Kasvu ja vaikuttaminen -osasto 9.11.2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

HE 204/2021 vp

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta.

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia. Muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta koskien käänteisten hybridien verokohtelun eroavaisuuksia. Nyt käsillä olevan hallituksen esityksen luonnoksen tarkoituksena on panna täytäntöön veronkiertodirektiivin 9 a artikla kansallisessa lainsäädännössä.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Esityksen perusteluja laajennettu tarkoituksenmukaisesti

Direktiivin mukaisesti edellytysten täyttyessä yhtymiä verotetaan erillisinä hybridiyksikköinä. Direktiivin sanamuodon mukainen toteutustapa olisi tehdä yhtymästä erillinen verovelvollinen. Hallituksen esityksessä direktiivin implementointi on esitetty toteutettavaksi toisella tavalla, laajentamalla rajoitetusti verovelvollisten yhtiömiesten verovelvollisuutta.

SAK on aiemmassa lausunnossaan (hanke VM013:00/2020, SAK 14715/2021) tuonut esiin, kuinka valittu implementointitapa voi olla ongelmallinen kansainvälisen vero-oikeuden näkökulmasta. Suomen solmimista verosopimuksista johtuen Suomi ei tosiasiassa pysty verottamaan rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä, mistä seuraa kaksi haastetta. Jos Suomi verosopimuksista huolimatta verottaa rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä, Suomi rikkoo verosopimuksia *ja* jos Suomi ei verota rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä, Suomi ei täytä veronkiertodirektiivin vaatimusta hybridijärjestelyyn perustuvan verovaikutuksen neutraloinnista.

SAK toi aikaisemmassa lausunnossaan esiin, kuinka hallituksen esityksen perusteita tulee laajentaa ja syventää. Erityisesti rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verovelvollisuuden laajentamiseen liittyvää problematiikkaa erityisesti verosopimustilanteissa tulisi käsitellä tarkemmin. Hallituksen esityksen tulisi vastata esimerkiksi kysymykseen siitä, miten tulee menetellä tilanteessa, jossa rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen

verotus ei verosopimuksista johtuen ole mahdollista, mutta direktiivin vaatimus tulisi tästä huolimatta toteuttaa.

Nyt käsillä olevassa hallituksen esityksessä ehdotettuja säännöksiä, niissä käytettyjä termejä ja säännöskohtaisia perusteluja on täsmennetty. Ehdotetun mallin verosopimuksiin liittyvää arviointia on laajennettu ja lisäksi vaihtoehtoisia malleja koskevaa arviota on syvennetty. Esimerkiksi vaihtoehtoja ja niiden vaikutuksia koskevaa kappaletta on laajennettu seuraavasti:

> *Tällä hetkellä yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia eivätkä näin ollen myöskään yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisia. Mikäli verovelvollisuus käänteisen hybridiyksikön tulosta asetettaisiin yhtymälle, yhtymää olisi kohdeltava ainakin käänteisen hybridiyksikön tulosta yleisesti verovelvollisena. Tämä edellyttäisi muutoksia ainakin tuloverolain 9 §:n 1 momenttiin sekä tuloverolain 16 §:ään. Epäselvää on, voitaisiinko yhtymää pitää verovelvollisena vain käänteisen hybridiyksikön tulon osalta ja muilta osin edelleen vain laskentasubjektina. Muutoksella voisi olla vaikutusta yhtymän verosopimusasemaan sekä esimerkiksi Suomen velvollisuuteen asuinvaltiona hyvittää ulkomaisia veroja. Erityisesti mikäli yhtymästä tehtäisiin verovelvollinen vain osittain, kyse olisi täysin uudentyyppisestä sääntelystä, josta voisi aiheutua monimutkaisia tulkintatilanteita. -- Oletettavaa on, että käänteisen hybridin tilanteet ovat vuositasolla harvalukuisia eikä koko yhtymäverojärjestelmän muuttaminen näin ollen vaikuta oikeasuhtaiselta.*

Ehdotuksiin ja niiden vaikutuksiin koskevaa kappaletta on laajennettu seuraavasti:

> *Myös OECD:n verosopimuskommentaareissa 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 verosopimuskommentaarin mukaan yhtiömiehen oikeutta vedota tulo-osuuden verosopimusetuihin voidaan rajoittaa tilanteessa, jossa yhtymän sijaintivaltio kohtelee yhtymää läpinäkyvänä ja yhtiömiehen asuinvaltio puolestaan erillisenä yhtiönä. Myös verosopimusten soveltamistilanteissa tulisi ottaa huomioon, onko yhtymä käänteisen hybridiyksikön tilanteessa.*

SAK:n näkemyksen mukaan esityksen sisältämiä perusteluja on kokonaisuudessaan laajennettu ja tarkennettu tarkoituksenmukaisesti. Tehdyt muutokset vastaavat suurimmilta osin niihin huomioihin, jotka ovat tulleet esiin lainsäädäntöprosessin aikaisemmissa vaiheissa. Esimerkkien lisäämistä hallituksen esitykseen voidaan myös pitää perusteltuna, koska ne konkretisoivat hybridijärjestelyihin liittyviä tilanteita.

Jäsenvaltioiden yhtiöveropohjan turvaaminen tärkeää

Veronkiertodirektiivin sanamuodon mukainen toteutustapa olisi tehdä yhtymästä erillinen verovelvollinen kansallisessa lainsäädännössä. Ratkaisu olisi kuitenkin vaikea sovittaa nykyiseen verojärjestelmään. Ehdotetut säännökset soveltuisivat kuitenkin vain pieneen osaan 50–80 yhtymän joukosta. Yhtiömiesten verovelvollisuuden laajentaminen täydennettyine perusteluineen on tarkoituksenmukainen direktiivin implementoinnin toteuttamistapa.

Hallituksen esityksen ja direktiivin tavoitteena on jäsenvaltioiden yhtiöveropohjan turvaaminen, verokohtelun eroavaisuuksien aiheuttaman veropohjan rapauttavan vaikutuksen torjuminen ja veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamisen ennaltaehkäiseminen. Nämä tavoitteet ovat äärimmäisen kannatettavia.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry