Professori (emeritus)
Tutkimusjohtaja
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

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

Lähtökohdat

Tuloverojärjestelmän peruslähtökohtana on se, että tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus ratkaistaan kunkin verovelvollisen osalta itsenäisesti valtion kansallisten lakien mukaan. Suomessa veronalaisia tuloja ovat TVL:n, EVL:n ja MVL:n mukaan veronalaiset tulot ja vähennyskelpoisia menoja näiden lakien mukaan vähennyskelpoiset menot. Peruslähtökohdan mukaisesti tulon veronalaisuuteen tai menon vähennyskelpoisuuteen ei vaikuta se, miten jotain toista verovelvollista verotetaan eikä siihen vaikuta myöskään jonkin toisen valtion verolakien sisältö. Niinpä tulonhankkimistarkoituksessa suoritettu hyödykkeen hankintameno, jostain palvelusta suoritettu meno on vähennyskelpoinen verovelvollisen verotuksessa siitä riippumatta, miten toisen osapuolen, hyödykkeen tai palvelun myyjän verotuksessa käsitellään hänen saamaansa luovutushintaa. Tämä lähtökohta pätee niin kotimaisissa kuin rajat ylittävissäkin tilanteissa. Pääsääntö on siis se, että eri verovelvollisten verokohtelun eroavuuksia ei oteta tuloverotuksessa huomioon sen paremmin kansallisissa kuin rajat ylittävissäkään tilanteissa.

Kansainvälisessä verotuksessa edellä mainittu lähtökohta on osoittautunut ongelmalliseksi. Kun valtioiden lainsäädännöt poikkeavat toisistaan, rajat ylittävissä tilanteissa saattaa syntyä sellaisia verokohtelun eroavuuksia ja verotuksellisia lopputuloksia, joita valtiot eivät ole tarkoittaneet. Lopputuloksena voi olla se, että sama meno vähennetään samaan intressipiiriin kuuluvien verovelvollisten verotuksessa kahteen kertaan tai saadaan vähennys, joka ei tuloudu missään. Tällainen eri valtioiden toisistaan poikkeavien lainsäädäntöjen seurauksena syntyviä verokohtelun eroavuus antaa mahdollisuuden käyttää eroavuutta hyväksi verosuunnittelussa. Siihen on ollut vaikeata puuttua pelkästään kansallisilla säännöksillä. Sen vuoksi verokohtelun eroavuudet ja niiden seurauksena tapahtuva veropohjan rapautuminen on ollut yksi keskeinen alue, johon OECD:n BEPS-hankkeessa on kiinnitetty huomiota. EU:ssa verokohtelun eroavuuksia koskeva sääntely sisällytettiin veron kiertämistä estävään direktiiviin, ns. ATAD-direktiiviin, jonka 9 artiklassa oli varsin yksinkertaiset verokohtelun eroavuuksia koskevat säännökset. Sittemmin ATAD-direktiiviä muutettiin muutosdirektiivillä (2017/952), ns. ATAD2-direktiivillä. ATAD2 direktiivi sisältää olennaisesti alkuperäistä sääntelyä kattavammat säännökset verokohtelun eroavuuksista ja niiden huomioon ottamisesta verotuksessa. Esillä olevassa hallituksen esityksessä on kysymys ATAD2 direktiivin määräysten voimaansaattamisesta Suomessa. Samalla kysymyksessä on yksi palanen uudistuvassa kansainvälisen verotuksen järjestelmässä.

Esityksen yleisluonnehdinta

Hybridijärjestelyjä koskevien säännösten tavoitteena on torjua verokohtelun eroavuuksien veropohjaa rapauttavaa vaikutusta. Sääntelyn tavoitteena on ensisijaisesti ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista. Mikäli säännösten ennaltaehkäisevä tarkoitus toteutuu, esitettyjen säännösten soveltamistilanteet tulevat jäämään vähäisiksi. On kuitenkin syytä huomata se, että hybridisäännösten soveltaminen ei riipu siitä, onko kysymyksessä veron kiertäminen tai verosuunnittelu. Esitettyjen säännösten soveltamistilanteita syntyy kansainvälisessä toiminnassa vääjäämättä valtioiden toisistaan poikkeavien verolainsäädäntöjen vuoksi ja ilman, että verovelvollinen olisi millään tavalla tavoitellut verokohtelun eroavuuden hyödyntämistä toiminnassaan. Niinpä esimerkiksi esitetyn lain 7 §:ssä tarkoitettuja kiinteisiin toimipaikkoihin kytkeytyviä tilanteita voi syntyä ilman sen kummempaa verosuunnittelua. Kyseisen pykälän yksityiskohtaisissa perusteluissa esitetään esimerkkejä myös konserniverotuksen vaikutuksista esillä olevien hybriditilanteiden taustalla. Kun konserniverojärjestelmät tyypillisesti poikkeavat olennaisestikin toisistaan, esimerkkien 16 (s. 81–82) ja 17 (s. 83–84) mukaisia tilanteita voi hyvinkin syntyä ilman, että verovelvollinen on tavoitellut hyödyn saamista verokohtelun eroavuuksista.

Nyt säädettävä lainsäädäntökokonaisuus monimutkaistaa selvästi verotusta. Säädettäväksi esitetty laki rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta on poikkeuksellisen vaikeasti hahmotettava säännöstö. Kansainvälistä toimintaa harjoittaville verovelvollisille nyt säädettävä kokonaisuus asettaa merkittäviä tiedollisia vaatimuksia. Esitetty lainsäädäntö laajentaa olennaisesti verovelvollisen vastuuta olla selvillä hybridijärjestelyn muiden osapuolten muun kuin Suomen lain mukaisesta verotuksesta. Tätä ongelmaa lieventää, mutta ei kuitenkaan poista se, että sääntely koskee pääosin vain etuyhteystilanteita. Soveltamistilanteissa mahdollisten virheiden seuraamuksia arvioitaessa tämä samoin kuin se, että säännökset voivat lisäksi molempien osapuolten lainkäyttöalueilla olla tulkinnanvaraisia, tulisi ottaa huomioon.

ATAD2-direktiivi on luonteeltaan pakottavaa minimisääntelyä ja jättää melko vähän liikkumavaraa kansalliselle lainsäätäjälle. Direktiivistä poiketen hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia

esitetään sovellettavaksi myös henkilöyhtiöihin lukuun ottamatta lakiesityksen 5 §:n 1 momenttia ja 6 §:n 2 momenttia. ATAD-direktiivin täytäntöönpanossa sovellettu käytäntö (mm. EVL 18 a § ja 18 b §) ja esityksessä (s. 27) mainitut perusteet huomioon ottaen esitetty soveltamisalan laajennus on ymmärrettävä. Yleisesti ottaen esitys noudattaa kiinteästi direktiivin sääntelyä, mutta lakiesitys on kohtuullisen hyvin onnistuttu sovittamaan Suomen verolainsäädännön ympäristöön. Perusteltua on myös se, että laki koskee ulkomaisen yrityksen täällä olevaa kiinteää toimipaikkaa.

On hyvä, että esityksessä on käsitelty myös nyt esitettävän säännöstön suhdetta muuhun kansalliseen säännöstöön kuten korkojen vähentämistä koskevaan säännöstöön (EVL 18 a § ja 18 b §), veron kiertämistä estävään VML 28 §:ään, siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa VML 31 §:ään ja väliyhteisölain säännöksiin. Se, että esitetty hybridisääntely veropohjaa koskevana sääntelynä menee soveltamisjärjestyksessä korkovähennyssäännöstön sekä veron kiertämistä estävän ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevien säännösten edelle on perusteltua. Väliyhteisölaki tulee puolestaan ottaa huomioon ennen hybridisääntelyä, koska muutoin syntyisi lain tarkoituksen vastaisesti taloudellista kahdenkertaista verotusta. Hallituksen esityksen linjaukset ovat siis perustellut.

Kokonaisuutena pidän lakiesitystä peruslähtökohdiltaan onnistuneena ja se täyttää direktiivin vaatimukset.

Yksityiskohtia

Hallituksen esityksen perusteluissa on käsitelty yleisellä tasolla direktiivin sisältöä ja OECD:n ohjeistusta. Nyt säädettävän lain tausta huomioon ottaen on selvää, että lakia tulkittaessa direktiivi ja OECD:n ohjeistus otetaan huomioon. Verotuksen legaliteettiperiaate huomioon ottaen OECD:n ohjeet eivät kuitenkaan ole ongelmaton tulkintalähde säännösten soveltamisessa. OECD:n ohjeita ei ole syytä pitää lainvalmisteluaineiston veroisena oikeuslähteenä, oikeuslähteet olisi yleensä syytä olla myös suomen- ja ruotsinkielisinä ja OECD:n ohjeet voivat muuttua niin, että uusien ohjeiden soveltaminen ainakin ennen ohjeiden muutosta syntyneisiin oikeussuhteisiin on ongelmallista. Uudet ohjeet voivat merkitä asiallisesti ottaen lainmuutosta, joka tulee olla Suomen eduskunnan käsissä. Kireämpään suuntaan muuttuneiden OECD:n ohjeiden taannehtivaa soveltamista ei voida hyväksyä.

Hallituksen esityksessä sivulla 24 käsitellään oikeuskäytäntöä, josta ilmenee, että korkein hallinto-oikeus on hyväksynyt OECD:n ohjeistuksen käyttämisen verosopimusten ja siirtohinnoittelutilanteiden tulkintalähteenä myös ohjeistusta edeltäneiden verovuosien osalta. Puutteena on pidettävä sitä, että esityksessä ei jostain syystä mainita lainkaan uusinta tätä aihepiiriä koskevaa ratkaisua KHO 2018:173. Siinä KHO sovelsi verovelvollisen vuoden 2006—2008 verotuksissa OECD:n vuoden 1995 ohjeita, jotka olivat kyseisinä verovuosina 2006–2008 julkaistuna olleet ohjeet. Verohallinto oli käyttänyt uusimpia vuoden 2010 ohjeita. Mielestäni hallituksen esityksessä annetaan tältä osin ainakin osittain puutteellinen kuva siitä, minkä ajankohdan ohjeita kulloinkin tulee käyttää. Jos OECD:n hybridiohjeistusta tullaan jatkossa muuttamaan, tulee tällöin ottaa huomioon myös ratkaisusta KHO 2018:173 ilmenevä linjaus. Uusien ohjeiden taannehtivaan soveltamiseen tulee suhtautua esityksessä sanottua pidättyvämmin. Olisi hyvä, jos valtiovarainvaliokunta täsmentäisi hallituksen esityksessä mainittua tulkintaa mietinnössään.

Hybriditilanteiden verotuksessa on kysymys erittäin monimutkaisista ja vaikeaselkoisista kokonaisuuksista. Hallituksen esityksessäkin todetaan, että direktiivin mukainen sääntely muodostaa monimutkaisen kokonaisuuden. Tämä näkyy lakiesityksen pykälätasolla. Myös esityksen

yksityiskohtaiset perustelut ovat monimutkaiset. Niissä on kuitenkin useita hyviä puolia. Tulkintatilanteiden näkökulmasta on hyvä, että myös yksityiskohtaisissa pykäläperusteluissa nimenomaisesti viitataan kuhunkin asiayhteyteen liittyviin direktiiviartikloihin ja OECD:n suosituksiin. Toisena hyvänä puolena yksityiskohtaisissa perusteluissa on se, että niihin on sisällytetty esimerkkejä tilannetta yksinkertaistavine kuvioineen. Ne ovat omiaan olennaisesti helpottamaan pykälän sisällön avautumista.

ATAD2 direktiivin alaan eivät kuulu verotukseen vaikuttavien erien arvostus- ja jaksottamiserot. Niitä koskevaa säännöstöä ei ole myöskään esityksessä eikä säännöstöä siis sovelleta tällaisiin eroavuuksiin, ellei kysymyksessä samalla ole esitetyn lain kattama hybridielementti. Esitetyn sääntelyn soveltamisalaa arvioitaessa on huomattava myös se, että esityksessä tarkoitettua verokohtelun eroavuutta ei synny myöskään erilaisista verokannoista. Esitettyä säännöstöä voidaan soveltaa vain siinä mainittuihin hybriditilanteisiin, vaikka kysymyksessä olisikin etuyhteystilanne. Näin ollen jatkossakin pääsääntönä verojärjestelmässä on kansallisissa ja rajat ylittävissä tilanteissa ja myös rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa se, että tulon ja menon kohtelu Suomessa asuvan verovelvollisen verotuksessa määräytyy pelkästään häneen sovellettavien Suomen verolainsäädännön säännösten mukaisesti eikä transaktion toisen osapuolen verotuksella ole merkitystä asiassa.

Tampereella 10.11.2019

Seppo Penttilä
Professori (emeritus),
Tutkimusjohtaja