

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

15.8.2019

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM080:00/2019
VM/1139/03.01.00/2019
VH/2162/00.04.05/2019

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä

Verohallinto lausuu esitysluonnoksen johdosta seuraavaa:

1. Yleistä

1.1. Ehdotetut muutokset ja tavoitteet

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (jäljempänä hybridilaki) sekä muutettaviksi tuloverolakia (TVL), lakia elinkeinotulon verottamisesta (EVL), maatalouden tuloverolakia (MVL) sekä lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (menetelmälaki).

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. Sääntelyn tavoitteena on ensisijaisesti ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista. Ennaltaehkäisevän tarkoituksen toteutuessa sääntelyn soveltamistilanteet voisivat käytännössä jäädä vähäisiksi. Täytäntöönpano ei koske 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 lisättäisiin viittaussäännökset uuteen lakiin. Hybridijärjestelyjen johdosta rajat ylittävässä tilanteessa verokohtelun eroavuudesta syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä ja tuloa jää verottamatta. Ehdotettujen säännösten tarkoituksena on ehkäistä näitä vaikutuksia.

Suomessa ei ole voimassa direktiiviä vastaavaa sääntelyä lukuun ottamatta EVL 6 a §:n 9 ja 10 momentteja, jotka on tarkoitus säilyttää nykyisessä muodossaan.

1.2. Voimaantuloaikataulu ja vaikutukset Verohallinnossa

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset vaikuttaisivat Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Esitysluonnoksen mukaan lait ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2020 alusta siten, että niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Verohallinto tuo esille, että edellä kuvattua aikataulua voidaan pitää erittäin tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta. Aikataulu on erittäin haastava erityisesti ilmoittamisen sekä sääntelyyn liittyvän ohjeistuksen laatimisen kannalta.

Sen lisäksi että hallituksen esitysluonnoksen mukaiset säännösmuutokset vaativat resursointia ennen lain voimaantuloa, tuo Verohallinto esille, että säännöksiin liittyvä valvonta, analytiikka ja riskienhallinta tulevat vaatimaan resursseja huolimatta siitä, että säännösten on tarkoitus toimia ennaltaehkäisevästi. Sääntely asettaa myös vaatimuksia kansainväliselle yhteistyölle huomioiden sääntelyyn liittyvien järjestelyiden rajat ylittävä luonne. Tarkkaa arviota sääntelyn aiheuttamasta resurssi-tarpeesta ei voida kuitenkaan tässä vaiheessa antaa. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen ulkoisten henkilötöykustannusten ennustetaan olevan 115 000 €. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen VH:n henkilöstömenojen ennuste on 0,5 htv. Kyseiset ennusteet ovat arvioita ja ne voivat muuttua säännösten IT-järjestelmiin kohdistuvien vaikutusten täsmentyessä.

2. Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (hybridilaki)

2.1. Yleistä

Verohallinto pitää ehdotettuja säännöksiä, implementointiratkaisuja sekä tehtyjä valintoja sekä rajoituksia pääosin hyvinä ja toimeenpanokelpoisina jäljempänä kerrotuin poikkeuksin. Verohallinto tuo kuitenkin esille, että tilanteet, joihin sääntelyllä on tarkoitus puuttua, ovat usein monimutkaisia ja niihin sisältyy rajat ylittävä luonne, jonka johdosta sääntelyn soveltamiseen liittyy haasteita ja tulkintakäytännön muodostuminen vie aikaa. Ehdotetut säännökset ovat myös monimutkaisia ja teknisiä. Lakiehdotus ja hallituksen esityksen perustelut ovat myös paikoin vaikeaselkoiset ja myös sääntelyyn sisältyvä muusta verolainsäädännöstä osin poikkeava terminologia tuo omat haasteensa.

Ehdotetut säännökset edellyttävät useassa kohdassa sen selvittämistä, mikä on verovelvollisen tai instrumentin verokohtelu tai luokittelu toisessa valtiossa tai toisissa valtioissa tai esimerkiksi laissa tarkoitetun etuyhteyden olemassaolon selvittämistä. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole kuitenkaan kuittaamista koskevaa 8 §:ä lukuun ottamatta (s. 60) juurikaan tuotu esille selvittämisvelvollisuuteen liittyviä seikkoja. Hallituksen esityksen perusteluita olisi hyvä tarkentaa selvitysvelvollisuuden osalta. Antaakseen veroilmoituksensa oikeansisältöisenä verovelvollinen joutuu käytännössä hankkimaan tiedot näistä seikoista, joten olisi luontevaa, että verovelvollinen on selvitysvelvollinen.

Verohallinto pitää hyvänä, että ehdotetun uuden lainsäädännön perusteluihin on sisällytetty esimerkkejä eri pykälien ja momenttien soveltamiseen liittyen, mutta katsoo myös, että esimerkkejä voisi olla myös huomattavasti nyt hallituksen esitysluonnokseen sisällytettyä enemmän. Esimerkiksi jokaisen hybridilain pykälän eri momentin osalta perusteluihin olisi tarkoituksenmukaista sisällyttää vähintään yksi esimerkki tilanteesta, johon sääntely soveltuu huolimatta siitä, että hallituksen esityksen perusteluissa (s. 14) tuodaankin esille, että OECD-raportteja (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements 2015 ja Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements 2017, jäljempänä OECD-raportit) ja niihin sisältyviä esimerkkejä tulee käyttää hyväksi säännösten tulkinnassa. Lisäksi hallituksen esitykseen olisi hyvä tuoda myös OECD:n raporteissa olevat keskeisimmät kaaviot eri soveltamistilanteista.

Osa hallituksen esitysluonnokseen sisältyvistä esimerkeistä on sellaisia, joiden yhteydessä todetaan, että käytännössä esimerkkiä vastaava tilanne olisi Suomessa harvinainen (muun muassa esimerkki 7). Tarkoituksenmukaisempaa olisi sisällyttää hallituksen esityksen perusteluihin esimerkkejä, joiden mukaisen tilanteen toteutuminen Suomessa olisi lähtökohtaisesti mahdollista. Lisäksi osaa esimerkeistä on yksinkertaistettu suhteessa OECD-raporttien esimerkkeihin, jonka johdosta esimerkkeihin on jäänyt tiettyjä tulkinnallisuksia. Aina ei myöskään ole selvää, minkä ehdotetun pykälän soveltamistilanteesta kussakin esimerkissä on kyse. Hallituksen esityksen perusteluihin olisi hyvä myös sisällyttää esimerkki, jossa järjestelyä voitaisiin arvioida usean eri hybridisäädännön näkökulmasta ja hybridisäädännösten keskinäinen etusija tulisi esille.

2.2. Suhde muuhun sääntelyyn ja sisäinen etusijajärjestys

Verohallinto tuo esille, että ehdotettujen säännösten tai hallituksen esityksen perustelujen johdosta jää osin epäselväksi, mikä on ehdotetun sääntelyn suhde muuhun sääntelyyn. Toisaalta jossain määrin epäselväksi jää myös nyt ehdotetun sääntelyn sisäinen etusijajärjestys. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden kohdassa 8.1.1 on käsitelty näitä seikkoja, mutta epäselväksi jää, sovelletaanko kyseisessä kohdassa mainittuja direktiivin ja OECD-raportin tulkintoja sellaisenaan Suomessa. Tätä olisi tärkeää perusteluissa tarkentaa. Lisäksi esitysluonnokseen sisältyvät viittaukset ottavat ainoastaan rajallisesti kantaa suhteeseen muuhun lainsäädäntöön (kohdassa 8.1.1 viittaus lähinnä korkovähennysoikeuden rajoitukseen ja sivulla 34 viittaus välyhteisölainsäädäntöön), ja esimerkiksi suhdetta välyhteisölainsäädäntöön voisi käsitellä laajemmin.

Sisäisen etusijajärjestyksen osalta esimerkiksi kiinteitä toimipaikkoja koskevien säännösten (7 §) suhde muuhun sääntelyyn jää osin epäselväksi. Esimerkissä 8 tuodaan ehdotetun lain 6 §:n soveltamisen yhteydessä esille esimerkki, jossa on kyse kiinteästä toimipaikasta. Toisaalta kiinteiden toimipaikkojen menon kaksinkertaisesta vähentämisestä säädetään myös 7 §:n 5-7 momenteissa. Epäselväksi jää, sovelletaanko näihin tilanteisiin 6 §:ä vai 7 §:ä. Jos tarkoitus on soveltaa esimerkin 8 mukaisessa kiinteiden toimipaikkojen tilanteissa ehdotetun lain 7.5 §:ä, olisi perusteltua siirtää esimerkki 8 tämän pykälän käsittelyn yhteyteen ja esittää 6 §:n yhteydessä toinen esimerkki, joka ei koskisi kiinteitä toimipaikkoja. Soveltamishierarkiaa voisi tältä osin tarkentaa myös 7 §:n perusteluissa sekä perusteluiden kohdassa 8.1.1.

Perustelujen nykytilan kuvauksessa (s. 9) todetaan, että tapauskohtaisesti hybridijärjestelyjä voitaisiin arvioida myös esimerkiksi VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen ja 31 §:n siirtohinnoittelua koskevan säännöksen nojalla. Ehdotetun sääntelyn suhteesta ko. säännöksiin ei kuitenkaan tuoda esille hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa muutoin, jonka johdosta jää epäselväksi, muuttuuko tilanne tältä osin ehdotetun sääntelyn tultua voimaan. Ennakoitavuuden näkökulmasta asiaa olisi hyvä tarkentaa hallituksen esityksen perusteluissa.

2.3. Viittaukset direktiiviin ja OECD-raportteihin

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa on useissa kohdissa viitattu sääntelyn taustalla oleviin OECD-raportteihin sekä direktiiviin, johon sääntely perustuu. Esitysluonnoksesta jää epäselväksi joissain kohdin se raportin tarkka kohta, johon viitataan. Esitysluonnoksen viittauksessa saatetaan mainita esimerkiksi OECD 35, eikä ole selvää, viitataanko tällä raportin kappaleeseen vai sivuun. Kaikissa kohdissa ei myöskään ole selvää, mihin OECD-raportin esimerkkiin viitataan tai että vastaako hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden esimerkki OECD-raportin esimerkkiä vai onko näissä jotain tulkinnan kannalta merkityksellistä eroa. Lisäksi voisi olla perusteltua selkeyden vuoksi nimenomaisesti mainita kunkin säännöksen soveltamisen yhteydessä ne OECD-raportin esimerkit, joita voidaan käyttää hyväksi kyseessä olevan säännöksen tulkinnassa.

2.4. Soveltamisala

Luonnoksessa on todettu (s. 6), että 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. 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.

Luonnoksessa on toisaalta myös todettu (s. 34), että veropohjaan sisällyttäminen tarkoittaa sitä, että suoritus on veronalaista tuloa eikä siihen sovelleta veronhuojennuksia. Veronhuojennuksella tarkoitetaan kaikenlaisia kevennyksiä, esimerkiksi alennettuja verokantoja tai veronhyvityksiä, verrattuna määrään, joka kohdistuu vastaaviin muihin tuloihin suorituksensaajan verotuksessa. Hallituksen esityksessä voisi selventää esimerkin avulla, millaisissa tilanteissa valtioiden tekemät lainsäädäntöratkaisut vaikuttavat siihen, että järjestely on hybridisäännösten soveltamisen ulkopuolella.

Lisäksi Verohallinto tuo esille, että ehdotetun lain 1 § 3 momenttiin sisältyy viittaus 8 §:n 6 momenttiin. Ehdotetun lain 8 § ei kuitenkaan sisällä 6 momenttia, jonka johdosta viittauksen sisältö jää epäselväksi.

Esityksen soveltamisalaan kuuluisivat myös avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Tämä mahdollistaa erityisesti pääomasijoitustoimintaa harjoittavien kommandiittiyhtiöiden mahdollisiin järjestelyihin puuttumisen. Nykyisissä pääomasijoitustoimintaa harjoittavissa kommandiittiyhtiöissä ei ole juurikaan esiintynyt tässä hallituksen

esityksessä kuvattuja ei-toivottuja ilmiöitä, mutta uusi TVL 9 §:n 6 momentti (HE 306/2018) saattaisi mahdollistaa tällaisia järjestelyitä aiempaa helpommin, kun yhtymäketjut muodostunevat nykyistä pitemmiksi ja ne ulottuvat eri maihin. Yhtymienkin osalta verotus tapahtuu hyvin pitkälle yhtymien itse toimittaminen veroilmoitusten tietojen varassa. Keskeistä olisi pyrkiä varmistamaan hyvä tiedonkulku Verohallinnon ja verovelvollisten välillä samoin kuin eri valtioiden veroviranomaisten kesken.

2.5. Käsitteet ja terminologia

Hybridilaki pitää sisällään useita kokonaan uusia käsitteitä tai aiemmin lainsäädäntöön sisällyneitä käsitteitä, joiden sisältö poikkeaa joltain osin aiemmin lainsäädäntöön sisällyneistä käsitteistä. Osa käsitteistä on määritelty lain tasolla joko yleisesti (2 §) tai tietyn pykälän soveltamiseen liittyen (esimerkiksi 3.3 § hybridisiirto). Osa käsitteistä ei kuitenkaan määritellä lain tasolla ja käsitteiden sisältöön jää epäselvyyttä, vaikka tietyiltä osin käsitteitä pyritäänkin avaamaan hallituksen erityksen perusteluissa. Esimerkiksi Verohallinnon tulevassa ohjeistuksessa on haasteellista määritellä eri käsitteitä, jos hallituksen esityksessä ei oteta kantaa eri termien tarkempaan sisältöön. Tulkinnalliset asiat voivat jäädä oikeuskäytännön ratkaisujen varaan. Näin ollen olisi ennakoitavuuden näkökulmasta tärkeää, että lopullisessa hallituksen esityksessä käsitteet pyrittäisiin määrittelemään nykyistä tarkemmin.

Harkita voisi esimerkiksi sitä, olisiko suurempi osa direktiivin 2 artiklan 9 kohdan 3 alakohdan määritelmistä sisällytettävä suoraan ehdotettuun lainsäädäntöön. Ne käsitteet, jota ei määriteltäisi lainsäädännössä, olisi perusteltua esittää määriteltäviin hallituksen esityksen perusteluissa kootusti, jolloin määritelmien löytäminen olisi helpompaa. Lisäksi joidenkin käsitteiden määrittelemistä lain tasolla nykyistä laajemmin olisi perusteltua harkita (esimerkiksi käsite *henkilö*, joka on määritelty perusteluiden sivulla 44).

Osa käsitteistä vastaa suoraan direktiivin käännoistä. Joidenkin tällaisten käsitteiden osalta voisi olla perusteltua harkita muissa yhteyksissä käytettyjen käsitteiden (esim. *läpinäkyvä yksikkö* → *läpivirtaava yksikkö* tai *maksu* → *suoritus*) käyttämistä direktiivikäännoisten sijaan nyt ehdotettujen säännösten yhteydessä.

Seuraavassa on käsitelty eräitä käsitteisiin liittyviä huomioita yksityiskohtaisemmin.

2.5.1 Etuyhteys

Hybridilain 2 §:n 1 momentin 1 kohta sisältää etuyhteyden määritelmän, jota käytetään hybridilakia sovellettaessa. Veronkiertodirektiiviin perustuvaan muuhun sääntelyyn (korkovähennysoikeuden rajoittaminen, väliyhteisölainsäädäntö) sisältyy myös etuyhteyden määritelmät. Korkomenojen vähennysoikeuden rajoittamista koskevan sääntelyn etuyhteyden määritelmässä (EVL 18.5 §) viitataan verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöksiin sisältyvään määräsvallan käsitteeseen (VML 31.2 §). Toisaalta väliyhteisölain 2.4 § sisältää oman etuyhteyden määritelmän. Verohallinto katsoo, että on haastavaa, kun verolainsäädäntö sisältää useita erilaisia etuyhteyden määritelmiä. Tarkoituksenmukaisinta olisi, että käsitteiden merkityssisältö olisi sama läpi lainsäädännön. Jos tämä ei kuitenkaan ole mahdollista, olisi perusteltua, jos eri etuyhteyssääntelyiden erot pystyttäisiin minimoimaan ja toisaalta erot tuotaisiin nimenomaisesti ja korostetusti esille ainakin hallituksen esityksen perusteluissa.

Eräänä yksityiskohtana etuyhteyskäsitteiden osalta Verohallinto tuo esille hybridilain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan e alakohdan, jonka mukaan etuyhteydessä olevalla yksiköllä tarkoitetaan yksiköitä, joista toisella on *huomattava vaikutusvalta* toisen johdossa. Esitysluonnoksen perusteluiden mukaan 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 mahdollisuuteen tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella*. Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 2 momentin siirtohinnoitteluoikaisua koskeissa säännöksissä katsotaan osapuolella olevan määräysvalta toisessa osapuolella, kun sitä *johdetaan yhteisesti* toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi *tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa* toisessa osapuolella. VML 31 §:n määräysvaltakäsitettä käytetään korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevan sääntelyn etuyhteysmääritelmässä. Nyt esillä olevan hallituksen esityksen perusteluissa olisi tarkoituksenmukaista tuoda esille muun ohessa se, vastaako esimerkiksi hybridilain *huomattava vaikutusvalta* joltain osin VML 31 §:n tosiasiallisen määräysvallan käyttämisen käsitettä tai vaihtoehtoisesti lausua, jos näiden käsitteiden sisältöjen ei ole tarkoitus vastata toisiaan.

Ehdotuksessa hybridilain on säädetty poikkeuksesta etuyhteyden määritelmässä olevaan omistusedellytykseen eli 25 prosenttiin (2 § 3 mom., perustelut s. 38). Pykälässä olevaa poikkeusta eli 50 prosentin rajaa sovelletaan kuitenkin suurimpaan osaan hybriditilanteita, jonka johdosta 50 prosentin esittäminen poikkeuksena antaa jossain määrin harhaanjohtavan kuvan siitä, mikä on pääsääntö ja mikä poikkeus. Näin ollen asiaa voisi mahdollisesti täsmentää lopullisissa säännöksissä tai mainitsemalla perusteluissa, että 25 % raja soveltuu ainoastaan 3 §:ssä ja 7.3 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa.

2.5.2. Verovelvollisen tai yksikön luonnehdinta

Useat ehdotetut säännökset pitävät sisällään käsitteen verovelvollisen tai yksikön luonnehdinnasta. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi hyvä tarkemmin mainita, mitä luonnehdinnalla lakia sovellettaessa tarkoitetaan varsinkin, kun hallituksen esityksen perusteluiden mukaan käsite verovelvollisen luonnehdinta pitää sisällään myös tilanteen, jossa esimerkiksi Suomen verotuksessa muualla kuin Suomessa kotipaikan omaavaa saajaa pidetään itsenäisenä verovelvollisena, mutta saajan valtiossa konsolidoituna esimerkiksi maksajan pääliikkeeseen (esimerkki 6). Tämä huomioiden voisi myös mahdollisesti harkita, olisiko termi *verovelvollisen luonnehdinta* perusteltua korvata jollain muulla termillä esimerkiksi 5 §:ä sovellettaessa.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa ja ehdotetuissa säännöksissä on lisäksi käytetty termejä luonnehdinta, kohtelu ja luokittelu ilmeisesti samassa merkityksessä. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi hyvä tuoda esille, onko näiden käsitteiden merkitysisältö yhtenevä.

2.5.3 Sisällyttäminen veropohjaan ja huomioon ottaminen verotuksessa

Ehdotetuissa säännöksissä käytetään useammassa kohdassa käsitteitä *sisällyttäminen veropohjaan* (mm. 3.1 §) ja *huomioon ottaminen verotuksessa* (mm. 5.1 §). Säännöksistä ja perusteluista, joissa näitä käsitteitä on käytetty paikoin sekaisin, ei

selviä, tarkoitetaanko näillä käsitteillä samaa. Jos termien merkityssisältö on yhteneväinen, olisi tämä perusteltua tuoda esille hallituksen esityksen perusteluissa. Lisäksi, jos merkityssisältö on sama, olisi tarkoituksenmukaista harkita sääntelyyn liittyvän terminologian yhtenäistämistä tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi.

2.5.4. Hybridiyksikkö

Ehdotetun hybridilain 2 § 1 momentin 3 kohdassa on hybridiyksikön määritelmä, jonka mukaan hybridiyksiköllä tarkoitetaan *mitä tahansa yksikköä tai järjestelyä, joka katsotaan verotettavaksi yksiköksi yhden lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti*. Perusteluissa ja esimerkissä 6 määritelmän esitetään kattavan myös tilanteen, jossa soveltamisalaan kuuluu järjestely, jossa syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä verotuksen konsolidointijärjestelmän vuoksi. Jää osin tulkinnanvaraiseksi, kattaako lain sanamuodon mukainen määritelmä myös tämän tilanteen, jonka vuoksi lain sanamuodon tarkentamista voi olla perusteltua harkita.

2.5.5. Fiktiivinen suoritus

Ehdotetun hybridilain 7 § 3 momentin kiinteitä toimipaikkoja koskevaan säännökseen sisältyy fiktiivisen korvauksen tai suorituksen käsite, jota on käsitelty perusteluissa sivuilla 57-58. Käsitettä vastaava englanninkielinen termi direktiivissä ja OECD-raportissa on *deemed payment*, jonka ei voitane suoraan katsoa tarkoittavan nyt käytettyä termiä. Huolimatta siitä, että käsite fiktiivinen suorite sisältyy myös direktiiviin, voisi tässä yhteydessä olla perusteltua väärinkäsitysten välttämiseksi käyttää esimerkiksi termiä *laskennallinen suoritus*, joka voisi vastata paremmin kyseisen suorituksen luonnetta.

2.6. Strukturoidun järjestelyn kohtelu

Hybridilain 1 §:n soveltamisalaa koskevien säännösten mukaan lakia sovelletaan myös strukturoituun järjestelyyn. Valittu sääntelyrakenne jättää epäselväksi sen, edellyttääkö sääntelyn soveltaminen strukturoituun järjestelyyn etuyhteyttä, joka sisältyy 3 § - 8 §:n sanamuotojen mukaan ko. pykälien soveltamedellytyksiin. Myös esitysluonnosten perustelut ovat tältä osin jossain määrin ristiriitaiset. Esimerkiksi kohdan 8.1.5. (s. 39 viides kappale) perusteella jää käsitys, että säännösten soveltaminen strukturoituihin järjestelyihin ei edellytä etuyhteyttä. Toisaalta perusteluista (esim. s. 39 toinen kappale) voi jäädä käsitys, että etuyhteyttä vaadittaisiin. Sääntelyn rakenne poikkeaa tältä osin direktiivistä, jonka perusteella soveltaminen edellyttää *joko etuyhteyttä tai strukturoitua järjestelyä* (2 artiklan 9 kohdan rajoitukset). Mikäli säännösten soveltaminen strukturoituun järjestelyyn ei edellytä etuyhteyttä, olisi tämä tarkoituksenmukaista nimenomaisesti todeta esimerkiksi täydentämällä 1 § 3 momentin säännöstä niin, että siitä ilmenisi se, ettei strukturoitujen järjestelyjen yhteydessä etuyhteyttä edellytetä. Hallituksen esityksessä voisi lisäksi täsmentää sitä, miten järjestelyn ehtoihin hinnoiteltu verokohtelun eroavuus määritetään strukturoidun järjestelyn yhteydessä.

Tulkinallisia kysymyksiä voi herätä myös siitä, milloin verovelvollisen tietoisuus voi estää verotuksen (luonnos sivu 38, ensimmäinen kappale).

2.7. Yksittäisiä huomioita

Luonnoksessa on todettu (s. 7), että 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*. Ehdotetun 3 §:n sanamuodon mukaan suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se on sisällytetty veropohjaan 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu. Lain sanamuoto eroaa tältä osin direktiivistä, eikä asiaa ole tarkemmin käsitelty hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa. Tulkinallisuuksien välttämiseksi hallituksen esitystä olisi syytä täsmentää tältä osin. Lisäksi samassa yhteydessä olisi tarpeen määritellä, mitä markkinaehtoperiaatteen mukaisella kohtuullisella ajalla tässä yhteydessä tarkoitetaan.

Rahoitushybrideitä koskevan säännöksen (3.2 §) mukaan *suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se on sisällytetty veropohjaan 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu*. Säännöksen osalta jää epäselväksi, minkä verovuoden tuloon meno lisätään (vrt. esimerkiksi 6 §:n 2 momentti, jossa on säännökset siitä, minkä vuoden tuloon meno lisätään). Asiaa olisi perusteltua tarkentaa lopulliseen säännökseen ja perusteluihin.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden sivuilla 40-41 on todettu rahoitushybridien (3 §) käsittelyn yhteydessä, että *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*. Perusteluissa esitetyn esimerkin perusteella tilanteessa ei kuitenkaan synny verokohtelun eroavuutta instrumentin luokittelun johdosta vaan suorituksensaajan luokittelun johdosta. Näin ollen jää epäselväksi, soveltuisiko tällaisessa tilanteessa ehdotetun lain 3 § vai 4 §.

Hallituksen esitysluonnoksessa 5 §:n 2 momentin perusteluissa (s. 48 viimeinen kappale) todetaan, että 5 §:n 2 momentin soveltaminen edellyttää 1 momentin tavoin, että maksaja on lainkäyttöalueensa lainsäädännön mukaan itsenäinen verovelvollinen, mutta maksunsaajan lainkäyttöalueella läpivirtaava. Käytännössä tätä ei kuitenkaan edellytetä esimerkiksi 1 momentin soveltamisallaan sisältyvässä konsolidointitilanteessa. Hallituksen esityksen perusteluita voisi olla perusteltua tarkentaa tältä osin.

Ehdotetun 6 §:n sanamuodon mukaan suoritus voidaan *tämän yksikön verotuksessa vähentää sellaisesta tulosta, jota ei sisällytetä verovelvollisen veropohjaan*. Kuitenkin esimerkin 8 tilanteessa meno vähennetään käytännössä toisen verovelvollisen (A:n tytäryhtiö) tulosta lainkäyttöalueella B. Näin ollen lain sanamuodon tarkentamista tältä osin voisi harkita.

Menon kuittaamista koskevan säännöksen (8 §) osalta hallituksen esityksen perusteluihin olisi hyvä sisällyttää ehdotettua enemmän esimerkkejä sekä selkeytystä siitä, millaisissa tilanteissa jonkin etuyhteyspiirin sisäisen menon vähennyskelpoisuus voidaan evätä. Tarkennusta vaatisi etenkin se, milloin etuyhteyspiirin sisällä suoritetun menon voidaan katsoa tulleen suoraan kuitatuksi hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta vastaan (selvittämisen 2 kohta, s. 61 alareuna) ja milloin taas voi olla kyse siitä, että kuittaaminen on tapahtunut epäsuorasti, jolloin "minkä tahansa menon" vähennyskelpoisuus voidaan evätä (selvittämisen 3 kohta). Nyt säännöksen soveltamistilanteet jäävät tulkinnanvaraisiksi, kun esillä ainoastaan yksi yksinkertainen esimerkki.

3. Menetelmälakiin ehdotetut muutokset

Menetelmälain 4 §:ä on ehdotettu muutettavaksi lähdeverojen hyvittämisen rajoittamiseksi hybridisiirtoihin liittyvissä tilanteissa. Ehdotetun sanamuodon mukaan hyvitys on enintään se suhteellinen osa, joka vastaa tästä tulosta Suomessa verotettavaksi tuloksi luettavaa määrää. Ehdotettua muotoilua voidaan pitää epäselvänä sen osalta, mistä ja miten suhdeluku lasketaan. Verohallinnon käsityksen mukaan tarkoitus on se, että hyvityksen enimmäismäärä on se suhteellinen osa *lähdeverosta*, joka vastaa Suomessa verotettavan nettotulon suhdetta saatuun bruttotuloon. Esimerkin tilanteessa siis nettotulo on 10 euroa ja bruttotulo 100 euroa, jonka johdosta suhteellinen osa on $10/100 = 1/10$. Kun lähdeveron määrä on ollut 10 euroa, hyvitetään yksi euro ($10/10=1$). Tältä osin sekä pykälämuotoilua että perusteluita olisi hyvä selkiyttää. Lisäksi esimerkkiin 15 sisältyy virhe. Neljännellä rivillä esitetyn lähdeveron määrän pitäisi olla 10 euroa, esimerkissä esitetyn 90 euron sijaan.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen