KAUPPAKAMARI

LAUSUNTO
7.11.2019

Eduskunnan verojaosto

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAIKSI ERÄIDEN RAJAT YLITTÄVIEN HYBRIDIJÄRJESTELYJEN VEROTUKSESTA JA SIIHEN LIITTYVIKSI LAEIKSI (HE 68/2019 VP)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt Keskuskauppakamarilta asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä HE 68/2019 vp laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi. Muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa.

Lausun Keskuskauppakamarin asiantuntijana kunnioittavasti asiassa seuraavaa.

Veropohjan turvaamiseen liittyvä direktiivin tavoite on kannatettava. Hybridisääntelyn yhdenmukaistaminen EU-alueella lähtökohtaisesti lisää kansainvälisten liiketoimien verotuksen ennakoitavuutta verrattuna valtioiden itsenäisesti toteuttamaan hybridisääntelyyn. Lausuttavana oleva lakiehdotus on kuitenkin monimutkainen ja siinä käytetään paljon sellaisia käsitteitä, jotka eivät ole vakiintuneita yleiskielessä tai veroalan sanastossa. Tämän vuoksi esitän jäljempänä eräitä lain soveltamisalaa täsmentäviä ehdotuksia.

Tulon sisällyttäminen veropohjaan

Hallituksen esityksen sivujen 31-33 mukaan lakiehdotuksessa käytetään Suomen verolainsäädännössä vakiintunutta termiä ”veronalainen tulo” silloin, kun tarkoitetaan Suomessa tapahtuvassa verotuksessa veronalaiseksi tuloksi katsottavaa suoritusta. Muissa tilanteissa käytetään käsitettä ”veropohjaan sisältyvä tulo”, joka on uusi käsite. Tulon sisältymistä veropohjaan ei määritellä lakiesityksessä, vaan pelkästään hallituksen esityksessä. Hallituksen esityksestä jää jossain määrin epäselväksi, mitä veropohjaan sisältyvällä tulolla tarkoitetaan. Sivun 32 alussa viitataan OECD:n raporttiin, jonka mukaan *suoritusta ei voitaisi pitää veropohjaan sisältyvänä tulona, jos se on vapautettu verosta*. Kuitenkin sivun 33 puolivälissä kahteen kertaan veropohjaan sisältyvää tuloa määriteltäessä todetaan, että *kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsite voi sisältää myös verovapaita tuloja*. **Jos uuden käsitteen ”veropohjaan sisältyvä tulo” käyttäminen lakitekstissä on perusteltua, tämä käsite tulisi määritellä yksiselitteisesti ja mielellään lain tasolla. Määritelmästä tulisi käydä ilmi, voiko verovapaa tulo olla veropohjaan sisältyvä tulo vai ei.**

Arvostuksen tai jaksotuksen eroavuus

Hallituksen esityksen sivuilla 34-35 käsitellään arvostuksen ja jaksotuksen eroavuuden vaikutusta hybridisäännösten soveltamiseen. Esityksessä katsotaan, ettei jaksotukseen tai arvostuk-

seen liittyviä ratkaisuja pidetä hybridielementteinä. Vaikka niistä syntyisi verokohtelun eroavuuksia, hybridisäännösten soveltaminen edellyttää lisäksi hybridielementin ilmenemistä. Arvostukseen tai jaksotukseen liittyvien erojen ei sellaisenaan yleensä katsottaisi johtavan tulon verottamatta jäämiseen tai menojen moninkertaiseen vähentämiseen, eivätkä arvostus- tai jaksotuserot estäisi säännösten soveltamista, jos hybridielementti ilmenee. Hallituksen esityksen perusteella arvostus- tai jaksotuseroilla ei siten näyttäisi olevan merkitystä säännöksiä sovellettaessa, paitsi 3 §:n 2 momenttiin nimenomaisesti liitetyn 12 kuukauden säännön osalta. Tästä huolimatta hallituksen esityksen sivun 34 alalaidassa todetaan, että *ehdotettuihin säännöksiin ei sisälly nimenomaisia määräyksiä arvostuksen tai jaksotuksen eroavuuden vaikutuksesta säännösten soveltamiseen. Vaikutusta tulisi tarkastella verotuksessa tapauskohtaisesti*. Tällainen tapauskohtaisen tarkastelun mahdollistava kannanotto on selvästi ristiriitainen sen kanssa, mitä samassa hallituksen esityksen kohdassa arvostus- ja jaksotuseroista muuten todetaan. Arvostus- ja jaksotuserojen vaikutusten tapauskohtainen tarkastelu laajentaisi arvostus- tai jaksotuserojen vaikutuksia säännösten soveltamiseen lakiehdotuksen sanamuotoon nähden. **Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä olisi hyvä tarkentaa, etteivät arvostus- tai jaksotuserot vaikuta säännösten soveltamiseen, ellei säännöksessä nimenomaisesti toisin säädetä.**

Strukturoitu järjestely

Hallituksen esityksen sivun 49 mukaan eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettavan lain 1 §:n 5 momentissa säädetään strukturoidun järjestelyn käsitteestä. Käsitettä ”strukturoitu järjestely” ei kuitenkaan käytetä lakitekstissä, vaan pelkästään hallituksen esityksessä. Jos tätä käsitettä halutaan käyttää, se olisi hyvä määritellä laissa.

Koska ”strukturoitu järjestely” ei ole vakiintunut käsite, sen määritelmään ja soveltamisalaan on kiinnitettävä erityistä huomiota. Strukturoitu järjestely on määriteltävä tarkkarajaisesti, sillä määritelmä vaikuttaa suoraan siihen, miten laajasti hybridisääntelyä sovelletaan riippumattomien osapuolten välisissä toimissa.

Hallituksen esityksen mukaan riippumattomien osapuolten välinen järjestely voitaisiin katsoa strukturoiduksi järjestelyksi, jos järjestelyn ehtoihin on hinnoiteltu verokohtelun eroavuus, tai jos järjestely on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos. Hallituksen esityksen sivulla 50 on todettu, että kyse on järjestelyn ehtoihin hinnoitellusta verokohtelun eroavuudesta, jos verokohtelun eroavuus on otettu huomioon järjestelyn tuottoa koskevassa laskennassa. Samassa yhteydessä viitataan riskin ja tuoton jakautumista koskeviin järjestelyn ehtoihin. **Mietinnössä olisi hyvä tarkentaa, että verokohtelun eroavuuden hinnoitteleminen järjestelyn ehtoihin tarkoittaa sitä, että osapuolet ovat keskenään sopineet siitä, miten verokohtelun eroavuudesta saatava hyöty jaetaan osapuolten välillä, ja tällaisen sopimuksen olemassaolo voidaan näyttää toteen. Pelkästään sen, että joku järjestelyn osapuolista on yksipuolisesti laskenut saavansa verokohtelun eroavuudesta hyötyä, ei tulisi johtaa siihen, että järjestelyä pidettäisiin strukturoituna järjestelynä.**

KESKUSKAUPPAKAMARI

Emmiliina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija