

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 68/2019 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- erityisasiantuntija Anu Rajamäki, valtiovarainministeriö
- johtava veroasiantuntija Elina Pykönen, Verohallinto
- veroasiantuntija Lauri Lehmusojä, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- veroasiantuntija Virpi Pasanen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry
- asianajaja Heikki Wahlroos, Suomen Asianajajaliitto
- asianajaja Heikki Vesikansa, Suomen Asianajajaliitto
- professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto
- professori Seppo Penttilä, Tampereen yliopisto
- apulaisprofessori Tomi Viitala, Aalto-yliopisto

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Finanssiala ry
- Keskuskauppakamari

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- oikeusministeriö
- työ- ja elinkeinoministeriö
- Finnwatch ry

Valiokunnan mietintö VaVM 14/2019 vp

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta. Lisäksi ehdotetaan muutoksia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin, elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin. Muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa.

Esityksessä ehdotetaan, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia sovellettaisiin yhteisön, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa. Laissa säädettäisiin menon vähennyskelpoisuutta ja tulon veronalaisuutta koskevista poikkeuksista, joita sovellettaisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden välisiin suorituksiin sekä suorituksiin, jotka liittyvät niin sanottuihin strukturoituihin järjestelyihin.

Ehdotetut säännökset koskisivat menoja ja tuloja, joiden verokohtelu ei ole rajat ylittävissä tilanteissa yhdenmukainen sen vuoksi, että kyse on hybridijärjestelystä, jossa eri lainkäyttöalueiden verotuksessa kohdellaan eri tavalla suorituksen perusteena olevaa rahoitusvälinettä tai siihen perustuvaa suoritusta, suorituksen maksajaa tai suorituksensaajaa. Ehdotetut säännökset koskevat myös tilannetta, jossa kahdella lainkäyttöalueella asuva verovelvollinen vähentää samoja menoja kahteen kertaan, mutta eri tulopohjista. Lisäksi ehdotetaan säännöksiä tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuuksia syntyy tulon ja menon kohdentamisessa pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä. Hybridijärjestelyjen johdosta rajat ylittävissä tilanteissa verokohtelun eroavuudesta syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä ja tuloa jää verottamatta. Ehdotettujen säännösten tarkoituksena on ehkäistä näitä vaikutuksia.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan tai meno vähennetään kahteen kertaan. Lisäksi ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva tulo luettaisiin veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin suorituksen maksaja on vähentänyt suorituksen, eikä vähennystä ole evätty sen verotuksessa.

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin ehdotetaan lisättäviksi säännökset, joissa menon vähennyskelpoisuuden ja tulon veronalaisuuden osalta viitataan eräiden hybridijärjestelyjen verotuksesta annettuun lakiin. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäviksi säännökset hybridijärjestelyyn perustuvan ulkomaisen veron hyvityksen rajaamisesta siihen määrään, joka vastaa täällä verotettavaksi tuloksi luetusta tulosta maksetun veron määrää.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Valiokunnan mietintö VaVM 14/2019 vp

Taustaa

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 29.5.2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa (ATAD2). Täytäntöönpano ei kuitenkaan koski direktiivin 9 a artiklaa, jonka osalta hallituksen on tarkoitus antaa erillinen esitys myöhemmin.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen verotuksesta erillisessä kansallisessa laissa ja menetelmälain muutoksilla. Nykyisiin kansallisiin tuloverotusta koskeviin lakeihin lisättäisiin viittaussäännökset uuteen lakiin.

ATAD2 pohjautuu 12.7.2016 annettuun direktiiviin (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (EU:n veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi, Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD).

EU:n veronkiertodirektiivi sisältää useita eri toimenpiteitä, joilla valtioiden veropohjia on pyritty suojaamaan. Toimenpiteet koskevat hybridijärjestelyjen ohella ns. väliyhteisöjä, maasta poistumisen verokohtelua (exit tax) sekä korkorajoitussääntelyä. Direktiivissä on lisäksi yleinen veronkiertosäännös, jonka osalta sääntely liittyy kansallisesti jo voimassa olevaan säännökseen. Direktiivi on saatettu kansallisesti voimaan muilta kuin maasta poistumisen ja hybridijärjestelyiden verotusta koskevalta osin ja näitä muita säännöksiä on ryhdytty soveltamaan vuoden 2019 alusta.

Molempien direktiivien taustalla on OECD:n piirissä vuonna 2013 käynnistetty BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shiftin), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Hankkeen loppuraportti julkaistiin syyskuussa 2015.

Sääntelymalli

Esityksen tarkoituksena on EU-säädöksen kansallinen täytäntöönpano. Esityksen sisältöä määrittää tämän vuoksi kyseinen täytäntöön pantava direktiivi. Direktiivissä on hyvin vähän vapaaehtoisia säännöksiä, joista jäsenvaltiot voisivat valita valmiiksi asetetuista vaihtoehdoista kansallisiin järjestelmiin parhaiten soveltuvia säännöksiä. Tähän on osittain syynä se, että direktiivi on jo pakollisen sääntelyinkin vuoksi varsin monimutkainen kokonaisuus. Osittain syynä on se, että hybridisääntelyssä on kyse säännöskokonaisuudesta, jolla linkitetään toisiinsa eri lainkäyttöalueilla sovelletut säännökset ja säännöksillä poiketaan verojärjestelmien normaaleista tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevista säännöksistä. Direktiivin sääntely muodostaa tästä syystä tarkkaan asetellun kokonaisuuden.

Edellä kuvatuista syistä esityksessä ehdotettu sääntely noudattaa laajasti direktiivin sääntelyä ja sen taustalla olevaa OECD:n ohjeistusta. Esityksessä ehdotettu sääntely on asian luonteesta johtuen monimutkainen, ja esityksessä on tämän vuoksi noudatettu direktiivissä ilmaistua oikeasuhteisuuden periaatetta, jotta sääntely olisi laajuudeltaan tavoitteensa mukainen. Myös sääntelyn käsitteistössä on nojaututtu direktiiviin.

Valiokunnan mietintö VaVM 14/2019 vp

Valiokunta puoltaa valittua toteuttamistapaa ja sääntelymallia. Asiantuntijakuulemisessa on kannatettu erillistä sääntelyä ja pidetty esitystä pääosin onnistuneena, vaikka sen vaikeaselkoisuus on saanut osakseen kritiikkiä. Tältä osin on kuitenkin huomattava, että sääntely on luonteeltaan ennaltaehkäisevää ja säännösten soveltamistilanteet koskevat pääosin tilanteita, joissa soveltamisalaan kuuluva toimi on tehty niin sanottujen etuyhteysyritysten taikka pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä. Tällaisissa tilanteissa on kohtuullista edellyttää verovelvolliselta sen selvittämistä, miten suunniteltua toimea kohdellaan useammassa kuin yhdessä valtiossa.

On myös huomioitava, että säännösten soveltamistilanteet tulevat jäämään käytännössä vähäisiksi, jos esityksen ennaltaehkäisevä tavoite täyttyy. Sääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ennaltaehkäistä sellaisia järjestelyjä, joissa erityisesti etuyhteydessä olevien yritysten välisissä toimissa samoja menoja vähennetään moneen kertaan tai tuloja jää verottamatta. Sääntelyn varsinaisena tavoitteena ei ole verotulojen lisääminen.

Henkilöyhtiöt

Direktiivissä säännellyn lisäksi esitys sisältää laajennuksen, jonka perusteella hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä sovelletaan myös henkilöyhtiöihin tietyin poikkeuksin. Valiokunta pitää tätä ratkaisua perusteltuna. Tältä osin sääntelyn soveltamisala on yhtenevä korkovähennysrajoitusten implementointia koskevien säännösten kanssa. Myös tässä esityksessä sääntely ulotettiin henkilöyhtiöihin. Molemmista esityksistä valittu malli kohtelee eri yritysmuotoja neutraalisti, mitä voidaan pitää kannatettavana.

Suhde muuhun kansalliseen sääntelyyn

Esityksessä on täsmennetty ehdotetun säännösten suhdetta muuhun kansalliseen säännöstöön, kuten korkojen vähentämistä koskevaan säännöstöön, veron kiertämistä estävään säännöstöön, siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan säännökseen ja väliyhteisölain säännöksiin. Valiokunta puoltaa sitä mallia, jossa esitetty hybridisääntely veropohjaa koskevana sääntelynä menee soveltamisjärjestyksessä korkovähennysäännösten sekä veron kiertämistä estävän ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevien säännösten edelle. Väliyhteisölaki puolestaan otetaan huomioon esitettyä sääntelyä sovellettaessa. Myös tältä osin sääntely on valiokunnan mielestä johdonmukaisesti perusteltu. Esityksen täsmennyksiä tältä osin on myös kannatettu laajasti valiokunnan asiantuntijakuulemisessa.

Verohallinnon neuvonta ja ohjeistus

Valiokunta yhtyy asiantuntijakuulemisessa esitettyyn huoleen siitä, että sääntely mutkistaa verotusta. Valiokunta korostaa Verohallinnon neuvonnan ja ohjeistuksen tärkeyttä. Valiokunta pitää tärkeänä, että Verohallinto laatii hybridijärjestelyistä niin sanotun syventävän ohjeen, ja ohje tulisi olla verovelvollisten käytettävissä mahdollisimman pian lain voimaantulon jälkeen.

Verohallinto on panostanut viime vuosina ennakkolisiin toimintatapoihin, kuten ennakkolisiin keskusteluihin ja ennakkoratkaisuihin. Valiokunta pitää tätä toimintatapaa kannatettavana myös hybridijärjestelyihin liittyen. Tämä edistää sääntelyn ennakoitavuutta ja parantaa verovelvollisen oikeusturvaa tulkinnallisissa tilanteissa.

Valiokunnan mietintö VaVM 14/2019 vp

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 68/2019 vp sisältyvät 1.—5. lakiehdotuksen.

Helsingissä 29.11.2019

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Johannes Koskinen sd
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Sanni Grahn-Laasonen kok
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Vilhelm Junnila ps
jäsen Anneli Kiljunen sd
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Raimo Piirainen sd
jäsen Sari Sarkomaa kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Iris Suomela vihr
jäsen Pia Viitanen sd
varajäsen Antero Laukkanen kd
varajäsen Lulu Ranne ps

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti