

## LAUSUNTO

### **Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä,**

### **”Eräiden hybridijärjestelyjen verotusta koskeva HE-luonnos, VM080:00/2019”**

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 12.6.2019 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevasta sääntelystä. Esityksessä ehdotetaan muutoksia yhteisöjen ja henkilöyhtiöiden tuloverotukseen sekä ulkomaisen lähdeveron hyvittämistä koskevaan sääntelyyn.

Lausunnossa esitän eräitä implementoitavia säännöksiä ja niiden muodostamaa kokonaisuutta koskevia, uuden sääntelyn edelleen kehittämiseen tarkoitettuja kommentteja otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa. Olen saanut lausuntoa laatiessani arvokkaita kommentteja KTM, väitöskirjatutkija Siru Lönnbladilta, jonka tutkimus keskittyy veronkiertämisen tematiikkaan.

#### **Uudistuksen lähtökohdat**

EU:ssa toteutettavista toimista on 12.7.2016 annettu direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaa suoran vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veronkiertodirektiivi). Sen johdantokappaleessa todettiin tarve vielä jatkaa hybridijärjestelyihin sovellettavan EU:n lainsäädännön kehittämistä.

Tavoitellen johdonmukaista etenemistä OECD:n raportissa ”Hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavaisuuksien vaikutusten poistaminen, toimenpide 2 – vuoden 2015 loppuraportti” suositeltujen sääntöjen kanssa direktiivillä (EU) 2017/952 laajennettiin merkittävästi veronkiertodirektiivin hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä. Jälkimmäisessä direktiivissä koko sääntely esitettiin uudessa muodossa, sen täytäntöönpanoaikataulua muutettiin ja se kumosi veronkiertodirektiivin sisältävän hybridisääntelyn. Hybridijärjestelyjä koskevien EU-säännösten tavoitteena on torjua verokohtelun eroavuuksista johtuvia verovaikutuksia ja esitysluonnoksen mukaan ”ensisijaisesti ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista”.

Hallituksen esitysluonnoksessa käytetään ehdotettujen säännösten jaottelussa yksitoistakohtaista, direktiiviin perustuvaa käsitteistöä ja luokittelua (s. 14). Direktiivin mukaista luokittelua (s. 8) sekä lainsäädäntöehdotusten soveltamisalaa ja käsitteitä (s. 15-23) käsitellään luonnoksessa laajasti ennen esityksen vaikutusarviointia ja yksityiskohtaisia perusteluja.

Veronkiertodirektiivi on lähtökohtaisesti vähimmäissäätelyä, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Direktiivi ei estä kotimaisen yhteisöveropohjan laajemmin suojaavia kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä. Luonnoksessa esitetyn sääntelyn arvioidaan esityksessä tavallisimmin soveltuvan suurempien monikansallisten yritysten verotuksessa. Euromääräinen intressi saattaa tapauskohtaisesti nousta merkittäväksi. Toisaalta esityksessä todetaan, että sääntelyn varsinaisena tavoitteena ei ole verotulojen lisääminen, vaan soveltamistilanteiden ennaltaehkäisy.

Direktiivin hybridijärjestelyjä koskeva sääntely on saatettava jäsenvaltioissa pääosin voimaan viimeistään 31.12.2019 ja säännöksiä on sovellettava 1.1.2020 alkaen direktiivin 9 a artiklaa koskevin poikkeuksin.

### **Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi**

Hallituksen esitysluonnoksen laajuus ja samanaikaisuus kahden muun aihepiiriä sivuavan lausuntopyynnön kanssa johtavat siihen, että tässä lausunnossa keskitytään esitykseen kokonaisuutena ja tarkastellaan samanaikaisesti lausunnolla olevia esityksiä. Samasta syystä hybridijärjestelyjä koskevaan, direktiivinmukaiseen yksityiskohtaiseen sääntelyyn ei kaikilta osin oteta kantaa.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä hybridijärjestelyjen verotuksessa kansallisessa laissa. Yksityiskohtaiset perustelut (s. 32-64), lukuisat uudet käsitteet ja niitä koskevat määritelmät sekä lakitasoinen sääntelykokonaisuus osoittavat ehdotetun lain eroavan merkittävästi perinteisestä verolainsäädäntätraditiosta, joskin vuoden 2019 voimaan tulleissa veronkiertodirektiivin implementointiin perustuvissa verolain säännöksissä on nähtävissä samoja piirteitä. Tämä pääosin direktiiviperusteinen uusi ja ehdotettu verolainsäädäntö sekä sen yksityiskohtaisuus uusiin käsitteisiin perustuva sääntely on monin paikoin ongelmallinen selkeyden vaatimuksen suhteen.

Esityksessä todetaan, että uusi sovellettava laki voi tulla sovellettavaksi samaan järjestelyyn esimerkiksi korkovähennysrajoitussäännöksen tai väliyhteisösääntelyn kanssa. Esityksessä todetaan (s. 33), että OECD:n ao. raportin mukaan hybridisäännöksiä tulisi soveltaa ensisijaisesti esimerkiksi suhteessa korkovähennysrajoitukseen. Mainitussa raportissa on esityksen mukaan otettu kantaa myös hybridisäännösten sisäiseen soveltamisjärjestykseen, mutta direktiiviin ei sen mukaan sisälly vastaavaa soveltamisjärjestystä. Luonnosesityksessä ei tuoda esiin lainsäätäjän kantaa soveltamisjärjestykseen. Lukija jää siten epäselväksi se, muodostaako ehdotus tältä soinn esimerkin siitä, miten OECD:n suosituksia tulisi käyttää tulkintasuosituksina.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään verrattuna lainsäätäjän aiempiin kannanilmaisuihin uudella tavalla, miten OECD:n suosituksia olisi käytettävä ehdotetun sääntelyn tulkinnassa. Luonnoksessa (s. 14) jopa todetaan, että ”jos suosituksia myöhemmin uusien raporttien muodossa tai muulla julkaistavalla tavalla tarkennetaan, olisi tarkennettuja suosituksia käytettävä apuna tässä esityksessä ehdotetun sääntelyn tulkinnassa”. Ilmaus ei määrittele tarkemmin sitä, milloin kulloinkin kyseessä olevia suosituksia tarkennetaan tai milloin niitä muutetaan mahdollisesti korvaamalla ne kokonaan uusilla.

Luonnoksessa esitettyä voidaan pitää periaatteellisena ja merkittävänä verolain tulkintaa koskevana muutoksena. Sen vuoksi ns. soft law´n aseman vahvistaminen ja sen vaikutus tulkintaan vaatisi enemmän huomiota ja se pitäisi tehdä paremmin näkyväksi. Lainsäätäjän linjaus voitaneen kyseenalaistaa esimerkiksi legaliteettiperiaatteeseen vedoten ainakin niissä tilanteissa, joissa suosituksiin perustuva tulkinta johtaisi verovelvolliselle epäedullisempaan lopputulokseen verotuksessa.

Hybridijärjestelyjä ja niiden verotusta koskevat säännökset ovat esitetyn lain eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta 3-8 §:ssä. Esityksen mukaan ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin lain kohdissa tarkoitettuihin hybridijärjestelyihin automaattisesti eikä veronkiertotarkoitus olisi säännösten soveltamisen edellytyksenä.

Soveltamisalan kannalta keskeisiä elementtejä olisivat kaikkiin lain ehdotettuihin säännöksiin liittyvät ”verotuksessa vähennyskelpoinen meno” sekä ” veropohjaan sisällytetty tulo”. Säännösten tavoitteena on torjua verokohtelun eroavaisuuksista johtuvia verovaikutuksia. Siten kansallisesti tehtävien veroratkaisujen tulisi perustua tietoihin toisen lainkäyttöalueella sovellettavasta verolainsäädännöstä ja tehdyistä tulkintaratkaisuksista. Asetelman ongelmallisuutta voi lisätä se, että järjestelyn osapuolena voi olla myös ns. läpivirtausyksikkö, jota koskeva verotus voi kohdistua osakas-/yhtiömiestasoon.

Tästä näkökulmasta yllättävän vähälle huomiolle esityksessä jäävät ilmoittamisvelvollisuutta ja sen laajuutta, viranomaisen tiedonsaantia sekä verovalvontaa koskevat seikat. Esityksen mukaan (s. 24) ”verovelvollisten on kuitenkin vähintään tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö ja noudatettava siitä seuraavia ilmoittamisvelvoitteita”. Esityksessä ei kootusti tuoda esille, mitä nämä velvoitteet ovat. Mikäli tarkoitus on, että uudessa, ehdotetussa varsin teknisluonteisessa verolaissa määritetyt lukuisat ja osittain päällekkäiset tilanteet tulevat ilman erillistä mainintaa tai lisäsääntelyä VML 7 §:n mukaisesti verotusta varten annettavien tietojen piiriin tai olennaisesti laajentavat sitä, ei esitystä voida pitää tältä osin informaatioltaan riittävänä. Esitys ei myöskään näyttäisi yksilöivän sitä, missä määrin uudistuksen täytäntöönpano edellyttää Verohallinnon antamia määräyksiä tai muuta ohjausta.

Verohallinnon hallinnollisten tehtävien kasvu jää esityksen luonnosvaiheessa vielä vaille huomiota. Lukua 5.2. Vaikutukset viranomaisen toimintaan täydennetään lausuntokierroksen jälkeen. Verovelvollisille aiheutuvia vaikutuksia arvioitaessa ongelmaksi mainitaan esityksessä se, että ”soveltamistilanteet voivat olla monimutkaisia ja perustuvat tavallisesti seikkoihin, joista ei nykyisin ole olemassa tietopohjaa arvioinnin perustaksi”.

Ilmoitusvelvollisuutta (edellä), hallinnon tiedonkeruu-, seuranta-, valvonta- ym. tehtäviä sekä niitä koskevia vaikutuksia tulisi nostaa tarkasteluun myös ennen hallituksen esityksen

antamista. Tarkastelussa tulisi käydä läpi muun muassa se, miltä osin nykyisen ilmoitusvelvollisuuden katsotaan turvaavan viranomaisen tietojen saannin sekä miltä osin ja millä normitasolla muutoksista tulisi säännellä. Ilmoitusvelvollisuuden ja valvonnan näkökulmasta laiminlyöntien sanktiointi on niin ikään keskiössä.

Esitysluonnoksessa esitetty tavoite ennaltaehkäisevästä lainsäädännöstä voi perustua verovelvollisten tietoisiin ratkaisuihin vain, mikäli sääntely on selkeää sekä sisällöltään ja vaikutuksiltaan ymmärrettävää. Tavoitteen ei tule perustua miltään osin lainsäädännön selkiytymättömyyteen sekä siitä aiheutuvaan oikeudelliseen epävarmuuteen ja verotuksen ennakoimattomuuteen.

Muun muassa ilmoitusvelvollisuutta ja viranomaisen tiedonsaantia koskeva tarkastelu tulisi esittää myös samanaikaisten lainsäädäntömuutoshankkeiden yhteisvaikutusten osalta. Hybridijärjestelyjen yhteydessä kiinnostus kohdistuu erityisesti rajatylittävien järjestelyjen raportointia koskevaan esitykseen.

#### Muita yksittäisiä huomioita

OECD:n raporttien ja suositusten merkitys nousee edellä kuvatulla tavalla esitysluonnoksessa keskeiseksi tulkintaohjeeksi. Lisäksi lakiesityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa viitataan lukuisissa kohdissa ohjeisiin ja niissä esitettyihin esimerkkeihin. Tästä syystä olisi perusteltua liittää hallituksen esitykseen viittausten yhteyteen tai ainakin kootusti esityksen loppuun tai erilliseen liitemuistioon linkit kyseisiin ohjeisiin ja niiden asianomaisiin kohtiin.

#### **Yhteenveto**

Hallituksen esitysluonnosta voidaan kokonaisuutena pitää pääasiallisesti onnistuneena ottaen huomioon direktiivin (EU) 2017/952 vaikeaselkoisuus ja ohjaava vaikutus. Lainsäätäjän liikkumavara direktiiviperusteisen muutoksen sääntelyssä jää vähäiseksi, kuten lausunnon alussa on mainittu. Kuten esityksessä todetaan, verotus- ja oikeuskäytännössä ei tavallisesti ole arvioitu mainittuja järjestelyjä hybridijärjestelyjen näkökulmasta, eikä muutoksen lähtökohtana siten ole myöskään kattavaa ja vakiintunutta tulkintakäytäntöä. Esitetty käsitteiden kasvava moninaisuus luo osaltaan omat ongelmansa.

Edellä olen pyrkinyt esittämään muutamia huomioita lainvalmistelussa mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli valtiovarainministeriö katsoo lausunnon antavan siihen aihetta.

Tampereella 15.8.2019

Juha Lindgren  
vero-oikeuden professori, ma.  
Vaasan yliopisto