Lausunto
12.11.2021

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto
00102 EDUSKUNTA

Hallituksen esitys eduskunnalle 204/2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet professori Marjaana Helminen, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren, apulaisprofessori Moritz Scherleitner, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Finnwatch ry, Verohallinto, Suomen Yrittäjät, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Keskuskauppakamari, ja Finanssiala ry.

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

Sääntelyn ehdotettu toteutusmalli

Osassa lausuntoja on kiinnitetty huomiota siihen, että ehdotettu sääntelytapa ei täysin vastaa direktiivin sanamuotoa, jonka mukaan nimenomaan käänteisen hybridiyksikön, eli yhtymän, verovelvollisuutta tulisi laajentaa silloin, kun kyseessä on käänteisen hybridiyksikön tilanne.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä on todettu, että verovelvollisuuden asettaminen yhtymälle sopisi huonosti Suomen verojärjestelmään, jossa yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan ainoastaan laskentasubjekteja. Malli, jossa verovelvollisuus asetettaisiin yhtymälle käänteisen hybridiyksikön tilanteessa näyttäisikin lähtökohtaisesti edellyttävän perustavanlaatuisia muutoksia verojärjestelmään. Muutokset olisivat omiaan edellyttämään koko yhtymäverotusmallin uudelleen arvioimista kokonaisuutena.

Valtiovarainministeriö ei pidä yhtymäverotusmallin kokonaisuudistusta tarkoituksenmukaisena ottaen huomioon ehdotettavan sääntelyn odotettavissa olevien soveltamistilanteiden harvalukuisuus sekä direktiivissä asetettu velvoite

saattaa käänteisten hybridiyksiköiden verottamista koskevat säännökset voimaan vuoden 2022 alusta alkaen. Valtiovarainministeriö toteaa lisäksi, että muissa lausunnoissa on pääsääntöisesti päädytty siihen, että valittua sääntelymallia voidaan pitää sopivampana Suomen verojärjestelmään.

Ehdotetun sääntelymallin suhde verosopimuksiin

Osassa lausuntoja on kiinnitetty huomioita siihen, että ehdotettu sääntelymalli voisi olla ongelmallinen verosopimusten kannalta. Yhdessä lausunnossa on esitetty, ettei OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria voitaisi soveltaa, mikäli ei ole löydettävissä tiettyä verosopimusetua, jonka epääminen tulisi tilanteessa kyseeseen. Lisäksi lausunnon mukaan hallituksen esityksessä viitatun OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitystä tulkintalähteenä vähentää muun muassa se, että kommentaarissa käsitellään tältä osin OECD:n ns. partnership -raportin[1] tuloksia.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa aluksi, että ehdotetun sääntelyn potentiaalisia soveltamistilanteita arvioidaan olevan hyvin rajallinen määrä ja verosopimuskysymys liittyisi vain osaan näistä soveltamistilanteista. On oletettavaa, että soveltamistilanteet tulisivat keskittymään tapauksiin, joissa olisi kyse siitä, että tuloverolain (TVL) 9 §:n 5 momentin mukainen läpivirtausperiaatteeseen perustuva verokohtelu estettäisiin ehdotetun sääntelyn nojalla. Näissä tilanteissa verotus palautuisi pääsäännön mukaiseen nykytilaan, jonka mukaan rajoitetusti verovelvolliset yhtiömiehet ovat verovelvollisia kotimaisesta yhtymästä saamastaan tulo-osuudesta sillä perusteella, että tulo liittyy Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Oikeuskäytännössä on katsottu, ettei Suomi ole verosopimuksissaan luopunut oikeudestaan verottaa tuloa (KHO 2002:34).

Jotta eräissä lausunnoissa mainittu verosopimuskysymys tulisi ratkaistavaksi ehdotetun sääntelyn soveltumisen yhteydessä, tulisi vallita käänteisen hybridiyksikön tilanne ilman Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Kuten edellä on todettu, näiden tilanteiden arvioidaan olevan harvinaisia. Lisäksi Suomen ja yhtiömiehen asuinvaltion välillä tulisi olla sopimus tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (*verosopimus*).

Hallituksen esityksessä on tältä osin todettu, että verosopimusten keskeisenä tarkoituksena on juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Juridisella kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan sitä, että samaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdessa (tai useammassa) valtiossa. Käänteisen hybridiyksikön tilanteessa riskiä juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen ei ole. Hallituksen esityksen mukaan myös OECD:n malliverosopimuksen

[1] The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999.

kommentaareissa 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 malliverosopimuksen kommentaarin mukaan yhtiömiehen oikeutta vedota tulo-osuuden verosopimusetuihin voidaan rajoittaa tilanteessa, jossa yhtymän sijaintivaltio kohtelee yhtymää läpinäkyvänä ja yhtiömiehen asuinvaltio puolestaan erillisenä yhtiönä.

Valtiovarainministeriö katsoo, että OECD:n malliverosopimuksen 2014 kommentaarin[2] sanamuoto antaa tukea tulkinnalle, jossa rajoitetusti verovelvolliselta yhtiömieheltä voidaan evätä verosopimusedut tilanteessa, jossa yhtiömiehen asuinvaltio ei verota yhtymän tulo-osuutta.

Valtiovarainministeriö toteaa, että nyt kyseessä olevissa tilanteissa verosopimusetuna voidaan pitää sitä, että tulo jätettäisiin verottamatta, vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan se olisi veronalaista tuloa. Sitä, että Suomi luopuisi esimerkiksi äänettömän yhtiömiehen tulo-osuuden verottamisesta tilanteessa, jossa kiinteää toimipaikkaa ei synny, voitaisiin pitää verosopimusetuna.

Valtiovarainministeriö toteaa lisäksi, että Suomi oli mukana laatimassa ns. partnership-raporttia, joka käsittelee verotuksellisesti läpivirtaavien rakenteiden verotusta. Suomi ei ole tehnyt varaumia tai huomautuksia vuoden 2014 OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin partnership-raportista peräisin olevien asioiden osalta. Tämä tarkoittaa sitä, että vuoden 2014 malliverosopimuksen kommentaarissa ei ollut partnership-raportin osalta sellaisia kirjauksia, joiden osalta olisi ollut tarpeen todeta Suomen eriävä näkemys varauman tai huomautuksen avulla. Valtiovarainministeriö toteaa, että vaikka viitattu materiaali pohjautuu partnership-raporttiin, on se myös otettu osaksi varsinaisen malliverosopimuksen kommentaaria ja sitä voidaan näin ollen käyttää tulkintalähteenä verosopimuksia tulkittaessa. Korkein hallinto-oikeus on oikeuskäytännössään todennut, että vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta (KHO 2002:26).

[2] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 15 July 2014), s. 48, kohta 6.2: *Contracting State's right to tax income arising on its territory where the entitlement to the benefits of one, or more than one, Conventions is different for the partners and the partnership. Where, for instance, the State of source treats a domestic partnership as fiscally transparent and therefore taxes the partners on their share of the income of the partnership, a partner that is resident of a State that taxes partnerships as companies would not be able to claim the benefits of the Convention between the two States with respect to the share of the partnership's income that the State of source taxes in his hands since that income, though allocated to the person claiming the benefits of the Convention under the laws of the State of source, is not similarly allocated for purposes of determining the liability to tax on that item of income in the State of residence of that person.*

Valtiovarainministeriö katsoo, etteivät lausunnot anna aihetta muuttaa hallituksen esityksen verosopimuksia koskevaa arviointia tai ehdotettua sääntelymallia.

Vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus

Yhdessä lausunnossa on katsottu, että on epäselvää, onko direktiivin rahastopoikkeuksen alun perin tarkoitettu koskevan myös pääomasijoitusrahastoja. Lausunnon mukaan rahastopoikkeusta ei ole tarkoituksenmukaista säätää direktiivissä tarkoitettua laajempana. Lausunnossa on suositeltu, että sääntelyn yksinkertaistamiseksi ja tulkintaongelmien ehkäisemiseksi vaihtoehtorahastoja koskevasta poikkeuksesta luovuttaisiin.

Eräässä toisessa lausunnossa on todettu, että vaihtoehtorahastoja koskevan poikkeuksen sisällyttämistä sääntelyyn on perusteltu hallituksen esityksessä hyvin ja että poikkeuksen soveltamisalaa on selvennetty hallituksen esityksessä luonnosversioon nähden. Lausunnossa todetaan, että koska poikkeusta ei sovelleta kaikkiin AIFM-rahastoihin, poikkeuksen soveltamisala jää kuitenkin jossain määrin tulkinnanvaraiseksi, minkä vuoksi verovelvolliset joutunevat pyytämään Verohallinnolta ennakollisia kannanottoja poikkeuksen soveltamisesta.

Valtiovarainministeriön lausunto

Muutosdirektiivin 9 a artiklan 2 kohdan mukaan edellä olevaa 1 kohtaa (eli nyt ehdotettavaa käänteistä hybridiä koskevaa sääntelyä) ei sovelleta yhteissijoitusvälineeseen. Edelleen muutosdirektiivin mukaan tätä artiklaa sovellettaessa ’yhteissijoitusvälineellä’ tarkoitetaan sijoitusrahastoa tai välinettä, joka on laajaomisteinen, jolla on hajautettu arvopaperisalkku ja jota koskevat sijoittajansuojasäännökset maassa, johon se on sijoittautunut.

Hallituksen esityksessä on todettu, että muutosdirektiivin 9 a artikla ei sanamuotonsa perusteella sisällä vapaaehtoisia optioita. Valmistelun aikana on arvioitu, että yhteissijoitusvälineitä koskeva säännös kuuluu direktiivin sääntelyyn ja se olisi näin ollen perusteltua ottaa osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä.

Valtiovarainministeriö toteaa, että muutosdirektiivin 9 a artiklan 2 kohta on otettu tai suunnitellaan otettavaksi käyttöön lähes kaikissa kansainvälisen vertailun kohteena olleissa EU-jäsenvaltioissa. Siltä osin kuin EU-jäsenvaltioiden lainsäädännöistä on ollut tarkempaa tietoa saatavilla, sääntely on kattanut myös vaihtoehtorahastot, mikäli ne täyttävät direktiivin tarkemmat edellytykset. Valtiovarainministeriö katsoo, että ehdotettu poikkeus ei ole direktiivissä tarkoitettua laajempi.

Hallituksen esityksessä on arvioitu poikkeuksen sisältöä suhteessa nykylainsäädännön sisältöön ja todettu, että muutosdirektiivin sääntelyn täytäntöönpano edellyttäisi nimenomaista lisäystä kansalliseen verolainsäädäntöön, sillä vastaavaa määritelmää ei ole tällä hetkellä

verolainsäädännössä tai muussa rahastoja koskevassa lainsäädännössä. Valmistelun yhteydessä ei ole pidetty mahdollisena määritellä tarkemmin lain tasolla direktiivin käsitteitä, sillä niitä ei määritellä tarkemmin myöskään direktiivissä. Tässä tilanteessa käsitteiden määritteleminen toisaalta lainsäännöksille ominaisella tarkkuudella ja toisaalta sääntelyn tavoitteet ja tarkoitus säilyttäen olisi valtiovarainministeriön käsityksen mukaan hyvin vaikeaa. Valmistelussa on pidetty tarkoituksenmukaisempana käsitellä asiaa hallituksen esityksen perusteluissa peilaten käsitteitä suhteessa yksityisoikeudelliseen sääntelyyn ja tuoden esiin, että direktiivin tavoitteiden näkökulmasta säännöksessä olisi kyse poikkeuksesta pääsääntöön, joten siihen liittyviä käsitteitä olisi perusteltua tulkita suppeasti.

Muita huomioita

Yhdessä lausunnossa on kiinnitetty huomiota siihen, tuloverolain 9 §:n 5 momentissa käytetään sekä termiä ”yhtiömies” että ”osakas” ja mikäli kysymys on samasta asiasta, ei käytettävää käsitettä tulisi lausunnon mukaan muuttaa.

Valtiovarainministeriön lausunto

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutosta tuloverolain 9 §:n 5 momenttiin siten, että voimassa olevan momentin loppuun lisättäisiin säännös siitä, että 5 momentin mukaista verokohtelua ei sovellettaisi, mikäli kommandiittiyhtiö olisi ehdotetun hybridilain 8 a §:n 1 momentissa tarkoitettu käänteinen hybridiyksikkö. Tuloverolain 9 §:n 5 momentti sisältää jo nykyisin molemmat termit ”yhtiömies” ja ”osakas” ja säännöstä on sovellettu verovuodesta 2006 alkaen. Valmistelun yhteydessä ei ole pidetty tarpeellisena muuttaa olemassa olevan, jo suhteellisen vakiintuneen säännöksen sisältöä.

Osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

Neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola