LAUSUNTO

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta (HE 204/2021)

Kiitän eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni hallituksen esityksestä otsikkoasiassa. Esityksellä on tarkoitus muuttaa eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia sekä tuloverolakia. Muutokset perustuvat direktiivin artiklaan, joka koskee niin sanottua käänteistä hybridiä eli elinkeinoyhtymää, joka katsotaan toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti erilliseksi verovelvolliseksi. Olen antanut valtiovarainministeriölle hybridiverotuksen aiempaa implementointivaihetta koskien 15.8.2019 sekä nyt esillä olevaa muutosta koskien 10.9.2021 päivätyt lausuntoni.

Lausunnossa pitäydyn pääosin yleisiin sekä eräisiin yksityiskohtaisiin kommentteihin. Ne liittyvät esityksen sisältöön sekä sen suhteeseen muutoksen kohteena olevaan verolainsäädäntöön. Kommenttini on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainvaliokunnan tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Hallituksen esityksen lähtökohdat

Esitetyt muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin, kun kyse on käänteisten hybridien verokohtelun eroavaisuuksista.

Direktiivin hybridijärjestelyjä koskeva sääntely on muilta osin saatettu pääosin voimaan 1.1.2020 alkaen lailla eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (L 30.12.2019/1567, hybridilaki) nyt esillä olevin direktiivin 9 a artiklaa koskevin poikkeuksin.

Esityksessä ehdotetaan, että mainitun lain soveltamisalaa laajennettaisiin kattamaan tilanteet, joissa kotimaisen elinkeinoyhtymän tulo-osuutta ei veroteta rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, asuinvaltiossa siitä syystä, että yhtiömiehen asuinvaltio katsoo yhtymän erilliseksi verovelvolliseksi. Kyseessä olisi siten direktiivissä tarkoitettu niin sanottu käänteisen hybridiyksikön verokohtelun eroavuutta koskeva tilanne.

Lisäksi edellytyksenä olisi, että yhtiömies yksin tai siihen etuyhteydessä olevien yhtiömiesten kanssa käyttää määräysvaltaa hybridiyksikössä. Sääntelyä ei olisi kuitenkaan tarkoitus soveltaa, mikäli käänteinen hybridiyksikkö olisi vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa tarkoitettu vaihtoehtorahasto, joka on laajaomisteinen ja jolla on hajautettu arvopaperisalkku. Ehdotettuja käänteistä hybridiä koskevia säännöksiä sovellettaisiin avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verotuksessa.

Esityksessä ehdotetaan veronkiertodirektiivin 9 a artiklan täytäntöönpanoa kansallisessa verolainsäädännössä. Tämä on määrä toteuttaa siten, että tuloverolakiin ehdotetaan lisättäviksi säännökset, joissa säädetään Suomesta saadun tulon veronalaisuudesta käänteisen hybridiyksikön yhtiömiesten verotuksessa esityksessä määritetyissä tilanteissa.

Lakien on pääosin määrä tulla voimaan 31.12.2021 ja niitä on määrä soveltaa ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa. Tämä johtuu siitä, että direktiivi ei mahdollista siirtymäaikaa käänteisen hybridiyksikön tulon verottamiseen, vaan tuloa on verotettava 1.1.2022 alkaen. HE:ssä esitettyyn säännösehdotukseen on viime vaiheessa tehty merkittäviä muutoksia. Aikataulu on siten poikkeuksellinen kireä, mikä ei voi olla näkymättä hallituksen esityksessä. Samalla lienee syytä kääntää katse jo tulevaan eli muutosten soveltamisen seurantaan ja vaikutusten arviointiin.

Hallituksen esityksen mukaisen lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Ehdotetun muutoksen sisältö, sen suhde voimassa olevaan lainsäädäntöön sekä aiemmin lausuntopyynnön kohteena olleeseen esitysluonnokseen

Lausuntokierroksella olleeseen esitysluonnokseen on tehty olennaisia muutoksia. Hybridilain soveltamisalaa koskevaan 1 §:n säännökseen esitetään nyt muutettavaksi ja erityisesti lisättäväksi ehdotettavien mainitun lain 8 a §:n sekä TVL 9.5 §:n sisältö on sisällöltään hyvin erilainen lausuntojen johdosta tehtyjen muutosten jälkeen. Esitettyyn sääntelyyn liittyy runsaasti rajanvetokysymyksiä suhteessa voimassa olevaan sääntelyyn ja kansallisen verojärjestelmän perusrakenteisiin kuten henkilöyhtiöiden luonteeseen jakosubjekteina.

Hallituksen esityksessä (s. 23-25) perustellaan valittua mallia muun muassa suhteessa direktiivin asianomaiseen artiklaan, jonka mukaan edellytysten täyttyessä olisi tullut laajentaa yhtymän verovelvollisuutta. Laajojen perustelujen nojalla esityksessä osoitetaan siinä valitun mallin ja implementoinnin olevan ”pienempi paha” suhteessa kansallisen verojärjestelmän perusratkaisuihin ja sen ennakoitavuuteen ja selkeyteen. Valittua sääntelytapaa perustellaan myös Ruotsissa tehdyillä ja 1.7.2021 voimaa tulleilla lainsäädäntöratkaisuilla.

Esityksen vaikutukset kohdistunevat varsin rajattuun verovelvollisjoukkoon. Hallituksen esityksen mukaan Verohallinnosta saatujen verovuotta 2019 koskevien tietojen perusteella hieman alle 200 yhtymällä oli rajoitetusti verovelvollinen yhtiömies, joka on muu kuin luonnollinen henkilö. Edelleen hallituksen esityksessä arvioidaan, että yhtymistä noin 50–80 olisi sellaisia, joiden rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen, joka on muu kuin luonnollinen henkilö, äänioikeusosuus tai pääomaosuus olisi vähintään 50 prosenttia. Muista HE:ssä esitetyistä perusteluista johtuen siinä arvioidaan, että potentiaalisten soveltamistilanteiden määrä on huomattavasti pienempi kuin 50–80 yhtymän rajoitetusti verovelvolliset yhtiömiehet. Ruotsissa vastaavan sääntelyn on arvioitu kohdistuvan alle 30 yhtiömieheen.

Myös esitetyn muutoksen vaikutukset verotuottoon arvioidaan vähäisiksi. HE:n mukaan siinä on otettu huomioon myös arviointineuvoston lausunnon suositukset. Lausunnossa suositeltiin muun muassa kuvaamaan selkeämmin, kuinka todennäköistä on, että arvioidut vaikutukset toteutuvat. Vaikutusarviointiin liittyvät haasteet tukevatkin ajatusta siitä, että esitettyjen

muutosten soveltamisen ja vaikutusten seurantaa ja arviointia tulee jatkaa säännösten voimaan tulon jälkeen. Esitetyn muutoksen ennaltaehkäisevä (dynaaminen) vaikutus voidaan ottaa tällöin myös paremmin huomioon.

Esitetyn TVL 9.5 §:n sisällössä kiinnittää terminologinen epäjohdonmukaisuus. Mainitun lain kohdan puolivälissä siirrytään käyttämään käsitettä osakas, vaikka muualla muutoksen kohteena olevissa säännöksissä käytetään johdonmukaisesti termiä yhtiömies. Lakitekstistä ei käy ilmi, miltä osin käsitteet tarkoittaisivat sisällöllisesti eri asiaa. Mikäli kysymys on samasta asiasta, ei käytettävää käsitettä tule muuttaa.

Hallituksen esityksessä muutoksen suhde voimassa olevaan lainsäädäntöön käy ilmi rinnakkaisteksteistä. Tässä esityksessä muutoksen keskeisin sisältö (hybridilain 8 a §) on jäänyt rinnakkaistekstistä pois. Se tulee lisätä esitykseen.

Esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa muutos on kytketty VML 31 §:n siirtohinnoittelua koskevaan säännökseen. Myös mainitun säännöksen muutosesitys on valtiovarainvaliokunnan verojaostossa käsiteltävänä. Mikäli esitetty muutos tulee voimaan eivät perustelujen yksilöintitiedot viittaa enää oikeaan lain kohtaan.

Rajat ylittävien tilanteiden ja rakenteiden verotukseen kohdistuu poikkeuksellinen muutospaine sekä OECD:n uudistamishankkeiden, EU:n (direktiivien) että hallitusohjelman linjausten vuoksi. Tässä esityksessä direktiivin yhden artiklan implementoinnin voidaan katsoa monimutkaistavan merkittävästi, koska artiklan (suoraan) implementointiin liittyy merkittäviä lainsäädännöllisiä ongelmia. Samanaikaisesti eduskunnalle on annettu muun muassa hallitusohjelmaan pohjautuvat esitykset siirtohinnoittelusäännöksen (VML 31 §) ja korkojen vähentämistä koskevien rajoitussäännösten (EVL 18 a ja b §) muuttamisesta. Direktiivin implementoiminen on käytännössä pakollinen toimenpide. Lainsäätäjän tulisi sen sijaan suhtautua pidättyvästi muiden, verojärjestelmää edelleen monimutkaistavien muutosten säätämiseen, jotta verojärjestelmä ja sen selkeys säilyisivät hallittavalla tasolla.

Yhteenveto

Hallituksen esitys sisältää direktiiviin perustuvan muutosehdotuksen, joka tulee saattaa voimaan 1.1.2022 alkaen. Edellä on arvioitu esitystä, sen kehitystä ja suhdetta voimassa olevaan oikeuteen hyvin yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin sääntelyä koskeviin seikkoihin. Lausunnolle aiemmin lähetettyyn luonnokseen verraten esitys on muuttunut merkittävästi ja sen käsittelylle jää varsin lyhyt aika. Lausunto sisältää sen vuoksi myös ehdotuksen esitetyn muutoksen tarkentuvasta vaikutusarvioinnista ja jatkoseurannasta.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainvaliokunta ja sen verojaosto ottavat esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Tampereella 8.11.2021

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto