

Valtiovarainministeriö

VM080:00/2019

VM/1139/03.01.00/2019

LAUSUNTOPYYNTÖ LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI ERÄIDEN RAJAT YLITTÄVIEN HYBRIDIJÄRJESTELYJEN VEROTUSTA KOSKEVASTA SÄÄNTELYSTÄ

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä. 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 koskeviin direktiiveihin 2016/1164/EU ja 2017/951/EU. Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan ja niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuoden 2020 alusta.

Suomen Veroasiantuntijat ry (”SVA”) kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi ja lausuu kunnioittaen seuraavaa:

1. Yleisiä huomioita

SVA:n näkemyksen mukaan hybridijärjestelyjä koskevien direktiivien määräysten implementointi erillisellä säädöksellä on perusteltu ratkaisu.

Esitysluonnokseen sisältyvät pykälät on muotoiltu pääosin selkeästi. Koska ehdotettu sääntely on Suomessa uutta ja se sisältää uudenlaista käsitteistöä, lainsäädännön tekniiseen laatuun on kuitenkin syytä kiinnittää korostuneesti huomiota.

Kuten esitysluonnoksessakin on todettu sääntelyn soveltamistilanteet voivat jäädä käytännössä vähäisiksi. Koska kyse on erikoissäännöksestä, hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä tulee tulkinta suppeasti. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvat siten vain ne verokohtelun eroavuudet, jotka säännöksissä on nimenomaisesti kuvattu. Säännökset koskevat pääasiassa etuyhteysosapuolten välisiä transaktioita, mutta soveltamisala ulottuu myös muiden kuin etuyhteysosapuolten välisiin transaktioihin, jos kysymys on ”strukturoidusta järjestelyistä”. Säännösten pääasiallinen soveltamisala huomioiden tätä sinänsä vaikeaselkoista käsitettä ”strukturoitu järjestely” on perusteltua tulkita varovaisesti. Hallituksen esitykseen tulee lisätä esimerkkejä siitä, mitä tällaisella strukturoidulla järjestelyllä tarkoitetaan.

Tulkinnassa on lisäksi huomioitava se, että kotimaisten säännösten ei ole tarkoitus mennä direktiivien määräyksiä pidemmälle. Direktiivin 2017/952 johdantokappaleessa 28 jäsenvaltioita ohjataan käyttämään täytäntöönpanon tukena OECD:n BEPS-toimenpidettä 2 koskevaa raporttia.

Jo yleisten laintulkintaperiaatteiden nojalla on selvää, että OECD:n aineistot mahdollisine myöhempine muutoksineen eivät oikeuta puuttumaan muihin verokohtelun eroavuuksiin

kuin niihin, joista Suomessa on nimenomaisesti lailla säädetty. Toisaalta OECD:n aineistosta ilmenevät soveltamisalarajoitukset ja kansainvälisessä yhteistyössä muotoiltujen hybridisäännösten tarkoitus on huomioitava ehdotettujen säännösten ja niihin sisältyvien käsitteiden tulkinnassa. Näin ollen esimerkiksi lakiesityksessä käytetyn käsitteen ”meno” osalta on huomioitava, että hybridisäännösten soveltamisalaan eivät kuulu tilanteet, joissa toiselle osapuolelle muodostuu meno, mutta jossa osapuolten välillä ei tapahdu maksua (OECD 2015, esimerkki 1.20, velan anteeksianto). OECD:n vuoden 2015 ja 2017 raporttien esimerkeissä on myös varsin monipuolisesti kuvattu, milloin verokohtelun eroavuudella ei ole hybridiulottuvuutta.

2. Jatkovalmistelussa huomioitavia yksityiskohtia

Esitetyn lain 3 §:n 2 momentin mukaan suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se on sisällytetty veropohjaan 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu. Säännös on kirjoitettu tiukemmaksi kuin direktiivin 2017/952 2 artiklan 9 kohdan määritelmä. Direktiivin suomenkielisessä versiossa käytetään sanontaa ”tuleva verokausi”, mutta englanninkielisessä versiossa sanontaa ”future tax period”. Direktiivin mukaan verokausi voi siis olla myöhempikin kuin välittömästi seuraava verokausi, jos voidaan kohtuudella odottaa, että maksun vastaanottajan lainkäyttöalue sisällyttää maksun myöhemmälle verokaudelle, ja jos maksuehdot vastaavat riippumattomien osapuolten välillä todennäköisesti suoritettavia ehtoja. Jatkovalmistelussa 3 §:n 2 momentin soveltamisala tulee yhdenmukaistaa direktiivin kanssa.

Esitetyn lain 7 §:n 3 ja 4 momentissa säädettäisiin Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan suorittaman ns. fiktiivisen korvauksen vähennyskelpoisuuden rajoittamisesta silloin, kun suoritusta ei lueta päätoimipaikan tai jonkin muun kiinteän toimipaikan tuloksi. Mainitut lainkohdat ovat esitysluonnokseen sisältyvässä muodossaan jossain määrin epäselviä ja kieliasultaan epäonnistuneita, vaikkakin näiden lainkohtien tarkoitus ja soveltamisala käyvät kohtuullisesti ilmi esitysluonnoksen yksityiskohtaisista perusteluista. Lainkohtien kirjoitusasu on syytä tarkentaa jatkovalmistelussa.

Lain 8 §:ssä säädettäisiin tilanteista, joissa Suomessa sijaitseva yksikön meno kuitataan hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan ulkomailla (ns. imported mismatch -tilanne). Säännöksen soveltamisalaan kuuluvien ”verokohtelun eroavuuksien” osalta säännöksessä viitataan varsin monimutkaisesti EU-direktiivien määräyksiin. Tämä on sikäli ymmärrettävää, että 8 § soveltuu hybridijärjestelyihin, joissa verokohtelun eroavuus syntyy jollain muulla lainkäyttöalueella kuin Suomessa, ja joihin Suomen lainsäädäntö ei suoraan sovellu. On kuitenkin huomattava, että laissa eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta implementoidaan 8 §:ssä mainitut EU-direktiivien kohdat ja täsmennetään, miten direktiivit on ymmärrettävä Suomen oikeuden kannalta. Näin ollen on selvää, että 8 §:ää voidaan soveltaa ainoastaan sellaisiin ”verokohtelun eroavuuksiin”, jotka kuuluisivat lain 1-7 §:n soveltamisalaan jos niillä olisi suora liityntä Suomen verotukseen. Jatkovalmistelussa tulisi vielä harkita, olisiko 8 §:n viittaussäännöstä tältä osin mahdollista selkeyttää.

Direktiivin 2017/952 johdantokappaleen 16 mukaan rahoitusvälineeseen liittyvästä verokohtelun eroavuudesta ei ole kysymys silloin, kun maksun vastaanottajan lainkäyttöalueella myönnettävä verohelpotus johtuu yksistään maksun vastaanottajan verotuksellisesta asemasta tai siitä, että välineen hallussapitoon sovelletaan erityissäännösten eh-

toja. Johdantokappaleen 18 mukaan maksujen osalta kysymys ei ole verokohtelun eroavuudesta, jos vastaanottaja on kaikkien maksun vastaanottajien lainkäyttöalueiden lakien mukaisesti vapautettu verosta. Vastaavasti esitysluonnoksessa tuodaan esiin (s. 6), että direktiivin ulkopuolelle jäävissä tilanteissa verokohtelun eroavuus ei perustu hybridielementtiin, ja että (s. 35) hybridisääntelyn soveltamisalaan eivät kuulu tilanteet, joissa suorituksensaajana on verovapaaksi säädetty yksikkö.

Jatkovalmistelussa esitykseen olisi aiheellista sisällyttää esimerkkejä tilanteista, joissa verokohtelun eroavuus johtuu muusta syystä kuin direktiiveissä tarkoitettua hybridielementistä, ja jotka näin ollen jäävät ehdotettavien säännösten soveltamisalan ulkopuolelle. Direktiiveissä tarkoitettua verokohtelun eroavuutta ei synny pelkästään sillä perusteella, että tuloa verotetaan eri valtioissa eri verokannoilla, ts. direktiivissä ei edellytetä verotukselta mitään tiettyä vähimmäistasoa. Sääntelyn soveltamisalaan kuuluvasta verokohtelun eroavuudesta ei ole kysymys myöskään tilanteessa, jossa maksun vastaanottajan lainkäyttöalueella ei lainkaan kanneta yhteisöveroa. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät niin ikään tilanteet, joissa verokohtelun eroavuudella ei ole hybridielementtiä, eli kun verokohtelun eroavuus johtuu jostakin muusta syystä kuin erosta suorituksen luonnehdinnassa tai kohdistamisessa tai erosta verovelvollisen luonnehdinnassa.

Jatkovalmistelussa tulisi myös varmistua siitä, että kaikki esitysluonnokseen sisältyvät soveltamisesimerkit ovat sopusoinnussa direktiivin määräysten sekä lakiesitykseen sisältyvien säännösten sanamuodon kanssa.

Huomiota on syytä kiinnittää varsinkin esimerkkiin 8 (s. 51), joka liittyy kaksinkertaista vähennystä koskevaan 6 §:n soveltamiseen. Säännösluonnoksen sanamuodon mukaisesti 6 §:n soveltamisalaan kuuluu verokohtelun eroavuus, joka johtuu siitä, että toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön luonnehdinta on erilainen Suomessa ja mainitulla toisella lainkäyttöalueella.

Esimerkissä 8 kuvataan kuitenkin tilanne, jossa sekä Suomi että lainkäyttöalue B kohtelevat yksikköä kiinteänä toimipaikkana, mutta maat soveltavat erilaista konserniverotusjärjestelmää. Jää siis epäselväksi, miksi verokohtelun eroavuus johtuisi 6 §:ssä tarkoitettulla tavalla erosta yksikön luonnehdinnassa. Kiinteän toimipaikan tappion vähentäminen Suomessa vuonna 1 johtuu siitä, että Suomi ottaa johdonmukaisesti huomioon ulkomaisen kiinteän toimipaikan voitollisen ja tappiollisen tuloksen A Oy:n verotuksessa. Kiinteän toimipaikan tappion vähentäminen vuonna 2 lainkäyttöalueella B johtuu sovellettavasta konserniverotusjärjestelmästä, joka tässä tapauksessa koskee yksiköitä, joiden voitolliset ja tappiolliset tulokset kuuluvat lainkäyttöalueen B verotusvaltaan. Asiassa on huomioitava myös se, että jo syrjimättömyyden periaatteenkin nojalla lainkäyttöalueen B on sallittava tappioiden siirtäminen ulkomaisen yhtiön kiinteän toimipaikan ja yleisesti verovelvollisen yhtiön välillä, mikäli tappioiden siirtäminen sallitaan yleisesti verovelvollisten yhtiöiden välillä. Esimerkin 8 tilanteessa näyttää siten olevan kysymys lähinnä konserniverotusjärjestelmien rinnakkaisesta soveltamisesta eikä hybriditilanteesta. Esimerkki 8 näyttää

olevan ristiriidassa myös direktiivin 2017/952 johdantokappaleen 24 kanssa, jossa todetaan, että direktiivin mukaisten hybridisäännösten ei tulisi vaikuttaa jäsenvaltioiden verojärjestelmien yleisiin piirteisiin.

3. Rahoitusalan välittäjiä koskeva poikkeus

Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toinen alakohta edellyttää, että menon vähennyskelvottomuutta koskevia sääntöjä ei sovelleta rahoitusalan välittäjiin niin kutsutuissa hybridisiirroissa. HE-luonnoksessa (s. 16) direktiiviä on tulkittu siten, että Suomen verolainsäädäntö ei osinkojen verovapaussääntelyn vuoksi täytä direktiivissä asetettua vaatimusta siitä, että ”siirrettyihin varoihin liittyvät erät luettaisiin välittäjän verotettavaan tuloon ilman että niihin sovelletaan veronhuojennuksia”.

Direktiivin suomenkielisen version sanamuoto on tältä osin ”edellyttäen, että maksajan lainkäyttöalue vaatii rahoitusalan välittäjää sisällyttämään kaikki siirretystä rahoitusvälineestä saadut määrät tuloihin”. Direktiivin englanninkielisen version muotoilu on ”provided the payer jurisdiction requires the financial trader to include as income all amounts received in relation to the transferred financial instrument.”. Direktiivin johdannon tai tekstin perusteella ei voida suoraan päätellä, mitä yllä lainatulla kohdalla tarkoitetaan. HE-luonnoksessa käytettyä käsitettä ”veronhuojennus” ei sisälly direktiiviin.

Direktiivin tulkinnassa on otettava huomioon, että rahoitusalan välittäjiä koskevasta poikkeuksesta säädetään samassa kohdassa, jossa direktiivin soveltamisalaan kuuluvat verokohtelun eroavuudet on rajattu etuyhteystilanteisiin ja strukturoituihin järjestelyihin. Tämäkin huomioiden puheena olevan rahoitusalan välittäjiä koskevan määräyksen ensisijaisena tarkoituksena on vapauttaa yleisesti rahoitusalan välittäjien markkinapohjaiset hybridisiirrot direktiivin soveltamisalasta, eikä asettaa pitkälle meneviä vaatimuksia rahoitusinstrumenteista saatujen tulojen verokohtelulle jäsenvaltioissa.

Edellytystä ”include as income all amounts received in relation to the transferred financial instrument ” tulisikin tulkita niin, että poikkeusta voidaan soveltaa, mikäli rahoitusalan välittäjät ovat jäsenvaltiossa normaalisti veronalaisia. Näin tulkittuna rahoitusalan välittäjiä koskevalle poikkeukselle jää merkityksellinen soveltamisala. Direktiivi tulee virheellisesti implementoiduksi, mikäli rahoitusalan välittäjiä koskeva poikkeus jätetään säättämättä HE-luonnoksessa esitetyillä perusteilla.

4. Ennakoitavuus ja ilmoittamisvelvollisuus

Esitysluonnoksessa todetaan perustellusti (s. 24), että verovelvollisten hallinnollinen taakka kasvaa, koska verovelvollisten on tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö ja noudatettava siitä seuraavia ilmoittamisvelvoitteita.

Jatkovalmistelussa olisi kuitenkin aiheellista tuoda vielä laajemmin esiin se, että hybriditilanteiden moninaisuuden johdosta konsernien voi olla esimerkiksi veroilmoituksen laatimisen yhteydessä vaikeaa tai mahdotonta tunnistaa kaikkia sääntelyn soveltamisalaan kuuluvia transaktioita. Näin olisi vaikkapa esitysluonnoksen (s. 60) esimerkissä 13 kuvatussa tilanteessa, jossa ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulos sisällytetään muuten pääliikkeen verotettavaan tuloon, mutta suomalaisen konserniyhtiön maksamaa konserniavustusta ei oteta huomioon pääliikkeen tulona. Esimerkin mukainen tilannearvio edellyttää Suomen lainsäädännön mukaisen ilmoittamisvelvollisuuden näkökulmasta yksityiskohtaisia tietoja paitsi pääliikkeen valtion verolainsäädännöstä,

myös siitä, onko pääliikkeen valtiossa sovellettu ensisijaista hybridisäännöstä. Veronkorotusten määräämiseen tulisi tällaisissa tilanteissa suhtautua erittäin pidättyvästi ja tästä olisi perusteltua ottaa maininta myös hallituksen esityksen perusteluihin.

Helsingissä 15. päivänä elokuuta 2019

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Sari Takalo

Puheenjohtaja

Virpi Pasanen

Hallituksen jäsen