

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta (HE 204/2021 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola, valtiovarainministeriö
- erityisasiantuntija Meeri Karlsson, valtiovarainministeriö
- johtava asiantuntija Kari Aaltonen, Verohallinto
- veroasiantuntija Saara Hietanen, Finnwatch ry
- johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää, Keskuskauppakamari
- asianajaja Samu Lassila, Suomen Asianajajaliitto
- professori Reijo Knuutinen, Turun yliopisto
- apulaisprofessori Moritz Scherleitner, Aalto-yliopisto

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Finanssiala ry
- Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- Suomen Yrittäjät ry
- Veronmaksajain Keskusliitto ry
- professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto
- professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:

- työ- ja elinkeinoministeriö
- Suomen Kuntaliitto
- Akava ry

Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp

- Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- Pääomasijoittajat ry
- STTK ry

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia. Muutokset perustuvat direktiivimuutokseen, joka koskee niin sanottua käänteistä hybridiä eli elinkeinoyhtymää, joka katsotaan toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti erilliseksi verovelvolliseksi.

Esityksessä ehdotetaan, että lain soveltamisalaa laajennettaisiin kattamaan tilanteet, joissa kotimaisen elinkeinoyhtymän tulo-osuutta ei veroteta sellaisen rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, asuinvaltiossa siitä syystä, että yhtiömiehen asuinvaltio katsoo yhtymän erilliseksi verovelvolliseksi. Lisäksi edellytyksenä olisi, että tuloja ei jo muutoin veroteta Suomessa. Tarkastelussa voitaisiin ottaa huomioon myös välilliset läpivirtaavat omistusrakenteet. Kyseessä olisi siten direktiivissä tarkoitettu niin sanottu käänteisen hybridiyksikön verokohtelun eroavuutta koskeva tilanne. Lisäksi edellytyksenä olisi, että yhtiömies yksin tai siihen etuyhteydessä olevien yhtiömiesten kanssa käyttää määräysvaltaa hybridiyksikössä. Sääntelyä ei olisi kuitenkaan tarkoitus soveltaa, jos 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.

Lisäksi tuloverolakiin lisättäisiin säännökset Suomesta saadun tulon veronalaisuudesta, kun kyseessä on käänteinen hybridiyksikkö.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen keran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esitystä kannatettiin laajasti, ja asiantuntijoiden huomiot kiinnittyivät valitun mallin sopivuuteen, sen suhteeseen verosopimuksiin sekä vaihtoehtorahastoja koskevaan poikkeussääntelyyn. Valiokunta käsittelee näitä keskeisimpiä sääntelykokonaisuuksia jäljempänä erikseen.

Taustaa

OECD:ssä ja EU:ssa on viime vuosina pyritty usein erilaisin toimin rajoittamaan yritysten aggressiivista verosuunnittelua. OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke (Base Erosion

Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp

and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. EU:ssa on myös toteutettu useita toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron ehkäisemiseksi.

Veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä (ATAD)¹ ja niin sanotulla muutosdirektiivillä (ATAD 2) on toteutettu BEPS-hankkeeseen sisältyvien OECD:n suositusten ja eräiden muiden toimien koordinoitu täytäntöönpano EU:ssa. Hybridijärjestelyjä koskevien suositusten täytäntöönpano EU:ssa perustuu muutosdirektiiviin.

Suomessa muutosdirektiivin edellyttämät säännökset sisällytettiin pääasiallisesti osaksi Suomen lainsäädäntöä 1.1.2020 voimaan tulleella lailla eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta, hybridilaki. Tällöin ei kuitenkaan implementoitu muutosdirektiivin 9 a artiklaa, jossa edellytetään jäsenmaita säätämään käänteisen hybridin tilanteet veronalaisiksi siten, että sääntely on kansallisesti voimassa viimeistään 31.12.2021.

Yleistä

Käänteinen hybridi on yksikkö, jota pidetään verotuksellisesti läpivirtaavana perustamislainkäyttöalueellaan, mutta erillisenä verovelvollisena sijoittajan tai yhtiömiehen lainkäyttöalueella. Esimerkkinä voidaan mainita suomalainen kommandiittiyhtiö (yhtymä), joka saa ainoastaan korkotuloja ulkomailta, joka on ulkomaisen yhtiön määräysvallassa ja jolla on oikeus yhtymän tuloon. Muutosdirektiivissä tarkoitettu käänteinen hybridi muodostuu tilanteessa, jossa ulkomaisen yhtiön sijaintivaltiossa suomalaista yhtymää pidetään erillisenä verovelvollisena ja tämän seurauksena ulkomaisen yhtiön sijaintivaltio ei verota yhtiön yhtymästä saamaa tulo-osuutta. Myöskään Suomi ei verota yhtymän korkotuloa, koska yhtymää ei pidetä Suomessa erillisenä verovelvollisena, eikä tuloa veroteta myöskään ulkomaisen yhtiön tulo-osuutena, jos Suomeen ei ole muodostunut kiinteää toimipaikkaa.

Esityksessä ehdotetaan muutosdirektiivin 9 a artiklan täytäntöönpanoa kansallisessa verolainsäädännössä, jolloin hybridilain soveltamisala laajennetaan kattamaan tilanteet, joissa kotimaisen elinkeinoyhtymän tulo-osuutta ei veroteta sellaisen rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, asuinvaltiossa siitä syystä, että yhtiömiehen asuinvaltio katsoo yhtymän erilliseksi verovelvolliseksi eikä tuloa jo muutoin veroteta Suomessa. Sääntelyä ei kuitenkaan sovelleta, jos käänteinen hybridiyksikkö on vaihtoehtorahasto, joka on laajaomisteinen ja jolla on hajautettu arvopaperisalkku.

Valittu sääntelymalli

Valiokunnan huomiota on kiinnitetty siihen, että ehdotettu sääntelytapa ei täysin vastaa direktiivin sanamuotoa, jonka mukaan nimenomaan käänteisen hybridiyksikön, eli yhtymän verovelvollisuutta tulisi laajentaa silloin, kun kyseessä on käänteisen hybridiyksikön tilanne.

Direktiivin sääntelymalli perustuu hybridiyksikön verotuksellisen läpivirtauksen rajoittamiseen siten, että käänteinen hybridiyksikkö säädettäisiin erilliseksi verovelvolliseksi. Hallituksen esi-

¹ Anti- Tax Avoidance Directive

Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp

tyksessä sääntelymalliksi ehdotetaan kansallisen yhtymäverotuksen erityspiirteiden johdosta rajoitetusti verovelvollisten yhtiömiesten verovelvollisuuden laajentamista. Ehdotuksella ei muuteta yhtiömiesten verovelvollisuutta muissa kuin direktiivin edellyttämässä käänteisen hybridiyksikön tilanteissa.

Verovelvollisuuden asettaminen yhtymälle sopisi valiokunnan mielestä huonosti Suomen verojärjestelmään, jossa yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan ainoastaan laskentasubjekteja. Malli, jossa verovelvollisuus asetettaisiin yhtymälle käänteisen hybridiyksikön tilanteessa, edellyttäisi perustavanlaatuisia muutoksia verojärjestelmään. Muutokset olisivat omiaan edellyttämään koko yhtymäverotusmallin uudelleen arvioimista kokonaisuutena.

Valiokunta ei pidä tarkoituksenmukaisena muuttaa yhtymän verotuksellista perusrakennetta, kun otetaan huomioon ehdotettavan sääntelyn odotettavissa olevien soveltamistilanteiden harvalukuisuus sekä direktiivissä asetettu voimaantuloon liittyvä aikatauluvelvoite. Valiokunta myös huomauttaa, että pääosa valiokunnan asiantuntijoista piti valittua mallia perusteltuna. Täten valiokunta puoltaa valittua mallia.

Sääntelytavan suhde verosopimukseen

Osa valiokunnan kuulemista asiantuntijoista piti ehdotettua sääntelytapaa ongelmallisena verosopimusten kannalta. Kuulemisen yhteydessä myös esitettiin, ettei OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria voitaisi soveltaa, jos tilanteessa ei ole löydettävissä tiettyä verosopimusetua, jonka epäminen tulisi kyseeseen. Lisäksi huomautettiin, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitystä tulkintalähteenä heikentää muun muassa se, että kommentaarissa käsitellään tältä osin OECD:n niin sanotun partnership-raportin tuloksia.²

Valiokunta huomauttaa ensinnäkin esityksen tavoitteista ja vaikutuksista. Esityksen varsinaisena tarkoituksena on ennaltaehkäistä hybridijärjestelyjä, ja säännösten soveltamistilanteiden on arvioitu jäävän käytännössä vähäisiksi. Tämän lisäksi on vielä huomioitava, että asiantuntijakuulemisessa esiin nostettu verosopimuskysymys liittyisi vain osaan soveltamistilanteista.

Valiokunnan käsityksen mukaan on oletettavaa, että soveltamistilanteet tulisivat keskittymään tapauksiin, joissa on kyse siitä, että tuloverolain 9 §:n 5 momentin mukainen läpivirtausperiaatteen perustuva verokohtelu evätään ehdotetun sääntelyn nojalla. Tällöin rajoitetusti verovelvolliset yhtiömiehet ovat verovelvollisia kotimaisesta yhtymästä saamastaan tulo-osuudesta sillä perusteella, että tulo liittyy Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Oikeuskäytännössä on katsottu, ettei Suomi ole verosopimuksissaan luopunut oikeudestaan verottaa tuloa.³

Lisäksi on huomioitava, että verosopimusten keskeisenä tarkoituksena on juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Juridisella kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan sitä, että samaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdessa tai useammassa valtiossa. Käänteisen hybridiyksikön tilanteessa riskiä juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen ei valiokunnan mielestä ole.

² The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999

³ KHO 2002:34

Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp

Hallituksen esityksen mukaan myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaareissa yhtymäverotustilanteita, joissa tulo-osuutta ei veroteta yhtymän sijaintivaltiossa eikä yhtiömiehen asuinvaltiossa, on arvioitu eri tavoin kuin muita rajat ylittävien tulo-osuuksien verotustilanteita. OECD:n vuoden 2014 malliverosopimuksen kommentaarin mukaan yhtiömiehen oikeutta vedota tulo-osuuden verosopimusetuihin voidaan rajoittaa tilanteessa, jossa yhtymän sijaintivaltio kohtelee yhtymää läpinäkyvänä ja yhtiömiehen asuinvaltio puolestaan erillisenä yhtiönä.

Valiokunta katsoo saamansa selvityksen perusteella, että OECD:n malliverosopimuksen 2014 kommentaarin sanamuoto antaa tukea tulkinnalle, jossa rajoitetusti verovelvolliselta yhtiömieheltä voidaan evätä verosopimusedut tilanteessa, jossa yhtiömiehen asuinvaltio ei verota yhtymän tulo-osuutta.

Valiokunnan käsityksen mukaan verosopimusetuna voidaan pitää sitä, että tulo jätettäisiin verottamatta, vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan se olisi veronalaista tuloa. Täten verosopimusetu syntyy, jos esimerkiksi Suomi luopuu äänettömän yhtiömiehen tulo-osuuden verottamisesta tilanteessa, jossa ei muodostu kiinteää toimipaikkaa.

Valiokunta yhtyy asiantuntijakuulemisessa esitettyyn näkemykseen, kuinka partnership-raportin huomioita on sisällytetty osaksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria ja sitä voidaan käyttää tulkintalähteenä verosopimuksia tulkittaessa. Tätä tukee korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö, jonka mukaan malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta, vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde.⁴

Kun otetaan huomioon edellä esitetty ja arvioidaan esityksen tavoitteita ja arvioitua soveltamisalaa, valiokunta puoltaa valittua sääntelytapaa.

Vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esitettiin erisuuntaisia näkemyksiä vaihtoehtorahastoa koskevasta poikkeussääntelystä. Osa asiantuntijoista katsoi, että sääntelyn yksinkertaistamiseksi ja tulkintaongelmien ehkäisemiseksi vaihtoehtorahastoja koskevasta poikkeuksesta tulisi luopua. Osa asiantuntijoista piti poikkeussääntelyä tarpeellisenä ja tarkoituksenmukaisena. Asiantuntijakuulemisessa esitettiin kuitenkin huoli säännöksen tulkinnallisuudesta.

Valiokunnan saaman selvityksen perusteella muutosdirektiivin 9 a artiklan 2 kohta eli vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus ei sanamuotonsa perusteella sisällä vapaaehtoisia optioita. Yhteis-sijoitusvälineitä koskeva säännös kuuluu direktiivin sääntelyyn, ja näin on perusteltua ottaa se osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä.

Valiokunta korostaa, että ehdotettu poikkeus ei ole direktiivissä tarkoitettua laajempi. On perusteltua, ettei direktiivin käsitteitä määritellä tarkemmin lain tasolla, koska niitä ei ole määritelty direktiivissä. On tarkoituksenmukaista käsitellä asiaa hallituksen esityksen perusteluissa peilaten

4 KHO 2002:26

Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp

käsitteitä suhteessa yksityisoikeudelliseen sääntelyyn. Direktiivin tavoitteiden näkökulmasta säännöksessä on kyse poikkeuksesta pääsääntöön, joten siihen liittyviä käsitteitä on perusteltua tulkita suppeasti. Täten valiokunta kannattaa vaihtoehtorahastoa koskevaa poikkeusta ja sen sääntelytapaa.

Ohjaus

Kun otetaan huomioon edellä kuvattu säännöksen tietynasteinen tulkinnallisuus, valiokunta korostaa Verohallinnon ennakkollisen ohjauksen merkitystä. Valiokunta pitää tärkeänä, että Verohallinto ohjaa säännösten oikeaa tulkintaa ja kohdistaa tarvittavat resurssit ennakkolliseen ohjaukseen, keskusteluun ja ennakkoratkaisujen käsittelyyn.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 204/2021 vp sisältyvät 1. ja 2. lakiehdotuksen.

Helsingissä 23.11.2021

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Katja Hänninen vas
jäsen Vilhelm Junnila ps
jäsen Anneli Kiljunen sd
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Matias Marttinen kok
jäsen Sari Multala kok
jäsen Raimo Piirainen sd
jäsen Sami Savio ps
jäsen Iris Suomela vihr
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Ilkka Lahti