Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

11.11.2019

Eduskunnan verojaostolle

Asia: HE 68/2019 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi

Yleisarvio

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta. Lisäksi esitetään muutoksia eräisiin muihin lakeihin. Muutokset perustuvat veronkiertämisen estämistä koskeviin direktiiveihin (ATAD ja ATAD 2). Direktiiveillä kuten niiden taustalla olevilla OECD:n toimenpide-ehdotuksilla on tärkeä merkitys yhtäältä verojärjestelmän yleisen (koetun) oikeudenmukaisuuden turvaamisessa, valtioiden välisen haitallisen verokilpailun hillinnässä ja veropohjien turvaamisessa rajat ylittävissä tilanteissa.

Direktiivien implementoitavat säännökset ovat monimutkaisia ja paikoin erittäin teknisiä. Myös säänneltävä ilmiö on monimutkainen. Nyt esitetyt säännökset tulee nähdä osana kansainvälisen verojärjestelmän uudistamisen kokonaisuutta, jossa niillä on oma paikkansa. Tähän nähden on tarkoituksenmukaista, että ehdotettu sääntely noudattaa mahdollisimman pitkälti direktiivin sääntelyä ja sen taustalla olevaa OECD:n ohjeistusta. Koska direktiivi ei juuri sisällä kansallisia optioita, ei esimerkiksi Suomen kilpailukykyyn liittyviä näkökohtia nouse esille toisin kuin joidenkin muiden ATAD:n säännösten implementoinnin yhteydessä.

Direktiiviin verrattuna hallituksen esitys sisältää laajennuksen, jonka perusteella säännösten soveltamisalaan on sisällytetty myös henkilöyhtiöt. Tämä on perusteltua ja vastaava soveltamisalan laajennus tehtiin myös ATAD:n korkovähennysrajoituksien implementointia koskeviin säännöksiin (EVL 18a ja 18b). Tältä osin tilanne oli tosin erilainen, koska henkilöyhtiöihin sovellettiin korkovähennysrajoituksia jo ennen ATAD:n implementointiakin.

Säännösten tarkoitus on ensisijassa ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista. Sääntelyn soveltumisen kannalta merkitystä ei ole sillä, onko hybridijärjestelyyn osallisella veron välttämistarkoitus vaan soveltuminen perustuu objektiivisiin kriteereihin. On selvää, ettei soveltamisen kannalta olennaisten edellytysten ”verokohtelun eroavuus” ja ”hybridielementti” tulkinta ole aina yksiselitteistä. Verokohtelun eroavaisuuden osaltakin on huomattava, että muiden kuin rahoitusinstrumenttien osalta verokohtelun eroavaisuutta arvioidaan tosiasiallisen verovaikutuksen perusteella. Sen sijaan rahoitusinstrumenttien osalta verovaikutusta arvioidaan suoritusta koskevien lain säännösten perusteella, eikä tosiasiallisella verovaikutuksella ole ratkaisevaa merkitystä. Hallituksen esityksessä on arvioitu, että lain soveltamistilanteet voisivat jäädä harvinaisiksi, koska säännöksillä on

ennaltaehkäisevä vaikutus. Tästä huolimatta on sekä verovelvollisten ja Verohallinnon tulee pystyä arvioimaan säännösten soveltamisala ja sen vuoksi sääntelyn tulee olla riittävän selkeää ja ennakoitavaa.

Edellä sanottuun nähden hallituksen esityksessä valittu lainsäädäntötapa muodostaa kohtuullisen johdonmukaisen ja ymmärrettävän kokonaisuuden. Väistämätöntä on, että säännösten käytännön soveltamisessa tulee eteen hankalia tulkintakysymyksiä, mutta näitä tuskin on mahdollista kokonaisuudessaan välttää etukäteen säännöksiä tai niiden perusteluja tarkentamalla. Kun kyseessä on luonteeltaan ennaltaehkäisevä sääntely, on myös hyväksyttävää, etteivät lain soveltamisalan rajat ole kaikilta osin täysin selväpiirteiset. Lisäksi on huomattava, että säännösten soveltamistilanteet koskevat pääosin (pl. strukturoidut rahoitusinstrumentit) tilanteita, joissa soveltamisalaan kuuluva toimi on tehty etuyhteysyritysten tai pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä. Näin ollen ei ole kohtuutonta edellyttää verovelvolliselta sen selvittämistä, miten suunniteltua toimea kohdellaan useammassa kuin yhdessä valtiossa.

Kun ATAD ja ATAD 2 muodostavat sääntelykokonaisuuden, ei voida välttyä siltä, että nyt esitetyt säännökset ovat joiltain osin päällekkäisiä muiden säännösten kuten väliyhteisölain tai korkovähennysrajoitusten kanssa. Päällekkäisyyksiä voi muodostua lisäksi siirtohinnoittelusäännöksen (VML 31 §) ja yleisen veronkiertosäännöksen (VML 28 §) kanssa. Näitä päällekkäisiä soveltamistilanteita on pyritty esityksessä kuvaamaan (s. 27-28) ja kuvauksen perusteella soveltamishierarkiasta muodostuu riittävän selkeä kuva.

Käytännön soveltamisen näkökulmasta keskeinen merkitys on myös sillä, mitä ilmoittamisvelvoitteita verovelvollisille aiheutuu tilanteissa, joissa verovelvollinen tunnistaa lain soveltamisalaan kuuluvan tilanteen. Verovalvonnan kannalta keskeinen merkitys on paitsi verovelvollisten ja veroviranomaisten niin myös eri maiden veroviranomaisten välisellä tietojenvaihdolla. Hallituksen esityksen perusteella ei muodostu selkeää kuvaa siitä, mitä raportointivelvoitteita verovelvollisille muodostuu säännösten perusteella. Oletuksena saattaa olla se, että verovelvolliset eivät ryhdy soveltamisalaan kuuluviin toimiin tai ainakin luopuvat niistä veroseuraamusten välttämiseksi. Esityksen perusteella ei muodostu selkeää kuvaa siitäkään, miten Verohallinnon on mahdollista varmistua säännösten oikeasta soveltamisesta. Esityksessä on tosin todettu sääntelyn asettavan vaatimuksia Verohallinnon kansainväliselle yhteistyölle hybridijärjestelyiden rajat ylittävästä luonteesta johtuen.

Yksityiskohtaisia kommentteja

Kuten edellä on todettu, esitetyt säännökset ovat monimutkaisia ja paikoin hyvin teknisiä. Tämän vuoksi on tarkoituksenmukaista, että esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa säännösten sisältöä on avattu myös esimerkkitapauksin.

Kävin esimerkit läpi ja niiden perusteella veroasiantuntijan on mahdollista kohtuullisesti päätellä se, millaisista soveltamistilanteista kunkin säännöksen kohdalla voisi olla kyse.

Säännösten soveltamisalaan liittyvästä tulkinnanvaraisuudesta nostaisin kuitenkin esiin esimerkin 9. Esimerkissä 9 on kyse tilanteesta, jossa suomalainen A Oy omistaa valtiossa B asuvan yksikön B. B maksaa A:lle korkosuorituksen ja vähentää sen verotuksessaan, koska se on valtiossa B erillinen verovelvollinen. Sen sijaan Suomessa B:tä pidettäisiin verotuksellisesti läpinäkyvänä eikä A Oy:tä

verotettaisi B:ltä saaduista koroista. Kyseessä olisi direktiivin soveltamisalaan kuuluva tilanne, jossa vähennettyä korkomenoa ei vastaisi Suomessa veronalainen tulo.

En ole aivan vakuuttunut siitä, ettei B:n maksamaa korkoa otettaisi huomioon A Oy:n verotuksessa siitä johtuen, että B on Suomessa läpinäkyvä. Suomessa verotuksessa läpinäkyvänä yksikkönä voidaan pitää joko henkilöyhtiöitä muistuttavia yksiköitä, jolloin sovellettavaksi tulisivat ulkomaisen yhtymään ja sen osakkaan verotusta koskevat säännökset. Koska A Oy on ilmeisesti B:n ainoa osakas, kyse ei kuitenkaan ilmeisesti olisi yhtymäverotuksen periaatteiden soveltamisesta Suomessa. Jos olisi, niin B:n korkosuoritus olisi käsittääkseni veronalaista tuloa A Oy:lle ja se toisaalta pienentäisi B:n veronalaista tulosta, joka jaettaisiin A Oy:lle verotettavaksi Suomessa. Ilmeisesti esimerkissä olisi kyse KHO:n oikeuskäytännössä sovellettavan läpivirtausperiaatteen soveltamista, jota on kuvattu aiemmin esityksen perusteluissa. Tämäkään verokohtelu ei kuitenkaan käsittääkseni voi johtaa siihen, että B:n maksama korko ei tulisi Suomessa verotetuksi A Oy:n tulona. Läpivirtausperiaatteen soveltaminen edellyttää käytännössä sitä, että B jakaa kaikki tulonsa vuosittain verotettavaksi A Oy:lle. Tässäkin tilanteessa korkoa vastaava suoritus tulisi Suomessa verotetuksi A Oy:n tulona osana B:n jakamaa tuloa. Esimerkin lopussa on todettu, että siinä kuvattu tilanne olisi varsin harvinainen Suomessa. En ole vakuuttunut, että koko tilannetta voisi edes syntyä Suomessa.

Edellä kuvatun esimerkin tarkoituksena on osoittaa, että ehdotettujen säännösten soveltamisala ei aina ole yksiselitteinen ja edellyttää ainakin kahden eri valtion verolainsäädännön tuntemista. Jos esimerkin tilanteeseen liittyvä tulkintani B:n suorittaman koron veronalaisuudesta Suomessa on oikea, B:n suorittaman koron vähennyskelpoisuutta ei tulisi rajoittaa B valtiossa hybridisäännösten osalta. Samoin Suomessa ei tulisi sovellettavaksi esitetty 5 §:n 2 momentin toissijainen menetelmäsäännös, jonka perusteella Suomen tulisi sisällyttää B:n suorittama korko veropohjaan, koska vähennystä ei ole evätty B valtiossa.

Ystävällisesti

Tomi Viitala