

Lausunto

Apulaisprofessori Moritz Scherleitner, LL.D., MSc. (WU)

Aalto-yliopisto

1. Johdanto

Suomen on pantava täytäntöön veronkiertodirektiivin 9 a artikla kansallisessa verolainsäädännössä 31.12.2021 mennessä ja soveltavaa sääntelyä 1.1.2022 alkaen. Valtiovarainministeriön (VM) esityksessä ”Käänteisen hybridin tilanteiden verotusta koskeva HE-luonnos, VM013:00/2020” (”esitys”) ehdotetaan direktiivin vaatimusten implementointia Suomen lainsäädäntöön.

Minulta pyydetään lausuntoa, ja haluan kiittää tästä mahdollisuudesta.¹

Aloitan lausuntoni vetämällä lyhyesti yhteen mielestäni olennaista direktiivin ja esityksen sisältöä. Tässä yhteydessä keskityn selvimpään eroon direktiivin ja esityksen välillä: tapaan, jolla käänteisten hybridien verokohtelun eroavuutta neutralisoidaan. Kuten selitän toisessa luvussa tarkemmin, direktiivin mukaan tulee, säännösten soveltamisedellytysten täytyttyä, verottaa yhtymää erillisenä verovelvollisena. Esityksessä sen sijaan ehdotetaan, että – säännösten soveltamisedellytysten täytyttyä – verotetaan ulkomaista yhtiömiestä.

Asiaan liittyy kolme keskeistä kysymystä:

1. Täyttääkö esityksessä ehdotettu tapa implementoida veronkiertodirektiivin 9 a artikla direktiivin vaatimukset?
2. Onko syytä olettaa, että hallinnollinen taakka on pienempi jos, kuten esityksessä ehdotetaan, verotetaan ulkomaista yhtiömiestä, yhtymän sijaan?
3. Onko esityksessä ehdotettu tapa implementoida veronkiertodirektiivin 9 a artikla Suomen verosopimusten mukaista?

Esityksessä ajatellaan, että vastaus kaikkiin näihin kysymyksiin on myönteinen. Jos näin olisi, olisi myös perusteltua menetellä esityksessä esitetyllä tavalla. Toisaalta, kuten luvussa kolme perustelen, olen (ainakin) kolmannen kysymyksen osalta eri mieltä. Mikäli Suomi implementoisi direktiivin esityksessä ehdotetulla tavalla, tulisi esiin ristiriitoja Suomen verosopimusverkoston kanssa. Tästä seuraisi erilaisia kysymyksiä ja ongelmia. Niistä on syytä olla tietoinen, koska jos esityksessä ehdotettu

¹ Sen lisäksi kiitän Riitta ja Veikko Kärkeä ja Timo Viherkenttää kielentarkastuksesta. Mainittakoon, että äidinkieleni on saksa, ja olen oppinut suomea tänne tultuani. Sen takia on mahdollista, että tekstissä on epätarkkuuksia. Vastaan mielelläni kysymyksiin, mikäli siihen nähdään tarvetta. Minut voi tavoittaa osoitteella moritz.scherleitner@aalto.fi.

laki implementoidaan, vaatisi se erilaisen – ja Suomelle täysin uuden – lähestymistavan. Luvussa kolme tulen selittämään tätä problematiikkaa Saksan esimerkin perusteella. Myös Saksa on vastannut kahteen ensimmäiseen kysymykseen myönteisesti, mutta – toisin kuin VM:n esitys – reagoinut siihen, että vastaus kolmanteen kysymykseen on kielteinen: Saksa on kirjoittanut lakitekstiin, että säännöstä sovelletaan verosopimuksista huolimatta, eli ts. Saksan lainsäätäjät on nimenomaisesti säätänyt t ns. ”treaty overriding”. Vaikka voidaan (ja pitää) kyseenalaistaa, onko tämä hyvää veropolitiikkaa,² ja mainiten, että asia pitää nähdä myös laajemman saksalaisen keskustelun valossa,³ on ainakin kielteisen vastauksen kolmannen kysymyksen yhteydessä oleva ongelma selvinnyt.⁴

VM:n esityksessä sen sijaan esitetään direktiivin tulkinta, jonka mukaan tällaista problematiikkaa ei esiinny. Tämä tulkinta on mielestäni väärä. Se toisi esiin monimutkaisia kysymyksiä, jotka yritän lyhyesti kartoittaa. Päädyn suosittelemaan direktiivin implementoimista eri tavalla kuin VM:n esityksessä suositellaan.

2. Lyhyt yhteenveto

Veronkiertodirektiivin 9 a artiklan mukaan:

”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.”* (alleviivaus lisätty).

Direktiivi siis vaatii, että ko. hybriditilanteessa ja etuyhteyksivaatimusten täyttyessä verotetaan hybridiyksikköä, joka olisi suomalainen yhtymä (esim. Ay, Ky), ja joka katsotaan erilliseksi verovelvolliseksi yhtiömiehen kotimaassa.

² Mielestäni ei ole. Ks. luku 3.

³ Ks., esim. DE: BVerfG 15 Dec. 2015, 2 BvL 1/12: G. Kofler & A. Rust, *Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von “Treaty Overrides”*, 26 SWI 3 (2016); A. Rust, *Germany: Consequences of a Treaty Override*, in *Tax Treaty Case Law Around the Globe* (M. Lang et al. eds., Linde 2017); J. Rengers, *Sec. 8b*, in *Körperschaftsteuer (EStG)* paras. 140-141 (132nd ed., W. Blümich ed., Vahlen 2016).

⁴ Jos kansallisessa laissa ”treaty override” on sallittu – kuten Saksassa (ks. supra n. 3)– sitten toinen verosopimusmaa ei, käytännössä, voi tehdä mitään, paitsi sanoa verosopimuksen irti.

VM:n esityksessä ehdotetaan:

”Rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen tulona verotetaan käänteisestä hybridiyksiköstä saatu tulo-osuus, mikäli:

- 1) yhtiömies on muu kuin luonnollinen henkilö; ja*
- 2) yhtiömiehellä on yksin tai yhdessä siihen etuyhteydessä olevan vastaavan 1 ja 3 kohdan edellytykset täyttävän yhtiömiehen kanssa suoraan tai välillisesti vähintään 50 prosentin osuus yhtymän äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 50 prosenttia sen voitoista; ja*
- 3) yhtiömiehen asuinvaltio ei verota tulo-osuutta eikä vastaava tulo sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi sen takia, että yhtiömiehen asuinvaltio pitää yhtymää erillisenä verovelvollisena. [...]*

Tulo on kuitenkin veronalaista vain siltä osin kuin tätä tulo-osuutta ei veroteta Suomessa muun säännöksen nojalla. [...]”

Esityksessä ollaan tietoisia, että ehdotus poikkeaa direktiivin sanamuodosta,⁵ mutta ajatellaan, että sillä implementoidaan silti direktiivin vaatimukset.⁶ VM perustelee poikkeusta direktiivin sanamuodosta seuraavasti:

”Verovelvollisuuden asettaminen yhtymälle sopisi kuitenkin huonosti Suomen verojärjestelmään, jossa yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan ainoastaan laskentasubjekteja. Malli, jossa verovelvollisuus asetettaisiin yhtymälle käänteisen hybridin tilanteessa näyttäisikin lähtökohtaisesti edellyttävän perustavanlaatuisia muutoksia verojärjestelmään. Muutokset olisivat omiaan edellyttämään koko yhtymäverotusmallin uudelleen arvioimista kokonaisuutena. Mallin muuttaminen pelkästään käänteisten hybridiyksikköjen maksamien tulo-osuuksien osalta edellyttäisi, että määriteltäisiin riittävällä tarkkuudella tilanteet ja tulo-osuudet, joihin poikkeussäännös soveltuisi. Muutos vaikuttaisi myös riskien ja vastuiden jakoon yhtymän ja yhtiömiesten välillä ratkaisevasti, jos esimerkiksi yhtymän suorittama vero rasittaisi myös muiden yhtiömiesten tulo-osuutta. Tällaisten tilanteiden huomioon

⁵ Valtiovarainministeriön (VM) esityksessä ”Käänteisen hybridin tilanteiden verotusta koskeva HE-luonnos, VM013:00/2020” (”esitys”), s. 20: ”Veronkiertodirektiivin artikla 9 a edellyttää, että artiklan soveltamisedellytysten täytyessä hybridiyksiköllä katsotaan olevan kotipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa se on perustettu tai johon se on sijoittautunut, ja sitä verotetaan sen tuloista siltä osin kuin näitä tuloja ei muutoin veroteta kyseessä olevan jäsenvaltion tai muun lainkäyttöalueen lainsäädännön mukaisesti. Direktiivin sanamuodon mukaan nimenomaan hybridiyksikön eli yhtymän verovelvollisuutta tulisi laajentaa silloin, kun käänteisen hybridin soveltamisedellytykset täyttyvät.”

⁶ Ibid: Esityksen tarkoituksena on EU-säädöksen kansallinen täytäntöönpano. Esityksen sisältöä määrittää tämän vuoksi kyseinen täytäntöön pantava direktiivi. Direktiivin täytäntöönpanossa on myös otettava huomioon nykyinen kansallinen sääntely ja sen yhteisvaikutus direktiivin sääntelyn kanssa. Tässä esityksessä tällainen ratkaisu on ehdotus siitä, että direktiivin täytäntöönpano toteutettaisiin yhtiömiesten verovelvollisuutta laajentamalla sen sijaan, että yhtymäverotusta muutettaisiin siten, että yhtymästä itsestään tehtäisiin erillinen verovelvollinen.”

ottaminen edellyttäisi erillisen verojen hyvittämistä koskevan järjestelmän käyttöönottoa, mitä voidaan pitää hallinnollisesti raskaana menettelynä. Oletettavaa on, että käänteisen hybridin tilanteet ovat vuositasolla harvalukuisia eikä koko yhtymäverojärjestelmän muuttaminen näin ollen vaikuta oikeasuhtaiselta.”⁷

3. Analyysi

Muutosdirektiivin 9 a artiklan yksi soveltamisedellytys on, että tulo jää verottamatta Suomessa. Sellainen tilanne muodostuu silloin, kun yhtymällä on rajoitetusti verovelvollisia yhtiömiehiä, joille ei muodostu yhtymän toiminnan perusteella kiinteää toimipaikkaa (”KTP”) Suomeen. Esimerkkitilanteina mainitaan yhtymä, joka ei harjoita Suomessa mitään toimintaa ja jolla on vain ulkomailta saatuja tuloja, sekä tuloverolain 9 §:n 5 ja 6 momentin mukaisia tilanteita.⁸

Tämä tarkoittaa, että tilanteissa, joissa esityksessä ehdotettu säännöstö soveltuisi, ja rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen suomalaisesta yhtymästä saatu tulo-osuus verotettaisiin, yhtiömiehelle ei olisi muodostunut KTP:aa. Tästä seuraisi, että kaikki Suomen solmimat verosopimukset voisivat estää yhtiömiehen tulon verottamista, sillä kaikissa on olemassa OECD- ja YK-mallin artikkelit 5, 7, ja 21, joiden mukaan, riippuen tosiseikoista, näissä tilanteissa vain yhtiömiehen sijaintivaltio saa verottaa näitä tuloja.⁹

Esityksessä tästä ollaan tietoisia.¹⁰ Lisäksi se hyväksytään, koska ” *direktiivin johdantokappaleen 11 mukaan direktiivin mukaisesti tehtävät oikaisut eivät saisi periaatteessa vaikuttaa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevassa sopimuksessa määrättyyn lainkäyttöalueiden verotusoikeuksien jakautumiseen. Verosopimusten soveltuminen arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja sopimusten sisällöt voivat poiketa toisistaan. Muutosdirektiivin 9 a artikla voi soveltua myös tilanteessa, jossa ei ole lainkaan soveltuvaa verosopimusta. Myös tästä näkökulmasta ehdotettua mallia voidaan pitää perusteltuna.*” Tämä tulkinta on ongelmallinen.

VM siis vaikuttaa ajattelevan, että veronkiertodirektiivi II:n (2017/952)¹¹ johdantokappale 11:n perusteella Suomi voi olla verottamatta ulkomaalaista yhtiömiestä, ja muuten täysin soveltamatta direktiiviä, koska verosopimus estää verotuksen. Tässä yhteydessä on tärkeä muistuttaa, ettei veronkiertodirektiivin 9 a artiklan mukaan ristiriita verosopimusten kanssa voi nousta esiin, vaan direktiivissä vaadittu verotus ko. tilanteissa tapahtuu yhtymän tasolla, ja siksi ilman että verosopimus estäisi sitä. Jos Suomi implementoisi veronkiertodirektiivin 9 a artiklan eri tavalla, eli kuten VM:n

⁷ *ibid.*, s. 21.

⁸ *ibid.*, s. 12.

⁹ Jos yhtymällä on passiiviset tulot, jotka tulevat kolmannelta maasta, soveltuisi OECD-mallin 21 artikla perustettu sääntö, jonka mukaan vain yhtiömiehen asuinvaltio saa verottaa.

¹⁰ Esitys, s. 21.: ”Tässä esityksessä ehdotetun lainsäädäntömallin vaikutukset voisivat sinänsä poiketa direktiivissä valitusta sellaisissa tilanteissa, joissa Suomen solmima kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskeva sopimus rajoittaisi Suomen verotusoikeutta suhteessa rajoitetusti verovelvolliseen yhtiömieheen esimerkiksi silloin, kun kyse on yhtymän ulkomailta saamasta tulosta, jolla ei ole lainkaan liityntää Suomeen.”

¹¹ NEUVOSTON DIREKTIIVI (EU) 2017/952, annettu 29 päivänä toukokuuta 2017, direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa.

esityksessä on ehdotettu, verottamalla ko. tilanteissa yhtiömiestä, ja sen takia itse loisi ristiriitoja omien verosopimustensa kanssa, en näe, miten veronkiertodirektiivi II:n (2017/952) johdantokappale 11 voisi oikeuttaa Suomen olemaan neutralisoimatta hybridieroavuutta. Jos VM:n tulkinta olisi oikea, veronkiertodirektiivin 9 a artiklan soveltaminen olisi – käytännössä – vapaaehtoista.

Esittelen seuraavaksi arvioni haasteista, joita voisi seurata, jos säännös implementoidaan VM:n esityksessä esitetyllä tavalla:

Ajatellaan, että ehdotettu sääntö soveltuisi, ja yhtiömiehen sijaintivaltio on EU:n jäsenmaa, jolla on verosopimus Suomen kanssa. Jos Suomi ei verota, se rikkoisi direktiivin vaatimuksia, ja komissio¹² tai toinen jäsenvaltio¹³ voi käynnistää rikkomusmenettelyn. Mikäli Suomi haluaa verottaa, yhtiö mies todennäköisesti vetoaisi siihen, että verosopimus estää Suomen verottamasta. Kun kyseessä on toinen EU-maa, argumentaatio ei onnistuisi, sillä jäsenmaat eivät voi vedota verosopimukseen päästäkseen irti EU-oikeudellisista velvollisuuksista.¹⁴ Suomen olisi siis rikottava verosopimusta. Toinen vaihtoehto olisi verottaa sittenkin yhtymä erillisenä verovelvollisena, mutta tämä olisi täysin ristiriidassa lakitekstin kanssa, ja siksi ongelmallista legaliteettiperiaatteen valossa, minkä takia se ei liene mahdollista.

Tilanne on hieman erilainen, ja voi olla erittäin monimutkainen, jos yhtiömiehen sijaintivaltio, jolla on verosopimus Suomen kanssa, ei ole EU:n jäsenvaltio. Tässä yhteydessä on otettava huomioon SEUTin 351(1) artikla, jonka mukaan:

”Perussopimusten määräykset eivät vaikuta sellaisiin oikeuksiin tai velvollisuuksiin, jotka johtuvat yhden tai useamman jäsenvaltion yhden tai useamman kolmannen maan kanssa ennen 1 päivää tammikuuta 1958 tai, kun on kyse jäseneksi liittyneestä valtiosta, ennen liittymispäivää tekemästä sopimuksesta”

Kirjallisuudessa keskustellaan, kattaako tämä myös sekundaarioikeuden, eli onko niin, että jäsenmaiden – ennen Euroopan unioniin liittymistä – kolmansien maiden kanssa solmimat verosopimukset ovat päteviä, vaikka ilmenee ristiriitä direktiivin kanssa.¹⁵ Tämän lausunnon tarkoitus ei ole käydä tätä keskustelua läpi, vaan seuraavat havainnot riittävät:

¹² Art. 258 SEUT.

¹³ Art. 259 SEUT.

¹⁴ Ks. asiasta tarkemmin, esim. I. Panzeri, *Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?*, 61 *European Taxation* 4 (2021), under reference to e.g. BE: ECJ, 27 Sept. 1988, Case 235/87, *Annunziata Matteucci v. Communauté française de Belgique* and *Commissariat général aux relations internationales de la Communauté française de Belgique*, para 22; IT: ECJ, 27 Feb. 1962, Case 10/61, *Commission of the European Economic Community v. Italian Republic*, para. 2; NL: ECJ, 7 June 1973, Case 82/72, *C. J. Walder v. Bestuur der Sociale Verzekeringsbank*, paras. 7-8.

¹⁵ Ks. esim. Panzeri, supra n. 14; G. Kofler, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (Linde 2007); O.C.R. Marres, *Chapter Sixteen: CCCTB and Tax Treaties*, in *The KPMG Guide to CCCTB* para. 3.4. (KPMG International Cooperative 2012). P. Arginelli, *The ATAD and Third Countries*, in *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment* para. 8.3.1. (A.J. Martín Jiménez ed., IBFD 2019); A. García Prats et al., *EU Report*, in *Reconstructing the treaty network*, *Cahier de droit fiscal* 105a, sec. 3 (Sdu 2020). ks. erityisesti myös Ks. myös: AG Opinion in *Commune de Mesquer* (C-188/07), para. 95.

Mikäli SEUTin 351(1) artiklan perusteella verosopimus Suomen ja jonkin kolmannen maan kanssa on pätevä, voi ulkomaalainen vedota verosopimukseen välttääkseen verotusta. Siinä tapauksessa on mahdollista, että komissio käynnistäisi rikkomusmenetelmän Suomea vastaan, koska Suomi ei ole neutralisoinut hybridieroavuutta,¹⁶ vaikka se olisi voinut neutralisoida sen, jos se olisi implementoinut veronkiertodirektiivin 9 a artiklan sanamuodon mukaisesti. Sen lisäksi SEUTin 351(2) artikla asettaisi Suomelle velvollisuuden pyrkiä siihen, että verosopimusta saadaan muutettua, jotta se olisi EU-oikeuden mukainen.¹⁷ Mikäli ko. verosopimusta ei ole suojattu SEUTin 351(1) artiklan perusteella, on Suomen verotettava samalla ym. periaatteilla, eli ensisijaisesti tulisi soveltaa esityksessä ehdotettua lainsäädäntöä, sillä se on EU-oikeutta ja on pätevämpi.

Mainittakoon vielä, että veronkiertodirektiivi II:n (2017/952) johdantokappale 11:n rooli on erilainen, ja se lienee ensisijaisesti tekemisissä veronkiertodirektiivin 9(5) artiklan tunnustamattoman kiinteän toimipaikan sääntelyn kanssa, jossa eksplisiittisesti sanotaan:

” Jos verokohtelun eroavuus perustuu siihen, ettei hybridin kiinteän toimipaikan tulo ole veronalaista jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka on, tämän jäsenvaltion on edellytettävä, että verovelvollinen sisällyttää veropohjaan tulot, jotka muuten luettaisiin hybridin kiinteän toimipaikan tuloiksi. Tätä sovelletaan, ellei jäsenvaltiota vaadita vapauttamaan tuloa verosta jäsenvaltion kolmannen maan kanssa tekemän kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla.”
(alleviivaus lisätty).

Huomautan myös, että kirjallisuudessa ymmärretään, että, koska suhde EU-oikeuden ja ei-jäsenmaiden solmitettujen verosopimusten kanssa on monimutkainen, konflikteja vältetään mahdollisuuksien mukaan. Em. veronkiertodirektiivin 9(5) artiklan tunnustamattoman kiinteän toimipaikan sääntely on yksi monista esimerkeistä, josta käy ilmi, että konfliktien välttämiseen on pyritty,¹⁸ ja hyvin todennäköisesti myös veronkiertodirektiivin 9 a artikla on sellainen.¹⁹

Jää pohdittavaksi miten menettelevät muut jäsenmaat, jotka – kuten VM:n esityksessä ehdotetaan – verottavat ulkomaista yhtiömiestä ko. säännöksen soveltamisedellytysten täytyttyä. Esityksessä mainitaan, että Ruotsi on valinnut sen mallin. Itse en osaa ruotsia, mutta pyysin kollegan katsomaan.

¹⁶ Kuten sanottu, ei ole odotettavaa, että Suomi voisi sittenkin verottaa yhtymää välttääkseen rikkomusmenetelmän. Vaikea kysymys on, mitä tapahtuisi, kun Suomi sitten saisi tuomion.

¹⁷ SEUT Art. 351(2): ”Siltä osin kuin tällaiset sopimukset eivät ole sopusoinnussa perussopimusten kanssa, asianomaiset jäsenvaltiot käyttävät kaikkia aiheellisia keinoja todettujen ristiriitojen poistamiseksi.”

¹⁸ Ks. Garcia Prats et al., supra n. 15, at sec. 2.

¹⁹ Ts. on todennäköistä, että juuri sen takia päädyttiin siihen, että ko. tilanteessa velvoitetaan jäsenmaat verottamaan yhtymää.

Hän ei ole löytänyt mainintaa verosopimuksista. Jos näin on, tullee kuvaamiani ongelmia. Saksassa taas ongelmaa ei ilmene, sillä Saksa on kirjoittanut itse lakitekstin loppuun seuraavan lauseen:

„Die Besteuerung nach den vorstehenden Sätzen erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“²⁰

Tämä tarkoittaa, että Saksan lakia, jonka mukaan verotetaan hybridiyksikön yhtiömiehiä, sovelletaan verosopimuksista huolimatta. Ts. Saksan lainsäätäjä on päättänyt implementoida veronkiertodirektiivin 9 a artiklan samalla tavalla, kuin VM on esityksessään ehdottanut, mutta Saksa on laissa määrittänyt, että sitä varten on tarvittaessa tehtävä ns. treaty override. Saksassa niin voi perustuslain perusteella tehdä, ja niin myös tehdään.²¹ Mikäli Suomi haluaa implementoida VM:n esityksessä ehdotetun lainsäädännön, olisi syytä olla yhtä tarkka kuin Saksa, mutta myös tietoinen siitä, ettei tätä voi pitää hyvänä veropolitiikkana. Vaikka treaty overridejä tehdään muuallakin, esim. Yhdysvalloissa²² ja tietyissä Afrikan maissa,²³ kärsisi Suomen maine luotettavana verosopimuskumppanina. Jos tapaukset jäävät niin vähäisiksi, kuin VM olettaa²⁴ – ei asia liene sen väärä. Suosittelemme sen sijaan, että veronkiertodirektiivin 9a artikla implementoidaan sen sanamuodon mukaisesti.

Kunnioitavasti,

Moritz Scherleitner

1.9.2021, Espoo

²⁰ Koko lakiteksti lukee:

„Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder in ein inländisches Register eingetragen ist, soweit diese Einkünfte

- a) in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft keiner Besteuerung unterliegen,
- b) nicht bereits als Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 10 einer Besteuerung unterliegen und
- c) in keinem anderen Staat einer Besteuerung unterliegen.

Satz 1 gilt nur, wenn dem Beteiligten allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes, die keiner unbeschränkten Steuerpflicht im Inland nach § 1 Absatz 1 oder nach § 1 des Körperschaftsteuergesetzes unterliegen, mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Personengesellschaft oder Gemeinschaft zusteht; eine Beteiligung in diesem Sinne setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler voraus. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn es sich bei der Personengesellschaft oder Gemeinschaft um einen Altersvorsorgevermögensfonds im Sinne des § 53 des Investmentsteuergesetzes handelt oder die Einkünfte auch bei einer nicht vom deutschen Recht abweichenden Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft im ausländischen Staat keiner Besteuerung unterliegen würden. Die Besteuerung nach den vorstehenden Sätzen erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

²¹ Ks. supra n. 3.

²² Ks. esim. A.C. Infanti, *Curtailling Tax Treaty Overrides: A Call to Action*, 62 U. Pitt. L. Rev. (2001).

²³ Ks. esim. L. Steenkamp & S. Hales, *Do tax treaties override domestic law in Africa?*, 24 Intl. Tax Rev. (2013); A. Marais, *The Risk for Tax Treaty Override in Africa – A Comparative Legal Analysis*, 68 Bull. Intl. Taxn. 11 (2014), Journal Articles & Papers IBFD; and K. Nakayama, *Tax Policy Designing and Drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty* (IMF 2011). Ks. myös OECD, *Recommendation of the Council concerning Tax Treaty Override* (OECD 1989)

²⁴ Ks. Esitys, supra n. 5, sec. 4.2.