulot ovat laajasti veronalaisia.

Kansallisessa sääntelyssä ei nykyisin ole nimenomaisia säännöksiä siitä, että esimerkiksi suomalaisen omistaman ulkomaisen läpinäkyvän yhtiön tuloa verotettaisiin Suomessa eikä lainsäädännössä oteta huomioon näihin tilanteisiin liittyviä erityispiirteitä. Nykyisen tapauskohtaiseen arviointiin perustuvan verokohtelun seurauksena on periaatteessa ollut mahdollista, että Suomessa on kohdeltu yhteisönä sellaista ulkomaista yksikköä, jota sen omassa sijaintivaltiossa on kohdeltu yhtymänä tai muuna verotuksellisesti läpinäkyvänä rakenteena. Mikäli tällaisessa tilanteessa ulkomaiselle yksikölle on maksettu suoritus, jota ei ole luettu sen veropohjaan eikä myöskään suomalaisen omistajan veropohjaan, kyse olisi direktiivissä tarkoitettusta verokohtelun eroavuudesta, jonka hybridielementti on seurausta yksikön erilaisesta luokittelusta Suomessa ja yksikön sijaintivaltiossa.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa noudatetaan menettelyä, jonka mukaan Suomen verosta vähennettävä määrä lasketaan kaikkien ulkomaan verojen ja ulkomailta saatujen tulojen suhteellisenä osuutena Suomessa maksettavista veroista. Lisäksi sovelletaan niin sanottua carry forward-periaatetta, jonka mukaan käyttämättä jäävä ulkomaisen veron määrä voidaan siirtää vähennettäväksi Suomen verosta seuraavien viiden verovuoden aikana. Näitä säännöksiä sovelletaan nykyisin ottamatta huomioon sitä, että tietyissä tilanteissa sama ulkomaanvero voi tulla täysimääräisesti hyvitettyksi myös toisella lainkäyttöalueella.

Kansalliseen sääntelyyn sisältyy nykyisinkin kohdennettuja veron välttämisen liittyviä säännöksiä sekä yleisiä veronkierron vastaisia säännöksiä. Nykyisen kansallisen sääntelyn koko-

naisuus ei kuitenkaan estä sitä, että täällä ei syntyisi verovaikutuksia, jotka perustuvat hybridi-järjestelyihin. Esityksessä ehdotettu hybridijärjestelyjä koskeva sääntelykokonaisuus olisi tämän vuoksi tarpeellinen lisäys nykyiseen järjestelmään.

4 Keskeiset ehdotukset

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 29 päivänä toukokuuta 2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa. Täytäntöönpano ei kuitenkaan koskisi direktiivin 9 a artiklaa, josta laaditaan erillinen hallituksen esitys myöhemmin. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä hybridijärjestelyjen verotuksesta kansallisessa laissa. Nykyisiin kansallisiin tuloverotusta koskeviin lakeihin sekä menetelmälakiin lisätäisiin viittaussäännökset uuteen lakiin.

Direktiivi pohjautuu OECD:n BEPS-hankkeen toimenpiteessä 2 laadittuihin suosituksiin. Näitä suosituksia on direktiivin johdantokappaleen 28 mukaisesti käytetty apuna esitystä laadittaessa. Suomi on myös OECD:n jäsenvaltion ominaisuudessaan sitoutunut ottamaan suositukset huomioon. OECD:n suositukset sisältyvät vuonna 2015 julkaistuun raporttiin *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report* ja vuonna 2017 julkaistuun raporttiin *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2*. Suosituksia olisi käytettävä myös ehdotetun sääntelyn tulkinnassa. Jos suosituksia myöhemmin uusien raporttien muodossa tai muulla julkaistavalla tavalla tarkennetaan, olisi myös tarkennettuja suosituksia käytettävä apuna tässä esityksessä ehdotetun sääntelyn tulkinnassa. Säännöskohtaisissa perusteluissa tarkastellaan direktiivin hybridisääntelyn rinnalla tarpeellisin osin myös OECD:n suosituksia.

Esityksessä käytetään direktiivin kattamista tilanteista termejä hybriditilanne tai hybridijärjestely. Termeillä tarkoitettaisiin tilanteita, joihin tässä esityksessä ehdotettu sääntely voisi soveltaa. Termillä järjestely ei olisi tässä esityksessä itsenäistä merkitystä.

Esityksessä käytetään direktiivin sisältämästä hybridijärjestelyihin sovellettavasta sääntelystä termiä hybridisäännös tai hybridisääntely. Termeillä viitataan esityksessä ehdotettuihin hybridijärjestelyjä koskeviin säännöksiin, jotka sisältävät yksittäistä järjestelyä koskevan kokonaisuuden soveltamisedellytyksineen sekä kaikkien näiden säännösten muodostamaa kokonaisuutta.

Esityksessä käytetään direktiivin mukaisesti käsitettä lainkäyttöalue. Tällä tarkoitettaisiin valtiota tai itsenäisen verotusoikeuden omaavaa aluetta.

Tässä esityksessä käytetään ehdotettujen säännösten jaottelussa seuraavaa käsitteistöä ja luokittelua, joka pitkälti seuraa direktiivissä tehtyä luokittelua.

- Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus
- Ulkomaisen veron hyvittäminen hybridisiirtoon liittyvässä tilanteessa
- Hybridiyksikön saamat ja maksamat suoritukset
- Saman menon vähentäminen kahdessa eri yksikössä
- Saman menon vähentäminen yhdessä yksikössä - kaksoisasumiseen liittyvät tilanteet
- Kiinteän toimipaikan olemassaoloon liittyvät tilanteet
- Kiinteän toimipaikan tulon ja menon kohdistamiseen liittyvät tilanteet
- Kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen tai useamman kiinteän toimipaikan välisiin fiktiivisiin suorituksiin liittyvät tilanteet
- Saman menon vähentäminen yhdessä yksikössä - kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet

- Vapautusmenetelmän soveltaminen kiinteän toimipaikan tuloon
- Hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaaminen

4.1 Soveltamisala ja käsitteet

Hybridisäännösten soveltamisala on monilta osiltaan yhtenevä, mutta säännöksiin sisältyy myös säännöskohtaisia elementtejä. Soveltamisalaa käsitellään tarkemmin jäljempänä säännöskohtaisissa perusteluissa.

Hybridijärjestelyissä verokohtelun eroavuuksista johtuvia verovaikutuksia liittyy usein tilanteisiin, joissa transaktion osapuolet sijaitsevat eri lainkäyttöalueilla. Osa verokohtelun eroavuuksia synnyttävistä tilanteista on nimenomaisesti pääliikkeen ja sivuliikkeen välisiä, jolloin on kyse eri lainkäyttöalueista. Esityksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuuden synnyttävä transaktio voi käytännössä kuitenkin tapahtua paitsi ulkomaisten myös kotimaisten osapuolten välillä. Kotimaisten osapuolten välillä verokohtelun eroavuus voi syntyä esimerkiksi silloin, kun kotimainen taho tekee suorituksen kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat ovat ulkomaisia tahoja. Ehdotettua sääntelyä on tarkoitus soveltaa myös tällaisissa tilanteissa.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä sovellettaisiin Suomen verotuksessa yhteisöverovelvollisiin. Säännöksiä sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan sekä avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin. Soveltamisala olisi tältä osin laajempi kuin direktiivissä, joka koskee ainoastaan yhteisöverovelvollisia ja kolmansissa maissa sijaitsevien yksiköiden kiinteitä toimipaikkoja. Sääntelyn soveltaminen avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin, jotka ovat verotuksessa elinkeinoyhtymiä, on tarpeellista sen vuoksi, ettei säännöstä olisi mahdollista kiertää yhtiömuodon valinnalla.

Direktiiviä sovelletaan verovelvollisen koko yhteisöveron piiriin kuuluvan toiminnan verotuksessa. Direktiivissä ei tunnisteta eri tulolähteitä eikä sallita esimerkiksi toimialoja koskevia poikkeuksia rahoitusalaa lukuun ottamatta. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan, että sääntelyä sovellettaisiin verovelvollisen kaikkeen toimintaan riippumatta siitä, mistä tulolähteestä on kysymys.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä, lukuun ottamatta ulkomaisten verojen hyvittämistä koskevaa säännöstä, sovellettaisiin, kun kyse on etuyhteydessä olevien yritysten välisestä hybridijärjestelystä. Laissa säädettäisiin direktiivin mukaisesta etuyhteyden määritelmästä. Ehdotettuja säännöksiä voitaisiin soveltaa myös silloin kun kyse on niin sanotusta strukturoidusta järjestelystä. Laissa säädettäisiin direktiivin mukaisesta strukturoidun järjestelyn määritelmästä.

Hybridisääntelyä voitaisiin soveltaa, jos tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus. Verokohtelun eroavuuden määrittely perustuisi direktiivin sääntelyyn. Sillä tarkoitettaisiin tilanteita, joissa rahoitusvälineen, suorituksen, yksikön tai kiinteän toimipaikan verokohtelu on kahden eri lainkäyttöalueen verotuksessa erilainen ja sen vuoksi syntyy direktiivissä tarkoitettuja verovaikutuksia, eli tuloa jää verottamatta tai menoja ja lähdeveroja vähennetään useaan kertaan.

Verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän siltä osin kuin menoa vastaava tulo sisällytetään suorituksensaajan veropohjaan. Veropohjaan sisällyttämisellä tarkoitettaisiin sitä, että tulo otetaan huomioon suorituksensaajan verotettavassa tulossa sen lainkäyttöalueen verolainsäädännön mukaisesti, jolla suorituksensaaja verotuksellisesti asuu. Osassa hybridijärjestelyjä verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän, jos vähennys tehdään tulosta, jota verotetaan molemmilla lainkäyttöalueilla, eli jos kyse on kahteen kertaan veropohjaan sisällytetystä tulosta.

4.2 Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt

Direktiivin ensisijainen sääntö

Rahoitusvälineisiin liittyvän hybridisäännöksen tavoitteena on asettaa maksajan verotuksen näkökulmasta samanlaiset järjestelyt samaan asemaan niin, että rahoitusvälineen muoto tai luokittelu ei vaikuttaisi järjestelyn verotukselliseen lopputulokseen. Sääntelyyn ei ehdoteta sisällytetävän nimenomaista rahoitusvälineen määritelmää, vaan säännös koskisi mitä tahansa välinettä, jos sen perusteella tehtyä suoritusta verotetaan Suomessa velan tai oman pääoman verotusta koskevien sääntöjen mukaisesti.

Rahoitusvälineeseen liittyvää hybridijärjestelyä tarkastellaan säännöksessä siitä näkökulmasta, että suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen ja kyse on maksun vähennyskelpoisuudesta täällä. Esityksessä ehdotetaan, että rahoitusvälineeseen perustuva suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei lueta suorituksensaajan veropohjaan. Verokohtelun eroavuuden tulisi tällöin perustua rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen erilaiseen luokitteluun kahden eri lainkäyttöalueen verotuksessa. Rahoitusvälineitä koskevaan kokonaisuuteen liittyy lisäksi erillisenä hybridisiirtojen yhteydessä ilmeneviä useampikerlaisia ulkomaisen lähdeveron hyvityksiä koskeva tilanne.

Direktiivin toissijainen sääntö

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaista säännöstä, jonka mukaan suorituksen määrä olisi sisällytettävä veropohjaan suorituksen saajan lainkäyttöalueella. Toissijaisella säännöllä ei käytännössä olisi suomalaisen suorituksensaajan verotuksessa merkitystä, koska kaikenlaiset tulot ovat kansallisessa järjestelmässä laajasti veronalaisia. Tulojen laajasta veronalaisuudesta poikkeuksen muodostaa elinkeinoverolain 6 a §:n sääntely osinkojen verovapaudesta, 6 b §:n sääntely luovutusvoittojen verovapaudesta, 6 d §:n sääntely osuuskunnasta saadun ylijäämän verovapaudesta ja 16 §:n 6 kohdan sääntely sijaisosion verovapaudesta. Näistä lähinnä vain osinkojen ja sijaisosion verovapaudella voisi olla merkitystä rahoitusvälineitä koskevissa hybridijärjestelyissä. Toissijainen sääntö edellyttäisi verovapaiden määrien sisällyttämistä veropohjaan ja verottamista siten kuin muita vastaavia suorituksensaajan tuloja verotetaan. Suomessa on kuitenkin jo nykyisin osinkojen osalta säädetty toissijaisen säännön soveltamisalaan kuuluvista tilanteista elinkeinoverolain 6 a §:n 9 ja 10 momenteissa. Kyseiset säännökset perustuvat neuvoston direktiiveihin (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 2011/96/EU muuttamisesta. Elinkeinoverolain 6 d §:n 4 momenttiin sisältyvän viittaussäännöksen nojalla säännöksiä sovelletaan myös osuuskunnasta saatuun ylijäämään.

Pankkialaa koskeva poikkeus

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 4 kohdan b) kohdassa tarkoitettua pankkialaa koskevaa vapaaehtoista poikkeusta. Poikkeuksen mukaan säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle voidaan tietyin edellytyksin jättää tilanteet, joissa on kyse pankkialaan sovellettavien tappionsietokykyä koskevien vaatimusten täyttämiseksi liikkeeseen lasketusta rahoitusvälineestä. Poikkeusta voitaisiin soveltaa enintään 31.12.2022 saakka.

Direktiivissä säädetty poikkeus koskisi Suomessa luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kriisintarkkailusta annetun lain (1194/2014) 8 luvun 7 §:n mukaiseen tappionsietokykyvaatimukseen (omien varojen ja alentamiskelpoisten velkojen vähimmäisvaatimus, niin sanottu MREL-

vaatimus) laskettuja konsernin sisäisiä rahoitusinstrumentteja, joita voidaan pitää esityksessä ehdotetun säännöksen soveltamisalaan kuuluvien hybridirahoitusinstrumentteina. Jos poikkeus otettaisiin Suomessa käyttöön ja kriisinratkaisuviranomainen vaatisi konsernin tappionsietokyvyn vahvistamiseksi tytäryhtiötä myymään konsernin sisällä rajan yli emoyhtiölleen tai muulle konserniyhtiölle omien varojen instrumentteja tai alentamiskelpoisia velkainstrumentteja, ja tytäryhtiö käyttäisi tähän tarkoitukseen hybridirahoitusinstrumenttia ja tämä instrumentti laskettaisiin mukaan tyttären konserninsisäiseen MREL-vaatimukseen, tytäryhtiö pystyisi poikkeuksen voimassaoloaikana vähentämään kyseisen instrumentin korkomenot Suomen verotuksensa, vaikka korkoa ei olisi laskettu mukaan koron saajan verotettavaan tuloon.

Esityksessä ehdotettu rahoitusinstrumentteja koskeva säännös ei muuta sellaisten MREL-kelpoisten instrumenttien verokohtelua, joita ei Suomen verotuksessa luokiteltaisi säännöksessä tarkoitetuiksi rahoitusinstrumenteiksi, joihin liittyy hybridielementti.

Esitystä valmisteltaessa on arvioitu, että Suomessa ei ole tarvetta säätää direktiivin sallimasta poikkeuksesta. Suomessa toimivissa rajat ylittävissä luottolaitoksissa tyypillisin rakenne tällä hetkellä on sivukonttorirakenne tytäryhtiörakenteen sijasta. Kun otetaan huomioon tämän ohella se, että konserniin kuuluvat erilliset kiinnitysluottopankit ovat erillisyyhtiöinäkin vapautettuja MREL-vaatimuksista, rajat ylittävien konsernin sisäisten MREL-kelpoisten hybridirahoitusinstrumenttien käyttöala jäisi erittäin suppeaksi.

Rahoitusalan välittäjää koskeva poikkeus

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi myöskään direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan a) kohdassa on säädettyä poikkeusta, jonka mukaan menon vähennyskeltvottomuutta koskevaa säännöstä ei sovelleta rahoitusalan välittäjän verotuksessa niin sanotuissa hybridisiirto-tilanteissa. Hybridisiirron käsitettä on selvitetty tarkemmin jäljempänä luvussa 8.1.5.

Poikkeus ei ole direktiivissä vapaaehtoinen optio vaan osa direktiivin pakottavaa sääntelyä. Poikkeus voisi koskea vain julkisella markkinalla toteutettua hybridisiirtojärjestelyä. Poikkeuksen säätäminen ja soveltaminen edellyttäisivät lisäksi, että välittäjään sovellettavien verosäännösten mukaan välittäjän verotettavaan tuloon luetaan kaikki siirrettyihin varoihin liittyvät erät, jotka tämä saa. Viimeksi mainittu vaatimus voidaan nähdä myös vaihtoehtona poikkeussäännökselle: jos siirrettyihin varoihin liittyviin tuloihin sovelletaan veronhuojennuksia, ei tällaisia tuloja vastaavia menoja ole tarpeen vähentää verotuksessa.

Direktiivissä tarkoitettu rahoitusalan välittäjä on tyypillisesti pankki tai muu rahoitusalan yritys. Tällaisiin yrityksiin sovelletaan Suomessa normaaleja elinkeinoverolain säännöksiä, joiden mukaan yrityksen menot ovat laajasti vähennyskelpoisia ja tulot laajasti veronalaisia. Merkittävän poikkeuksen tästä pääsäännöstä muodostaa kuitenkin laissa säädetty osinkojen täysi tai osittainen verovapaus, mikä on myös käsillä olevan poikkeuksen säätämisen kannalta merkityksellistä.

Osinkoihin sovelletun verovapauden vuoksi Suomen nykyinen verolainsäädäntö ei täytä direktiivin vaatimusta siitä, että siirrettyihin varoihin liittyvät erät luettaisiin välittäjän verotettavaan tuloon ilman että niihin sovelletaan veronhuojennuksia. Tämän vuoksi Suomessa ei voida säätää poikkeuksesta ilman että samalla säädettäisiin rahoitusalan välittäjien hybridisiirto-tilanteissa saamat osingot kokonaan veronalaisiksi. Esityksessä ei tämän vuoksi ehdoteta säädettäväksi kyseistä poikkeusta. Poikkeuksen säätäminen edellyttäisi muutoksia myös nykyiseen sijaisosinkoa koskevaan sääntelyyn, jota nykyisin sovelletaan toimialasta riippumatta.

Hybridisiirtoon liittyvän lähdeveron hyvittämisen rajaaminen

Esityksessä ehdotetaan direktiiviin perustuen lähdeverojen hyvittämisen rajoittamista hybridisiirtoihin liittyvissä tilanteissa. Ehdotuksen mukaan hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritettavaa ulkomaan veroa ei hyvitetä siltä osin kuin se ylittää Suomessa verotettavaksi luetusta tulosta täällä maksetun veron määrän. Säännöstä sovellettaisiin, jos sama ulkomaan vero voidaan vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ja kyse olisi strukturoidusta järjestelystä.

Suomen nykyiseen kansalliseen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaan sääntelyyn sisältyvät säännökset voivat johtaa siihen, että Suomessa maksettavasta verosta hyvitetään enemmän ulkomaan veroa kuin kyseisen ulkomaan veron perusteena olevasta tulosta tulisi täällä veroa maksettavaksi. Nykyinen sääntely ei ota huomioon sitä, että tietyissä tilanteissa sama ulkomaanvero voi tulla täysimääräisesti hyvitettyksi myös toisella lainkäyttöalueella.

4.3 Hybridiyksikön luokitteluun liittyvät tilanteet

Hybridiyksikölle maksettavia suorituksia ja hybridiyksikön maksamia suorituksia koskevia säännöksiä sovelletaan tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisinä. Kyse on järjestelyistä, joissa verokohtelun eroavuus perustuu hybridiyksikön verotukselliseen statukseen eli luokitteluun. Hybridiyksikön käsitettä on käsitelty tarkemmin luvuissa 8.1.6 - 8.1.7. Esityksessä ehdotettu hybridiyksikön luokitteluun liittyviä hybridijärjestelyjä koskeva sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Hybridiyksikölle maksettu suoritus

Esityksessä ehdotetaan, että hybridiyksikölle maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin, kun verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suorituksensaajan verotuksellinen luokittelu on erilainen lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee ja toisella lainkäyttöalueella, jolla hybridiyksiköstä osuuden omistava yksikkö sijaitsee. Lisäksi edellytettäisiin, että hybridiyksikölle suoritettujen maksujen kohdistaminen verotuksessa on erilainen hybridiyksikön ja sellaisten henkilöiden, joilla on osuus kyseisessä hybridiyksikössä, välillä.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi sen osuus hybridiyksikön tuloon, jota ei ole hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa sisällytetty veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin siltä osin kuin tuloa vastaava suoritus on vähennetty muun verovelvollisen verotuksessa. Säännöksen soveltamisen edellytykset vastaisivat menon vähennyskeltomuutta koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä. Tuloksi lukemista koskeva säännös olisi toissijainen suhteessa menon vähennyskeltomuutta koskevaan säännökseen.

Säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi se, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä tai strukturoidun järjestelyn johdosta. Säännösten tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteyksrakenteeseen lisätään verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö, jonka kautta suoritus kierrätetään.

Hybridiyksikön tekemä suoritus

Esityksessä ehdotetaan, että hybridiyksikön suorittama meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan tai vastaanottajien veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin, kun verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suorituksen

maksajan verotuksellinen luokittelu on erilainen lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee ja toisaalta suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi ulkomaiselta yksiköltä saatu suoritus siltä osin kuin tämä yksikkö vähentää suorituksen verotuksessaan. Säännöksen soveltamisen edellytykset vastaisivat menon vähennyskelvottomuutta koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä. Tuloksi lukemista koskeva säännös olisi toissijainen suhteessa menon vähennyskelvottomuutta koskevaan säännökseen.

Säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi se, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteudessa olevien osapuolten välillä tai strukturoidun järjestelyn johdosta. Säännösten tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteysrakenteeseen lisätään verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö, jonka kautta suoritus kierrätetään.

4.4 Saman menon kaksinkertainen vähennys

Direktiivin ja OECD:n raporttien hybridisääntelyyn sisältyy kolme eri tilannetta, joissa hybridisäännöksen kohteena on saman menon kaksinkertainen vähentäminen. Sama meno voidaan ensinnäkin vähentää kahden eri lainkäyttöalueella sijaitsevien yksiköiden verotuksessa, jolloin on kyse hybridiyksikön ja siinä osuuden omistavan yksikön tekemistä vähennyksistä. Toiseksi sama meno voidaan vähentää yhden yksikön verotuksessa kahdella lainkäyttöalueella, jolloin on kyse saman yksikön kahdella eri lainkäyttöalueella harjoittamasta liiketoiminnasta, eli sivuliikkeisiin ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä tilanteista. Kolmanneksi saman menon vähentäminen voi tapahtua kaksoisasujan verotuksessa kahdella eri lainkäyttöalueella. Kyse on järjestelyistä, joissa verokohtelun eroavuus perustuu siihen, että kahdella lainkäyttöalueella sallitaan vähennys saman menon perusteella ilman että tulo, josta vähennys tehdään, on sama molemmilla lainkäyttöalueilla. Esityksessä ehdotettu kaksinkertaisiin vähennyksiin liittyviä hybridijärjestelyjä koskeva sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Toisin kuin muissa tässä esityksessä käsitellyissä hybriditilanteissa, kaksinkertaista vähennystä koskevaan sääntelyyn ei sisälly toissijaista sääntöä, jonka mukaan tulo olisi luettava verotettavaan tuloon. Kaksinkertaista vähennystä koskevassa sääntelyssä on sekä ensisijaisessa että toissijaisessa säännöksessä kyse vain menon vähentämisen rajoittamisesta.

Kaksinkertainen vähennys hybridiyksikköön liittyvissä tilanteissa

Esityksessä ehdotetaan, että meno, joka vähennetään myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännöksen kohteena on kaksinkertainen vähennys, joka syntyy, kun hybridiyksikkö vähentää verotuksessaan menon ja yksikössä osuuden omistava toinen yksikkö vähentää saman menon omissa verotuksessaan toisella lainkäyttöalueella. Säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita, minkä vuoksi kaksinkertaista vähennystä koskevassa säännöksessä säädettäisiin sekä hybridiyksikön että siinä osuuden omistavan yksikön tekemän vähennyksen rajoituksesta. Säännös rajoittaa verotuksessa tehtävää vähennystä kuitenkin ensisijaisesti sen yksikön verotuksessa, joka omistaa osuuden hybridiyksiköstä.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että tilanteessa on tosiasiaa kyse kaksinkertaisesta vähennyksestä, joka on tehty eri veropohjista. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollinen voisi säännöksen estämättä tehdä vähennyksen, jos vähennystä ei ole samana verovuonna vähennetty toisella lainkäyttöalueella eri veropohjasta. Jos vähennys myöhemmin tehtäisiin toisella lainkäyttöalueella eri veropohjasta, vähennys tulisi palauttaa verovelvollisen tuloon tuona vuonna. Tätä

sääntelyä sovellettaisiin sekä kiinteisiin toimipaikkoihin että hybridiyksiköihin liittyviin tilanteisiin.

Jos vähennys evättäisiin jo sillä perusteella, että on olemassa mahdollisuus säännöksessä tarkoitettuun kahdenkertaiseen verotukseen, tulisi säännös käytännössä sovellettavaksi jo sillä perusteella, että yrityksellä on ulkomailla kiinteä toimipaikka, jonka tappiollinen verotuksellinen tulos sillä lainkäyttöalueella voidaan vähentää tulevina vuosina. Tähän sisältyy mahdollisuus, että tulevina vuosina tappiollinen tulos vähennetään tulosta, joka ei ole kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa. Tällaisen säännöksen soveltamisala olisi valtavan laaja eikä hybridisääntelyn tavoitteen eli kaksinkertaisen vähennyksen poistamisen näkökulmasta perusteltu. Määritelmän mukaista kaksinkertaista vähennystä ei ole tässä tilanteessa olemassa.

Ehdotettu säännös, jossa edellytetään tosiasiallista kaksinkertaista vähennystä, sopii yhteen Suomen verojärjestelmän normaalien periaatteiden kanssa. Suomen laajapohjaisessa järjestelmässä tulot ovat laajasti veronalaisia ja menot laajasti vähennyskelpoisia. Hybridijärjestelyjä koskeva sääntely merkitsee poikkeusta näihin periaatteisiin ja sen soveltaminen on tämän vuoksi perusteltua rajata vastaamaan sen tarkoitusta.

Kaksinkertainen vähennys kaksoisasujan tilanteessa

Esityksessä ehdotetaan, että meno, jonka verovelvollinen vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännöstä sovelletaan kaksoisasujan kahdella eri lainkäyttöalueella tekemiin vähennyksiin. Kaksoisasujia koskeva direktiivin säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita.

4.5 Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tilanteet

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvillä hybridijärjestelyillä tarkoitetaan tilanteita, joissa ilmenee vastaavia verokohtelun eroavuudesta johtuvia verovaikutuksia kuin edellä käsitellyissä muissa hybridijärjestelyissä. Tällaisia voi ilmetä, kun verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella muutoin kuin tytäryhtiön kautta ja pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueilla sovelletuista erilaisista verosäännöksistä, jotka koskevat verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon määrätymistä tai kiinteän toimipaikan olemassaoloa. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybriditilanteita syntyy, kun pääliikkeen ja toisaalta sivuliikkeen verotuksessa on eroja tulojen ja menojen kohdistamisessa, fiktiiivisten suoritusten käsittelyssä tai kiinteän toimipaikan muodostumista koskevan ratkaisun suhteen.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi neljään erilaiseen kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvään hybridijärjestelyyn sovellettavista säännöksistä. Näissä säännöksissä on kyse menon vähennyskeltvottomuudesta. Ehdotettu sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Tuloksi lukemista koskeva toissijainen sääntö

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaista sääntöä, jonka mukaan suorituksen määrä tulisi sisällyttää tuloihin maksun vastaanottajan lainkäyttöalueella, jos hybridijärjestelyyn perustuvaa vähennystä ei ole evätty maksajan lainkäyttöalueella. Direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaisen säännön ulkopuolelle voidaan 9 artiklan 4 a) kohdan nojalla jättää direktiivissä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa koskevat tilanteet eli 2 artiklan 9 kohdan b), c), d) ja f) kohdissa tarkoitettua tilanteet. OECD:n vuoden 2017 raportissa ei ehdoteta toissijaista sääntöä kiinteitä toimipaikkoja koskevien tilanteiden osalta, sen sijaan raportissa on ehdotettu kiinteisiin toimipaikkoihin sovelletun verovapauden

rajoittamista vain tuloihin, jotka tulevat otetuksi huomioon asuinvaltion verotuksessa (OECD 82).

Tuloksi lukemista koskevan toissijaisen säännön käyttö olisi Suomessa rajallista, koska sekä ulkomaisen että Suomessa olevan kiinteän toimipaikan tuloa lähes poikkeuksetta verotetaan Suomessa jo luvussa 3.1.2 kuvatun nykyisen sääntelyn perusteella. Hybridisääntely on monimutkainen sääntelykokonaisuus, minkä vuoksi erillistä tuloksi lukemista koskevaa säännöstä ei ole tarkoituksenmukaista säätää sen lisäksi mitä Suomen kansallisessa sääntelyssä ja verosopimuksissa on jo nykyisin säädetty kiinteiden toimipaikkojen verotuksesta.

Kiinteän toimipaikan olemassaolo ja tulon ja menon kohdistaminen

Esityksessä ehdotetaan, että meno ei olisi vähennyskelpoinen, jos se suoritetaan yritykselle, jolla on sivuliike. Säännöstä sovellettaisiin siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan ja tämä johtuu erilaisesta tulkinnasta koskien kiinteän toimipaikan muodostumista eri lainkäyttöalueilla sekä erilaisesta maksun kohdistamisesta.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että yrityksen kiinteälle toimipaikalle maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä tämän kiinteän toimipaikan tai yrityksen muun kiinteän toimipaikan tai pääliikkeen veropohjaan. Verokohtelun eroavuuden syynä on tällöin se, että maksu kohdistetaan eri tavalla eri lainkäyttöalueilla. Kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva tulkinta on tällöin lainkäyttöalueilla sama.

Ehdotettujen säännösten soveltaminen edellyttää, että suorituksen maksaja ja yritys, jolla on sivuliike tai sivuliikkeet, ovat keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä tai kun suoritus perustuu strukturoituun järjestelyyn. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteyksissä suorituksia kierrätetään sivuliikkeen tai sivuliikkeiden kautta hyödyntäen siihen liittyvä verokohtelun eroavuus.

Fiktiiviset suoritukset

Esityksessä ehdotetaan, että Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloa verotettaessa pääliikkeelle tai yrityksen toiselle kiinteälle toimipaikalle maksettu fiktiivinen suoritus ei olisi kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä yrityksen veropohjaan millään lainkäyttöalueella. Verokohtelun eroavuus johtuu tällöin siitä, että kyse on fiktiivisestä suorituksesta, jota vastaavaa tuloa ei tunnusteta verotuksessa toisella lainkäyttöalueella. Kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva tulkinta on tällöin lainkäyttöalueilla sama.

Kaksinkertainen vähennys kiinteän toimipaikan tilanteessa

Luvussa 8.1.8 tarkoitettuja kaksinkertaisten vähennysten tilanteita voi syntyä myös pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä. Kyse on tilanteista, joissa kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan menon ja pääliike vähentää saman menon omassa verotuksessaan ja tulo, josta meno vähennetään, on eri. Näissä tilanteissa kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva tulkinta on lainkäyttöalueilla sama.

Esityksessä ehdotetaan, että meno, jonka myös yrityksen ulkomainen kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin meno vähennetään kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, jota ei lueta pääliikkeen tuloon Suomessa. Säännös sisältäisi direktiivin 9 artiklan 1 a kohdassa tarkoitettua ensisijaisen säännön. Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin yritys vähentää menon

myös ulkomailla, ja meno vähennetään Suomessa sellaista tuloa vastaan, jota ei veroteta ulkomailla. Säännös sisältäisi direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitetun toissijaisen säännön. Säännöksen soveltamisen edellytykset olisivat molemmissa säännöksissä samat.

4.6 Vapautusmenetelmän sisältävät verosopimukset

Esityksessä ehdotetaan, että kiinteän toimipaikan tuloa, jota Ranskan kanssa solmitun kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen 7 artiklan perusteella voidaan verottaa Ranskassa, ei vapautettaisi Suomessa verosta sopimuksen 23 artiklan 2 a) kohdan määräyksestä huolimatta. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että tilanteessa syntyy ehdotetussa hybridisäätelyssä tarkoitettu verokohtelun eroavuus, joka johtuu siitä, että maksun vastaanottavan yrityksen pääliikkeen lainkäyttöalueella sivuliikkeen katsotaan muodostavan verotuksessa kiinteän toimipaikan ja maksun kuuluvan tälle kiinteälle toimipaikalle, kun taas sivuliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu.

Lainsäädäntöteknisistä syistä esitysluonnokseen ei vielä ole sisällytetty lakiehdotusta tältä osin. Ehdotettu säännös sisällytettäisiin tässä esityksessä ehdotettuun lakiin eräiden hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta säätelystä tai lakiin Ranskan kanssa tulo- ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä 16.4.1971/183 v. 72 (SopS 7/1972).

Direktiivin 9 artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltion on edellytettävä, että verovelvollinen sisällyttää veropohjaan tulot, jotka muuten luettaisiin hybridin kiinteän toimipaikan tuloiksi, jos verokohtelun eroavuus perustuu siihen, ettei hybridin kiinteän toimipaikan tulo ole veronalaista jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka on. Direktiivin mukaan säännöstä sovelletaan, ellei jäsenvaltiota vaadita vapauttamaan tuloa verosta jäsenvaltion kolmannen maan kanssa tekemän kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla. OECD:n raporttiin ei sisälly tällaista säännöstä vastaavaa suositusta. Direktiivin otetun säännöksen taustalla on EU:n yritysverotuksen käytäntöryhmässä työstetyt hybridijärjestelyjen verotusta koskevat ohjeistukset ”Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning two Member States” ja ”Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning a Member State and a third state”. Hybridillä kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan säännöstä sovellettaessa direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdan perusteella järjestelyä, jonka katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan päätoimipaikan lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti.

Direktiivin mukaan säännöstä voidaan soveltaa vain EU:n jäsenvaltioiden välisiin verosopimuksiin. Säännös tarkoittaa verosopimusten määräysten ohittamista, mikä ei ole kansallisessa lainsäädännössä mahdollista. Tässä tapauksessa säännöksestä on nimenomaisesti sovittu EU:n jäsenvaltioiden kesken direktiivissä, mutta verosopimusten ensisijaisuudesta johtuen säännöstä ei ole voitu direktiivissä ulottaa koskemaan muita kuin jäsenvaltioiden välisiä tilanteita.

Suomen kansallinen kiinteän toimipaikan verotusta koskeva luvussa 3.1.2 kuvattu säätely johtaa siihen, että yleisesti verovelvollisen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo luetaan Suomessa asuvan pääliikkeen täällä verotettavaan tuloon noudattaen elinkeinoverotuksen säännöksiä. Suomen tekemissä verosopimuksissa kiinteän toimipaikan tuloon Suomessa sovellettavasta vapautusmenetelmästä on määrätty ainoastaan Ranskan ja Egyptin kanssa solmituissa sopimuksissa. Ehdotettu säännös soveltuisi vain tilanteisiin, joissa sovelletaan Ranskan kanssa solmittua verosopimusta. Egyptin kanssa solmitun sopimuksen osalta vapautusmenetelmästä on mahdollista luopua vain sopimusta muuttamalla.

4.7 Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

Esityksessä ehdotetaan, että meno ei olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin suorituksensaaja voi tässä esityksessä tarkoitettuihin järjestelyihin perustuen suoraan tai epäsuorasti verotuksensaamansa suorituksen sellaista menoja vastaan

- jota vastaavaa suoritusta ei lueta verotettavaan tuloon toisella lainkäyttöalueella tai
- joka voidaan lisäksi vähentää toiseen kertaan toisella lainkäyttöalueella.

Hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittausta koskevan säännöksen tarkoituksena on ehkäistä muiden hybridisäännösten kiertämistä. Kuittaamista koskeva säännös koskisi järjestelyä, jossa muilla lainkäyttöalueilla aikaansaatu hybridijärjestelyn vaikutus siirretään hybridisääntelyä soveltavalle lainkäyttöalueelle käyttäen järjestelyä, joka ei kuulu tässä esityksessä kuvattujen muiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Kuittaamista koskevassa säännöksessä tarkoitettua järjestelyä voidaan kutsua myös hybridijärjestelyyn liittyvän suorituksen rahoittamiseksi.

Säännöstä sovellettaisiin, jos verovelvollinen on etuyhteydessä osapuoliin, joiden välillä vero-kohtelun eroavuus syntyy tai kun verovelvollisen tekemä suoritus liittyy strukturoituun järjestelyyn.

5 Pääasialliset vaikutukset

5.1 Taloudelliset vaikutukset

Ehdotetussa sääntelyssä on kyse veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta. Sääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ennaltaehkäistä sellaisia järjestelyjä, joissa erityisesti etuyhteydessä olevien yritysten välisissä toimita samoja menoja vähennetään moneen kertaan tai tuloja jää verottamatta. Sääntelyn varsinaisena tavoitteena ei ole verotulojen lisääminen. Sääntelyn tavoitteen toteutuessa säännösten soveltamistilanteet, joissa esimerkiksi menon vähentäminen evättäisiin verotuksessa, jäisivät käytännössä vähäisiksi.

Hybridisäännöksillä suorituksen verotus Suomessa linkitetään suorituksen verotukseen toisella lainkäyttöalueella. Säännösten rakenteesta johtuen joku lainkäyttöalue periaatteessa aina soveltaa säännöksiä, jolloin hybridijärjestelystä syntyvä veroetu poistuu ja mahdollinen verotuoton lisäys näyttäytyy lainkäyttöalueella, joka on soveltanut sääntöä. Säännökset siis lähtökohtaisesti toimivat, vaikka joku lainkäyttöalue ei niitä soveltaisi.

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointi edellyttäisi tietoja verotuksessa nykyisin ilmenevistä hybridijärjestelyistä. Suomessa ei ole verotus- ja oikeuskäytännössä tavallisesti arvioitu esimerkiksi erilaisia konsernin sisäisiä rahoituksen tai varallisuuden järjestelyjä hybridijärjestelyjen näkökulmasta. Verotus- ja oikeuskäytännössä ilmenneitä tilanteita, joissa ehdotettu hybridisääntely olisi voinut tulla sovellettavaksi, on arvioitu tapauskohtaisin perustein ottaen huomioon kulloinkin sovelletun säännöksen edellytykset.

Edellä luvussa 3 kuvatuista Suomen verojärjestelmään nykyisin sisältyvien säännösten, jotka voisivat soveltua myös hybridijärjestelyjen verotukseen, soveltamisesta ei ole olemassa laajaa käytäntöä hybriditilanteiden arvioinnissa. Hybridijärjestelyjen taloudellisten vaikutusten osalta on lisäksi huomattava, että hybridisääntely ja korkovähennysrajoitus voivat soveltua samaan järjestelyyn esimerkiksi konsernin sisäisen rahoituksen järjestelyissä. Lisäksi hybridisääntely ja väliyhteisösääntely voivat soveltua samaan järjestelyyn.

On mahdollista, että hybridisääntelyn voimaantulon jälkeen osa tilanteista, joita on arvioitu nykyisten säännösten näkökulmasta, voi tulla arvioitavaksi kattavammin hybridisääntelyä soveltaen. Verotuskäytännössä on tullut runsaasti esille esimerkiksi erilaisia tilanteita, joissa verotettavaa tuloa on Suomessa pienennetty maksamalla korkoja ulkomaisille yhtiöille tai painottamalla verovelvollisen rahoitusrakenne vieraalla pääomalla. On mahdollista, että kaikissa tilanteissa korkomenoa vastaavaa tuloa ei ole otettu huomioon suorituksensaajan verotuksessa. Hybridijärjestelyihin liittyvien veroetujen eliminointi vähentää verovelvollisten halukkuutta järjestellä konsernin sisäisiä transaktioita tavalla, joka synnyttää maksajalle verovähennyksen, vaikka tulo ei ole saajalle veronalaista tai se verotetaan hyvin matalalla verokannalla.

OECD on raportissaan Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, March 2012, yleisellä tasolla arvioinut hybridijärjestelyjen vaarantavan veropohjaa monilla lainkäyttöalueilla. Raportin mukaan on kuitenkin mahdotonta yksiselitteisesti todeta, mikä lainkäyttöalue on järjestelyn johdosta menettänyt verotuloja. Raportissa on todettu hybridijärjestelyjen vaikuttavan negatiivisesti kilpailuun, tehokkuuteen, verotuksen yhdenmukaisuuteen ja läpinäkyvyyteen.

Edellä todetun johdosta esityksessä ei esitetä arviota verotuottovaikutuksista. Hybridisääntelyssä tarkoitettujen järjestelyiden yleisyydestä ja taloudellisesta merkityksestä nykytilanteessa ei ole ollut mahdollista muodostaa kattavaa näkemystä. Osassa hybriditilanteita on jo nykyisin ollut mahdollista soveltaa luvussa 3 kuvattuja säännöksiä, jotka rajoittavat järjestelyjen verovaikutuksia. Esityksessä ehdotettujen säännösten verotuottovaikutus muodostuisi tämän johdosta osin nykyisten säännösten soveltamisen jälkeen jäljelle jäävästä vaikutuksesta, joka hybridisääntelyllä voitaisiin poistaa. Kun oikeus- ja verotuskäytännössä ilmenneitä tilanteita ei ole käytännössä lainkaan arvioitu hybridijärjestelyjen kannalta, on tällaista jäljelle jäävän vaikutuksen arviota mahdotonta esittää kuten myös arviota vaikutuksesta kokonaisuudessaan. Nykyisin tiedossa olevien tilanteiden ja kokemusten perusteella on kuitenkin todennäköistä, että sääntelyn täytäntöönpanosta voi seurata jonkin verran positiivisia verotuottovaikutuksia Suomessa. Esitettyjen muutosten arvioidaan myös osaltaan johtavan vakaampaan veropohjaan ja parantavan verotuksen yhdenmukaisuutta yritysten välillä.

5.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

(täydennetään lausuntokierroksen jälkeen)

5.3 Vaikutukset verovelvollisille

Kuten edellä on luvussa 5.1 todettu, ehdotetussa sääntelyssä on kyse veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta ja sääntelyn ensisijainen tavoite on ennaltaehkäistä tällaisia veroetuja tuottavia järjestelyjä. Tavoitteen toteutuessa ehdotettujen säännösten soveltamistilanteet voisivat tästä johtuen jäädä vähäisiksi. Verovelvollisten on kuitenkin vähintään tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö ja noudatettava siitä seuraavia ilmoittamisvelvoitteita, mikä merkitsee verovelvollisen hallinnollisen taakan kasvua. Jos ehdotettu sääntely soveltuu verovelvollisen verotuksessa, se voi merkitä myös sitä, että verovelvollisen verojen määrä nousee tasolle, jolla sen kuuluisi olla verojärjestelmän normaaleja säännöksiä sovellettaessa.

Esitystä laadittaessa ei ole ollut mahdollista tarkasti arvioida sääntelyn vaikutusten määrää myöskään verovelvollisten näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että sääntelyn soveltamistilanteet voivat olla monimutkaisia ja perustuvat tavallisesti seikkoihin, joista ei nykyisin ole olemassa tietopohjaa arvioinnin perustaksi. Toisaalta sääntelyyn sisältyy kuitenkin soveltamista koskevia ehtoja, joiden suuntaamina on mahdollista kuvata verovelvollisjoukkoa, johon sääntely voisi

soveltua ja tätä kautta karkeasti arvioida sääntelyn vaikutusten laajuutta. Verovelvollisille aiheutuvien vaikutusten osalta huomionarvioista on Suomessa toteutuvien vaikutusten lisäksi sääntelyyn olennaisena osana kuuluva kansainvälinen liityntä. Sääntely perustuu direktiiviin, joka puolestaan pohjautuu OECD:n suosituksiin. Kansainvälisen transaktion kyseessä ollen on todennäköistä, että ehdotuksia vastaavaa sääntelyä sovelletaan myös muilla transaktioon liittyvillä lainkäyttöalueilla. Sääntelyyn sisältyy ensisijaisia ja toissijaisia sääntöjä, jotka ratkaisevat sen, millä lainkäyttöalueella sääntelyä kussakin tilanteessa tulee soveltaa.

Kun tarkastellaan sääntelyn vaikutuksia verovelvollisille Suomessa, on lähtökohdaksi otettava ensinnäkin ne yritykset, jotka harjoittavat kansainvälistä toimintaa. Lähtökohtaisesti sääntely vaikuttaa vähintään epäsuorasti kaikkiin yrityksiin, joilla on kansainvälisiä transaktioita. Tällaisten yritysten on tunnettava hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn sisältö vastaavasti kuten muunkin verolainsäädännön sisältö. Ehdotettu sääntely koskee myös yrityksiä, joilla on kansainvälisiä omistusyhteyksiä, koska sääntelyä sovelletaan etuyhteyksyritysten välisissä tilanteissa. Ehdotetun sääntelyn laajuutta arvioidessa kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten joukkoa on siten lisäksi rajattava niin, että arviointi kohdistuisi vain etuyhteyksyrityksiin. Sääntelyyn liittyvän hallinnollisen taakan arvioidaan kuitenkin jäävän vähäiseksi tilanteissa, joissa yrityksellä ei ole sääntelyn soveltamiselle altistavia rakenteita. Säännöksiä sovelletaan lisäksi strukturoituihin järjestelyihin, mutta tällaisia järjestelyjä ei ole mahdollista ottaa vaikutusten laajuuden arvioinnissa huomioon. Strukturoituja järjestelyjä koskevan säännöksen perusteella sääntelyä voivat joutua soveltamaan myös yritykset, joilla ei ole etuyhteyksyrityksiä.

Sääntelyn arvioidaan tavallisimmin soveltuvan suurempien monikansallisten yritysten verotuksessa. Suurissa yrityksissä lukuisten kansainvälisten transaktioiden ja niihin eri lainkäyttöalueilla sovellettavien verosäännösten selvittely edellyttää paitsi näiden tietojen keräämistä myös analysointia ja raportointia verotuksessa.

Jos yrityksellä on sääntelyn soveltamiselle altistavia rakenteita ja erityisesti, jos sääntely soveltuu yrityksen verotuksessa, merkitsee suurempaa hallinnollista taakkaa. Tämän arvioidaan tukevan, yhdessä sen kanssa, että järjestelyn tuottamaa veroetua ei saada, säännösten tavoitteen mukaista ennaltaehkäisevää vaikutusta. Säännösten soveltaminen johtaisi tällöin siihen, että hybridijärjestelyyn perustuva verovaikutus poistuu eli neutraloituu. Yrityksen verorasitus voisi tällöin asettua samalle tasolle kuin sellaisen yrityksellä, joka ei ole järjestelyä toteuttanut. Järjestelyn toteuttaneen yrityksen vahingoksi jäisi kuitenkin sääntelyyn ja sen soveltamiseen liittyvä hallinnollinen taakka. Sääntelyn vaikutukset koskevat kaikkia yrityksiä, joihin säännöksiä sovelletaan, riippumatta siitä, onko yritys tavoitellut järjestelyllä veroetuja vai ei. Säännösten soveltaminen ei edellytä, että yrityksen voitaisiin osoittaa tavoitelleen veroetuja.

Tilastokeskuksen tilastosta Suomalaiset tytäryhtiöt ulkomailla (Suomen virallinen tilasto (SVT): Suomalaiset tytäryhtiöt ulkomailla [verkojulkaisu]. ISSN=1798-4866. 2017. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 4.6.2019]. Saantitapa: http://www.stat.fi/til/stu/2017/stu_2017_2019-05-29_tie_001_fi.html) käy ilmi tiedot suomalaisyritysten ulkomailla sijaitsevien tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden lukumäärästä, toiminnasta ja sijainnista. Tytäryhtiöillä tarkoitetaan tilastossa Suomessa sijaitsevan konsernin emoyrityksen määräysvallassa suoraan tai välillisesti olevia ulkomaisia yrityksiä. Määräysvallalla tarkoitetaan sitä, että toisella yrityksellä on hallussaan suoraan tai välillisesti yli puolet osakkaiden äänivallasta. Sivuliikkeellä tarkoitetaan ulkomailla sijaitsevaa paikallista yksikköä, jolla ei ole erillistä oikeushenkilöllisyyttä ja joka on riippuvainen suomalaisessa määräysvallassa olevasta yrityksestä.

Tilaston mukaan suomalaisyritykset harjoittavat ulkomailla liiketoimintaa yhteensä 5 070 tytäryhtiössä ja sivuliikkeessä vuonna 2017. Henkilöstön määrällä mitattuna liiketoimintaa harjoi-

tettiin eniten kone- ja metalliteollisuudessa sekä elektroniikka- ja sähköteollisuusalalla EU-alueella, jossa eniten liiketoimintaa oli Ruotsissa. Toiseksi laajinta liiketoimintaa oli Aasiassa ja Oseaniassa samoilla toimialoilla. Suomalaisyritysten liikevaihdosta yli puolet kertyi EU-alueelta, jossa eniten Ruotsista, ja 16 prosenttia Aasiasta ja Oseaniasta.

Tilastokeskuksen tilastosta Ulkomaiset tytäryhtiöt Suomessa (Suomen virallinen tilasto (SVT): Ulkomaiset tytäryhtiöt Suomessa [verkkójulkaisu]. ISSN=1797-9552. 2017. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 4.6.2019]. Saantitapa: http://www.stat.fi/til/ulkoy/2017/ulkoy_2017_2018-12-18_tie_001_fi.html) käy ilmi Suomessa toimivat ulkomaiset tytäryhtiöt, niiden toimialat sekä tahot, jotka käyttävät näissä tytäryhtiöissä perimmäistä määräysvaltaa mukaan lukien näiden kotimaat.

Tilaston mukaan vuonna 2017 Suomessa oli yhteensä 4 308 ulkomaisen yrityksen tytäryhtiötä. Näistä noin neljäosa oli ruotsalaisten yritysten tytäryhtiöitä. Ruotsalaisten yritysten tytäryhtiöt olivat myös henkilöstön ja liikevaihdon määrällä mitattuna suurimpia toimijoita. Toimialoista merkittävimpiä olivat henkilöstön ja liikevaihdon määrällä mitattuna tukku- ja vähittäiskauppa- alat sekä informaatio ja viestintä.

6 Muut toteuttamisvaihtoehdot

6.1 Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

Esityksen tarkoituksena on EU-säädöksen kansallinen täytäntöönpano. Esityksen sisältöä määrittää tämän vuoksi kyseinen täytäntöön pantava direktiivi. Direktiivissä on hyvin vähän vapaaehtoisia säännöksiä, joiden osalta jäsenvaltiot voisivat valita valmiiksi asetetuista vaihtoehdoista kansallisiin järjestelmiin parhaiten soveltuvia säännöksiä. Tähän on osittain syynä se, että direktiivi on jo pakollisen sääntelynkin osalta varsin monimutkainen kokonaisuus. Osittain syynä on se, että hybridisäätelyssä on kyse säännöskokonaisuudesta, jolla linkitetään toisiinsa eri lainkäyttöalueilla sovelletut säännökset ja säännöksillä poiketaan verojärjestelmien normaaleista tulon veronlaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevista säännöksistä. Direktiivin säätely muodostaa tästä syystä tarkkaan asetellun kokonaisuuden, josta ei pääsääntöisesti tulisi poiketa. Kokonaisuudesta poikkeaminen voi johtaa toisaalta moninkertaiseen verotukseen tai luoda uusia erilaisia mahdollisuuksia veron välttämiseksi.

Edellä kuvatuista syistä esityksessä ehdotettu sääntely noudattaa mahdollisimman pitkälti direktiivin säätelyä ja sen taustalla olevaa OECD:n ohjeistusta. Esityksessä ehdotettu sääntely on asian luonteesta johtuen monimutkainen ja esityksessä on tämän vuoksi pyritty noudattamaan direktiivin johdantokappaleessa 12 ilmaistua oikeasuhteisuuden periaatetta, jotta sääntely olisi laajuudeltaan tavoitteensa mukainen.

Direktiivin täytäntöönpanossa on myös otettava huomioon nykyinen kansallinen säätely ja sen yhteisvaikutus direktiivin säätelyn kanssa. Tästä yhteisvaikutuksesta voi seurata, että direktiivin tarkoitus voidaan kansallisesti toteuttaa paremmin säännöksellä, joka voi poiketa direktiivin nimenomaisesta säännöksestä. Tällainen ratkaisu on tehty luvussa 4.2 tarkoitettussa ehdotuksessa koskien hybridisiirtoon liittyvää rahoitusalan välittäjiä koskevaa poikkeusta.

Direktiivin sisältää kaksi vapaaehtoista säännöstä, jotka jäsenvaltio voi halutessaan toteuttaa kansallisessa säätelyssään. Poikkeuksista säädetään direktiivin 9 artiklan 4 kohdassa. Esityksessä on ehdotettu 4 kohdan a) kohdassa tarkoitettua poikkeuksen käyttämistä Suomessa. Kyse on esityksen lukuun 4.5 sisältyvästä ehdotuksesta, joka koskee niin sanotun toissijaisen säännöksen soveltamatta jättämistä kiinteitä toimipaikkoja koskevissa säännöksissä. Esityksessä on ehdotettu, ettei Suomessa käytettäisi 4 kohdan b) kohdassa tarkoitettua poikkeusta, joka koskee

pankkialan jättämistä tietyiltä osin rahoitusvälineitä koskevan hybridisäännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

6.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnitellut ja toteuttamat keinot

Useat EU-valtiot valmistelevat parhaillaan direktiivin täytäntöönpanoa ja jo olemassa olevien hybridijärjestelyjen verotusta koskevien säännösten mahdollista päivittämistä direktiivin johdosta. Myös EU:n ulkopuolisissa valtioissa kaavaillaan muutoksia säännöksiin OECD:n BEPS-ohjeistuksen perusteella.

Alankomaat

Alankomaissa ei tällä hetkellä ole hybridijärjestelyjä koskevaa kattavaa lainsäädäntöä. Tammi-kuusta 2016 voimaan tulleet hybriditilanteita koskevat säännökset perustuvat emo-tytäryhtiödirektiivin sääntelyyn. Säännöksillä rajoitetaan yhteisön saamien osinkojen verovapautta tilanteissa, joissa osinko on suorituksen lähdevaltion verotuksessa vähennyskelpoinen tai kun kyse on keinotekoisesta järjestelystä, jolla tavoitellaan verorasituksen kiertämistä. Lisäksi veronkiertosäännöksillä rajoitetaan koron vähennyskelpoisuutta tietyissä hybriditilanteissa, jotka voivat johtaa hybridilainan luokitteluun omaksi pääomaksi. Myös erityiset korkovähennysoikeuden rajoitussäännökset voivat tulla joissakin hybridijärjestelyissä tapauskohtaisesti sovellettavaksi, kuten myös oikeuskäytäntöön pohjautuva yleinen veronkiertonormi.

Alankomaat on järjestänyt lokakuussa 2018 lausuntokierroksen lainsäädäntöluonnoksesta, joka koskee direktiivin implementointia. Konsultaatiota koskevassa dokumentissa oli ilmaistu, ettei sääntely sisältäisi esimerkiksi rahoitusalan poikkeusta. Alankomaat ei ole esitysluonnosta kirjoitettaessa vielä antanut lopullista lakiesitystä.

Belgia

Belgiassa sovelletaan vuoden 2019 alusta direktiiviin perustuvia hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä. Hybriditilanne on säännöksissä määritelty järjestelyksi, joka johtaa joko belgialaisen yhtiön tai kiinteän toimipaikan sekä ulkomaisen yhtiön tai kiinteän toimipaikan menojen kaksinkertaiseen vähentämiseen tai tulon jäämiseen verottamatta. Sääntelyyn sisältyy menon vähennyskelvottomuutta, tulon sisällyttämistä verotettavaan tuloon ja ulkomaisen lähdeveron hyvitystä rajaavat säännökset.

Kiinteiden toimipaikkojen osalta on säädetty, että belgialaiset yhtiöt ovat verovelvollisia voitoista, jotka liittyvät ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan, vaikka tulon tulisi olla vapautettu EU-jäsenvaltion kanssa solmitun verosopimuksen perusteella. Tätä sääntöä sovelletaan, jos voitto on realisoitunut verokohtelun eroavuuden johdosta ja voittoa ei veroteta toisessa maassa siitä johtuen, että kiinteä toimipaikka sivuutetaan siellä. Belgiassa perustettu tai rekisteröity hybridiyksikkö katsotaan Belgiassa verovelvolliseksi, jos yksikköä pidetään yhden tai useamman ulkomaisen omistajanverotuksessa itsenäisenä verovelvollisena. Rahoitusvälineiden verokohtelun eroavuus katsotaan Belgian sääntelyn mukaan aktualisoituvan jos rahoitusväline tai sen tulot määritellään eri tavalla eri valtioissa ja rahoitusväline johtaa vähennykseen ulkomaisella yhtiöllä tai sen yksiköllä ilman, että tuloa sisällytetään veropohjaan belgialaiselle yhtiölle tai kiinteälle toimipaikalle.

Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on kattava hybridisääntely, joka tuli voimaan 1 tammikuuta 2017. Sääntely perustuu OECD:n BEPS-hankkeen suosituksiin toimenpiteestä 2. Sääntelyä sovelletaan lähtökohtaisesti vain etuyhteysosapuolten välisiin transaktioihin. Osapuolten välillä on etuyhteys muun muassa silloin, kun omistusosuus osakepääomasta on vähintään 50 prosenttia tai kolmas osapuoli omistaa molempien osapuolten osakepääomasta vähintään 50 prosenttia. Määräosavaatimus on kuitenkin 25 %:a, kun kyse on esimerkiksi rahoitusvälineeseen liittyvästä hybridijärjestelystä. Säännöksiä sovelletaan kuitenkin myös muihinkin transaktioihin, jos voidaan katsoa, että kyseessä on strukturoitu järjestely. Tällä tarkoitetaan järjestelyä, jossa veroetu on jaettu järjestelyn ehtojen mukaan sen osapuolten kesken tai jossa ehdot muuten osoittavat, että veroetu oli odotettavissa tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan verotuksessa hybridi-vaikutukseen perustuva veroetu. Liiketaloudellisen tavoitteen olemassaolo ei väistämättä estä järjestelyn luokittelua myös strukturoiduksi.

Sääntely kattaa tilanteet, joissa saavutetaan vähennys ilman, että sitä sisällytetään veropohjaan käyttäen rahoitusvälineitä tai niiden siirtoja, hybridiyksikköä tai kiinteää toimipaikkaa. Lainsäädäntö sisältää esimerkiksi hybridi-instrumentteja koskevan säännöksen, joka voi soveltaa esimerkiksi silloin, kun rahoitusvälineestä suoritettun maksun luokittelu eroaa valtioittain. Hybridiyksikköä koskevissa säännöksissä on puolestaan kyse verokohteluiden eroista, jotka aiheutuvat siitä, että yhtiö luokitellaan yhdessä valtiossa verotuksellisesti läpivirtaavaksi ja toisessa itsenäiseksi yhtiöksi. Sääntely soveltuu myös silloin, kun verotuksellisten erojen takia syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä, jotka johtuvat hybridiyksikön, kiinteän toimipaikan tai kaksois-asumisen hyödyntämisestä.

Soveltamisedellytykset ovat eri tilanteiden kohdalla yleensä samankaltaiset. Yleisenä soveltamisedellytyksenä on, että verovelvollisen tulee olla hybridiyksikkö tai Ison-Britannian yhteisöveron alainen kuten siellä sijaitseva kiinteä toimipaikka. Lisäksi sääntelyn soveltuminen edellyttää tältä verovelvolliselta suoraa osallistumista järjestelyyn ja hybridistä johtuvaa verokohtelun eroavuutta. Verokohtelun eroavuudella tarkoitetaan kaksinkertaista vähennystä tai vähennystä ilman veropohjaan sisällyttämistä. Säännöksiä sovellettaessa tuloon kohdistuvia mahdollisia ulkomaisia paikallistason veroja ei oteta huomioon.

Säännöksissä useimmiten hybridijärjestelyn verovaikutus oikaistaan ensisijaisesti epäämällä maksun vähennyskelpoisuus ja toissijaisesti sisällyttämällä se verotettavaan tuloon. Toissijainen oikaisu tulee sovellettavaksi vain siinä tilanteessa, että toinen valtio ei ole tehnyt ensisijaista oikaisua. Kun on kyse brittiläisen kiinteän toimipaikan suorittamasta sääntelyn soveltamisalaan kuuluvasta siirrosta, oikaistaan verovaikutus epäämällä kiinteän toimipaikan vähennys. Kaksinkertaisen vähennyksen aiheuttama hybridi-vaikutus evätään ensisijaisesti emoyhtiön valtiossa.

Hybridisääntely sisältää myös erityisen säännöksen, jolla puututaan hybridijärjestelyn verovaiikutuksen siirtämiseen käyttäen instrumenttia tai muuta järjestelyä, joka ei kuulu muiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Tällöin verovelvollinen ei ole suoraan mukana järjestelyssä, joka olisi itsessään muiden hybridisäännösten vastainen, mutta järjestely kokonaisuudessaan johtaa samaan hybridi-vaikutukseen. Tällainen vaikutus voidaan saada aikaan esimerkiksi hyödyntämällä kolmansia maita ja ns. back-to-back lainoja. Säännöksen soveltuessa suorituksen maksajan vähennys evätään. Lisäksi lainsäädännössä on erityinen veronkiertosäännös koskien hybridijärjestelyjä.

Iso-Britannia on siis jo implementoinut säännöt, joita vaaditaan verojen kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä. Heinäkuussa 2018 lähetettiin kuitenkin lausunnoille alustava esitys,

jossa ehdotetaan muun muassa pieniä muutoksia hybridisääntelyyn, jotta se täysin vastaisi veronkierron vastaisen direktiivin vaatimuksia. Esitetyt muutokset koskevat kiinteän toimipaikan kohtelua ja lain soveltamisalan ulkopuolelle jätettyjä rahoitusvälineitä, jotka liittyvät tiettyjen toimialojen tappionsietokykyä koskevaan sääntelyyn. Esityksen mukaan hybridisääntely soveltuisi vastaisuudessa myös tilanteessa, jossa sivuliikkeen sijaintivaltio ei verotuksessa käsittele sivuliikettä kiinteänä toimipaikkana, kun taas pääliikkeen verotuksessa kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuneen eli kun on kyse ns. hybridistä kiinteästä toimipaikasta. Tällaisessa tilanteessa verovaikutus oikaistaisiin lukemalla Isossa-Britanniassa sijaitsevan pääliikkeen tuloksi tulot, jotka muuten luettaisiin kiinteän toimipaikan tuloksi. Muutosten on esitetty tulevan voimaan 1.1.2020. Iso-Britannian hallitus harkitsee edelleen, ovatko muutokset koskien käänteistä verotuksen eroavuutta välttämättömiä.

Luxemburg

Luxemburg on 21.12.2018 julkaissut direktiivin implementointia koskevan sääntelyn. Säännösten mukaan 1.1.2019 menoja ja tappioita ei voi vähentää jos rahoitusinstrumentin tai yrityksen määrittelyssä ilmenee verokohtelun eroavuus ja järjestely on toteutettu luxemburgilaisen verovelvollisen ja toisen EU-jäsenvaltiossa asuvan osapuolen välillä. Sääntelyä sovelletaan myös silloin kun luxemburgilaisen verovelvollisen ja etuyhteydessä oleva toisen EU-jäsenvaltion yksikön välinen järjestely johtaa tilanteeseen, jossa tuloa jää verokohtelun eroavuuden vuoksi. Nämä edellä mainitut säännöt soveltuvat Euroopan unionin sisällä. Vuodesta 2020 sääntelyä sovelletaan myös järjestelyihin kolmansissa maissa asuvien osapuolten kanssa sekä kiinteisiin toimipaikkoihin. Tammikuusta 2022 sovellettaisiin lisäksi käänteistä hybridiä koskevia sääntöjä.

Ranska

Ranskassa on tällä hetkellä voimassa olevaa hybridisääntelyä, joka ei vastaa OECD:n BEPS-suosituksia. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin hybridi-instrumentteihin liittyvät säännöt on tarkoitus implementoida Ranskan lainsäädäntöön vuonna 2020.

Ranskassa rajoitetaan korkojen vähennysoikeutta hybridisäännöksellä, jota sovelletaan etuyhteydessä oleville yhtiöille maksettuihin korkoihin. Yhtiöiden katsotaan olevan etuyhteydessä silloin, kun toinen yhtiö omistaa toisen yhtiön pääomasta välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia tai toisella yhtiöllä on tosiasiallinen määräysvalta toisessa yhtiössä. Etuyhteyttä arvioitaessa otetaan huomioon myös kolmannen yhtiön välitön tai välillinen määräysvalta. Etuyhteysosapuolelle maksetut korot ovat Ranskassa vähennyskelvottomia, mikäli luotonottaja ei osoita, että korkotuloa verotetaan verokannalla, joka on vähintään 25 prosenttia Ranskan yritysverokannasta. Säännöstä sovelletaan sekä kotimaisiin että ulkomaisiin tulonsaajiin. Jos tulonsaaja on ulkomainen, lasketaan kynnyсарvo siten, että tulonsaaja olisi saanut tulon Ranskassa. Säännöstä sovelletaan myös läpinäkyviin yksiköihin ja ulkomaisten yritysten Ranskassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin.

Hybrideitä säännellään myös emo-tytäryhtiödirektiivin implementoinnin yhteydessä säädetyillä säännöksillä. Ranskan osinkoja koskevat verovapaussäännökset eivät sovellu, jos tytäryhtiön jakamat osingot ovat vähennyskelpoisia lähdevaltiossa tai jos kyse on keinotekoisesta järjestelystä, joka tavoittelee veron kiertämistä.

Ruotsi

Ruotsin valtiopäivät hyväksyi 14 kesäkuuta 2018 lain, jolla muun muassa täytäntöönpantiin osittain direktiivin hybridijärjestelyitä koskevaa sääntelyä. Säännökset ovat tulleet voimaan

1.1.2019 alkaen. Aiemmin Ruotsissa ei ollut säännöksiä hybridijärjestelyiden verotuksesta lukuun ottamatta emo-tytäryhtiödirektiiviin perustuvia säännöksiä, jotka rajoittavat yhteisöjen saamien osinkojen verovapautta.

Vuoden 2019 alusta voimaan tulleilla säännöksillä rajoitettiin korkomenojen vähennysoikeutta tietyissä rajat ylittävissä hybriditilanteissa. Yritys ei voinut vähentää korkomenoja, jos toisessa valtiossa sijaitseva etuyhteisyrittäjä sai tehdä vähennyksen samoista korkomenoista ja koron maksaja oli etuyhteisyrittäjä. Toissijaisesti kaksinkertainen vähennys tuli evätä maksajan valtiossa. Säännöksillä rajoitettiin korkomenon vähennyskelpoisuutta myös tilanteissa, joissa vähennyskelpoista korkomenoa vastaavaa tuloa ei sisällytetty toisen valtion veropohjaan. Tällöin yrityksellä ei ollut oikeutta vähentää toisessa valtiossa sijaitsevalle etuyhteisyrittäjälle maksettuja korkomenoja, jos vastaavaa tuloa ei verotettu etuyhteisyrittäjän asuinvaltiossa. Säännöksiä voitiin soveltaa, jos rahoitusvälineiden, maksujen tai yhtiöiden luonnehdinta oli eri valtioissa erilainen.

Ruotsi julkaisi 29.5.2019 direktiiviin perustuvan ehdotuksen, jossa esitetään hybridisäännösten laajentamista 1.1.2020 alkaen. Esitys sisältää säännökset kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä hybridijärjestelyistä, hybridijärjestelyyn perustuvan menon kuittaamista koskevasta säännöksestä sekä kaksinkertaisista vähennyksistä liittyen kaksoisasumiseen. Lisäksi esitetään ulkomaisen lähdeveron hyvitysten rajoittamista hybridijärjestelytilanteessa. Esityksessä laajennetaan sääntelyn soveltamisala kattamaan myös strukturoidut järjestelyt. Esityksessä ehdotetaan, että Ruotsissa ei säädettäisi rahoitusinstrumenttisäännöksen osalta direktiivin sallimaa poikkeusta pankkisektorille.

Saksa

Saksassa on voimassa olevaa kansallista hybridisääntelyä, joka koskee muun muassa hybridiosinkoja sekä negatiivisen tulon kaksinkertaista vähennystä konserneissa. Useimmat näistä säännöksistä rajoittavat saksalaisia yhtiöitä koskevien osinkojen verovapaussäännösten soveltamista. Säännösten mukaan yhteisöjen saamien osinkojen verovapaus edellyttää, ettei osinkoa ole vähennetty maksavan yhtiön verotuksessa. Lisäksi rajoitetaan osinkojen verovapautta verosopimuksia sovellettaessa hybridiyksiköiden osalta. Säännöksen mukaan osinkojen verovapaussäännös soveltuu vain, kun ne maksetaan kotimaisen lainsäädännön mukaiselle yritysyritykselle. Tällöin verovapaus ei sovellu, mikäli osingot maksetaan luonnollisiksi henkilöiksi rinnastettaville tahoille. Osinkojen verovapautta rajoitetaan myös, kun verosopimuksia hyödynnetään kaksinkertaisen vähennyksen aikaansaamiseksi.

Lisäksi konsernin emoyhtiön negatiivista tuloa ei huomioida konsernin verotuksessa, jos negatiivinen tulo otetaan huomioon toisessa valtiossa tavalla, joka vastaa emoyhtiön Saksan järjestelmässä sovellettua verotusta. Tämä säännös estää kahdessa valtiossa asuvia yhtiöitä vähentämästä samaa tappiota sekä Saksassa että toisessa valtiossa.

Tanska

Tanskassa on pitkään ollut voimassa kansallista sääntelyä hybridi-instrumenttien ja hybridiyksiköiden osalta. Lisäksi Tanskassa on erityisiä säännöksiä, joilla puututaan muun muassa double dipping -tilanteiden verotukseen.

Hybridiyksikköä koskevan säännöksen mukaan tanskalaista yhtiötä tai ulkomaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, pidetään verotuksellisesti läpivirtaavana Tanskassa, mikäli edellä mainittua yhtiötä pidetään toisessa valtiossa läpivirtaavana ja yhtiöstä saadut tulot sisäl-

lytetään vähintään yhden kyseisessä valtiossa sijaitsevan ulkomaisen etuyhteisyrittäjän verotettavaan tulokseen. Ulkomaisilla etuyhteisyrittäjillä tulee olla myös määräysvalta lain soveltamisalaan kuuluvassa yrityksessä ja ulkomaisen lainkäyttöalueen tulee sijaita EU- tai ETA-valtiossa tai verosopimusvaltiossa. Mikäli kaikki soveltamisedellytykset täyttyvät, yhtiön ulkomaisille osakkeenomistajille katsotaan muodostuvan kiinteä toimipaikka Tanskaan. Tällöin kiinteästä toimipaikasta suoritettavat maksut ulkomaiselle emoyhtiölle ovat vähennyskelpottomia, sillä niitä pidetään saman oikeushenkilön suorittamina sisäisinä maksuina kiinteän toimipaikan ja ulkomaisen pääliikkeen välillä. Pääsääntöisesti myöskin muille ulkomaisille etuyhteisyrittäjille suoritettavat maksut ovat vähennyskelpottomia, mikäli yhtiötä kohdellaan emoyhtiön sijaintivaltiossa läpinäkyvinä yksikköinä ja emoyhtiöllä on määräysvalta sekä maksavassa että maksun saavassa yhtiössä.

Vastaavasti käänteistä hybridiyksikköä koskevan säännöksen mukaan tietyt Tanskassa yleensä läpivirtaavat yksiköt luonnehditaan uudelleen itsenäisiksi verovelvollisiksi. Tämä edellyttää sitä, että ulkomaisilla sijoittajilla on suoraan yli 50 %:n omistusosuus yksiköstä tai sen äänioikeuksista. Lisäksi ulkomaisten sijoittajien verotuksellisen asuinvaltion on pidettävä yksikköä itsenäisenä verovelvollisena tai vaihtoehtoisesti säännös soveltuu, jos Tanskalla ja asuinvaltiolla ei ole voimassa olevaa verosopimusta. Jos nämä soveltamisedellytykset täyttyvät, eikä yksikkö kuulu poikkeusten piiriin, on se Tanskan yhteisöveron alainen muiden itsenäisten verovelvollisten tapaan.

Tanskalaisen emoyhtiön saamat osingot eivät ole vapautettu verosta, jos osingot ovat ulkomaiselle tytäryhtiölle vähennyskelpoisia. Säännös ei kuitenkaan päde, mikäli emo-tytäryhtiödirektiivi soveltuu tapaukseen. Vuodesta 2011 lähtien säännös on soveltunut myös vähennyksen tapahtuessa alemman tason tytäryhtiössä ja osinkoa ei ole verotettu tässä tytäryhtiössä, joka on tanskalaisen emoyhtiön ja vähennyksen tehneen tytäryhtiön välissä. Lisäksi Tanskassa säännellessä hybridi-instrumentin käytöstä tilanteissa, joissa instrumentti luokitellaan velaksi Tanskassa, mutta toisella lainkäyttöalueella se katsotaan omaksi pääomaksi. Päinvastaisessa tilanteessa säännös ei sovellu. Säännöksen soveltamisen seurauksena instrumenttia kohdellaan tanskalaisen yhtiön verotettavaa tuloa laskettaessa pääomana ja tästä johtuen velasta suoritettavat korkomenot ovat vähennyskelpottomia. Säännöksen soveltumiseksi tanskalaisen yhtiön täytyy olla antanut lainan tai sitä vastaavan sitoumuksen ulkomaiselle sijoittajalle, jolla on joko ratkaiseva mahdollisuus vaikuttaa tanskalaisen yhtiön toimintaan tai sijoittajan on kuuluttava samaan konserniin tanskalaisen yhtiön kanssa.

Tanska julkaisi lokakuussa 2018 esityksen veronkierron vastaisen direktiivin implementoinnista. Esityksessä ehdotetaan, että täytäntöönpano seuraisi direktiivissä säädettyä ja näin ollen myös OECD:n BEPS-raportteja. Esityksen mukaan säännökset koskien hybridiyksikön kohtelusta läpivirtaavana ja hybridi-instrumentin luokittelua omaksi pääomaksi kumottaisiin. Sen sijaan säännös käänteisestä hybridiyksiköstä säilytettäisiin, sillä se vastaa pitkälti direktiivin artiklan 9 a säännöstä, mutta sen soveltamisalaa laajennettaisiin. Säännökset tulevat voimaan 1.1.2020.

Esityksen mukaan seuraavat direktiiviin sisältyvät keskeiset käsitteet määriteltäisiin laissa: verokohtelun eroavuus, kohtuullinen aika sisällyttää maksu, eroavuus, kaksinkertainen vähennys, vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä, sisällyttäminen, verohelpotus, kahteen kertaan veropohjaan sisällytetty tulo, hybridiyksikkö, rahoitusväline, rahoitusalan välittäjä, hybridisiirto, markkinapohjainen hybridisiirto, hybridi kiinteä toimipaikka, liikekirjanpidollinen konserni, strukturoitu järjestely ja etuyhteisosapuoli. Määritelmät olisivat direktiivin määritelmien mukaisia lukuun ottamatta pieniä kielellisiä eroavuuksia, joiden ei katsota olevan merkityksellisiä.

Säännökset soveltuisivat ainoastaan tapauksiin, joissa on merkittävä riski siitä, että veroja kierretään verokohtelun eroavuuksien avulla, kuten etu yhteydessä olevien yritysten välillä tehtyihin transaktioihin.

Lisäksi esityksen mukana yrityksillä, yhdistyksillä jne. ei ole vähennysoikeutta siltä osin kuin verotuksellinen eroavuus johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen tai vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Sääntely sisältää myös hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamista ja kaksoisasujia koskevia säännöksiä direktiivin mukaisesti.

Tanska ei ole säätänyt 9 artiklan 4 kohdan a –alakohdan poikkeusta, jossa on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus jättää 9 artiklan 2 kohdassa säädetyn toissijaisen säännön ulkopuolelle tietyt hybridijärjestelyt. Myöskään tilapäistä pankkisektoria koskevaa poikkeusta ei ole säädetty. Hybridisiirtoon liittyvää ulkomaisten lähdeveron hyvittämistä koskevaa direktiivin nimenomaista säännöstä ei ole implementoitu, koska jo kansallisten säännösten mukaan hyvitystä voi saada vain suhteessa maksuun liittyvään veronalaiseen nettotuloon.

7 Lausuntopalaute

(täydennetään lausuntokierroksen jälkeen)

8 Säännöskohtaiset perustelut

8.1 Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

Tätä lakia koskevissa säännöskohtaisissa perusteluissa käsitellään ensin luvuissa 8.1.1 ja 8.1.2 ehdotetun sääntelyn sisältöä ja soveltamista sellaisten seikkojen osalta, jotka ovat yhteisiä kaikille tai useimmille säännöksissä tarkoitetuille hybridijärjestelyille. Tämän jälkeen luvuissa 8.1.3-8.1.10 käsitellään erikseen kunkin ehdotetun säännöksen sisältöä.

Tähän lukuun ja sen alalukuihin sisältyvät viittaukset OECD:n raporttiin tarkoittavat raporttia Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report ja kiinteitä toimipaikkoja koskevassa luvussa 8.1.9 raporttia Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 (2017 Report). Jälkimmäinen raportti on jatkoa vuonna 2015 julkaistulle hybridiraportille ja raportissa käytetään samaa termistöä ja määritelmiä kuin ensimmäisessä raportissa.

8.1.1 Säännösten suhde muuhun sääntelyyn ja sisäinen etusijajärjestys

Ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin lain 3-8 §:ssä tarkoitettuihin hybridijärjestelyihin automaattisesti eikä säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi veronkiertotarkoitus. Säännöksiä sovellettaisiin kuitenkin vain siltä osin kuin järjestelyssä syntyy verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus, joka perustuu järjestelyssä ilmenevään hybridielementtiin. Verovaikutuksella tarkoitetaan sitä, että vähennystä vastaavaa tuloa ei lueta veropohjaan tai syntyy kaksinkertainen vähennys. Ensin mainittuun vaikutukseen viitataan tässä esityksessä myös määritelmällä ”tuloa jää verottamatta”.

Direktiivin johdantokappaleessa 30 todetaan, ettei hybridisääntelyä yleensä sovellettaisi, jos jonkin toisen direktiivin säännökset johtavat siihen, että verokohtelun eroavuuden vaikutus poistuu. Johdantokappaleessa viitataan tältä osin neuvoston direktiiviin 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, jossa säädettyä osinkojen verovapautta rajattiin direktiiveillä (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU. Viittaus kohdistuu rahoitusinstrumentteja koskevaan hybridisääntelyyn. (OECD 35, esimerkki 1.1).

OECD:n raportin mukaan hybridisäännöksiä tulisi soveltaa ensisijaisesti esimerkiksi suhteessa korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevaan säännökseen. Tämä johtuu säännösten luonnollisesta soveltamisjärjestyksestä eli siitä, että hybridisäännöksissä tarkastellaan suoritusten luonnetta veropohjaan luettavina erinä, kun taas korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevassa säännöksessä tarkastellaan veropohjaan luettavien erien määrää. Raportin mukaan korkovähennysoikeuden rajoitusta tulisi soveltaa koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännöksen soveltamisen jälkeen. Raportissa todetaan lisäksi, että veropohjaan luetuksi tuloksi voitaisiin tietyin edellytyksin katsoa myös suorituksensaajan omistajan verotuksessa välyhteisötulona huomioon otetut määrät. (OECD 291-292, 317)

OECD:n raportissa on otettu kantaa myös hybridisäännösten sisäiseen soveltamisjärjestykseen. Raportin mukaan hybridisäännösten soveltamista tulisi ensin tarkastella rahoitusinstrumentteja koskevan säännöksen kannalta. Jos tämä säännös ei sovellu ja verokohtelun eroavuuden vero-vaikutusta ei ole muillakaan tavoin muilla lainkäyttöalueilla poistettu, tulisi tilannetta tämän jälkeen tarkastella hybridiyksiköitä koskevien säännösten kannalta. Viimeisenä tilanteeseen voisi tulla sovellettavaksi menon kuittaamista koskeva sääntö tai kaksinkertaisia vähennyksiä koskeva sääntö. Soveltamisjärjestyksestä on kuvattu raporttiin sisältyvissä esimerkeissä. (OECD 286-288). Direktiiviin ei sisälly vastaavaa soveltamisjärjestyksestä.

8.1.2 Vähennettävä meno ja veropohjaan sisällytetty tulo

Ehdotetun hybridisääntelyn soveltamisen kannalta keskeisiä elementtejä ovat verotuksessa vähennyskelpoinen meno sekä veropohjaan sisällytetty tulo. Nämä elementit liittyvät kaikkiin ehdotettuihin tämän lain säännöksiin. Luvuissa 8.1.7 – 8.1.8 ja osin myös luvussa 8.1.9 käsiteltyihin hybridisäännöksiin liittyy lisäksi kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyn tulon käsite.

Vähennettävän menon, veropohjaan sisällytettävän tulon ja kahteen kertaan veropohjaan sisällytettävän tulon käsitteillä on merkitystä hybridijärjestelyjen määritelmässä. Kyse on tällöin hybridisääntelyn soveltamisen edellytyksistä. Lisäksi vähennettävän menon ja veropohjaan sisällytettävän tulon käsitteillä on merkitystä osana hybridijärjestelyihin sovellettavia kahta verotusmenetelmää. Toisessa menetelmässä on kyse verotuksessa normaalisti vähennyskelpoisen suorituksen vähennysoikeuden epäämisestä. Toisessa menetelmässä on kyse tulon lukemisesta veropohjaan.

Vähennettävä meno

Hybridisäännösten soveltaminen edellyttäisi, että kyseessä on suoritus, joka on verotuksessa vähennyskelpoinen. Direktiivissä ei ole määritelty, millaista vähennyskelpoista suoritusta siinä tarkoitetaan. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan d) kohdan mukaan vähennyksellä tarkoitetaan määrää, joka katsotaan verolainsäädännön mukaan vähennyskelpoiseksi verotettavasta tulosta. OECD:n raportin suositukseen 12 sisältyvän maksun määritelmän mukaan maksulla tarkoitetaan mitä tahansa maksettavissa olevaa suoritusta lukuun ottamatta fiktiivisiä suorituksia.

Lain 3 §:n 1 momentin, 4 §:n 1 momentin, 5 §:n 1 momentin ja 6 -8 §:n säännöksiä voidaan soveltaa menoon, joka on Suomessa verotuksessa vähennyskelpoinen. Esityksessä ehdotettuja menon vähennysoikeutta rajaavia säännöksiä voitaisiin Suomessa soveltaa kaikenlaisiin verotuksessa vähennettäviiin suorituksiin. Suomessa menot ovat verotuksessa laajasti vähennyskelpoisia. Määritelmässä tarkoitettuja maksuja eli suorituksia voisivat olla mitkä tahansa juoksevat suoritukset, jotka voidaan verotuksessa vähentää verotettavasta tulosta kuten esimerkiksi vuokrat, rojaltit, korot, palvelumaksut ja kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa, eli luvussa 8.1.8

ja osin myös 8.1.9, myös omaisuuden hankintamenot ja poistot. Säännösten soveltaminen ei edellyttäisi, että suoritukseen liittyy myös kassavirtavaikutus.

Veropohjaan sisällytetty tulo

Hybridisääntelyn soveltaminen edellyttää, että tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus. Verokohtelun eroavuudella tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a)-g) kohdissa kuvattuja tilanteita, joissa instrumentin, yksikön, kiinteän toimipaikan tai suorituksen luokittelu on erilainen eri lainkäyttöalueilla ja joiden seurauksena syntyy direktiivissä tarkoitettuja verovaikutuksia, eli vähennyksiä ilman vastaavan tulon lukemista veropohjaan eli tulon verottamatta jäämistä ja kaksinkertaisia vähennyksiä.

Niissä tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus näyttäytyy tulon verottamatta jäämisenä, verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän siltä osin kuin suoritus sisällytetään suorituksensaajan veropohjaan. Esityksessä ehdotetuissa säännöksissä hybridijärjestelyjen määritelmässä tarkoitettu veropohjaan sisällyttämisen käsite perustuisi direktiiviin ja OECD:n raporttiin. Veropohjaan sisällyttämällä tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan e) kohdan mukaisesti sitä, että suoritus otetaan huomioon suorituksensaajan verotettavassa tulossa tämän sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti.

OECD:n raportin mukaan (luku 12) veropohjaan sisällyttäminen tarkoittaa sitä, että suoritus on veronalaista tuloa eikä siihen sovelleta veronhuojennuksia. Veronhuojennuksella tarkoitetaan kaikenlaisia kevennyksiä, esimerkiksi alennettuja verokantoja tai veronhyvityksiä, verrattuna veron määrään, joka kohdistuu vastaaviin muihin tuloihin suorituksensaajan verotuksessa. Jos tulo on suorituksensaajalle liiketuloa, normaali veron määrä olisi liiketulosta normaalisti suoritettavan veron määrä.

Merkitystä ei olisi sillä, millä perusteella veropohjaan sisällyttäminen tapahtuu. Suoritus on joissakin tapauksissa voitu sisällyttää veropohjaan myös esimerkiksi väliyhteisösääntelyn tai muun erityisen veron välttämisen vastaisen säännöksen nojalla. Esimerkiksi menon vähennyskelvottomuutta koskevaa hybridisäännöstä ei tällöin sovellettaisi siltä osin kuin verovelvollinen pystyy osoittamaan, että tulo luetaan kokonaisuudessaan veronalaiseksi tuloksi, siihen ei kohdistu veronhuojennuksia eikä tuloa kuitata hybridijärjestelyyn liittyvää menoa vastaan.

Verokohtelun eroavuuden toteaminen edellyttää suorituksensaajan tunnistamista. Yleensä suorituksensaaja on se, jolla on oikeus saada suoritus ja lainkäyttöalue se, jossa suorituksensaaja on yleisesti verovelvollinen. Jos suorituksen saa välittömästi taho, joka on verotuksellisesti läpinäkyvä, olisi verokohtelun eroavuuden olemassaolo selvitettävä myös tämän tahon edunsaajien osalta. Joissakin tapauksissa välitön suorituksensaaja voi olla kotimainen taho, mutta tilanteessa voi silti syntyä verokohtelun eroavuus. Esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen suorittaa maksun kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat eivät ole Suomessa verovelvollisia kommandiittiyhtiön tulosta ja osakkaiden lainkäyttöalueen verotuksessa kommandiittiyhtiötä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä tuloa sen vuoksi veroteta siellä. Tämä on otettu huomioon esityksessä ehdotetuissa säännöksissä, joissa verokohtelun eroavuudesta seuraa se, ettei tuloa sisällytetä veropohjaan. Näissä säännöksissä viitataan siihen, että suorituksensaaja voi olla myös muu taho kuin se, joka saa suorituksen välittömästi.

Jos suorituksensaajia on useita, verokohtelun eroavuutta on tarkasteltava näiden kaikkien osalta erikseen. Jos suoritus on sisällytetty veropohjaan vain osittain tai vain joidenkin suorituksensaajien osalta, verokohtelun eroavuuden voitaisiin katsoa syntyvän osittain. (OECD kappaleet 149-150, 155)

Rahoitusinstrumentteja koskevan säännöksen soveltamisen kannalta olisi riittävää, että tilanteessa voi syntyä säännöksessä tarkoitettu verovaikutus verokohtelun eroavuuden johdosta. Verokohtelun eroavuuden olemassaolo ei näissä tilanteissa määräydy suorituksen tosiasiallisen verotuksen vaan suoritusta koskevien lain säännösten perusteella. Muiden hybridijärjestelyjä koskevien säännösten eli hybridiyksiköitä ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä tilanteita koskevien säännösten soveltaminen edellyttää, että tilanteessa tosiasiaassa syntyisi verokohtelun eroavuuteen perustuva säännöksessä tarkoitettu verovaikutus. Muiden hybridisäännösten soveltaminen voisi direktiivin johdantokappaleen 18 mukaisesti estyä sen vuoksi, jos verokohtelun eroavuus olisi joka tapauksessa syntynyt siitä syystä, että maksun vastaanottaja on lainkäyttöalueella säädetty verovapaaksi yksiköksi. Rahoitusinstrumentteja koskevan säännöksen soveltaminen voisi vastaavassa tilanteessa estyä vain, jos suorituksensaajalle myönnettävä verohelpotus johtuisi yksistään esimerkiksi tämän verotuksellisesta asemasta, eikä lainkaan rahoitusinstrumentista. (OECD 289-290)

Verokohtelun eroavuus voi syntyä myös sellaisten seikkojen perusteella, joihin ei liity sellaista hybridielementtiä, joka on tässä esityksessä tarkoitettujen säännösten soveltamisen edellytys. Tällä viitataan direktiivin johdantokappaleen 16 ja OECD:n raportin (kappale 96-97) mukaan esimerkiksi tilanteisiin, joissa suorituksensaaja on verovapaaksi säädetty yksikkö. Hybridisääntelyä ei sovellettaisi tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus perustuu muihin kuin sääntelyssä tarkoitettuihin seikkoihin.

Kahteen kertaan veropohjaan sisällytetty tulo

Tietyissä hybridijärjestelyissä on käsillä tilanne, joissa verokohtelun eroavuuden katsotaan syntyvän vain, jos kyseessä olevaa tuloa ei ole sisällytetty veropohjaan kahteen kertaan. Kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyn tulon vaatimus koskee luvuissa 8.1.7 – 8.1.8 ja osin myös luvussa 8.1.9 tarkoitettuja tulon verottamatta jäämiseen perustuvia tilanteita ja kaksinkertaisen vähennyksen tilanteita. Verokohtelun eroavuutta ei näissä tilanteissa syntyisi siltä osin kuin vähennys tehdään kahteen kertaan, mutta samaan aikaan tulo, josta vähennys tehdään, on sisällytetty veropohjaan kahteen kertaan. Jos vähennys tehdään toisen lainkäyttöalueen verotuksessa eri tuloista kuin toisen lainkäyttöalueen verotuksessa, kyse ei olisi kahteen kertaan veropohjaan sisällytetystä tulosta.

Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan g) kohdan mukaan kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyllä tulolla tarkoitetaan mitä tahansa tuloa, joka sisällytetään veropohjaan niiden molempien lainkäyttöalueiden lakien mukaisesti, joissa verokohtelun eroavuus on syntynyt. Määritelmä perustuu OECD:n raportin suositukseen 12, jonka mukaan tuloa voidaan pitää kahteen kertaan veropohjaan sisällytettynä riippumatta siitä, sovelletaanko siihen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi säädettyä ulkomaisen veron hyvitystä suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai suorituksen maksajan lainkäyttöalueella kansallisen osinkoverotuksen huojennusta (OECD 126).

Säännöksellä olisi merkitystä esimerkiksi tilanteissa, jossa hybridiyksikön tulo sisällytetään yksikössä osuuden omistavan henkilön veropohjaan tämän lainkäyttöalueella. Sama koskisi myös kiinteää toimipaikkaa, jonka tulo verotetaan pääliikkeen lainkäyttöalueella.

Tuloa voidaan pitää kahteen kertaan veropohjaan sisällytettynä, vaikka lainkäyttöalueilla olisi tehty erilainen arvostamisratkaisu veropohjaan sisällytettävän tulon määrän osalta. Tuloa voitaisiin pitää kahteen kertaan veropohjaan sisällytettynä myös silloin, kun tulo sisällytetään veropohjaan eri verovuosina (OECD 125, dir johdanto 20). Jos sama tulo on sisällytetty esimerkiksi väliyhteisölainsäädännön perusteella, kahteen kertaan veropohjaan sisällyttämistä koskevan edellytyksen voitaisiin katsoa täyttyvän. (OECD 195-199)

8.1.3 Soveltamisala 1 §

Pykälässä säädettäisiin lain yleisestä soveltamisalasta.

Pykälän 1 momentin mukaan lakia sovellettaisiin yhteisöverovelvollisiin. Yhteisöllä tarkoitettaisiin sääntelyä sovellettaessa tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettuja yhteisöjä.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Soveltamisen edellytyksenä olisi, että meno tai tulo liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan. Näissä tilanteissa ei tulisi kuitenkaan sovellettavaksi lain 7 §:n 5 momentissa tarkoitettu säännös, joka koskee Suomessa yleisesti verovelvollista, jolla on ulkomailla kiinteä toimipaikka. Säännöksessä ei ole kyse Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotuksesta.

Momentin 2 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin myös avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verolaskennassa, lukuun ottamatta 5 §:n 1 momentin ja 6 §:n 3 momentin säännöstä. Mainitut säännökset koskevat hybridiyksiköitä ja näissä säännöksissä tarkoitetuissa tilanteessa maksajana olevan hybridiyksikön pitäisi olla itsenäinen verovelvollinen omalla lainkäyttöalueellaan ja läpivirtaava suorituksensaajan verotuksessa, jotta säännös soveltuisi. Säännös ei ole sovellu avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön ollessa maksaja, koska säännösten soveltamisen edellytyksenä oleva verokohtelun eroavuus ei toteudu maksajan ollessa läpivirtaava myös omalla lainkäyttöalueellaan.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että lakia sovelletaan myös suoritukseen, joka liittyy 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa määriteltyyn strukturoituun järjestelyyn. Strukturoidusta järjestelystä ei olisi kyse silloin, kun verokohtelun eroavuus syntyy yhden yrityksen verotuksessa kahdella eri lainkäyttöalueella. Lainkohdat, joissa on kyse tällaisista järjestelyistä, on selvyuden vuoksi lueteltu pykälässä.

8.1.4 Määritelmät 2 §

Pykälässä säädettäisiin määritelmistä, joita sovelletaan tätä lakia sovellettaessa. Muissa pykälissä säädettäisiin lisäksi muista määritelmistä, joita sovellettaisiin pykäläkohtaisesti.

Pykälän 1 momentin 1 kohdassa säädettäisiin etuyhteydessä olevien yritysten eli yksiköiden käsitteestä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 4 kohtaan. Etuyhteys perustuisi määritelmässä tarkoitettujen osapuolten suoraan tai välilliseen osuuteen toisistaan, yhdessä toimimiseen, vaikutusvaltaan toisessa osapuolella tai siihen, että osapuolet kuuluvat samaan liikekirjanpidolliseen konserniin.

Etuyhteydessä olevien yksiköiden käsitteellä on tässä esityksessä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen kannalta merkitystä ensinnäkin silloin, kun tämän lain säännösten soveltamisen edellytyksenä oleva verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevan yrityksen välillä. Verovelvollisella tarkoitetaan tällöin sitä henkilöä, jonka verotuksessa hybridisäännöksen soveltamista tarkastellaan ja sääntelyn soveltamisalan mukaisesti se voi viitata myös avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön tai kiinteään toimipaikkaan.

Etuyhteydellä on merkitystä lisäksi silloin, kun verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien yksiköiden välillä, mutta näistä kumpikaan ei ole verovelvollinen, jonka verotuksessa

sääntelyn soveltamista tarkastellaan. Tällä viitataan 8 §:ssä tarkoitettuun tilanteeseen, jossa hybridijärjestelyyn liittyvä meno kuitataan sellaisen verovelvollisen verotuksessa, joka ei suoraan osallistu verokohtelun eroavuuteen johtavaan transaktioon.

Direktiivin etuyhteyden määritelmässä käytetään termin yritys sijaan termiä yksikkö, jota ei ole määritelty direktiivissä. Sama termi esiintyy lisäksi hybridijärjestelyä kuvaavassa 2 artiklan 9 ensimmäisen alakohdan a-g) kohdissa. Yksikkö-termillä on merkitystä myös hybridijärjestelyyn liittyvien muiden osapuolten ja tahojen määrittelyssä, jos näiden tahojen verotuksellinen tilanne järjestelyn suhteen otetaan huomioon sääntelyä sovellettaessa.

Termillä yksikkö viitataan tavallisesti laajasti erilaisiin toimijoihin niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Laissa käytettäisiin etuyhteyden määritelmässä termiä yksikkö, jotta laista itsestään kävisi ilmi, ettei yksikön oikeudellinen muoto ole määritelmän soveltamisen kannalta ratkaiseva. Yksiköllä tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kotimaisia ja kansainvälisiä yksiköitä niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Yksikkö voisi olla paitsi yhteisö- tai yhtiömuotoinen myös esimerkiksi rahasto, säätiö, trusti tai oikeudellisesti erillinen varallisuusmassa tai esimerkiksi yhtiön ja rahaston välimuoto. Tätä lakia sovellettaessa sillä tarkoitettaisiin itsenäisten verovelvollisten lisäksi myös verotuksellisesti läpinäkyviä yksiköitä.

Momentin a ja c -kohdassa tarkoitettu etuyhteys olisi olemassa myös silloin, kun luonnollinen henkilö omistaa yrityksestä vähintään 25 prosenttia. Etuyhteyden määritelmän mukaan etuyhteydessä toisiinsa voisivat olla useampi yksikkö keskenään ja yksikkö tai yksiköt ja luonnollinen henkilö keskenään. Etuyhteys olisi olemassa esimerkiksi kahden yrityksen välillä, jos luonnollinen henkilö omistaisi molemmista yrityksistä vähintään 25 prosenttia joko suoraan tai välillisesti esimerkiksi holdingyhtiön kautta.

Direktiivissä ei määritellä sitä, kuinka välillinen omistus lasketaan etuyhteysmääritelmää sovellettaessa. Omistus laskettaisiin suhteellisesti kertomalla jokaisen portaan omistukset. Mikäli suhteellinen omistus olisi alle 25 prosenttia, kyse ei olisi momentissa tarkoitettusta etuyhteydestä.

Momentin 1 kohdan a-c kohdassa tarkoitettua etuyhteyttä voidaan kuvata esimerkillä: A Oy:lla on kolme täysin omistettua tytäryhtiötä, jotka puolestaan omistavat kukin 30 prosenttia ulkomaisesta yksiköstä X. A Oy:llä on tällöin a -kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys kaikkiin tytäryhtiöihinsä sekä välillinen etuyhteys X:ään. Tytäryhtiöillä on keskenään c -kohdassa tarkoitettu etuyhteys toisiinsa ja b -kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys A Oy:öön. X:llä on a -kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys kaikkiin tytäryhtiöihin ja b-kohdassa tarkoitettu välillinen etuyhteys A Oy:öön.

Momentin 1 kohdan d kohdassa liikekirjanpidollisella konsernilla tarkoitettaisiin konsernia, joka koostuu kaikista niistä yksiköistä, jotka on täysimääräisesti sisällytetty kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai kirjanpitolain (1997/1336) mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen.

Momentin 1 kohdan e kohdassa huomattavalla vaikutusvallalla tarkoitettaisiin tilanteita, joissa toinen yksikkö voi käyttää toisessa määräysvaltaa esimerkiksi tekemänsä merkittävän sijoituksen johdosta. Huomattava vaikutusvalta voi perustua myös esimerkiksi oikeuteen nimittää yli puolet toisen yksikön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä tai muuhun mahdollisuuden tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Pykälän 1 momentin 2 kohdassa säädettäisiin strukturoidun järjestelyn käsitteestä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 11 kohtaan. Strukturoidun järjestelyn käsite liittyy lain soveltamisalaan.

Direktiivin 2 artiklan 11 kohdan mukaisesti strukturoidulla järjestelyllä tarkoitettaisiin järjestelyä, johon liittyy järjestelyn ehtoihin hinnoiteltu verokohtelun eroavuus, tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos. Järjestelyä ei kuitenkaan pidettäisi strukturoituna järjestelynä, jos verovelvollisen tai etuyhteydessä olevan yrityksen ei voida kohtuudella odottaa olevan tietoinen verokohtelun eroavuudesta eikä se hyötynyt verokohtelun eroavuudesta johtuvan veroetuuden arvosta.

Pykälän 1 momentin 3 kohdassa säädettäisiin hybridiyksikön käsitteestä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan i) kohtaan. Hybridiyksikön käsite liittyy 4-6 §:ssä tarkoitettuihin hybridijärjestelyihin.

Hybridiyksiköllä tarkoitettaisiin sen oikeudellisesta muodosta riippumatta mitä tahansa yksikköä tai järjestelyä, jonka käsittely itsenäisenä verovelvollisena tai läpivirtaavana yksikkönä on erilainen kahden eri lainkäyttöalueen verotuksessa. Hybridiyksikön määritelmän soveltamisalaan voisi kuulua myös järjestelyjä, joissa syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä verotuksen konsolidointijärjestelmän vuoksi.

Pykälän 2 momentissa tarkennettaisiin 1 momentin 1 kohdan a kohdan etuyhteyden määritelmää. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan b) kohtaan.

Säännöksen mukaan etuyhteyden katsottaisiin syntyvän myös sen perusteella, että henkilöllä, joka toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön äänioikeuksien tai pääomaomistuksen suhteen, on toisen henkilön kaikki äänioikeudet tai koko pääomaomistus kyseisessä yksikössä. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä mahdollisuuksia kiertää 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja määritelmiä hajauttamalla omistus useammalle henkilölle, jotka kuitenkin toimivat yhteisesti.

Direktiivissä ei kuvata tarkemmin tilannetta, jossa henkilöiden voidaan katsoa toimivan yhdessä. OECD:n raportin mukaan säännöstä voitaisiin soveltaa esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: henkilön edellytetään toimivan toisen henkilön ohjauksen mukaisesti kyseisen äänioikeuden tai pääomaomistuksen suhteen, useampi henkilö sopii toimivansa yhteisesti omistamiensa äänioikeuksien tai pääomaomistuksen suhteen tai yksi tai useampi henkilö antaa kolmannen henkilön toimia puolestaan omistamiensa äänioikeuksen tai pääomaomistuksen suhteen. (OECD 369-370)

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin poikkeuksesta 1 momentissa säädettyyn etuyhteyden määritelmään. Poikkeus perustuisi direktiivin 2 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan a) kohtaan.

Momentissa säädettäisiin, että lain 4-6 §:ssä ja 7 §:n 1 ja 2 sekä 5 -7 momenteissa ja 8 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa sovelletaan etuyhteyttä tarkasteltaessa lievempää 50 prosentin määrää. Direktiivin mukaan 50 prosentin määrää sovelletaan, kun kyse on 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan b) ja e) alakohtien mukaisesta suorituksesta hybridiyksikölle tai hybridiyksikön suorituksesta, c) ja d) alakohtien mukaisista kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä tilanteista lukuun ottamatta fiktiivisiä suorituksia, g) alakohdan mukaisesta kaksinkertaisesta vähennyksestä, 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamisesta, tai artiklan 9 a soveltamisesta.

8.1.5 Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt 3 §

Pykälässä säädettäisiin rahoitusinstrumenttiin eli rahoitusvälineeseen perustuvaan hybridijärjestelyyn liittyvän menon vähennyskelpottomuudesta. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisestä ja perustuu rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luokitteluun. Säännöksessä on kyse tilanteesta, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen ja kyse on maksun vähennyskelpoisuudesta.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että rahoitusvälineeseen perustuva suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä sen vastaanottajan veropohjaan. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että tällainen verokohtelun eroavuus johtuu rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen verotuksellisen luonnehdinnan eroista suorituksen maksajan ja suorituksensaajan lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin maksajan ja suorituksensaajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa etuyhteydessä toisiinsa.

Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan j) kohdan mukaan rahoitusinstrumentilla tarkoitetaan mitä tahansa välinettä siltä osin kuin sen perusteella suoritettua rahoitustuottoa tai oman pääoman tuottoa verotetaan velan, oman pääoman tai johdannaisten verotusta koskevien sääntöjen mukaisesti joko maksun vastaanottajan tai maksajan lainkäyttöalueen lakien mukaisesti sekä hybridisiirtoa. Direktiiviin määritelmä on yleinen ja jättää instrumentin luokittelun jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön varaan, kuten myös OECD:n raportin suositus (kappale 19). Direktiivin määritelmä ei sisällä viittauksia esimerkiksi EU:n rahoitusmarkkina-alan sääntelyyn sisältyviin määritelmiin. Ehdotettua säännöstä sovellettaessa rahoitusvälineen juridisella muodolla ei näin ollen olisi merkitystä. Merkitystä olisi sen sijaan sillä, että rahoitusvälineeseen perustuvaa suoritusta käsitellään verotuksessa vieraaseen tai omaan pääomaan perustuvana suorituksena.

Säännöksen tavoitteena on asettaa maksajan verotuksen näkökulmasta samanlaiset järjestelyt samaan asemaan niin, että rahoitusvälineen muoto tai luokittelu ei vaikuttaisi järjestelyn verotukselliseen lopputulokseen. Säännöksen soveltaminen ei kuitenkaan edellyttäisi rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen uudelleen luokittelua verotuksessa.

Direktiivissä rahoitusinstrumenttiin perustuvaan suoritukseen liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohdassa. Soveltamisalaa kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohtaan sisältyvällä poikkeuksella ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Näiden rajausten perusteella sääntelyä sovelletaan vain silloin, kun verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien yritysten välillä tai strukturoidun järjestelyn johdosta. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen kohtaan sisältyvillä määritelmillä. Jäsenvaltioille on lisäksi annettu 9 artiklan 4 kohdan b) kohdassa mahdollisuus soveltaa pankkialan osalta vapaaehtoisia optiota. Niin sanottujen hybridisiirtojen osalta säännöksen soveltamisalaa on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan a) kohtaan sisältyvällä säännöksellä, joka koskee rahoitusalan välittäjiä. OECD:n raportissa rahoitusinstrumenttiin perustuvia suorituksia koskevat suositukset sisältyvät lukuihin 1 ja 2.

OECD:n raportissa on kuvattu 37 erilaista tilannetta, joissa hybridirahoitusinstrumenttia koskevan suosituksen soveltaminen voisi tulla kyseeseen. Yksinkertaisin esimerkki ehdotetun säännöksen soveltamistilanteesta olisi seuraava (OECD Esimerkki 1.1):

Esimerkki 1

Rahoitusväline on luokiteltu suomalaisen yrityksen verotuksessa velaksi ja siihen perustuva yrityksen maksama suoritus vähennyskelpoiseksi koroksi. Toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan suorituksensaajan verotuksessa väline on luokiteltu oman pääoman instrumentiksi ja suoritus verovapaaksi osingoksi.

Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus

Direktiivi ja OECD:n raportti viittaavat edellä kuvatuin tavoin rahoitusinstrumentin ja siihen perustuvan suorituksen määritelmän osalta kansalliseen verotusta koskevaan sääntelyyn. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi tämän johdosta sitä, että suoritusta pidettäisiin Suomen verotuksessa rahoitusvälineeseen perustuvana suorituksena. Merkitystä ei sen sijaan olisi sillä, pidetäänkö suoritusta rahoitusvälineeseen perustuvana suorituksena muussa valtiossa. Säännöstä sovellettaessa rahoitusvälineen perusteella suoritettuna menona pidetään myös 3 momentissa määritellyyn niin sanottuun hybridisiirtoon liittyvää siirretyistä varoista saadun tuoton korvausta.

OECD:n raportin mukaan (kappale 28) suoritukset voivat olla tyypiltään mitä tahansa suorituksia mukaan lukien suorituksia koskevat sitoumukset. Tyypillisiä suorituksia olisivat esimerkiksi korot.

Suomessa verolainsäädäntöön ei sisälly yleistä rahoitusvälineen eikä vieraaseen tai omaan pääomaan perustuvan suorituksen määritelmää. Elinkeinoverolaissa on muutamia erityisiä säännöksiä rahoitusvälineistä ja niihin perustuvista suorituksista. Lain 5 §:n 8-11 kohdissa sekä 8 §:n 2a) - c) ja 18 kohdissa on säädetty kaupankäytintarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden käsittelystä verotuksessa, 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 18 a §:ssä elinkeinotoiminnasta johtuvan velan korosta, 27 d ja e §:ssä jakotussäännöksistä ja 51 §:n 1 momentissa tiettyjen rahoitusvälineiden siirrosta omaisuuslajien välillä. Lisäksi lain 6 §:n 6 ja 7 momenteissa on säädetty arvopaperin takaisinostosopimuksen ja lainaussopimuksen käsittelystä verotuksessa ja näihin järjestelyihin liittyen sijaisosingosta 16 §:n 6 kohdassa ja tuloverolain 31 §:n 5 momentissa. Viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitettut rahoitusvälineet ovat luonteeltaan direktiivissä tarkoitettuja hybridisiirtoja, joita käsitellään tarkemmin jäljempänä.

Säännöstä sovellettaessa ainakin edellä mainituissa lainkohdissa tarkoitettuihin rahoitusvälineisiin perustuvat vähennyskelpoiset suoritukset voisivat kuulua säännöksen soveltamisalaan. Myös muihin rahoitusvälineisiin perustuvat suoritukset, joita käsitellään Suomen verotuksessa vieraalle tai omalle pääomalle maksettuna korvauksena, voisivat kuulua säännöksen soveltamisalaan.

Verokohtelun eroavuus

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että vähennystä vastaavaa suoritusta ei sisällytetä luvussa 8.1.2 kuvatulla tavalla suorituksensaajan veropohjaan. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, maksajan ja suorituksensaajan välillä syntyy verokohtelun eroavuus ja että se perustuu siihen miten instrumentti ja suoritus luokitellaan verotuksessa suorituksenmaksajan ja suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Sääntely soveltuisi, jos rahoitusvälineen tai suorituksen luokittelu jo yksinään synnyttää verokohtelun eroavuuden (OECD kappale 95).

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännös voisi tulla sovellettavaksi, vaikka suoritus tapahtuisi kahden suomalaisen yksikön välillä, jos tästä seuraa säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuus. Tällainen tilanne

voi syntyä esimerkiksi silloin kun suomalainen yhteisö suorittaa maksun kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat eivät ole Suomessa verovelvollisia kommandiittiyhtiön tulosta ja osakkaiden lainkäyttöalueen verotuksessa kommandiittiyhtiötä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä tuloa sen vuoksi veroteta siellä.

Direktiivin johdantokappaleen 30 mukaisesti katsottaisiin, että verokohtelun eroavuutta ei syntyisi, jos verokohtelun eroavuus poistetaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella muun kuin hybridisääntelyn perusteella, jos tällainen sääntely soveltuu kyseessä olevaan suoritukseen. Direktiivissä viitataan tältä osin neuvoston direktiiviin 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, johon perustuvaa osinkojen verovapautta rajattiin direktiiveillä (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU. Osinkojen verovapautta koskevia säännöksiä ei näiden rajausten mukaan voida soveltaa, jos suoritus on maksajalle vähennyskelpoinen tai kyse on epäaidosta järjestelystä, jolla pyritään perusteettomasti hyödyntämään direktiivin etuja. Vastaavasti verokohtelun eroavuutta ei syntyisi myöskään silloin kun suorituksensaajan lainkäyttöalueella sovelletaan samanlaista muuta sääntelyä (OECD 35, esimerkki 1.1).

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin mukaisesti, että suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se sisällytetty veropohjaan 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu.

Hybridisiirrot

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin hybridisiirron määritelmästä tätä lakia sovellettaessa. Hybridisiirrolla tarkoitettaisiin rahoitusvälineen siirtämistä koskevaa järjestelyä, jonka yhteydessä syntyy verokohtelun eroavuus. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan l) –kohtaan. Direktiivin hybridisiirron määritelmän mukaan sillä tarkoitetaan mitä tahansa järjestelyä rahoitusvälineen siirtämiseksi, jos siirretyn rahoitusvälineen tuottoa kohdellaan verotuksellisesti useamman kuin yhden järjestelyn osapuolen samanaikaisesti saamana tuottona. Hybridisiirrot on direktiivissä luokiteltu rahoitusvälineiksi ja niihin sovellettaisiin rahoitusvälineitä koskevaa säännöstä.

Vastaavasti kuin rahoitusvälineen määritelmä, myös hybridisiirron määritelmä on direktiivissä yleinen ja hybridisiirron luokittelu on jätetty jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön varaan. Direktiivin määritelmä ei sisällä viittauksia esimerkiksi EU:n rahoitusmarkkina-alan sääntelyyn sisältyviin määritelmiin. Vastaava ratkaisu on tehty myös OECD:n suosituksessa, vaikka raportissa todetaan, että säännös on erityisesti suunnattu arvopaperin takaisinosto- ja lainaussopimukseen (kappaleet 23-24, 72-78). Säännöksessä tarkoitettuja verokohtelun eroavuuksia voi kuitenkin ilmetä myös muiden rahoitusvälineen siirtoa kuten esimerkiksi vakuusluovutusta koskevien järjestelyiden yhteydessä.

Suomessa ei ole verotuksessa säädetty yleistä rahoitusvälineen siirron määritelmää eikä tällaisten siirtojen verotuksessa yleisesti noudatettavia periaatteita. Elinkeinoverolain 6 §:n 6 ja 7 momentteihin sisältyy erityissäännökset säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevaa oman pääoman ehtoista arvopaperia ja arvo-osuusjärjestelmään liitettyä yleisön merkittäväksi tarjottua joukkovelkakirjalainaa tai siihen rinnastuvaa velallisen sitoumusta koskevaan takaisinostosopimukseen tai lainaussopimukseen perustuvasta siirrosta. Sääntely koskee vain arvopapereiden varsinaisen omistajan verotusta. Sääntelyn mukaan sopimukseen perustuvaa luovutusta ei pidetä verotuksessa luovutusvoittoa tai tappiota realisoivana luovutuksena eikä arvopapereiden palauttamisesta synny hankintamenoa.

Arvopaperin takaisinostosopimuksella tarkoitetaan edellä mainitussa elinkeinoverolain sääntelyssä sopimusta arvopaperin myymisestä sitovin takaisinostoehdoin ja arvopaperin lainaussopimuksella sopimusta, jolla omistaja muuta vastiketta kuin arvopapereista maksettavaa kauppahintaa vastaan luovuttaa arvopaperin omistusoikeuden määräajaksi toiselle sopimuspuolelle, joka on velvollinen palauttamaan vastaavat arvopaperit alkuperäiselle omistajalle määräajan päätyttyä. Sääntelyn soveltamisen edellytyksenä on lisäksi, että arvopaperille sopimusaikana kertyvä tuotto korvataan alkuperäiselle omistajalle, suoritettavan vastikkeen määrä ei riipu sopimuksen kohteena olevien arvopaperien arvon kehityksestä, arvopaperit palautetaan alkuperäiselle omistajalle sopimuksen mukaisesti vuoden kuluessa ensimmäisestä luovutuksesta, sopimusten selvitys tapahtuu arvo-osuusjärjestelmästä ja selvitystoiminnasta annetussa laissa (749/2012) tarkoitetussa selvitysyhteisössä tai ulkomaisessa selvitysyhteisössä taikka muussa arvopaperien selvitystoimintaa Euroopan talousalueella harjoittavassa selvitysyhteisössä ja ettei verovelvollinen ole kirjanpidossaan käsitellyt tapahtumaa luovutuksena.

Elinkeinovalain 6 §:n 6 ja 7 momenteissa tarkoitettut arvopapereiden takaisinosto- ja lainaussopimukset ovat tyypillisiä direktiivissä tarkoitettuja hybridisiirtoja. Niiden katsottaisiin kuuluvan 1 momentissa tarkoitettujen rahoitusvälineitä koskevan säännöksen soveltamisalaan. Direktiivin vaatimusten täyttämiseksi säännöksen soveltamista ei kuitenkaan rajattaisi verolainsäädännössä jo nykyisin määriteltyihin takaisinosto- ja lainaussopimuksiin, vaan säännös soveltuisi myös muihin sopimuksiin, joissa on kyse vastaavasta varojen tilapäisestä siirrosta.

Rahoitusvälineitä koskevassa 1 momentin säännöksessä edellytetty verokohtelun eroavuuden synnyttävä hybridielementti sisältyy hybridisiirtotilanteissa siihen, että siirtäjän ja siirronsaajan verotuksessa sovellettavat säännökset eroavat sen suhteen, kenen katsotaan saavan siirrettyjen varojen perusteella maksetun tuoton, yleensä osingon tai koron. Hybridisiirron toinen osapuoli saattaa tällöin verotuksessaan vähentää saamansa tuoton, jonka on sopimuksen mukaisesti siirtänyt toiselle osapuolelle, kun taas toisen osapuolen verotuksessa tämä määrä voi jäädä verottamatta, koska sitä pidetään suoraan kyseisten varojen perusteella saatuna verovapaan tuottona. Rahoitusvälineitä koskeva säännös voisi soveltua suoritukseen, joka on maksettu siirrettyjen varojen perusteella saadun tuoton korvaavaan suoritukseen, jos tämä korvaus on verotuksessa vähennyskelpoinen.

Esimerkki 2

Arvopaperilainauksessa lainaksiantaja luovuttaa omistamansa arvopaperit tilapäisesti lainaksiottajalle, joka maksaa siirrosta palkkion ja palauttaa arvopaperit lainauksen päättyessä. Lainaksiottaja suorittaa lainaksiantajalle palkkion lisäksi myös arvopapereiden perusteella saamansa osinko- ja korkotuotot. Verotuksessa arvopapereiden perusteella saadun osinko- tai muun tuoton voidaan katsoa kuuluvan lainaksiottajalle tai lainaksiantajalle riippuen siitä, käsitelläänkö lainaussopimusta verotuksessa samoin kuin normaalia arvopapereiden luovutusta vai ei. Tämän perusteella määräytyy myös lainaksiottajan lainaksiantajalle maksama korvaus arvopapereiden perusteella saadusta osinko- tai muusta tuotosta.

Jos lainausta käsitellään lainaksiantajan verotuksessa taloudellisen luonteensa mukaisesti lainauksena, lainaksiantajaa pidetään arvopapereiden omistajana. Tämän katsotaan tällöin saavan myös arvopapereiden perusteella saadun tuoton, joka voi esimerkiksi osingon kyseessä ollen, olla lainaksiantajalle verovapaa. Samanaikaisesti lainausta voidaan lainaksiottajan verotuksessa käsitellä juridisen luonteensa mukaisesti luovutuksena, jolloin lainaksiottajaa pidetään arvopapereiden omistajana. Tämän katsotaan tällöin saavan myös arvopapereiden perusteella saadun tuoton, joka voi esimerkiksi osingon kyseessä ollen, olla lainaksiottajalle verovapaa. Lisäksi lainaksiottajan lainaksiantajalle suorittama korvaus

arvopapereiden tuotosta on lainaksiottajan verotuksessa vähennyskelpoinen sopimukseen perustuva korvaus. Tämä johtaa siihen, että arvopapereiden perusteella maksettua tuottoa käsitellään verovapaana tuottona lainaksiottajan verotuksessa ja tuoton sijaan saatua korvausta verovapaana tuottona lainaksiottajan verotuksessa. Tällaisessa tilanteessa syntyy siis verovähennys, jota ei syntyisi, jos lainausta käsiteltäisiin sekä lainaksiottajan että lainaksiottajan verotuksessa samalla tavalla. Lisäksi tuottoa ei lueta kummankaan osapuolen verotettavaan tuloon.

Rahoitusvälineitä koskeva säännös voisi soveltua suomalaisen suorituksenmaksajan verotuksessa hybridisiirtoon liittyvässä tilanteessa, jos edellä tarkoitettu siirrettyjen arvopapereiden perusteella suoritettu korvaus olisi täällä kansallisen sääntelyn perusteella vähennyskelpoinen. Kansallisessa sääntelyssä on nykyisin muutamia hybridisiirtoihin liittyviä suorituksia koskevia säännöksiä, joita tarkastellaan alla.

Laissa tarkoitetun lainaussopimuksen, takaisinostosopimuksen tai muun sopimusjärjestelyn perusteella saatua korvausta sopimuksen kohteena olevien arvopapereiden perusteella maksettua osingosta käsitellään nykyisin tuloverolain 33 d §:n 3 momentin mukaan kuten osinkoa. Jos osinko olisi suoraan saatuna ollut saajalleen verovapaa, myös korvauksena saatu suoritus on vastaavasti verovapaa. Korvausta kutsutaan laissa sijaisosingoksi. Muiden tulotyyppien osalta verolainsäädäntöön ei sisälly erityisiä säännöksiä tuoton sijaan saadun korvauksen käsittelystä verotuksessa.

Tuloverolain 31 §:n 5 momentissa säädetään lainaussopimuksen, takaisinostosopimuksen tai muun sopimusjärjestelyn perusteella suoritettua sijaisosingon vähennyskeltvottomuudesta. Säännös koskee vain osingon sijaan maksettua suoritusta. Osingon määrää vastaava korvaus, jonka verovelvollinen on suorittanut osingon sijaan osakkeita koskevan takaisinostosopimuksen, lainaussopimuksen tai muun sellaisen sopimuksen taikka kahden tai useamman toisiinsa liittyvän sopimuksen muodostaman sopimuskokonaisuuden perusteella, jolla verovelvolliselle on määräjäksi tai toistaiseksi siirtynyt oikeus osingon saamiseen, ei tämän säännöksen mukaan ole vähennyskelpoista menoa siltä osin kuin osinko, jonka sijaan verovelvollinen on suorittanut sijaisosingon, on verovelvolliselle verovapaata tuloa.

Elinkeinoverolain 16 §:n 6 kohdan mukaan maksettu sijaisosinko ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se osinko, jonka sijaan sijaisosinko on maksettu, on verovapaata tuloa. Myöskään tältä osin laissa ei ole säädetty muiden tulotyyppien verokohtelusta.

Edellä olevan perusteella rahoitusvälineitä koskeva 1 momentin säännös ei yleensä tulisi sovellettavaksi niissä tilanteissa, joissa on kyse laissa nykyisin säädetystä vähennyskeltvottomasta sijaisosingosta. Tämä johtuu siitä, että sijaisosinko ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin osinko, jonka sijaan se on maksettu, on verovapaa. Säännös voisi sen sijaan tulla sovellettavaksi muuhun korvaukseen, joka maksetaan hybridisiirrolla siirretyn rahoitusvälineen perusteella saadusta tuotosta.

8.1.6 Suorituksensaajana hybridiyksikkö 4 §

Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskeltvottomuudesta ja suorituksen lukemisesta tuloksi tilanteissa, joissa suorituksensaajaa pidetään hybridiyksikkönä sillä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisestä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä suorituksensaajan erilaiseen luokitteluun verotuksessa eli siihen, että suorituksensaaja on hybridiyksikkö ja että

suoritus tämän seurauksena kohdistetaan eri tavalla. Säännöksessä on kyse menon vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen. Säännöksessä on myös kyse suorituksen lukemisesta Suomessa verovelvollisen verotettavaan tuloon siihen perustuen, että Suomessa verovelvollisella on osuus suorituksen saaneessa hybridiyksikössä.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että hybridiyksikölle maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suoritus kohdistetaan hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa henkilöille, joilla on osuus hybridiyksikössä ja viimeksi mainittujen lainkäyttöalueen verotuksessa hybridiyksikölle. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksen maksajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Direktiivissä hybridiyksikölle maksettuaan suoritukseen liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan b) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. OECD:n raportissa hybridiyksikölle maksettua suoritusta koskee suositus 4.

Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus 1 momentin tilanteissa

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöstä sovellettaisiin, kun suorituksensaaja on 2 §:ssä määritelty hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmässä tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikkö katsotaan verotettavaksi yksiköksi tarkoittaisi tässä pykälässä tarkoitettussa tilanteessa aluetta, jolla verotuksellisesti asuu henkilö, jolla on osuus hybridiyksiköstä. Määritelmässä tarkoitettu toinen lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikön tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi tarkoittaisi aluetta, jolla hybridiyksikkö sijaitsee. Termillä sijaitsee tarkoitettaisiin samaa kuin direktiivissä termillä ”sijoittautunut tai jossa se on rekisteröity”. Säännöksen soveltaminen edellyttää näiden lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole kumpikaan vertailtavista lainkäyttöalueista.

Henkilöllä, jolla on osuus hybridiyksiköstä, tarkoitettaisiin säännöstä sovellettaessa osakkaiden tai edunsaajien lisäksi kaikkia henkilöitä, joille hybridiyksikön saama suoritus voidaan kohdistaa (OECD kappale 158). Säännöstä sovellettaessa henkilöllä tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan h) kohdan mukaan luonnollista henkilöä tai yksikköä.

Säännöksessä tarkoitetaan siis tilanteita, joissa hybridiyksikköä käsitellään lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvänä, jolloin sen tulojen katsotaan verotuksessa kuuluvan yksikön sijaan sen osakkaille tai edunsaajille. Tyypillisiä hybridiyksiköitä olisivat esimerkiksi trustit ja yhtymät (OECD kappale 160-161). Säännöstä voitaisiin soveltaa tällaisissa tilanteissa, jos hybridiyksikköä lisäksi käsitellään osakkaiden tai edunsaajien lainkäyttöalueilla itsenäisenä verovelvollisena eikä osakkaita tai edunsaajien veroteta hybridiyksikön tuloista. Säännöksen tavoitteena on asettaa maksettu suoritus maksajan näkökulmasta samaan asemaan riippumatta siitä olisiko suoritus maksettu hybridiyksikölle vai suoraan yksikölle, joka omistaa osuuden hybridiyksiköstä.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että vähennystä vastaava suoritusta ei sisällytetä 8.1.2 luvussa kuvatulla tavalla suorituksensaajan veropohjaan. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, että maksajan ja suorituksensaajan välillä syntyy verokohtelun eroavuus, joka perustuu siihen, että suorituksensaaja on hybridiyksikkö ja suoritus kohdistetaan eri tavalla eri lainkäyttöalueiden verotuksessa.

Hybridiyksikkö voi säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännös voisi tulla sovellettavaksi, vaikka suoritus tapahtuisi kahden suomalaisen yksikön välillä, jos tästä seuraa säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuus.

Säännöksessä tarkoitetun verokohtelun eroavuuden olemassaolo voidaan käytännössä todeta sen perusteella, että verokohtelun eroavuutta ei olisi käsillä olevassa tilanteessa syntynyt siltä osin kuin suoritus olisi maksettu suoraan henkilölle tai yksikölle, joka omistaa osuuden hybridiyksiköstä. Verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän siltä osin kuin henkilö, jolla on osuus hybridiyksikössä, ja jolle osuus hybridiyksikön saamasta suorituksesta kohdistetaan, on esimerkiksi verovapaa yksikkö. Tässä tilanteessa suorituksen kuljettaminen hybridiyksikön kautta ei vaikuta verokohteluun.

Henkilö, jolla on osuus hybridiyksikössä, voi sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Säännös voisi tulla sovellettavaksi myös esimerkiksi silloin, kun suomalainen yhteisö suorittaa maksun ulkomaiselle yksikölle, jota pidetään sen lainkäyttöalueen verotuksessa läpinäkyvänä, mutta yksikön suomalaisen osakkaan verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena. Säännös soveltuisi, jos maksajan ja hybridiyksikön välillä on tässä tilanteessa 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys. Tilanteeseen voisi tällöin soveltua myös 2 momentissa tarkoitettu toissijainen tuloksi lukemista koskeva sääntö sen henkilön, jolla on osuus hybridiyksikössä, verotuksessa, mutta ensisijaisesti sovellettaisiin 1 momentin säännöstä.

OECD:n raporttiin sisältyy neljä erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa hybridiyksikölle suoritetun maksun vähennyskelpoisuus tulee tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 3

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yksikkö omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön, joka puolestaan omistaa suomalaisen C Oy:n. C Oy maksaa B:lle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. B on lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvä ja sen saama korkotulo kohdistetaan siellä A:lle. Lainkäyttöalueella B ei veroteta A:ta tästä tulosta. Lainkäyttöalueella A pidetään B:tä itsenäisenä verovelvollisena eikä A:ta veroteta B:n tuloista. A on lainkäyttöalueellaan itsenäinen verovelvollinen, eikä se ole verovapaa.

Jos C Oy olisi maksanut korot suoraan A:lle, C Oy:n tekemää korkomenovähennystä olisi vastannut A:n veronalainen korkotulo. Kun C Oy maksaa korkosuorituksen B:lle, tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä sen vuoksi, että B on hybridiyksikkö ja sen saama korkotulo kohdistetaan lainkäyttöalueilla A ja B eri tavalla.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että osuus sellaisen ulkomaisen yksikön tuloon, jota ei ole sen lainkäyttöalueen verotuksessa sisällytetty veropohjaan, olisi verovelvollisen veronalaista tuloa siltä osin kuin tuloa vastaava suoritus on vähennetty muun verovelvollisen verotuksessa. Samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden

johtuvan siitä, että suoritus kohdistetaan hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa henkilöille, joilla on osuus hybridiyksikössä ja viimeksi mainittujen lainkäyttöalueella hybridiyksikölle. Lisäksi samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksen maksajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Säännös olisi toissijainen sekä suhteessa 1 momentissa ehdotettuun sääntöön, että 1 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön. Jos maksaja olisi säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa Suomessa verovelvollinen, tilanteessa sovellettaisiin ensisijaisesti 1 momentin säännöstä.

Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitettuna säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa Suomessa sovellettavaksi sen vuoksi, että henkilö, jolla on osuus hybridiyksikössä, on Suomessa verovelvollinen. OECD:n raportin suositukseen 4 ei sisälly toissijaista säännöstä.

Edellä luvussa 3.1.1 esitetystä käy ilmi, että suomalaisen osakkaan verotus perustuu tyypillisesti tapauskohtaiseen arviointiin silloin kun tällä on osuus ulkomaisessa läpinäkyvässä yksikössä. Oikeus- ja verotuskäytännössä sovelletut periaatteet ovat osin yhteneviä 2 momentin säännöksen kanssa. Ehdotettua 2 momenttia tulisi jatkossa soveltaa sen soveltamisalan kuuluvissa tilanteissa, kun taas sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävissä tilanteissa voitaisiin edelleen soveltaa nykyisiä periaatteita.

OECD:n raporttiin ei sisälly esimerkkejä 2 momentissa tarkoitetuista tilanteista, koska raporttiin ei sisälly tällaista säännöstä koskevaa suositusta. Säännöksen soveltamista voidaan kuitenkin havainnollistaa seuraavalla esimerkillä, joka on muunneltu edellä momentin 1 kohdalla esitetystä esimerkistä.

Esimerkki 4

Suomalainen A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön. Lainkäyttöalueella C asuva yksikkö maksaa B:lle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. B on lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvä ja sen saama korkotulo kohdistetaan siellä A Oy:lle. Lainkäyttöalueella B ei veroteta A Oy:ta tästä tulosta. A Oy:n verotuksessa Suomessa B:tä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä A Oy:ta veroteta B:n tuloista.

Jos lainkäyttöalueella C asuva yksikkö olisi maksanut korot suoraan A:lle, lainkäyttöalueella C tehtyä korkomenovähennystä olisi vastannut A Oy:n veronalainen korkotulo. Kun korkosuoritus maksetaan B:lle, tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä sen vuoksi, että B on hybridiyksikkö ja sen saama korkotulo kohdistetaan Suomen ja lainkäyttöalueen B verotuksessa eri tavalla.

8.1.7 Suorituksenmaksajana hybridiyksikkö 5 §

Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta ja suorituksen lukemisesta tuloksi tilanteissa, joissa suorituksenmaksajaa pidetään hybridiyksikkönä sillä lainkäyttöalueella, jolla suorituksensaaja verotuksellisesti asuu. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun

eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä suorituksenmaksajan erilaiseen luokitteluun verotuksessa eli siihen, että suorituksenmaksaja on hybridiyksikkö ja siihen, että suoritusta ei oteta suorituksensaajan verotuksessa huomioon. Säännöksessä on kyse maksun vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen. Säännöksessä on myös kyse suorituksen lukemisesta Suomessa verovelvollisen verotettavaan tuloon sen perusteella, että Suomessa verovelvollisen voidaan katsoa saaneen säännöksessä tarkoitetun suorituksen hybridiyksiköltä.

Edellä 4 §:ssä tarkoitetussa tilanteessa suorituksensaaja on hybridiyksikkö, kun taas 5 §:ssä kyse tilanteesta, jossa suorituksen maksaja on hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmä on sama molemmissa tilanteissa.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että hybridiyksikön suorittama meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suorituksen maksaja on lainkäyttöalueensa verotuksessa itsenäinen verovelvollinen ja suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa läpinäkyvä yksikkö ja että suoritusta ei tämän vuoksi oteta huomioon suorituksensaajan verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksensaajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Direktiivissä hybridiyksikölle maksettuaan suoritukseen liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan e) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa hybridiyksikön suorittama maksu aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Soveltamisalaa kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan ja c) kohtien säännöksillä ja jälkimmäiseen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen kappaleeseen sisältyvillä määritelmillä. OECD:n raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 3.

Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus 1 momentin tilanteissa

Säännöstä sovellettaisiin, kun suorituksen maksaja on 2 §:ssä määritelty hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmässä tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikkö katsotaan verotettavaksi yksiköksi tarkoittaisi tässä pykälässä aluetta, jolla hybridiyksikkö sijaitsee. Määritelmässä tarkoitettu toinen lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikön tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi tarkoittaisi aluetta, jolla suorituksensaaja verotuksellisesti asuu. Säännöksen soveltaminen edellyttää näiden lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja Suomi on 1 momentissa tarkoitetussa tilanteessa hybridiyksikön lainkäyttöalue. Maksaja siis nähdään tässä pykälässä hybridiyksikkönä sen vuoksi, että suorituksensaajan lainkäyttöalueella sovellettu verosääntely johtaa siihen, että suoritusta ei oteta huomioon sen verotuksessa (OECD 134).

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi myös, että vähennystä vastaavaa suoritusta ei sisällytetä 8.1.2 luvussa kuvatulla tavalla suorituksensaajan veropohjaan. Säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi siltä osin kuin maksajan veropohjaan sisältyvä tulo luetaan veropohjaan myös suorituksen vastaanottajan lainkäyttöalueella. Viimeksi mainittu tarkoittaa, että suoritus voidaan vähentää maksajan verotuksessa tulosta, joka on kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa, jota on käsitelty luvussa 8.1.2. Tällainen tilanne voi syntyä, jos läpinäkyvän yksikön tuloa verotetaan suorituksensaajan tulona.

Suorituksensaajia voi tässä tilanteessa olla useampia, jolloin vähennyskelvottomuuden selvittäminen edellyttää kaikkien suorituksensaajien verokohtelun selvittämistä. Säännöksessä tarkoitettu tilanne voi syntyä, jos esimerkiksi ulkomaisen emoyhtiön omistamaa suomalaista yhtiötä ei otettaisi ulkomaisen emoyhtiön verotuksessa huomioon (niin sanottu disregarded entity), vaan pidettäisiin suorituksensaajana olevan emoyhtiön lainkäyttöalueella esimerkiksi kiinteänä toimipaikkana ja näiden keskinäiset transaktiot eliminoitaisiin verotuksessa.

OECD:n raporttiin sisältyy kaksi erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa hybridiyksikön suorittaman maksun vähennyskelvottomuus tulee tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava (OECD esimerkki 3.1, katso myös esimerkki 6.5):

Esimerkki 5

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yhtiö omistaa Suomessa verotuksellisesti asuvan B Oy:n. B Oy:tä käsitellään verotuksellisesti läpinäkyvänä hybridiyksikkönä lainkäyttöalueella A, mutta itsenäisenä verovelvollisena Suomen verotuksessa. B Oy maksaa A:lle korkosuorituksen ja vähentää sen verotuksessaan Suomessa. A:n lainkäyttöalueen verotuksessa suoritusta ei lueta verotettavaan tuloon eikä B Oy:n tuloa A:n lainkäyttöalueella A:n tuloon. Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä sen vuoksi, että B Oy on hybridiyksikkö eikä B Oy:n tuloa lueta lainkäyttöalueella A veropohjaan. Käytännössä yleisempi tilanne olisi todennäköisesti se, että B Oy:n nettotulo luettaisiin ainakin osittain A:n tuloon A:n lainkäyttöalueella. Tällöin olisi tarkasteltava, miltä osin kyse olisi kaksinkertaisesta veropohjaan sisällyttämisestä, jonka perusteella vähennystä ei evättäisi.

Säännös voisi soveltua myös ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan esimerkiksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 6

Lainkäyttöalueella X sijaitseva yhtiö X1 omistaa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevan yhtiön X2. Yhtiöllä X2 on kiinteä toimipaikka Suomessa, jolle on kohdistettu osa menoista, jotka X2 on suorittanut X1:lle. Nämä menot on vähennetty Suomessa verotettavasta tulosta. X1:n ja X2:n verotuksessa sovelletaan konsolidointijärjestelmää, jossa konsernin sisäiset menot ja tulot eliminoidaan. Kiinteälle toimipaikalle kohdistetun menon osalta tämä johtaa siihen, että X2:n suoritus X1:lle eliminoidaan eikä X1:n vastaavaa tuloa oteta huomioon verotuksessa. Tilanteessa syntyy siis Suomessa verovähennys, mutta vastaavaa tuloa ei oteta huomioon. Hybridiyksikkö on tässä esimerkissä X2, jota Suomessa pidetään itsenäisenä verovelvollisena, mutta lainkäyttöalueella X sen tulot ja menot eliminoidaan konsolidointijärjestelmässä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi ulkomaiselta yksiköltä saatu suoritus siltä osin kuin tämä yksikkö vähentää suorituksen verotuksessaan. Samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suorituksen maksaja on lainkäyttöalueensa verotuksessa itsenäinen verovelvollinen ja suorituksensaajan, eli tässä verovelvollisen, verotuksessa läpinäkyvä yksikkö. Lisäksi samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksensaajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä. Säännös olisi

toissijainen suhteessa 1 momentin säännöstä vastaavaan maksajan lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön.

Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitettua säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa Suomessa sovellettavaksi sen vuoksi, että henkilö, joka saa suorituksen hybridiyksiköltä, eli suorituksensaaja, on Suomessa verovelvollinen. Toissijainen säännös vastaa OECD:n raportin suositusten 3 toissijaista säännöstä.

Edellä luvussa 3.1.1 esitetystä käy ilmi, että suomalaisen osakkaan verotus perustuu tyypillisesti tapauskohtaiseen arviointiin silloin kun tällä on osuus ulkomaisessa läpinäkyvässä yksikössä. Oikeus- ja verotuskäytännössä sovelletut periaatteet ovat osin yhteneviä 2 momentin säännöksen kanssa. Ehdotettua 2 momenttia tulisi jatkossa soveltaa sen soveltamisalan kuuluvissa tilanteissa, kun taas sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävissä tilanteissa voitaisiin edelleen soveltaa nykyisiä periaatteita.

Säännöksen soveltamista voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä, joka on muunneltu edellä 4 §:n perusteluissa esitetystä esimerkistä.

Esimerkki 7

Suomalainen A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön. B maksaa A:lle korkosuorituksen ja vähentää sen verotuksensa. B on lainkäyttöalueensa verotuksessa itsenäinen verovelvollinen. A Oy:n verotuksessa Suomessa B:tä pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä eikä A Oy:ta veroteta B:ltä saadusta korkotulosta.

Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä sen vuoksi, että B on hybridiyksikkö ja siltä saatua korkotuloa ei oteta suorituksensaajan verotuksessa Suomessa huomioon.

Käytännössä tällaiset tilanteet olisivat nykyinen kansallinen sääntely sekä oikeus- ja verotuskäytäntö huomioon ottaen varsin harvinaisia ja tulo pääsääntöisesti veronalaista.

8.1.8 Saman menon kaksinkertainen vähennys

Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta, kun sama meno voidaan vähentää kahden eri lainkäyttöalueilla asuvan yksikön verotuksessa tai yhden yksikön verotuksessa kahdella lainkäyttöalueella. Saman menon kaksinkertainen vähennys voi myös syntyä kiinteiden toimipaikkojen tilanteissa. Näitä käsitellään erikseen jäljempänä luvussa 8.1.9.

Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee kaksinkertaisena vähennyksenä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä joko siihen, että toinen meno vähennetään hybridiyksikön verotuksessa tai meno vähennetään kaksoisasujan verotuksessa kahteen kertaan.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että meno, joka vähennetään myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelvoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että meno vähennetään toiseen kertaan sellaisen yksikön verotuksessa, joka on lainkäyttöalueensa verotuksessa itsenäinen verovelvollinen ja verovelvollisen verotuksessa hybridiyksikkö. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että

verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja verovelvollisen tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Direktiivissä kaksinkertaisesta vähennyksestä on säädetty 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohdassa. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Lisäksi soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) ja c) kohtien säännöksillä ja jälkimmäiseen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. OECD:n raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suosituksen 6.

Pykälässä tarkoitettu säännös sisältää samankaltaisia elementtejä kuin edellä luvussa 8.1.7 tarkoitettu hybridiyksikön maksamia suorituksia koskeva säännös. Molemmissa säännöksissä niiden soveltamisalaan kuuluvan hybridijärjestelyn verovaikutus muodostuu kahdenkertaisesta verovähennyksestä ja samanaikaisesta tulon verottamatta jäämisestä. Molemmissa tulopohja on erilainen ja kyse on kahden eri yksikön verotuksesta. Tässä pykälässä tarkoitettu tilanne on kuitenkin erilainen sen vuoksi, että verokohtelun eroavuus ei synny suorituksenmaksajan ja suorituksensaajan välillä. Suorituksensaajan verokohtelulla ei ole merkitystä kaksinkertaisen vähennyksen säännöstä sovellettaessa. (OECD 208-210)

Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus 1 momentin tilanteissa

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi poiston perusteella. (OECD kappale 188, 192)

Säännöstä sovellettaisiin, kun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu hybridiyksikkö vähentää verotuksessaan menon ja sama meno vähennetään lisäksi hybridiyksikköön etuyhteydessä olevan yksikön verotuksessa toisella lainkäyttöalueella. Verotuksessa tehtävää vähennystä rajoitettaisiin säännöksessä direktiivin mukaisesti ensisijaisesti verovelvollisen verotuksessa Suomessa.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Verokohtelun eroavuus syntyisi tällöin siltä osin kuin kaksinkertainen vähennys on suurempi kuin sama molemmilla lainkäyttöalueilla veropohjaan sisällytettävä tulo, josta se vähennetään. Kaksinkertaisen vähennyksen enimmäismäärä on siis vähennystä vastaava saman tulon määrä, joka on luettu verotettavaksi tuloksi molemmissa valtioissa. Enimmäismäärän selvittäminen edellyttäisi tulo- ja menokohtaista suoritusten vertailua kummankin lainkäyttöalueen verosäätelyyn perustuen. Arvioitaessa hybridisäännöksen soveltamista Suomessa tässä tilanteessa Suomi olisi toinen vertailtavista lainkäyttöalueista. (OECD 184)

Kaksinkertaisen vähennyksen olemassaolo ja kaksinkertainen veropohjaan sisällyttäminen ratkaistaisiin niiden lainkäyttöalueiden verolainsäädännön nojalla, joita hybriditilanne koskee. Arviointia ei tehtäisi sen perusteella, miten yritys käsittelee tai esittää suoritukset esimerkiksi kirjanpidossaan eri lainkäyttöalueilla. Merkitystä ei olisi myöskään esimerkiksi verovelvollisen erilaisilla arvostus- tai jaksotusratkaisuilla eikä sillä, että suoritus luokitellaan lainkäyttöalueilla eri tavalla. Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi saatu ulkomaisen veron hyvitys ei estäisi sitä, että suoritus voitaisiin katsoa kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyksi tuloksi. (OECD 195-199)

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että kaksinkertainen vähennys tosiasiasa syntyy. Suomen verotuksen kannalta katsottuna säännöksen soveltamista voidaan kuvata seuraavalla esimerkillä, jossa on kyse luvussa 8.1.9 käsiteltävästä kiinteään toimipaikkaan liittyvästä hybridi-järjestelystä:

Esimerkki 8

Suomessa yleisesti verovelvollinen A Oy harjoittaa liiketoimintaa lainkäyttöalueella B kiinteässä toimipaikassa. Kiinteä toimipaikka osallistuu lainkäyttöalueella B konserniyhtiöiden väliseen verotukselliseen tuloksentasausjärjestelmään, jossa sallitaan myös järjestelmään osallistuvien yksiköiden vahvistettujen tappioiden vähentäminen myöhempien vuosien tuloksentasauksessa. Vuonna 1 kiinteän toimipaikan verotuksellinen tulos on tappiollinen lainkäyttöalueella B eikä sitä pystytä vähentämään tuloksentasausjärjestelmän puitteissakaan. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettu tulos otetaan huomioon Suomessa A Oy:n verotuksessa ja A Oy vähentää kiinteän toimipaikan tappiollisen tuloksen kaikkia A Oy:n verotuksessa huomioon otettavia tuloja vastaan. Vuonna 2 kiinteän toimipaikan verotuksellinen tulos on nolla, mutta tuloksentasausjärjestelmän puitteissa vähennetään vuonna 1 syntynyt tappio lainkäyttöalueella B sijaitsevan A Oy:n tytäryhtiön positiivista tulosta vastaan.

Vuonna 1 tilanteessa ei ole vielä tosiasiasa syntynyt säännöksessä tarkoitettua kaksinkertaista vähennystä, vaikka mahdollisuus tähän olisi ollut. Vuonna 2 kaksinkertainen vähennys syntyy myös tosiasiasa.

Esimerkin tilanteessa vähennys evättäisiin Suomen verotuksessa vuonna 2. Tämä tarkoittaisi sitä, että verovelvollinen voisi verotuksessaan vähentää vuonna 1 menon normaalien menon vähentämistä koskevien säännösten mukaan, vaikka sama vähennys olisi tehty yhtiön omistamassa ulkomaisessa hybridiyksikössä. Vähennyksen tekeminen edellyttäisi sitä, että hybridiyksikön tulo on luettu suomalaisen yhtiön tuloksi, eikä menoa ole sen lainkäyttöalueella tapahtuneessa verolaskennassa vähennetty sellaisesta tulosta, jota ei ole luettu suomalaisen yhtiön veropohjaan Suomessa. Vähennys voi olla mahdollista tehdä ulkomaisessa verolaskennassa tulosta, jota ei lueta suomalaisen yhtiön veropohjaan, jos vähennys voidaan esimerkiksi tuloksentasaus- tai tappionsiirtojärjestelmässä tai vastaavissa konserniverotusjärjestelmissä, siirtää toiselle yhtiölle tai vähentää sen tuloja vastaan. Jos hybridiyksikön verotuksellinen tulos on vuonna 1 ollut tappiollinen ja tappio vähennetään myöhempänä vuonna voitollisesta tulosta, jota ei lueta suomalaisen yhtiön tuloon, olisi suomalaisen yhtiön verotuksessa vuonna 1 tehty vähennys tällöin palautettava sen tuloon. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi sen vuoksi, että ulkomainen yksikkö ei ole enää myöhempänä vuonna hybridiyksikkö tai sen vuoksi, että vähennys voidaan myöhempänä vuonna tehdä muun yksikön kuin hybridiyksikön verotuksessa. Viimeksi mainittu tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun hybridiyksikön vuonna 1 syntynyt tappio voidaan siirtää toiselle yksikölle tai vähentää sen voitollista tulosta vastaan.

OECD:n raporttiin sisältyy viisi erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa kaksinkertaista vähennystä koskeva säännös voi tulla tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltaminen voisi tulla tarkasteltavaksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 9

Suomessa yleisesti verovelvollinen yhtiö A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön, jota pidetään Suomen verotuksessa läpinäkyvänä siten, että sen tulot ja menot otetaan Suomen verotuksessa huomioon A Oy:n tuloina ja menoina.

Lainkäyttöalueella B yksikköä pidetään kuitenkin itsenäisenä verovelvollisena ja siellä sovelletun konserniverotusjärjestelmän mukaan toisen yksikön menot voidaan siirtää vähennettäväksi toisen yksikön tuloista. A Oy:n omistama yksikkö lainkäyttöalueella B on tappiollinen ja tappio siirretään lainkäyttöalueen B verotuksessa vähennettäväksi toisen A Oy:n samalla lainkäyttöalueella omistaman yksikön voitollisesta tuloksesta. Tätä toista yksikköä pidetään sekä Suomen verotuksessa että toisen lainkäyttöalueen verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena, jolloin sen tuloja ei veroteta A Oy:n tuloina Suomessa. Hybridiyksikön menot vähennetään tässä tilanteessa kahteen kertaan, mutta eri tuloista.

Nykyisen oikeus- ja verotuskäytännön valossa tällaista tilannetta voidaan pitää suhteellisen harvinaisena, sillä tyypillisesti ulkomaisia läpivirtaavia yksiköitä verotetaan lähinnä ulkomaista yhtymää koskevien säännösten mukaisesti, jolloin ulkomainen yhtymä toimii erillisenä laskentasubjektina ja Suomessa yleisesti verovelvolliselle osakkaalle vahvistetaan osuus yhtymän elinkeinotoiminnan tulokseen tai osuus yhtymän tappioon.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka verovelvollinen on vähentänyt sen vuoksi, että kyse ei ole vähennystä tehtäessä ollut 1 momentissa tarkoitettu kaksinkertaisesta vähennyksestä, on lisättävä verovelvollisen tuloon myöhemmin, jos 1 momentin soveltamisen edellytykset täyttyvät. Meno lisättäisiin sen verovuoden veropohjaan, jona 1 momentin soveltamisen edellytykset täyttyvät. Säännös liittyy siihen, että 1 momentissa tarkoitettua säännöstä sovelletaan vasta, kun vähennys tosiasiaa tehdään tuloista, joka ei ole kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että 1 momentissa tarkoitettulla tavalla kahteen kertaan vähennetty meno ei olisi vähennyskelpoinen myöskään silloin, kun hybridiyksikkö asuu Suomessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja verovelvollisen tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yrityksiä. Säännös olisi toissijainen 1 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön.

Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitettun säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitettu toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa sovellettavaksi sen vuoksi, että hybridiyksikkö on Suomessa verovelvollinen.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka verovelvollinen vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Toisen lainkäyttöalueen ollessa Euroopan unionin jäsenvaltio säännöstä sovellettaisiin vain, jos verovelvollisen kotipaikan ei Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan katsottaisi olevan Suomessa.

Direktiivissä kaksoisasujien verotuksessa syntyviä kaksinkertaisia vähennyksiä on kuvattu artiklassa 9 b. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolumneihin kappaleeseen sisältyvillä määritelmillä. Säännökseen ei liity etuyhteyttä koskevaa rajausta, koska tilanteessa on kyse vain yhden verovelvollisen verotuksesta. OECD:n raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 7.

Kaksoisasujalla tarkoitettaisiin direktiivin 9 b artiklan mukaisesti verovelvollista, jolla on verotuksellinen kotipaikka kahdella tai useammalla lainkäyttöalueella. Säännöksen tarkoittama verovelvollinen olisi yleisesti verovelvollinen kahdella lainkäyttöalueella. Yleinen verovelvollisuus määräytyisi kummallakin lainkäyttöalueella siellä sovelletun lainsäädännön perusteella. Kaksoisasumistilanteet johtuvat tavallisesti siitä, että eri lainkäyttöalueilla sovelletaan erilaisia verovelvollisuuden muodostumista koskevia säännöksiä. Verovelvollisuus voi muodostua esimerkiksi rekisteröinnin tai johtopaikan perusteella. Kaksinkertaista vähennystä koskevaa hybridisäännöstä sovellettaessa verovelvollisen katsottaisiin asuvan lainkäyttöalueellaan säännöksessä tarkoitettulla tavalla myös silloin kun se on osa verotuksellista konsolidointiryhmää, johon kuuluvia verovelvollisia ei veroteta itsenäisinä. (OECD 231)

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi poiston perusteella. (OECD kappale 188, 192) Toisin kuin 1 ja 3 momenteissa tarkoitettujen säännösten, 4 momentissa tarkoitettujen säännöksen soveltaminen ei kuitenkaan edellytä sitä, että vähennys olisi toisella lainkäyttöalueella tosiasiasa tehty tulosta, jota ei ole sisällytetty veropohjaan kahteen kertaan. (OECD 232)

Kaksoisasujia koskeva kaksinkertaista vähennystä koskeva säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita. Direktiivin 9 b artiklassa on erikseen säädetty tilanteista, joissa molemmat lainkäyttöalueet ovat jäsenvaltioita. Vähennys on tällöin evättävä siinä jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen kotipaikan ei näiden kahden jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla katsota olevan.

Kaksoisasujan kaksinkertaista vähennystä koskeva säännös voisi Suomessa tulla sovellettavaksi täällä yleisesti verovelvollisen verotuksessa, jos tämä verotuksellisesti asuu myös toisella lainkäyttöalueella.

OECD:n raporttiin sisältyy esimerkki kaksoisasujan kaksinkertaisen vähennyksen tilanteesta. Esimerkissä on käyty läpi monia erilaisia elementtejä. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi Suomen voimassaolevan sääntelyn perusteella olla seuraava:

Esimerkki 10

Suomalainen A Oy omistaa suomalaisen B Oy:n ja toisen yhtiön lainkäyttöalueella C. B Oy on Suomessa yleisesti verovelvollinen. Samaan aikaan B Oy:n katsotaan olevan yleisesti verovelvollinen lainkäyttöalueella C, jossa myös tytäryhtiö C on yleisesti verovelvollinen. Suomessa A Oy antaa B Oy:lle konserniavustuksen. B Oy:n tappiollinen tulos vähennetään C:n voitollista tulosta vastaan lainkäyttöalueella C.

B Oy:n kaksoisasujan statuksesta johtuen sen menot vähennetään kahdella eri lainkäyttöalueella eri veropohjista. Verokohtelun eroavuus syntyy sekä Suomessa että lainkäyttöalueella C.

8.1.9 Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet 7 §

Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelpottomuudesta tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus johtuu pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueilla sovelletuista erilaisista verosäännöksistä, jotka koskevat verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon määräytymistä tai verotuksellisen kiinteän toimipaikan olemassaoloa. Pykälä sisältäisi direktiivissä käsitellyt neljä erilaista kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvää hybridijärjestelyä.

Yleistä kiinteän toimipaikan hybriditilanteista ja käsitteistä

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvillä hybridijärjestelyillä tarkoitetaan tässä esityksessä tilanteita, joissa ilmenee vastaavia verokohtelun eroavuudesta johtuvia verovaikutuksia kuin edellä käsitellyissä muissa hybridijärjestelyissä. Verovaikutukset voivat ilmetä kaksinkertaisina vähennyksinä tai tulon verottamatta jäämisinä. Kiinteiden toimipaikkojen tilanteita voi ilmetä, kun verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella muutoin kuin tytäryhtiön kautta.

Esityksessä käytetään käsitteitä pääliike, sivuliike ja kiinteä toimipaikka. Pääliikkeellä tarkoitetaan verovelvollista, joka harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella. Pääliike voi esityksessä tarkoitetuissa tilanteissa olla Suomessa tai ulkomailla. Sivuliikkeellä tarkoitetaan toisella lainkäyttöalueella harjoitettua liiketoimintaa. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan sivuliikettä, joka muodostaa pääliikkeelle kiinteän toimipaikan toisella lainkäyttöalueella joko molempien tai vain toisen lainkäyttöalueen verolainsäädännön nojalla. Kiinteän toimipaikan käsite vastaa tässä esityksessä kansainvälisessä vero-oikeudessa omaksuttua kiinteän toimipaikan käsitettä. Sivuliike ja kiinteä toimipaikka voivat esityksessä tarkoitetuissa tilanteissa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Jos säännöksessä on kyse Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, tällä tarkoitetaan tuloverolain 13 a §:n mukaista kiinteää toimipaikkaa.

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybriditilanteita syntyy, kun pääliikkeen ja toisaalta sivuliikkeen verotuksessa on eroja tulojen ja menojen kohdistamisessa, fiktiivisten suoritusten käsittelyssä tai kiinteän toimipaikan muodostumista koskevan ratkaisun suhteen. Kiinteän toimipaikan hybriditilanteita koskevassa sääntelyssä tilanteita on tarkasteltava paitsi pääliikkeen ja sivuliikkeen tai kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueiden näkökulmasta, myös näistä erillisen suorituksenmaksajan näkökulmasta. Edellä luvussa 8.1.6 kuvattua hybridiyksikölle maksettua suoritusta vastaava kiinteän toimipaikan hybriditilanne syntyy, kun kiinteälle toimipaikalle maksettua suoritusta ei oteta tulona huomioon pääliikkeen eikä kiinteän toimipaikan verotuksessa. Menon vähennyskelvottomuutta koskevalla hybridisäännöksellä on tällöin merkitystä myös sellaisen suorituksen maksajan verotuksessa, joka ei kyseisessä tilanteessa ole pääliike eikä kiinteä toimipaikka. Edellä luvussa 8.1.7 kuvattua hybridiyksikön maksamaa suoritusta vastaava kiinteän toimipaikan hybriditilanne syntyy, kun kiinteä toimipaikka tekee tai sen oletetaan tekevän vähennyskelpoisen suorituksen pääliikkeelle, mutta suoritusta ei oteta huomioon tulona pääliikkeen verotuksessa. Lisäksi voi ilmetä tilanteita, joissa voi soveltua luvussa 8.1.10 tarkoitettu kuittaamista koskeva säännös.

Kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen verotuksessa voi myös syntyä tilanteita, joissa sama meno vähennetään kahteen kertaan. Kaksinkertainen vähennys ilmenee tällöin tilanteissa, joissa kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan menon ja pääliike vähentää saman menon omassa verotuksessaan ja tulo, josta meno vähennetään, on eri. Kaksinkertainen vähennys voi tilanteesta riippuen syntyä eri syistä. Tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan tulo on kokonaan vapautettu verotuksesta pääliikkeen valtiossa kaksinkertainen vähennys voi syntyä esimerkiksi sen johdosta, että pääliikkeellä ja sivuliikkeellä on yhteisiä menoja, joita molemmat vähentävät verotuksessa. Jos taas kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan pääliikkeen valtiossa, tavallisin kaksinkertaisen vähennyksen synnyttävä tilanne on se, että kiinteä toimipaikka on lainkäyttöalueellaan osa verotuksellisesta konsolidointiryhmää. Tällöin kiinteälle toimipaikalle kuuluva meno voi tulla vähennyksi ryhmän muiden yksiköiden tuloa vastaan, mutta tätä tuloa ei lueta toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan pääliikkeen verotettavaksi tuloksi. Säännöksessä tarkoitettuja kaksinkertaisia vähennyksiä voi syntyä myös esimerkiksi yritysjärjestelyjen yhteydessä siirtyvien tappioiden osalta.

Tavallisin syy kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvien hybriditilanteiden syntymiseen on se, että kiinteän toimipaikan tuloa ei veroteta pääliikkeen lainkäyttöalueella. Jos pääliikettä verotetaan maailmanlaajuisista tuloista lainkäyttöalueella, jolla se verotuksellisesti asuu, myös kiinteän toimipaikan kaikki tulot tulevat huomioon otetuksi verotuksessa. Tällöin ei yleensä synny tilanteita, joissa kiinteän toimipaikan saamat tulot jäisivät verottamatta. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybridijärjestelyjä koskevien säännösten kannalta yksi ratkaisusta olisikin se, että pääliikkeen valtiossa ei sovellettaisi kiinteän toimipaikan tuloon verovapautta joko lainkaan tai sitä ei sovellettaisi siltä osin kuin kiinteän toimipaikan lainkäyttöalue ei ole lukenut suoritusta verotettavaan tuloon. Kiinteän toimipaikan tulon verottaminen pääliikkeen valtiossa ei kuitenkaan aina ole mahdollista esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan verosopimuksen määräyksistä johtuen.

Kiinteän toimipaikan olemassaolo

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että yksikölle, jolla on sivuliike, maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä maksun vastaanottajan veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisinä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että maksun vastaanottavan yksikön pääliikkeen lainkäyttöalueella sivuliikkeen katsotaan muodostavan verotuksessa kiinteän toimipaikan ja maksun kuuluvan tälle kiinteälle toimipaikalle, kun taas sivuliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin suorituksensaajan ja maksajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yksiköitä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan d) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa sivuliikkeelle kohdistettu suoritus aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. OECD:n vuoden 2017 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 2, jossa säännöstä kutsutaan *branch payee mismatch –säännöksi*.

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus johtuu maksun kohdistamisesta sivuliikkeelle ja erilaisesta tulkinnasta koskien kiinteän toimipaikan muodostumista eri lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttää pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole kumpikaan vertailtavista lainkäyttöalueista. Sivuliike voi säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Pääliike sijaitsee muulla lainkäyttöalueella. Tilanne vertautuu edellä luvussa 8.1.6 käsitelyyn tilanteeseen, jossa on kyse hybridiyksikölle suoritetusta maksusta.

Sivuliikkeellä tarkoitettaisiin tässä momentissa direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdan mukaan järjestelyä, jonka katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan päätoimipaikan lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti. Direktiivin suomenkielisessä käännöksessä käytetään käsitettä *hybridi kiinteä toimipaikka* ja englanninkielisessä versiossa sekä OECD:n raportissa käsitettä *disregarded permanent establishment*.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännöstä tulisi siten voida soveltaa, vaikka suoritus tapahtuisi Suomessa sijaitsevalta maksajalta Suomessa sijaitsevalle ulkomaisen yrityksen sivuliikkeelle.

Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteysrakenteessa suorituksia kierrätetään sivuliikkeen kautta hyödyntäen siihen liittyvä verokohtelun eroavuus. Vastaavasti kuin luvussa 8.1.6, säännöksessä tarkoitettua verokohtelun eroavuuden olemassaolo voitaisiin todeta sen perusteella, että verokohtelun eroavuutta ei olisi käsillä olevassa tilanteessa syntynyt siltä osin kuin suoritus olisi maksettu pääliikkeelle.

OECD:n raporttiin sisältyvässä esimerkissä 1 on käyty läpi monia säännöksen soveltamisen kannalta merkityksellisiä tekijöitä. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 11

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yksikkö omistaa suomalaisen C Oy:n, ja harjoittaa liiketoimintaa lainkäyttöalueella B sijaitsevassa sivuliikkeessä. C Oy maksaa sivuliikkeelle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. Sivuliikkeen ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaan lainkäyttöalueen B verotuksessa. Lainkäyttöalueella A sivuliikkeen katsotaan verotuksessa muodostavan kiinteän toimipaikan ja sivuliikkeen saama korkotulo kohdistetaan verotuksessa kiinteälle toimipaikalle. Lainkäyttöalueella A kiinteän toimipaikan tulo vapautetaan verosta (kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien säännösten mukaisesti?). Sivuliikkeen saama korkotulo ei verota lainkäyttöalueilla A eikä B eikä millään muullakaan lainkäyttöalueella.

Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä. Jos suomalainen C Oy olisi edellä olevan sijaan maksanut korot suoraan A:lle, C Oy:n tekemää korkomenovähennystä olisi vastannut A:n veronalainen korkotulo.

Tulon ja menon kohdistaminen

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että suoritus, jonka verovelvollinen on maksanut etuyhteydessä olevan yksikön kiinteälle toimipaikalle ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä tämän kiinteän toimipaikan tai yksikön muun kiinteän toimipaikan tai pääliikkeen veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisinä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että maksun vastaanottavan yksikön pääliikkeen lainkäyttöalueella maksun katsotaan kuuluvan kiinteälle toimipaikalle, kun taas kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen verotuksessa maksun katsotaan kuuluvan pääliikkeelle. Verokohtelun eroavuus voi vastaavasti perustua myös tulon erilaiseen kohdistamiseen saman yksikön kahden eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen välillä. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin suorituksensaajan ja maksajan tulisi olla 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yksiköitä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan c) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa sivuliikkeelle kohdistettu suoritus aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. OECD:n raportissa sama suositus koskee sekä 1 momentissa että tässä momentissa tarkoitettua tilannetta (suositus 2, branch payee mismatch –säätö).

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus johtuu maksun erilaisesta kohdistamisesta pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä tai useamman kiinteän toimipaikan välillä. Tässä tilanteessa kiinteän toimipaikan katsottaisiin muodostuvan sekä pääliikkeen lainkäyttöalueen että sivuliikkeen tai sivuliikkeiden lainkäyttöalueen verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi eri lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole mikään vertailtavista lainkäyttöalueista. Sivuliike voi tällöin sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Pääliike sijaitsee muulla lainkäyttöalueella. Vastaavasti kuin 1 momentissa tarkoitettussa säännöksessä, sivuliikkeellä tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdassa määriteltyä järjestelyä.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännöstä tulisi siten voida soveltaa, vaikka suoritus tapahtuisi Suomessa sijaitsevalta maksajalta Suomessa sijaitsevalle ulkomaisen yrityksen sivuliikkeelle.

Myös tämän säännöksen tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteysrakenteessa suorituksia kierrätetään sivuliikkeen tai sivuliikkeiden kautta hyödyntäen siihen liittyvä verokohtelun eroavuus.

Fiktiiviset suoritukset

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloa verotettaessa pääliikkeelle tai yksikön toiselle kiinteälle toimipaikalle maksettu fiktiivinen suoritus ei olisi kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritusta ei sisällytetä yksikön veropohjaan millään lainkäyttöalueella. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisinä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että kyseessä on fiktiivinen suoritus, jota käsitellään eri tavalla pääliikkeen lainkäyttöalueella ja kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella. Verokohtelun eroavuus voi vastaavasti syntyä myös saman yksikön kahden eri lainkäyttöalueella sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen välillä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan f) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa yksikön sisäinen suoritus aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan säännöksellä sekä c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. OECD:n vuoden 2017 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 3, jossa sääntöä nimitetään deemed branch payment –säännöksi.

Säännöksessä on kyse kiinteän toimipaikan suorittaman maksun vähennyskelpoisuudesta, jolloin säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että sivuliike muodostaa Suomessa verotuksellisen kiinteän toimipaikan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että kiinteän toimipaikan katsotaan verotuksessa olevan olemassa sekä pääliikkeen lainkäyttöalueen että sivuliikkeen tai sivuliikkeiden lainkäyttöalueen verotuksessa.

Säännöstä sovellettaisiin, jos kyseessä on edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettu Suomen verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Suomen verolainsäädäntöön ei sisälly nimenomaisia säännöksiä fiktiivisen suorituksen vähennyskelpoisuudesta eikä oikeus- tai verotuskäytännöstä ilmene periaatteita, joita näissä tilanteissa olisi noudatettu.

Direktiiviin ei sisälly fiktiivisen suorituksen määritelmää. OECD:n raportin mukaan fiktiivisellä suorituksella tarkoitetaan suoritusta, joka ei ole todellinen maksu. Fiktiivinen suoritus on erä, joka on tarpeellinen yrityksen yhteisinä pidettävien menojen ja tulojen oikean jakamisen kannalta. Sivuliike voi suorittaa esimerkiksi pääliikkeelle fiktiivisen rojalikorvauksen sillä perusteella, että sivuliikkeessä harjoitetussa liiketoiminnassa on käytetty pääliikkeen omistamaa aineetonta omaisuutta.

Pykälän 4 momentin mukaan 3 momentissa säädetyn säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi lisäksi, että tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Edellä 3 momentissa säädettyä ei siis sovellettaisi, jos kiinteän toimipaikan tulo, josta vähennys on tehty, on veronalaista myös pääliikkeen lainkäyttöalueella, eli jos kyse on luvussa 8.1.2 tarkoitettusta kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyistä tulosta.

OECD:n vuoden 2017 raporttiin sisältyy neljä fiktiivistä suoritusta koskevaa esimerkkiä. Seuraavassa esimerkissä, joka perustuu raportin esimerkkiin 2 on kyse kiinteästä toimipaikasta, jonka tuloa verotetaan pääliikkeen lainkäyttöalueella:

Esimerkki 12

Lainkäyttöalueella A asuva yhtiö tuottaa IT-palveluja asiakkaille, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueilla A ja B. Lainkäyttöalueella B palvelut tuotetaan yhtiön kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan lainkäyttöalueella B ja pääliikkeelle suoritettu fiktiivinen rojaltilsuoritus pääliikkeen omistaman aineettoman omaisuuden käytöstä on vähennyskelpoinen. Yhtiötä A verotetaan lainkäyttöalueella A kiinteän toimipaikan tulosta, mutta fiktiivistä suoritusta ei oteta huomioon.

Fiktiivisen suorituksen vähennyskeltvottomuutta koskeva säännös ei sovellu tässä tilanteessa, koska kiinteän toimipaikan tulo on kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa, koska sitä verotetaan lainkäyttöalueella A ja kiinteän toimipaikan tulo ylittää fiktiivisen suorituksen määrän.

Kaksinkertainen vähennys - kiinteä toimipaikka ulkomailla

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka myös ulkomainen kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin meno vähennetään kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä verovelvollisen verotettavaan tuloon Suomessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että meno vähennetään kahteen kertaan eri veropohjista.

Direktiivissä myös kiinteää toimipaikkaa koskeva kaksinkertaisen vähennyksen sääntö perustuu direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohdan sääntöön OECD:n raporteissa vastaavat säännökset sisältyvät vuoden 2015 raportin suositukseen 6 ja sitä täydentävään vuoden 2017 raportin suositukseen 3, jossa sääntöä nimitetään double deduction -säännöksi.

Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi poiston perusteella.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan mukaisesti, että kaksinkertainen vähennys sallitaan tuloista, jotka eivät ole luvussa 8.1.2

tarkoitettuja kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyjä tuloja. Tällöin tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olevan verokohtelun eroavuuden katsottaisiin tällöin syntyvän siltä osin kuin kaksinkertainen vähennys on suurempi kuin sama verotettava tulo, josta vähennys on tehty, molemmilla lainkäyttöalueilla.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka verovelvollinen on vähentänyt sen vuoksi, että kyse ei ole vähennystä tehtäessä ollut 1 momentissa tarkoitettua kaksinkertaisesta vähennyksestä, on lisättävä verovelvollisen tuloon myöhemmin, jos 1 momentin soveltamisen edellytykset täyttyvät. Meno lisättäisiin sen verovuoden veropohjaan, jona 1 momentin soveltamisen edellytykset täyttyvät. Säännös liittyy siihen, että 1 momentissa tarkoitettua säännöstä sovelletaan vasta, kun vähennys tosiasiallisesti tehdään tulosta, joka ei ole kahteen kertaan veropohjaan sisällytettyä tuloa. Säännös vastaisi 6 §:n 2 momentin säännöstä.

Kiinteä toimipaikka Suomessa

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin, että tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettulle kiinteälle toimipaikalle kohdistettu meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se vähennetään Suomessa sellaista tuloa vastaan, jota ei sisällytetä veropohjaan toisella lainkäyttöalueella ja meno vähennetään myös tällä toisella lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, ettei vähennystä ole evätty toisella lainkäyttöalueella, mikä tarkoittaisi, että säännös olisi toissijainen 5 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön.

Direktiivin sääntelyssä 7 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 5 momentissa tarkoitettuna säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitettua toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa sovellettavaksi sen vuoksi, että kiinteä toimipaikka on Suomessa.

Kiinteää toimipaikkaa verotetaan Suomessa ikään kuin se olisi itsenäinen yritys. Säännöstä voitaisiin soveltaa edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka kiinteä toimipaikka vähentää täällä verotuksessa. Vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi poiston perusteella.

Säännöstä ei yleensä sovellettaisi silloin, kun kiinteän toimipaikan tuloa ei veroteta pääliikkeen lainkäyttöalueella kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevien kansallisten tai verosopimuksen säännösten nojalla. Tällöin kiinteän toimipaikan menoja ei normaalisti vähennetä pääliikkeen verotuksessa, eikä kaksinkertaista verotusta synny. Säännös voisi kuitenkin soveltaa myös tällöin, jos pääliikkeen lainkäyttöalueella sovelletaan lisäksi kiinteän toimipaikan syrjinnän ehkäiseviä säännöksiä, joiden nojalla esimerkiksi kiinteän toimipaikan tappioita voidaan vähentää myös pääliikkeen verotuksessa. Vapautusmenetelmästä huolimatta säännös voisi lisäksi soveltaa silloin, kun pääliikkeellä ja sivuliikkeellä on yhteisiä menoja, jotka vähennetään kokonaisuudessaan pääliikkeen verotuksessa, mutta osin myös sivuliikkeen verotuksessa.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan mukaisesti, että kaksinkertainen vähennys sallitaan tuloista, jotka eivät ole luvussa 8.1.2 tarkoitettuja kahteen kertaan veropohjaan sisällytetyjä tuloja. Tällöin kiinteän toimipaikan verotuksessa meno vähennetään sellaista tuloa vastaan, jota ei lueta veropohjaan pääliikkeen lainkäyttöalueella.

Ehdotetun säännöksen tyypillistä soveltamistilannetta Suomen verotuksessa voidaan kuvata seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 13

Ulkomainen yritys A harjoittaa liiketoimintaa Suomessa kiinteässä toimipaikassa sekä tytäryhtiön B Oy kautta. Kiinteän toimipaikan verotettava tulo Suomessa on tappiollinen ja B Oy:n voitollinen. B Oy antaa konserniavustuksen kiinteälle toimipaikalle; konserniavustus on kiinteän toimipaikan verotuksessa veronalainen tulo ja B Oy:n verotuksessa vähennyskelpoinen meno.

Kiinteän toimipaikan tulos sisällytetään ulkomaisen yrityksen tuloihin lukuun ottamatta konserniavustusta. Tällöin konserniavustusta vastaavan määrän osalta syntyy kaksinkertainen vähennys ilman että samaa tuloa otetaan huomioon kahteen kertaan. Jos yrityksen A verotuksessa ei pääliikkeen sijaintilainkäyttöalueella sovelleta kaksinkertaista vähennystä koskevaa ensisijaista hybridisäännöstä, tulisi Suomessa soveltaa tässä luvussa kuvattua toissijaista säännöstä. Tällöin kiinteän toimipaikan verotuksessa konserniavustusta vastaava osa menoista jätetään vähentämättä.

8.1.10 Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan 8 §

Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelyvottomuudesta, jos menon voidaan katsoa toisella lainkäyttöalueella tulleen kuitatuksi hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vasten. Säännöksessä on kyse maksun vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen. Säännöstä ei sovellettaisi, jos suorituksensaaja sijaitsee sellaisella lainkäyttöalueella, joka on toimeenpannut direktiivin sääntelyä vastaavat hybridisäännökset.

Hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittausta koskevan säännöksen tarkoituksena on ehkäistä muiden hybridisäännösten kiertämistä. Kuittaamista koskeva säännös koskisi järjestelyä, jossa muulla lainkäyttöalueella aikaansaatu hybridijärjestelyn vaikutus siirretään hybridisääntelyä soveltavalle lainkäyttöalueella käyttäen järjestelyä, joka ei kuulu tässä esityksessä kuvattujen muiden hybridisäännösten soveltamisalaan.

Kuittaamista koskeva säännös sisältäisi vain menon vähennyskelyvottomuutta koskevan säännön ja sääntöä sovellettaisiin vain suoritukseen, joka ei perustu mutta kuitenkin liittyy hybridijärjestelyyn. Ilman kuittaamista koskevaa säännöstä menon vähentäminen määräytyisi normaalien kyseistä menoa koskevien säännösten mukaisesti.

Kuittaamista koskevan säännöksen soveltaminen voi jäljempänä kuvatuin tavoin olla vaikeaa ilman tietoa kyseiseen etuyhteyspiiriin kuuluvien yritysten välisistä suorituksista. OECD:n raportissa on tämän vuoksi otettu lähtökohdaksi, että selvittely ja säännöksen soveltaminen tapahtuu ensisijassa verovelvollisen toimesta ja verovelvollisen tulisi verotuksessaan esittää tekemänsä selvitys. Jos tällaista selvitystä ei saada, on verohallinnolla luonnollisesti mahdollisuus soveltaa säännöstä myös oma-aloitteisesti.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että meno ei olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin suorituksensaaja voi direktiivissä tarkoitettuihin järjestelyihin perustuen suoraan tai epäsuorasti verotuksessaan kuitata saamansa suorituksen sellaista menoa vastaan, jota vastaavaa suoritusta ei lueta veropohjaan toisella lainkäyttöalueella tai joka voidaan lisäksi vähentää toiseen kertaan toisella lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verovelvollinen ja suorituksensaaja ovat 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia yksiköitä. Lisäksi edellytettäisiin, että meno kuitataan sellaista suoritusta vastaan, josta syntyy direktiivissä

tarkoitettuihin järjestelyihin perustuva verokohtelun eroavuus etuyhteydessä olevien osapuolten välillä tai strukturoidun järjestelyn vuoksi.

Direktiivissä kuittaamista koskevan tilanteen kuvaus ja siihen sovellettava säännös sisältyvät 9 artiklan 3 kohtaan. Säännöksen mukaan jäsenvaltion on evättävä vähennys verovelvollisen suorittamasta maksusta siltä osin kuin kyseisellä maksulla rahoitetaan suoraan tai epäsuorasti vähennyskelpoisia menoja, jotka synnyttävät verokohtelun eroavuuden etuyhteydessä olevien yritysten välisen tai osana strukturoitua järjestelyä toteutetun liiketoimen tai liiketoimien sarjan kautta, ellei joku liiketoimeen tai liiketoimien sarjaan liittyvistä lainkäyttöalueista ole tehnyt vastaavaa tällaiseen verokohtelun eroavuuteen liittyvää oikaisua. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvät määritelmät rajaavat säännöksen soveltamista.

Kuittaamista koskevan säännöksen kohteena olevan vähennyksen katsottaisiin liittyvän strukturoituun järjestelyyn, jos sekä vähennys että hybridijärjestelyyn perustuva vähennys liittyvät samaan strukturoituun järjestelyyn. (OECD 269) OECD:n raportissa strukturoituun järjestelyyn perustuvaa tilannetta on kuvattu esimerkissä 10.5.

Verovelvollisella tarkoitetaan henkilöä, jonka verotuksessa kuittaamista koskevan säännöksen soveltamista arvioidaan. Säännöstä sovellettaisiin edellä luvussa 8.1.2 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa.

Säännöksen soveltamistilanteissa olisi kyse Suomessa verovelvollisen henkilön verotuksessa vähentämästä suorituksesta, joka luetaan toisella lainkäyttöalueella suorituksensaajan veropohjaan, eikä tähän tilanteeseen sovelleta hybridisääntelyä kummallakaan lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi myös, että suorituksensaaja vähentää omassa verotuksessaan oman menonsa, jota vastaavaa tuloa ei sisällytetä muulla lainkäyttöalueella asuvan yksikön veropohjaan siellä tai joka vähennetään verotuksessa myös siellä.

Soveltamisen edellytyksenä olisi lisäksi, että verovelvollisen Suomessa tekemä vähennys voidaan yhdistää toisen verovelvollisen tekemään vähennykseen, joka perustuu hybridijärjestelyyn. Näiden verotuksessa tehtävien vähennysten välisen yhteyden ja vähennyskeltottoman määrän selvittämistä koskeva ohjeistus sisältyy OECD:n raporttiin (246-). Ohjeistuksen mukaan säännöstä sovellettaessa edettäisiin vaiheittain seuraavasti:

- Ensimmäisessä vaiheessa olisi selvitettävä, onko hybridijärjestelyyn perustuvaa vähennystä pidettävä osana strukturoitua järjestelyä. Jos näin on, kuittaamista koskevaa säännöstä tulisi soveltaa samaan strukturoituun järjestelyyn liittyvään mihin tahansa vähennykseen, jolla suorasti tai epäsuorasti on rahoitettu hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta. Strukturoituun järjestelyyn sovellettavaa menettelyä käytettäisiin myös silloin, kun strukturoitu järjestely tapahtuu etuyhteyksiin sisällä; normaalisti hybridisäännöksiä sovellettaessa strukturoidun järjestelyn olemassaoloa ei ole välttämätöntä selvittää, jos etuyhteyttä koskeva soveltamisedellytys täyttyy.
- Jos tilanteeseen ei ole sovellettu ensimmäisen vaiheen säännöstä muulla lainkäyttöalueella, sovellettavaksi tulee toisen vaiheen menettely. Toisen vaiheen menettely voi tulla sovellettavaksi useammalla lainkäyttöalueella samanaikaisesti. Toisessa vaiheessa säännöstä tulisi soveltaa vähennykseen, joka voidaan katsoa tulleen suoraan kuitatuksi etuyhteydessä olevan yrityksen hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta vastaan.
- Lopuksi tulisi vielä määrittää, voidaanko muiden säännösten soveltamisen jälkeen vielä jäljellä olevien hybridijärjestelyyn perustuvien vähennysten katsoa tulleen epäsuorasti

kuitatuksi samaan etuyhteyspiiriin kuuluvien yritysten vähennyksistä. Tällöin tarkastellaan mitä tahansa etuyhteyspiiriin sisäisiä suorituksia, jotka hybridijärjestelyyn perustuvia vähennyksiä tehnyt yritys on saanut.

OECD:n raportti sisältää 16 esimerkkiä kuittaamiseen perustuvan säännöksen soveltamisesta. Säännöksen soveltaminen voisi tulla Suomessa kyseeseen esimerkiksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 14

Suomalainen yhtiö on tytäryhtiö A-konsernissa, johon kuuluvat eri lainkäyttöalueilla sijaitsevat A-emo-yhtiö ja toinen tytäryhtiö B. B vähentää verotuksessaan korkosuorituksen, jonka on maksanut A:lle. Suoritus johtaa hybridisäännöksissä tarkoitettuun verokohtelun eroavuuteen, koska lainkäyttöalueella A suoritusta pidetään lainainstrumentin ehtojen perusteella verovapaana osinkona. Suomalainen yhtiö ottaa lainan B:lta ja maksaa tämän perusteella korkosuorituksen B:lle. Korkotulo sisältyy B:n veropohjaan. Suomalaisen yhtiön korkomenoa vastaava tulo kuittaantuu tässä tilanteessa suoraan hybridijärjestelyssä syntyvää verovaiikutusta vastaan.

8.2 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 4 ja 5 §

Pykälissä säädettäisiin lähdeverojen hyvittämisen rajoittamisesta hybridisiirtoihin liittyvissä tilanteissa. Sääntely täydentäisi rahoitusvälineitä koskevan hybridisääntelyn kokonaisuutta luvussa 8.1.5 kuvatun rahoitusvälineiden luokittelun liittyvän hybridisääntelyn lisänä.

4 § Hyvityksen enimmäismäärä. Pykälään lisättäisiin 5 momentti, jossa säädettäisiin, ettei hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritettavaa ulkomaan veroa hyvitetäisi siltä osin kuin se ylittää tästä tulosta Suomessa verotettavaksi luetusta määrästä täällä maksetun veron määrän. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että sama ulkomaan vero voidaan vähentää myös toisella lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että kyse on strukturoidusta järjestelystä. Strukturoidun järjestelyn määritelmän mukaan kyse on järjestelystä, jossa verokohtelun eroavuudesta syntyy veroetu verovelvolliselle tai verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yritykselle. Ulkomaisen veron hyvittämistä koskevaa sääntelyä sovelletaan verovelvolliskohtaisesti kuten muitakin verosäännöksiä Suomessa. Toisen verovelvollisen saama etu ei pääsääntöisesti johda toisen verovelvollisen verottamiseen, minkä vuoksi määritelmä rajattaisiin tässä yhteydessä verovelvolliselle itselleen syntyvään veroetuun.

Direktiivin sääntelyssä ehdotettua säännöstä vastaa 9 artiklan 6 kohdan säännös. Säännöksen mukaan verovelvollisen jäsenvaltion on rajoitettava hybridisiirtoon perustuvasta maksusta peritystä lähdeverosta myönnetty hyvitys suhteessa tällaiseen maksuun liittyvään veronalaiseen nettotuloon. Säännöstä sovelletaan, jos hybridisiirron on suunniteltu johtavan siihen, että lähdevero hyvitetään useammalle kuin yhdelle asianomaiselle osapuolelle. Vastaava sääntely sisältyy OECD:n suositukseen 2.

Säännöksessä tarkoitettuun tilanteeseen ei sovelleta edellä luvussa 8.1.2 mainittuja soveltamisalan rajoituksia lukuun ottamatta 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyviä määritelmiä sekä itse säännökseen sisältyvää rajausta, jonka mukaan tilanteessa tulee olla kyse strukturoidusta järjestelystä. Sääntelyn soveltamisen edellytyksenä ei siis ole, että verokohtelun eroavuus syntyisi etuyhteydessä olevien osapuolten välillä.

OECD:n raportin luvussa 15 on käsitelty hybridijärjestelyjä koskevien suositusten ja verosopimusten välistä suhdetta. Kappaleessa 445 on käsitelty suosituksen 2.2 ja verosopimusten menettelmäärtikloihin 23A ja 23B sisältyvien hyvitysmenetelmää koskevien määräysten suhdetta. Raportissa on todettu, että suositus 2.2, jonka mukaan hyvityksen määrä tulisi tietyissä tilanteissa rajoittaa suhteessa järjestelystä syntyvän verotettavan nettotulon määrään, vaikuttaa olevan yhdenmukainen hyvitysmenetelmässä säädetyn kansalliseen verotukseen liittyvän rajoituksen kanssa. Raportissa viitataan tältä osin OECD:n malliverosopimuksen (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017) kommentaarin kappaleisiin 60 ja 63, joiden mukaan hyvityksen määrän laskeminen on jätetty kansallisesti säädettäväksi.

Edellä luvussa 3.1.1 on kuvattu Suomen kansalliseen sääntelyyn sisältyviä arvopaperin lainaus- ja takaisinostosopimuksia ja niihin perustuvaa sijaisosinkoa koskevaa sääntelyä. Edellä on luvussa 8.1.5 todettu, ettei esityksessä ehdotettu hybridisääntely tavallisesti tulisi sovellettavaksi sijaisosinkoon nykyisen kansallisen sääntelyn vuoksi. Tämä johtopäätös koskee myös tässä luvussa käsiteltävää lähdeveron hyvittämisen rajaamista. Kuten edellä on todettu, nykyinen sääntely koskee kuitenkin vain sijaisosinkoa eikä muita suorituksia, joiden tarkoituksena tällaisissa lainaus- ja takaisinostosopimuksissa tai muissa sellaisissa sopimuksissa, on korvata sopimuksen kohteena olevien varojen tuotto toiselle sopimusosapuolelle. Sijaisosinko on laissa määritelty osinkoa vastaavaksi korvaukseksi. Nykyisen kansallisen sääntelyn riittämättömyyden vuoksi esityksessä ehdotetaan säädettäväksi myös hybridisiirtoja koskevia säännöksiä, jotta direktiivin pakollinen sisältö tulisi toimeenpannuksi kansallisesti.

Edellä on luvussa 3.1.3 kuvattu myös Suomen kansalliseen sääntelyyn sisältyviä kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia säännöksiä. Näiden säännösten mukaan kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa siten, että Suomen verosta vähennettävä enimmäismäärä lasketaan kaikkien ulkomaan verojen ja ulkomailta saatujen tulojen suhteellisenä osuutena Suomessa maksettavista veroista. Lisäksi sovelletaan niin sanottua carry forward-periaatetta, jonka mukaan käyttämättä jäävä ulkomaisen veron määrä voidaan siirtää eteenpäin niin, että sen voi tietyin edellytyksin vähentää Suomen verosta seuraavana viitenä verovuonna.

OECD:n raportissa (446) on tuotu esiin, että esimerkiksi sellainen kansallinen järjestelmä, joka mahdollistaa useiden eri ulkomaan tulojen verojen hyvittämisen yhteenlaskettuna, voi johtaa nollaverotustilanteisiin. Edellä mainitut nykyiseen kansalliseen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaan sääntelyyn sisältyvät säännökset johtavat siihen, että yhteen ulkomaan-tuloon perustuvaa ulkomaan veroa vastaava hyvitys voidaan Suomen verotuksessa kuitata toisesta ulkomaantulosta täällä maksettavaa veroa vastaan. Samaan tulolähteeseen kuuluvista eri tuloista maksetut verot voidaan laskea yhteen hyvitystä laskettaessa. Nykyisen sääntelyn mukaan hyvityksen määrää ei ole mahdollista rajoittaa direktiivin edellyttämällä tavalla niin, että se olisi suhteessa hybridisiirtoon perustuvaan verotettavaan tuloon. Tällöin on mahdollista, että tietyissä tilanteissa Suomessa maksettavasta verosta hyvitetään enemmän ulkomaan veroa kuin kyseisen ulkomaan veron perusteena olevaa tuloa luetaan täällä verotettavaksi. Nykyinen sääntely ei ota huomioon sitä, että tietyissä tilanteissa sama ulkomaanvero voi tulla täysimääräisesti hyvitettyksi myös toisella lainkäyttöalueella. Sääntely mahdollistaa näin ollen direktiivissä tarkoitettua lähdeveroihin liittyvät hybridijärjestelyt.

Direktiivissä ja OECD:n raportissa tarkoitettu hybridisiirtoon perustuvan lähdeveron hyvittämisen rajaamista koskeva säännös voisi soveltua esimerkiksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 15

Suomessa yleisesti verovelvollinen A Oy lainaa obligaatioita toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalta B:ltä. Suomessa A Oy:n katsotaan suoraan saavan obligatioiden perusteella maksetun koron 100 euroa, josta on suoritettu maksajan lainkäyttöalueella 90 euroa lähdevero. Myös toisella lainkäyttöalueella B:n katsotaan saavan koron suoraan. A Oy korvaa sopimuksen mukaisesti nettokoron (90 euroa) lainanantajalle eli B:lle. Suomessa A Oy:n veronalaista tuloa on korko 100 euroa, josta vähennetään B:lle maksettu korvaus 90 euroa, jolloin obligaatioista saadun tuoton osalta verotettavaksi tuloksi jää 10 euroa, josta maksetaan veroa 2 euroa. Koko ulkomainen lähdevero 10 euroa hyvitetään Suomessa siten, että 2 euroa hyvitetään korkotulosta maksettua veroa vastaan ja 8 euroa A Oy:n muista tuloista maksettuja veroja vastaan.

Sovellettaessa ehdotettua säännöstä edellä kuvatun esimerkin tilanteessa A Oy:n hybridijärjestelyyn perustuvaan verotettavaan ulkomaantuloon 10 euroa (100-90) liittyvä ulkomaisen veron suhteellinen määrä (1/10) olisi 1 euro. Se suhteellinen osa ulkomaisesta verosta, joka kohdistuu A Oy:n maksamaan korvaukseen, ei tulisi hyvitetäväksi A Oy:n verotuksessa. Tämä määrä ei myöskään muodostaisi 5 §:n ehdotetun 4 momentin mukaan A Oy:lle käyttämätöntä hyvitystä.

5 § Käyttämätön hyvitys. Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jossa säädettäisiin, ettei 4 §:n uuden 5 momentin nojalla hyvittämättä jäänyttä määrää voisi vähentää käyttämättömänä hyvityksenä.

8.3 Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Lain 4 §:ään lisättäisiin 2 momentti ja 7 §:ään 3 momentti, joissa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännökset koskisivat yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

8.4 Laki tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

Lain 29 §:ään lisättäisiin 3 momentti, jossa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännös koskisi yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

8.5 Laki maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

Lain 4 §:ään lisättäisiin 4 momentti, jossa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännös koskisi yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

9 Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Laki

eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Soveltamisala

Yhteisön 3—8 §:ssä tarkoitettuihin rajat ylittäviin hybridijärjestelyihin perustuvat mainituissa pykälissä tarkoitettut menot ovat vähennyskelpoisia ja tulot veronalaisia tässä laissa säädetyllä tavalla.

Mitä tässä pykälässä säädetään yhteisöstä ja verovelvollisesta, sovelletaan

1) rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan tuloverolain (1535/1992) 13 a §:ssä tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan, jos meno tai tulo liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan;

2) 5 §:n 1 momenttia ja 6 §:n 3 momenttia lukuun ottamatta avoimeen yhtiöön ja kommandiitti-yhtiöön.

Lukuun ottamatta 7 §:n 3—7 momenttia ja 8 §:n 6 momenttia, tätä lakia sovelletaan myös suoritukseen, joka liittyy strukturoituun järjestelyyn.

2 §

Yleiset määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *etuyhteydessä olevalla yksiköllä*:

a) yksikköä tai luonnollista henkilöä, jolla on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus toisen yksikön äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 25 prosenttia sen voitoista;

b) yksikköä, jonka äänioikeuksista ja pääomasta toisella yksiköllä on suoraan tai välillisesti vähintään 25 prosentin osuus tai jonka voitoista sillä on oikeus saada vähintään 25 prosenttia;

c) yksikköä, jolla on yhteys toiseen yksikköön sen perusteella, että luonnollisella henkilöllä tai jollain yksiköllä suoraan tai välillisesti on molemmista yksiköistä vähintään 25 prosentin osuus;

d) yksiköitä, jotka kuuluvat samaan liikekirjanpidolliseen konserniin; tai

e) yksiköitä, joista toisella on huomattava vaikutusvalta toisen johdossa;

2) *strukturoidulla järjestelyllä* järjestelyä, johon liittyy järjestelyn ehtoihin hinnoiteltu vero-kohtelun eroavuus, tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan vero-kohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, paitsi jos verovelvollisen tai etuyhteydessä olevan yrityksen ei voitu koh- tuudella odottaa olevan tietoinen vero-kohtelun eroavuudesta eikä se hyötynyt vero-kohtelun eroavuudesta johtuvan veroetuuden arvosta;

3) *hybridiyksiköllä* mitä tahansa yksikköä tai järjestelyä, joka katsotaan verotettavaksi yksi- köksi yhden lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka tulot tai menot katsotaan yhden tai use- amman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti.

Sovellettaessa 1 momentin 1 kohtaa henkilöllä, joka toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön äänioikeuksien tai pääomaomistuksen suhteen, katsotaan olevan toisen henkilön kaikki äänioikeudet tai koko pääomaomistus kyseisessä yksikössä.

Poiketen siitä, mitä 1 momentin 1 kohdan a) - c) kohdassa säädetään, etuyhteyden katsotaan lain 4 - 6 §:ssä, 7 §:n 1 ja 2 sekä 5 - 7 momentissa ja 8 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa perustuvan vähintään 50 prosentin suoraan tai välilliseen osuuteen tai osuuteen verovelvollisen äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeuteen saada vähintään 50 prosenttia voitoista.

3 §

Rahoitusvälineeseen liittyvä hybridijärjestely

Meno, jonka verovelvollinen on rahoitusvälineen perusteella suorittanut verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yksikölle, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä veropohjaan lainkäyttöalueella, jolla suorituksensaaja asuu, tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi, ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luonnehdinta on viimeksi mainittujen lainkäyttöalueiden verotuksessa erilainen kuin Suomessa. Rahoitusvälineeseen perustuvana menona pidetään myös hybridisiirtoon liittyvää siirteistä varoista saadun tuoton korvausta.

Suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se on sisällytetty veropohjaan 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu.

Hybridisiirrolla tarkoitetaan tässä pykälässä mitä tahansa järjestelyä rahoitusvälineen siirtämiseksi, jos siirretyn rahoitusvälineen tuottoa kohdellaan verotuksellisesti useamman kuin yhden järjestelyn osapuolen samanaikaisesti saamana tuottona.

4 §

Suorituksensaajana hybridiyksikkö

Meno, jonka verovelvollinen on suorittanut verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle hybridiyksikölle, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä veropohjaan ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suoritus kohdistetaan sen lainkäyttöalueen verotuksessa, jolla hybridiyksikkö tai muu suorituksensaajana pidettävä yksikkö sijaitsee, eri tavalla kuin sellaisen henkilön, jolla on osuus hybridiyksikössä, lainkäyttöalueen verotuksessa.

Tulo, jonka verovelvolliseen etuyhteydessä oleva toisella lainkäyttöalueella sijaitseva hybridiyksikkö on saanut ja jota ei sisällytetä sen veropohjaan, on verovelvollisen veronalaista tuloa siltä osin kuin suoritus on vähennetty hybridiyksikköön etuyhteydessä olevan muun henkilön verotuksessa ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suoritus kohdistetaan lainkäyttöalueella, jolla hybridiyksikkö sijaitsee, eri tavalla kuin verovelvollisen verotuksessa, eikä vähennystä ole evätty maksajan lainkäyttöalueella.

5 §

Suorituksenmaksajana hybridiyksikkö

Meno, jonka verovelvollinen on suorittanut verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yksikölle ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä yksikön tai muun tulon vastaanottajana pidettävän yksikön veropohjaan ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suoritusta ei oteta huomioon suorituksensaajan verotuksessa sen vuoksi, että verovelvollisen luonnehdinta on Suomen verotuksessa erilainen kuin sen lainkäyttöalueen verotuksessa, jolla suorituksensaaja sijaitsee.

Tulo, jonka verovelvollinen on saanut etuyhteydessä olevalta hybridiyksiköltä ja jonka tämä vähentää verotuksessaan, on vähennystä vastaavan määrän osalta veronalaista tuloa, jos tuloa ei muuten otettaisi verotuksessa huomioon sen vuoksi, että yksikön luonnehdinta on Suomen

verotuksessa erilainen kuin sen lainkäyttöalueen verotuksessa, jolla yksikkö verotuksellisesti asuu, eikä vähennystä evätä tällä lainkäyttöalueella.

Mitä 1 ja 2 momenteissa säädetään, sovelletaan vain siltä osin kuin vähennyksen määrää vastaavaa osaa verovelvollisen tai toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön tulosta ei ole sisällytetä veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla.

6 §

Kaksinkertainen vähennys

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama suoritus vähennetään verovelvolliseen etuyhteydessä olevan toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön verotuksessa ja suoritus voidaan tämän yksikön verotuksessa vähentää sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä verovelvollisen veropohjaan, ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön luonnehdinta on Suomen verotuksessa erilainen kuin sen lainkäyttöalueen verotuksessa, jolla yksikkö sijaitsee.

Meno, jonka verovelvollinen on vähentänyt, on lisättävä verovelvollisen tuloon siltä osin kuin myöhemmin ilmenee, ettei meno ole vähennyskelpoinen sen vuoksi, että se on 1 momentissa tarkoitettussa tilanteessa vähennetty sellaisesta tulosta, jota ei ole sisällytetty verovelvollisen veropohjaan. Meno lisätään sen verovuoden tuloon, jona vähennys toisella lainkäyttöalueella tehdään tulosta, jota ei ole sisällytetty verovelvollisen veropohjaan.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan kahteen kertaan vähennettävään menoon myös silloin, kun verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että verovelvollisen luonnehdinta on Suomen verotuksessa erilainen kuin toisella lainkäyttöalueella asuvan yksikön verotuksessa ja vähennystä ei evätä tällä toisella lainkäyttöalueella.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin toisella lainkäyttöalueella, jolla verovelvollisen katsotaan verotuksellisesti myös asuvan tämän lainkäyttöalueen lainsäädännön nojalla, voidaan vähentää sama suoritus sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä verovelvollisen veropohjaan Suomessa, ja jos vähennystä ei evätä tällä toisella lainkäyttöalueella. Jos toinen lainkäyttöalue on Euroopan unionin jäsenvaltio, säännöstä sovelletaan vain, jos verovelvollisen kotipaikan ei Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan katsota olevan Suomessa.

7 §

Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet

Meno, jonka verovelvollinen on suorittanut verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yksikölle ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä tämän yksikön tai muun suorituksensaajana pidettävän yksikön veropohjaan ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että yksikön verotuksessa suoritus kohdistetaan yksikön muulla lainkäyttöalueella olevalle kiinteälle toimipaikalle ja viimeksi mainitun lainkäyttöalueen verotuksessa kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuvan.

Meno, jonka verovelvollinen on suorittanut verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yksikölle ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä tämän yksikön tai muun suorituksensaajana pidettävän yksikön veropohjaan ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että lainkäyttöalueella, jolla yksikkö sijaitsee tai toisella lainkäyttöalueella, jolla yksikkö harjoittaa liiketoimintaa kiinteässä toimipaikassa, suoritus kohdistetaan verotuksessa yksikön muulla lainkäyttöalueella olevalle kiinteälle toimipaikalle ja viimeksi mainitulla lainkäyttöalueella suoritusta ei kohdisteta tälle kiinteälle toimipaikalle.

Meno, jonka Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan katsotaan suorittaneen fiktiivisenä korvauksena toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle pääliikkeelle tai sen toiselle kiinteälle toimipaikalle, ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaavaa tuloa ei sisällytetä näiden tai muun suorituksensaajana pidettävän yksikön tai toisen kiinteän toimipaikan veropohjaan ja tämä verokohtelun eroavuus johtuu siitä, ettei suoritusta oteta huomioon verotuksessa millään lainkäyttöalueella.

Mitä 3 momentissa säädetään, sovelletaan vain siltä osin kuin tuloa, josta vähennys kiinteän toimipaikan verotuksessa tehdään, ei sisällytetä veropohjaan myös toisella lainkäyttöalueella, jolla suorituksensaaja sijaitsee.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään myös verovelvollisen kiinteän toimipaikan verotuksessa sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla.

Meno, jonka verovelvollinen on vähentänyt, on lisättävä verovelvollisen tuloon siltä osin kuin myöhemmin ilmenee, ettei meno ole vähennyskelpoinen sen vuoksi, että se on 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa vähennetty sellaisesta tulosta, jota ei ole sisällytetty verovelvollisen veropohjaan. Meno lisätään sen verovuoden tuloon, jona vähennys toisella lainkäyttöalueella tehdään tulosta, jota ei ole sisällytetty verovelvollisen veropohjaan.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään kiinteän toimipaikan verotuksessa Suomessa ja saman yksikön verotuksessa muulla lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla, ja vähennystä ei evätä tällä muulla lainkäyttöalueella.

8 §

Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

Meno, jonka verovelvollinen on suorittanut etuyhteydessä olevalle toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle yksikölle ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sillä rahoitetaan suoraan tai välillisesti vähennyksiä, joista syntyy sellaisia verokohtelun eroavuuksia, joita tarkoitetaan sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun direktiivin (EU) 2016/1164, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa, 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a—f kohdassa ja joissa ilmenee vähennyksiä ilman, että vastaavaa tuloa sisällytetään veropohjaan tai 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g kohdassa, ottaen huomioon myös, mitä säädetään 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdassa.

Mitä edellä säädetään, ei sovelleta siltä osin kuin toisella lainkäyttöalueella sovelletaan 1 momentissa tarkoitettuja säännöksiä.

9 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

1.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 4 §:ään uusi 4 momentti, sellaisena kuin se on laeissa 718/1990 ja 1541/1992, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

4 §

4 §

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa lain numero? tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 4 §:ään uusi 2 momentti ja 7 §:ään uusi 3 momentti, sellaisina kuin niistä ovat, 7 § osaksi laissa 308/2019, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

4 §

4 §

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa lain numero? tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

7 §

7 §

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa lain numero? tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät menot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

3.

Laki

tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolain (1535/1992) 29 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

29 §

29 §

Tulokäsite ja tulolajit

Tulokäsite ja tulolajit

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa lain numero? tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

4.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 4 §:ään uusi 5 ja 6 momentti sekä 5 §:ään uusi 4 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 4 § laissa 1360/2009 sekä 5 § laeissa 1360/2009 ja 313/2019, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

4 §

4 §

Hyvityksen enimmäismäärä

Hyvityksen enimmäismäärä

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa ja 3 §:n 1 momentissa säädetään, eräistä hybridijärjestelyistä annetun lain 3 pykälässä tarkoitettua hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritettua ulkomaisen veron hyvitys on enintään se suhteellinen osa, joka vastaa tästä tulosta Suomessa verotettavaksi tuloksi luettua määrää.

Mitä 5 momentissa säädetään, sovelletaan jos

1) samasta tulosta suoritettu ulkomainen vero hyvitetään myös toisella lainkäyttöalueella sen vuoksi, että tällä lainkäyttöalueella tulo katsotaan saaduksi siellä; ja

2) hybridisiirron on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, ja verovelvollisen voidaan kohdella odottaa olleen tietoinen verokohtelun eroavuudesta.

5 §

5 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Poiketen siitä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, 4 §:n 5 momentin nojalla hyvittämättä jäänyttä määrää ei voi vähentää käyttämättömänä hyvityksenä.