



Valtiovarainministeriö  
Erityisasiantuntija Anu Rajamäki

15.8.2019

[valtiovarainministerio@vm.fi](mailto:valtiovarainministerio@vm.fi)  
[anu.rajamaki@vm.fi](mailto:anu.rajamaki@vm.fi)

Lausuntopyyntö: VM080:00/2019, 12.6.2019

## LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI ERÄIDEN RAJAT YLITTÄVIEN HYBRIDI-JÄRJESTELYJEN VEROTUSTA KOSKEVASTA SÄÄNTELYSTÄ

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua otsikossa mainitusta asiasta. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

### 1 Lakihankkeesta yleisesti

Luonnoksen mukaisella hallituksen esityksellä (**HE-luonnos**) on tarkoitus implementoida kansallisesti ATAD-direktiiviin ((EU) 2016/1164) sisältynyt ja ATAD 2 -direktiivillä ((EU) 2017/952) olennaisesti täsmennetty rajat ylittäviä hybridijärjestelyjä koskeva verosääntely.

Direktiivien sanamuoto jättää jäsenvaltioille huomattavan vähän implementointiin liittyvää harkintavaltaa, ja muut EU:n jäsenvaltiot ovat implementoineet direktiivin melko yhdenmukaisesti. Asianajajaliiton näkemys on, että tästä huolimatta direktiivit tulee implementoida Suomen lainsäädäntöön Suomen verojärjestelmän peruseriaatteiden mukaisesti. Koska sääntelyn käytännön merkityksellisyyden arviointi on jossain määrin hankalaa ja direktiiveissä kuvattujen hybridijärjestelytilanteiden verotuksesta ei ole juurikaan julkaistua kotimaista oikeuskäytäntöä, HE-luonnoksen selkeys ja yksityiskohtaisuus ovat korostetun tärkeässä asemassa.

### 2 Esitetyn sääntelyn suhde vero-oikeudelliseen legaliteettiperiaatteeseen

Perustuslain 81 §:n vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. HE-luonnoksessa ei arvioida lainkaan lakiesityksen ja vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen suhdetta.

Asianajajaliitto pitää erityisen ongelmallisena sitä, että HE-luonnoksessa esitetty sääntely perustuu hyvin laajalta osin Suomen verolainsäädännössä määrittelemättömien käsitteiden soveltamiseen. Esimerkiksi termien "rahoitusväline", "fiktiivi-

nen suoritus”, ”veropohja” ja ”veropohjaan sisällyttäminen” sisältöjä avataan josain määrin HE-luonnoksessa ja direktiivissä (EU) 2017/952, mutta niiden määrittely lain tasolla olisi vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta perusteltua.

HE-luonnoksen lakiesityksen 7 §:n 3. momentissa viitataan Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan suorittamaan fiktiiviseen korvaukseen, joiden osalta erän vähennyskelpoisuus voidaan evätä. HE-luonnoksessa fiktiivisen suorituksen käsitettä täsmennetään käytännössä vain viittaamalla OECD:n raporttiin. HE-luonnoksesta jää lopulta epäselväksi, mitä eriä voidaan tarkasti ottaen pitää säännöksessä tarkoitettuina fiktiivisinä suorituksina – nykyinen esitystapa ei ole vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen eikä verolainsäädännön yhtenäisyyden näkökulmasta riittävä tarkkarajainen.

Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta huomio kiinnittyy lisäksi verovelvolliselle koituvan selvitysvelvollisuuteen. HE:ssä laajennettaisiin hyvin olennaisesti verovelvollisen vastuuta olla selvillä hybridijärjestelyn muiden osapuolten muun kuin Suomen lain alla toimitettavasta verotuksesta. Vaikka selvitysvelvollisuus rajautuu useimmiten muodollisesti verovelvolliseen etuyhteydessä olevaan tahoon, direktiiveistä seuraavat etuyhteysrajat (25 ja 50 prosenttia) voivat käytännön näkökulmasta olla toisinaan alhaisia. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan malli sellaisenaan on Suomen oikeusjärjestyksen kannalta ongelmallinen. Erityisesti Asianajajaliitto haluaa korostaa, että mahdolliset veronkorotukset ja muut sanktiot tulisi kohdistaa vain niihin tilanteisiin, joissa järjestelyn tavoitteena on ollut selkeästi vain veron välttäminen.

### **3 Suorituksen veropohjaan sisällyttämisen aikaraja**

HE-luonnoksen lakiesityksen 3 §:n 2. kohdassa viitataan siihen, minkä ajan kuluessa rahoitusvälineen perusteella suoritettu maksu katsotaan sisällytetyn suorituksen saajan veropohjaan. Direktiivissä (EU) 2017/952 viitataan aikamääränä 12 kuukauden maksajan verokauden päättymisestä tai markkinaehtoperiaatteen mukaisesti määriteltyyn kohtuulliseen aikaan.

Asianajajaliiton näkemyksen mukaan sanottu 12 kuukauden ehdoton aikaraja voi muodostua liian lyhyeksi. Kohta tulisi laajentaa kattamaan direktiivin mahdollistama markkinaehtoperiaatteen mukainen kohtuullinen aika silloinkin kun 12 kuukautta maksajan verovuoden päättymisestä ylittyy.

### **4 Muita huomioita**

HE-luonnoksessa ei erikseen käsitellä suhdetta kotimaiseen tai ulkomaiseen väliyhteisösääntelyyn. Esimerkiksi menon vähennyskelpoisuutta rajoittavaan ja tulon veronalaisuutta laajentavaan HE-luonnoksen lakiesityksen 4 §:ään tai sen perustelui-

hin olisi syytä täsmentää, että säännöstä ei sovelleta, mikäli tulo kuitenkin sisällytetään veropohjaan soveltuvan väliyhteisösääntelyn nojalla. Vastaavaa lainsäädäntöratkaisua on Asianajajaliiton käsityksen mukaan kaavailtu esimerkiksi Hollannissa.

Korkovähennysrajoitusten osalta HE-luonnoksen kohdassa 5.1 viitataan siihen, että korkovähennysrajoitukset ja hybridisääntely voisivat soveltua samaan järjestelyyn. HE-luonnoksen kohdassa 8.1.1 olevan viittauksen mukaan korkojen vähennysoikeuden rajoituksia koskevat säännökset ovat toissijaisia suhteessa hybridi-instrumentteja koskevaan sääntelyyn, ja koron vähennysoikeuden rajoituksia tulee soveltaa koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännöksen soveltamisen jälkeen. Korkovähennysrajoitusten ja hybridisääntelyn suhteen mahdollisimman täsmällinen kirjaaminen sääntelyyn on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tarpeellista.

Koska asiakokonaisuus on monitulkintainen ja käytännön soveltamistilanteet ovat usein hankalia, tulisi lopullisessa HE:ssä edellyttää myös Verohallinnon ohjeen antamista lain käytännön soveltamisesta. Mahdollisen Verohallinnon lain soveltamisesta antavan ohjeistuksen olisi syytä huomioida erikseen todennäköisimmät soveltamistilanteet, joilla voi olla olennainen vaikutus kansainvälisiin konserneihin kuluviin suomalaisiin operatiivisiin yhtiöihin.

Helsingissä 15. päivänä elokuuta 2019

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO



Jarkko Ruohola  
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATI

Asianajajat Mikko Alakare ja Ville Alahuhta, Asianajotoimisto Castrén & Snellman Oy, Helsinki

*Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.*