

LAUSUNTO

Luonnos hallituksen esitykseksi muutoksiksi eräitä hybridijärjestelyjä koskevaan sääntelyyn ja tuloverolakiin,

”Käänteisen hybridin tilanteiden verotusta koskeva HE-luonnos, VM13:00/2020”

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 19.8.2021 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Olen antanut valtiovarainministeriölle hybridiverotuksen aiempaa implementointivaihetta koskien 15.8.2019 päivätyn lausuntoni.

Uudistuksen lähtökohdat

Luonnoksessa esitetyt muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin, kun kyse on käänteisten hybridien verokohtelun eroavaisuuksista.

Direktiivin hybridijärjestelyjä koskeva sääntely on muilta osin saatettu pääosin voimaan 1.1.2020 alkaen lailla eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (L 30.12.2019/1567, hybridilaki) nyt esillä olevin direktiivin 9 a artiklaa koskevin poikkeuksin.

Esityksessä ehdotetaan, että mainitun lain soveltamisalaa laajennettaisiin kattamaan tilanteet, joissa kotimaisen elinkeinoyhtymän tulo-osuutta ei veroteta rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, asuinvaltiossa siitä syystä, että yhtiömiehen asuinvaltio katsoo yhtymän erilliseksi verovelvolliseksi. Kyseessä olisi siten direktiivissä tarkoitettu niin sanottu käänteisen hybridiyksikön verokohtelun eroavuutta koskeva tilanne.

Lisäksi luonnoksen mukaan edellytyksenä olisi, että yhtiömies yksin tai siihen etuyhteydessä olevien yhtiömiesten kanssa käyttää määräysvaltaa hybridiyksikössä. Sääntelyä ei olisi kuitenkaan tarkoitus soveltaa, mikäli käänteinen hybridiyksikkö olisi vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa tarkoitettu vaihtoehtorahasto, joka on laajaomisteinen ja jolla on hajautettu arvopaperisalkku. Ehdotettuja käänteistä hybridiä koskevia säännöksiä sovellettaisiin avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verotuksessa.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan veronkiertodirektiivin 9 a artiklan täytäntöönpanoa kansallisessa verolainsäädännössä. Lisäksi esityksessä ehdotetaan tuloverolakiin lisättäviksi säännökset, joissa säädetään Suomesta saadun tulon veronalaisuudesta käänteisen hybridiyksikön tilanteisiin liittyen.

Luonnoksen mukaan lakien on määrä tulla voimaan 31.12.2021 ja niitä on määrä soveltaa ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa.

Luonnoksessa esitettyjen muutosten arviointi

Lausuntopyynnön perusteena oleva luonnos on varsin tarkkarajainen. Se sisältää ainoastaan mainitun laajan muutosdirektiivin 9 a artiklan säännöksen implementoinnin.

Direktiivin mukaan lisätään artikkelit seuraavasti:

”9 a artikla Käänteisen hybridin verokohtelun eroavuudet

1. Jos yksi tai useampi etuyhteydessä oleva yksikkö, jonka kotipaikka on muualla ja jolla on suoraan tai välillisesti yhteensä vähintään 50 prosentin osuus äänioikeuksista tai pääomaosuuksista taikka oikeus vähintään 50 prosentin osuuteen voitosta jäsenvaltiossa perustetussa tai sinne sijoittautuneessa hybridiyksikössä, sijaitsee lainkäyttöalueella tai lainkäyttöalueilla, jotka pitävät hybridiyksikköä verovelvollisena, hybridiyksiköllä katsotaan olevan kotipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sitä verotetaan sen tuloista siltä osin, kuin näitä tuloja ei muutoin veroteta jäsenvaltion tai muun lainkäyttöalueen lainsäädännön mukaisesti.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa ei sovelleta yhteissijoitusvälineeseen. Tätä artiklaa sovellettaessa ’yhteissijoitusvälineellä’ tarkoitetaan sijoitusrahastoa tai välinettä, joka on laajaomisteinen, jolla on hajautettu arvopaperisalkku ja jota koskevat sijoittajansuojasäännökset maassa, johon se on sijoittautunut.”

Veronkiertodirektiivi on lähtökohtaisesti vähimmäissääntelyä, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Direktiivi ei estä kotimaisen yhteisöveropohjan laajemmin suojaavia kansallisia tai sopimuserusteisia määräyksiä. Luonnoksessa esitetyn sääntelyn voidaan arvioida noudattavan hyvin tarkasti direktiiviä. Tästä näkökulmasta tarve lausunnon antamiselle jää vähäiseksi.

Kun tarkastellaan suomalaista henkilöyhtiötä direktiivissä tarkoitettuna läpivirtausyksikkönä sekä edellä mainittuja määritelmiä suhteessa kansalliseen oikeustilaan, esiin nousevat kommandiittiyhtiön määräysvaltaa ja omistussuhteita koskevat vero-oikeudelliset rajanvetokysymykset. Esitysluonnoksen mukaan

”Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan säännöstä olisi tarkoitus soveltaa vain tilanteisiin, joissa rajoitetusti verovelvollinen yhtiömies yksin tai yhdessä toisen etuyhteydessä olevan yksikön kanssa käyttää määräysvaltaa käänteisen hybridin yksikössä. Määräysvalta vallitsisi tilanteissa, joissa yhtiömiehellä on 50 prosentin osuus äänioikeuksista tai pääomaosuuksista taikka oikeus vähintään 50 prosentin osuuteen voitosta hybridiyksikössä. Tämä vastaa myös veronkiertodirektiivin 9 a artiklan sanamuotoa.”

Edelleen esityksessä todetaan, että

”Direktiivissä ei määritellä sitä, kuinka välillinen omistus lasketaan määräysvaltaa määriteltäessä. Omistus laskettaisiin suhteellisesti

kertomalla jokaisen portaan omistukset. Mikäli suhteellinen omistus olisi alle 50 prosenttia, kyse ei olisi momentissa tarkoitetusta määräysvallasta.”

Kansallisessa verolainsäädännössä kommandiittiyhtiön suhteellisen omistusosuuden laskenta ja merkitys ovat olleet esillä oikeuskäytännössä ainakin tappioiden vähentämiseen (KHO 2019:130) sekä perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamiseen (KHO1994 B 560) liittyvissä kysymyksissä. Keskeisenä ongelmana on näissä ratkaisuihin ollut se, miten äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset sekä vastuunalaisten panokset otetaan huomioon kommandiittiyhtiön omistuksen suhteellista osuutta laskettaessa.

Erityisesti tappion käsittelyä koskevan ratkaisun linjaukset rinnastuvat esitysluonnoksessa esillä olevaan kysymyksen asetteluun, vaikka ratkaisussa osakkaat ovatkin yleisesti verovelvollisia. Olisikin toivottavaa, että lainsäätäjät ilmaisisi osaltaan sen, mikä sisältöiseksi luonnoksessa esillä olevassa tilanteessa oikeustila olisi sen mukaan syytä saattaa. Asian lakiin kirjaaminen voi olla ongelmallista, mutta lainsäätäjän tarkoitus olisi hyvä kirjata esimerkiksi hallituksen esitykseen.

Direktiivin 9 a artiklan 1 kohdan mukaiseen sääntelyyn ei tässä esitetä muita kommentteja.

Artiklan 2 kohdan osalta on perusteltua seurata yhteissijoitusvälinettä ja kohdan muita käsitteitä koskevia mahdollisia uusia kysymyksenasetteluja. Sijoitusrahastoja ja erityisesti vaihtoehtorahastoja koskeva sääntely sekä sen kehitys ja käytännön kysymykset voivat edellyttää verotus- ja oikeuskäytännön ratkaisuja. Näin muotoutuva oikeustila aiheuttanee tarpeen arvioida lainsäädäntöä edelleen myös tältä osin.

Toisaalta on kuitenkin mahdollista, että esityksessä mainittuja säännöksiä koskevien tilanteiden määrä jää vähäiseksi.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnosta voidaan kokonaisuutena pitää pääasiallisesti onnistuneena ottaen huomioon direktiiviin perustuvan sääntelyn varsin tarkkarajainen ja suppea soveltamisala. Lainsäätäjän liikkumavara direktiiviperusteisen muutoksen sääntelyssä jää vähäiseksi.

Edellä olen pyrkinyt esittämään joitain kommentteja lainvalmistelussa mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli valtiovarainministeriö katsoo lausunnon antavan siihen aiheutta.

Tampereella 10.9.2021

Juha Lindgren
yritysverotuksen professori
Vaasan yliopisto