

15.8.2019

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
valtiovarainministerio@vm.fi
anu.rajamaki@vm.fi

VM080:00/2019

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta. Lisäksi ehdotetaan muutoksia elinkeinotulon verotamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin, maatilatalouden tuloverolakiin ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin.

Suomen Yrittäjät kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto otsikkoasiassa ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Taustaa

Ehdotetut säännökset perustuvat EU:n niin niin sanottuun veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin (EU) 2016/1164, jonka on korvannut niin sanottuja hybridijärjestelyjä koskevien säännösten osalta direktiivi (EU) 2017/952 siltä osin kuin kyse on verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa. Veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä on toteutettu OECD:n BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting) eräiden suositusten täytäntöönpano EU:ssa. Ehdotetut säännökset on direktiivin mukaan saatettava kansallisesti voimaan siten, että niitä sovelletaan (pääosin) vuoden 2020 alusta alkaen.

Hybridijärjestelyjä koskevien säännösten tavoitteena on turvata yhtiöveropohjaa jäsenvaltioissa torjumalla eri valtioissa tapahtuvista verokohtelun eroavuuksista johtuvia verovaikutuksia. Säännöksillä pyritään estämään veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista.

Hybridijärjestelyillä tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa hyödynnetään verokohtelun eroavaisuuksia eri valtioissa siten, että tulo jää kokonaan

verottamatta, vaikka vastaava meno on toisessa valtiossa vähennyskelpoinen tai jokin vähennys voidaan tehdä useampaan kertaan eri valtioissa. Sääntelyä sovellettaisiin niin sanottujen etuyhteysyritysten välisiin tilanteisiin sekä niin sanottuihin strukturoituihin järjestelyihin.

Direktiivi sisältää vähän vapaaehtoisia säännöksiä, joiden osalta jäsenvaltiot voisivat valita kansallisiin järjestelmiinsä parhaiten sopivat säännökset. Säännösten on tarkoitus toimia kansainvälisessä kontekstissa siten, että ei syntyisi monenkertaista verotusta tai toisaalta syntyisi uusia nollaverotustilanteita.

Yleistä

Ehdotetuissa säännöksissä on (taustalla olevasta direktiivistä johtuen) kyse monimutkaisesta kokonaisuudesta, jonka soveltamisen kannalta tärkeää on sääntelyn ennakoitavuus ja johdonmukaisuus. Koska uusien säännösten käytännön soveltamistilanteet voivat olla haastava, voisi esitykseen lisätä vielä esimerkkejä erityisesti tilanteista, jotka saattaisivat tulla Suomessa sovellettaviksi.

Esitys sisältää runsaasti erilaisia verolainsäädännölle uusia käsitteitä ja termejä, joiden määritelmät jäävät osin tulkinnanvaraiseksi. Taustalla on jokseenkin monimutkainen direktiivi, mutta säännösten käytännön soveltamisen kannalta olisi terminologiaa syytä tarkentaa (siten, että samasta asiasta käytettäisiin systemaattisesti samaa termiä) ja pyrkiä määrittelemään etenkin uudet käsitteet tarkasti.

Sääntelyn soveltamisala

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä sovellettaisiin Suomen verotuksessa yhtiöverovelvollisiin. Säännöksiä sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisten Suomessa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin sekä avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin. Soveltamisala olisi siten laajempi kuin direktiivissä, joka koskee ainoastaan yhteisöverovelvollisia ja kolmansissa maissa sijaitsevien yksiköiden kiinteitä toimipaikkoja. Soveltamisalan laajentaminen perustuu ehdotuksessa siihen, ettei säännöksiä olisi mahdollista kiertää yhtiömuodon valinnalla.

Näkemyksemme mukaan muita toimintamuotoja kuin yhteisöjä koskevia sääntelyn vaikutuksia tulisi selvittää esityksessä tarkemmin. Miten esimerkiksi kommandiittiyhtiöiden ja avointen yhtiöiden kohdalla säännösten soveltaminen toteutuu yhtiömiestasolla.

Ehdotetun lainsäädännön suhde muihin säännöksiin

Ehdotuksessa todetaan, että OECD:n raportin mukaan hybridisäännöksiä tulisi soveltaa ensisijaisesti esimerkiksi suhteessa korkojen vähennysoikeuden rajoittamista koskeviin säännöksiin. Esityksessä todetaan myös OECD:n raporttiin viitaten, että veropohjaan luetuksi tuloksi voitaisiin tietyin edellytyksin katsoa myös suorituksensaajan omistajan verotuksessa väliyhteisönä huomioon otetut erät.

Sääntelyn monimutkaisuuden ja osittaisen päällekkäisyyden vuoksi ehdotusta olisi nähdäksemme syytä näiltä osin selventää ja tarkentaa esimerkein. Näkemyksemme mukaan jää osin tulkinnanvaraiseksi, mikä esityksen sääntelyn suhde on muuhun lainsäädäntöön. Esityksessä tulisi esimerkiksi tarkentaa sitä, miten menetellään tilanteessa, jossa väliyhteisölaki soveltuisi tuloon ja miten tämä vaikuttaisi hybridisäännösten soveltamiseen. Mikäli tulo luetaan veropohjaan väliyhteisölain nojalla, estyisikö tällöin ehdotetun lainsäädännön soveltuminen.

Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

Esityksessä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta, jos menon voidaan katsoa toisella lainkäyttöalueella tulleen kuitatuksi hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vasten. Säännöksen mukaan verovelvollisen suorittaman maksun vähennyskelpoisuus on evättävä siltä osin, kun kyseisellä maksulla rahoitetaan suoraan tai epäsuorasti vähennyskelpoisia menoja, jotka synnyttävät verokohtelun eroavuuden toteutetun liiketoimen sarjan kautta.

Vaikka hallituksen esityksessä on selvitetty OECD:n raporttiin perustuvista soveltamisen edellytyksistä, on säännöksen soveltaminen luonnoksessa esitetyn esimerkin perusteella nähdäksemme tulkinnanvaraista. Ehdotuksessa jää epäselväksi, miten selvitetään menon suora tai välillinen yhteys jossain toisessa valtiossa sijaitsevaan järjestelyyn. Näkemyksemme mukaan esitystä tulisi tältä osin tarkentaa esimerkein ja ottaa tarkemmin kantaa milloin jokin meno voidaan katsoa tulleen kuitatuksi suoraan tai välillisesti hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta vastaan.

Raportointivelvollisuus

Esityksessä todetaan säännösten kattamien järjestelyjen raportoinnista, että verovelvollisten on vähintään tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö ja noudatettava siitä seuraavia ilmoittamisvelvoitteita. Esityksessä ei kuitenkaan tarkemmin määritellä näitä ilmoittamisvelvoitteita. Esityksessä todetaan ainoastaan, että suurissa yrityksissä lukuisten kansainvälisten

transaktioiden ja niihin eri lainkäyttöalueilla sovellettavien verosäännösten selvittely edellyttää paitsi näiden tietojen keräämistä myös analysointia ja raportointia verotuksessa. Esitystä olisi nähdäksemme tarkennettava tältä osin.

Suomen Yrittäjät

Mika Kuismanen
pääekonomisti

Sanna Linna-Aro
veroasioiden päällikkö