

Valtiovarainministeriö

VN/819/2020

## Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi käänteisen hybridin tilanteiden verotusta koskevasta sääntelystä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi käänteisen hybridin tilanteiden verotusta koskevasta sääntelystä.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Veronkiertodirektiivin valittu toteuttamistapa haasteellinen

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia. Muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta koskien käänteisten hybridien verokohtelun eroavaisuuksia. Nyt käsillä olevan hallituksen esityksen luonnoksen tarkoituksena on panna täytäntöön veronkiertodirektiivin 9 a artikla kansallisessa lainsäädännössä. Veronkiertodirektiivin 9 a artiklassa todetaan seuraavaa:

- 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.*

Hybridiyksiköllä tarkoitetaan yhtymää tai muuta vastaavaa läpivirtausyksikköä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että (edellytysten täyttyessä) yhtymiä verotetaan erillisinä hybridiyksikköinä. Direktiivin sanamuodon mukainen toteutustapa olisi tehdä yhtymästä erillinen

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.9.2021

verovelvollinen. Hallituksen esityksen luonnoksessa direktiivin implementointi on esitetty toteutettavaksi toisella tavalla, laajentamalla rajoitetusti verovelvollisten yhtiömiesten verovelvollisuutta. Yhtiömiesten verovelvollisuuden laajentamista on esityksessä perusteltu 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.*

Valittua direktiivin implementointitapaa voidaan pitää kansainvälisen vero-oikeuden näkökulmasta haasteellisena. Rajoitetusti verovelvollisten yhtiömiesten verovelvollisuuden laajentamisesta yhtymän verovelvollisuuden sijaan seuraa merkittävä käytännön ongelma:

**Suomen solmimista verosopimuksista johtuen Suomi ei tosiasiaassa pysty verottamaan rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä.**

Tästä esitysluonnoksessa olevasta kansallisen lainsäädännön soveltamisongelmasta seuraa kaksi haastetta:

- 1) **Jos Suomi verosopimuksista huolimatta verottaa rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä, Suomi rikkoo verosopimuksia.**
- 2) **Jos Suomi ei verota rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä, Suomi ei täytä veronkiertodirektiivin vaatimusta hybridijärjestelyyn perustuvan veroaikutuksen neutraloinnista.**

Esitysluonnoksessa edellä kuvattu problematiikka on tunnistettu:

*– 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.*

Verosopimukset saattaisivat estää Suomea verottamasta yhtiömiestä johtuen muun muassa OECD:n malliverosopimuksen kirjauksista. Esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen artiklan 7 mukaisesti liikeluostu verotetaan yrityksen asuinvaltiossa.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.9.2021

Esitysluonnos vaatii laajempia perusteluja, toteuttamistapaa harkittava

Hallituksen esityksen luonnos toteaa, että ehdotettujen säännösten soveltamistilanteet voivat jäädä vähäisiksi:

*Ehdotetut säännökset soveltuisivat kuitenkin vain pieneen osaan mainituista 50–80 yhtymästä. Ensinnäkin, ehdotus soveltuu vain niihin yhtiöihin, joille ei muodostu kiinteää toimipaikkaa Suomeen tai joihin soveltuu nykyisin tuloverolain 9 §:n 5 ja 6 momenttien mukainen sääntely. – Voidaan kuitenkin arvioida, että edellä esitetyistä soveltamisedellytyksistä johtuen potentiaalisten soveltamistilanteiden määrä on huomattavasti pienempi kuin yllä arvioitu 50–80 yhtymää.*

Koska esitetty sääntely ei kohdistu suureen verovelvollisjoukkoon, herää kysymys, onko hybridijärjestelyjä koskeva kansallinen lainsäädäntö tarkoituksenmukaista altistaa edellä kuvatuille tulkintaongelmille.

On selvää, että hallituksen esitysluonnoksen perusteita tulee laajentaa ja syventää. Esitysluonnoksen tulisi tarkemmin käsitellä rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verovelvollisuuden laajentamiseen liittyvää problematiikkaa erityisesti verosopimustilanteissa. Miten tulee menetellä tilanteessa, jossa rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verotus ei verosopimuksista johtuen ole mahdollista, mutta direktiivin vaatimus tulisi tästä huolimatta toteuttaa?

Toinen vaihtoehto on muuttaa kokonaan hallituksen esityksen luonnoksen lähtökohtaa ja implementoida veronkiertodirektiivi sen sanamuodon mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että hybridiyksiköstä eli yhtymästä tehtäisiin kansallisessa verolainsäädännössä erillinen verovelvollinen.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry