VALTIOVARAINMINISTERIÖ

VM080:00/2019
VN/10694/2019

Lausunto
18.11.2019

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto
00102 EDUSKUNTA

Hallituksen esitys eduskunnalle 68/2019

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, emeritusprofessori Seppo Penttilä ja apulaisprofessori Tomi Viitala.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää eduskunnalle lausuntonaan kirjallisissa lausunnoissa esille tuoduista seikoista seuraavaa:

Rahoitusvälineitä koskevaan säännökseen liittyvä aikaraja

Yhdessä lausunnossa on esitetty laissa säädetyn aikarajaa koskevan säännöksen keventämistä direktiivin sallimalla tavalla siten, että tulo voidaan katsoa sisällytetyksi veropohjaan, jos se sisällytetään tuloon markkinaehtoperiaatteen mukaan määritellyn kohtuullisen ajan kuluessa tulevana verokautena.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä on otettu säännökseen kiinteään ajankohtaan sidottu aikaraja sen sijaan, että aikaraja olisi mikä tahansa, kunhan se on markkinaehtoperiaatteen mukainen. Säännökseen sisältyvää aikarajaa on pidennetty esitysluonnoksesta saadun palautteen johdosta. Ratkaisu on tarkoituksenmukainen verovalvonnallisista syistä, eikä valtiovarainministeriö pidä perusteltuna muuttaa säännöstä.

Veropohjaan sisältyvän tulon käsite

Yhdessä lausunnossa on esitetty, että veropohjaan sisältyvän tulon käsite tulee määritellä lain tasolla ja määritelmästä tulee käydä ilmi, sisältyykö verovapaa tulo veropohjaan.

Valtiovarainministeriön lausunto

Direktiiviin perustuvaa veropohjaan sisältyvän tulon käsiteen soveltamista on kuvattu esityksessä sanallisesti ja lukuisin esimerkein. Käsitteen sisältö määrittyy sen asiayhteyden perusteella, jossa käsitettä sovelletaan. Käsitettä veropohjaan sisältyvä tulo käytetään esityksessä säännöksissä, joita sovelletaan silloin kun kyse on vähennyksestä ilman että vastaavaa tuloa verotetaan ja joissa verokohtelun eroavuuden osapuolten välillä ei ole sellaista suhdetta, johon perustuen toisen tulos voitaisiin ottaa huomioon toisen osapuolen verotuksessa. Tilanteissa, joissa käsitettä käytetään, vähennys ja tulo sisältyvät eri veropohjiin ja verokohtelun eroavuus muodostuu yleensä vähennyksestä ja vastaavasta verovapaasta tulosta.

Esityksessä on kuvattu sanallisesti ja lukuisin esimerkein myös kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsitteen soveltamista. Käyttötarkoituksestaan johtuen tämä käsite eroaa edellä kuvatusta käsitteestä. Myös tämän käsitteen sisältö määrittyy sen asiayhteyden perusteella, jossa käsitettä sovelletaan. Käsitettä käytetään niissä säännöksissä, joissa verokohtelun eroavuuden osapuolten välillä on sellainen suhde, johon perustuen toisen tulos voidaan ottaa huomioon toisen osapuolen verotuksessa. Tilanteissa, joissa käsitettä käytetään, vähennys ja tulo tai kaksi vähennystä sisältyvät veropohjiin, jotka ovat lähtökohtaisesti samansisältöisiä ja verokohtelun eroavuus muodostuu vain siltä osin kuin veropohjissa on eroa. Veropohjat voivat erota toisistaan esimerkiksi sen vuoksi, että toisessa veropohjassa otetaan huomioon kolmannen osapuolen tuloja, kun taas toisessa näitä ei oteta huomioon.

Esityksen valmistelun yhteydessä on todettu, ettei laissa ole mahdollista kauttaaltaan käyttää veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä lähinnä vastaavaa Suomen verotuksessa vakiintunutta termiä veronalainen tulo. Valmistelun yhteydessä ei ole pidetty mahdollisena myöskään määritellä tarkasti lain tasolla käsitettä veropohjaan sisältyvä tulo tai tästä erillistä käsitettä kahteen kertaan veropohjaan sisältyvä tulo. Hybridisäännöksissä veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä käytetään, kun on kyse tulosta, jota verotetaan Suomen ulkopuolisella lainkäyttöalueella siellä sovellettavien säännösten mukaisesti. Kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä käytetään, kun on kyse tulosta, joka voidaan ottaa verotuksessa huomioon molempien hybridijärjestelyn osapuolten lainkäyttöalueilla näillä alueilla sovellettavien säännösten mukaisesti. Olennaista molempien käsitteiden sisällön ja soveltamisen kannalta on ulkomailla sovelletut verolainsäännökset, jotka voivat olla varsin monenlaisia. Tässä tilanteessa käsitteiden määritteleminen toisaalta lainsäännöksille ominaisella tarkkuudella ja toisaalta hybridisääntelyn tavoitteet ja tarkoitus säilyttäen olisi Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan hyvin vaikeaa ja varsin todennäköisesti tekisi sääntelystä vielä monimutkaisemman. Valmistelussa on pidetty tarkoituksenmukaisempana käsitellä tätä kokonaisuutta laajemmin perusteluissa.

Arvostuksen ja jaksotuksen eroavuus

Yhdessä lausunnossa on esitetty ehdotetun sääntelyn soveltamisalan tarkentamista siten, etteivät arvostus- tai jaksotuserot vaikuttaisi säännösten soveltamiseen, ellei säännöksessä nimenomaisesti toisin säädetä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Ehdotettujen säännösten mukaan niiden soveltamisen edellytyksenä on, että tilanteessa ilmenee kussakin säännöksessä tarkoitettu niin sanottu hybridielementti. Arvostuksen ja jaksotun eroavuudella voi sinänsä olla vaikutusta säännösten soveltamisen kannalta, mutta kuten esityksen perusteluissa on todettu, tällainen eroavuus ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu hybridielementti eikä tällainen eroavuus suoraan vaikuta siihen määrään, joka hybridisäännöksen soveltamisen johdosta jää vähentämättä tai lisätään tuloon. Arvostuksen ja jaksotuksen eroavuuden merkitys hybridisääntelyn soveltamisen näkökulmasta vaihtelee tilanteen olosuhteista riippuen, minkä vuoksi valtiovarainministeriö ei pidä sääntelyn tavoitteiden kannalta tarkoituksenmukaisena sitä, että säännösten soveltamisalaan tehtäisiin näiden eroavuuksien osalta kategorinen rajaus. Valtiovarainministeriö huomauttaa lisäksi, ettei tällaista muodollisen rajauksen mahdollisuutta sisälly myöskään direktiiviin, jolloin tällainen rajaus voisi olla tulkittavissa direktiivin vastaiseksi.

Strukturoitu järjestely

Yhdessä lausunnossa on esitetty strukturoitua järjestelyä koskevan säännöksen soveltamisalan tarkentamista. Lausunnon mukaan strukturoidun järjestelyn määritelmään sisältyvä ”verokohtelun eroavuuden hinnoitteleminen järjestelyn ehtoihin” tulisi tarkoittaa sitä, että osapuolet ovat keskenään sopineet siitä, miten verokohtelun eroavuudesta saatava hyöty jaetaan osapuolten välillä, ja tällaisen sopimuksen olemassaolo voidaan näyttää toteen. Lausunnon mukaan pelkästään sen seikan, että joku järjestelyn osapuolista on yksipuolisesti laskenut saavansa verokohtelun eroavuudesta hyötyä, ei tulisi johtaa siihen, että järjestelyä pidettäisiin strukturoituna järjestelynä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että direktiiviin mukainen strukturoidun järjestelyn määritelmä ja käsitteen soveltamista koskeva säännös sisältyvät ehdotetun eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskevan lain 1 §:n 5 momenttiin. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan säännökseen tavoitteet huomioon ottaen säännöksen soveltamisalaa ei ole tarkoituksenmukaista rajata lausunnossa esitetyllä tavalla. Rajaus merkitsisi asiallisesti säännöksen soveltamisalan kaventamista eikä sellaiselle löydy tukea direktiivistä eikä direktiivin tulkintasuosituksena käytettävästä OECD:n raportista.

Valtiovarainministeriö toteaa lisäksi, että ehdotetun säännöksenkin mukaan säännöstä ei sovelleta, jos verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevan henkilön ei voida odottaa olleen tietoisia verokohtelun eroavuudesta eikä kukaan näistä ole saanut siitä mitään veroetua. Esitetty sääntely on osa tuloverojärjestelmää ja kuuluu verotusmenettelylakiin sisältyvien tuloverotuksen ilmoittamisvelvollisuutta ja valvontaa koskevien säännösten soveltamisalaan.

Hybridijärjestelyjen verotusta koskevan lain 8 §:n viittaus direktiiviin

Yhdessä lausunnossa on katsottu, että hybridijärjestelyjen verotusta koskevan lain 8 §:ää tulisi selkeyttää niin, että pykälää sovellettaisiin ainoastaan sellaisiin verokohtelun eroavuuksiin, jotka kuuluisivat lain 1-7 §:n soveltamisalaan jos niillä olisi suora liityntä Suomen verotukseen.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, ettei lausunnossa tehtyä esitystä voida toteuttaa. Tämä johtuu siitä, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotusta koskeva laki ei sisällä niitä direktiivien määräyksiä, joita vastaava sääntely toteutuu Suomessa jo muun sääntelyn kautta. Ehdotetun lain 8 §:n säännöstä on direktiivin mukaan kuitenkin sovellettava, jos mihin tahansa direktiivissä tarkoitettuun toisella lainkäyttöalueella tapahtuvaan hybridijärjestelyyn perustuva verokohtelun eroavuus siirretään Suomeen. Tästä syystä 8 §:ssä tulee olla viittaus direktiiviin eikä mainittuun lakiin.

Osastopäällikkö Terhi Järvikare

Erityisasiantuntija Anu Rajamäki