Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta. Lisäksi ehdotetaan muutoksia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin, elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin. Muutokset perustuvat neuvoston direktiiviin (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa.

Esityksessä ehdotetaan, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettua lakia sovellettaisiin yhteisön, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa. Laissa säädettäisiin menon vähennyskelpoisuutta ja tulon veronalaisuutta koskevista poikkeuksista, joita sovellettaisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden välisiin suorituksiin sekä suorituksiin, jotka liittyvät niin sanottuihin strukturoituihin järjestelyihin.

Ehdotetut säännökset koskisivat menoja ja tuloja, joiden verokohtelu ei ole rajat ylittävässä tilanteessa yhdenmukainen sen vuoksi, että kyse on hybridijärjestelystä, jossa eri lainkäyttöalueiden verotuksessa kohdellaan eri tavalla suorituksen perusteena olevaa rahoitusvälinettä tai siihen perustuvaa suoritusta, suorituksen maksajaa tai suorituksensaajaa. Ehdotetut säännökset koskevat myös tilannetta, jossa kahdella lainkäyttöalueella asuva verovelvollinen vähentää samoja menoja kahteen kertaan, mutta eri tulopohjista. Lisäksi ehdotetaan säännöksiä tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuuksia syntyy tulon ja menon kohdentamisessa pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä. Hybridijärjestelyjen johdosta rajat ylittävässä tilanteessa verokohtelun eroavuudesta syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä ja tuloa jää verottamatta. Ehdotettujen säännösten tarkoituksena on ehkäistä näitä vaikutuksia.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan tai meno vähennetään kahteen kertaan. Lisäksi ehdotetaan, että hybridijärjestelyyn perustuva tulo luettaisiin veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin suorituksen maksaja on vähentänyt suorituksen, eikä vähennystä ole evätty sen verotuksessa.

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin ehdotetaan lisättäviksi säännökset, joissa menon vähennyskelpoisuuden ja tulon veronalaisuuden osalta viitataan eräiden hybridijärjestelyjen verotuksesta annettuun lakiin. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäviksi säännökset hybridijärjestelyyn perustuvan ulkomaisen veron hyvityksen rajaamisesta siihen määrään, joka vastaa täällä verotettavaksi tuloksi luetusta tulosta maksetun veron määrää.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ....1
SISÄLLYS....2
YLEISPERUSTELUT....4
1 JOHDANTO....4
2 NYKYTILA JA SEN ARVIOINTI....5
2.1 Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö....5
2.1.1 Nykyinen kansallinen tuloverotusta koskeva sääntely....5
2.1.2 Kiinteän toimipaikan verotusta koskeva sääntely....6
2.1.3 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälain nojalla....8
2.1.4 Oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö....9
2.2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö....13
2.2.1 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteet....13
2.2.2 Direktiivin hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn pääasiallinen sisältö....13
2.3 Nykytilan arviointi....17
2.4 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat ja toteuttamat keinot....18
3 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET....23
3.1 Vaihtoehtoiset toteuttamistavat....27
3.2 Säännösten suhde muuhun sääntelyyn ja sisäinen etusijajärjestys....27
3.3 Soveltamisala ja käsitteet....28
3.3.1 Vähennettävä meno, veropohjaan sisältyvä tulo ja verokohtelun eroavuus....29
3.3.2 Lainkäyttöalueen ja asuinvaltioalueen käsitteistä....35
3.4 Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt....36
3.5 Hybridiyksikön luokitteluun liittyvät tilanteet....38
3.6 Saman menon kaksinkertainen vähennys....39
3.7 Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tilanteet....39
3.8 Vapautusmenetelmän sisältävät verosopimukset....41
3.9 Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan....42
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET....42
4.1 Taloudelliset vaikutukset....42
4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan....43
4.3 Vaikutukset verovelvollisille....44
5 ESITYKSEN VALMISTELU....45
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT....47
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT....47
1.1 Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta....47
1.2 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta....88
1.3 Laki elinkeinotulon verottamisesta....89
1.4 Tuloverolaki....89
1.5 Maatilatalouden tuloverolaki....90
2 VOIMAANTULO....90
LAKIEHDOTUKSET....91
1. Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta....91
2. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta....96
3. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta....97
4. Laki tuloverolain 29 §:n muuttamisesta....98
5. Laki maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta....99

LIITTEET 100
RINNAKKAISTEKSTIT 100
2. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta 100
3. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta 101
4. Laki tuloverolain 29 §:n muuttamisesta 102
5. Laki maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta 103

YLEISPERUSTELUT

1 Johdanto

Esityksen valmisteluun on johtanut täytäntöönpanoa edellyttävä EU-säädös. OECD:ssä ja EU:ssa on viime vuosina pyritty usein erilaisin toimin rajoittamaan yritysten aggressiivista verosuunnittelua. OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke[1] (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista. Hankkeen loppuraportit julkaistiin syyskuussa 2015. Myös EU:ssa on toteutettu useita toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron ehkäisemiseksi. Yksi näistä toimista on direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (*veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi, Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD*)[2], jonka on korvannut niin sanottuja hybridijärjestelyjä koskevien säännösten osalta direktiivi (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa[3] *(ATAD2)*. Tässä esityksessä ehdotetaan viimeksi direktiivin täytäntöönpanoa kansallisessa verolainsäädännössä.

Veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä on toteutettu BEPS-hankkeeseen sisältyvien OECD:n suositusten 2, 3 ja 4 sekä eräiden muiden toimien koordinoitu täytäntöönpano EU:ssa. Direktiivin taustalla on komission oikeudenmukaista ja tehokasta yhtiöverojärjestelmää koskeva toimintasuunnitelma[4]. Direktiivissä säännellään tilanteista, joissa verovelvolliset pyrkivät alentamaan verojaan ja toimivat lain tarkoituksen vastaisesti käyttämällä hyväkseen kansallisten verojärjestelmien eroja. Direktiivissä säädettiin täytäntöönpanotavaksi muun ohella korkojen vähennysoikeuden rajoittamista ja ulkomaisia väliyhtiöitä koskevat säännökset, jotka on kansallisesti pantu täytäntöön laeilla 1237/2018 ja 1364/2018.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin antamisen yhteydessä direktiivin johdantokappaleessa 13 todettiin tarve vielä jatkaa hybridijärjestelyihin sovellettavan EU:n lainsäädännön kehittämistä. Tähän liittyen Euroopan neuvoston Talous- ja rahoitusasioiden neuvosto (Ecofin) pyysi 12 päivänä heinäkuuta 2016 antamassaan lausumassa[5] komissiota esittämään viimeistään vuoden 2016 lokakuussa ehdotuksen säännöistä, joita sovellettaisiin kolmansia maita koskeviin verokohtelun eroavuuksiin. Ehdotuksesta oli määrä päästä yhteisymmärrykseen vuoden 2016 loppuun mennessä.

Hybridijärjestelyjä koskevan EU:n lainsäädännön tavoitteeksi asetettiin, että säännöt olisivat johdonmukaisia OECD:n raportissa Hybridijärjestelyihin liittyvien verokohtelun eroavuuksien vaikutusten poistaminen, toimenpide 2 – vuoden 2015 loppuraportti (*OECD:n raportti, OECD 2015*) suositeltujen sääntöjen kanssa ja vähintään yhtä tehokkaita kuin ne. Komissio antoi

[1] http://www.oecd.org/tax/beps/
[2] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN.
[3] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=EN.
[4] COM(2015) 302 final;
[5] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11172-2016-ADD-1/fi/pdf.

25 päivänä lokakuuta 2016 ehdotuksen direktiiviksi koskien direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamista hybridijärjestelyjä koskevilta osin (*ehdotus tai direktiiviehdotus*).[6] Ehdotukseen liittyi myös komission laatima muistio.[7]

Direktiiviehdotusta käsiteltiin syksyn 2016 ja alkuvuoden 2017 aikana useissa Euroopan neuvoston välittömän verotuksen työryhmän kokouksissa. Neuvosto saavutti yleisnäkemyksen direktiiviehdotuksesta 21 päivänä helmikuuta 2017 ja ATAD2 annettiin 29 päivänä toukokuuta 2017.[8]

ATAD2:lla laajennettiin merkittävästi veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin sisältyvää hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä. Koko sääntely esitettiin uudessa muodossa ja sen täytäntöönpanoaikataulua muutettiin. ATAD2 kumosi ATAD:iin sisältyvän hybridisääntelyn. Veron kiertämisen estämistä koskevasta direktiivistä ei ole esitystä valmisteltaessa ollut saatavilla kodifioitua versiota, jossa molempien direktiivien sisällöt olisi yhdistelty. Tässä esityksessä käytetyt artiklaviittaukset viittaavat ATAD:n mukaiseen artiklajärjestykseen ikään kuin kodifioidussa versiossa. Johdantokappaleiden viittaukset viittaavat vain ATAD2:n johdantokappaleisiin. ATAD2:stä käytetään jäljempänä tässä esityksessä termiä direktiivi. Kun viittaus koskee myös ATAD:a, käytetään termiä veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

2.1.1 Nykyinen kansallinen tuloverotusta koskeva sääntely

Suomessa ei ole tällä hetkellä kansallisesti säännelty hybridijärjestelyiden verotuksesta lukuun ottamatta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (*elinkeinoverolaki*, 360/1968) 6 a §:n 9 ja 10 momenttiin sisältyviä säännöksiä. Säännökset perustuvat niin sanottuun emo-tytäryhtiödirektiiviin[9]. Säännöksillä rajoitetaan yhteisön saamien osinkojen verovapautta tilanteissa, joissa osinko on suorituksen maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen tai kun kyse on järjestelystä, jolla tavoitellaan 6 a §:n tavoitteen tai tarkoituksen vastaisia veroetuja. Elinkeinoverolain 6 a §:n 9 momentin mukaan yhteisön saama osinko on pääsäännöstä poiketen veronalaista tuloa siltä osin kuin se on osinkoa jakavan yhteisön verotuksessa vähennyskelpoinen tai kyse on sellaisesta järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on pykälän tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Pykälän 10 momenttiin sisältyy 9 momentissa tarkoitetun epäaidon järjestelyn määritelmä.

---

[6] COM(2016) 687 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0687.
[7] SWD(2016) 345 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016SC0345.
[8] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6554-2017-INIT/fi/pdf
[9] Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0096.

Verotuksellisia hybridijärjestelyjä koskevan kattavan sääntelyn puuttuessa järjestelyihin liittyviä suorituksia voidaan arvioida yleisten tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten sekä tiettyjen meno- ja tulolajeja koskevien erityisten säännösten nojalla.

Elinkeinoverolain 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Tästä poiketen esimerkiksi osinkotulot ovat pääsääntöisesti verovapaita. Erikseen on myös säädetty arvopaperin takaisinostosopimukseen ja lainaussopimukseen perustuvien suoritusten verotuksesta.

Elinkeinotoiminnan menojen vähennysoikeus on elinkeinoverolain 7 §:n mukaan laaja. Lain mukaan vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Lain 16 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisia eivät kuitenkaan ole verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot lukuun ottamatta verovapaan tulon ylittävää osaa menoista. Korkomenojen vähennyskelpoisuutta on rajoitettu lain 18 a §:ssä. Tapauskohtaisesti hybridijärjestelyjä voitaisiin arvioida myös esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain (*verotusmenettelylaki,* 1558/1995) 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen ja 31 §:n siirtohinnoittelua koskevan säännöksen nojalla.

Suomessa ei ole erityisiä säännöksiä siitä, kuinka ulkomaisten toimijoiden verotuksellinen asema määritellään sisäisessä lainsäädännössä. Lähtökohtaisesti ulkomaisen yksikön ominaisuuksia verrataan erilaisten suomalaisten yksiköiden ominaisuuksiin ja verokohtelu perustuu lähimmin rinnastettavissa olevan kotimaisen toimijan verotukseen.

Kun yksikkö ei ole sijaintivaltiossaan erillinen verovelvollinen, verotus perustuu tyypillisesti siihen, että rakenne on verotuksellisesti läpinäkyvä (transparent) eli tulo virtaa verotettavaksi yksikön omistajatahoille. Verotuksellinen läpinäkyvyys voidaan teknisesti toteuttaa useilla eri tavoilla ja käytännöt vaihtelevat maittain[10].

Suomen verolainsäädännössä ei ole yleisiä säännöksiä läpivirtausperiaatteesta tai verotuksellisesti läpinäkyvän rakenteen määrittelemisestä. Myöskään terminologia ei ole täysin vakiintunut, ja transparenteista rakenteista voidaan käyttää nimitystä läpinäkyvä yksikkö tai esimerkiksi läpivirtausyksikkö. Oikeus- ja verotuskäytännössä läpivirtausperiaatteen soveltuminen ulkomaisiin yksiköihin on perustunut tapauskohtaiseen arviointiin, jossa on voitu ottaa huomioon kunkin rakenteen yksityiskohtaiset ominaisuudet esimerkiksi yksikön voitonjakosääntöihin liittyen. Ulkomaisen yksikön verokohtelu sen omassa sijaintivaltiossa ei yksinään tyypillisesti ole ollut ratkaisevaa. Ulkomaisen yksikön verokohtelun määrittelyyn voi vaikuttaa myös se, onko kyse Suomesta saadun tulon verotuksesta vai Suomessa yleisesti verovelvollisen tulonsaajan verotuksesta. Myös kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen eli niin sanotun verosopimuksen määräyksillä on tässä arvioinnissa yleensä merkitystä. Mikäli ulkomaisen yksikön katsotaan vastaavan suomalaista elinkeinoyhtymää ja kyse on Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksesta, sovellettavaksi tulee tuloverolain 16 a §, jossa säädetään ulkomaisen yhtymän osakkaiden tulo-osuuksien verottamisesta Suomessa.

2.1.2 Kiinteän toimipaikan verotusta koskeva sääntely

Kiinteän toimipaikan muodostuminen verotuksessa riippuu sekä kansallisesta sääntelystä että verosopimusten määräyksistä ja asiaa tarkastellaan verotuksessa sekä pääliikkeen että sivuliikkeen lainkäyttöalueilla. Sivuliikkeen lainkäyttöalueella kiinteän toimipaikan tuloa voidaan verottaa vain, jos sivuliikkeen katsotaan muodostavan siellä kiinteän toimipaikan sekä kansallisen

[10] OECD 2015 kappaleet 160—162.

että verosopimuksen sääntelyn nojalla. Pääliikkeen lainkäyttöalueella kiinteäksi toimipaikaksi katsotun sivuliikkeen tulo voidaan kansallisen ja verosopimuksen sääntelyn perusteella vapauttaa verosta tai lukea osaksi pääliikkeen verotettavaa tuloa, jolloin sivuliikkeen sijaintilainkäyttöalueella sen tulosta maksettu vero tavallisesti hyvitetään verotuksessa.

Kansallinen ja verosopimuksen kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva sääntely voivat erota toisistaan, jolloin kiinteä toimipaikka voi muodostua vain toisen sääntelyn perusteella. Verotus ei voi kuitenkaan perustua vain verosopimuksen sääntelyyn, minkä vuoksi kiinteän toimipaikan tulon verottaminen sivuliikkeen lainkäyttöalueella edellyttää, että kiinteä toimipaikka muodostuu siellä verosopimuksen lisäksi kansallisen sääntelyn perusteella ja että kiinteään toimipaikkaan kohdistetut tulot ovat lainkäyttöalueella veronalaisia.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Määritelmässä on nimenomaisesti rajattu tiettyjä paikkoja ja toimintoja määritelmän ulkopuolelle. Malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan lainkäyttöalue, jolla kiinteä toimipaikka sijaitsee, voi verottaa tähän kiinteään toimipaikkaan kohdistettua tuloa. Lähdevaltion verotusoikeus ei kuitenkaan poista asuinvaltion verotusoikeutta samaan tuloon, mutta säätää tässä tilanteessa sovellettavasta kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mekanismista artikloissa 23A ja 23B. Kaksinkertainen verotus voidaan poistaa vapauttamalla kiinteän toimipaikan tulo asuinvaltion verotuksesta tai hyvittämällä lähdevaltion samasta tulosta perimä vero.

Suomessa kiinteän toimipaikan muodostumista koskeva säännös sisältyy tuloverolain 13 a §:ään. Säännöksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Useimmissa Suomen tekemissä verosopimuksissa kiinteän toimipaikan määritelmä on noudattanut pitkälti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan määritelmää. OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää uudistettiin malliverosopimuksen vuoden 2017 versioon. Vastaava uudistettu kiinteän toimipaikan määritelmä sisältyy vuonna 2016 tehtyyn monenväliseen verosopimukseen (niin sanottu yleissopimus).[11]. Yleissopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset on saatettu voimaan veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdystä monenvälisestä yleissopimuksesta annetulla lailla 231/2019 (SopS 21/2019) ja yleissopimuksen hyväksymiskirjan tallettamisen yhteydessä tehdyt varaumat ja ilmoitukset ilmenevät lain voimaansaattamisesta annetun valtioneuvoston asetuksen 557/2019 (SopS 22/2019) liitteestä. Suomi ei ole kuitenkaan hyväksynyt verosopimuksiinsa sisällytettäväksi näitä muutoksia.

Kiinteän toimipaikan tulon verottaminen Suomessa perustuu tuloverolain 9 §:n 3 momenttiin ja 10 §:n 2 kohtaan. Suomessa yleisesti verovelvollisen yrityksen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo verotetaan osana yrityksen verotettavaa tuloa ja tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995, *menetelmälaki*) pääsäännön mukaan hyvittämällä. Myös useimpien Suomen solmimien kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien sopimusten mukaan Suomi poistaa liiketulon kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenetelmällä. Vapautusmenetelmän soveltamisesta on sovittu vain vanhemmissa verosopimuksissa, jotka ovat Egyptin (220/1966, SopS 12)

[11] https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm.

ja Ranskan (184/1972, SopS 8) kanssa sovitut sopimukset. Vapautusmenetelmää sovellettaessa kiinteään toimipaikkaan liittyvä tulo on verovapaata Suomessa.

Suomen verolainsäädännössä ei ole erityisiä säännöksiä siitä, kuinka yrityksen tuloja ja menoja kohdistetaan ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle. Kohdistaminen tapahtuu elinkeinoverolain säännösten ja siirtohinnoittelua koskevan säännöksen periaatteiden mukaisesti ja kiinteää toimipaikkaa käsitellään pitkälti samoin kuin itsenäistä tytäryhtiötä. Verotus ei suoraan perustu kiinteän toimipaikan kirjanpitoon, vaan tulot ja menot on kohdistettava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Siirtohinnoitteluperiaatteiden soveltamista kiinteän toimipaikan tulon kohdistamisessa on käsitelty OECD:n raportissa 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments[12]. Suomi ei ole kansallisessa sääntelyssään eikä solmimissaan verosopimuksissa sitoutunut soveltamaan raporttia täysimääräisesti.

Suomen kansallisessa verolainsäädännössä ei ole nimenomaisia säännöksiä yrityksen eri osien välisistä laskennallisista suorituksista eli yrityksen sisäisistä suorituksista. Laskennallisilla suorituksilla tarkoitetaan suorituksia, jotka konstruoidaan verotusta tai yrityksen sisäistä laskentaa varten. Laskennallisia suorituksia käytetään esimerkiksi silloin, kun sivuliike myy yrityksen palveluja ulkopuolisille ja tämä toiminta vaatii esimerkiksi yrityksen omistaman aineettoman omaisuuden hyödyntämistä. Tilanteesta riippuen pääliikkeen ja sivuliikkeen välille voidaan tällöin konstruoida aineettoman omaisuuden käytöstä maksettava rojalti.

2.1.3 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälain nojalla

Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa menetelmälain mukaisesti. Lakia sovelletaan myös silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen poistaminen perustuu verosopimukseen sen sallimissa rajoissa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen päämenetelmä on menetelmälain mukaan hyvitysmenetelmä, mutta laissa on säännökset myös vapautusmenetelmästä, jota voidaan soveltaa esimerkiksi verosopimuksen perusteella.

Hyvitysmenetelmä

Menetelmälain 2 ja 3 §:n mukaan hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomessa hyvitetään vieraalle valtiolle suoritettu vero täällä samasta tulosta samalta ajalta maksettavasta verosta näiden suhteessa. Veron hyvittäminen on verovelvolliskohtaista, jolloin kukin verovelvollinen voi vähentää vain itse ulkomailla maksamansa veron. Suomessa asuvalle yhtiömiehelle voidaan hyvittää suomalaisen tai ulkomaisen yhtymän ulkomaille maksamat verot, koska yhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. Ulkomailla suoritettu vero vähennetään Suomessa täällä maksettavan valtionveron, kunnallisveron ja kirkollisveron määristä.

Menetelmälain 4 §:n mukaan hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvitystä ei myöskään saa, jos tulo on Suomessa verovapaata. Jos ulkomailla maksettu vero on suurempi kuin samasta tulosta Suomessa maksettava vero, hyvityksen saa osasta ulkomaan veroa. Lain 3 §:ssä on kuitenkin erikseen säädetty, että ulkomailta saaduista osingoista ulkomailla peritty vero voidaan poikkeuksellisesti hyvittää siltäkin osin kuin se kohdistuu osinkoon, joka on Suomessa verovapaata.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin ja luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien osalta tulolajeittain. Kussakin tulolähteessä ulkomaan verojen ja tulojen määrä lasketaan kokonaisuutena riippumatta siitä, mistä valtioista ne kertyvät. Hyvityksen enimmäismäärä on

[12] Authorized OECD Approach, AOA.

toisaalta kaikkien ulkomailta saatujen veronalaisten nettotulojen ja toisaalta Suomessa veronalaisten nettotulojen suhteellinen osuus Suomen verosta. Tulopohjassa otetaan huomioon tulot, jotka ovat veronalaisia tuloja sekä ulkomailla että Suomessa ja joista on vähennetty tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Verovuonna voidaan vähentää enintään menetelmälain mukaan laskettu hyvityksen enimmäismäärä. Verosopimustilanteessa hyvitetään enintään sopimuksessa sovitun lähdeveron enimmäismäärä. Jos ulkomailla maksettu vero ylittää enimmäishyvityksen, voidaan hyvittämättä jäänyt määrä lain 5 §:n nojalla siirtää seuraavina viitenä vuotena vähennettäväksi samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista (niin sanottu carry forward -periaate). Tällöin syntyy niin sanottuja käyttämättömiä hyvityksiä, jotka voidaan vähentää niiden syntymisjärjestyksessä vanhimmasta alkaen. Lisäksi noudatetaan periaatetta, jonka mukaan vähennysvuoden ulkomainen vero vähennetään aina viimeisenä. Kunakin vuonna noudatetaan kuitenkin aina kyseisen verovuoden tulojen ja menojen perusteella laskettua hyvityksen enimmäismäärää.

Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmää sovelletaan 6 ja 7 §:n mukaan silloin, kun verosopimuksessa tai muussa kansainvälisessä sopimuksessa määrätään vapautusmenetelmän käytöstä. Menetelmälain mukainen vapautusmenetelmä on progressioehtoinen eli ulkomaantulo otetaan huomioon määriteltäessä verovelvollisen muiden tulojen progressiivista verokantaa, ellei sopimus tätä estä. Progressioehtoa ei kuitenkaan sovelleta yhteisöjen suhteellisessa verotuksessa, jolloin myös vapautusmenetelmää sovellettaessa ulkomaantuloa ei lueta lainkaan yhteisön veronalaiseen tuloon. Ulkomailta saatuun tuloon liittyvät menot ovat tällöin myös vähennyskelvottomia Suomessa lukuun ottamatta verovapaaseen ulkomailta saatuun osinkotuloon kohdistuvia menoja ja korkoja.

2.1.4 Oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö

Direktiivin mukaisista hybriditilanteista ei ole kattavaa julkaistua oikeus- tai verotuskäytäntöä. Ulkomaisten yksiköiden luokittelusta Suomen verotuksessa on jonkin verran käytäntöä esimerkiksi osinkojen lähdeverotusta koskien. Esimerkkinä voidaan mainita korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2015:9 yhdysvaltalaisesta trust-rakenteesta. Suomessa yleisesti verovelvollisen sijoittajan tai osakkaan näkökulmasta ulkomaisen yksikön luokittelusta on myös oikeus- ja verotuskäytäntöä, jossa tapauskohtainen arviointi on korostunut. Esimerkiksi sijaintivaltiossaan läpivirtausyksikköinä pidettäviä luxemburgilaisia FCP-rahastoja on oikeus- ja verotuskäytännössä pidetty suomalaisen sijoittajan verotuksessa sekä läpivirtausyksiköinä[13] että suomalaista sijoitusrahastoa vastaavina yksikköinä[14]. Ulkomaisten yksiköiden luokittelua koskevissa tapauksissa ei kuitenkaan ole ollut kyse tilanteista, joissa olisi arvioitu direktiivissä tarkoitetun hybridielementin kaltaisia seikkoja.

Päätöksessä KHO 2015:9 A:n suomalaisilta pörssiyhtiöiltä saamista osingoista ei tullut periä Suomessa lähdeveroa, kun huomioitiin Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan 1 kohdan säännöstä koskeva pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Suomessa rajoitetusti verovelvollinen A oli yhdysvaltalainen Deleaware Statutory Trust –tyyppinen rekisteröity varainhoitoyhtiö ja säännelty sijoitusyhtiö, jota

[13] KHO 2004:116.
[14] KVL 8/2013.

käsiteltiin liittovaltion verotuksessa yhteisönä ja sijoitusomaisuuden ja sen tuottojen tosiasiallisena edunsaajana. A:n oli mahdollista harjoittaa liiketoimintaa omissa nimissään, mutta sen hallinnointi oli ulkoistettu erilliselle yhtiölle. A ei oikeudellisilta piirteiltä vastannut mitään Suomen lainsäädännön mukaista toimijaa. A oli erillinen verovelvollinen ja oikeushenkilö, minkä kaltainen toimija ei Yhdysvalloissa yleensä tosiasiassa maksa veroja sen jakamien voitto-osuuksien vähennyskelpoisuuden vuoksi. A:n osuudet oli lisäksi listattu New Yorkin arvopaperipörssissä. Lisäksi toisin kuin suomalainen sijoitusrahasto, A oli suljettu eikä sen osuuksien määrä vaihdellut merkintöjen ja lunastusten mukaan. KHO katsoi, että suomalaisista yhtiöistä A rinnastuisi lähimmin elinkeinoverolain mukaan verotettavaan osakeyhtiöön siitä huolimatta, että siinä oli sijoitusrahastotyyppisiä piirteitä. A:n suomalaisista pörssiyhtiöistä saama osinkotulo katsottiin Suomessa lähdeverosta vapaaksi tuloksi.

Päätöksessä KHO 2004:116 Luxemburgin lain mukaan Luxemburgiin perustettu FCP -tyyppinen rahasto, joka oli yhtiöittämätön arvopapereiden ja muiden varojen sijoittamistarkoitusta varten perustettu varojen yhteisomistajuus, katsottiin Suomen verotuksessa läpivirtausyksiköksi. FCP-rahastoa hoiti ja edusti omissa nimissään rahastoa hallinnoiva rahastoyhtiö. Keskusverolautakunta oli katsonut antamassaan ennakkoratkaisussa, että tulo katsottaisiin saaduksi Luxemburgissa sijaitsevasta FCP-sijoitusrahastosta, jolloin Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksessa sovellettaisiin Suomen ja Luxemburgin välistä verosopimusta. Tilanteessa oli kysymys siitä, voitiinko Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksessa katsoa osinko- ja korkotulojen virtaavan tulon alkuperäisestä lähdevaltiosta Yhdysvalloista Luxemburgin lain mukaan perustetun ja siellä sijaitsevan FCP-rahaston kautta siten, että tuloihin voidaan soveltaa Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että FCP-rahaston määrittelyn tuli lähteä Luxemburgin sisäisestä lainsäädännöstä, jossa se on katsottu läpivirtausyksiköksi, vaikka Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan FCP-rahasto voitiin katsoa yhteisöksi. Tämän lisäksi korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei muualta ulkomailta tulevan tulon kulkeminen läpivirtausyksikön kautta estänyt soveltamasta tulon alkuperäisen lähdevaltion ja Suomen välistä verosopimusta Suomessa yleisesti verovelvollisen verotuksessa, ja että FCP-rahaston kautta Yhdysvalloista saatuun osinko- ja korkotuloon sovellettiin Suomen ja Yhdysvaltojen välistä verosopimusta.

Keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 8/2013 suomalaisen yksityishenkilö A:n oli tarkoitus sijoittaa luxemburgilaiseen FCP-muotoisen rahaston alarahastoon, joka ei ollut tuloverovelvollinen Luxemburgissa. Rahastolla oli ainoastaan kasvuosuuksia, joille ei jaettu tuottoa sijoitusaikana. FCP-rahasto oli velvollinen maksamaan Luxemburgissa ainoastaan kiinteän rekisteröintimaksun ja rahaston varallisuuteen perustuvan vuosittaisen merkintäveron. Luxemburgin veroviranomaiset katsoivat, ettei FCP:llä ollut itsenäistä oikeutta vaatia verosopimuksen soveltamista, vaan sen saamaan tuloon soveltuisi tulon lähdevaltion ja osuudenomistajan asuinvaltion välinen verosopimus. Ratkaistavana oli, voitiinko FCP-muotoisen rahaston alarahasto rinnastaa tuloverolain mukaiseen sijoitusrahastoon, jolloin rahaston suomalaista osuudenomistajaa verotettaisiin tuloverolain 110 §:n mukaisesti luovutettaessa osuuksia. Suomessa tuloverolain 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettu sijoitusrahasto on tuloverolain 20 §:n perusteella vapautettu tuloverosta. Sijoitusrahaston verovapauteen ei vaikuta sen osuudenhaltijoiden verotus. Hakemuksen rahasto oli sijoitusrahastodirektiivissä tarkoitettu yhteissijoitusyritys ja sen varoja hallinnoi erillinen rahastoyhtiö. Rahaston katsottiin vastaavan keskeisiltä ominaisuuksiltaan tuloverolain 3 §:n 4 kohdan sijoitusrahastoa. Näin ollen hakijalle katsottiin syntyvän osuuksien perusteella veronalaista tuloa vasta osuuksia lunastettaessa tai muutoin luovutettaessa siten, että luovutusvoitto tai -tappio realisoituu.

Rahoitusvälineitä koskien päätöksessä KHO 2014:119 katsottiin, että kysymyksessä olevaa hybridilainaa oli pidettävä verotuksessa vieraan pääoman luonteisena eikä uudelleen luonnehdinta omaksi pääomaksi ollut mahdollista verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n nojalla. Tässä tapauksessa A Oy harjoitti suunnittelu- ja valmistustoimintaa, ja luxemburgilainen B-yhtiö oli omistanut 95,7 prosenttia sen osakekannasta valituksenalaisena aikana. A Oy oli saanut B-yhtiöltä 15 miljoonan euron suuruisen lainan ja se oli veroilmoituksen liitteillä ilmoittanut vähennettäväksi elinkeinotoiminnan tulosta 1 337 500 euroa lainalle kertyneitä korkoja. Laina perustui siihen, että A Oy:tä rahoittaneet pankit vaativat lisärahoitusta, jonka tuli olla maksunsaantijärjestyksessä toissijainen pankkilainoihin nähden ja luonteeltaan IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana käsiteltävä IFRS-hybridilaina, jota pidettiin verotuksessa vieraana pääomana. Lainasopimuksen mukaan osakaslaina oli vakuudeton, eräpäivätön ja pankkilainoihin nähden maksunsaantijärjestyksessä takasijainen. Lainan kiinteä vuosittainen korko oli 30 prosenttia ja se lisättiin lainapääomaan. Laina voitiin maksaa takaisin ainoastaan A Oy:n vaatimuksesta. Asiassa oli ratkaistavana, oliko A Oy:n ja sen pääomistajan B-yhtiön välistä lainajärjestelyä pidettävä lainaehtojen perusteella verotuksessa velkana vai oman pääoman sijoituksena. Lisäksi ratkaistavana oli, oliko lainajärjestely voitu verotuksessa sivuuttaa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin nojalla siirtohinnoitteluoikaisuna ja käsitellä lainaa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti oman pääoman ehtoisena sijoituksena, minkä johdosta korot eivät olisi vähennyskelvottomia. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n ja B-yhtiön sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut sen, että verotusmenettelystä annettuun lakiin olisi sisältynyt nimenomainen valtuutus uudelleenluonnehdintaan, minkä ei katsottu toteutuvan. KHO katsoi lainan korot vähennyskelpoisiksi. Tapauksessa ei käsitelty hybridilainan luokittelua tulonsaajan näkökulmasta.

Päätöksessä KHO 2010:15 oli kyse siitä, tuliko A Oy:n ulkomaiselle omistajalleen maksamastaan osingosta periä lähdeveroa. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 3 §:n 5 momentin mukaan lähdeveroa ei ole suoritettava osingosta, joka maksetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvalle yhteisölle, joka välittömästi omistaa vähintään 20 prosenttia osinkoa maksavan yhtiön pääomasta. Momentissa säädettyä sovelletaan ainoastaan, mikäli osingonsaaja on emo-tytäryhtiödirektiivissä tarkoitettu yhtiö. Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa täältä saadusta tulosta. Lisäksi lain 10 §:n 6 kohdan mukaan Suomesta ulkomaille maksettavat osingot ovat Suomesta saatua tuloa. A Oy oli Luxemburgin lainsäädännön mukaan perustetun vaihtuvapääomaisen SICAV-yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö. Suomen lainsäädännössä ei ollut vastaavaa SICAV-yhtiön yhtiömuotoa vastaavaa yksikköä, mutta asuinvaltiossaan se oli vapautettu tuloverosta. SICAV-yhtiö ei ollut emo-tytäryhtiödirektiivissä tarkoitettu yhtiö. Kuitenkin huomioiden Euroopan unionin perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat artiklat, A Oy:n ei ollut perittävä sen SICAV-yhtiölle maksamastaan osingosta lähdeveroa.

Päätöksessä KHO 2004:111 A SICAV oli vaihtuvapääomainen yhtiö, joka harjoitti sijoitusrahastotoimintaa. Se oli perustettu Luxemburgin lain mukaan ja sen kotipaikka oli Luxemburg. A SICAV -yhtiö oli Luxemburgin sisäisen lainsäädännön mukaan vapautettu yhteisöverosta, mikä merkitsi huomattavaa veronhuojennusta. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko SICAV-yhtiölle palauttaa sen Suomesta saamista osingoista peritty lähdevero. Verosopimus ei sisältänyt SICAV-yhtiötyypin osalta erityisiä määräyksiä verovelvollisuudesta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyseessä olevan SICAV-yhtiön tyyppisten yhtiöiden voidaan Luxemburgin lainsäädännön mukaisesta tuloverovapaudesta huolimatta katsoa täyttävän Suomen ja Luxemburgin välisessä verosopimuksessa tarkoitetun verovelvollisen käsitteen tunnusmerkit. Tämän vuoksi sitä

voitiin pitää Suomen ja Luxemburgin välisen sopimuksen kannalta Luxemburgissa asuvana verosopimuksen tarkoittamana henkilönä. Näin ollen SICAV-yhtiölle voitiin palauttaa verosopimukseen perustuen sen Suomesta saamista osingoista peritty lähdevero.

Päätöksessä KHO 2006:75 oli kyse ulkomaiselta yhtiöltä saadusta ylikurssirahaston palautuksesta. A Oy:llä oli Alankomaissa rekisteröity ja siellä yleisesti verovelvollinen tytäryhtiö A B.V. A B.V:n ylikurssirahastoa alennettiin Alankomaiden yhtiölainsäädäntöä noudattaen. Ylikurssilainsäädäntö ei Alankomaiden yhtiölainsäädännön mukaan kuulunut osakepääomaan. Alankomaiden verolainsäädännön mukaan kyse oli pääoman palautuksesta ja palautusta pidettiin osingonjakona. Suoritukseen sovellettiin Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen määräyksiä osingosta, jolloin verotusoikeus kohdistui Suomelle. Verosopimuksen estämättä voitiin suorituksen verotuksessa soveltaa luovutusvoiton verottamisesta annettuja EVL:n säännöksiä oikeuskäytännössä omaksutusti.

Päätöksessä KHO 2016:72 Suomessa olevalla sivuliikkeellä ei ollut oikeutta vähentää korkomenoja verotuksessaan, sillä järjestely katsottiin verotusmenettelylain 28 §:n nojalla veronkierroksi. A Inc, joka oli rekisteröity Yhdysvaltoihin, hankki ruotsalaisen B AB:n osakkeet, minkä jälkeen toteutettiin sarja konsernin sisäisiä järjestelyjä. B AB:n osakkeet siirrettiin AA Inc -nimiselle yhtiölle ja luovutettiin edelleen tämän Luxemburgiin perustetun tytäryhtiön AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:n ruotsalaiselle tytäryhtiölle AAAA Holding AB:lle ja allokoitiin edelleen osakkeiden hankintaan liittyvä konsernin sisäinen velka mukaan lukien yhtiön Suomeen perustetulle sivuliikkeelle. Osakkeiden hankintaa varten annetut velkakirjat oli suunnattu AA Inc:lle ja ne siirrettiin myöhemmin apporttina AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:lle. Velan korko oli kiinteä vuotuinen 6,897 prosenttia. Osa velasta konvertoitiin AAAA Holding AB:n hallituksen päätöksestä korottomaksi velaksi pääliikkeelle. Korotonta velkaa oli 2 247 790 euroa ja korollista velkaa 726 000 000 euroa. Koron vuosittainen määrä oli 50 072 220 euroa. Lainan takaisinmaksuaika oli seitsemän vuotta. Konserniin kuuluva suomalainen osakeyhtiö oli vuodesta 2009 alkaen antanut sivuliikkeelle konserniavustusta ja tällä oli katettu sivuliikkeelle allokoidusta velasta aiheutuneita menoja. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan kyseistä monivaiheista järjestelyä tuli arvioida kokonaisuutena. KHO katsoi, että järjestelylle annettu oikeudellinen muoto ei vastannut sen varsinaista luonnetta eikä tarkoitusta ja järjestelyyn oli ryhdytty verotuksellisista syistä, jotta vapauduttaisiin suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä. Lisäksi katsottiin, että järjestelyltä puuttuivat verotuksesta riippumattomat taloudelliset perusteet. Korkein hallinto-oikeus ei pitänyt B AB:n osakkeita sivuliikkeen harjoittaman liiketoiminnan varoina, minkä johdosta sivuliikkeen AAA Holding Luxemburg S.a.r.l.:lle maksamat osakehankinnan rahoittamiseksi otetun velan korkomenot eivät olleet elinkeinoverolaissa tarkoitettuja vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnasta johtuneita korkomenoja.

Ratkaisussa KHO 2016:71 oli myös kyse korkomenojen vähennysoikeudesta. Siinä sivuliikkeellä ei ollut oikeutta elinkeinoverolain 12 §:n ja 18 §:n nojalla vähentää verotuksessaan korkomenoja, jotka olivat syntyneet A-konsernin konsernin sisäisessä yritysjärjestelyssä. Järjestelyssä A A/S:n täysin omistama tanskalainen tytäryhtiö AA A/S perusti Suomeen AAA-nimisen sivuliikkeen. A A/S siirsi kaupalla suomalaisen liiketoimintayhtiön B Oy:n osakkeet AA A/S:lle kauppakirjalla, jossa osapuolina olivat myyjäyhtiö ja ostajayhtiön Suomen sivuliike. Kaupan jälkeen osakkeita oli käsitelty ostajayhtiön kirjanpidossa sivuliikkeeseen kuuluvana omaisuutena. Osakkeiden kauppahinta oli 650 miljoonaa euroa ja kauppa rahoitettiin kohdentamalla sivuliikkeeseen osakepääomaa 150 miljoonaa euroa ja velkapääomaa 500 miljoonaa euroa. Velkapääoma oli A A/S:ltä sivuliikkeen nimissä otettu laina. Sen korkokannaksi oli sovittu 6,9 prosenttia ja erääntymispäiväksi 31.12.2011. Sivuliike oli maksanut korkoa 5 654 166,66 euroa

vuonna 2006 ja 34 500 500 euroa erikseen kunakin vuonna 200—2010. Lisäksi B Oy oli vuodesta 2006 lähtien antanut sivuliikkeelle konserniavustusta ja sillä oli katettu sivuliikkeelle kohdennetusta velasta aiheutuneet korkokulut. Asiassa katsottiin, että B Oy:n osakkeiden tuoma määräysvalta kuului AA A/S:n hallitukselle tai konsernin emoyhtiölle. Näin ollen B Oy:n osakkeiden ei voitu katsoa olleen sivuliikkeessä harjoitetun elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä eikä osakkeita voitu katsoa sivuliikkeeseen kuuluviksi varoiksi. Tämän johdosta korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei osakkeita tullut pitää sivuliikkeeseen kuuluvina varoina, eikä osakkeiden hankinnasta johtuvaa velkaa ollut pidettävä sivuliikkeen velkana eikä velan korkoja sivuliikkeen verotuksessa vähennyskelpoisina menoina.

2.2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.2.1 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteet

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tavoitteena on turvata yhtiöveropohjaa jäsenvaltioissa. Sääntelyllä pyritään varmistamaan mahdollisuus ottaa verotuksessa huomioon kaikki jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen yhteisön verotettavaksi kuuluvat tulot.

Hybridijärjestelyjä koskevien säännösten tavoitteena on torjua verokohtelun eroavuuksien veropohjaa rapauttavaa vaikutusta. Sääntelyn tavoitteena on ensisijaisesti ennaltaehkäistä veron välttämiseen johtavien hybridijärjestelyjen toteuttamista. Ennaltaehkäisevän tarkoituksen toteutuessa sääntelyn soveltamistilanteet voisivat käytännössä jäädä vähäisiksi. Hybridijärjestelyn käsitteellä viitataan tässä esityksessä transaktioon, jossa toteutuu direktiivissä tarkoitettu verokohtelun eroavuus. Sääntelyn kohteena oleva verokohtelun eroavuudesta johtuva verovaikutus voi olla saman menon useampikertainen vähennys, tulon verottamatta jääminen ja lähdeveron useampikertainen hyvitys.

ATAD2:stä käytetään jäljempänä tässä esityksessä termiä direktiivi. Kun viittaus koskee myös ATAD:ia, käytetään termiä veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi.

2.2.2 Direktiivin hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn pääasiallinen sisältö

Yleistä

Hybridijärjestelyjen verotuksesta säädetään direktiivin 9, 9 a ja 9 b artikloissa. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää lisäksi yleiset säännökset direktiivin soveltamisalasta artiklassa 1 ja määritelmistä artiklassa 2. Artiklassa 3 on säädetty, että direktiivin sääntely muodostaa sääntelyn minimitason, jolloin kansallisessa lainsäädännössä on mahdollista säätää direktiiviä kireämmistä säännöksistä. Näitä artiklojen 1—3 yleisiä säännöksiä sovelletaan muiden artiklojen ohella.

Suhde kansallisiin verojärjestelmiin ja verosopimuksiin

Direktiivin sääntelyllä ei ole tarkoitus yleisesti korvata kansallisiin verojärjestelmiin sisältyviä menojen vähentämistä, tulojen veronalaisuutta ja lähdeverojen hyvittämistä koskevia sääntöjä. Tällaisia valtion noudattamaan yleiseen veropolitiikkaan perustuvia verojärjestelmän periaatteita ilmentäviä sääntöjä on tarkoitus soveltaa kuten nykyisinkin. Direktiivin sääntelyllä ei lähtökohtaisesti ole tarkoitus muuttaa myöskään valtioiden välisen verotusoikeuden jakautumista

koskevia säännöksiä, joista määrätään kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevissa verosopimuksissa.[15] Näiden verojärjestelmiin sisältyvien normaalien säännösten lisäksi on tarkoitus soveltaa hybridijärjestelyjä koskevia erityisiä säännöksiä, joiden vaikutuksesta sääntöihin perustuva verovaikutus voi muuttua.[16]

Sääntelyn kohde ja rajaukset

Hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä sovelletaan tilanteissa, joihin liittyy verotuksessa vähennyskelpoinen suoritus. Soveltamisen edellytyksenä on lisäksi, että hybridijärjestelyn kohteena olevan suorituksen luonnehdinta on säännöksissä määriteltyjen tahojen, kuten suorituksensaajan ja maksajan, verotuksessa erilainen (verokohtelun eroavuus), ja että tämä johtuu tietyistä direktiivissä määritellyistä seikoista (hybridity, hybridielementti). Direktiivissä on määritelty sen soveltamisalaan kuuluvat tilanteet sekä menetelmät, joilla verokohtelun eroavuuden vaikutus poistetaan.

Direktiivin soveltamisalaan kuuluvilla verokohtelun eroavuuksilla tarkoitetaan ensinnäkin tilanteita, joissa transaktioon liittyvän osapuolen tai suorituksen luonnehdinta on verotuksessa erilainen niillä lainkäyttöalueilla, joihin transaktiolla on liityntä. Järjestelyt, joissa on kyse liiketoimen osapuolen erilaisesta luokittelusta, perustuvat kyseisen yksikön verotukselliseen läpinäkyvyyteen tai itsenäisen verovelvollisen asemaan. Rahoitusvälineitä koskevat järjestelyt puolestaan perustuvat instrumentin tai siihen liittyvän suorituksen verotukselliseen luonnehdintaan.[17] Tässä esityksessä käytetään termejä luonnehdinta tai luokittelu, kun tarkoitetaan verosäännöksiä ja verotuskäytäntöjä, joita eri lainkäyttöalueilla sovelletaan näiden seikkojen osalta.

Verokohtelun eroavuuksilla tarkoitetaan direktiivissä lisäksi tilanteita, joissa yrityksen pääliikkeen verotuksessa omaksutaan erilainen tulkinta kuin yrityksen sivuliikkeen verotuksessa silloin, kun tarkastellaan kiinteän toimipaikan syntymistä tai tulojen ja menojen kohdentamista pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä tai laskennallisen suorituksen verotusta. Näissä tilanteissa verokohtelun eroavuus voi syntyä myös saman yrityksen useamman kiinteän toimipaikan välillä.

Direktiiviä sovelletaan edellä mainittujen tilanteiden lisäksi silloin, kun muun kuin verotuksen kohteena olevan transaktion johdosta on syntynyt verokohtelun eroavuus, jonka vaikutus siirretään toiselle lainkäyttöalueelle. Lisäksi direktiiviä sovelletaan niin sanottujen kaksoisasujien verotuksessa syntyvissä tilanteissa.

Hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä ei direktiivin johdantokappaleen 29 mukaan sovelleta, siltä osin kuin kyseisessä tilanteessa ei synny verokohtelun eroavuutta. Kaksinkertaiseen vähennykseen perustuvan eroavuuden katsotaan syntyvän siltä osin kuin suoritus, joka voidaan vähentää yhdellä lainkäyttöalueella, voidaan vähentää myös toisella lainkäyttöalueella, mutta verotettavan tulon pohja on alueilla erilainen. Tulon verottamatta jäämiseen perustuvan eroavuuden katsotaan yleensä syntyvän siltä osin kuin suoritus, jonka suorituksen maksaja voi vähentää, ei ole saajalle veronalainen[18]. Säännöksiä ei yleensä sovelleta, jos verokohtelun eroavuuden vaikutus on jo oikaistu jollain direktiivissä tarkoitetulla säännöksellä.

[15] Direktiivi johdantokappale 11.
[16] OECD 2015 kappale 4.
[17] OECD 2015 kappaleet 13—14.
[18] OECD 2015 kappale 10.

Verokohtelun eroavuuksia syntyy myös direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jätetyissä tilanteissa. Johdantokappaleiden 16, 18, 19 ja 20 mukaan hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä ei sovelleta tilanteessa, jossa ei ole kyse yksikön tai suorituksen erilaisesta luokittelusta tai suoritusten allokoinnista kyseisillä lainkäyttöalueilla. Verokohtelun eroavuus ei kyseisessä tilanteessa siis perustu hybridielementtiin, jolloin mahdollinen verokohtelun eroavuuteen perustuva veron välttäminen ehkäistään tarvittaessa muilla säännöksillä kuin hybridisäännöksillä.

Hybridijärjestelyjä koskeva direktiivin sääntely sisältää muutamia optioita, joita jäsenvaltiot voivat toimeenpanna kansallisessa sääntelyssään. Jäsenvaltioilla on direktiivin mukaan mahdollisuus esimerkiksi jättää soveltamisalan ulkopuolelle tietyt tilanteet, joissa verokohtelun eroavuus johtuu pankkialaan sovellettavien tappionsietokykyä koskevien vaatimusten täyttämiseen liittyvistä järjestelyistä. Direktiivin rahoitusvälineitä koskevassa 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohdassa on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus valita 12 kuukauden tai kohtuullisen ajan pituinen aikaraja niin sanotulle veropohjaan sisällyttämiselle. Kaksinkertaista vähennystä koskevan 9 artiklan 1 kohdassa on lisäksi annettu jäsenvaltioille mahdollisuus säätää, että tämän säännöksen johdosta vähennyskelvottomana pidettävä määrä voidaan vähentää seuraavien verokausien aikana (niin sanottu carry forward -menettely).

Soveltamisala

Direktiivin 1 artiklan mukaan direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Lisäksi direktiiviä sovelletaan kolmansissa maissa kotipaikan omaavien yksiköiden kiinteisiin toimipaikkoihin jäsenvaltioissa. Direktiivin 9 a artiklaa, jota ei käsitellä tässä esityksessä, sovelletaan kaikkiin yksiköihin, joita jossakin jäsenvaltiossa kohdellaan verotuksellisesti läpinäkyvinä. Tässä luvussa käsiteltävät direktiivin soveltamisalaa koskevat säännökset soveltuvat direktiivissä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen verotuksessa lukuun ottamatta 9 a artiklassa tarkoitettua tilannetta.

Direktiivin soveltamisalaa ei ole rajattu vain tietyn suuruisiin transaktioihin, jolloin sääntely soveltuu koosta riippumatta kaikkiin direktiivissä tarkoitettuihin tilanteisiin. Sääntelyn soveltamista on kuitenkin direktiivin johdantokappaleen 12 mukaan muulla tavoin suunnattu erityisesti tilanteisiin, joissa on arvioitu olevan merkittävämpi veronkiertämisen riski. Tämä on toteutettu direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohtaan sisältyvällä säännöksellä, jonka mukaan sääntelyä sovelletaan vain etuyhteysyritysten välisissä tilanteissa ja niin sanotuissa strukturoiduissa järjestelyissä. Tämä rajoitus ei kuitenkaan koske 9 artiklan 6 kohdassa tarkoitettua hybridisiirtoa, joka johtaa useampikertaisiin lähdeverojen hyvityksiin.

Direktiivin johdantokappaleen 22 mukaan direktiiviä ei ole tarkoitettu sovellettavan tilanteisiin, joissa verokohtelun eroavuus perustuu ainoastaan siihen, että suorituksen arvostamista koskevat ratkaisut ovat erilaisia. Arvostamista koskevat ratkaisut voivat olla erilaisia esimerkiksi eri lainkäyttöalueilla tehtyjen erilaisten siirtohinnoittelua koskevien ratkaisujen vuoksi. Direktiivissä tarkoitettuna verokohtelun eroavuutena ei myöskään käsitellä verotuksen sääntöihin perustuvia jaksotuseroja. Direktiivin mukaan rahoitusvälineeseen perustuvaan suoritukseen liittyvä jaksotusero voidaan kuitenkin tulkita verokohtelun eroavuudeksi, jos suorituksen saaja ei sisällytä suoritusta veropohjaan 12 kuukauden kuluessa maksajan verokauden päättymisestä tai markkinaehtoperiaatteen mukaisesti määritellyn kohtuullisen ajan kuluessa. Hybridisäännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin tällöinkin sitä, että verokohtelun eroavuuden voidaan katsoa johtuvan rahoitusvälineen tai sen perusteella suoritettavien maksujen luonnehdinnan eroavuuksista.

Hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn soveltamisessa keskeisiä määritelmiä ovat soveltamisalaa rajaavat etuyhteyden, strukturoidun järjestelyn, vähennyksen ja veropohjaan sisällyttämisen määritelmät. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyy edellä olevien lisäksi myös muiden direktiivissä käytettyjen käsitteiden nimenomaisia määritelmiä.

Hybridijärjestelyt ja niiden verotus

Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat tilanteet eli hybridijärjestelyt voidaan luokitella useammalla tavalla. Tilanteet voidaan luokitella esimerkiksi sen perusteella, mikä kussakin on niin sanotun hybridivaikutuksen tuottava elementti tai esimerkiksi sillä perusteella, onko tilanteessa kyse erillisten yksiköiden välisestä suorituksesta vai onko kyse pääliikkeen ja sivuliikkeen verotuksesta. Direktiivissä tilanteet on luokiteltu johdantokappaleen 15 mukaan neljään kategoriaan seuraavasti:

— Rahoitusvälineeseen perustuvat suoritukset, erityistilanteena hybridisiirto (artiklat 2.9 a ja 9.6)
— Hybridiyksikön tai kiinteän toimipaikan saaman suorituksen kohdistaminen, erityistilanteena verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön verotus (artiklat 2.9 b—d, 9.5 ja 9 a)
— Hybridiyksikön tekemä suoritus, kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen tai useamman kiinteän toimipaikan väliset laskennalliset suoritukset (artiklat 2.9 e ja f)
— Hybridiyksikön tai kiinteän toimipaikan tekemään suoritukseen perustuva kaksinkertainen vähennys, erityistilanteena kaksoisasuminen (artiklat 2.9 g ja 9 b).

Hybridijärjestelyjä voidaan luokitella myös sillä perusteella, millaisen verokohtelun eroavuuden järjestelyt tuottavat. Kaksinkertaisen vähennyksen, josta OECD:n raportissa käytetään termiä double deduction, DD, tilanteessa on kyse saman menon vähentämisestä useampaan kertaan. Muissa tilanteissa on kyse siitä, ettei vähennystä vastaavaa tulo ei sisälly suorituksensaajan veropohjaan eli tulon verottamatta jäämisestä, josta OECD:n raportissa käytetään termiä deduction - no inclusion, D/NI. Suorituksen maksaja voi tällöin vähentää suorituksen, jota ei oteta huomioon vastaanottajan verotuksessa. Myös viimeksi mainitussa tilanteessa voi olla kyse kahdesta vähennyksestä, mutta vähennettävä meno ei ole sama meno. Näissä tilanteissa syntyy kaksi verovähennystä, mutta vain yhdenkertainen tuloutus. Verokohtelun eroavuuteen perustuvassa luokittelussa hybridisiirtoihin liittyvät useampikertaiset ulkomaisen veron hyvitykset muodostavat lisäksi oman kategoriansa. Lisäksi tilanteissa, joissa on kyse tulon verottamatta jäämisestä oman kategoriansa muodostavat muita järjestelyjä pidemmälle menevät epäsuoran verokohtelun eroavuuden tilanteet, joissa toisiinsa yhdistyy hybridijärjestely ja järjestely, jossa verokohtelun eroavuutta ei synny. Viimeksi mainituissa tilanteissa hybridijärjestelyssä syntyvä verovaikutus kuitataan toista suoritusta vastaan.

Direktiivin 9 artikla sisältää säännökset verotuksessa sovellettavista menetelmistä, joilla hybridijärjestelystä johtuvaan verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus poistetaan eli neutraloidaan. Menetelmä vaihtelee sen perusteella, onko tilanteessa kyse kaksinkertaisesta vähennyksestä vai tulon verottamatta jäämisestä. Molempien tilanteiden osalta direktiiviin sisältyy ensisijainen ja toissijainen menetelmäsäännös, jotka kohdistuvat eri lainkäyttöalueisiin, joissa verokohtelun eroavuuden verovaikutus syntyy. Kaksinkertaisen vähennyksen tilanteessa vähennys on sekä ensisijaisen että toissijaisen säännön mukaan evättävä. Tulon verottamatta jäämisen tilanteissa vähennys on ensisijaisen säännön mukaan evättävä ja toissijaisen säännön mukaan tulo on otettava huomioon veronalaisena tulona eli tulon tulee sisältyä veropohjaan.

Käytettävästä menetelmästä on lisäksi erikseen säädetty hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamista koskevissa tilanteissa ja pääliikkeen valtiossa sovelletun kiinteän toimipaikan tulon

vapauttamista koskevan sääntelyn tilanteissa. Lisäksi on säädetty ulkomaisen veron hyvittämisessä noudatettavasta menettelystä tietyissä tilanteissa.

Täytäntöönpanon määräaika

Direktiivin 9 a artiklaa lukuun ottamatta hybridijärjestelyjä koskeva sääntely on saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2019. Sääntelyä on sovellettava 1 päivästä tammikuuta 2020 Artiklaa 9 a koskeva sääntely on saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2021 ja sääntelyä on sovellettava 1 päivästä tammikuuta 2022.

2.3 Nykytilan arviointi

Suomen nykyiseen kansalliseen sääntelyyn ei sisälly laajaa hybridijärjestelyjen verovaikutuksia estävää säännöstöä. Nykyisen kansallisen sääntelyn perusteella menot ovat Suomessa laajasti vähennyskelpoisia. Pääsääntöisesti vähennyskelpoisuutta ei ole rajoitettu esimerkiksi sen perusteella, että esimerkiksi rahoitusvälineen tai suorituksensaajan tai maksajan status voi johtaa etuyhteyspiirissä useampikertaisiin vähennyksiin tai tulon verottamatta jäämiseen. Nykyisen kansallisen sääntelyn perusteella myös tulot ovat laajasti veronalaisia.

Kansallisessa sääntelyssä ei nykyisin ole nimenomaisia säännöksiä siitä, että esimerkiksi suomalaisen omistaman ulkomaisen läpinäkyvän yhtiön tuloa verotettaisiin Suomessa eikä lainsäädännössä oteta huomioon näihin tilanteisiin liittyviä erityispiirteitä. Nykyisen tapauskohtaiseen arviointiin perustuvan verokohtelun seurauksena on periaatteessa ollut mahdollista, että Suomessa on kohdeltu yhteisönä sellaista ulkomaista yksikköä, jota sen omassa sijaintivaltiossa on kohdeltu yhtymänä tai muuna verotuksellisesti läpinäkyvänä rakenteena. Mikäli tällaisessa tilanteessa ulkomaiselle yksikölle on maksettu suoritus, joka ei sisälly sen veropohjaan eikä myöskään sen suomalaisen omistajan veropohjaan, kyse olisi direktiivissä tarkoitetusta verokohtelun eroavuudesta, jonka hybridielementti on seurausta yksikön erilaisesta luokittelusta Suomessa ja yksikön sijaintivaltiossa.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa noudatetaan menettelyä, jonka mukaan Suomen verosta vähennettävä määrä lasketaan kaikkien ulkomaan verojen ja ulkomailta saatujen tulojen suhteellisena osuutena Suomessa maksettavista veroista. Lisäksi sovelletaan niin sanottua carry forward -periaatetta, jonka mukaan käyttämättä jäävä ulkomaisen veron määrä voidaan siirtää vähennettäväksi Suomen verosta seuraavien viiden verovuoden aikana. Näitä säännöksiä sovelletaan nykyisin ottamatta huomioon sitä, että tietyissä tilanteissa sama ulkomaanvero voi tulla täysimääräisesti hyvitetyksi myös toisella lainkäyttöalueella.

Suomen nykyiseen kansalliseen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaan sääntelyyn sisältyvät säännökset voivat johtaa siihen, että Suomessa maksettavasta verosta hyvitetään enemmän ulkomaan veroa kuin kyseisen ulkomaan veron perusteena olevasta tulosta tulisi täällä veroa maksettavaksi. OECD:n raportissa on tuotu esiin, että esimerkiksi sellainen kansallinen järjestelmä, joka mahdollistaa useiden eri ulkomaan tulojen verojen hyvittämisen yhteenlaskettuna, voi johtaa nollaverotustilanteisiin.[19] Nykyiseen kansalliseen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevaan sääntelyyn sisältyvät säännökset johtavat siihen, että yhteen ulkomaantuloon perustuvaa ulkomaan veroa vastaava hyvitys voidaan Suomen verotuksessa kuitata toisesta ulkomaantulosta täällä maksettavaa veroa vastaan. Samaan tulolähteeseen kuulu-

[19] OECD 2015 kappale 446.

vista eri tuloista maksetut verot voidaan laskea yhteen hyvitystä laskettaessa. Nykyisen sääntelyn mukaan hyvityksen määrää ei ole mahdollista rajoittaa direktiivin edellyttämällä tavalla niin, että se olisi suhteessa hybridisiirtoon perustuvaan verotettavaan tuloon. Tällöin on mahdollista, että tietyissä tilanteissa Suomessa maksettavasta verosta hyvitetään enemmän ulkomaan veroa kuin kyseisen ulkomaan veron perusteena olevaa tuloa luetaan täällä verotettavaksi. Nykyinen sääntely ei ota huomioon sitä, että tietyissä tilanteissa sama ulkomaanvero voi tulla täysimääräisesti hyvitetyksi myös toisella lainkäyttöalueella. Sääntely mahdollistaa näin ollen direktiivissä tarkoitetut lähdeveroihin liittyvät hybridijärjestelyt.

Kansalliseen sääntelyyn sisältyy nykyisinkin kohdennettuja veron välttämiseen liittyviä säännöksiä sekä yleisiä veronkierron vastaisia säännöksiä. Nykyisen kansallisen sääntelyn kokonaisuus ei kuitenkaan estä sitä, että täällä ei syntyisi verovaikutuksia, jotka perustuvat hybridijärjestelyihin. Esityksessä ehdotettu hybridijärjestelyjä koskeva sääntelykokonaisuus olisi tämän vuoksi tarpeellinen lisäys nykyiseen järjestelmään.

2.4 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat ja toteuttamat keinot

Useat EU-valtiot viimeistelevät parhaillaan direktiivin täytäntöönpanoa ja jo olemassa olevien hybridijärjestelyjen verotusta koskevien säännöstensä mahdollista päivittämistä direktiivin johdosta. Myös EU:n ulkopuolisissa valtioissa kaavaillaan muutoksia säännöksiin OECD:n BEPS-ohjeistuksen perusteella.

Alankomaat

Alankomaissa ei tällä hetkellä ole hybridijärjestelyjä koskevaa kattavaa lainsäädäntöä. Tammikuussa 2016 voimaan tulleet hybriditilanteita koskevat säännökset perustuvat emo-tytäryhtiödirektiivin sääntelyyn. Säännöksillä rajoitetaan yhteisön saamien osinkojen verovapautta tilanteissa, joissa osinko on suorituksen lähdevaltion verotuksessa vähennyskelpoinen tai kun kyse on keinotekoisesta järjestelystä, jolla tavoitellaan verorasituksen kiertämistä. Lisäksi veronkiertosäännöksillä rajoitetaan koron vähennyskelpoisuutta tietyissä hybriditilanteissa, jotka voivat johtaa hybridilainan luokitteluun omaksi pääomaksi. Myös erityiset korkovähennysoikeuden rajoitussäännökset voivat tulla joissakin hybridijärjestelyissä tapauskohtaisesti sovellettaviksi, kuten myös oikeuskäytäntöön pohjautuva yleinen veronkiertonormi.

Alankomaat on järjestänyt lokakuussa 2018 lausuntokierroksen lainsäädäntöluonnoksesta, joka koskee direktiivin implementointia. Heinäkuussa 2019 lakiesitys annettiin parlamentin alahuoneen käsittelyyn. Tavoitteena olisi säännösten soveltuminen 2020 alkaen 2022 alkaen käänteisten hybridien osalta. Lakiesityksen perusteluissa mainitaan, että Alankomaat ei aikoisi sisällyttää sääntelyyn direktiivin mahdollistamia poikkeuksia kuten rahoitusalan poikkeusta (lakiesitys ja perustelut toistaiseksi saatavilla vain hollanninkielisinä).

Alankomaissa heinäkuun 2019 alussa voimaan tulleen päivitetyn verotuksen ennakkopäätöksiä koskevan sääntelyn perusteella yhtiöiden on, edellytysten täyttyessä, mahdollista hakea verotuksen ennakkopäätöstä (Advance Tax Ruling) myös hybridiyksikköihin ja hybrideihin rahoitusinstrumentteihin liittyen. Ennakkopäätökset ovat lähtökohtaisesti voimassa viisi vuotta.

Belgia

Belgiassa sovelletaan vuoden 2019 alusta direktiiviin perustuvia hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä. Hybriditilanne on säännöksissä määritelty järjestelyksi, joka johtaa joko belgialaisen yhtiön tai kiinteän toimipaikan sekä ulkomaisen yhtiön tai kiinteän toimipaikan menojen

kaksinkertaiseen vähentämiseen tai tulon jäämiseen verottamatta. Sääntelyyn sisältyy menon vähennyskelvottomuutta, tulon sisällyttämistä verotettavaan tuloon ja ulkomaisen lähdeveron hyvitystä rajaavat säännökset.

Kiinteistä toimipaikoista on säädetty, että belgialaiset yhtiöt ovat verovelvollisia voitoista, jotka liittyvät ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan, vaikka tulon tulisi olla vapautettu EU-jäsenvaltion kanssa solmitun verosopimuksen perusteella. Tätä sääntöä sovelletaan, jos voitto on realisoitunut verokohtelun eroavuuden johdosta ja voittoa ei veroteta toisessa maassa siitä johtuen, että kiinteä toimipaikka sivuutetaan siellä. Belgiassa perustettu tai rekisteröity hybridiyksikkö katsotaan Belgiassa verovelvolliseksi, jos yksikköä pidetään yhden tai useamman ulkomaisen omistajan verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena. Rahoitusvälineiden verokohtelun eroavuuden katsotaan Belgian sääntelyn mukaan aktualisoituvan, jos rahoitusväline tai sen tulot määritellään eri tavalla eri valtioissa ja rahoitusväline johtaa vähennykseen ulkomaisella yhtiöllä tai sen yksiköllä ilman, että tulo sisältyy belgialaisen yhtiön tai kiinteän toimipaikan veropohjaan.

Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on kattava hybridisääntely, joka tuli voimaan vuoden 2017 alussa. Sääntely perustuu OECD:n BEPS-hankkeen suosituksiin toimenpiteestä 2. Sääntelyä sovelletaan yleensä vain etuyhteysosapuolten välisiin transaktioihin. Osapuolten välillä on etuyhteys muun muassa silloin, kun omistusosuus osakepääomasta on vähintään 50 prosenttia tai kolmas osapuoli omistaa molempien osapuolten osakepääomasta vähintään 50 prosenttia. Määräosavaatimus on kuitenkin 25 prosenttia, kun kyse on esimerkiksi rahoitusvälineeseen liittyvästä hybridijärjestelystä. Säännöksiä sovelletaan kuitenkin myös muihinkin transaktioihin, jos voidaan katsoa, että kyseessä on strukturoitu järjestely. Tällä tarkoitetaan järjestelyä, jossa veroetu on jaettu järjestelyn ehtojen mukaan sen osapuolten kesken tai jossa ehdot muuten osoittavat, että veroetu oli odotettavissa tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan verotuksessa hybridi-vaikutukseen perustuva veroetu. Liiketaloudellisen tavoitteen olemassaolo ei väistämättä estä järjestelyn luokittelua myös strukturoiduksi.

Sääntely kattaa tilanteet, joissa saavutetaan vähennys ilman, että se sisältyy veropohjaan käyttäen rahoitusvälineitä tai niiden siirtoja, hybridiyksikköä tai kiinteää toimipaikkaa. Lain-säädäntö sisältää esimerkiksi hybridi-instrumentteja koskevan säännöksen, joka voi soveltua esimerkiksi silloin, kun rahoitusvälineestä suoritetun maksun luokittelu eroaa valtioittain. Hybridiyksikköjä koskevissa säännöksissä on puolestaan kyse verokohteluiden eroista, jotka aiheutuvat siitä, että yhtiö luokitellaan yhdessä valtiossa verotuksellisesti läpinäkyväksi ja toisessa itsenäiseksi yhtiöksi. Sääntely soveltuu myös silloin, kun verotuksellisten erojen takia syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä, jotka johtuvat hybridiyksikön, kiinteän toimipaikan tai kaksoisasumisen hyödyntämisestä.

Soveltamisedellytykset ovat eri tilanteissa yleensä samankaltaiset. Yleisenä soveltamisedellytyksenä on, että verovelvollisen tulee olla hybridiyksikkö tai Ison-Britannian yhteisöveron alainen, kuten siellä sijaitseva kiinteä toimipaikka. Lisäksi sääntelyn soveltuminen edellyttää tältä verovelvolliselta suoraa osallistumista järjestelyyn ja hybridistä johtuvaa verokohtelun eroavuutta. Verokohtelun eroavuudella tarkoitetaan kaksinkertaista vähennystä tai vähennystä ilman veropohjaan sisältymistä. Säännöksiä sovellettaessa tuloon kohdistuvia mahdollisia ulkomaisia paikallistason veroja ei oteta huomioon.

Säännöksissä useimmiten hybridijärjestelyn verovaikutus oikaistaan ensisijaisesti epäämällä maksun vähennyskelpoisuus ja toissijaisesti sisällyttämällä se verotettavaan tuloon. Toissijainen oikaisu tulee sovellettavaksi vain siinä tilanteessa, että toinen valtio ei ole tehnyt ensisijaista

oikaisua. Kun on kyse brittiläisen kiinteän toimipaikan suorittamasta sääntelyn soveltamisalaan kuuluvasta siirrosta, oikaistaan verovaikutus epäämällä kiinteän toimipaikan vähennys. Kaksinkertaisen vähennyksen aiheuttama hybridivaikutus evätään ensisijaisesti emoyhtiön valtiossa.

Hybridisääntely sisältää myös erityisen säännöksen, jolla puututaan hybridijärjestelyn verovaikutuksen siirtämiseen käyttäen instrumenttia tai muuta järjestelyä, joka ei kuulu muiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Tällöin verovelvollinen ei ole suoraan mukana järjestelyssä, joka olisi itsessään muiden hybrisäännösten vastainen, mutta järjestely kokonaisuudessaan johtaa samaan hybridivaikutukseen. Tällainen vaikutus voidaan saada aikaan esimerkiksi hyödyntämällä kolmansia maita ja niin sanottuja back-to-back-lainoja. Säännöksen soveltuessa suorituksen maksajan vähennys evätään. Lisäksi lainsäädännössä on erityinen veronkiertosäännös koskien hybridijärjestelyjä.

Iso-Britannia on siis jo implementoinut säännöt, joita vaaditaan verojen kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä. Heinäkuussa 2018 lähetettiin kuitenkin lausunnolle alustava esitys, jossa ehdotetaan muun muassa pieniä muutoksia hybridisääntelyyn, jotta se täysin vastaisi veronkierron vastaisen direktiivin vaatimuksia. Esitetyt muutokset koskevat kiinteän toimipaikan kohtelua ja lain soveltamisalan ulkopuolelle jätettyjä rahoitusvälineitä, jotka liittyvät tiettyjen toimialojen tappionsietokykyä koskevaan sääntelyyn. Esityksen mukaan hybridisääntely soveltuisi vastaisuudessa myös tilanteessa, jossa sivuliikkeen sijaintivaltio ei verotuksessa käsittele sivuliikettä kiinteänä toimipaikkana, kun taas pääliikkeen verotuksessa kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuneen eli kun on kyse niin sanotusta hybridistä kiinteästä toimipaikasta. Tällaisessa tilanteessa verovaikutus oikaistaisiin lukemalla Isossa-Britanniassa sijaitsevan pääliikkeen tuloksi tulot, jotka muuten luettaisiin kiinteän toimipaikan tuloksi. Muutosten on esitetty tulevan voimaan vuoden 2020 alussa. Ison-Britannian hallitus harkitsee edelleen, ovatko muutokset koskien käänteistä verotuksen eroavuutta välttämättömiä.

Luxemburg

Luxemburg on 21 päivänä joulukuuta 2018 julkaissut direktiivin implementointia koskevan sääntelyn. Säännösten mukaan vuoden 2019 alusta menoja ja tappioita ei voi vähentää, jos rahoitusinstrumentin tai yrityksen määrittelyssä ilmenee verokohtelun eroavuus ja järjestely on toteutettu luxemburgilaisen verovelvollisen ja toisen EU-jäsenvaltiossa asuvan osapuolen välillä. Sääntelyä sovelletaan myös silloin, kun luxemburgilaisen verovelvollisen ja etuyhteydessä oleva toisen EU-jäsenvaltion yksikön välinen järjestely johtaa tilanteeseen, jossa tuloa jää verokohtelun eroavuuden vuoksi. Nämä säännöt soveltuvat unionin sisällä. Vuodesta 2020 sääntelyä sovelletaan myös järjestelyihin kolmansissa maissa asuvien osapuolten kanssa sekä kiinteisiin toimipaikkoihin. Tammikuusta 2022 sovellettaisiin lisäksi käänteistä hybridiä koskevia sääntöjä.

Ranska

Ranskassa on tällä hetkellä voimassa tiettyjä hybrideihin liittyviä säännöksiä. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaiset hybridi-instrumentteihin liittyvät säännöt on tarkoitus implementoida kokonaisvaltaisemmin Ranskan lainsäädäntöön vuonna 2020.

Ranskassa rajoitetaan korkojen vähennysoikeutta hybridisäännöksellä, jota sovelletaan etuyhteydessä oleville yhtiöille maksettuihin korkoihin. Yhtiöiden katsotaan olevan etuyhteydessä silloin, kun toinen yhtiö omistaa toisen yhtiön pääomasta välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia tai toisella yhtiöllä on tosiasiallinen määräysvalta toisessa yhtiössä. Etuyhteyttä

arvioitaessa otetaan huomioon myös kolmannen yhtiön välitön tai välillinen määräysvalta. Etuyhteysosapuolelle maksetut korot ovat Ranskassa vähennyskelvottomia, mikäli luotonottaja ei osoita, että korkotuloa verotetaan verokannalla, joka on vähintään 25 prosenttia Ranskan yritysverokannasta. Säännöstä sovelletaan sekä kotimaisiin että ulkomaisiin tulonsaajiin. Jos tulonsaaja on ulkomainen, lasketaan kynnysarvo siten, että tulonsaaja olisi saanut tulon Ranskassa. Säännöstä sovelletaan myös läpinäkyviin yksiköihin ja ulkomaisten yritysten Ranskassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin.

Ruotsi

Ruotsin valtiopäivät hyväksyi 14 päivänä kesäkuuta 2018 lain, jolla muun muassa täytäntöön pantiin osittain direktiivin hybridijärjestelyitä koskevaa sääntelyä. Säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2019 alussa. Aiemmin Ruotsissa ei ollut säännöksiä hybridijärjestelyiden verotuksesta lukuun ottamatta emo-tytäryhtiödirektiiviin perustuvia säännöksiä, jotka rajoittavat yhteisöjen saamien osinkojen verovapautta.

Vuoden 2019 alussa voimaan tulleilla säännöksillä rajoitettiin korkomenojen vähennysoikeutta tietyissä rajat ylittävissä hybriditilanteissa. Yritys ei voinut vähentää korkomenoja, jos toisessa valtiossa sijaitseva etuyhteysyritys sai tehdä vähennyksen samoista korkomenoista ja koron maksaja oli etuyhteysyritys. Toissijaisesti kaksinkertainen vähennys tuli evätä maksajan valtiossa. Säännöksillä rajoitettiin korkomenon vähennyskelpoisuutta myös tilanteissa, joissa vähennyskelpoista korkomenoa vastaava tulo ei sisälly toisen valtion veropohjaan. Tällöin yrityksellä ei ollut oikeutta vähentää toisessa valtiossa sijaitsevalle etuyhteysyritykselle maksettuja korkomenoja, jos vastaavaa tuloa ei verotettu etuyhteysyrityksen asuinvaltiossa. Säännöksiä voitiin soveltaa, jos rahoitusvälineiden, maksujen tai yhtiöiden luonnehdinta oli eri valtioissa erilainen.

Ruotsi julkaisi 29 päivänä toukokuuta 2019 direktiiviin perustuvan ehdotuksen, jossa esitetään hybridisäännösten laajentamista vuoden 2020 alusta. Esitys sisältää säännökset kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä hybridijärjestelyistä, hybridijärjestelyyn perustuvasta menon kuittaamisesta sekä kaksinkertaisista vähennyksistä liittyen kaksoisasumiseen. Lisäksi esitetään ulkomaisen lähdeveron hyvitysten rajoittamista hybridijärjestelytilanteessa. Esityksessä laajennetaan sääntelyn soveltamisalaa kattamaan myös strukturoidut järjestelyt. Esityksessä ehdotetaan, että Ruotsissa ei säädettäisi direktiivin sallimasta rahoitusvälineitä koskevasta poikkeuksesta pankkisektorille.

Saksa

Saksassa on voimassa olevaa kansallista hybridisääntelyä, joka koskee muun muassa hybridiosinkoja sekä negatiivisen tulon kaksinkertaista vähennystä konserneissa. Useimmat näistä säännöksistä rajoittavat saksalaisia yhtiöitä koskevien osinkojen verovapaussäännösten soveltamista. Säännösten mukaan yhteisöjen saamien osinkojen verovapaus edellyttää, ettei osinkoa ole vähennetty maksavan yhtiön verotuksessa. Lisäksi rajoitetaan hybridiyksiköiden osinkojen verovapautta verosopimuksia sovellettaessa. Säännöksen mukaan osinkojen verovapaussäännös soveltuu vain, kun ne maksetaan kotimaisen lainsäädännön mukaiselle yritysyksikölle. Tällöin verovapaus ei sovellu, mikäli osingot maksetaan luonnollisiksi henkilöiksi rinnastettaville tahoille. Osinkojen verovapautta rajoitetaan myös, kun verosopimuksia hyödynnetään kaksinkertaisen vähennyksen aikaansaamiseksi.

Lisäksi konsernin emoyhtiön negatiivista tuloa ei huomioida konsernin verotuksessa, jos negatiivinen tulo otetaan huomioon toisessa valtiossa tavalla, joka vastaa emoyhtiöön Saksan järjestelmässä sovellettua verotusta. Tämä säännös estää kahdessa valtiossa asuvia yhtiöitä vähentämästä samaa tappiota sekä Saksassa että toisessa valtiossa.

Tanska

Tanskassa on pitkään ollut voimassa kansallista sääntelyä hybridi-instrumenteista ja hybridiyksiköistä. Lisäksi Tanskassa on erityisiä säännöksiä, joilla puututaan muun muassa double dipping -tilanteiden verotukseen.

Hybridiyksikköä koskevan säännöksen mukaan tanskalaista yhtiötä tai ulkomaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä Tanskassa, mikäli yhtiötä pidetään toisessa valtiossa läpinäkyvänä ja yhtiöstä saadut tulot sisällytetään vähintään yhden kyseisessä valtiossa sijaitsevan ulkomaisen etuyhteysyrityksen verotettavaan tulokseen. Ulkomaisilla etuyhteisyrityksillä tulee olla myös määräysvalta lain soveltamisalaan kuuluvassa yrityksessä ja ulkomaisen lainkäyttöalueen tulee sijaita EU- tai ETA-valtiossa tai verosopimusvaltiossa. Mikäli kaikki soveltamisedellytykset täyttyvät, yhtiön ulkomaisille osakkeenomistajille katsotaan muodostuvan kiinteä toimipaikka Tanskaan. Tällöin kiinteästä toimipaikasta suoritetut maksut ulkomaiselle emoyhtiölle ovat vähennyskelvottomia, sillä niitä pidetään saman oikeushenkilön suorittamina sisäisinä maksuina kiinteän toimipaikan ja ulkomaisen pääliikkeen välillä. Pääsääntöisesti myöskin muille ulkomaisille etuyhteysyrityksille suoritetut maksut ovat vähennyskelvottomia, mikäli yhtiöitä kohdellaan emoyhtiön sijaintivaltiossa läpinäkyvinä yksikköinä ja emoyhtiöllä on määräysvalta sekä maksavassa että maksun saavassa yhtiössä.

Vastaavasti käänteistä hybridiyksikköä koskevan säännöksen mukaan tietyt Tanskassa yleensä läpivirtaavat yksiköt luonnehditaan uudelleen itsenäisiksi verovelvollisiksi. Tämä edellyttää sitä, että ulkomaisilla sijoittajilla on suoraan yli 50 prosentin omistusosuus yksiköstä tai sen äänioikeuksista. Lisäksi ulkomaisten sijoittajien verotuksellisen asuinvaltion on pidettävä yksikköä itsenäisenä verovelvollisena tai vaihtoehtoisesti säännös soveltuu, jos Tanskalla ja asuinvaltiolla ei ole voimassa olevaa verosopimusta. Jos nämä soveltamisedellytykset täyttyvät ja yksikkö ei kuulu poikkeusten piiriin, se on Tanskan yhteisöveron alainen muiden itsenäisten verovelvollisten tapaan.

Tanskalaisen emoyhtiön saamat osingot eivät ole vapautettuja verosta, jos osingot ovat ulkomaiselle tytäryhtiölle vähennyskelpoisia. Säännös ei kuitenkaan päde, mikäli emo-tytäryhtiödirektiivi soveltuu tapaukseen. Vuodesta 2011 säännös on soveltunut myös vähennyksen tapahtuessa alemman tason tytäryhtiössä ja osinkoa ei ole verotettu tässä tytäryhtiössä, joka on tanskalaisen emoyhtiön ja vähennyksen tehneen tytäryhtiön välissä. Lisäksi Tanskassa säännellään hybridi-instrumentin käytöstä tilanteissa, joissa instrumentti luokitellaan velaksi Tanskassa, mutta toisella lainkäyttöalueella omaksi pääomaksi. Päinvastaisessa tilanteessa säännös ei sovellu. Säännöksen soveltamisen seurauksena instrumenttia kohdellaan tanskalaisen yhtiön verotettavaa tuloa laskettaessa pääomana ja tästä johtuen velasta suoritetut korkomenot ovat vähennyskelvottomia. Säännöksen soveltumiseksi tanskalaisen yhtiön on täytynyt antaa laina tai sitä vastaava sitoumus ulkomaiselle sijoittajalle, jolla on joko ratkaiseva mahdollisuus vaikuttaa tanskalaisen yhtiön toimintaan tai sijoittajan on kuuluttava samaan konserniin tanskalaisen yhtiön kanssa.

Tanska julkaisi lokakuussa 2018 esityksen veronkierron vastaisen direktiivin implementoinnista. Esityksessä ehdotetaan, että täytäntöönpano seuraisi direktiivissä säädettyä ja näin ollen myös OECD:n BEPS-raportteja. Esityksen mukaan säännökset hybridiyksikön kohtelemisesta

läpivirtaavana ja hybridi-instrumentin luokittelusta omaksi pääomaksi kumottaisiin. Sen sijaan säännös käänteisestä hybridiyksiköstä säilytettäisiin, sillä se vastaa pitkälti direktiivin artiklan 9 a säännöstä, mutta sen soveltamisalaa laajennettaisiin. Säännökset tulevat voimaan vuoden 2020 alussa.

Esityksen mukaan seuraavat direktiiviin sisältyvät keskeiset käsitteet määriteltäisiin laissa: verokohtelun eroavuus, kohtuullinen aika sisällyttää maksu, eroavuus, kaksinkertainen vähennys, vähennys ilman veropohjaan sisällyttämistä, verohelpotus, kahteen kertaan veropohjaan sisältyvä tulo, hybridiyksikkö, rahoitusväline, rahoitusalan välittäjä, hybridisiirto, markkinapohjainen hybridisiirto, hybridin kiinteä toimipaikka, liikekirjanpidollinen konserni, strukturoitu järjestely ja etuyhteysosapuoli. Määritelmät olisivat direktiivin määritelmien mukaisia lukuun ottamatta pieniä kielellisiä eroavuuksia, joiden ei katsota olevan merkityksellisiä. Säännökset soveltuisivat ainoastaan tapauksiin, joissa on merkittävä riski siitä, että veroja kierretään verokohtelun eroavuuksien avulla, kuten etuyhteydessä olevien yritysten välillä tehtyihin transaktioihin.

Lisäksi esityksessä ehdotetaan, että muuan muassa yrityksillä ja yhdistyksillä ei ole vähennysoikeutta siltä osin kuin verotuksellinen eroavuus johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen tai vähennykseen ilman veropohjaan sisällyttämistä. Sääntely sisältää myös hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamista ja kaksoisasujia koskevia säännöksiä direktiivin mukaisesti.

Tanska ei ole säätänyt 9 artiklan 4 kohdan a alakohdan poikkeusta, jossa on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus jättää 9 artiklan 2 kohdassa säädetyn toissijaisen säännön ulkopuolelle tietyt hybridijärjestelyt. Myöskään tilapäistä pankkisektoria koskevaa poikkeusta ei ole säädetty. Hybridisiirtoon liittyvää ulkomaisten lähdeveron hyvittämistä koskevaa direktiivin nimenomaista säännöstä ei ole implementoitu, koska jo kansallisten säännösten mukaan hyvitystä voi saada vain suhteessa maksuun liittyvään veronalaiseen nettotuloon.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa. Täytäntöönpano ei kuitenkaan koskisi direktiivin 9 a artiklaa, josta laaditaan erillinen hallituksen esitys myöhemmin. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen verotuksesta erillisessä kansallisessa laissa ja menetelmälain muutoksilla. Nykyisiin kansallisiin tuloverotusta koskeviin lakeihin lisättäisiin viittaussäännökset uuteen lakiin.

Direktiivi pohjautuu OECD:n BEPS-hankkeen toimenpiteessä 2 laadittuihin suosituksiin. Näitä suosituksia on direktiivin johdantokappaleen 28 mukaisesti käytetty apuna esitystä laadittaessa. Suomi on myös OECD:n jäsenvaltion ominaisuudessaan sitoutunut ottamaan suositukset huomioon. OECD:n suositukset sisältyvät vuonna 2015 julkaistuun raporttiin Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report[20] ja vuonna 2017 julkaistuun raporttiin Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2[21]. Suosituksia olisi käytettävä myös ehdotetun sääntelyn tulkinnassa, mikä on Suomessa vakiintunut menettelyksi myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja malliverosopimuksen kommentaari-

[20] http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm.
[21] http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm.

tekstin osalta. Siirtohinnoitteluohjeiden asemaa markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä ilmentävät korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut: KHO:2013:36, KHO:2014:33 ja KHO:2014:119. OECD:n malliverosopimuksen päivitettyä kommentaaritekstiä voidaan ratkaisun KHO:2016:71 mukaan käyttää tulkintalähteenä myös kommentaaripäivitystä edeltävien tilanteiden arvioinnissa edellyttäen, että kommentaaria on vain selvennetty eikä kyse ole ollut asiallisista muutoksista. Jos edellä mainittuja hybridijärjestelyjä koskevia OECD:n suosituksia myöhemmin tarkennettaisiin, voitaisiin oikeus- ja verotuskäytännössä tukeutua hybridisääntelyn tulkinnassa tarkennettuihin suosituksiin myös edeltävien verovuosien osalta. Näin voitaisiin kuitenkin toimia vain siltä osin kuin tarkennetut suositukset ovat ainoastaan suositusten tulkintaa ohjaavia kannanottoja eivätkä sisällä varsinaisia suositusten muutoksia.

Tässä luvussa ja yksityiskohtaisissa perusteluissa esiintyvät viittaukset OECD:n raporttiin tarkoittavat raporttia Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report ja kiinteitä toimipaikkoja koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa raporttia Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 (2017 Report). Jälkimmäinen raportti on jatkoa vuonna 2015 julkaistulle hybridiraportille ja raportissa käytetään samaa termistöä ja määritelmiä kuin ensimmäisessä raportissa.

Esityksessä käytetään direktiivin kattamista tilanteista termejä hybriditilanne tai hybridijärjestely. Termeillä tarkoitettaisiin tilanteita, joihin tässä esityksessä ehdotettu sääntely voisi soveltua. Termillä järjestely ei olisi tässä esityksessä itsenäistä merkitystä.

Esityksessä käytetään direktiivin sisältämästä hybridijärjestelyihin sovellettavasta sääntelystä termiä hybridisäännös tai hybridisääntely. Termeillä viitataan esityksessä ehdotettuihin hybridijärjestelyjä koskeviin säännöksiin, jotka sisältävät yksittäistä järjestelyä koskevan kokonaisuuden soveltamisedellytyksineen sekä kaikkien näiden säännösten muodostamaa kokonaisuutta.

Esityksessä käytetään direktiivin mukaisesti käsitettä lainkäyttöalue. Tällä tarkoitettaisiin valtiota tai itsenäisen verotusoikeuden omaavaa aluetta.

Esityksessä käytetään nykyisen kansallisen käytännön mukaisesti sekä termiä verotuksellisesti läpinäkyvä että termiä läpivirtaava, kun tarkoitetaan direktiivissä tai OECD:n raportissa tarkoitettuja transparentteja (transparent) yksiköitä.

Esitetty sääntely olisi osa tuloverojärjestelmää ja kuuluisi verotusmenettelylakiin sisältyvien tuloverotuksen ilmoittamisvelvollisuutta ja valvontaa koskevien säännösten soveltamisalaan. Verovelvollisella olisi velvollisuus ilmoittaa sääntelyn soveltamisen kannalta tarpeelliset tiedot.

Tässä esityksessä käytetään ehdotettujen säännösten jaottelussa seuraavaa käsitteistöä ja luokittelua, joka pitkälti seuraa direktiivissä tehtyä luokittelua:

— Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus
— Ulkomaisen veron hyvittäminen hybridisiirtoon liittyvässä tilanteessa
— Hybridiyksikön saamat ja tekemät suoritukset
— Saman menon vähentäminen kahdessa eri yksikössä
— Saman menon vähentäminen yhdessä yksikössä - kaksoisasumiseen liittyvät tilanteet
— Kiinteän toimipaikan olemassaoloon liittyvät tilanteet
— Kiinteän toimipaikan tulon ja menon kohdistamiseen liittyvät tilanteet
— Kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen tai useamman kiinteän toimipaikan välisiin laskennallisiin suorituksiin liittyvät tilanteet

— Saman menon vähentäminen yhdessä yksikössä - kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet
— Vapautusmenetelmän soveltaminen kiinteän toimipaikan tuloon
— Hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaaminen.

Taulukko. Direktiivin sääntely, kansallinen sääntely tai säännösehdotus ja OECD:n suositus

Direktiiviin pohjautuva luokittelu	Verokohtelun eroavuus	Direktiivin pääasiallinen säännös	Kansallinen säännös/ säännösehdotus	OECD-raporttien suositus
Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohta	Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (Hybridilaki) 3 §	(2015) Recommendation 1: Hybrid financial instrument rule
Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus; hybridisiirto	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohta ja 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan l) kohta	Hybridilaki 3 §	(2015) Recommendation 1: Hybrid financial instrument rule
Ulkomaisen veron hyvittäminen hybridisiirtoon liittyvässä tilanteessa	-	9 artiklan 6 kohta	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 4 ja 5 §	(2015) Recommendation 2.2: Restriction of foreign tax credits under a hybrid transfer
Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus; osinkojen verovapauden rajoitus	D/NI	Emo-tytäryhtiödirektiivin muutos (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU	Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a § 9 ja 10 mom	(2015) Recommendation 2.1: Denial of dividend exemption for deductible payments
Hybridiyksikkö suorituksensaajana	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan b) kohta	Hybridilaki 4 §	(2015) Recommendation 4: Reverse hybrid rule
Hybridiyksikkö suorituksen maksajana	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan e) kohta	Hybridilaki 5 §	(2015) Recommendation 3: Disregarded hybrid payments rule
Saman menon kaksinkertainen vähennys samassa yksikössä; hybridiyksikön maksama suoritus	DD	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohta	Hybridilaki 6 § 1 ja 2 mom	(2015) Recommendation 6: Deductible hybrid payments rule
Saman menon kaksinkertainen vähennys yhdessä yksikössä; kaksoisasujatilanne	DD	9b artikla	Hybridilaki 6 § 3 mom	(2015) Recommendation 7: Dual resident payer rule
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; olemassaolo	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan d) kohta	Hybridilaki 7 § 1 mom 1 kohta	(2017) Recommendation 2: Branch payee mismatch rule (disregarded branch structures)
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; tulon ja menon kohdistaminen	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan c) kohta	Hybridilaki 7 § 1 mom 2 kohta	(2017) Recommendation 2: Branch payee mismatch rule (diverted branch payments)
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; laskennalliset suoritukset	D/NI	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan f) kohta	Hybridilaki 7 § 2 mom	(2017) Recommendation 3: Deemed branch payments
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; kaksinkertainen vähennys, kiinteä toimipaikka ulkomailla	DD	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohta	Hybridilaki 7 § 3 ja 4 mom	(2015) Recommendation 6: Deductible hybrid payments rule (2017) Recommendation 4: Double deduction rule
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; kaksinkertainen vähennys, kiinteä toimipaikka Suomessa	DD	2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohta	Hybridilaki 7 § 5 mom	(2017) Recommendation 4: Double deduction rule
Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet; vapautusmenetelmä verosopimuksessa; kiinteä toimipaikka EU-jäsenvaltiossa	-	9 artiklan 5 kohta	Hybridilaki 7 § 6 mom	-
Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan	Epäsuora D/NI	9 artiklan 3 kohta	Hybridilaki 8 §	(2015) Recommendation 8: Imported mismatches
Käänteisen hybridin verokohtelun eroavuudet		9a artikla	Erillinen hallituksen esitys myöhemmin	(2015) Recommendation 5.2: Limiting the tax transparency for non-resident investors

3.1 Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

Esityksen tarkoituksena on EU-säädöksen kansallinen täytäntöönpano. Esityksen sisältöä määrittää tämän vuoksi kyseinen täytäntöön pantava direktiivi. Direktiivissä on hyvin vähän vapaaehtoisia säännöksiä, joista jäsenvaltiot voisivat valita valmiiksi asetetuista vaihtoehdoista kansallisiin järjestelmiin parhaiten soveltuvia säännöksiä. Tähän on osittain syynä se, että direktiivi on jo pakollisen sääntelynkin vuoksi varsin monimutkainen kokonaisuus. Osittain syynä on se, että hybridisääntelyssä on kyse säännöskokonaisuudesta, jolla linkitetään toisiinsa eri lainkäyttöalueilla sovelletut säännökset ja säännöksillä poiketaan verojärjestelmien normaaleista tulon veronlaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevista säännöksistä. Direktiivin sääntely muodostaa tästä syystä tarkkaan asetellun kokonaisuuden.

Edellä kuvatuista syistä esityksessä ehdotettu sääntely noudattaa mahdollisimman pitkälti direktiivin sääntelyä ja sen taustalla olevaa OECD:n ohjeistusta. Esityksessä ehdotettu sääntely on asian luonteesta johtuen monimutkainen ja esityksessä on tämän vuoksi pyritty noudattamaan direktiivin johdantokappaleessa 12 ilmaistua oikeasuhteisuuden periaatetta, jotta sääntely olisi laajuudeltaan tavoitteensa mukainen.

Direktiivin täytäntöönpanossa on myös otettava huomioon nykyinen kansallinen sääntely ja sen yhteisvaikutus direktiivin sääntelyn kanssa. Tästä yhteisvaikutuksesta voi seurata, että kansallisesti sääntely on perusteltua toteuttaa direktiiviä laajemmin, jottei sääntelyyn jäisi kansallisia aukkoja ja sen johdosta uusia verosuunnittelumahdollisuuksia. Tällainen ratkaisu on tässä esityksessä tehty laajennus, jolla säännösten soveltamisalaan on sisällytetty myös henkilöyhtiöt.

Direktiivi sisältää muutaman vapaaehtoisen säännöksen, jotka jäsenvaltio voi halutessaan toteuttaa kansallisessa sääntelyssään. Näistä säädetään direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohdassa rahoitusvälineisiin liittyvää aikarajaa koskevassa säännöksessä, 9 artiklan 4 a) kohdassa niin sanotun toissijaisen säännöksen soveltamatta jättämistä koskevassa säännöksessä sekä b) kohdan pankkisektoria koskevassa poikkeuksessa rahoitusvälineisiin liittyvän säännöksen osalta. Vapaaehtoisista säännöksistä tehtyjä ehdotuksia käsitellään jäljempänä sen asian yhteydessä, johon säännökset liittyvät.

3.2 Säännösten suhde muuhun sääntelyyn ja sisäinen etusijajärjestys

Ehdotetun sääntelyn soveltamisen kannalta olennaista on sääntelyn suhde muuhun sääntelyyn. Tämä johtuu tarpeesta välttää kaksinkertaisen verotuksen syntyminen tilanteissa, joissa esimerkiksi menon vähennyskelpoisuutta voitaisiin rajoittaa useamman säännöksen nojalla. Lisäksi hybridisäännöksiä sovellettaessa noudatetaan tiettyjä periaatteita, joiden mukaan esimerkiksi rahoitusvälineitä koskevan hybridisäännöksen soveltaminen riippuu tietyistä tilanteessa sovellettavista muista säännöksistä. Viimeksi mainittuja periaatteita käsitellään tarkemmin kunkin säännöksen yhteydessä yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Direktiivin johdantokappaleessa 30 todetaan, ettei hybridisääntelyä yleensä sovellettaisi, jos jonkin toisen direktiivin säännökset johtavat siihen, että verokohtelun eroavuuden vaikutus poistuu. Johdantokappaleessa viitataan tältä osin neuvoston direktiiviin 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, jossa säädettyä osinkojen verovapautta rajattiin direktiiveillä (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU. Viittaus kohdistuu rahoitusvälineitä koskevaan hybridisäännökseen.[22]

[22] OECD 2015, kappale 35 ja esimerkki 1.1.

OECD:n raportin mukaan hybridisäännöksiä tulisi soveltaa ensisijaisesti esimerkiksi suhteessa korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevaan yleiseen säännökseen. Tämä johtuu säännösten luonnollisesta soveltamisjärjestyksestä eli siitä, että hybridisäännöksissä tarkastellaan suoritusten luonnetta veropohjaan sisältyvinä erinä, kun taas korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevassa säännöksessä tarkastellaan veropohjaan sisältyvien erien määrää. Raportin mukaan korkovähennysoikeuden rajoitusta voitaisiin soveltaa koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännöksen soveltamisen jälkeen. Raportissa todetaan lisäksi, että veropohjaan sisältyväksi tuloksi voitaisiin tietyin edellytyksin katsoa myös suorituksensaajan omistajan verotuksessa väliyhteisötulona huomioon otetut määrät.[23]

Ehdotetut säännökset koskevat vain säännöksissä nimenomaisesti tarkoitettuja hybridijärjestelyjä laissa määrättyjen soveltamisedellytysten täyttyessä. Toisin kuin esimerkiksi korkomenojen vähentämistä koskevassa elinkeinoverolain 18 a §:n tai siirtohinnoittelua koskevan verotusmenettelylain 31 §:n säännöksessä, sääntelyssä ei ole kyse yleisistä veropohjaan sisältyvien erien määrää koskevista säännöksistä. Verotuksessa on luonnollista ensin määrittää veropohjaan kuuluvat erät ja tämän vuoksi ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin OECD:n raportin mukaisesti ensisijaisesti suhteessa korkovähennysrajoitusta ja siirtohinnoittelua koskeviin säännöksiin. Ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin ensisijaisesti myös suhteessa yleiseen veron kiertämisen estämistä koskevaan verotusmenettelylain 28 §:n säännökseen. Viimeksi mainittu säännös on luonteeltaan yleislauseke, johon nähden ehdotettu hybridisääntely on erityissäännöksen asemassa. Korkovähennysrajoitusta, siirtohinnoittelua ja yleistä veron kiertämisen estämistä koskevia säännöksiä voitaisiin kuitenkin soveltaa, jos säännösten soveltamisedellytykset täyttyvät ottaen huomioon hybridisäännöksen soveltamisen jälkeisen tilanteen.

Väliyhteisösääntelyn ja hybridisääntelyn suhde toisiinsa on erilainen kuin hybridisääntelyn suhde edellä mainittuihin säännöksiin. Myös väliyhteisösääntelyssä on kyse veropohjaan sisältyvistä eristä. Väliyhteisösääntelyä on tämän vuoksi käsitelty OECD:n raportissa luonteensa mukaisesti osana veropohjaan sisältyvää tuloa koskevaa ohjeistusta. Näin ollen myös tässä esityksessä väliyhteisösääntelyn merkitystä hybridisääntelyä sovellettaessa käsitellään tarkemmin luvussa 3.3.1.

OECD:n raportissa on otettu kantaa myös hybridisäännösten sisäiseen soveltamisjärjestykseen. Raportin mukaan hybridisäännösten soveltamista tulisi ensin tarkastella rahoitusvälineitä koskevan säännöksen kannalta. Jos tämä säännös ei sovellu ja verokohtelun eroavuuden verovaikutusta ei ole muillakaan tavoilla muilla lainkäyttöalueilla poistettu, tulisi tilannetta tämän jälkeen tarkastella hybridiyksiköitä, tai OECD:n vuoden 2017 raporttiin perustuen vastaavia kiinteitä toimipaikkoja, koskevien säännösten kannalta. Viimeisenä tilanteeseen voisi tulla sovellettavaksi menon kuittaamista koskeva sääntö tai kaksinkertaisia vähennyksiä koskeva sääntö. Soveltamisjärjestystä on kuvattu raporttiin sisältyvissä esimerkeissä.[24] Direktiiviin ei sisälly vastaavaa soveltamisjärjestystä, mutta ehdotettuja säännöksiä sovellettaessa olisi tarkoituksenmukaista noudattaa edellä kuvattua järjestystä.

3.3 Soveltamisala ja käsitteet

Tässä luvussa käsitellään ehdotetun sääntelyn sisältöä ja soveltamista sellaisten seikkojen osalta, jotka ovat yhteisiä kaikille tai useimmille säännöksissä tarkoitetuille hybridijärjestelyille. Tämän jälkeen käsitellään pääpiirteissään kunkin ehdotetun hybridisäännöksen sisältöä.

---

[23] OECD 2015, kappaleet 291—292 ja 317 sekä esimerkki 9.2.
[24] OECD 2015, kappaleet 286—288.

Hybridisäännösten soveltamisala on monilta osiltaan yhtenevä, mutta säännöksiin sisältyy myös säännöskohtaisia elementtejä. Soveltamisalaa käsitellään tarkemmin yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Hybridijärjestelyissä verokohtelun eroavuuksista johtuvia verovaikutuksia liittyy tilanteisiin, joissa järjestelyn osapuolet sijaitsevat eri lainkäyttöalueilla. Osa verokohtelun eroavuuksia synnyttävistä tilanteista on nimenomaisesti saman yrityksen pääliikkeen ja sivuliikkeen välisiä, jolloin on kyse eri lainkäyttöalueista. Esityksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuuden synnyttävä järjestely voi käytännössä kuitenkin tapahtua paitsi ulkomaisten myös kotimaisten osapuolten välillä. Kotimaisten osapuolten välillä verokohtelun eroavuus voi syntyä esimerkiksi silloin, kun kotimainen taho tekee suorituksen kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat ovat ulkomaisia tahoja. Ehdotettua sääntelyä on tarkoitus soveltaa myös tällaisissa tilanteissa.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyjä koskevaa sääntelyä sovellettaisiin Suomen verotuksessa yhteisöverovelvollisiin. Säännöksiä sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan sekä avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin. Soveltamisala olisi tältä osin laajempi kuin direktiivissä, joka koskee ainoastaan yhteisöverovelvollisia ja kiinteitä toimipaikkoja. Sääntelyn soveltaminen avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin, jotka ovat verotuksessa elinkeinoyhtymiä, on tarpeellista sen vuoksi, ettei säännöstä olisi mahdollista kiertää yhtiömuodon valinnalla.

Direktiiviä sovelletaan verovelvollisen koko yhteisöveron piiriin kuuluvan toiminnan verotuksessa. Direktiivissä ei tunnisteta eri tulolähteitä eikä sallita esimerkiksi toimialoja koskevia poikkeuksia rahoitusalaa lukuun ottamatta. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan, että sääntelyä sovellettaisiin verovelvollisen kaikkeen toimintaan riippumatta siitä, mistä tulolähteestä on kysymys.

Esityksessä ehdotetaan, että hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä, lukuun ottamatta ulkomaisten verojen hyvittämistä koskevaa säännöstä, sovellettaisiin, kun kyse on etuyhteydessä olevien yritysten välisestä hybridijärjestelystä. Ehdotettuja säännöksiä voitaisiin soveltaa myös silloin, kun kyse on niin sanotusta strukturoidusta järjestelystä. Laissa säädettäisiin direktiivin mukaisesta etuyhteyden ja strukturoidun järjestelyn määritelmistä.

Hybridisääntelyä voitaisiin soveltaa, jos tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus. Verokohtelun eroavuuden määrittely perustuisi direktiivin sääntelyyn. Sillä tarkoitettaisiin tilanteita, joissa rahoitusvälineen, suorituksen, yksikön tai kiinteän toimipaikan verokohtelu on eri lainkäyttöalueiden verotuksessa erilainen ja sen vuoksi syntyy direktiivissä tarkoitettuja verovaikutuksia eli tuloa jää verottamatta tai menoja ja lähdeveroja vähennetään useaan kertaan.

3.3.1 Vähennettävä meno, veropohjaan sisältyvä tulo ja verokohtelun eroavuus

Ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin lain 3—8 §:ssä tarkoitettuihin hybridijärjestelyihin automaattisesti eikä säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi veronkiertotarkoitus. Säännöksiä sovellettaisiin kuitenkin vain siltä osin kuin järjestelyssä syntyy verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus, joka perustuu järjestelyssä ilmenevään hybridielementtiin. Hybridisäännöksissä on säädetty niin sanotuista hybridielementeistä, joiden vaikutus, olemassaolo ja niistä johtuva verokohtelun eroavuus ratkaisee sen, onko tilanteessa kyse säännöksen soveltamisalaan kuuluvasta verokohtelun eroavuudesta. Hybridielementit vaihtelevat säännöksittäin ja niitä käsitellään jäljempänä kunkin säännöksen yhteydessä. Verovaikutuksella tarkoitetaan sitä, että vähennystä vastaava tulo ei sisälly veropohjaan tai syntyy kaksinkertainen vähennys. Ensin mainittuun vaikutukseen viitataan tässä esityksessä myös termillä tuloa jää verottamatta.

Ehdotetun hybridisääntelyn soveltamisen kannalta keskeisiä elementtejä ovat verokohtelun eroavuus, verotuksessa vähennyskelpoinen meno sekä veropohjaan sisältyvä tulo, jotka liittyvät kaikkiin ehdotettuihin säännöksiin. Kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsite liittyy 5—6 §:n ja osin myös 7 §:n hybridisäännöksiin.

Verokohtelun eroavuuden, vähennettävän menon, veropohjaan sisältyvän tulon ja kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsitteillä on merkitystä hybridijärjestelyjen määritelmissä. Kyse on tällöin hybridisääntelyn soveltamisen edellytyksistä. Lisäksi vähennettävän menon ja veropohjaan sisältyvän tulon käsitteillä on merkitystä osana hybridijärjestelyihin sovellettavia kahta verotusmenetelmää. Toisessa menetelmässä on kyse verotuksessa normaalisti vähennyskelpoisen suorituksen vähennysoikeuden epäämisestä. Toisessa menetelmässä on kyse tulon sisällyttämisestä veropohjaan.

Verokohtelun eroavuus

Hybridisääntelyn soveltaminen edellyttäisi, että tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus. Verokohtelun eroavuudella tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a)—g) kohdissa kuvattuja tilanteita, joissa instrumentin, yksikön, kiinteän toimipaikan tai suorituksen luokittelu on erilainen eri lainkäyttöalueilla ja joiden seurauksena syntyy direktiivissä tarkoitettuja verovaikutuksia eli vähennyksiä ilman vastaavan tulon sisältymistä veropohjaan eli tulon verottamatta jäämistä ja kaksinkertaisia vähennyksiä.

Verokohtelun eroavuuden toteaminen edellyttää oikean suorituksensaajan ja lainkäyttöalueen tunnistamista. Yleensä suorituksensaaja on se, jolla on oikeus saada suoritus ja lainkäyttöalue se, jolla suorituksensaaja on yleisesti verovelvollinen. Jos suorituksen saa välittömästi taho, joka on verotuksellisesti läpinäkyvä, olisi verokohtelun eroavuuden olemassaolo selvitettävä myös tämän tahon edunsaajien osalta. Joissakin tapauksissa välitön suorituksensaaja voi olla kotimainen taho, mutta tilanteessa voi silti syntyä verokohtelun eroavuus. Esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen tekee suorituksen kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat eivät ole Suomessa verovelvollisia kommandiittiyhtiön tulosta ja osakkaiden lainkäyttöalueiden verotuksessa kommandiittiyhtiötä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä tuloa sen vuoksi veroteta siellä. Jos suorituksensaajia on useita, verokohtelun eroavuutta on tarkasteltava näiden kaikkien osalta erikseen. Jos suoritus sisältyy veropohjaan vain osittain tai vain joidenkin suorituksensaajien osalta, verokohtelun eroavuuden voitaisiin katsoa syntyvän osittain.[25]

Rahoitusvälineitä koskevan säännöksen soveltamisen kannalta olisi riittävää, että tilanteessa voi syntyä säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuus. Verokohtelun eroavuuden olemassaolo ei näissä tilanteissa määräytyisi suorituksen tosiasiallisen verotuksen, vaan suoritusta koskevien lain säännösten perusteella. Muiden hybridijärjestelyjä koskevien säännösten eli hybridiyksiköitä ja kiinteitä toimipaikkoja sekä kaksinkertaisia vähennyksiä koskevien säännösten soveltaminen edellyttäisi, että tilanteessa syntyy säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus.

Verokohtelun eroavuus voi käytännössä syntyä myös sellaisten seikkojen perusteella, joihin ei liity sellaista hybridielementtiä, joka on tässä esityksessä tarkoitettujen säännösten soveltamisen edellytys. Tällä viitataan direktiivin johdantokappaleen 16 ja OECD:n raportin kappaleiden 96 ja 97 mukaan esimerkiksi tilanteisiin, joissa suorituksensaaja on verovapaaksi säädetty yksikkö. Hybridisääntelyä ei sovellettaisi tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus perustuu muihin kuin

[25] OECD 2015, kappaleet 149—150 ja, 155.

sääntelyssä tarkoitettuihin seikkoihin.[26] Rahoitusvälineitä koskevan säännöksen soveltaminen voisi tällöin estyä kuitenkin vain, jos suorituksensaajalle myönnettävä verohelpotus johtuisi yksistään esimerkiksi tämän verotuksellisesta asemasta eikä lainkaan rahoitusvälineestä. Tämä tarkoittaa, että rahoitusvälineitä koskevaa säännöstä voidaan soveltaa myös tilanteessa, jossa suorituksensaaja on verovapaa yksikkö, jos verokohtelun eroavuus perustuu myös rahoitusvälineitä koskevan suorituksen erilaiseen luokitteluun.[27]

Vähennettävä meno

Hybridisäännösten soveltaminen edellyttäisi, että kyseessä on suoritus, joka on verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Direktiivissä ei ole määritelty, millaista suoritusta tässä tarkoitetaan. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan d) kohdan mukaan vähennyksellä tarkoitetaan määrää, joka katsotaan verolainsäädännön mukaan vähennyskelpoiseksi verotettavasta tulosta. OECD:n raportin suositukseen 12 sisältyvän maksun määritelmän mukaan suorituksella tarkoitetaan mitä tahansa maksettavissa olevaa suoritusta lukuun ottamatta laskennallisia suorituksia.

Lain 3 §:ssä, 4 §:n 1 momentin, 5 §:n 1 momentin ja 6 §:n 7 §:n 1—5 momentin ja 8 §:n säännöksiä voitaisiin soveltaa menoon, joka on Suomessa verotuksessa vähennyskelpoinen. Esityksessä ehdotettuja menon vähennysoikeutta rajaavia säännöksiä voitaisiin Suomessa soveltaa kaikenlaisiin verotuksessa vähennettäviin menoihin. Tällaisia voisivat olla mitkä tahansa juoksevat suoritukset kuten vuokrat, rojaltit, korot ja palvelumaksut, sekä kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa omaisuuden hankintamenot ja poistot. Säännösten soveltaminen ei edellyttäisi, että suoritukseen liittyy myös kassavirtavaikutus.

Veropohjaan sisältyvä tulo

Niissä tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuuteen perustuva verovaikutus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä, verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän siltä osin kuin suoritus sisältyy veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella[28] eikä sitä kuitata hybridijärjestelyyn liittyvää menoa vastaan. Veropohjaan sisältyvän tulon käsite liittyy myös toissijaisiin hybridijärjestelyjä koskeviin säännöksiin, joiden mukaan hybridijärjestelyn vaikutuksen eliminointi edellyttää tulon sisällyttämistä veropohjaan. Veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä, jota kuvataan tässä jaksossa, käytetään samalla tavalla molemmissa tilanteissa.

Esityksessä ehdotetuissa säännöksissä veropohjaan sisältymisen käsite perustuisi direktiiviin ja OECD:n raporttiin, mutta sen sijaan käytettäisiin käsitettä veronalainen tulo siltä osin kuin kyse on tulon sisältymisestä veropohjaan Suomen lainsäädännön nojalla. Silloin, kun säännöksissä on kyse tulon sisältymisestä veropohjaan muun lainkäyttöalueen lainsäädännön nojalla, säännöksissä käytettäisiin direktiivin käsitettä veropohjaan sisältyvä tai sisällytettävä. Veropohjaan sisältyvän ja sisällyttämisen käsitettä ja esityksessä tehtyä ratkaisua käyttää tässä tarkoituksessa tietyiltä osin veronalaisen tulon käsitettä on käsitelty alla.

Tulon sisältymisellä veropohjaan tarkoitetaan direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan e) kohdan mukaan sitä, että suoritus otetaan huomioon suorituksensaajan verotettavassa tulossa tämän sijaintivaltion lainsäädännön mukaisesti. Tuloa pidettäisiin tällöin veropohjaan

[26] OECD 2015, kappaleet 122, 190 ja 232.
[27] Direktiivin johdantokappale 18 ja OECD 2015, kappaleet 33, 85 ja 289—290.
[28] Tulon katsotaan sisältyvän veropohjaan myös silloin, kun se sisältyy muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi esimerkiksi sen vuoksi, että suorituksensaaja on yhtymä.

sisältyvänä, vaikka siitä vähennettäisiin lähdevaltion perimä lähdevero tai vastaava vero, joka kohdistuu itse suoritukseen.

OECD:n raportin luvun 12 mukaan tulon sisältyminen veropohjaan[29] tarkoittaa sitä, että suoritus on veronalaista tuloa ja siihen sovelletaan samaa verokantaa, jota sovelletaan suorituksensaajan verotuksessa myös muihin vastaaviin tuloihin. OECD:n määritelmän mukaan suoritusta ei voida pitää veropohjaan sisältyvänä tulona, jos se on vapautettu verosta tai siihen sovelletaan esimerkiksi alennettua verokantaa tai siitä vähennetään osa suorituksen maksajan tuloverosta niin sanottuna epäsuorana hyvityksenä. Määritelmän mukaan tuloa voidaan kuitenkin pitää veronalaisena, vaikka siitä vähennettäisiin lähdevaltion perimä lähdevero tai vastaava vero, joka kohdistuu itse suoritukseen.

Tuloa voidaan OECD:n raportin mukaan pääsääntöisesti pitää veropohjaan sisältyvänä, vaikka lainkäyttöalueilla sovellettaisiin erilaista sääntelyä arvostettaessa tuloa. Raportin mukaan tuloa voitaisiin pitää veropohjaan sisältyvänä myös silloin, kun tulo sisältyy veropohjaan eri verovuosina. Arvostuksen ja jaksotuksen eroavuutta käsitellään tarkemmin jäljempänä.[30]

Suomen tuloverotusta koskevassa lainsäädännössä ei käytetä direktiiviin ja OECD:n raporttiin sisältyviä käsitteitä veropohja ja veropohjaan sisältyvä tulo. Tuloverolaissa ja elinkeinoverolaissa käytetään termejä tulo tai verovuoden tulo sekä veronalainen tulo. Käsitteet tulo ja verovuoden tulo viittaavat tällöin tulonmuodostuksen kokonaiskuvaan käsittäen sekä tulon veronalaisuutta että menon vähennyskelpoisuutta koskevat säännökset. Veronalaisen tulon käsite viittaa Suomen verotuksessa määriin, jotka eivät ole verovapaita. Jos osa suorituksesta on verovapaata, veronalaiseksi tuloksi kutsutaan vain sitä määrää, joka ei ole verovapaata. Tällainen määrittely on otettu esimerkiksi osingon verotusta koskeviin tuloverolain 33 a §:ään ja elinkeinoverolain 6 a §:ään. Tuloa pidetään veronalaisena, vaikka siitä maksettavasta verosta hyvitetään lähdevaltion perimä lähdevero. Suomessa käytetyn veronalaisen tulon käsite sisältää myös tulot, joihin kohdistuu alennettu verokanta. Tuloverolain 21 §:n nojalla alennettu verokanta voi koskea pykälässä tarkoitettujen osittain verovapaiden yhteisöjen, kuten valtion, kunnan, maakunnan ja kirkon sekä tuloverolain 124 §:n nojalla tiekunnan ja yleishyödyllisen yhteisön tuloa.

Direktiivissä ja OECD:n raportissa veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä on käytetty tavalla, joka asiallisesti kattaa Suomen verolainsäädännön käsitteistössä veronalaiset tulot. Alennettuja verokantoja koskeva kansallinen sääntely ei ole hybridijärjestelyjen kontekstissa merkityksellinen, koska alennettuja verokantoja ei sovelleta tilanteissa, jotka ovat olennaisia hybridisääntelyn tarkoituksen kannalta. Kansallisen sääntelyn johdonmukaisuuden säilyttämiseksi esityksessä ehdotetuissa säännöksissä on käytetty Suomen verolainsäädäntöön jo nykyisin sisältyvää käsitettä veronalainen tulo samaa tarkoittavan käsitteen veropohjaan sisältyvä tulo sijasta. Käsitettä veronalainen tulo käytettäisiin säännöksissä, joissa tarkoitetaan Suomessa tapahtuvassa verotuksessa veronalaiseksi tuloksi katsottavaa suoritusta.

Jäljempänä tarkasteltava kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsite poikkeaa veronalaisen tulon eli veropohjaan sisältyvän tulon käsitteestä. Eroavuutta tarkastellaan seuraavassa.

[29] Included in ordinary income ja Ordinary income.
[30] OECD 2015 kappaleet 53, 55.

Kahteen kertaan veropohjaan sisältyvä tulo

Tietyissä hybridijärjestelyissä on käsillä tilanne, joissa verokohtelun eroavuuden katsotaan syntyvän vain, jos kyseessä oleva tulo ei sisälly veropohjaan kahteen kertaan. Kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon vaatimus koskee 5—6 §:ssä ja osin myös 7 §:ssä tarkoitettuja tulon verottamatta jäämiseen perustuvia tilanteita ja kaksinkertaisen vähennyksen tilanteita. Verokohtelun eroavuutta ei näissä tilanteissa katsottaisi syntyvän siltä osin kuin vähennys tehdään kahteen kertaan, mutta samaan aikaan tulo, josta vähennys tehdään, sisältyy veropohjaan kahteen kertaan. Jos vähennys tehdään toisen lainkäyttöalueen verotuksessa eri tuloista kuin toisen lainkäyttöalueen verotuksessa, kyse ei olisi kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta. Kyse ei ole kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta, jos meno voidaan toisella lainkäyttöalueella vähentää esimerkiksi konsernin tuloksen- tai tappiontasausjärjestelmässä toisen yrityksen tuloa vastaan ja tätä tuloa ei veroteta molemmilla lainkäyttöalueilla.

Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan g) kohdan mukaan kahteen kertaan veropohjaan sisältyvällä tulolla tarkoitetaan mitä tahansa tuloa, joka sisältyy veropohjaan niiden molempien lainkäyttöalueiden lakien mukaisesti, joissa verokohtelun eroavuus on syntynyt. Määritelmä perustuu OECD:n raportin suositukseen 12, jonka mukaan käsitteen sisältö on sama kuin edellä tarkasteltu veropohjaan sisältyvän tulon käsite, sillä erotuksella, että tuloa voidaan pitää kahteen kertaan veropohjaan sisältyvänä riippumatta siitä, sovelletaanko siihen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tarkoitettuja säännöksiä kuten ulkomaisen veron epäsuoraa hyvitystä tai osinkotulon verovapautusta. Tällöinkin edellytettäisiin kuitenkin, että hyvityksen tai verovapauden voi saada vain siltä osin kuin tulo on ollut normaalin verokannan alaista veronalaista tuloa toisella lainkäyttöalueella.[31]

Esityksessä käytetään kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsitettä sen sijaan, että käytettäisiin edellä esitettyyn tapaan esimerkiksi kaksinkertaisen veronalaisen tulon käsitettä. Tämä johtuu siitä, että kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsite ei vastaa Suomen verolainsäädännössä käytettyä veronalaisen tulon käsitettä. Toisin kuin veronalaisen tulon käsite, kahteen kertaan veropohjaan sisältyvän tulon käsite voi sisältää myös verovapaita tuloja.

Veropohjaan sisältyvä väliyhteisötulo

OECD:n raportin mukaan veronalaiseksi tuloksi lukemista koskevan soveltamisedellytyksen voidaan katsoa täyttyneen myös silloin, kun suoritus on luettu veronalaiseksi tuloksi esimerkiksi väliyhteisösääntelyn tai muun vastaavan sääntelyn nojalla. Tämän tavoitteena on välttää taloudellinen kaksinkertainen verotus. Väliyhteisötuloon sovelletaan raportin mukaan samanlaisia periaatteita kuin muihinkin veropohjaan sisältyviin tuloihin; väliyhteisötulo voidaan ottaa huomioon siltä osin kuin se sisältyy verotettavaan tuloon ja siihen kohdistuu normaalin verokannan mukainen vero ilman laskennallisia veronvähennyksiä tai -hyvityksiä eikä tuloa kuitata hybridijärjestelyyn liittyvää menoa vastaan.[32]

Suomessa sovellettavan hybridisääntelyn näkökulmasta väliyhteisötulo voidaan ottaa huomioon silloin, kun väliyhteisötuloa verotetaan kyseisessä tilanteessa täällä tai ulkomailla. Säännösten kotimaisen soveltamisjärjestyksen näkökulmasta tämä tarkoittaa sitä, että tilanteissa, joissa Suomen verotuksessa voisi tulla sovellettavaksi molemmat säännökset, väliyhteisösääntelyä sovellettaisiin ensisijaisesti suhteessa hybridijärjestelyjä koskevaan sääntelyyn.

[31] OECD 2015 kappaleet 125-126 ja 197-198 sekä esimerkki 6.3.
[32] OECD 2015 kappaleet 36-40, 127, 150-151 ja 199 sekä esimerkit 1.24, 4.3 ja 6.4.

Suomessa väliyhteisösääntely perustuu niin sanottuun yksikkökohtaiseen lähestymistapaan[33], jonka mukaan väliyhteisötulona verotetaan koko ulkomaisen väliyhteisön tulo. Väliyhteisötulo on täällä veronalaista tuloa vastaavasti kuin yhteisön suoraan saama tulo eikä siitä vähennetä esimerkiksi laskennallisia veronhyvityksiä. Väliyhteisösääntelyn soveltamisesta seuraa, että esimerkiksi suomalaisen yhteisön vähentäessä verotuksessaan ulkomaiselle väliyhteisölleen tehtyyn suoritukseen perustuvan menon tulee menoa vastaava tulo luetuksi suomalaisen yhteisön tuloon väliyhteisötulona. Suomalaisen yhteisön väliyhteisötuloksi luetaan myös sen ulkomaisen väliyhteisön muilta tahoilta saamat tulot. Väliyhteisösääntelyä tai sitä vastaavaa sääntelyä sovelletaan myös monilla muilla lainkäyttöalueilla. Esimerkiksi EU-valtioissa väliyhteisösääntely perustuu veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin.

Väliyhteisötulona verotettava tulo voitaisiin yleensä ottaa ehdotettuja säännöksiä sovellettaessa huomioon veronalaisena tulona. Jos väliyhteisösääntelyä ei otettaisi huomioon, hybridisääntelyn soveltaminen edellä kuvatuissa tilanteissa voisi johtaa taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen. Väliyhteisösääntelyn soveltaminen hybridijärjestelyjen yhteydessä johtaa tavallisesti siihen, että hybridijärjestelyn verovaikutus eliminoituu kokonaan tai osittain, jolloin on perusteltua katsoa, ettei hybridisäännösten soveltamisen edellytykset tältä osin täyty.

Suomen väliyhteisösääntelyn mukaan verotettavaa väliyhteisötuloa pidettäisiin sääntelyn edellyttämänä veronalaisena tulona. Jos kyse on ulkomailla verotettavasta väliyhteisötulosta, tulon lukeminen veropohjaan sisältyväksi edellyttäisi, että verovelvollinen selvittää ulkomaisen väliyhteisösääntelyn sisällön ja soveltamisen. Selvityksen tarkempi sisältö riippuisi tapauskohtaisista olosuhteista, mutta sen tulisi kattaa ainakin seuraavat seikat: ulkomaisen väliyhteisösääntelyn soveltamisen edellytysten täyttyminen sekä miltä osin tulo luetaan väliyhteisötuloksi ja verotetaan.

Arvostuksen tai jaksotuksen eroavuus

Direktiivin johdantokappaleen 22 mukaan verotuksessa tehtyjä jaksotukseen tai arvostukseen liittyviä ratkaisuja ei sellaisenaan pidetä säännösten soveltamiseen johtavina hybridielementteinä. Arvostus- ja jaksotusratkaisuista voi syntyä verokohtelun eroavuuksia, mutta hybridisäännösten soveltaminen edellyttää tällöinkin, että tilanteessa ilmenee myös sovellettavan säännöksen edellyttämä hybridielementti.

Arvostukseen tai jaksotukseen liittyvien erojen ei siis sellaisenaan yleensä katsota johtavan tulon verottamatta jäämiseen tai menojen moninkertaiseen vähentämiseen säännöksissä tarkoitetulla tavalla. Toisaalta se, että tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus arvotuksen tai jaksotuksen eroavuudesta johtuen ei myöskään välittömästi estä säännösten soveltamista, jos verokohtelun eroavuus perustuu myös säännöksessä tarkoitettuun hybridielementtiin. Arvostukseen tai jaksotukseen perustuvalla eroavuudella ei ole myöskään suoraa vaikutusta siihen määrään, joka hybridisäännöksen soveltamisen johdosta jää vähentämättä tai lisätään tuloon. Tämä tarkoittaa, että hybridisäännöksen soveltamisen johdosta lisättävä tai vähennyskelvoton määrä ei yleensä muutu arvostus- tai jaksotuseron vuoksi. Ehdotettuihin säännöksiin ei sisälly nimenomaisia määräyksiä arvostuksen tai jaksotuksen eroavuuden vaikutuksesta säännösten soveltamiseen. Vaikutusta tulisi tarkastella verotuksessa tapauskohtaisesti. Rahoitusvälineitä koskevassa säännöksessä säädetään kuitenkin direktiivin mukaisesti erikseen jaksotuksen eroavuudesta.[34]

---

[33] Niin sanottu entity approach

[34] OECD 2015 kappaleet 53-60, 120 ja 195-196.

Arvostukseen perustuva verokohtelun eroavuus voi syntyä sen vuoksi, että samaan suoritukseen perustuva vähennyksen ja tulon määrä ei ole yhtä suuri eri lainkäyttöalueiden verotuksessa. Erot arvostuksessa voivat johtua hyvin monenlaista syistä. Jos ne eivät johdu siitä, että esimerkiksi rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luonnehdinta on lainkäyttöalueilla erilainen tai maksaja tai suorituksensaaja on hybridiyksikkö, ei verokohtelun eroavuus kuulu näiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Arvostuksen eroavuudesta johtuvia verokohtelun eroavuuksia on käsitelty OECD:n raportin esimerkeissä 1.13—1.17.

Jaksotukseen perustuva verokohtelun eroavuus voi syntyä sen vuoksi, että samaan suoritukseen perustuva vähennys kohdistetaan toisella lainkäyttöalueella eri verovuodelle kuin vastaava tulo toisella lainkäyttöalueella. OECD:n raporttiin sisältyy erityinen tulkintaohje, jonka mukaan kaksinkertaista vähennystä koskevaa säännöstä sovellettaessa vähennyskelpoisen määrän ylittävä määrä voitaisiin vähentää seuraavina verovuosina, jos vähentämisen edellytykset tällöin täyttyvät[35]. Kaksinkertaisia vähennyksiä tulisi tällöin olla seuraavina vuosina vähemmän kuin kahteen kertaan veropohjaan sisältyvää tuloa.[36] Esityksessä ei ole ehdotettu säädettäväksi tällaista säännöstä eikä myöskään OECD:n 2015 raportin kappaleessa 202 ja direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lopullisia vähennyksiä koskevaa vapaaehtoista säännöstä. Kyseinen raporttiin sisältyvä tulkintaohje ja direktiivin säännös liittyvät laajempaan lopullisia tappioita koskevaan kysymykseen, jota ei ole luontevaa käsitellä yksittäisenä asiana vaan osana tätä laajempaa kokonaisuutta koskevia lainsäädäntötoimia.

3.3.2 Lainkäyttöalueen ja asuinvaltioalueen käsitteistä

Direktiivissä käytetään EU-valtioista käsitettä jäsenvaltio ja muutoin käytetään käsitettä lainkäyttöalue, jolla viitataan muihin valtioihin ja lainkäyttöalueisiin. Lainkäyttöalueen käsitettä ei ole määritelty direktiivissä, mutta direktiivin sisältö ja tarkoitus huomioon ottaen tällä voidaan katsoa viitatun alueisiin, joilla on verotusoikeus.

Kansainvälisessä vero-oikeudessa käytetään vakiintuneesti sekä valtioiden kansallisissa säännöksissä että verosopimuksissa asuinvaltion käsitettä. Asuinvaltiolla tarkoitetaan tällöin sitä valtiota tai muuta lainkäyttöaluetta, jossa verosubjekti on yleisesti verovelvollinen. Kansainvälisessä vero-oikeudessa sovelletaan luonnollisten henkilöiden ja erillisinä verosubjekteina pidettävien oikeushenkilöiden asuinvaltion määräämisessä vakiintuneita periaatteita. Esimerkiksi oikeushenkilön asuinvaltio määräytyy sen perusteella, että se on perustettu tai rekisteröity kyseisessä valtiossa tai sen tosiasiallinen johtopaikka on siellä.

Toisin kuin itsenäisten verosubjektien osalta, kansainvälisessä vero-oikeudessa ei ole vakiintuneita termejä verotuksellisesti epäitsenäisten toimintamuotojen, kuten yhtymien, asuinpaikasta. Yhtymiä ei kansallisissa säännöksissä tyypillisesti pidetä yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisina, koska ne eivät ole itsenäisiä verovelvollisia. Edellä mainittu asuinvaltion käsite, jota käytetään itsenäisenä verovelvollisena pidettävän henkilön verotuksessa kuvaamaan verovelvollisuutta tietyssä valtiossa, ei siten automaattisesti sovellu käytettäväksi epäitsenäisten yksiköiden verotuksessa. Saman käsitteen käyttäminen itsenäisiä ja toisaalta epäitsenäisiä yksiköitä koskevissa säännöksissä synnyttäisi epäselvyyttä säännösten sisällöstä. Tämän vuoksi esitystä laadittaessa ei ole pidetty mahdollisena, että ehdotetuissa säännöksissä käytettäisiin jo käytössä olevaa asuinvaltion käsitettä siten, että sen sisältö olisi kuitenkin erilainen kuin nykyisin.

[35] Niin sanottu carry forward -menettely.
[36] OECD 2015 kappaleet 120, 129 ja 201 sekä esimerkit 6.1 ja 6.3.

Esityksessä ei myöskään käytetä käsitettä valtio, joka olisi tässä verotuksellisessa kontekstissa asuinvaltion käsitettäkin epäselvempi. Edellä kuvatuista syistä sääntelyyn on valittu termi lainkäyttöalue, joka perustuu direktiiviin. Lainkäyttöalue tarkoittaisi verotuksellista asuinvaltiota silloin, kun säännöstä sovellettaessa esimerkiksi suorituksensaaja tai -maksaja tai hybridiyksikkö on erillinen verovelvollinen. Jos kyse ei ole erillisestä verovelvollisesta, lainkäyttöalue tarkoittaisi yleensä aluetta, jolla tämä sijaitsee ja jolla se on perustettu.

3.4 Rahoitusvälineisiin liittyvät hybridijärjestelyt

Rahoitusvälineisiin liittyviä hybridisäännöksiä sovelletaan tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Kyse on järjestelyistä, joissa verokohtelun eroavuus perustuu rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen erilaiseen luokitteluun verotuksessa. Esityksessä ehdotettu rahoitusvälineisiin liittyviä hybridijärjestelyjä koskeva sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Direktiivin ensisijainen sääntö

Rahoitusvälineisiin liittyvän hybridisäännöksen tavoitteena on asettaa maksajan verotuksen näkökulmasta samanlaiset järjestelyt samaan asemaan niin, että rahoitusvälineen muoto tai luokittelu ei vaikuttaisi järjestelyn verotukselliseen lopputulokseen. Säännös koskisi mitä tahansa välinettä, jos sen perusteella tehtyä suoritusta verotetaan Suomessa velan tai oman pääoman verotusta koskevien sääntöjen mukaisesti.

Rahoitusvälineeseen liittyvää hybridijärjestelyä tarkastellaan säännöksessä siitä näkökulmasta, että suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen ja kyse on suorituksen vähennyskelpoisuudesta täällä. Esityksessä ehdotetaan, että rahoitusvälineeseen perustuva suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella.

Direktiivin toissijainen sääntö

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaista säännöstä, jonka mukaan suorituksen määrän tulisi sisältyä veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Toissijaisella säännöllä ei käytännössä olisi suomalaisen suorituksensaajan verotuksessa merkitystä, koska kaikenlaiset tulot ovat kansallisessa järjestelmässä laajasti veronalaisia. Tulojen laajasta veronalaisuudesta poikkeuksen muodostaa elinkeinoverolain 6 a §:n sääntely osinkojen verovapaudesta, 6 b §:n sääntely luovutusvoittojen verovapaudesta, 6 d §:n sääntely osuuskunnasta saadun ylijäämän verovapaudesta ja 16 §:n 6 kohdan sääntely sijaisosingon verovapaudesta. Näistä lähinnä vain osinkojen ja sijaisosingon verovapaudella voisi olla merkitystä rahoitusvälineitä koskevissa hybridijärjestelyissä. Toissijainen sääntö edellyttäisi verovapaiden määrien sisältymistä veropohjaan ja verottamista siten kuin muita vastaavia suorituksensaajan tuloja verotetaan. Suomessa on kuitenkin jo nykyisin osinkojen osalta säädetty toissijaisen säännön soveltamisalaan kuuluvista tilanteista elinkeinoverolain 6 a §:n 9 ja 10 momentissa. Elinkeinoverolain 6 d §:n 4 momenttiin sisältyvän viittaussäännöksen nojalla säännöksiä sovelletaan myös osuuskunnasta saatuun ylijäämään.

Pankkialaa koskeva poikkeus

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 4 kohdan b) kohdassa tarkoitettua pankkialaa koskevaa vapaaehtoista poikkeusta. Poikkeuksen mukaan säännöksen soveltamis-

alan ulkopuolelle voidaan tietyin edellytyksin jättää tilanteet, joissa on kyse pankkialaan sovellettavien tappionsietokykyä koskevien vaatimusten täyttämiseksi liikkeeseen lasketusta rahoitusvälineestä. Poikkeusta voitaisiin soveltaa enintään vuoden 2022 loppuun saakka.

Direktiivissä säädetty poikkeus koskisi Suomessa luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kriisinratkaisusta annetun lain (1194/2014) 8 luvun 7 §:n mukaiseen tappionsietokykyvaatimukseen[37] laskettuja konsernin sisäisiä rahoitusinstrumentteja, joita voidaan pitää esityksessä ehdotetun säännöksen soveltamisalaan kuuluvina rahoitusvälineinä. Jos poikkeus otettaisiin Suomessa käyttöön ja kriisinratkaisuviranomainen vaatisi konsernin tappionsietokyvyn vahvistamiseksi tytäryhtiötä myymään konsernin sisällä rajan yli emoyhtiölleen tai muulle konserniyhtiölle omien varojen instrumentteja tai alentamiskelpoisia velkainstrumentteja, ja tytäryhtiö käyttäisi tähän tarkoitukseen hybridirahoitusinstrumenttia ja tämä instrumentti laskettaisiin mukaan tyttären konserninsisäiseen MREL-vaatimukseen, tytäryhtiö pystyisi poikkeuksen voimassaoloaikana vähentämään kyseisen instrumentin korkomenot Suomen verotuksessaan, vaikka korkoa ei olisi laskettu mukaan koron saajan verotettavaan tuloon.

Esityksessä ehdotettu rahoitusvälineitä koskeva säännös ei muuta sellaisten MREL-kelpoisten instrumenttien verokohtelua, joita ei Suomen verotuksessa luokiteltaisi säännöksessä tarkoitetuiksi rahoitusvälineiksi, joihin liittyy hybridielementti.

Esitystä valmisteltaessa on arvioitu, että Suomessa ei ole tarvetta säätää direktiivin sallimasta poikkeuksesta. Suomessa toimivissa rajat ylittävissä luottolaitoksissa tyypillisin rakenne tällä hetkellä on sivuliikerakenne tytäryhtiörakenteen sijasta. Kun otetaan huomioon tämän ohella se, että konserniin kuuluvat erilliset kiinnitysluottopankit ovat erillisyhtiöinäkin vapautettuja MREL-vaatimuksista, rajat ylittävien konsernin sisäisten MREL-kelpoisten hybridirahoitusinstrumenttien käyttöala jäisi erittäin suppeaksi.

Rahoitusalan välittäjää koskeva poikkeus

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan a) kohdassa säädetystä poikkeuksesta, jonka mukaan menon vähennyskelvottomuutta koskevaa säännöstä ei sovelleta rahoitusalan välittäjän verotuksessa niin sanotuissa hybridisiirtotilanteissa. Hybridisiirron käsitettä on selvitetty tarkemmin yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Poikkeus ei ole direktiivissä vapaaehtoinen optio, vaan osa direktiivin pakottavaa sääntelyä ja siitä ehdotetaan säädettäväksi direktiivin oikean täytäntöönpanon varmistamiseksi. Poikkeus koskee vain markkinapohjaisia hybridisiirtojärjestelyjä eli järjestelyjä, jotka toteutetaan säännellyllä markkinalla. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää lisäksi, että välittäjään sovellettavien verosäännösten mukaan välittäjän veronalaiseen tuloon luetaan kaikki siirrettyihin varoihin liittyvät tulot, jotka tämä saa.

Direktiivissä tarkoitettu rahoitusalan välittäjä on tyypillisesti pankki tai muu rahoitusalan yritys. Tällaisiin yrityksiin sovelletaan Suomessa normaaleja elinkeinoverolain säännöksiä, joiden mukaan yrityksen menot ovat laajasti vähennyskelpoisia ja tulot laajasti veronalaisia. Merkittävän poikkeuksen tästä pääsäännöstä muodostaa kuitenkin laissa säädetty osinkojen täysi tai osittainen verovapaus.

[37] Omien varojen ja alentamiskelpoisten velkojen vähimmäisvaatimus, niin sanottu MREL-vaatimus.

Osinkoihin sovelletun verovapauden vuoksi poikkeuksen soveltamisalan piiriin jäävät ne tilanteet, joissa hybridisiirrosta saatu tulo on kokonaan veronalaista.

Hybridisiirtoon liittyvän lähdeveron hyvittämisen rajaaminen

Rahoitusvälineitä koskevaan kokonaisuuteen liittyy lisäksi erillisenä hybridisiirtojen yhteydessä ilmeneviä useampikertaisia ulkomaisen lähdeveron hyvityksiä koskeva tilanne. Esityksessä ehdotetaan direktiiviin perustuen lähdeverojen hyvittämisen rajoittamista tällaisissa tilanteissa. Ehdotuksen mukaan hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritettavaa ulkomaan veroa ei hyvitettäisi siltä osin kuin se ylittää Suomessa verotettavaksi luetusta tulosta täällä maksetun veron määrän. Säännöstä sovellettaisiin, jos sama ulkomaan vero voidaan vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ja kyse olisi 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

3.5 Hybridiyksikön luokitteluun liittyvät tilanteet

Hybridiyksikön saamia suorituksia ja hybridiyksikön tekemiä suorituksia koskevia säännöksiä sovelletaan tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Kyse on järjestelyistä, joissa verokohtelun eroavuus perustuu hybridiyksikön luokitteluun eli verotukselliseen statukseen itsenäisenä verovelvollisena tai verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä. Esityksessä ehdotettu hybridiyksikön luokitteluun liittyviä hybridijärjestelyjä koskeva sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi se, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä tai strukturoidun järjestelyn johdosta. Säännösten tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteysrakenteeseen lisätään verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö, jonka kautta suoritus kierrätetään.

Hybridiyksikön saama suoritus

Esityksessä ehdotetaan direktiivin ensisijaisen säännön mukaisesti, että hybridiyksikön saama suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöstä sovellettaisiin, kun verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suorituksensaajan verotuksellinen luokittelu on erilainen lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee ja toisella lainkäyttöalueella, jolla hybridiyksiköstä osuuden omistava yksikkö sijaitsee. Lisäksi edellytettäisiin, että hybridiyksikön saaman suorituksen kohdistaminen verotuksessa on erilainen hybridiyksikön ja sellaisten henkilöiden välillä, joilla on osuus kyseisessä hybridiyksikössä.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi direktiivin toissijaisen säännön mukaisesti, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi sen osuus hybridiyksikön tuloon, joka ei hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa sisälly veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin siltä osin kuin tuloa vastaava suoritus on vähennetty muun verovelvollisen verotuksessa. Säännöksen soveltamisen edellytykset vastaisivat menon vähennyskelvottomuutta koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä.

Hybridiyksikön tekemä suoritus

Esityksessä ehdotetaan direktiivin ensisijaisen säännön mukaisesti, että hybridiyksikön suorittama meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöstä sovellettaisiin, kun verokohtelun eroavuus

johtuu siitä, että suorituksen maksajan verotuksellinen luokittelu on erilainen lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee ja toisaalta suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi direktiivin toissijaisen säännön mukaisesti, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi ulkomaiselta yksiköltä saatu suoritus siltä osin kuin tämä yksikkö vähentää suorituksen verotuksessaan. Säännöksen soveltamisen edellytykset vastaisivat menon vähennyskelvottomuutta koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä.

3.6 Saman menon kaksinkertainen vähennys

Direktiivin ja OECD:n raporttien hybridisääntelyyn sisältyy kolme eri tilannetta, joissa hybridisäännöksen kohteena on saman menon kaksinkertainen vähentäminen. Sama meno voidaan ensinnäkin vähentää kahden eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien yksiköiden verotuksessa, jolloin on kyse hybridiyksikön ja sen osakkaan tekemistä vähennyksistä. Toiseksi sama meno voidaan vähentää yhden yksikön verotuksessa kahdella lainkäyttöalueella, jolloin on kyse saman yksikön kahdella eri lainkäyttöalueella harjoittamasta liiketoiminnasta eli sivuliikkeisiin ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä tilanteista. Kolmanneksi saman menon vähentäminen voi tapahtua kaksoisasujan verotuksessa kahdella eri lainkäyttöalueella. Kyse on järjestelyistä, joissa verokohtelun eroavuus perustuu siihen, että kahdella lainkäyttöalueella sallitaan vähennys saman menon perusteella ilman, että tulo, josta vähennys tehdään, on sama molemmilla lainkäyttöalueilla. Esityksessä ehdotettu kaksinkertaisiin vähennyksiin liittyviä hybridijärjestelyjä koskeva sääntely perustuu direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Toisin kuin muissa tässä esityksessä käsitellyissä hybriditilanteissa, kaksinkertaista vähennystä koskevaan sääntelyyn ei sisälly toissijaista sääntöä, jonka mukaan tulo olisi luettava verotettavaan tuloon. Kaksinkertaista vähennystä koskevassa sääntelyssä on sekä ensisijaisessa että toissijaisessa säännöksessä kyse vain menon vähentämisen rajoittamisesta.

Kaksinkertainen vähennys hybridiyksikköön liittyvissä tilanteissa

Esityksessä ehdotetaan, että meno, joka vähennetään myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita, minkä vuoksi kaksinkertaista vähennystä koskevassa säännöksessä säädettäisiin sekä hybridiyksikön että sen osakkaan tekemän vähennyksen rajoituksesta. Säännös rajoittaa verotuksessa tehtävää vähennystä ensisijaisesti osakkaan verotuksessa.

Kaksinkertainen vähennys kaksoisasujan tilanteessa

Esityksessä ehdotetaan, että meno, jonka verovelvollinen vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty verotettavaan tuloon näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännöstä sovelletaan kaksoisasujan kahdella eri lainkäyttöalueella tekemiin vähennyksiin. Kaksoisasujia koskeva direktiivin säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita.

3.7 Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tilanteet

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvillä hybridijärjestelyillä tarkoitetaan tilanteita, joissa ilmenee vastaavia verokohtelun eroavuudesta johtuvia verovaikutuksia kuin edellä käsitellyissä muissa hybridijärjestelyissä. Tällaisia voi ilmetä, kun verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa toisella

lainkäyttöalueella muutoin kuin tytäryhtiön kautta ja pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueilla sovelletuista erilaisista verosäännöksistä, jotka koskevat verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon määräytymistä tai kiinteän toimipaikan olemassaoloa. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybriditilanteita syntyy, kun pääliikkeen ja toisaalta sivuliikkeen verotuksessa on eroja tulojen ja menojen kohdistamisessa, laskennallisten suoritusten käsittelyssä tai kiinteän toimipaikan muodostumista koskevassa ratkaisussa.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi neljään erilaiseen kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvään hybridijärjestelyyn sovellettavista säännöksistä. Näissä säännöksissä on kyse menon vähennyskelvottomuudesta. Ehdotettu sääntely perustuu pääosin direktiivin pakolliseen sääntelyyn.

Tuloksi lukemista koskeva toissijainen sääntö

Esityksessä ei ehdoteta säädettäväksi direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitettua toissijaista sääntöä, jonka mukaan suorituksen määrä tulisi sisällyttää tuloihin suorituksensaajan lainkäyttöalueella, jos hybridijärjestelyyn perustuvaa vähennystä ei ole evätty maksajan lainkäyttöalueella. Direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitetun toissijaisen säännön ulkopuolelle voidaan 9 artiklan 4 a) kohdan nojalla jättää direktiivissä tarkoitetut kiinteää toimipaikkaa koskevat tilanteet eli 2 artiklan 9 kohdan b), c), d) ja f) kohdissa tarkoitetut tilanteet. OECD:n vuoden 2017 raportissa ei ehdoteta toissijaista sääntöä kiinteitä toimipaikkoja koskevien tilanteiden osalta. Sen sijaan raportissa on ehdotettu kiinteisiin toimipaikkoihin sovelletun verovapauden rajoittamista vain tuloihin, jotka tulevat otetuksi huomioon asuinvaltion verotuksessa[38].

Tuloksi lukemista koskevan toissijaisen säännön käyttö olisi Suomessa rajallista, koska sekä ulkomaisen että Suomessa olevan kiinteän toimipaikan tuloa lähes poikkeuksetta verotetaan Suomessa jo luvussa 2.1.2 kuvatun nykyisen sääntelyn perusteella. Hybridisääntely on monimutkainen sääntelykokonaisuus, minkä vuoksi erillistä tuloksi lukemista koskevaa säännöstä ei ole tarkoituksenmukaista säätää sen lisäksi, mitä Suomen kansallisessa sääntelyssä ja verosopimuksissa on jo nykyisin säädetty kiinteiden toimipaikkojen verotuksesta.

Kiinteän toimipaikan olemassaolo ja tulon ja menon kohdistaminen

Esityksessä ehdotetaan, että meno ei tietyin edellytyksin olisi vähennyskelpoinen, jos se suoritetaan yritykselle, jolla on sivuliike. Säännöstä sovellettaisiin siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella ja tämä johtuu erilaisesta tulkinnasta koskien kiinteän toimipaikan muodostumista eri lainkäyttöalueilla sekä erilaisesta tulon kohdistamisesta.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että yrityksen kiinteälle toimipaikalle maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly tämän kiinteän toimipaikan tai yrityksen muun kiinteän toimipaikan tai pääliikkeen veropohjaan. Verokohtelun eroavuuden syynä on tällöin se, että tulo kohdistetaan eri tavalla eri lainkäyttöalueilla.

Ehdotettujen säännösten soveltaminen edellyttää, että suorituksenmaksaja ja yritys, jolla on sivuliike tai sivuliikkeet, ovat keskenään etuyhteydessä olevia yrityksiä tai että suoritus perustuu strukturoituun järjestelyyn. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä hybridijärjestelyn hyödyntämistä siten, että esimerkiksi etuyhteysrakenteessa suorituksia kierrätetään sivuliikkeen tai sivuliikkeiden kautta hyödyntäen siihen liittyvä verokohtelun eroavuus.

[38] OECD 2017 kappale 82.

Laskennalliset suoritukset

Esityksessä ehdotetaan, että Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloa verotettaessa pääliikkeelle tai yrityksen toiselle kiinteälle toimipaikalle maksettu laskennallinen suoritus ei olisi kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly yrityksen veropohjaan millään lainkäyttöalueella. Verokohtelun eroavuus johtuu tällöin siitä, että kyse on laskennallisesta suorituksesta, jota vastaavaa tuloa ei tunnisteta verotuksessa toisella lainkäyttöalueella.

Kaksinkertainen vähennys kiinteän toimipaikan tilanteessa

Kaksinkertaisten vähennysten tilanteita voi syntyä myös pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä. Kyse on tilanteista, joissa kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan menon ja pääliike vähentää saman menon omassa verotuksessaan ja tulo, josta meno vähennetään, on eri.

Esityksessä ehdotetaan, että meno, jonka yrityksen ulkomainen kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan lainkäyttöalueellaan, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin meno vähennetään kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, jota ei lueta pääliikkeen tuloon Suomessa. Säännös sisältäisi direktiivin 9 artiklan 1 a)kohdassa tarkoitetun ensisijaisen säännön. Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että meno ei ole edellä tarkoitetussa tilanteessa vähennyskelpoinen myöskään silloin, kun meno vähennetään Suomessa sellaista tuloa vastaan, jota ei veroteta ulkomailla. Säännös sisältäisi direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitetun toissijaisen säännön. Soveltamisen edellytykset olisivat molemmissa säännöksissä samat.

3.8 Vapautusmenetelmän sisältävät verosopimukset

Esityksessä ehdotetaan, että liiketuloa, joka Suomen ja toisen EU-valtion välisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen perusteella on Suomessa verovapaata, ei sopimuksesta huolimatta vapautettaisi Suomessa. Kyse on tilanteesta, jossa yrityksen pääliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että sivuliike muodostaa kiinteän toimipaikan, kun taas sivuliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Tällaisessa tilanteessa tulo, joka pääliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa allokoidaan kiinteälle toimipaikalle, jää verottamatta. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä verosopimukseen perustuvan vapautusmenetelmän hyödyntäminen kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvissä hybridijärjestelyissä.

Säännös sisältäisi direktiivin 9 artiklan 5 kohdassa tarkoitetun säännön. Direktiiviin otetun säännöksen taustalla on EU:n yritysverotuksen käytännesääntötyöryhmässä työstetyt hybridijärjestelyn verotusta koskevat ohjeistukset Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning two Member States ja Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning a Member State and a third state.[39]

Direktiivin mukaan säännöstä voidaan soveltaa vain EU:n jäsenvaltioiden välisiin verosopimuksiin. Säännös tarkoittaa verosopimusten määräysten ohittamista, mikä ei ole kansallisessa lainsäädännössä mahdollista. Tässä tapauksessa säännöksestä on nimenomaisesti sovittu EU:n jäsenvaltioiden kesken direktiivissä, mutta verosopimusten ensisijaisuudesta johtuen säännöstä ei ole voitu direktiivissäkään ulottaa koskemaan muita kuin jäsenvaltioiden välisiä tilanteita.

[39] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5814-2018-REV-5/en/pdf.—

Suomen kansallinen kiinteän toimipaikan verotusta koskeva luvussa 2.1.2 kuvattu sääntely johtaa siihen, että yleisesti verovelvollisen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulo luetaan Suomessa asuvan pääliikkeen täällä verotettavaan tuloon noudattaen elinkeinoverotuksen säännöksiä. Suomen tekemissä verosopimuksissa kiinteän toimipaikan tuloon Suomessa sovellettavasta vapautusmenetelmästä on tällä hetkellä määrätty ainoastaan Ranskan ja Egyptin kanssa solmituissa sopimuksissa. Ehdotettu säännös soveltuisi esitystä annettaessa vain tilanteisiin, joissa sovelletaan Ranskan kanssa solmittua verosopimusta. Egyptin kanssa solmitun sopimuksen osalta vapautusmenetelmästä on mahdollista luopua vain sopimusta muuttamalla.

3.9 Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

Esityksessä ehdotetaan, että meno ei olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin suorituksensaaja voi tässä esityksessä tarkoitettuihin järjestelyihin perustuen suoraan tai epäsuorasti verotuksessaan kuitata saamansa suorituksen sellaista menoa vastaan
— jota vastaavaa suoritusta ei lueta verotettavaan tuloon toisella lainkäyttöalueella tai
— joka voidaan lisäksi vähentää toiseen kertaan toisella lainkäyttöalueella.

Hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittausta koskevan säännöksen tarkoituksena on ehkäistä muiden hybridisäännösten kiertämistä. Kuittaamista koskeva säännös koskisi järjestelyä, jossa muilla lainkäyttöalueilla aikaansaatu hybridijärjestelyn vaikutus siirretään hybridisääntelyä soveltavalle lainkäyttöalueelle käyttäen järjestelyä, joka ei kuulu tässä esityksessä kuvattujen muiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Kuittaamista koskevassa säännöksessä tarkoitettua järjestelyä voidaan kutsua myös hybridijärjestelyyn liittyvän suorituksen rahoittamiseksi. Säännöksen tarkoituksena on ehkäistä etuyhteydessä olevien yritysten välisiä tai strukturoituja järjestelyjä, joilla pyritään välttämään muiden hybridisäännösten soveltaminen.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

Ehdotetussa sääntelyssä on kyse veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta. Sääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ennaltaehkäistä sellaisia järjestelyjä, joissa erityisesti etuyhteydessä olevien yritysten välisissä toimissa samoja menoja vähennetään moneen kertaan tai tuloja jää verottamatta. Sääntelyn varsinaisena tavoitteena ei ole verotulojen lisääminen. Sääntelyn tavoitteen toteutuessa säännösten soveltamistilanteet, joissa esimerkiksi menon vähentäminen evättäisiin verotuksessa, jäisivät käytännössä vähäisiksi.

Hybridisäännöksillä suorituksen verotus Suomessa linkitetään suorituksen verotukseen toisella lainkäyttöalueella. Säännösten rakenteesta johtuen joku lainkäyttöalue periaatteessa aina soveltaa säännöksiä, jolloin hybridijärjestelystä syntyvä veroetu poistuu ja mahdollinen verotuoton lisäys ilmenee lainkäyttöalueella, joka on soveltanut sääntöä. Säännökset siis lähtökohtaisesti toimivat, vaikka joku lainkäyttöalue ei niitä soveltaisi.

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointi edellyttäisi tietoja verotuksessa nykyisin toteutetuista hybridijärjestelyistä. Suomessa ei ole verotus- ja oikeuskäytännössä tavallisesti arvioitu esimerkiksi erilaisia konsernin sisäisiä rahoituksen tai varallisuuden järjestelyjä hybridijärjestelyjen näkökulmasta. Verotus- ja oikeuskäytännössä ilmenneitä tilanteita, joissa ehdotettu hybridisääntely olisi voinut tulla sovellettavaksi, on arvioitu tapauskohtaisin perustein ottaen huomioon kulloinkin sovelletun säännöksen edellytykset.

Luvussa 2 kuvatuista Suomen verojärjestelmään nykyisin sisältyvien säännösten, jotka voisivat soveltua myös hybridijärjestelyjen verotukseen, soveltamisesta ei ole olemassa laajaa käytäntöä hybriditilanteiden arvioinnissa. On mahdollista, että hybridisääntelyn voimaantulon jälkeen osa nykyisten säännösten näkökulmasta arvioiduista tilanteista voi tulla arvioitavaksi kattavammin hybridisääntelyä soveltaen. Verotuskäytännössä on tullut runsaasti esille esimerkiksi erilaisia tilanteita, joissa verotettavaa tuloa on Suomessa pienennetty maksamalla korkoja ulkomaisille yhtiöille tai painottamalla verovelvollisen rahoitusrakenne vieraalla pääomalla. On mahdollista, että kaikissa tilanteissa korkomenoa vastaavaa tuloa ei ole otettu huomioon suorituksensaajan verotuksessa. Hybridijärjestelyihin liittyvien veroetujen eliminoiminen vähentänee verovelvollisten halukkuutta järjestellä konsernin sisäisiä transaktioita tavalla, joka synnyttää maksajalle verovähennyksen, vaikka tulo ei ole saajalle veronalaista tai se verotetaan hyvin matalalla verokannalla.

OECD on raportissaan Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, March 2012,[40] yleisellä tasolla arvioinut hybridijärjestelyjen vaarantavan veropohjaa monilla lainkäyttöalueilla. Raportin mukaan on kuitenkin mahdotonta yksiselitteisesti todeta, mikä lainkäyttöalue on järjestelyn johdosta menettänyt verotuloja. Raportissa on todettu hybridijärjestelyjen vaikuttavan negatiivisesti kilpailuun, tehokkuuteen, verotuksen yhdenmukaisuuteen ja läpinäkyvyyteen.

Edellä todetun johdosta esityksessä ei esitetä arviota verotuottovaikutuksista. Hybridisääntelyssä tarkoitettujen järjestelyiden yleisyydestä ja taloudellisesta merkityksestä nykytilanteessa ei ole ollut mahdollista muodostaa kattavaa näkemystä. Osassa hybriditilanteita on jo nykyisin ollut mahdollista soveltaa luvussa 2 kuvattuja säännöksiä, jotka rajoittavat järjestelyjen verovaikutuksia. Esityksessä ehdotettujen säännösten verotuottovaikutus muodostuisi tämän johdosta osin nykyisten säännösten soveltamisen jälkeen jäljelle jäävästä vaikutuksesta, joka hybridisääntelyllä voitaisiin poistaa. Kun oikeus- ja verotuskäytännössä ilmenneitä tilanteita ei ole käytännössä lainkaan arvioitu hybridijärjestelyjen kannalta, on tällaista jäljelle jäävän vaikutuksen arviota mahdotonta esittää, kuten myös arviota vaikutuksesta kokonaisuudessaan. Nykyisin tiedossa olevien tilanteiden ja kokemusten perusteella on kuitenkin todennäköistä, että sääntelyn täytäntöönpanosta voi seurata jonkin verran positiivisia verotuottovaikutuksia Suomessa. Esitettyjen muutosten arvioidaan myös osaltaan johtavan vakaampaan veropohjaan ja parantavan verotuksen yhdenmukaisuutta yritysten välillä.

4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Verohallinnon arvion mukaan ehdotetut muutokset vaikuttaisivat muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Sääntelyn arvioidaan asettavan vaatimuksia myös Verohallinnon kansainväliselle yhteistyölle järjestelyiden rajat ylittävästä luonteesta johtuen.

Verohallinto on lausunnossaan pitänyt esitetyn lainsäädännön voimaantulon aikataulua erittäin tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten kannalta. Aikataulua on pidetty erittäin haastavana erityisesti ilmoittamisen sekä sääntelyyn liittyvän ohjeistuksen laatimisen kannalta. Verohallinnon IT-järjestelmien muutoksen ulkoisten henkilötyökustannusten määräksi on arvioitu 115 000 euroa.

[40] https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/hybridmismatcharrangementstaxpolicyandcomplianceissues.htm.

4.3 Vaikutukset verovelvollisille

Ehdotetussa sääntelyssä on kyse veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta ja sääntelyn ensisijainen tavoite on ennaltaehkäistä tällaisia veroetuja tuottavia järjestelyjä. Tavoitteen toteutuessa ehdotettujen säännösten soveltamistilanteet voisivat tästä johtuen jäädä vähäisiksi. Verovelvollisten on kuitenkin vähintään tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö ja noudatettava siitä seuraavia ilmoittamisvelvoitteita, mikä merkitsee verovelvollisten hallinnollisen taakan kasvua. Jos ehdotettu sääntely soveltuu verovelvollisen verotuksessa, se voi merkitä myös sitä, että verovelvollisen verojen määrä nousee tasolle, jolla sen kuuluisi olla verojärjestelmän normaalien periaatteiden ja säännösten kannalta.

Esitystä laadittaessa ei ole ollut mahdollista tarkasti arvioida sääntelyn vaikutusten määrää myöskään verovelvollisten näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että sääntelyn soveltamistilanteet voivat olla monimutkaisia ja perustuvat tavallisesti seikkoihin, joista ei nykyisin ole olemassa tietopohjaa arvioinnin perustaksi. Toisaalta sääntelyyn sisältyy kuitenkin soveltamista koskevia ehtoja, joiden avulla on mahdollista kuvata verovelvollisjoukkoa, johon sääntely voisi soveltua ja tätä kautta karkeasti arvioida sääntelyn vaikutusten laajuutta. Verovelvollisille aiheutuvista vaikutuksista huomionarvioista on Suomessa toteutuvien vaikutusten lisäksi sääntelyyn olennaisena osana kuuluva kansainvälinen liityntä. Sääntely perustuu direktiiviin, joka puolestaan pohjautuu OECD:n suosituksiin. Kansainvälisen transaktion kyseessä ollen on todennäköistä, että ehdotettua sääntelyä vastaavaa sääntelyä sovelletaan myös muilla transaktioon liittyvillä lainkäyttöalueilla.

Suurempaa hallinnollista taakkaa aiheutuu, jos yrityksellä on sääntelyn soveltamiselle altistavia rakenteita ja erityisesti silloin, jos sääntely soveltuu yrityksen verotuksessa. Tämän arvioidaan tukevan säännösten tavoitteen mukaista ennaltaehkäisevää vaikutusta yhdessä sen kanssa, että järjestelyn tuottamaa veroetua ei saada. Säännösten soveltaminen johtaisi tällöin siihen, että hybridijärjestelyyn perustuva verovaikutus poistuu eli neutraloituu. Yrityksen verorasitus voisi tällöin asettua samalle tasolle kuin sellaisella yrityksellä, joka ei ole järjestelyä toteuttanut. Järjestelyn toteuttaneen yrityksen vahingoksi jäisi kuitenkin sääntelyyn ja sen soveltamiseen liittyvä hallinnollinen taakka. Sääntelyn vaikutukset koskevat kaikkia yrityksiä, joihin säännöksiä sovelletaan riippumatta siitä, onko yritys tavoitellut järjestelyllä veroetuja vai ei. Säännösten soveltaminen ei edellytä, että yrityksen voitaisiin osoittaa tavoitelleen veroetuja.

Kun tarkastellaan sääntelyn vaikutuksia verovelvollisille Suomessa, on lähtökohdaksi otettava ensinnäkin ne yritykset, jotka harjoittavat kansainvälistä toimintaa. Sääntely vaikuttaa vähintään epäsuorasti kaikkiin yrityksiin, joilla on kansainvälisiä transaktioita. Tällaisten yritysten on tunnettava hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn sisältö vastaavasti kuten muunkin verolainsäädännön sisältö. Ehdotettu sääntely koskee yrityksiä, joilla on kansainvälisiä omistusyhteyksiä, koska sääntelyä sovelletaan etuyhteysyritysten välisissä tilanteissa. Säännöksiä sovelletaan lisäksi strukturoituihin järjestelyihin, mutta tällaisia järjestelyjä ei ole mahdollista ottaa vaikutusten laajuuden arvioinnissa huomioon. Strukturoituja järjestelyjä koskevan säännöksen perusteella sääntelyä voivat joutua soveltamaan myös yritykset, joilla ei ole etuyhteysyrityksiä. Sääntelyyn liittyvän hallinnollisen taakan arvioidaan kuitenkin jäävän vähäiseksi tilanteissa, joissa yrityksellä ei ole sääntelyn soveltamiselle altistavia rakenteita.

Sääntelyn arvioidaan tavallisimmin soveltuvan suurempien monikansallisten yritysten verotuksessa. Suurissa yrityksissä lukuisten kansainvälisten transaktioiden ja niihin eri lainkäyttöalueilla sovellettavien verosäännösten selvittely edellyttää paitsi näiden tietojen keräämistä myös analysointia ja raportointia verotuksessa.

Tilastokeskuksen tilastossa Suomalaiset tytäryhtiöt ulkomailla on tiedot suomalaisyritysten ulkomailla sijaitsevien tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden lukumäärästä, toiminnasta ja sijainnista. Tytäryhtiöillä tarkoitetaan tilastossa Suomessa sijaitsevan konsernin emoyrityksen määräysvallassa suoraan tai välillisesti olevia ulkomaisia yrityksiä. Määräysvallalla tarkoitetaan sitä, että toisella yrityksellä on hallussaan suoraan tai välillisesti yli puolet osakkaiden äänivallasta. Sivuliikkeellä tarkoitetaan ulkomailla sijaitsevaa paikallista yksikköä, jolla ei ole erillistä oikeushenkilöllisyyttä ja joka on riippuvainen suomalaisessa määräysvallassa olevasta yrityksestä. Tilaston mukaan suomalaisyritykset harjoittivat ulkomailla liiketoimintaa yhteensä 5 070 tytäryhtiössä ja sivuliikkeessä vuonna 2017. Henkilöstön määrällä mitattuna liiketoimintaa harjoitettiin eniten kone-ja metalliteollisuudessa sekä elektroniikka- ja sähköteollisuusalalla EU-alueella, jossa eniten liiketoimintaa oli Ruotsissa. Toiseksi laajinta liiketoiminta oli Aasiassa ja Oseaniassa samoilla toimialoilla. Suomalaisyritysten liikevaihdosta yli puolet kertyi EU-alueelta, jossa eniten Ruotsista, ja 16 prosenttia Aasiasta ja Oseaniasta.

Tilastokeskuksen tilastossa Ulkomaiset tytäryhtiöt Suomessa ovat Suomessa toimivat ulkomaisten yritysten tytäryhtiöt, niiden toimialat sekä tahot, jotka käyttävät näissä tytäryhtiöissä perimmäistä määräysvaltaa mukaan lukien näiden kotimaat. Tilaston mukaan Suomessa oli yhteensä 4 308 ulkomaisen yrityksen tytäryhtiötä vuonna 2017. Näistä noin neljäosa oli ruotsalaisten yritysten tytäryhtiöitä. Ruotsalaisten yritysten tytäryhtiöt olivat myös henkilöstön ja liikevaihdon määrällä mitattuna suurimpia toimijoita. Toimialoista merkittävimpiä olivat henkilöstön ja liikevaihdon määrällä mitattuna tukku- ja vähittäiskauppa-alat sekä informaatio ja viestintä.

5 Esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Valtioneuvosto antoi 9 päivänä marraskuuta 2016 eduskunnalle selvityksen direktiiviehdotuksesta.[41] Hallitus lähetti esitystä koskevan luonnoksen lausuntokierrokselle 12 päivänä kesäkuuta 2019.[42]

Lausuntonsa hallituksen esitysluonnoksesta ovat antaneet Verohallinto, Verohallinnon Harmaan Talouden selvitysyksikkö, Finnwatch ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren ja apulaisprofessori Tomi Viitala.

Useimmissa lausunnoissa on esitetty luonnoksessa käytettyjen termien ja niiden määritelmien tarkentamista. Lausunnoissa on kiinnitetty huomiota erityisesti seuraaviin termeihin: laskennallinen (fiktiivinen) suoritus, veropohja ja tulon sisältyminen veropohjaan. Osassa lausunnoista on esitetty lainsäädännössä ja verotuskäytännössä jo nykyisin käytössä olevien termien käyttämistä niin laajasti kuin mahdollista. On viitattu esimerkiksi termeihin yksikkö ja yhteisö, läpivirtaava, asuinvaltio sekä maksu ja suoritus. Joitakin huomioita on esitetty myös seuraavien termien ja määritelmien tarkentamisesta: strukturoitu järjestely, verokohtelun eroavuus, etuyhteys ja rahoitusväline. Lisäksi on esitetty ehdotuksen tarkentamista siltä osin kuin kyse on verovelvollisen luonnehdinnasta. Lausunnoissa on myös esitetty teknisluonteisia tarkennuksia pykäliin.

---

[41] E-kirje ehdotuksesta direktiiviksi koskien direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamista kolmansien valtioiden kanssa ilmeneviä hybridijärjestelyjä koskevilta osin, https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/E_114+2016.aspx.
[42] https://vm.fi/hanke?tunnus=VM080:00/2019.

Useissa lausunnoissa on toivottu ehdotettujen säännösten keskinäisen soveltamisjärjestyksen tarkentamista. Lisäksi on toivottu ehdotettujen säännösten ja verolainsäädäntöön nykyisin sisältyvien säännösten kuten niin sanotun korkovähennysrajoituksen ja väliyhteisösääntelyn soveltamisjärjestyksen täsmentämistä.

Lausunnoissa on esitetty säännöksissä tarkoitettujen tilanteiden havainnollistamista laajemmin esimerkeillä ja viittauksilla OECD:n raportteihin. Osin on toivottu ehdotukseen sisältyvien esimerkkien tarkentamista. Muutamassa lausunnossa on esitetty ehdotetun uuden lain 8 §:ään sisältyvän säännöksen ja sen perusteluiden tarkentamista.

Lausunnoissa on toivottu, että ehdotuksessa tulisi käsitellä säännösten soveltamisen edellyttämien tietojen ilmoittamista ja raportointia.

Muutamissa lausunnoissa on toivottu rahoitusvälineitä koskevaan säännöksen 12 kuukauden aikarajan lieventämistä sekä rahoitusalan välittäjiä koskevan poikkeuksen lisäämistä säännökseen. Lisäksi on toivottu täsmennystä siihen, minkä verovuoden tuloon meno aikarajasääntöä sovellettaessa tulisi lisätä.

Eräässä lausunnossa on pyydetty tarkentamaan lähdeverojen hyvittämistä koskevaa rajausta niin, ettei se vaikeuta normaalia lähdeveron hyvittämistä sivuliikerakenteissa.

Eräässä lausunnossa on esitetty ehdotetun menetelmälain muutoksen tarkentamista hyvityksen enimmäismäärän laskennassa sovellettavasta suhdeluvusta.

Esityksessä on otettu huomioon lausuntokierroksella esiin nostettuja seikkoja. Ehdotettuja säännöksiä, niissä käytettyjä termejä ja näiden määritelmiä on täsmennetty. Lisäksi säännöksen soveltamisesta on esitetty laajasti esimerkkejä. Säännösten keskinäistä soveltamisjärjestystä sekä suhdetta muuhun sääntelyyn on tarkennettu. Lausuntojen perusteella on myös laajennettu vaikutusten arviointia.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

1 §. Soveltamisala. *Pykälän 1 momentin* mukaan laissa säädettäisiin hybridijärjestelyihin liittyvien menojen vähentämistä ja tulojen veronalaisuutta koskevista erityisistä säännöksistä, jotka ovat poikkeuksia yleisiin menojen vähennyskelpoisuutta ja tulojen veronalaisuutta koskeviin säännöksiin. Lain säännöksillä ei kuitenkaan laajennettaisi menojen vähennyskelpoisuutta siitä, mitä tuloverolaissa, elinkeinoverolaissa tai maatilatalouden tuloverolaissa on nykyisin säädetty.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin yhteisöverovelvollisiin. Yhteisöllä tarkoitettaisiin sääntelyä sovellettaessa tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettuja yhteisöjä. Lakia sovellettaisiin myös rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Soveltamisen edellytyksenä olisi, että meno tai tulo liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan.

Momentin 2 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin myös avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verolaskennassa lukuun ottamatta 5 §:n 1 momentin ja 6 §:n 2 momentin säännöstä. Mainitut säännökset koskevat hybridiyksiköitä ja niissä tarkoitetuissa tilanteissa maksajana olevan hybridiyksikön pitäisi olla erillinen verovelvollinen omalla lainkäyttöalueellaan ja läpivirtaava suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa, jotta säännös soveltuisi. Säännös ei sovellu avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön ollessa maksaja, koska säännösten soveltamisen edellytyksenä oleva verokohtelun eroavuus ei toteudu maksajan ollessa läpinäkyvä myös omalla lainkäyttöalueellaan.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että lukuun ottamatta järjestelyjä, joissa verokohtelun eroavuus syntyy yhden yrityksen verotuksessa kahdella eri lainkäyttöalueella, lakia sovelletaan, kun verokohtelun eroavuus syntyy säännöksissä tarkoitetuissa tilanteissa verovelvollisen ja samaan liikekirjanpidolliseen konserniin kuuluvan yksikön välillä tai verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan henkilön välillä. Lisäksi säädettäisiin, että 8 §:ää sovelletaan silloin, kun verokohtelun eroavuus syntyy verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä. Momentissa säädettäisiin myös tilanteista, joissa verovelvollisen katsotaan olevan etuyhteydessä toiseen henkilöön.

Etuyhteyden määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 4 kohtaan. Tältä osin on huomattava, että direktiivillä on muutettu veron kiertämisen estämistä koskevaa direktiiviä. Etuyhteyden määritelmää, joka perustuu veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin, käytetään myös elinkeinoverolain 18 b §:n korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevassa säännöksessä itsenäisen yrityksen määritelmässä sekä väliyhteisölaissa. Artiklaan tehtyjen muutosten vuoksi määritelmään sisältyy myös elementtejä, jotka koskevat vain hybridisääntelyä.

Etuyhteys perustuisi direktiivin määritelmässä tarkoitettujen osapuolten suoraan tai välilliseen osuuteen toisistaan, samoin kuin edellä mainituissa korkovähennysrajoitussäännöksessä ja väliyhteisölaissa. Hybridijärjestelyissä etuyhteys voisi lisäksi perustua yhdessä toimimiseen, vaikutusvaltaan toisessa osapuolessa tai siihen, että osapuolet kuuluvat samaan liikekirjanpidolliseen konserniin. OECD:n raportissa etuyhteyden määritelmä muodostuu englanninkielisistä termeistä ja käsitteistä related persons, control group ja acting together, joita on tarkasteltu luvussa 11.

Hybridijärjestelyjä koskevan sääntelyn erityispiirteistä johtuen momentissa käytettäisiin termiä etuyhteydessä oleva henkilö. Tämä johtuu siitä, että laissa käytetään termiä yksikkö siten, että se ei viittaa luonnollisiin henkilöihin. Kun laissa viitataan myös luonnollisiin henkilöihin, käytetään termiä henkilö. Direktiivissä etuyhteyden määritelmä kattaa myös luonnolliset henkilöt.

Etuyhteyden käsitteellä olisi tässä esityksessä tarkoitettujen hybridijärjestelyjen kannalta merkitystä ensinnäkin silloin, kun tämän lain säännösten soveltamisen edellytyksenä oleva verokohtelun eroavuus syntyy verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan henkilön välillä. Verovelvollisella tarkoitetaan tällöin sitä yksikköä, jonka verotuksessa hybridisäännöksen soveltamista tarkastellaan ja sääntelyn soveltamisalan mukaisesti se voi viitata myös avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön tai kiinteään toimipaikkaan.

Etuyhteydellä olisi merkitystä lisäksi silloin, kun verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä, mutta näistä kumpikaan ei ole verovelvollinen, jonka verotuksessa sääntelyn soveltamista tarkastellaan. Tällä viitataan 8 §:ssä tarkoitettuun tilanteeseen, jossa hybridijärjestelyyn liittyvä meno kuitataan sellaisen verovelvollisen verotuksessa, joka ei suoraan osallistu verokohtelun eroavuuteen johtavaan transaktioon.

Liikekirjanpidollisella konsernilla tarkoitettaisiin konsernia, joka koostuu kaikista niistä yksiköistä, jotka on täysimääräisesti sisällytetty kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai kirjanpitolain (1997/1336) mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen.

Momentin mukaan etuyhteys olisi olemassa myös silloin, kun luonnollinen henkilö omistaa yrityksestä vähintään 50 prosenttia. Etuyhteyden määritelmän mukaan etuyhteydessä toisiinsa voisivat olla useampi yksikkö keskenään ja yksikkö tai yksiköt ja luonnollinen henkilö keskenään. Etuyhteys olisi olemassa esimerkiksi kahden yrityksen välillä, jos luonnollinen henkilö omistaisi molemmista yrityksistä vähintään 50 prosenttia joko suoraan tai välillisesti esimerkiksi holdingyhtiön kautta.

Momentissa säädettäisiin pääsääntönä, että etuyhteyden määritelmässä tarkasteltava vähimmäisraja on 50 prosenttia, koska tätä direktiivin 2 artiklan 4 kohdan viimeisen alakohdan a kohtaan perustuvaa säännöstä sovellettaisiin lain muita kuin rahoitusvälineitä koskevan 3 §:n yhteydessä. Direktiivin mukaan 50 prosentin määrää sovelletaan, kun kyse on 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan b) ja e) alakohtien mukaisesta suorituksesta hybridiyksikölle tai hybridiyksikön suorituksesta, c) ja d) alakohtien mukaisista kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvistä tilanteista, g) alakohdan mukaisesta kaksinkertaisesta vähennyksestä, 9 artiklan 3 kohdassa tarkoitetusta hybridijärjestelyyn liittyvän menon kuittaamisesta tai artiklan 9 a soveltamisesta.

Direktiivissä ei määritellä sitä, kuinka välillinen omistus lasketaan etuyhteysmääritelmää sovellettaessa. Omistus laskettaisiin suhteellisesti kertomalla jokaisen portaan omistukset. Mikäli suhteellinen omistus olisi alle 50 prosenttia, kyse ei olisi momentissa tarkoitetusta etuyhteydestä.

Momentin 4 kohdassa huomattavalla vaikutusvallalla tarkoitettaisiin tilanteita, joissa toinen yksikkö voi käyttää toisessa määräysvaltaa esimerkiksi tekemänsä merkittävän sijoituksen johdosta. Huomattava vaikutusvalta voisi perustua myös esimerkiksi oikeuteen nimittää yli puolet toisen yksikön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä tai muuhun mahdollisuuteen tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa. Säännöksessä tarkoitetun huomattavan vaikutusvallan katsottaisiin olevan olemassa myös verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa. Mainitun säännöksen mukaan määräysvalta voi perustua

siihen, että osapuolia johdetaan yhteisesti tai osapuoli muutoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa.

Pykälän 4 momentissa tarkennettaisiin 3 momentin 1—3 kohtaa direktiivin 2 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan b) kohdan perusteella. Säännöksen mukaan etuyhteyden katsottaisiin syntyvän myös sen perusteella, että henkilöllä, joka toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön äänioikeuksien tai pääomaomistuksen suhteen, on toisen henkilön kaikki äänioikeudet tai koko pääomaomistus kyseisessä yksikössä.

Direktiivissä ei kuvata tarkemmin tilannetta, jossa henkilöiden voidaan katsoa toimivan yhdessä. OECD:n 2015 raportin luvussa 11 on kuvaus tilanteista, joissa säännös voisi tulla sovellettavaksi sekä esimerkkejä näistä tilanteista.

Yhdessä toimimisella tarkoitettaisiin tilanteita, joissa useamman henkilön voidaan katsoa toimivan yhdessä tiettyjen osuuksien, pääomaomistusten tai äänivallan suhteen. Säännöksen tarkoituksena on, että hybridisäännösten soveltuminen ei estyisi pelkästään sen vuoksi, että kohdassa 1—3 tarkoitetut omistus- ja äänivaltaa koskevat edellytykset eivät täyty omistuksen tai äänivallan ollessa hajautuneena usealle henkilölle, jotka kuitenkin toimivat yhteisymmärryksessä tämän omistuksen suhteen esimerkiksi hybridijärjestelyssä. Ilman tässä kohdassa tarkoitettua erityissäännöstä hybridisäännöksen soveltaminen saattaisi estyä sen vuoksi, ettei tilanteessa muodollisesti ole 1—3 kohdassa tarkoitettua etuyhteyttä.

Yhdessä toimiminen voisi siten perustua esimerkiksi osakassopimukseen tai muuhun vastaavaan järjestelyyn. Säännöksessä tarkoitettu yhdessä toimiminen edellyttää kuitenkin, että osakassopimuksella tai muulla järjestelyllä olisi olennaista vaikutusta suhteessa kyseessä olevaan omistukseen tai äänivaltaan.[43]

Säännös voisi soveltua myös esimerkiksi perheenjäsenten toimiessa yhdessä. Perheenjäseniin voitaisiin katsoa kuuluvan esimerkiksi henkilön aviopuoliso tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa oleva henkilö, sisarus, sisar - ja velipuoli, henkilön ja hänen aviopuolisonsa tai häneen avioliitonomaisessa suhteessa olevan henkilön ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen sekä mainittujen henkilöiden aviopuolisot tai heihin avioliitonomaisessa suhteessa olevat henkilöt. Perheenjäseniin voitaisiin lukea lisäksi kuolinpesä, jossa luonnollisella henkilöllä tai edellä mainituilla henkilöillä on osuus.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin strukturoidun järjestelyn käsitteestä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 11 kohtaan. Momentissa mainittuja hybridijärjestelyjä koskevia säännöksiä voitaisiin soveltaa, jos kyseessä on strukturoitu järjestely. Edellä käsiteltyä etuyhteyteen perustuvaa soveltamisedellytystä ja strukturoituun järjestelyyn perustuvaa soveltamisedellytystä ei sovellettaisi yhtä aikaa, vaan hybridisäännösten soveltaminen voisi tilanteesta riippuen perustua jompaankumpaan edellytykseen. Järjestelyn katsominen strukturoiduksi ei myöskään edellyttäisi 1—3 momentissa tarkoitetun etuyhteyden olemassaoloa.

Direktiivin 2 artiklan 11 kohdan mukaisesti strukturoidulla järjestelyllä tarkoitettaisiin järjestelyä, johon liittyy järjestelyn ehtoihin hinnoiteltu verokohtelun eroavuus tai järjestelyä, joka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos. Strukturoidun järjestelyn käsitettä on tarkasteltu OECD:n 2015 raportin luvussa 10. Strukturoidut järjestelyt on tässä tarkastelussa jaettu kahteen luokkaan: niihin, joissa on kyse järjestelyn ehtoihin hinnoitellusta

[43] OECD 2015 kappaleet 373-376 ja esimerkki 11.4.

verokohtelun eroavuudesta ja niihin, jotka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos.

OECD:n raportin mukaan kyse on järjestelyn ehtoihin hinnoitellusta verokohtelun eroavuudesta, jos verokohtelun eroavuus on otettu huomioon järjestelyn tuottoa koskevassa laskennassa. Testi perustuu tosiseikkojen tarkasteluun ja niiden oikeudelliseen arviointiin keskittyen ainoastaan riskin ja tuoton jakautumista koskeviin järjestelyn ehtoihin eikä ota huomioon laajempia seikkoja, kuten osapuolten välistä suhdetta.[44]

Jälkimmäinen tilanne eli järjestely, joka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva verovaikutus, perustuu sen sijaan myös olosuhteiden arviointiin.[45] Tällaiseen järjestelyyn voi liittyä esimerkiksi seuraavia faktoja tai olosuhteita: järjestely on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuus, järjestelyä markkinoidaan veroedun sisältävänä tuotteena ja veroetu muodostuu osittain tai kokonaan verokohtelun eroavuudesta tai järjestely sisältää ominaisuuksia, jotka muuttavat järjestelyä, kuten siitä saatavaa tuottoa, jos verokohtelun eroavuus ei ole saatavilla.

Järjestelyä ei kuitenkaan pidetä strukturoituna järjestelynä, jos verovelvollisen tai siihen etuyhteydessä olevan henkilön ei voida odottaa olleen tietoisia verokohtelun eroavuudesta eikä kukaan näistä ole saanut siitä mitään veroetua. Verovelvollista ja siihen etuyhteydessä olevaa henkilöä ei OECD:n raportin mukaan pidetä tällöin järjestelyn osapuolina, minkä vuoksi järjestelyä ei näiden verotuksessa pidetä strukturoituna järjestelynä. Raportin mukaan järjestelyn osapuolia ovat ne tahot, jotka ovat järjestelyssä mukana siten, että niiden voidaan olettaa ymmärtävän mistä järjestelyssä on kyse ja millainen verovaikutus siihen liittyy.[46]

2 §. *Määritelmät. Pykälän 1 kohdassa* säädettäisiin yksikön määritelmästä. Direktiivissä käytetään etuyhteyden määritelmässä termin yritys sijaan termiä yksikkö. Sama termi esiintyy lisäksi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisessä ja kolmannessa alakohdassa. Termillä yksikkö on merkitystä myös hybridijärjestelyyn liittyvien muiden osapuolten ja tahojen määrittelyssä, jos näiden tahojen verotuksellinen tilanne järjestelyn suhteen otetaan huomioon sääntelyä sovellettaessa. Yksikön käsitettä ei ole määritelty direktiivissä eikä OECD:n raportissa.

Laissa käytettäisiin direktiivin mukaisesti termiä yksikkö, jotta laista itsestään kävisi ilmi, ettei yksikön oikeudellinen muoto ole määritelmän soveltamisen kannalta ratkaiseva. Yksiköllä tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kotimaisia ja kansainvälisiä yksiköitä niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Yksikkö voisi olla paitsi yhteisö- tai yhtiömuotoinen myös esimerkiksi rahasto, säätiö, trusti tai oikeudellisesti erillinen varallisuusmassa tai esimerkiksi yhtiön ja rahaston välimuoto. Tätä lakia sovellettaessa sillä tarkoitettaisiin itsenäisten verovelvollisten lisäksi myös verotuksellisesti läpinäkyviä yksiköitä.

Pykälän 2 kohdassa säädettäisiin hybridiyksikön käsitteestä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan i) kohtaan. Hybridiyksikön käsite liittyy 4—6 §:ssä tarkoitettuihin hybridijärjestelyihin ja voi liittyä myös 8 §:ssä tarkoitettuihin järjestelyihin.

---

[44] OECD 2015 kappale 323.
[45] OECD 2015 kappale 326.
[46] OECD 2015 kappaleet 341-343.

Hybridiyksiköllä tarkoitettaisiin sen oikeudellisesta muodosta riippumatta mitä tahansa yksikköä tai järjestelyä, jonka käsittely itsenäisenä verovelvollisena tai läpivirtaavana yksikkönä on erilainen kahden eri lainkäyttöalueen verotuksessa.

Pykälän 3 kohdassa säädettäisiin henkilön käsitteestä. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan h) kohdan mukaan henkilöllä tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai yksikköä. OECD:n raportin luvussa 12 olevan henkilön määritelmän mukaan henkilöllä tarkoitetaan mitä tahansa luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä sekä henkilöiden yhteenliittymää. Lainkohdassa tarkoitettaisiin henkilöllä edellä mainittuja. Henkilön käsitettä voitaisiin soveltaa riippumatta siitä, onko kyseessä olevilla toimijoilla oikeushenkilön asema vai ei.

Pykälän 4 kohdassa säädettäisiin verokohtelun eroavuuden käsitteestä. Verokohtelun eroavuudella tarkoitettaisiin menon kaksinkertaisia vähennyksiä ja vähennyksiä ilman tulon sisältymistä veropohjaan, jotka ilmenevät tässä laissa säädetyissä tilanteissa.

Pykälän 5 kohdassa säädettäisiin verovelvollisen käsitteestä. Verovelvollisella tarkoitettaisiin tahoja, jotka kuuluvat lain soveltamisalaan 1 §:n 1 ja 2 momentin nojalla. Verovelvollisen käsitteellä viitattaisiin tässä laissa myös mainitussa lainkohdassa tarkoitettuihin henkilöyhtiöihin, jotka eivät ole Suomen verojärjestelmässä itsenäisiä verovelvollisia.

3 §. *Rahoitusvälineeseen liittyvä hybridijärjestely.* Pykälässä säädettäisiin rahoitusinstrumenttiin eli rahoitusvälineeseen perustuvaan hybridijärjestelyyn liittyvän menon vähennyskelvottomuudesta. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä ja perustuu rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luokitteluun. Säännöksessä on kyse tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen ja kyse on menon vähennyskelpoisuudesta.

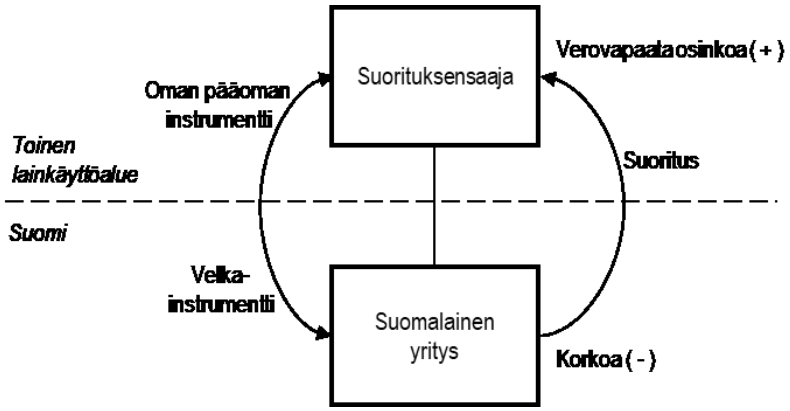
Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että rahoitusvälineeseen perustuva suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että tällainen verokohtelun eroavuus johtuu rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen verotuksellisen luonnehdinnan eroista suorituksen maksajan ja suorituksensaajan lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin maksajan ja suorituksensaajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä rahoitusinstrumenttiin perustuvaan suoritukseen liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohtaan sisältyvällä säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen kohtaan sisältyvillä määritelmillä. Jäsenvaltioille on lisäksi annettu 9 artiklan 4 kohdan b) kohdassa mahdollisuus soveltaa pankkialan osalta vapaaehtoista optiota. Niin sanottujen hybridisiirtojen osalta säännöksen soveltamisalaa on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan a) kohtaan sisältyvällä säännöksellä, joka koskee rahoitusalan välittäjiä. OECD:n 2015 raportissa rahoitusinstrumenttiin perustuvia suorituksia koskevat suositukset sisältyvät lukuihin 1 ja 2.

OECD:n raportissa on kuvattu 37 erilaista tilannetta, joissa rahoitusvälineitä koskevan suosituksen soveltaminen voisi tulla kyseeseen. Yksinkertaisin esimerkki ehdotetun säännöksen soveltamistilanteesta olisi seuraava[47]:

Esimerkki 1

Rahoitusväline on luokiteltu suomalaisen yrityksen verotuksessa velaksi ja siihen perustuva yrityksen maksama suoritus vähennyskelpoiseksi koroksi. Toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan suorituksensaajan verotuksessa väline on luokiteltu oman pääoman instrumentiksi ja suoritus verovapaaksi osingoksi. Tilannetta voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Järjestelyn osapuolet ja verokohtelun eroavuus

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että vähennystä vastaava tulo ei sisälly luvussa 3.3.1 kuvatulla tavalla veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, että maksajan ja toisaalta suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa sovellettavista säännöksistä seuraa verokohtelun eroavuus ja että se perustuu siihen, miten instrumentti ja suoritus luokitellaan verotuksessa näillä lainkäyttöalueella. Sääntely soveltuisi, jos rahoitusvälineen tai suorituksen luonnehdinta jo yksinään synnyttää verokohtelun eroavuuden.[48] Hybridijärjestelystä syntyvä verovaikutus perustuu instrumentin ominaisuuksiin. Säännöksen soveltaminen ei tämän vuoksi edellyttäisi sen selvittämistä, miten instrumentin perusteella tehtyjä suorituksia tosiasiassa on toisella lainkäyttöalueella verotettu.

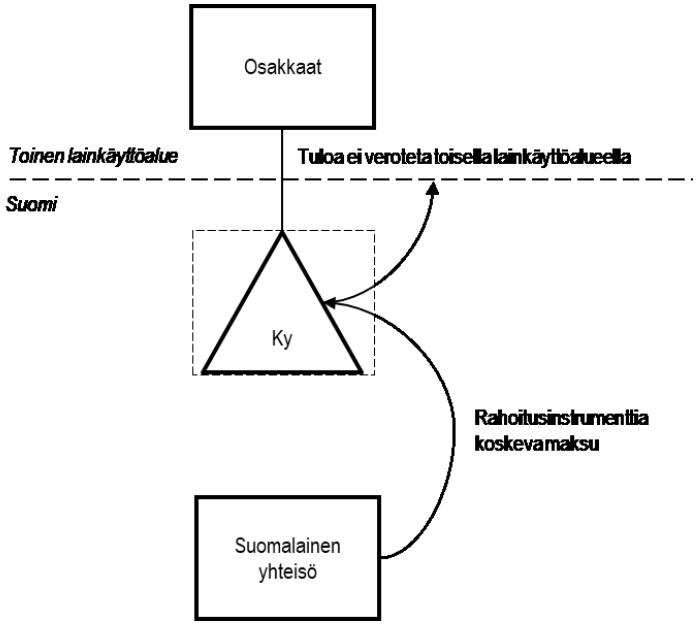
Suorituksensaajia voi tässä tilanteessa olla useampia, jolloin vähennyskelvottomuuden selvittäminen edellyttää kaikkien suorituksensaajien verokohtelun selvittämistä. Säännöstä sovellettaisiin myös silloin, kun verokohtelun eroavuus muodostuu esimerkiksi sen vuoksi, että suorituksensaaja on yhtymä, josta hybridiyksiköksi luokiteltava taho omistaa osuuden.

[47] OECD 2015 esimerkki 1.1.
[48] OECD 2015 kappale 95.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännös voisi tulla sovellettavaksi, vaikka suoritus tapahtuisi kahden suomalaisen yksikön välillä, jos tästä seuraa säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuus. Yksinkertainen esimerkki olisi seuraava:

Esimerkki 2

Suomalainen yhteisö tekee suorituksen etuyhteydessä olevalle kotimaiselle kommandiittiyhtiölle, jonka osakkaat eivät ole Suomessa verovelvollisia kommandiittiyhtiön tulosta ja osakkaiden lainkäyttöalueen verotuksessa kommandiittiyhtiötä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä tuloa sen vuoksi veroteta siellä. Tilannetta voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Edellä kuvatussa tilanteessa voisi tulla sovellettavaksi myös ehdotetun 4 §:n mukainen säännös koskien hybridiyksikölle maksettuja suorituksia. Luvussa 3.2. kuvatun hybridisäännösten keskinäisen etusijajärjestyksen mukaisesti tilanteessa sovellettaisiin ensisijaisesti rahoitusvälinettä koskevaa 3 §:n säännöstä. Jos se ei soveltuisi, tilannetta voitaisiin arvioida myös 4 §:n säännöksen nojalla.

Direktiivin johdantokappaleen 30 mukaisesti katsottaisiin, että verokohtelun eroavuutta ei syntyisi, jos verokohtelun eroavuus poistetaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella muun kuin hybridisääntelyn perusteella, jos tällainen sääntely soveltuu kyseessä olevaan suoritukseen. Direktiivissä viitataan tältä osin neuvoston direktiiviin 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, johon perustuvaa osinkojen verovapautta rajattiin direktiiveillä (EU) 2015/121 ja 2014/86/EU. Osinkojen verovapautta koskevia säännöksiä ei näiden rajausten mukaan voida soveltaa, jos suoritus on maksajalle vähennyskelpoinen tai kyse on epäaidosta järjestelystä, jolla pyritään perusteettomasti hyödyntämään

direktiivin etuja. Vastaavasti verokohtelun eroavuutta ei syntyisi myöskään silloin kun suorituksensaajan lainkäyttöalueella sovelletaan samanlaista muuta sääntelyä[49]. Tämä tarkoittaisi, ettei 3 §:ssä tarkoitettua säännöstä sovellettaisi, jos verokohtelun eroavuus on poistettu edellä mainituilla keinoilla.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin mukaisesti, että suorituksen katsotaan sisältyvän veropohjaan, jos se sisältyy veropohjaan tulevana verokautena, joka alkaa 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus maksajan verotuksessa kuuluu. Säännös tarkoittaisi käytännössä, että suorituksen katsotaan sisältyvän veropohjaan, jos verovuonna, jona vähennys tehdään, voimassa olevan suoritukseen sovellettavan toisen lainkäyttöalueen verosääntelyn mukaan suoritus sisältyy veropohjaan säännöksessä mainittuna aikana. Säännöksessä tarkoitettu aikaraja päättyisi käytännössä tapauskohtaisesti riippuen myös toisella lainkäyttöalueella sovelletuista verovuoden määräytymistä koskevista säännöksistä. Tällaisen kiinteän aikarajan sisältävän säännöksen on arvioitu parhaiten ehkäisevän hybridijärjestelyjä sekä turvaavan myös verovalvonnan tarpeita.

Säännös vastaa direktiivin 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan a) kohdan säännöstä kohtuullisesta ajasta. Direktiivin mukaan maksu katsotaan sisällytetyksi tuloihin kohtuullisen ajan kuluessa, jos maksun vastaanottajan lainkäyttöalue sisällyttää maksun verokaudelle, joka alkaa 12 kuukauden kuluessa maksajan verokauden päättymisestä tai voidaan kohtuudella odottaa, että maksun vastaanottajan lainkäyttöalue sisällyttää maksun tulevalle verokaudelle ja että maksuehdot vastaavat riippumattomien yritysten välillä todennäköisesti sovittavia ehtoja.

Rahoitusvälineeseen perustuva suoritus

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin rahoitusvälineen määritelmästä. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan j) kohtaan, jonka mukaan rahoitusinstrumentilla tarkoitetaan mitä tahansa välinettä siltä osin kuin sen perusteella suoritettua rahoitustuottoa tai oman pääoman tuottoa verotetaan velan, oman pääoman tai johdannaisten verotusta koskevien sääntöjen mukaisesti joko maksun vastaanottajan tai maksajan lainkäyttöalueen lakien mukaisesti sekä hybridisiirtoa. Direktiiviin määritelmä on yleinen ja jättää instrumentin ja siihen perustuvan suorituksen luokittelun jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön varaan, kuten myös OECD:n raportin suositus[50]. OECD:n raportin kappaleen 28 mukaan suoritukset voivat olla tyypiltään mitä tahansa suorituksia mukaan lukien suorituksia koskevat sitoumukset. Direktiivin määritelmä ei sisällä viittauksia esimerkiksi EU:n rahoitusmarkkina-alan sääntelyyn sisältyviin määritelmiin.

Direktiivissä ja OECD:n raportissa viitataan edellä kuvatuin tavoin rahoitusvälineen ja siihen perustuvan suorituksen määritelmän osalta kansalliseen verotusta koskevaan sääntelyyn. Säännöksen soveltaminen Suomessa edellyttäisi tämän johdosta sitä, että suoritusta pidettäisiin Suomen verotuksessa rahoitusvälineeseen perustuvana suorituksena. Merkitystä ei olisi sillä, pidetäänkö suoritusta rahoitusvälineeseen perustuvana suorituksena muulla lainkäyttöalueella.

Suomen verolainsäädäntöön ei sisälly yleistä rahoitusvälineen eikä vieraaseen tai omaan pääomaan perustuvan suorituksen määritelmää. Erilaisten instrumenttien ja niihin perustuvien suoritusten käsittely verotuksessa perustuu oikeus- ja verotuskäytännössä tehtyihin tulkintoihin.

[49] OECD 2015 kappale 35, esimerkki 1.1.
[50] OECD 2015 kappale 19.

Instrumentti ja suoritus määritellään verotuksessa omaan tai vieraaseen pääomaan kuuluvaksi tapauskohtaisesti niiden luonteen perusteella.

Ehdotettua säännöstä sovellettaessa rahoitusvälineen juridisella muodolla ei olisi ratkaisevaa merkitystä. Merkitystä olisi sillä, että rahoitusvälineeseen perustuvaa suoritusta käsitellään verotuksessa vieraaseen tai omaan pääomaan perustuvana suorituksena. Säännöksen soveltaminen ei edellyttäisi rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen uudelleen luokittelua verotuksessa.

Hybridisiirrot

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin myös hybridisiirron määritelmästä tätä lakia sovellettaessa. Hybridisiirrolla tarkoitettaisiin rahoitusvälineen siirtämistä koskevaa järjestelyä, jonka yhteydessä syntyy verokohtelun eroavuus. Määritelmä perustuisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan l) kohtaan. Direktiivin määritelmän mukaan sillä tarkoitetaan mitä tahansa järjestelyä rahoitusvälineen siirtämiseksi, jos siirretyn rahoitusvälineen tuottoa kohdellaan verotuksellisesti useamman kuin yhden järjestelyn osapuolen samanaikaisesti saamana tuottona. Myös hybridisiirrot ovat direktiivin mukaan rahoitusvälineitä ja niihin sovelletaan rahoitusvälineitä koskevaa säännöstä.

Vastaavasti kuin rahoitusvälineen määritelmä, myös hybridisiirron määritelmä on direktiivissä yleinen ja se on jätetty jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön varaan. Direktiivin määritelmä ei sisällä viittauksia esimerkiksi EU:n rahoitusmarkkina-alan sääntelyyn sisältyviin määritelmiin. Vastaava ratkaisu on tehty myös OECD:n suosituksessa, vaikka raportin kappaleissa 23 ja 24 sekä 72—78 todetaan, että säännös on erityisesti suunnattu arvopaperin takaisinosto- ja lainaussopimuksiin. Säännöksessä tarkoitettuja verokohtelun eroavuuksia voi kuitenkin ilmetä myös muiden rahoitusvälineen siirtoa, kuten vakuusluovutusta, koskevien järjestelyiden yhteydessä.

Rahoitusvälineitä koskevassa 1 momentin säännöksessä edellytetty verokohtelun eroavuuden synnyttävä hybridielementti sisältyy hybridisiirtotilanteissa siihen, että siirtäjän ja siirronsaajan verotuksessa sovellettavat säännökset eroavat siinä, kenen katsotaan saavan siirrettyjen varojen perusteella maksetun tuoton, yleensä osingon tai koron. Hybridisiirron toinen osapuoli saattaa tällöin verotuksessaan vähentää varojen perusteella saamansa tuoton, jonka on sopimuksen mukaisesti suorittanut toiselle osapuolelle, kun taas toisen osapuolen verotuksessa tämä määrä voi jäädä verottamatta, koska sitä pidetään suoraan kyseisten varojen perusteella saatuna verovapaana tuottona. Rahoitusvälineitä koskeva säännös voisi soveltua tällaiseen siirrettyjen varojen perusteella saadun tuoton korvaavaan suoritukseen, jos tämä korvaus on verotuksessa vähennyskelpoinen.

Esimerkki 3

Arvopaperilainauksessa lainaksiantaja luovuttaa omistamansa arvopaperit tilapäisesti lainaksiottajalle, joka maksaa siirrosta palkkion ja palauttaa arvopaperit lainauksen päättyessä. Lainaksiottaja suorittaa lainaksiantajalle palkkion lisäksi myös arvopapereiden perusteella saamansa osinko- ja korkotuotot. Verotuksessa arvopapereiden perusteella saadun osinko- tai muun tuoton voidaan katsoa kuuluvan lainaksiottajalle tai lainaksiantajalle riippuen siitä, käsitelläänkö lainaussopimusta verotuksessa samoin kuin normaalia arvopapereiden luovutusta vai ei.

Verotuksessa on myös otettava kantaa lainaksiottajan lainaksiantajalle arvopapereiden perusteella saadusta osinko- tai muusta tuotosta maksaman korvauksen vähennyskelpoisuuteen.

Jos lainausta käsitellään lainaksiantajan verotuksessa taloudellisen luonteensa mukaisesti lainauksena, lainaksiantajaa pidetään arvopapereiden omistajana. Tämän katsotaan tällöin saavan myös arvopapereiden perusteella saadun tuoton, joka voi esimerkiksi osingon kyseessä ollen olla lainaksiantajalle verovapaa. Samanaikaisesti lainausta voidaan lainaksiottajan verotuksessa käsitellä juridisen luonteensa mukaisesti luovutuksena, jolloin lainaksiottajaa pidetään arvopapereiden omistajana. Myös lainaksiottajan katsotaan tällöin saavan arvopapereiden perusteella saadun tuoton, joka voi osingon kyseessä ollen olla lainaksiottajalle verovapaa. Lisäksi lainaksiottajan lainaksiantajalle suorittama korvaus arvopapereiden tuotosta on lainaksiottajan verotuksessa vähennyskelpoinen sopimukseen perustuva korvaus. Tällaisessa tilanteessa syntyy siis verovähennys ilman tulon sisältymistä veropohjaan, jota ei syntyisi, jos lainausta käsiteltäisiin sekä lainaksiottajan että lainaksiantajan verotuksessa samalla tavalla.

Suomessa ei ole verotuksessa säädetty yleistä rahoitusvälineen siirron määritelmää eikä tällaisten siirtojen verotuksessa yleisesti noudatettavia periaatteita. Elinkeinoverolain 6 §:n 6 ja 7 momentissa on erityissäännökset säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevaa oman pääoman ehtoista arvopaperia ja arvo-osuusjärjestelmään liitettyä yleisön merkittäväksi tarjottua joukkovelkakirjalainaa tai siihen rinnastuvaa velallisen sitoumusta koskevaan takaisinostosopimukseen tai lainaussopimukseen perustuvasta siirrosta. Sääntelyn mukaan sopimukseen perustuvaa luovutusta ei pidetä verotuksessa luovutusvoittoa tai tappiota realisoivana luovutuksena eikä arvopapereiden palauttamisesta synny hankintamenoa.

Arvopaperin takaisinostosopimuksella tarkoitetaan edellä mainitussa elinkeinoverolain sääntelyssä sopimusta arvopaperin myymisestä sitovin takaisinostoehdoin ja arvopaperin lainaussopimuksella sopimusta, jolla omistaja muuta vastiketta kuin arvopapereista maksettavaa kauppahintaa vastaan luovuttaa arvopaperin omistusoikeuden määräajaksi toiselle sopimuspuolelle, joka on velvollinen palauttamaan vastaavat arvopaperit alkuperäiselle omistajalle määräajan päätyttyä. Sääntelyn soveltamisen edellytyksenä on lisäksi, että arvopaperille sopimusaikana kertyvä tuotto korvataan alkuperäiselle omistajalle, suoritettavan vastikkeen määrä ei riipu sopimuksen kohteena olevien arvopaperien arvon kehityksestä, arvopaperit palautetaan alkuperäiselle omistajalle sopimuksen mukaisesti vuoden kuluessa ensimmäisestä luovutuksesta, sopimusten selvitys tapahtuu arvo-osuusjärjestelmästä ja selvitystoiminnasta annetussa laissa (749/2012) tarkoitetussa selvitysyhteisössä tai ulkomaisessa selvitysyhteisössä taikka muussa arvopaperien selvitystoimintaa Euroopan talousalueella harjoittavassa selvitysyhteisössä ja ettei verovelvollinen ole kirjanpidossaan käsitellyt tapahtumaa luovutuksena.

Elinkeinoverolain 6 §:n 6 ja 7 momentissa tarkoitetut arvopapereiden takaisinosto- ja lainaussopimukset ovat tyypillisiä direktiivissä tarkoitettuja hybridisiirtoja. Niiden katsottaisiin kuuluvan 1 momentissa tarkoitetun rahoitusvälineitä koskevan säännöksen soveltamisalaan. Direktiivin vaatimusten täyttämiseksi säännös soveltuisi myös muihin sopimuksiin, joissa on kyse vastaavasta varojen tilapäisestä siirrosta.

Rahoitusvälineitä koskeva säännös voisi soveltua suomalaisen suorituksen maksajan verotuksessa hybridisiirtoon liittyvässä tilanteessa, jos siirrettyjen arvopapereiden perusteella saadusta tuotosta suoritettu korvaus olisi täällä vähennyskelpoinen. Kansallisessa sääntelyssä on nykyisin muutamia hybridisiirtoihin liittyviä suorituksia koskevia säännöksiä, joita tarkastellaan alla.

Edellä kuvatun, laissa tarkoitetun lainaussopimuksen, takaisinostosopimuksen tai muun sopimusjärjestelyn perusteella saatua korvausta sopimuksen kohteena olevien arvopapereiden perusteella maksetusta osingosta käsitellään nykyisin tuloverolain 33 d §:n 3 momentin mukaan kuten osinkoa. Jos osinko olisi suoraan saatuna ollut saajalleen verovapaata, myös korvauksena saatu suoritus on vastaavasti verovapaa. Korvausta kutsutaan laissa sijaisosingoksi. Muiden tulotyyppien osalta verolainsäädäntöön ei sisälly erityisiä säännöksiä tuoton sijaan saadun korvauksen käsittelystä verotuksessa.

Tuloverolain 31 §:n 5 momentissa säädetään lainaussopimuksen, takaisinostosopimuksen tai muun sopimusjärjestelyn perusteella suoritetun sijaisosingon vähennyskelvottomuudesta. Säännös koskee vain osingon sijaan maksettua suoritusta. Osingon määrää vastaava korvaus, jonka verovelvollinen on suorittanut osingon sijaan osakkeita koskevan takaisinostosopimuksen, lainaussopimuksen tai muun sellaisen sopimuksen taikka kahden tai useamman toisiinsa liittyvän sopimuksen muodostaman sopimuskokonaisuuden perusteella, jolla verovelvolliselle on määräajaksi tai toistaiseksi siirtynyt oikeus osingon saamiseen, ei tämän säännöksen mukaan ole vähennyskelpoista menoa siltä osin kuin osinko, jonka sijaan verovelvollinen on suorittanut sijaisosingon, on verovelvolliselle verovapaata tuloa.

Elinkeinoverolain 16 §:n 6 kohdan mukaan maksettu sijaisosinko ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se osinko, jonka sijaan sijaisosinko on maksettu, on verovapaata tuloa. Myöskään tältä osin laissa ei ole säädetty muiden tulotyyppien verokohtelusta.

Edellä olevan perusteella rahoitusvälineitä koskeva 1 momentin säännös ei yleensä tulisi sovellettavaksi niissä tilanteissa, joissa on kyse laissa nykyisin säädetystä vähennyskelvottomasta sijaisosingosta. Tämä johtuu siitä, että sijaisosinko ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin osinko, jonka sijaan se on maksettu, on verovapaata. Säännös voisi sen sijaan tulla sovellettavaksi muuhun korvaukseen, joka maksetaan hybridisiirrolla siirrettyjen varojen perusteella saadusta tuotosta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin rahoitusalan välittäjiä koskevasta poikkeuksesta. Direktiivin säännökseen sisältyvät määritelmät ovat yleisiä ja yksityiskohdat on jätetty jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön varaan. Direktiivin määritelmä ei sisällä viittauksia esimerkiksi EU:n rahoitusmarkkina-alan sääntelyyn sisältyviin määritelmiin.

Säännöksen soveltuessa rahoitusvälineen perusteella suoritettu meno olisi vähennyskelpoinen 1 ja 3 momentista poiketen. Soveltamisedellytyksenä olisi momentin 1 kohdan mukaan, että kyse on hybridisiirrosta, joka toteutetaan säännellyllä markkinalla. Arvopaperikauppaa on mahdollista käydä myös kauppapaikkojen ulkopuolella, mutta tällaisia järjestelyjä ei ole pidettävä direktiivissä tarkoitettuina markkinapohjaisina järjestelyinä. Siten ne eivät kuuluisi myöskään poikkeuksen soveltamisalaan.

Momentin 2 kohdan mukaan poikkeuksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verovelvollinen on rahoitusalan välittäjä, jolle hybridisiirtoon liittyvä tulo on kokonaan veronalaista. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan k) kohdan määritelmän mukaan rahoitusalan välittäjällä tarkoitetaan henkilöä tai yksikköä, jonka liiketoimintana on rahoitusvälineiden säännöllinen osto ja myynti omaan lukuun voitontavoittelutarkoituksessa. Säännellyllä markkinalla kaupankäyntiosapuolina voivat toimia esimerkiksi sijoituspalvelujen tarjoajat. Lainkohdassa tarkoitettuina rahoitusalan välittäjinä pidettäisiin tällaisia kaupankäyntiosapuolia. Kuten edellä on todettu, osinkoihin sovelletun verovapauden vuoksi poikkeuksen soveltamisalan piiriin jäisivät lähinnä ne tilanteet, joissa hybridisiirrosta saatu tulo on muuta kuin osinkotuloa ja näin ollen kokonaan veronalaista.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin rahoitusvälineitä koskevan säännöksen yhteydessä sovellettavasta poikkeuksesta 1 §:n 3 momentin 1—3 kohdassa säädettyyn etuyhteyden määritelmään. Momentin mukaan rahoitusvälineitä koskevan säännöksen yhteydessä etuyhteysmääritelmää sovellettaisiin siten, että prosenttiosuus olisi 50:n sijasta 25. Poikkeus perustuu direktiivin 2 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan a) kohdan säännökseen.

Rahoitusvälineitä koskevan säännöksen yhteydessä tarkasteltavaa etuyhteyttä voidaan kuvata esimerkillä: A Oy:lla on kolme täysin omistettua tytäryhtiötä, jotka puolestaan omistavat kukin 30 prosenttia ulkomaisesta yksiköstä X. A Oy:llä on tällöin 1 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys kaikkiin tytäryhtiöihinsä sekä välillinen etuyhteys X:ään. Tytäryhtiöillä on keskenään 1 §:n 3 momentin 3 kohdassa tarkoitettu etuyhteys toisiinsa ja 1 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys A Oy:öön. X:llä on 1 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettu suora etuyhteys kaikkiin tytäryhtiöihin ja 1 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu välillinen etuyhteys A Oy:öön.

4 §. *Hybridiyksikkö suorituksensaajana.* Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta ja suorituksen lukemisesta tuloksi tilanteissa, joissa suorituksensaajaa pidetään hybridiyksikkönä ja läpivirtaavana oman lainkäyttöalueensa verotuksessa. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä suorituksensaajan erilaiseen luokitteluun verotuksessa eli siihen, että suorituksensaaja on hybridiyksikkö ja että suoritus tämän seurauksena kohdistetaan eri tavalla eri lainkäyttöalueilla. Säännöksessä on kyse menon vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen. Säännöksessä on myös kyse suorituksen lukemisesta Suomessa verovelvollisen verotettavaan tuloon siihen perustuen, että Suomessa verovelvollisella on osuus suorituksen saaneessa hybridiyksikössä.

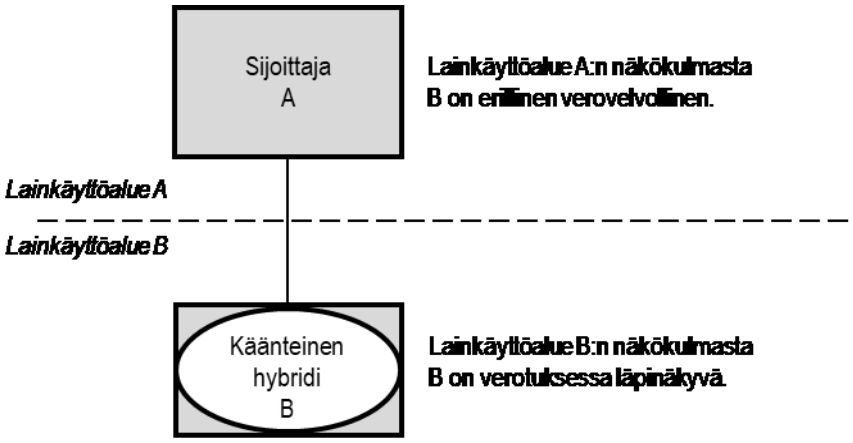
Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että hybridiyksikölle maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suoritus kohdistetaan hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa henkilöille, joilla on osuus hybridiyksikössä ja viimeksi mainittujen lainkäyttöalueen verotuksessa hybridiyksikölle. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksen maksajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä hybridiyksikölle maksettuun suoritukseen liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan b) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n 2015 raportissa hybridiyksikölle maksettua suoritusta koskee suositus 4, jossa käytetään termiä käänteinen hybridi[51]. OECD:n määritelmän mukaan käänteinen hybridi on yksikkö, jota pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä perustamislainkäyttöalueellaan, mutta erillisenä verovelvollisena sijoittajan lainkäyttöalueella. Määritelmää voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä:

[51] Reverse hybrid.

Esimerkki 4

Lainkäyttöalue A:n verotuksessa yksikkö B:tä pidetään erillisenä verovelvollisena, kun taas lainkäyttöalue B:n näkökulmasta yksikkö B on verotuksessa läpinäkyvä. B on siten direktiivissä tarkoitettu hybridiyksikkö eli OECD:n määritelmän mukainen käänteinen hybridi (reverse hybrid).



Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöstä sovellettaisiin, kun suorituksensaaja on 2 §:ssä määritelty hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmässä tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikkö katsotaan verotettavaksi yksiköksi tarkoittaisi tässä pykälässä tarkoitetussa tilanteessa aluetta, jolla sijaitsee henkilö, jolla on osuus hybridiyksiköstä. Jos kyse on itsenäisestä verovelvollisesta, tämä lainkäyttöalue on yleensä henkilön verotuksellinen asuinvaltio. Määritelmässä tarkoitettu toinen lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikön tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi tarkoittaisi hybridiyksikön lainkäyttöaluetta eli aluetta, jolla hybridiyksikkö sijaitsee. Termillä sijaitsee tarkoitettaisiin samaa kuin direktiivissä termillä sijoittautunut tai rekisteröity. Säännöksen soveltaminen edellyttää näiden lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole kumpikaan vertailtavista lainkäyttöalueista.

Henkilöllä, jolla on osuus hybridiyksiköstä, tarkoitettaisiin säännöstä sovellettaessa osakkaiden tai edunsaajien lisäksi kaikkia henkilöitä, joille hybridiyksikön saama suoritus voidaan kohdistaa. OECD:n raportissa käytetään tältä osin termiä Investor ja sillä tarkoitetaan henkilöä, jolla on suoraan tai välillisesti osuus yksikön äänioikeuksista tai pääomasta.[52] Säännöstä sovellettaessa henkilöllä tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan h) kohdan ja 2 §:n 3 kohdan mukaan luonnollista henkilöä tai yksikköä.

Säännöksessä tarkoitetaan siis tilanteita, joissa hybridiyksikköä käsitellään lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvänä, jolloin sen tulojen katsotaan verotuksessa kuuluvan yksikön sijaan

[52] OECD 2015 kappale 158 ja luku 12.

sen osakkaille tai edunsaajille. Tyypillisiä hybridiyksiköitä olisivat esimerkiksi trustit ja yhtymät[53]. Säännöstä voitaisiin soveltaa tällaisissa tilanteissa, jos hybridiyksikköä lisäksi käsitellään osakkaiden tai edunsaajien lainkäyttöalueilla itsenäisenä verovelvollisena eikä osakkaita tai edunsaajia veroteta hybridiyksikön tuloista.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että vähennystä vastaava suoritus ei sisälly 3.3.1 luvussa kuvatulla tavalla suorituksensaajan veropohjaan. Suorituksensaajia voi tässä tilanteessa olla useampia, jolloin vähennyskelvottomuuden selvittäminen edellyttää kaikkien suorituksensaajien verokohtelun selvittämistä. Säännöstä sovellettaisiin myös silloin, kun verokohtelun eroavuus muodostuu esimerkiksi sen vuoksi, että suorituksensaaja on yhtymä, josta hybridiyksiköksi luokiteltava taho omistaa osuuden.

Hybridiyksikkö voi säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännös voisi tulla sovellettavaksi, vaikka suoritus tapahtuisi kahden suomalaisen yksikön välillä, jos tästä seuraa säännöksessä tarkoitettu verokohtelun eroavuus.[54]

Säännöksessä tarkoitetun verokohtelun eroavuuden olemassaolo voidaan käytännössä todeta sen perusteella, että verokohtelun eroavuutta ei olisi käsillä olevassa tilanteessa syntynyt siltä osin kuin suoritus olisi maksettu suoraan henkilölle tai yksikölle, joka omistaa osuuden hybridiyksiköstä. Verokohtelun eroavuutta ei katsottaisi syntyvän siltä osin kuin henkilö, jolla on osuus hybridiyksikössä, ja jolle osuus hybridiyksikön saamasta suorituksesta kohdistetaan, on esimerkiksi verovapaa yksikkö. Tässä tilanteessa suorituksen kuljettaminen hybridiyksikön kautta ei vaikuta verokohteluun.

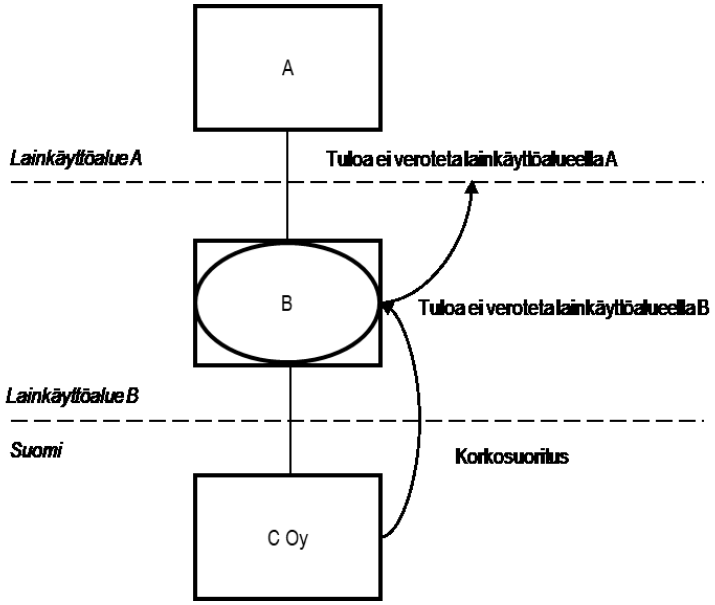
Henkilö, jolla on osuus hybridiyksikössä, voi sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Säännös voisi tulla sovellettavaksi myös esimerkiksi silloin, kun suomalainen yhteisö tekee suorituksen ulkomaiselle yksikölle, jota pidetään sen lainkäyttöalueen verotuksessa läpinäkyvänä, mutta yksikön suomalaisen osakkaan verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena. Tilanteeseen voisi tällöin soveltua myös 2 momentissa tarkoitettu toissijainen tuloksi lukemista koskeva sääntö sen henkilön, jolla on osuus hybridiyksikössä, verotuksessa, mutta ensisijaisesti sovellettaisiin 1 momentin säännöstä.

OECD:n raporttiin sisältyy neljä erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa hybridiyksikölle tehdyn suorituksen vähennyskelpoisuus tulee tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

> Esimerkki 5
>
> Lainkäyttöalueella A sijaitseva yksikkö omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön, joka puolestaan omistaa suomalaisen C Oy:n. C Oy maksaa B-yksikölle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. B-yksikkö on lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvä ja sen saama korkotulo kohdistetaan siellä A-yksikölle. Lainkäyttöalueella B ei veroteta A-yksikköä tästä tulosta. Lainkäyttöalueella A pidetään B-yksikköä itsenäisenä verovelvollisena eikä A-yksikköä veroteta B-yksikön tuloista. A-yksikkö on lainkäyttöalueellaan erillinen verovelvollinen eikä se ole verovapaa. Näin ollen tuloa ei veroteta lainkaan lainkäyttöalueella A eikä lainkäyttöalueella B.

[53] OECD 2015 kappaleet 160 ja 161.
[54] Katso esimerkki 2.

Jos C Oy olisi maksanut korot suoraan A-yksikölle, C Oy:n tekemää korkomenovähennystä olisi vastannut A-yksikön veronalainen korkotulo. Kun C Oy maksaa korkosuorituksen B-yksikölle, tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä sen vuoksi, että B-yksikkö on hybridiyksikkö ja sen saama korkotulo kohdistetaan lainkäyttöalueilla A ja B eri tavalla. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että verovelvollisen osuus sellaisen ulkomaisen yksikön tuloon, joka ei sisälly veropohjaan sen lainkäyttöalueen verotuksessa, olisi verovelvollisen veronalaista tuloa siltä osin kuin tuloa vastaava suoritus vähennetään muun yksikön verotuksessa. Samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suoritus kohdistetaan hybridiyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa henkilöille, joilla on osuus hybridiyksikössä ja viimeksi mainittujen lainkäyttöalueella hybridiyksikölle. Lisäksi samoin kuin 1 momentissa säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksen maksajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Säännös olisi toissijainen sekä suhteessa 1 momentissa ehdotettuun sääntöön että 1 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön. Jos maksaja olisi säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa Suomessa verovelvollinen, tilanteessa sovellettaisiin ensisijaisesti 1 momentin säännöstä.

Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitetun säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitetusta toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa Suomessa sovellettavaksi sen vuoksi, että 1 §:ssä tarkoitetulla taholla on osuus hybridiyksiköstä. OECD:n raportin suositukseen 4 ei sisälly toissijaista säännöstä.

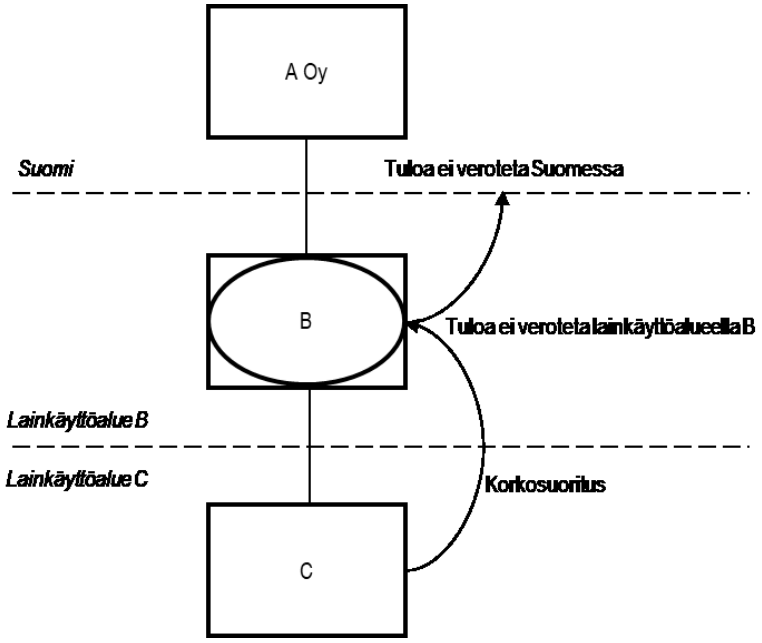
Luvussa 2.1.1 esitetystä käy ilmi, että suomalaisen osakkaan verotus perustuu tyypillisesti tapauskohtaiseen arviointiin silloin, kun tällä on osuus ulkomaisessa läpinäkyvässä yksikössä. Oikeus- ja verotuskäytännössä sovelletut periaatteet ovat osin yhteneviä 2 momentin säännöksen kanssa. Ehdotettua 2 momenttia tulisi jatkossa soveltaa sen soveltamisalan kuuluvissa tilanteissa, kun taas sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävissä tilanteissa voitaisiin edelleen soveltaa nykyisiä periaatteita.

OECD:n raporttiin ei sisälly esimerkkejä 2 momentissa tarkoitetuista tilanteista, koska raporttiin ei sisälly tällaista säännöstä koskevaa suositusta. Säännöksen soveltamista voidaan kuitenkin havainnollistaa seuraavalla esimerkillä, joka on muunneltu momentin 1 kohdalla esitetystä esimerkistä:

Esimerkki 6

Suomalainen A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön. Lainkäyttöalueella C asuva yksikkö on etuyhteydessä B:n kanssa ja maksaa B:lle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. B on lainkäyttöalueensa verotuksessa läpinäkyvä ja sen saama korkotulo kohdistetaan siellä A Oy:lle. Lainkäyttöalueella B ei veroteta A Oy:tä tästä tulosta. A Oy:n verotuksessa Suomessa B:tä pidetään itsenäisenä verovelvollisena eikä A Oy:ta veroteta B:n tuloista.

Jos lainkäyttöalueella C asuva yksikkö olisi maksanut korot suoraan A:lle, lainkäyttöalueella C tehtyä korkomenovähennystä olisi vastannut A Oy:n veronalainen korkotulo. Kun korkosuoritus maksetaan B:lle, tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä sen vuoksi, että B on hybridiyksikkö ja sen saama korkotulo kohdistetaan Suomen ja lainkäyttöalueen B verotuksessa eri tavalla. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



5 §. *Hybridiyksikkö suorituksen maksajana.* Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta ja suorituksen lukemisesta tuloksi tilanteissa, joissa suorituksen maksajaa pidetään hybridiyksikkönä ja läpivirtaavana suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä suorituksen maksajan erilaiseen luokitteluun verotuksessa eli siihen, että suorituksen maksaja on hybridiyksikkö ja siihen, että suoritus ei tämän vuoksi sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöksessä on kyse menon vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa suorituksen maksaja on Suomessa verovelvollinen. Säännöksessä on myös kyse suorituksen lukemisesta Suomessa verovelvollisen verotettavaan tuloon sen perusteella, että Suomessa verovelvollisen voidaan katsoa saaneen säännöksessä tarkoitetun suorituksen hybridiyksiköltä.

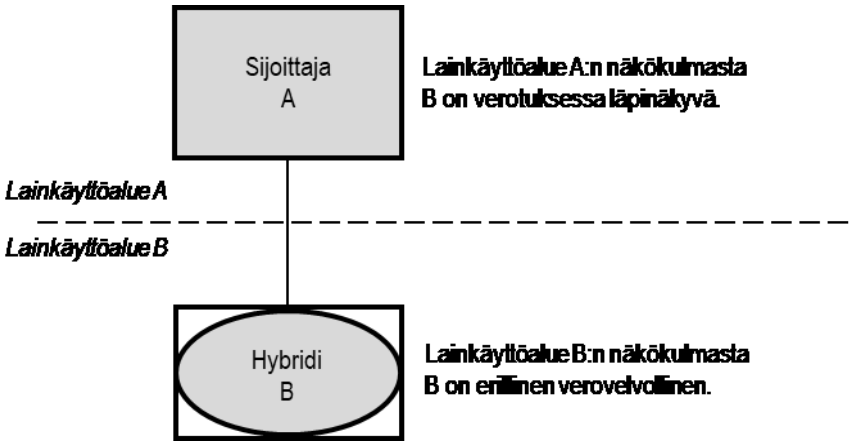
Edellä 4 §:ssä tarkoitetussa tilanteessa suorituksensaaja on hybridiyksikkö, kun taas 5 §:ssä suorituksen maksaja on hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmä on sama molemmissa tilanteissa, mutta 4 §:ssä hybridiyksikkö on omalla lainkäyttöalueellaan läpinäkyvä, kun taas 5 §:ssä erillinen verovelvollinen.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että hybridiyksikön suorittama meno ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suorituksen maksaja on lainkäyttöalueensa verotuksessa erillinen verovelvollinen ja suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa läpinäkyvä yksikkö ja että suoritusta ei tämän vuoksi oteta huomioon verotuksessa suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksensaajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä hybridiyksikön maksamiin suorituksiin liittyvät tilanteet on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan e) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa hybridiyksikön tekemä suoritus aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisältymistä. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) ja c) kohtien säännöksillä ja jälkimmäiseen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaa on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n 2015 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 3, jossa käytetään termiä hybrid payer. OECD:n määritelmän mukaan hybridiyksikkö on yksikkö, jota pidetään erillisenä verovelvollisena perustamislainkäyttöalueellaan, mutta verotuksellisesti läpinäkyvänä suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Määritelmää voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 7

Lainkäyttöalue A:n verotuksessa yksikkö B:tä pidetään läpinäkyvänä, kun taas lainkäyttöalue B:n näkökulmasta B on erillinen verovelvollinen. B on siten direktiivissä tarkoitettu hybridiyksikkö eli OECD:n määritelmän mukainen hybrid payer.



Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus

Säännöstä sovellettaisiin, kun suorituksen maksaja on 2 §:ssä määritelty hybridiyksikkö. Hybridiyksikön määritelmässä tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikkö katsotaan verotettavaksi yksiköksi tarkoittaisi tässä pykälässä hybridiyksikön lainkäyttöaluetta. Hybridiyksikkö on tässä säännöksessä erillinen verovelvollinen, jolloin lainkäyttöalue on sen verotuksellisen asuinvaltio. Määritelmässä tarkoitettu toinen lainkäyttöalue, jolla hybridiyksikön tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi tarkoittaisi suorituksensaajan lainkäyttöaluetta. Jos kyse on itsenäisestä verovelvollisesta, tämä lainkäyttöalue on yleensä henkilön verotuksellinen asuinvaltio. Säännöksen soveltaminen edellyttää näiden lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja Suomi on 1 momentissa tarkoitetussa tilanteessa hybridiyksikön lainkäyttöalue.

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi myös, että vähennystä vastaava suoritus ei sisälly 3.3.1 luvussa kuvatulla tavalla veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Lisäksi edellytetään, että kyse ei ole 3 momentissa tarkoitetulla tavalla kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta. Suorituksensaajia voi tässä tilanteessa olla useampia, jolloin vähennyskelvottomuuden selvittäminen edellyttää kaikkien suorituksensaajien verokohtelun selvittämistä. Suorituksensaajan ollessa esimerkiksi yhtymä tulon sisältymistä veropohjaan tulisi tarkastella myös yhtymän osuudenomistajien verotuksessa.

Säännöksessä tarkoitettu tilanne voi syntyä, jos esimerkiksi ulkomaisen emoyhtiön omistamaa suomalaista yhtiötä ei otettaisi ulkomaisen emoyhtiön verotuksessa huomioon[55], vaan pidettäi-

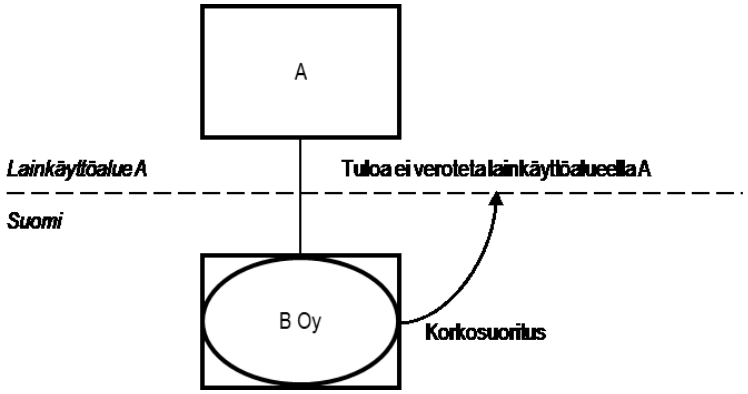
[55] Niin sanottu disregarded entity.

siin suorituksensaajana olevan emoyhtiön lainkäyttöalueella esimerkiksi kiinteänä toimipaikkana ja näiden keskinäiset transaktiot eliminoitaisiin verotuksessa. Tämän tyyppistä verosääntelyä on esimerkiksi Yhdysvalloissa.

OECD:n raporttiin sisältyy kaksi erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa hybridiyksikön tekemän suorituksen vähennyskelpoisuus tulee tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava: [56]

Esimerkki 8

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yhtiö omistaa Suomessa verotuksellisesti asuvan B Oy:n. B Oy:tä käsitellään verotuksellisesti läpinäkyvänä hybridiyksikkönä lainkäyttöalueella A, mutta itsenäisenä verovelvollisena Suomen verotuksessa. B Oy maksaa A:lle korkosuorituksen ja vähentää sen verotuksessaan Suomessa. A:n lainkäyttöalueen verotuksessa suoritus ei sisälly veropohjaan eikä B Oy:n tulo A:n lainkäyttöalueella A:n tuloon. Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä sen vuoksi, että B Oy on hybridiyksikkö eikä B Oy:n tulo sisälly lainkäyttöalueella A veropohjaan. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Käytännössä yleisempi tilanne olisi todennäköisesti se, että B Oy:n nettotulo luettaisiin ainakin osittain A:n tuloon A:n lainkäyttöalueella. Tällöin olisi tarkasteltava, miltä osin kyse olisi kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta, jolta osin vähennystä ei evättäisi.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että verovelvollisen veronalaista tuloa olisi ulkomaiselta yksiköltä saatu suoritus siltä osin kuin tämä yksikkö vähentää suorituksen verotuksessaan. Samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että suorituksen maksaja on lainkäyttöalueensa verotuksessa erillinen verovelvollinen ja suorituksensaajan, eli 1 §:ssä tarkoitetun verovelvollisen, verotuksessa läpinäkyvä yksikkö. Lisäksi samoin kuin 1 momentissa, säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja suorituksensaajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi

[56] OECD esimerkki 3.1, katso myös esimerkki 6.5.

lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä. Säännös olisi toissijainen suhteessa 1 momentin säännöstä vastaavaan maksajan lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön.

Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitetun säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 b) kohdassa tarkoitetusta toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa Suomessa sovellettavaksi sen vuoksi, että suorituksensaaja on 1 §:ssä tarkoitettu taho. Toissijainen säännös vastaa OECD:n 2015 raportin suosituksen 3 toissijaista säännöstä.

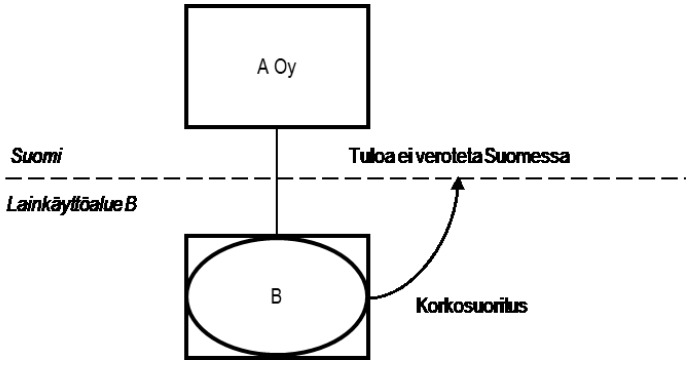
Luvussa 2.1.1 esitetystä käy ilmi, että suomalaisen osakkaan verotus perustuu tyypillisesti tapauskohtaiseen arviointiin silloin, kun tällä on osuus ulkomaisessa läpinäkyvässä yksikössä. Oikeus- ja verotuskäytännössä sovelletut periaatteet ovat osin yhteneviä 2 momentin säännöksen kanssa. Ehdotettua 2 momenttia tulisi jatkossa soveltaa sen soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa, kun taas sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävissä tilanteissa voitaisiin edelleen soveltaa nykyisiä periaatteita.

Säännöksen soveltamista voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 9

Suomalainen A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön. B maksaa A:lle korkosuorituksen ja vähentää sen verotuksessaan. B on lainkäyttöalueensa verotuksessa erillinen verovelvollinen. A Oy:n verotuksessa Suomessa B:tä pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä eikä A Oy:tä veroteta B:ltä saadusta korkotulosta.

Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä sen vuoksi, että B on hybridiyksikkö ja siltä saatua korkotuloa ei oteta suorituksensaajan verotuksessa Suomessa huomioon. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Suomessa tulot ovat laajasti veronalaisia eikä verovelvollisilla ole mahdollisuutta etukäteen nimenomaisesti valita, kuinka jonkin ulkomaisen yksikön verotuksellinen asema määritellään. Tämä poikkeaa siten esimerkiksi Yhdysvaltojen niin sanotusta disregarded entity -sääntelystä, jossa yhdysvaltalaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön keskinäiset transaktiot eliminoidaan verotuksessa. Käytännössä tämän esimerkin mukaiset tilanteet olisivat Suomessa nykyinen

kansallinen sääntely sekä oikeus- ja verotuskäytäntö huomioon ottaen varsin harvinaisia ja tulo pääsääntöisesti veronalaista.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että 1 ja 2 momentin säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi siltä osin kuin maksajan veropohjaan sisältyvä tulo sisältyy veropohjaan myös suorituksensaajan lainkäyttöalueella. Viimeksi mainittu tarkoittaa, että suoritus voidaan vähentää maksajan verotuksessa tulosta, joka on kahteen kertaan veropohjaan sisältyvää tuloa, jota on käsitelty luvussa 3.3.1. Tällainen tilanne voi syntyä, jos läpinäkyvän yksikön tuloa verotetaan suorituksensaajan tulona.

6 §. *Kaksinkertainen vähennys***.** Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta, kun sama meno voidaan vähentää kahden eri lainkäyttöalueilla asuvan yksikön verotuksessa tai yhden yksikön verotuksessa kahdella lainkäyttöalueella. Saman menon kaksinkertainen vähennys voi myös syntyä 7 §:ssä tarkoitetulla tavalla kiinteiden toimipaikkojen tilanteissa.

Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee kaksinkertaisena vähennyksenä. Verokohtelun eroavuus perustuu tässä säännöksessä joko siihen, että toinen meno vähennetään sellaisen hybridiyksikön verotuksessa, jossa verovelvollisella on osuus, tai meno vähennetään kaksoisasujan verotuksessa kahteen kertaan.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että meno, joka vähennetään myös toisella lainkäyttöalueella ei olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, jotka eivät sisälly veropohjaan näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että meno vähennetään toiseen kertaan sellaisen yksikön verotuksessa, joka on lainkäyttöalueensa verotuksessa erillinen verovelvollinen ja Suomen verotuksessa läpinäkyvä. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja Suomessa verovelvollisen yksikön tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä kaksinkertaisesta vähennyksestä on säädetty 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) ja c) kohtien säännöksillä ja jälkimmäiseen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on lisäksi rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n 2015 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 6.

Pykälässä tarkoitettu säännös sisältää samankaltaisia elementtejä kuin 5 §:ssä tarkoitettu hybridiyksikön maksamia suorituksia koskeva säännös. Molemmissa säännöksissä niiden soveltamisalaan kuuluvan hybridijärjestelyn verovaikutus muodostuu kahdenkertaisesta verovähennyksestä ja samanaikaisesta tulon verottamatta jäämisestä. Molemmissa tulopohja on erilainen ja kyse on kahden eri yksikön verotuksesta. Tässä pykälässä tarkoitettu tilanne on kuitenkin erilainen sen vuoksi, että verokohtelun eroavuus ei synny suorituksen maksajan ja suorituksensaajan välillä. Suorituksensaajan verokohtelulla ei ole merkitystä kaksinkertaisen vähennyksen säännöstä sovellettaessa.[57]

[57] OECD 2015 kappaleet 208—210.

Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi hankintamenosta tehdyn poiston perusteella.[58]

Säännöstä sovellettaisiin, kun hybridiyksikkö vähentää verotuksessaan menon ja sama meno vähennetään lisäksi hybridiyksikön osakkaan verotuksessa Suomessa. Henkilöllä, jolla on osuus hybridiyksiköstä, tarkoitettaisiin osakkaiden tai edunsaajien lisäksi kaikkia henkilöitä, joille hybridiyksikön saama suoritus voidaan kohdistaa. OECD:n raportissa käytetään tältä osin termiä Investor ja sillä tarkoitetaan henkilöä, jolla on suoraan tai välillisesti osuus yksikön äänioikeuksista tai pääomasta.[59] Verotuksessa tehtävää vähennystä rajoitettaisiin säännöksessä direktiivin mukaisesti ensisijaisesti verovelvollisen verotuksessa Suomessa.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että kaksinkertainen vähennys tosiasiassa syntyy. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että tulo, josta meno vähennetään ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama eli tulo ei ole sisältynyt kahteen kertaan veropohjaan. Verokohtelun eroavuus syntyisi tällöin siltä osin kuin kaksinkertainen vähennys on suurempi kuin sama molemmilla lainkäyttöalueilla veropohjaan sisältyvä tulo, josta se vähennetään. Kaksinkertaisen vähennyksen enimmäismäärä on siis vähennystä vastaava saman tulon määrä, joka on luettu verotettavaksi tuloksi molemmissa valtioissa. Enimmäismäärän selvittäminen edellyttäisi tulo- ja menokohtaista suoritusten vertailua kummallakin lainkäyttöalueella. Arvioitaessa hybridisäännöksen soveltamista Suomessa tässä tilanteessa Suomi olisi toinen vertailtavista lainkäyttöalueista.[60]

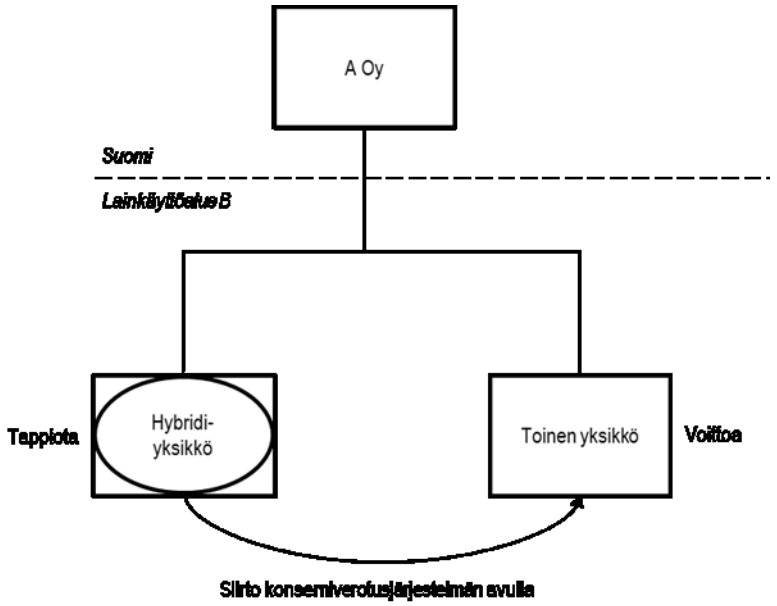
Kaksinkertaisen vähennyksen olemassaolo ja tulon sisältyminen veropohjaan kahteen kertaan ratkaistaisiin niiden lainkäyttöalueiden verolainsäädännön nojalla, joita hybriditilanne koskee. Arviointia ei tehtäisi sen perusteella, miten yritys käsittelee tai esittää suoritukset esimerkiksi kirjanpidossaan eri lainkäyttöalueilla. Merkitystä ei olisi myöskään esimerkiksi verovelvollisen erilaisilla arvostus- tai jaksotusratkaisuilla eikä sillä, että suoritus luokitellaan lainkäyttöalueilla eri tavalla.[61]

OECD:n raporttiin sisältyy viisi erilaista esimerkkiä tilanteista, joissa kaksinkertaista vähennystä koskeva säännös voi tulla tarkasteltavaksi. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltaminen voisi tulla tarkasteltavaksi seuraavassa tilanteessa:

> Esimerkki 10
>
> Suomessa yleisesti verovelvollinen yhtiö A Oy omistaa lainkäyttöalueella B asuvan yksikön, jota pidetään Suomen verotuksessa läpinäkyvänä siten, että sen tulot ja menot otetaan Suomen verotuksessa huomioon A Oy:n tuloina ja menoina.
>
> Lainkäyttöalueella B yksikköä pidetään kuitenkin itsenäisenä verovelvollisena ja siellä sovelletun konserniverotusjärjestelmän mukaan toisen yksikön menot voidaan siirtää vähennettäväksi toisen yksikön tuloista. A Oy:n omistama yksikkö

[58] OECD 2015 kappaleet 188 ja 192.
[59] OECD 2015 kappale 158 ja luku 12.
[60] OECD 2015 kappale 184.
[61] OECD 2015 kappaleet 195—199.

lainkäyttöalueella B on tappiollinen ja tappio siirretään lainkäyttöalueen B verotuksessa vähennettäväksi toisen A Oy:n samalla lainkäyttöalueella omistaman yksikön voitollisesta tuloksesta. Tätä toista yksikköä pidetään sekä Suomen että toisen lainkäyttöalueen verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena, jolloin sen tuloja ei veroteta A Oy:n tuloina Suomessa. Hybridiyksikön menot vähennetään tässä tilanteessa kahteen kertaan, mutta eri tuloista. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että 1 momentissa tarkoitetulla tavalla kahteen kertaan vähennetty meno ei olisi vähennyskelpoinen myöskään silloin, kun hybridiyksikkö on Suomessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin hybridiyksikön ja ulkomaisen yksikön, joka vähentää saman menon, tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä. Säännös olisi toissijainen 1 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön. Tilanne, jossa hybridiyksikkö asuu Suomessa voi syntyä esimerkiksi silloin, kun toisen lainkäyttöalueen verolainsäädännössä on säännöksiä siitä, kuinka ulkomainen yksikkö voidaan esimerkiksi jättää verotuksessa huomioon ottamatta[62]. Tällaista tilannetta voidaan havainnollistaa alla olevalla esimerkillä:

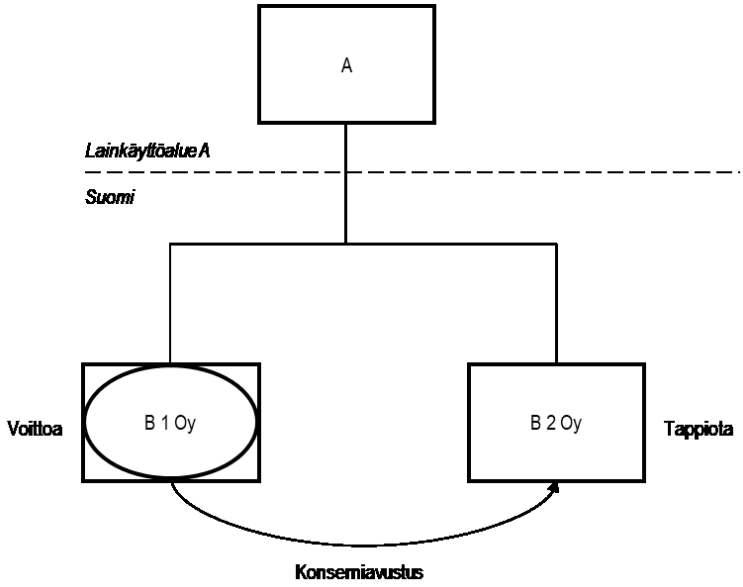
Esimerkki 11

Lainkäyttöalueella A sijaitseva ulkomainen yhtiö A omistaa Suomessa verotuksellisesti asuvan yhtiön B 1 Oy:n, jota pidetään lainkäyttöalue A:n verotuksessa läpinäkyvänä siten, että sen tulot ja menot otetaan lainkäyttöalue A:n verotuksessa huomioon A:n tuloina ja menoina. B 1 Oy on siten hybridiyksikkö. Lisäksi ulkomainen yhtiö A omistaa toisen Suomessa verotuksellisesti asuvan yhtiön

[62] Niin sanottu disregarded entity.

B 2 Oy:n, jota pidetään kuitenkin lainkäyttöalue A:n verotuksessa itsenäisenä verovelvollisena.

Suomessa sekä B 1 Oy:tä että B 2 Oy:tä pidetään itsenäisinä verovelvollisina. B 1 Oy:lle on muodostunut veronalaista tuloa, kun taas B 2 Oy:lle on muodostunut verotuksessa tappio. Lainkäyttöalue A:n verotuksessa otetaan huomioon B 1 Oy:n tulot, mukaan lukien annettu konserniavustus vähennyksenä, mutta ei B 2 Oy:n tappiota, eikä saatua konserniavustusta tulona, koska ainoastaan B 1 Oy on A:n verotuksessa läpinäkyvä. Mikäli B 1 Oy antaa B 2 Oy:lle konserniavustuksen, kyse on tilanteesta, jossa hybridiyksikön menot vähennetään kahteen kertaa, mutta eri tuloista, sillä B 2 Oy:n tuloja ei oteta huomioon A:n tuloissa. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Direktiivin sääntelyssä 2 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 1 momentissa tarkoitetun säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitetusta toissijaisesta säännöstä, joka tulisi tässä tilanteessa sovellettavaksi sen vuoksi, että hybridiyksikkö on Suomessa verovelvollinen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka kaksoisasuja vähentää myös toisella lainkäyttöalueella ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vähennys tehdään tuloista, joita ei ole sisällytetty veropohjaan näillä molemmilla lainkäyttöalueilla. Kaksoisasujan kaksinkertaista vähennystä koskeva säännös voisi Suomessa tulla sovellettavaksi täällä yleisesti verovelvollisen verotuksessa, jos tämä verotuksellisesti asuu myös toisella lainkäyttöalueella. Toisen lainkäyttöalueen ollessa EU-jäsenvaltio säännöstä sovellettaisiin vain, jos verovelvollisen kotipaikan ei Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan katsottaisi olevan Suomessa.

Direktiivissä kaksoisasujien verotuksessa syntyviä kaksinkertaisia vähennyksiä on kuvattu artiklassa 9 b. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Säännökseen ei liity etuyhteyttä tai strukturoitua järjestelyä koskevaa rajausta, koska tilanteessa on kyse vain yhden verovelvollisen verotuksesta. OECD:n 2015 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 7.

Kaksoisasujalla tarkoitettaisiin direktiivin 9 b artiklan mukaisesti verovelvollista, jolla on verotuksellinen kotipaikka kahdella tai useammalla lainkäyttöalueella. Säännöksen tarkoittama verovelvollinen olisi yleisesti verovelvollinen kahdella lainkäyttöalueella. Yleinen verovelvollisuus määräytyisi kummallakin lainkäyttöalueella siellä sovelletun lainsäädännön perusteella. Kaksoisasumistilanteet johtuvat tavallisesti siitä, että eri lainkäyttöalueilla sovelletaan erilaisia verovelvollisuuden muodostumista koskeva säännöksiä. Verovelvollisuus voi muodostua esimerkiksi rekisteröinnin tai johtopaikan perusteella. Kaksinkertaista vähennystä koskevaa hybridisäännöstä sovellettaessa verovelvollisen katsottaisiin asuvan lainkäyttöalueellaan säännöksessä tarkoitetulla tavalla myös silloin, kun se on osa verotuksellista konsolidointiryhmää, johon kuuluvia verovelvollisia ei veroteta itsenäisinä.[63]

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi hankintamenosta tehtävän poiston perusteella.[64] Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että tulo, josta meno vähennetään ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama eli tulo ei ole sisältynyt kahteen kertaan veropohjaan.

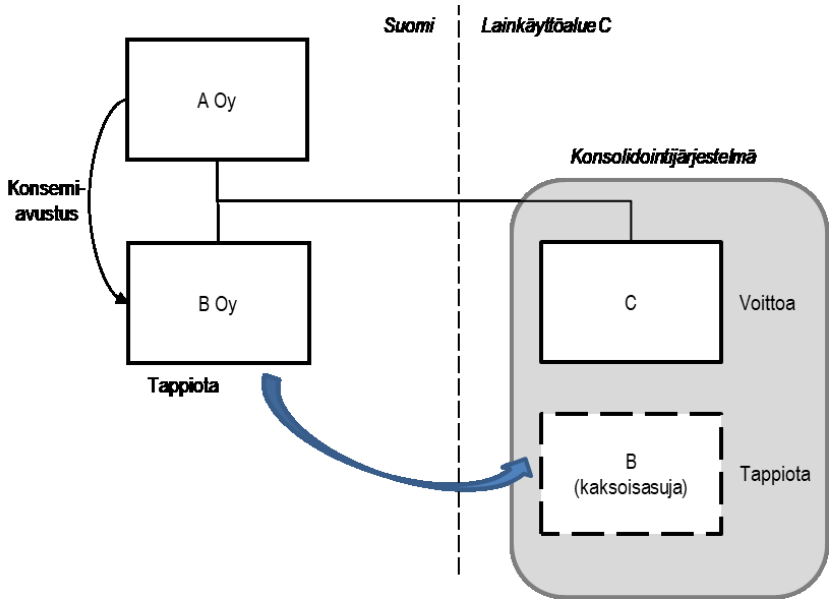
Kaksoisasujia koskeva säännös velvoittaa molempia lainkäyttöalueita. Direktiivin 9 b artiklassa on erikseen säädetty tilanteista, joissa molemmat lainkäyttöalueet ovat jäsenvaltioita. Vähennys on tällöin evättävä siinä jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen kotipaikan ei näiden kahden jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla katsota olevan.

OECD:n raporttiin sisältyy esimerkki kaksoisasujan kaksinkertaisen vähennyksen tilanteesta. Esimerkissä on käyty läpi monia erilaisia elementtejä. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi Suomen voimassaolevan sääntelyn perusteella olla seuraava:

> Esimerkki 12
>
> Suomalainen A Oy omistaa suomalaisen B Oy:n ja toisen yhtiön lainkäyttöalueella C. B Oy on Suomessa yleisesti verovelvollinen. Samaan aikaan B Oy:n katsotaan olevan yleisesti verovelvollinen lainkäyttöalueella C, jossa myös tytäryhtiö C on yleisesti verovelvollinen. Suomessa A Oy antaa B Oy:lle konserniavustuksen. B Oy:n tappiollinen tulos vähennetään C:n voitollista tulosta vastaan lainkäyttöalueella C, mutta konserniavustusta ei oteta huomioon.

[63] OECD 2015 kappale 231.
[64] OECD 2015 kappaleet 188 ja 192.

B Oy:n kaksoisasujan statuksesta johtuen sen menot vähennetään kahdella eri lainkäyttöalueella eri veropohjista. Verokohtelun eroavuus syntyy sekä Suomessa että lainkäyttöalueella C. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



7 §. *Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet.* Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus johtuu pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueilla sovelletuista erilaisista verosäännöksistä, jotka koskevat verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon määräytymistä tai verotuksellisen kiinteän toimipaikan olemassaoloa. Pykälä sisältäisi direktiivissä käsitellyt neljä erilaista kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvää hybridijärjestelyä sekä säännöksen siitä, että EU:n jäsenvaltion kanssa tehtyyn verosopimukseen perustuvaa liiketulon verovapautusta ei sopimuksesta huolimatta sovellettaisi hybridijärjestelyn yhteydessä.

Yleistä kiinteän toimipaikan hybriditilanteista ja käsitteistä

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvillä hybridijärjestelyillä tarkoitetaan tässä esityksessä tilanteita, joissa ilmenee vastaavia verokohtelun eroavuudesta johtuvia verovaikutuksia kuin edellä käsitellyissä muissa hybridijärjestelyissä. Verovaikutukset voivat ilmetä kaksinkertaisina vähennyksinä tai tulon verottamatta jäämisenä. Kiinteiden toimipaikkojen tilanteita voi ilmetä, kun verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella muutoin kuin tytäryhtiön kautta.

Esityksessä käytetään käsitteitä pääliike, sivuliike ja kiinteä toimipaikka. Pääliikkeellä tarkoitetaan yritystä, joka harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella. Pääliike voi esityksessä tarkoitetuissa tilanteissa olla Suomessa tai ulkomailla. Sivuliikkeellä tarkoitetaan toisella lainkäyttöalueella harjoitettua liiketoimintaa. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan sivuliikettä, joka muodostaa pääliikkeelle kiinteän toimipaikan toisella lainkäyttöalueella joko molempien tai vain toisen lainkäyttöalueen verolainsäädännön nojalla. Kiinteän toimipaikan käsite vastaa tässä

esityksessä kansainvälisessä vero-oikeudessa omaksuttua kiinteän toimipaikan käsitettä. Sivuliike ja kiinteä toimipaikka voivat esityksessä tarkoitetuissa tilanteissa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Jos säännöksessä on kyse Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, tällä tarkoitetaan tuloverolain 13 a §:n mukaista kiinteää toimipaikkaa.

Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybriditilanteita syntyy, kun pääliikkeen ja toisaalta sivuliikkeen verotuksessa on eroja tulojen ja menojen kohdistamisessa, laskennallisten suoritusten käsittelyssä tai kiinteän toimipaikan muodostumista koskevan ratkaisun suhteen. Kiinteän toimipaikan hybriditilanteita koskevassa sääntelyssä tilanteita tarkastellaan paitsi pääliikkeen ja sivuliikkeen tai kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueiden näkökulmasta, myös näistä erillisen suorituksen maksajan näkökulmasta. Hybridiyksikölle maksettua suoritusta (4 §) vastaava kiinteän toimipaikan hybriditilanne syntyy, kun kiinteälle toimipaikalle maksettua suoritusta ei oteta tulona huomioon pääliikkeen eikä kiinteän toimipaikan verotuksessa. Menon vähennyskelvottomuutta koskevalla hybridisäännöksellä on tällöin merkitystä myös sellaisen suorituksen maksajan verotuksessa, joka ei kyseisessä tilanteessa ole pääliike eikä kiinteä toimipaikka. Hybridiyksikön maksamaa suoritusta (5 §) vastaava kiinteän toimipaikan hybriditilanne syntyy, kun kiinteä toimipaikka tekee tai sen oletetaan tekevän vähennyskelpoisen suorituksen pääliikkeelle, mutta suoritusta ei oteta huomioon tulona pääliikkeen verotuksessa. Lisäksi voi ilmetä tilanteita, joissa voi soveltua luvussa 8 §:ssä tarkoitettu kuittaamista koskeva säännös.

Kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen verotuksessa voi myös syntyä tilanteita, joissa sama meno vähennetään kahteen kertaan. Kaksinkertainen vähennys ilmenee tällöin tilanteissa, joissa kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan menon ja pääliike vähentää saman menon omassa verotuksessaan ja tulo, josta meno vähennetään, on eri. Kaksinkertainen vähennys voi tilanteesta riippuen syntyä eri syistä. Tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan tulo on kokonaan vapautettu verotuksesta pääliikkeen valtiossa kaksinkertainen vähennys voi syntyä esimerkiksi sen johdosta, että pääliikkeellä ja sivuliikkeellä on yhteisiä menoja, joita molemmat vähentävät verotuksessa. Jos taas kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan pääliikkeen valtiossa, tavallisin kaksinkertaisen vähennyksen synnyttävä tilanne on se, että kiinteä toimipaikka on lainkäyttöalueellaan osa verotuksellisesta konsolidointiryhmää. Tällöin kiinteälle toimipaikalle kuuluva meno voi tulla vähennetyksi ryhmän muiden yksiköiden tuloa vastaan, mutta tätä tuloa ei lueta toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan pääliikkeen verotettavaksi tuloksi. Säännöksessä tarkoitettuja kaksinkertaisia vähennyksiä voi syntyä myös esimerkiksi yritysjärjestelyjen yhteydessä siirtyvien tappioiden osalta.

Tavallisin syy kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvien hybriditilanteiden syntymiseen on se, että kiinteän toimipaikan tuloa ei veroteta pääliikkeen lainkäyttöalueella. Jos pääliikettä verotetaan maailmanlaajuisista tuloista sen lainkäyttöalueella, myös kiinteän toimipaikan kaikki tulot tulevat huomioon otetuksi verotuksessa. Tällöin ei yleensä synny tilanteita, joissa kiinteän toimipaikan saamat tulot jäisivät verottamatta. Kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviä hybridijärjestelyjä koskevien säännösten kannalta yksi ratkaisuista olisikin se, että pääliikkeen valtiossa ei sovellettaisi kiinteän toimipaikan tuloon verovapautta joko lainkaan tai sitä ei sovellettaisi siltä osin kuin kiinteän toimipaikan lainkäyttöalue ei ole lukenut suoritusta verotettavaan tuloon. Kiinteän toimipaikan tulon verottaminen pääliikkeen valtiossa ei kuitenkaan aina ole mahdollista esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan verosopimuksen määräyksistä johtuen.

Kiinteän toimipaikan olemassaolo

Pykälän 1 momentin 1 kohdassa säädettäisiin, että yksikölle, jolla on sivuliike, maksettu suoritus ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly veropohjaan suo-

rituksensaajan lainkäyttöalueella. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että suorituksensaajana olevan yksikön pääliikkeen lainkäyttöalueella sivuliikkeen katsotaan muodostavan verotuksessa kiinteän toimipaikan ja tulon kuuluvan tälle kiinteälle toimipaikalle, kun taas sivuliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Verokohtelun eroavuuden syntyminen edellyttää lisäksi, että pääliikkeen lainkäyttöalueella ei veroteta kiinteän toimipaikan tuloa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin suorituksensaajan ja -suorituksenmaksajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 §:n 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan d) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Momentin 1 kohdassa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n vuoden 2017 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 2, jossa säännöstä kutsutaan branch payee mismatch -säännöksi.

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus johtuu tulon kohdistamisesta sivuliikkeelle ja erilaisesta tulkinnasta koskien kiinteän toimipaikan muodostumista eri lainkäyttöalueilla. Säännöksen soveltaminen edellyttää pääliikkeen ja sivuliikkeen lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole kumpikaan vertailtavista lainkäyttöalueista. Sivuliike voi säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Pääliike sijaitsee muulla lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännöstä voitaisiin soveltaa, vaikka suoritus tapahtuisi Suomessa sijaitsevalta maksajalta Suomessa sijaitsevalle ulkomaisen yrityksen sivuliikkeelle. Tilanne vertautuu 4 §:ssä tarkoitettuun tilanteeseen, jossa on kyse hybridiyksikön saamasta suorituksesta. Vastaavasti kuin 4 §:ssä verokohtelun eroavuuden olemassaolo voitaisiin todeta sen perusteella, että verokohtelun eroavuutta ei olisi käsillä olevassa tilanteessa syntynyt siltä osin kuin suoritus olisi maksettu pääliikkeelle.

Sivuliikkeellä tarkoitetaan tässä tilanteessa direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdan mukaan järjestelyä, jonka katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan päätoimipaikan lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti. Direktiivin suomenkielisessä käännöksessä käytetään käsitettä hybridi kiinteä toimipaikka ja englanninkielisessä versiossa sekä OECD:n raportissa käsitettä disregarded permanent establishment.

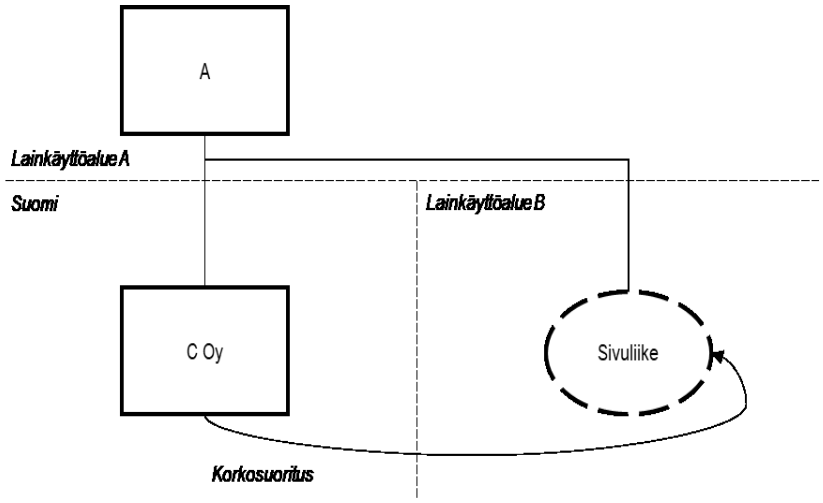
OECD:n raporttiin sisältyvässä esimerkissä 1 on käyty läpi monia säännöksen soveltamisen kannalta merkityksellisiä tekijöitä. Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 13

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yksikkö omistaa suomalaisen C Oy:n ja harjoittaa liiketoimintaa lainkäyttöalueella B sijaitsevassa sivuliikkeessä. C Oy maksaa sivuliikkeelle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. Sivuliikkeen

ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaan lainkäyttöalueen B verotuksessa. Lainkäyttöalueella A sivuliikkeen katsotaan verotuksessa muodostavan kiinteän toimipaikan ja sivuliikkeen saama korkotulo kohdistetaan verotuksessa kiinteälle toimipaikalle. Lainkäyttöalueella A kiinteän toimipaikan tulo vapautetaan verosta. Sivuliikkeen saamaa korkotuloa ei verota lainkäyttöalueilla A eikä B.

Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä. Jos suomalainen C Oy olisi edellä olevan sijaan maksanut korot suoraan A:lle, C Oy:n tekemää korkomenovähennystä olisi vastannut A:n veronalainen korkotulo. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Tulon ja menon kohdistaminen

Pykälän 1 momentin 2 kohdassa säädettäisiin, että suoritus, jonka verovelvollinen on maksanut toisen yksikön kiinteälle toimipaikalle ei olisi verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly tämän kiinteän toimipaikan tai yksikön muun kiinteän toimipaikan tai pääliikkeen veropohjaan. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että suorituksensaajana olevan yksikön pääliikkeen lainkäyttöalueella tulon katsotaan kuuluvan kiinteälle toimipaikalle, kun taas kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen verotuksessa tulon katsotaan kuuluvan pääliikkeelle. Verokohtelun eroavuus voi perustua myös tulon erilaiseen kohdistamiseen saman yksikön kahden eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen välillä. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus syntyy etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jolloin suorituksensaajan ja maksajan tulisi olla 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa. Säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun kyse on 1 § 5 momentissa tarkoitetusta strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan c) kohdassa. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan

kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Momentin 2 kohdassa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n 2017 raportissa sama suositus koskee sekä 1 kohdassa että tässä kohdassa tarkoitettua tilannetta[65].

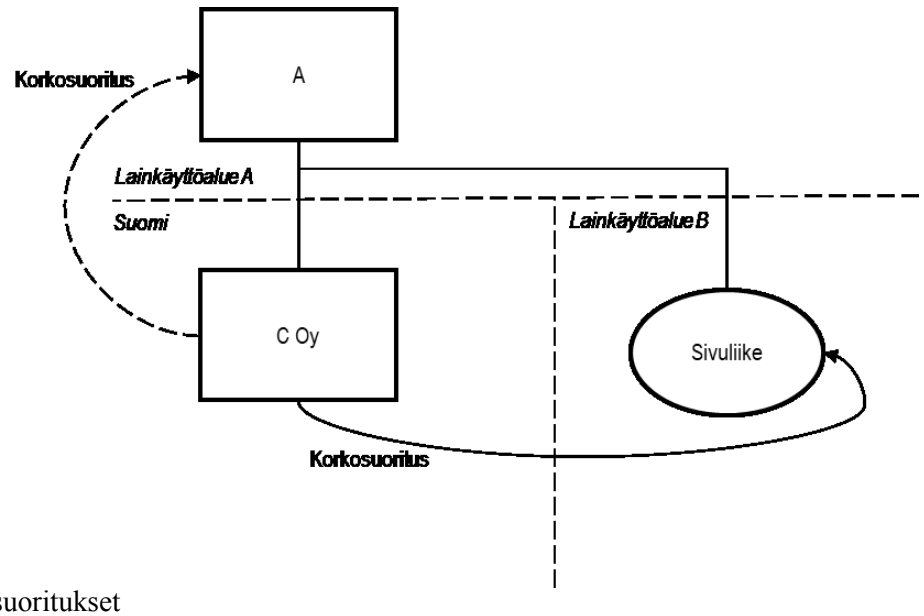
Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verokohtelun eroavuus johtuu tulon erilaisesta kohdistamisesta pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä tai useamman kiinteän toimipaikan välillä. Tässä tilanteessa kiinteän toimipaikan katsottaisiin muodostuvan sekä pääliikkeen lainkäyttöalueen että sivuliikkeen tai sivuliikkeiden lainkäyttöalueen verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi eri lainkäyttöalueiden verotusta koskevan sääntelyn vertailua ja on mahdollista, että Suomi ei ole kumpikaan vertailtavista lainkäyttöalueista. Sivuliike voi tällöin sijaita Suomessa tai muulla lainkäyttöalueella. Pääliike sijaitsee muulla lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännöstä voitaisiin soveltaa, vaikka suoritus tapahtuisi Suomessa sijaitsevalta maksajalta Suomessa sijaitsevalle ulkomaisen yrityksen sivuliikkeelle. Vastaavasti kuin 1 kohdassa sivuliikkeellä tarkoitettaisiin direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdassa määriteltyä järjestelyä.

Yksinkertaistettuna säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 14

Lainkäyttöalueella A sijaitseva yksikkö omistaa suomalaisen C Oy:n ja harjoittaa liiketoimintaa lainkäyttöalueella B sijaitsevassa sivuliikkeessä. Toisin kuin edellisessä esimerkissä, sivuliikkeen katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan myös lainkäyttöalueen B verotuksessa. C Oy maksaa sivuliikkeelle korkosuorituksen ja voi vähentää sen verotuksessaan. Lainkäyttöalueella A sivuliikkeen saama korkotulo kohdistetaan verotuksessa kiinteälle toimipaikalle, kun taas lainkäyttöalueella B korkotulo kohdistetaan pääliikkeelle. Lainkäyttöalueella A kiinteän toimipaikan tulo vapautetaan verosta. Sivuliikkeen saamaa korkotuloa ei verota lainkäyttöalueilla A eikä B eikä millään muullakaan lainkäyttöalueella. Tilanteessa syntyy vähennys ilman veropohjaan sisältymistä. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:

[65] OECD 2017 suositus 2, branch payee mismatch –sääntö.



Laskennalliset suoritukset

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloa verotettaessa pääliikkeelle tai yksikön toiselle kiinteälle toimipaikalle maksettu laskennallinen suoritus ei olisi kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennyskelpoinen siltä osin kuin suoritus ei sisälly yksikön veropohjaan millään lainkäyttöalueella. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa verokohtelun eroavuus ilmenee tulon verottamatta jäämisenä. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että kyseessä on laskennallinen suoritus, jota käsitellään eri tavalla pääliikkeen lainkäyttöalueella ja kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella. Verokohtelun eroavuus voi vastaavasti syntyä myös saman yksikön kahden eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen välillä.

Direktiivissä edellä tarkoitettu tilanne on kuvattu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan f) kohdassa. Kyse on tilanteista, joissa yksikön sisäinen suoritus aiheuttaa vähennyksen ilman veropohjaan sisältymistä. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan säännöksellä sekä c) kohdan säännöksellä ja siihen liittyvillä 2 artiklan 10 ja 11 kohdilla sekä 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 2 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä. OECD:n vuoden 2017 raportissa vastaavat säännökset sisältyvät suositukseen 3, jossa sääntöä nimitetään deemed branch payment -säännöksi.

Direktiiviin ei sisälly laskennallisen suorituksen määritelmää. OECD:n raportin mukaan laskennallisella suorituksella tarkoitetaan suoritusta, joka ei ole todellinen maksu.[66] Laskennallinen suoritus on erä, joka on tarpeellinen, jotta yrityksen yhteiset menot ja tulot voidaan verotuksessa jakaa oikein esimerkiksi pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä. Sivuliike voi suorittaa esimerkiksi

[66] Direktiivin suomenkielisessä versiossa käytetään termiä fiktiivinen maksu ja englanninkielisessä termiä deemed payment. OECD:n 2017 raportissa käytetään termiä deemed branch payment.

pääliikkeelle laskennallisen rojaltikorvauksen sillä perusteella, että sivuliikkeessä harjoitetussa liiketoiminnassa on käytetty pääliikkeen omistamaa aineetonta omaisuutta.

Säännöksessä on kyse kiinteän toimipaikan tekemän suorituksen vähennyskelpoisuudesta, jolloin säännöksen soveltaminen edellyttäisi 1 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti, että sivuliike muodostaa Suomessa verotuksellisen kiinteän toimipaikan Suomen kansallisen lainsäädännön perusteella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että myös pääliikkeen lainkäyttöalueen verotuksessa katsotaan, että kiinteä toimipaikka muodostuu.

Säännöstä sovellettaisiin, jos kyseessä on luvussa 3.3.1 tarkoitettu Suomen verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Suomen verolainsäädäntöön ei sisälly nimenomaisia säännöksiä laskennallisen suorituksen vähennyskelpoisuudesta eikä verotuskäytännöstä ilmene tarkkarajaisia periaatteita, joita näissä tilanteissa olisi noudatettu.

Edellä kuvattu OECD:n raporttiin sisältyvä laskennallisen suorituksen määritelmä huomioon ottaen säännöstä voitaisiin soveltaa eriin, joita verotuksessa käytetään menon tai tulon kohdistamisessa pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä. Säännös ei soveltuisi suorituksiin, joissa on kyse todellisista pää- ja sivuliikkeen välisistä transaktioista, jotka kirjataan osapuolten kirjanpitoon kuluksi ja tuotoksi, laskutetaan ja maksetaan. Tällaiset suoritukset ovat tyypillisiä esimerkiksi finanssialan yrityksissä, jotka toimivat merkittävässä määrin sivuliikerakenteisina.

Säännöksessä ei säädettäisi siitä, millainen kiinteän toimipaikan tekemä laskennallinen suoritus on yleensä Suomen verotuksessa vähennyskelpoinen. Tämä vastaisi menettelyä, joka on omaksuttu tässä esityksessä myös muille luvussa 3.3.1 tarkoitetuille menoille. Laskennallisten suoritusten yleinen vähennyskelpoisuus määräytyisi myös jatkossa tapauskohtaisen arvion ja konsernin sisäisiin suorituksiin sovelletun siirtohinnoittelua koskevan säännöksen mukaisesti. Verotuskäytännössä kiinteän toimipaikan esimerkiksi pääliikkeelle maksamia laskennallisia korko- ja rojaltimenoja ei ole yleensä pidetty vähennyskelpoisina. Tämä johtuu siitä, että kyse ei ole todellisista ulkopuolisille maksetuista suorituksista, vaan yhden oikeushenkilön sisäisistä eristä. Nykyisen verotuskäytännön johdosta säännöksen soveltamistilanteet jäänevät Suomessa harvinaisiksi.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi lisäksi, että tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Säännöstä ei siis sovellettaisi, jos kiinteän toimipaikan tulo, josta vähennys tehdään, on veronalaista myös pääliikkeen lainkäyttöalueella, eli jos kyse on luvussa 3.3.1 tarkoitetusta kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta.

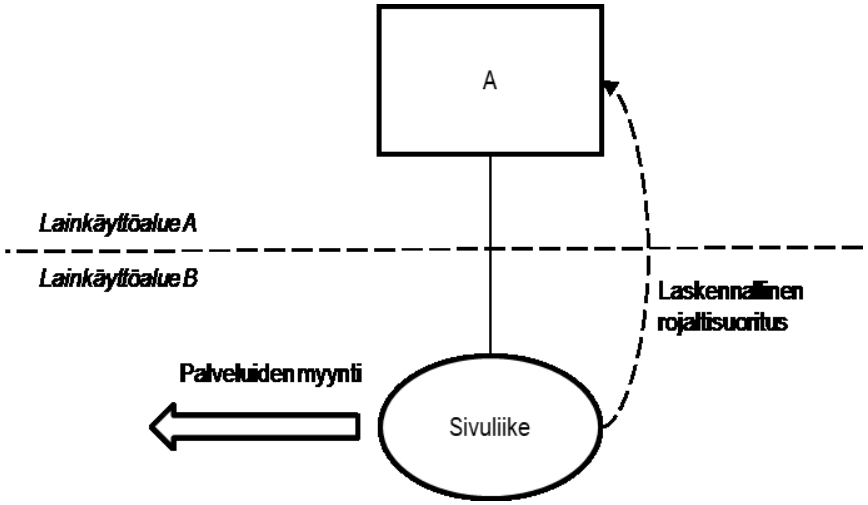
OECD:n vuoden 2017 raporttiin sisältyy neljä laskennallista suoritusta koskevaa esimerkkiä. Seuraavassa raportin esimerkkiin 2 perustuvassa esimerkissä on kyse kiinteästä toimipaikasta, jonka tuloa verotetaan pääliikkeen lainkäyttöalueella. Esimerkki sisältyy esitykseen asian havainnollistamiseksi eikä kuvaa tyypillistä soveltamistilannetta Suomen verotuksessa, koska nykyisen verotuskäytännön johdosta säännöksessä tarkoitetut laskennalliset suoritukset eivät pääsääntöisesti ole Suomessa vähennyskelpoisia.

Esimerkki 15

Lainkäyttöalueella A asuva yhtiö tuottaa IT-palveluja asiakkaille, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueilla A ja B. Lainkäyttöalueella B palvelut tuotetaan yhtiön kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan lainkäyttöalueella B ja pääliikkeelle suoritettu laskennallinen rojaltisuoritus pääliikkeen omistaman aineettoman omaisuuden käytöstä on vähennyskelpoinen. Yhtiötä A verotetaan

lainkäyttöalueella A kiinteän toimipaikan tulosta, mutta laskennallista suoritusta ei oteta huomioon.

Laskennallisen suorituksen vähennyskelvottomuutta koskeva säännös ei sovellu tässä tilanteessa, koska kiinteän toimipaikan tulo on kahteen kertaan veropohjaan sisältyvää tuloa, jota verotetaan lainkäyttöalueella A ja kiinteän toimipaikan tulo ylittää laskennallisen suorituksen määrän. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Kaksinkertainen vähennys - kiinteä toimipaikka ulkomailla

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka myös ulkomainen kiinteä toimipaikka vähentää verotuksessaan, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin meno vähennetään kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, joka ei ole veronalaista tuloa Suomessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että meno vähennetään kahteen kertaan eri veropohjista.

Direktiivissä myös kiinteää toimipaikkaa koskeva kaksinkertaisen vähennyksen sääntö perustuu 2 artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan g) kohdan sääntöön. OECD:n raporteissa vastaavat säännökset sisältyvät vuoden 2015 raportin suositukseen 6 ja sitä täydentävään vuoden 2017 raportin suositukseen 3, jossa sääntöä nimitetään double deduction -säännöksi. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 a) kohdan ensisijaisesta hybridisäännöksestä.

Säännöstä sovellettaisiin, kun sekä Suomessa että sivuliikkeen lainkäyttöalueella katsotaan, että kiinteä toimipaikka muodostuu verotuksessa ja kun kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan Suomessa pääliikkeen verotuksessa ja tällöin kyseessä oleva meno kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle. Säännöstä ei yleensä sovellettaisi silloin, kun kiinteän toimipaikan tuloa ei veroteta Suomessa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan verosopimuksen säännösten nojalla, koska tällöin kiinteän toimipaikan menojakaan ei normaalisti vähennetä pääliikkeen verotuksessa eikä kaksinkertaista verotusta synny.

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Toisin kuin

muissa hybridisäännöksissä, kaksinkertaisen vähennyksen tilanteissa säännöksessä tarkoitettu vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi hankintamenosta tehtävän poiston perusteella.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan mukaisesti, että kaksinkertainen vähennys sallitaan tuloista, jotka eivät ole luvussa 3.3.1 tarkoitettuja kahteen kertaan veropohjaan sisältyviä tuloja. Tällöin tulo, josta meno vähennetään, ei ole molemmilla lainkäyttöalueilla sama. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olevan verokohtelun eroavuuden katsottaisiin tällöin syntyvän siltä osin kuin kaksinkertainen vähennys on suurempi kuin sama verotettava tulo, josta vähennys on tehty, molemmilla lainkäyttöalueilla.

Kahteen kertaan veropohjaan sisältyvästä tulosta ei ole kyse silloin kun sama vähennys voidaan tehdä kahteen kertaan, mutta eri tuloista. Suomalaisen yrityksen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo verotetaan Suomessa yleensä osana yrityksen tuloa ja tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä, kuten luvuissa 2.1.2 ja 2.1.3 on kuvattu. Kiinteän toimipaikan tuloa voidaan siten usein pitää kahteen kertaan veropohjaan sisältyvänä. Näin ei kuitenkaan ole esimerkiksi silloin, kun kiinteä toimipaikka voi lainkäyttöalueellaan osallistua konserniverotusjärjestelmään. Tällöin on esimerkiksi mahdollista, että kiinteän toimipaikan tappio vähennetään tällä lainkäyttöalueella toisen yrityksen voitollista tulosta vastaan, eikä tätä tasausta oteta huomioon Suomen verotuksessa, kun tappio vähennetään pääliikkeen verotuksessa. Lisäksi voi olla mahdollista, että tappio voidaan siirtää tuleville verokausille ja vähentää vastaavasti myöhempänä verovuonna toisen yrityksen voitollista tulosta vastaan. Tällaisia konsernien tuloksen- tai tappiontasaukseen sallivia järjestelmiä sovelletaan laajasti ja tavallisesti kiinteillä toimipaikoilla on mahdollisuus osallistua niihin.

OECD:n raportissa on todettu, että kiinteiden toimipaikkojen rakenteissa kaksinkertaisia vähennyksiä voi syntyä myös tilanteissa, joissa on kyse niin sanotusta verotettavasta kiinteästä toimipaikasta[67]. Esimerkiksi silloin, kun kiinteä toimipaikka ja toinen samalla lainkäyttöalueella sijaitseva yksikkö muodostavat yhteisen konserniverotusyksikön tai kyseessä olevalla lainkäyttöalueella on muu tuloksentasausjärjestelmä[68]. Vuoden 2017 raportti tarkentaa vuoden 2015 raportin soveltamisalaa.[69]

Direktiivin sääntely mahdollistaisi sen, että vähennys evättäisiin edellä mainituissa tilanteissa sillä perusteella, että on olemassa mahdollisuus kaksinkertaiseen vähennykseen. Tämä tarkoittaisi käytännössä, että säännöstä voitaisiin soveltaa jo sillä perusteella, että yrityksellä on ulkomailla kiinteä toimipaikka, jonka tappiollinen tulos voidaan tällä lainkäyttöalueella vähentää konserniverotusjärjestelmässä tai siirtää näin vähennettäväksi tulevina verokausina. Tällaisen säännöksen soveltamisala olisi kuitenkin huomattavan laaja eikä hybridisääntelyn tavoitteen eli kaksinkertaisen vähennyksen poistamisen näkökulmasta perusteltu.

Direktiivi antaa kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden soveltaa hybridisäännöstä vasta kaksinkertaisen vähennyksen toteutuessa.[70] Esityksessä ehdotetaan tähän nojautuen, että ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvää kaksinkertaisen vähennyksen säännöstä sovellettaisiin vain siltä osin, kuin kaksinkertainen vähennys toteutuu. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvolli-

[67] Taxable branch.
[68] OECD 2017 kappale 17.
[69] OECD 2017 kappale 105.
[70] Direktiivin johdantokappale 21.

nen voisi kaksinkertaista vähennystä koskevan hybridisäännöksen estämättä tehdä vähennyksen, jos vähennystä ei samana verovuonna vähennetä toisella lainkäyttöalueella eri veropohjasta.

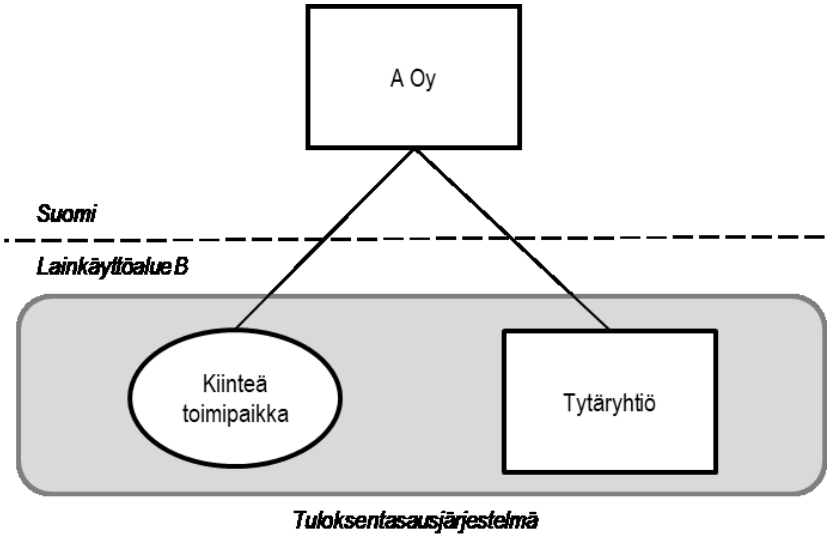
Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että meno, jonka verovelvollinen on vähentänyt sen vuoksi, että kyse ei ole vähennystä tehtäessä ollut 3 momentissa tarkoitetusta kaksinkertaisesta vähennyksestä, on lisättävä verovelvollisen tuloon myöhemmin, jos 3 momentin soveltamisen edellytykset myöhemmin täyttyvät. Meno lisättäisiin sen verovuoden tuloon, jona 3 momentin soveltamisen edellytykset täyttyvät.

Edellä on 3 momentin perusteluissa kuvattu tilanteita, joissa suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla olevan kiinteän toimipaikan verotuksessa voi muodostua kaksinkertaisia vähennyksiä. Säännöksen soveltamistilanteet voivat kuitenkin jäädä vähäisiksi sen vuoksi, kiinteän toimipaikan tuloa voidaan edellä kuvatuin tavoin yleensä pitää kahteen kertaan veropohjaan sisältyvänä tulona, jolloin 3 momentin soveltamisen edellytykset eivät täyty verovuonna, jona vähennys tehdään Suomessa. Kaksinkertainen vähennys eri tulopohjista voi tällöin kuitenkin tosiasiassa toteutua myöhempänä verovuonna. Tämän johdosta 3 momentin säännös ei yksinään riitä ehkäisemään ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tilanteissa syntyviä mahdollisuuksia kaksinkertaisten vähennysten tekemiseen. Tämän vuoksi 4 momentissa on säädetty erikseen, että vähennys tulisi palauttaa verovelvollisen tuloon, jos vähennys myöhemmin tehtäisiin toisella lainkäyttöalueella eri veropohjasta,

Ehdotettua 4 momentin säännöstä on pidetty tarpeellisena myös sen vuoksi, että kansallinen sääntely täyttäisi direktiivin tarkoituksen. Kiinteisiin toimipaikkoihin perustuvia kaksinkertaisia vähennyksiä koskeva direktiivin sääntely heijastaa kansainvälisesti yleistä käytäntöä, jonka mukaan kiinteän toimipaikan tulo ei ole pääliikkeen verotuksessa veronalaista. Tässä tilanteessa 3 momentissa kuvattu säännös, jota sovelletaan, kun tulo ei sisälly veropohjaan kahteen kertaan, soveltuu huomattavasti laajemmin kuin esimerkiksi edellä kuvatuissa Suomen verojärjestelmän olosuhteissa.

Suomen verotuksen kannalta katsottuna säännöksen soveltamista voidaan kuvata seuraavalla esimerkillä, joka on yksinkertaistettu esimerkki OECD:n vuoden 2017 raportin esimerkistä 10:

> Esimerkki 16
>
> Suomessa yleisesti verovelvollinen A Oy harjoittaa liiketoimintaa lainkäyttöalueella B kiinteässä toimipaikassa. Kiinteä toimipaikka osallistuu lainkäyttöalueella B konserniyhtiöiden väliseen verotukselliseen tuloksentasausjärjestelmään, jossa sallitaan myös järjestelmään osallistuvien yksiköiden vahvistettujen tappioiden vähentäminen myöhempien vuosien tuloksentasauksessa. Vuonna 1 kiinteän toimipaikan verotuksellinen tulos on tappiollinen lainkäyttöalueella B eikä sitä pystytä vähentämään tuloksentasausjärjestelmän puitteissakaan. Kiinteälle toimipaikalle kohdistettu tulos otetaan huomioon Suomessa A Oy:n verotuksessa ja A Oy vähentää kiinteän toimipaikan tappiollisen tuloksen kaikkia A Oy:n verotuksessa huomioon otettavia tuloja vastaan. Vuonna 2 kiinteän toimipaikan verotuksellinen tulos on nolla, mutta tuloksentasausjärjestelmän puitteissa vähennetään vuonna 1 syntynyt tappio lainkäyttöalueella B sijaitsevan A Oy:n tytäryhtiön positiivista tulosta vastaan. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Vuonna 1 tilanteessa ei ole vielä syntynyt säännöksessä tarkoitettua kaksinkertaista vähennystä, vaikka mahdollisuus tähän olisi ollut. Kaksinkertainen vähennys syntyy vuonna 2.

Esimerkin tilanteessa vähennys evättäisiin Suomen verotuksessa vuonna 2. Tämä tarkoittaisi sitä, että verovelvollinen voisi verotuksessaan vähentää vuonna 1 menon normaalien menon vähentämistä koskevien säännösten mukaan. Vähennyksen tekeminen edellyttäisi sitä, että kiinteän toimipaikan tulo on luettu verovelvollisen tuloksi Suomessa eikä menoa ole kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella tapahtuneessa verolaskennassa vähennetty sellaisesta tulosta, joka ei ole verovelvollisen veronalaista tuloa Suomessa eli 3 momentin soveltamisen edellytykset eivät ole täyttyneet.

Kaksinkertainen vähennys - kiinteä toimipaikka Suomessa

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin, että 1 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetulle tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitetulle kiinteälle toimipaikalle kohdistettu meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se vähennetään Suomessa sellaista tuloa vastaan, joka ei sisälly veropohjaan toisella lainkäyttöalueella ja meno vähennetään myös tällä toisella lainkäyttöalueella. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi verokohtelun eroavuuden johtuvan siitä, että meno vähennetään kahteen kertaan eri veropohjista. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, ettei vähennystä ole evätty toisella lainkäyttöalueella. Tämä tarkoittaisi, että säännös olisi toissijainen suhteessa 3 momentin säännöstä vastaavaan toisella lainkäyttöalueella sovellettuun sääntöön.

Direktiivin sääntelyssä 5 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavat säännökset ovat samat kuin 3 momentissa tarkoitetun säännöksen osalta lukuun ottamatta järjestelyn verotukseen sovellettavaa säännöstä. Tässä momentissa on kyse direktiivin 9 artiklan 1 b) kohdassa tarkoitetusta toissijaisesta säännöstä, koska kiinteä toimipaikka on Suomessa. OECD:n raportissa säännökset sisältyvät vuoden 2017 raportin suositukseen 3, jossa sääntöä nimitetään double deduction -säännöksi.

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka kiinteä toimipaikka vähentää täällä verotuksessa. Vastaavasti kuin 3 momentissa tarkastellussa tilanteessa, vähennys voisi syntyä myös esimerkiksi poiston perusteella.

Säännöstä ei yleensä sovellettaisi silloin, kun kiinteän toimipaikan tuloa ei veroteta pääliikkeen lainkäyttöalueella kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevien kansallisten tai verosopimuksen säännösten nojalla. Tällöin kiinteän toimipaikan menojakaan ei normaalisti vähennetä pääliikkeen verotuksessa eikä kaksinkertaista verotusta synny. Säännös voisi kuitenkin soveltua myös tällöin, jos pääliikkeen lainkäyttöalueella sovelletaan lisäksi kiinteän toimipaikan syrjinnän ehkäiseviä säännöksiä, joiden nojalla esimerkiksi kiinteän toimipaikan tappioita voidaan vähentää myös pääliikkeen verotuksessa. Vapautusmenetelmästä huolimatta säännös voisi lisäksi soveltua silloin, kun pääliikkeellä ja sivuliikkeellä on yhteisiä menoja, jotka vähennetään kokonaisuudessaan pääliikkeen verotuksessa, mutta osin myös sivuliikkeen verotuksessa.

Säännöksen soveltaminen edellyttäisi direktiivin 2 artiklan 9 kohdan toisen alakohdan b) kohdan mukaisesti, että kaksinkertainen vähennys sallitaan tuloista, jotka eivät ole luvussa 3.3.1 tarkoitettuja kahteen kertaan veropohjaan sisältyvää tuloja. Tällöin kiinteän toimipaikan verotuksessa meno vähennetään sellaista tuloa vastaan, joka ei sisälly veropohjaan pääliikkeen lainkäyttöalueella.

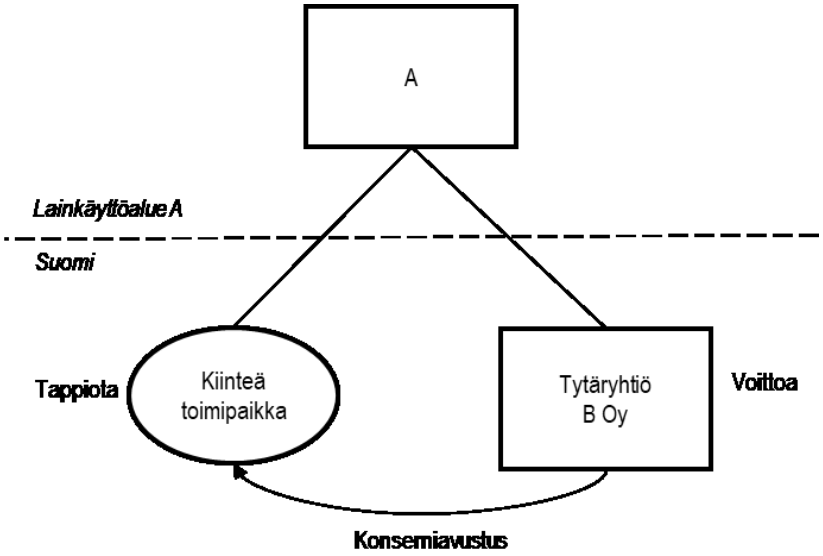
Ehdotetun säännöksen tyypillistä soveltamistilannetta Suomen verotuksessa voidaan kuvata seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 17

Ulkomainen yritys A harjoittaa liiketoimintaa Suomessa kiinteässä toimipaikassa sekä tytäryhtiön B Oy:n kautta. Kiinteän toimipaikan verotettava tulo Suomessa on tappiollinen ja B Oy:n voitollinen. B Oy antaa konserniavustuksen kiinteälle toimipaikalle; konserniavustus on kiinteän toimipaikan verotuksessa veronalainen tulo ja B Oy:n verotuksessa vähennyskelpoinen meno.

Kiinteän toimipaikan tulos sisällytetään ulkomaisen yrityksen tuloihin lukuun ottamatta konserniavustusta. Tällöin konserniavustusta vastaavan määrän osalta syntyy kaksinkertainen vähennys ilman, että sama tulo sisältyy veropohjaan kahteen kertaan. Jos yrityksen A verotuksessa ei pääliikkeen sijaintilainkäyttöalueella sovelleta kaksinkertaista vähennystä koskevaa ensisijaista (1 momentissa tarkoitettua säännöstä vastaavaa) hybridisäännöstä, tulisi Suomessa soveltaa tässä momentissa kuvattua toissijaista säännöstä. Tällöin kiinteän toimipaikan

verotuksessa konserniavustusta vastaava osa menoista jätetään vähentämättä. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Vapautusmenetelmään perustuva verosopimus

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin, että kiinteän toimipaikan tuloa, jota Suomen ja toisen EU:n jäsenvaltion välillä solmitun kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen perusteella voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa, ei sopimuksesta huolimatta vapautettaisi Suomessa verosta. Verokohtelun eroavuus perustuisi tällöin siihen, että Suomen verotuksessa sivuliikkeen katsotaan muodostavan verotuksessa kiinteän toimipaikan toisessa EU:n jäsenvaltiossa, kun taas toisen EU:n jäsenvaltion verotuksessa katsotaan, että kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, minkä johdosta tulo jää verottamatta. Säännös koskisi tällä hetkellä EU-valtioista vain Ranskan kanssa tehdyn verosopimuksen soveltamistilanteita, koska vain tässä sopimuksessa on määrätty Suomessa sovellettavasta verovapautuksesta 23 artiklan 2 a) kohdassa.

Direktiivissä säännös on 9 artiklan 5 kohdassa, jonka mukaan jäsenvaltion on edellytettävä, että verovelvollisen veropohjaan sisältyy tulot, jotka muuten luettaisiin hybridin kiinteän toimipaikan tuloiksi, jos verokohtelun eroavuus perustuu siihen, ettei hybridin kiinteän toimipaikan tulo ole veronalaista jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka on. Soveltamisalaan kuuluvia tilanteita on rajattu 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvillä määritelmillä. Hybridin kiinteän toimipaikan määritelmä on direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmannen alakohdan n) kohdassa. OECD:n raporteissa ei ole tällaista säännöstä vastaavaa suositusta.

Vastaavasti kuin 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa, säännöksen soveltaminen perustuisi sivuliikkeelle kohdistetusta suorituksesta johtuvaan vähennykseen ilman veropohjaan sisältymistä, koska sivuliikkeen lainkäyttöalueella ei katsota muodostuvan kiinteää toimipaikkaa. Säännösten soveltamisala ja niihin perustuva verotusratkaisu ovat kuitenkin erilaisia; 1 momentin 1 kohdassa kyse on vähennyksen epäämisestä ja 6 momentissa tulon verottamisesta.

Lisäksi 6 momentin soveltaminen ei edellyttäisi, toisin kuin 1 momentin 1 kohdan soveltaminen, että kyseessä olisi sivuliikkeen etuyhteydessä olevalta taholta tai strukturoidun järjestelyn yhteydessä saama suoritus. Ehdotettua 6 momenttia sovellettaisiin edellytysten täyttyessä ulkomaiselle sivuliikkeelle allokoituun tuloon, joka Suomen verolainsäädännön mukaan olisi veronalaista tuloa.

8 §. *Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan.* Pykälässä säädettäisiin menon vähennyskelvottomuudesta, jos menoa vastaava tulo voidaan toisella lainkäyttöalueella kuitata hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan. Säännöksessä on kyse menon vähennyskelpoisuudesta tilanteessa, jossa Suomessa oleva suorituksen maksaja ei suoraan ole hybridijärjestelyn osapuoli eikä sen tekemä suoritus johda tässä laissa tarkoitettuun verokohtelun eroavuuteen.

Säännös koskisi järjestelyä, jossa EU:n ulkopuolisella lainkäyttöalueella aikaansaatu hybridijärjestelyn vaikutus siirtyy Suomeen siten, että käytetään toimia, jotka eivät kuulu tässä esityksessä kuvattujen muiden hybridisäännösten soveltamisalaan. Säännöstä ei sovellettaisi, jos suorituksensaaja sijaitsee sellaisella lainkäyttöalueella, joka on toimeenpannut direktiivin sääntelyä vastaavat hybridisäännökset. Säännöstä ei sovellettaisi myöskään silloin, kun suorituksensaaja sijaitsee EU:n jäsenvaltiossa.

Kuittaamista koskeva säännös sisältäisi vain menon vähennyskelvottomuutta koskevan säännön ja sääntöä sovellettaisiin vain suoritukseen, joka ei perustu, mutta kuitenkin liittyy hybridijärjestelyyn. Ilman kuittaamista koskevaa säännöstä menon vähentäminen määräytyisi normaalien kyseistä menoa koskevien säännösten mukaisesti.

Kuittaamista koskevan säännöksen soveltaminen voi jäljempänä kuvatuin tavoin olla vaikeaa ilman tietoa kyseiseen etuyhteyspiiriin kuuluvien yritysten välisistä suorituksista. OECD:n 2015 raportissa on tämän vuoksi otettu lähtökohdaksi, että selvittely ja säännöksen soveltaminen tapahtuvat ensi sijassa verovelvollisen toimesta ja verovelvollisen tulisi verotuksessaan esittää tekemänsä selvitys. Jos tällaista selvitystä ei saada, on Verohallinnolla luonnollisesti mahdollisuus soveltaa säännöstä myös oma-aloitteisesti.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että meno ei olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin suorituksensaaja voi suoraan tai epäsuorasti verotuksessaan kuitata saamansa tulon sellaista menoaan vastaan, joka liittyy direktiivissä tarkoitettuun hybridijärjestelyyn. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että verovelvollinen ja suorituksensaaja ovat 1 §:n 3 momentissa tarkoitetussa etuyhteydessä toisiinsa tai että tilanteessa on kyse strukturoidusta järjestelystä.

Direktiivissä kuittaamista koskevan tilanteen kuvaus ja siihen sovellettava säännös sisältyvät 9 artiklan 3 kohtaan. Säännöksen mukaan jäsenvaltion on evättävä verovelvollisen suorittaman menon vähentäminen siltä osin kuin kyseisellä menolla rahoitetaan suoraan tai epäsuorasti vähennyskelpoisia menoja, jotka aiheuttavat verokohtelun eroavuuden etuyhteydessä olevien yritysten välisen tai osana strukturoitua järjestelyä toteutetun liiketoimen tai liiketoimien sarjan kautta, ellei joku liiketoimeen tai liiketoimien sarjaan liittyvistä lainkäyttöalueista ole tehnyt vastaavaa tällaiseen verokohtelun eroavuuteen liittyvää oikaisua. Direktiivin 2 artiklan 9 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyvät määritelmät rajaavat säännöksen soveltamista. OECD:n raportissa näitä tilanteita koskevat vuoden 2015 raportin suositus 8 ja vuoden 2017 raportissa kiinteiden toimipaikkojen osalta suositus 5. Molemmissa raporteissa tilanteesta käytetään nimitystä imported mismatch.

Järjestelyn osapuolet, maksettu suoritus ja verokohtelun eroavuus

Säännöstä sovellettaisiin luvussa 3.3.1 tarkoitettuun Suomen verotuksessa vähennyskelpoiseen menoon, jonka 1 §:ssä tarkoitettu yhteisö tai muu taho vähentää täällä verotuksessa. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että suorituksensaajaan ei sovelleta hybridisäännöksiä ja että tämä vähentää omassa verotuksessaan menon, joka johtaa suoraan tai epäsuorasti hybridisääntelyssä tarkoitettuun verokohtelun eroavuuteen. Suorituksensaajan saaman suorituksen ja maksamansa suorituksen välillä tulisi olla yhteys siten, että maksamansa suoritus voidaan katsoa vähennettävän sen Suomesta saamasta suorituksesta.

Verokohtelun eroavuudella tarkoitettaisiin myös tässä säännöksessä kaksinkertaista vähennystä tai tulon jäämistä verottamatta. Säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa verokohtelun eroavuudella on merkitystä silloin, kun se syntyy suorituksensaajan ja toisen yksikön välillä. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei siis olisi se, että maksajan ja suorituksensaajan välillä syntyy verokohtelun eroavuus. Tällöin Suomesta saadun suorituksen katsotaan tulevan kuitatuksi suoraan verokohtelun eroavuuden aiheuttavaa suorituksensaajan tekemää suoritusta vastaan.

Verokohtelun eroavuudella on säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa merkitystä myös silloin, kun se syntyy kahden muun yksikön välillä, joista kumpikaan ei ole säännöksessä tarkoitettu suorituksensaaja. Tällöin on kyse tilanteesta, jossa suorituksensaajan Suomesta saama suoritus ei suoraan kuittaannu suorituksensaajan verotuksessa sellaista menoa vastaan, josta aiheutuu verokohtelun eroavuus. Tällaisessa tilanteessa Suomesta saadun suorituksen katsotaan kuittaantuvan järjestelyjen ketjussa myöhemmässä vaiheessa ja muiden yksiköiden välisessä järjestelyssä sellaista menoa vastaan, josta syntyy verokohtelun eroavuus. Jälkimmäisessä tilanteessa kuittaamista koskeva hybridisäännös ei tulisi sovellettavaksi Suomessa, jos sitä vastaavaa säännöstä sovelletaan esimerkiksi suorituksensaajan lainkäyttöalueella.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, että suoritus tapahtuisi lainkäyttöalueelta toiselle. Säännös ei voisi tulla sovellettavaksi, jos suoritus tapahtuisi kahden suomalaisen yksikön välillä eikä silloin, kun suoritus tapahtuu suomalaisen yksikön ja EU-alueella sijaitseva yksikön välillä.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi edellä kuvatulla tavalla, että Suomessa tehty vähennys voidaan yhdistää toisen yksikön tekemään vähennykseen, joka perustuu hybridijärjestelyyn. Näiden verotuksessa tehtävien vähennysten välisen yhteyden ja vähennyskelvottoman määrän selvittämistä koskeva ohjeistus sisältyy OECD:n raporttiin[71]. Ohjeistuksen mukaan säännöstä sovellettaessa edettäisiin vaiheittain seuraavasti:

— Ensimmäisessä vaiheessa olisi selvitettävä, onko hybridijärjestelyyn perustuvaa vähennystä pidettävä osana strukturoitua järjestelyä. Jos näin on, kuittaamista koskevaa säännöstä tulisi soveltaa samaan strukturoituun järjestelyyn liittyvään mihin tahansa vähennykseen, jolla suorasti tai epäsuorasti on rahoitettu hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta. Strukturoituun järjestelyyn sovellettavaa menettelyä käytettäisiin myös silloin, kun strukturoitu järjestely tapahtuu etuyhteyspiirin sisällä; normaalisti hybridisäännöksiä sovellettaessa strukturoidun järjestelyn olemassaoloa ei ole välttämätöntä selvittää, jos etuyhteyttä koskeva soveltamisedellytys täyttyy.
— Jos tilanteeseen ei ole sovellettu ensimmäisen vaiheen säännöstä muulla lainkäyttöalueella, sovellettavaksi tulee toisen vaiheen menettely. Toisen vaiheen menettely voi tulla sovelletta-

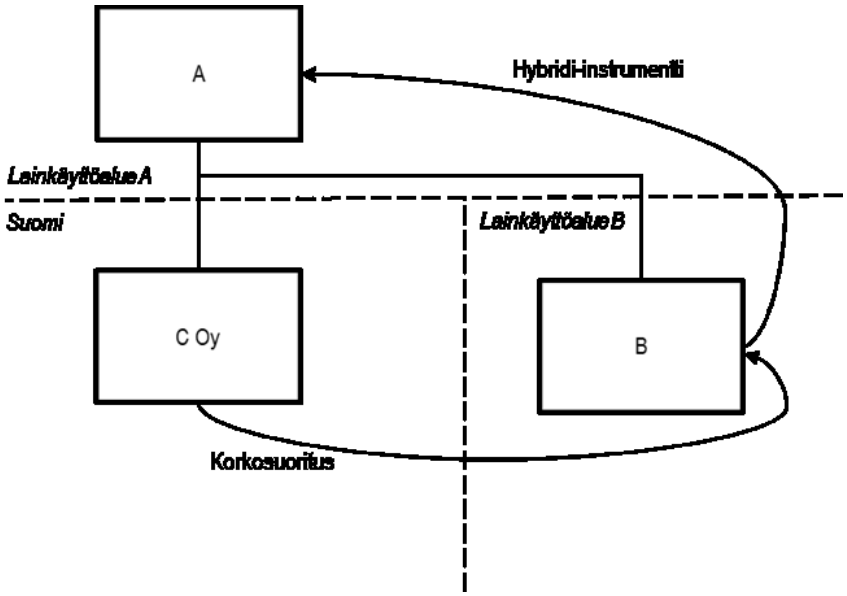
[71] OECD 2015 kappaleet 246-247.

vaksi useammalla lainkäyttöalueella samanaikaisesti. Toisessa vaiheessa säännöstä tulisi soveltaa vähennykseen, joka voidaan katsoa tulleen suoraan kuitatuksi etuyhteydessä olevan yrityksen hybridijärjestelyyn perustuvaa suoritusta vastaan.
— Lopuksi tulisi määrittää, voidaanko muiden säännösten soveltamisen jälkeen vielä jäljellä olevien hybridijärjestelyyn perustuvien vähennysten katsoa tulleen epäsuorasti kuitatuksi samaan etuyhteyspiiriin kuuluvien yritysten vähennyksistä. Tällöin tarkastellaan mitä tahansa etuyhteyspiirin sisäisiä suorituksia, jotka hybridijärjestelyyn perustuvia vähennyksiä tehnyt yritys on saanut.

OECD:n raportti sisältää 16 esimerkkiä kuittaamiseen perustuvan säännöksen soveltamisesta. Säännöksen soveltaminen voisi tulla Suomessa kyseeseen esimerkiksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 18

Suomalainen yhtiö C Oy on tytäryhtiö A-konsernissa, johon kuuluvat eri lainkäyttöalueilla sijaitsevat A-emoyhtiö ja toinen tytäryhtiö B. B vähentää verotuksessaan korkosuorituksen, jonka on maksanut A:lle. Suoritus johtaa hybridisäännöksissä tarkoitettuun verokohtelun eroavuuteen, koska lainkäyttöalueella A suoritusta pidetään lainainstrumentin ehtojen perusteella verovapaana osinkona. Lainkäyttöalueella A tai B ei kuitenkaan sovelleta OECD:n raporttiin perustuvia suosituksia hybridijärjestelyjen eliminoimiseksi. Suomalainen yhtiö ottaa lainan B:ltä ja maksaa tämän perusteella korkosuorituksen B:lle. Korkotulo sisältyy B:n veropohjaan. Suomalaisen yhtiön korkomenoa vastaava tulo kuittaantuu tässä tilanteessa suoraan hybridijärjestelyssä syntyvää verovaikutusta vastaan. Suomessa olisi sovellettava kuittaamista koskevaa säännöstä. Esimerkkiä voidaan havainnollistaa alla olevalla kuviolla:



Pykälän 2 momentissa säädettäisiin poikkeuksesta 1 momentin säännöksen soveltamisalaan. Poikkeus koskisi tilannetta, jossa suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla 1 momentissa tarkoitetussa tilanteessa voisi syntyä verokohtelun eroavuus, sovelletaan direktiivin sääntelyä vastaavaa hybridisääntelyä. Tällöin Suomessa ei sovellettaisi 8 §:n säännöstä.

1.2 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

4 § *Hyvityksen enimmäismäärä.* Pykälään lisättäisiin 5 momentti, jossa säädettäisiin, ettei hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritettavaa ulkomaan veroa hyvitettäisi siltä osin kuin se ylittää tästä tulosta Suomessa verotettavaksi luetusta määrästä täällä maksetun veron määrän. Uusi 5 momentti merkitsisi poikkeusta hyvityksen normaalista laskennasta ja sitä sovellettaisiin vain hybridijärjestelyjä koskevassa laissa tarkoitettuihin hybridisiirtotilanteisiin. Jos kyse ei ole hybridisiirrosta, 5 momenttia ei sovellettaisi ja hyvitys laskettaisiin nykyiseen tapaan.

Direktiivin sääntelyssä ehdotettua säännöstä vastaa 9 artiklan 6 kohdan säännös. Säännöksen mukaan verovelvollisen jäsenvaltion on rajoitettava hybridisiirtoon perustuvasta suorituksesta peritystä lähdeverosta myönnetty hyvitys suhteessa tällaiseen suoritukseen liittyvään veronalaiseen nettotuloon. Säännöstä sovelletaan, jos hybridisiirron on suunniteltu johtavan siihen, että lähdevero hyvitetään useammalle kuin yhdelle asianomaiselle osapuolelle. Vastaava sääntely sisältyy OECD:n 2015 suositukseen 2.

Pykälään lisättäisiin 6 momentti, jossa säädettäisiin 5 momentissa säädetyn rajoituksen soveltamisalan rajoittamisesta. Momentin 1 kohdan mukaan 5 momentin säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että sama ulkomaan vero vähennetään myös toisella lainkäyttöalueella. Momentin 2 kohdan mukaan 5 momentin soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että kyse on strukturoidusta järjestelystä.

Säännöksessä tarkoitettuun tilanteeseen ei sovelleta luvussa 3.3.1 mainittuja soveltamisalan rajauksia eikä sääntelyn soveltamisen edellytyksenä ole, että verokohtelun eroavuus syntyisi etuyhteydessä olevien osapuolten välillä.

Hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain 1 §:n 5 momenttiin sisältyvän strukturoidun järjestelyn määritelmän mukaan sillä tarkoitetaan järjestelyä, jossa verokohtelun eroavuudesta syntyy veroetu verovelvolliselle tai verovelvolliseen etuyhteydessä olevalle yritykselle. Strukturoidun järjestelyn käsite, jota käytetään 6 momentin säännöksessä poikkeaisi hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain säännöksestä. Tämä johtuu siitä, että ulkomaisen veron hyvittämistä koskevaa sääntelyä sovelletaan verovelvolliskohtaisesti. Toisen verovelvollisen saama etu ei pääsääntöisesti johda toisen verovelvollisen verottamiseen, minkä vuoksi määritelmä rajattaisiin verovelvolliselle itselleen syntyvään veroetuun.

OECD:n 2015 raportin luvussa 15 on käsitelty hybridijärjestelyjä koskevien suositusten ja verosopimusten välistä suhdetta. Kappaleessa 445 on käsitelty suosituksen 2.2 ja verosopimusten menetelmäartikloihin sisältyvien hyvitysmenetelmää koskevien määräysten suhdetta. Raportissa on todettu, että suositus 2.2, jonka mukaan hyvityksen määrä tulisi tietyissä tilanteissa rajoittaa suhteessa järjestelystä syntyvän verotettavan nettotulon määrään, vaikuttaa olevan yhdenmukainen hyvitysmenetelmässä säädetyn kansalliseen verotukseen liittyvän rajoituksen

kanssa. Raportissa viitataan OECD:n malliverosopimuksen[72] kommentaarin kappaleisiin 60 ja 63, joiden mukaan hyvityksen määrän laskeminen on jätetty kansallisesti säädettäväksi.

Direktiivissä ja OECD:n raportissa tarkoitettu hybridisiirtoon perustuvan lähdeveron hyvittämisen rajaamista koskeva säännös voisi soveltua esimerkiksi seuraavassa tilanteessa:

Esimerkki 19

Suomessa yleisesti verovelvollinen A Oy lainaa obligaatioita toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalta B:ltä. Suomessa A Oy:n katsotaan suoraan saavan obligaatioiden perusteella maksetun koron 100 euroa, josta on suoritettu maksajan lainkäyttöalueella kymmenen euroa lähdeveroa. Myös toisella lainkäyttöalueella B:n katsotaan saavan koron suoraan. A Oy korvaa sopimuksen mukaisesti nettokoron (90 euroa) lainanantajalle eli B:lle. Suomessa A Oy:n veronalaista tuloa on korko 100 euroa, josta vähennetään B:lle maksettu korvaus 90 euroa, jolloin obligaatioista saadun tuoton osalta verotettavaksi tuloksi jää kymmenen euroa, josta maksetaan veroa kaksi euroa. Koko ulkomainen lähdevero kymmenen euroa hyvitetään Suomessa siten, että kaksi euroa hyvitetään korkotulosta maksettua veroa vastaan ja kahdeksan euroa A Oy:n muista tuloista maksettuja veroja vastaan.

Sovellettaessa ehdotettua säännöstä edellä kuvatun esimerkin tilanteessa A Oy:n hybridijärjestelyyn perustuvaan verotettavaan ulkomaantuloon kymmenen euroa (100 - 90 euroa) liittyvä ulkomaisen veron suhteellinen määrä (10/100 = 1/10) olisi yksi euro eli hyvityksen määrä olisi tällöin yksi euro. Se suhteellinen osa ulkomaisesta verosta, joka kohdistuu A Oy:n maksamaan korvaukseen, ei tulisi hyvitettäväksi A Oy:n verotuksessa. Tämä määrä ei myöskään muodostaisi 5 §:n ehdotetun 4 momentin mukaan A Oy:lle käyttämätöntä hyvitystä.

5 § *Käyttämätön hyvitys.* Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jossa säädettäisiin, ettei 4 §:n uuden 5 momentin nojalla hyvittämättä jäänyttä määrää voisi vähentää käyttämättömänä hyvityksenä.

1.3 Laki elinkeinotulon verottamisesta

Lain 4 §:ään lisättäisiin 2 momentti ja 7 §:ään 3 momentti, joissa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännökset koskisivat yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

1.4 Tuloverolaki

Lain 29 §:ään lisättäisiin 3 momentti, jossa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännös koskisi yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

---

[72] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm

1.5 Maatilatalouden tuloverolaki

Lain 4 §:ään lisättäisiin 4 momentti, jossa säädettäisiin, että eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa tarkoitettuihin järjestelyihin liittyviin tuloihin ja menoihin sovellettaisiin mainitun lain säännöksiä. Säännös koskisi yhteisöjen, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden kyseisiin järjestelyihin liittyvien tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuutta.

2 Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella ja koska neuvoston direktiivissä (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

Lakiehdotukset

1.

Laki

eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Soveltamisala

Tässä laissa säädetään rajat ylittäviin hybridijärjestelyihin liittyvien menojen vähennyskelpoisuudesta ja tulojen veronalaisuudesta. Menot ovat tämän lain nojalla vähennyskelpoisia kuitenkin vain, jos ne olisivat vähennyskelpoisia tuloverolain (1535/1992), elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) nojalla.

Lakia sovelletaan

1) yhteisöön ja rajoitetusti verovelvollisen Suomessa sijaitsevaan tuloverolain 13 a §:ssä tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan;

2) 5 §:n 1 momenttia ja 6 §:n 2 momenttia lukuun ottamatta avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön.

Lain 3—5 §:ää, 6 §:n 1 ja 2 momenttia ja 7 §:n 1 momenttia sovelletaan, jos verokohtelun eroavuus syntyy verovelvollisen ja samaan liikekirjanpidolliseen konserniin kuuluvan yksikön välillä tai verovelvollisen ja siihen etuyhteydessä olevan henkilön välillä. Lain 8 §:ää sovelletaan, kun verokohtelun eroavuus syntyy verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä. Toinen henkilö on etuyhteydessä verovelvolliseen seuraavasti:

1) verovelvollisella on suoraan tai välillisesti vähintään 50 prosentin osuus toisen yksikön äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada vähintään 50 prosenttia sen voitoista;

2) toisella henkilöllä tai yksiköllä on suoraan tai välillisesti vähintään 50 prosentin osuus verovelvollisen äänioikeuksista tai pääomasta tai oikeus saada sen voitoista vähintään 50 prosenttia;

3) verovelvollisella on yhteys toiseen yksikköön sen perusteella, että luonnollisella henkilöllä tai jollain yksiköllä suoraan tai välillisesti on molemmista yksiköistä vähintään 50 prosentin osuus; tai

4) verovelvollisella on yhteys toiseen yksikköön sen perusteella, että sillä on huomattava vaikutusvalta toisen johdossa tai toisella on huomattava vaikutusvalta sen johdossa.

Sovellettaessa 3 momenttia katsotaan henkilöllä, joka toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön äänioikeuksien tai pääomaomistuksen suhteen, olevan toisen henkilön kaikki äänioikeudet tai koko pääomaomistus kyseisessä yksikössä.

Lain 3—5 §:ä, 6 §:n 1 ja 2 momenttia, 7 §:n 1 momenttia ja 8 §:ä sovelletaan lisäksi järjestelyyn, jonka ehtoihin on hinnoiteltu verokohtelun eroavuus tai joka on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, paitsi jos verovelvollisen tai etuyhteydessä olevan henkilön ei voida kohtuudella odottaa olevan tietoinen verokohtelun eroavuudesta eikä se hyödy verokohtelun eroavuudesta johtuvan veroetuuden arvosta.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:
1) *yksiköllä* oikeushenkilöä ja oikeudellista järjestelyä;
2) *hybridiyksiköllä* yksikköä tai järjestelyä, joka katsotaan itsenäiseksi verovelvolliseksi yhden lainkäyttöalueen lakien mukaisesti ja jonka tulot tai menot katsotaan yhden tai useamman muun henkilön tuloiksi tai menoiksi toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti;
3) *henkilöllä* luonnollista henkilöä ja yksikköä;
4) *verokohtelun eroavuudella* 3-8 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ilmeneviä menon kaksinkertaisia vähennyksiä ja vähennyksiä ilman vastaavan tulon sisältymistä veropohjaan;
5) *verovelvollisella* lain soveltamisalaan 1 §:n 2 momentin mukaan kuuluvia tahoja.

3 §

Rahoitusvälineeseen liittyvä hybridijärjestely

Rahoitusvälineen perusteella suoritettu meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luonnehdinta on suorituksensaajan lainkäyttöalueen tai edellä tarkoitetun muun lainkäyttöalueen verotuksessa erilainen kuin Suomen verotuksessa.

Suoritus katsotaan sisällytetyksi veropohjaan, jos se sisältyy veropohjaan verokaudella, joka alkaa 12 kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolle suoritus verovelvollisen verotuksessa kuuluu.

Rahoitusvälineellä tarkoitetaan hybridisiirtoa ja muuta välinettä tai järjestelyä, siltä osin kuin sen perusteella suoritettua rahoitustuottoa tai oman pääoman tuottoa verotetaan Suomen verotuksessa velan, oman pääoman tai johdannaisten verotusta koskevien sääntöjen mukaisesti. Hybridisiirrolla tarkoitetaan toisen rahoitusvälineen siirtämistä koskevaa järjestelyä, jos siirretyn rahoitusvälineen tuottoa kohdellaan verotuksellisesti useamman kuin yhden järjestelyn osapuolen samanaikaisesti saamana tuottona. Korvausta, joka on suoritettu hybridisiirrolla siirretyistä varoista saadun tuoton perusteella, pidetään tätä pykälää sovellettaessa rahoitusvälineeseen perustuvana menona.

Poiketen siitä, mitä 1 ja 3 momentissa säädetään, hybridisiirtoon perustuva meno on kuitenkin vähennyskelpoinen siltä osin kuin
1) hybridisiirto toteutetaan säännellyllä markkinalla; ja
2) verovelvollinen on rahoitusalan välittäjä, jolle kaikki siirretystä rahoitusvälineestä saadut määrät ovat veronalaista tuloa.

Poiketen siitä, mitä 1 §:n 3 momentin 1—3 kohdassa säädetään, etuyhteyden katsotaan tätä pykälää sovellettaessa perustuvan vähintään 25 prosentin suoraan tai välilliseen osuuteen ääni-oikeuksista tai pääomasta tai oikeuteen saada vähintään 25 prosenttia voitoista.

4 §

Hybridiyksikkö suorituksensaajana

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Meno

on vähennyskelvoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että menoa vastaava tulo kohdistetaan suorituksen saaneen hybridiyksikön lainkäyttöalueella eri yksikölle kuin sellaisen henkilön lainkäyttöalueen verotuksessa, jolla on osuus hybridiyksikössä.

Toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan hybridiyksikön saama suoritus, joka ei sisälly veropohjaan tällä lainkäyttöalueella, on veronalaista tuloa siltä osin kuin se vastaa verovelvollisen osuutta hybridiyksikössä ja se vähennetään muun yksikön verotuksessa, eikä vähennystä evätä tämän lainkäyttöalueella. Suoritus on veronalaista tuloa kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että suoritus kohdistetaan hybridiyksikön lainkäyttöalueella eri yksikölle kuin Suomen verotuksessa.

5 §

Hybridiyksikkö suorituksen maksajana

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että menon on suorittanut hybridiyksikkö.

Hybridiyksiköltä saatu suoritus, jonka tämä vähentää verotuksessaan, on veronalaista tuloa siltä osin kuin vähennystä ei evätä hybridiyksikön verotuksessa. Suoritus on veronalaista tuloa kuitenkin vain, jos tilanteessa syntyy verokohtelun eroavuus, joka johtuu siitä, että suorituksen maksaja on hybridiyksikkö.

Mitä 1 ja 2 momenteissa säädetään vähennyskelpoisuudesta ja veronalaisuudesta, sovelletaan vain siltä osin kuin vähennys tehdään suorituksen maksajan lainkäyttöalueen verotuksessa tulosta, joka ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella.

6 §

Kaksinkertainen vähennys

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään toisen yksikön verotuksessa toisella lainkäyttöalueella. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain siltä osin kuin tulo, josta vähennys toisella lainkäyttöalueella tehdään, ei ole Suomessa veronalaista tuloa ja jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että toisella lainkäyttöalueella sijaitseva yksikkö on hybridiyksikkö.

Mitä 1 momentissa säädetään vähennyskelpoisuudesta, sovelletaan myös silloin, kun verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että verovelvollinen on hybridiyksikkö, eikä vähennystä evätä toisella lainkäyttöalueella.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään toisella lainkäyttöalueella, jolla Suomessa yleisesti verovelvollinen on myös yleisesti verovelvollinen tämän lainkäyttöalueen lainsäädännön nojalla, sellaisesta tulosta, joka ei ole veronalaista tuloa Suomessa. Jos toinen lainkäyttöalue on Euroopan unionin jäsenvaltio, säännöstä sovelletaan kuitenkin vain, jos verovelvollisen kotipaikan ei Suomen ja tämän valtion välillä voimassa olevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan katsota olevan Suomessa.

7 §

Kiinteään toimipaikkaan liittyvät tilanteet

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että:

1) tulo kohdistetaan suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa sen muulla lainkäyttöalueella olevalle kiinteälle toimipaikalle ja viimeksi mainitun lainkäyttöalueen verotuksessa kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuvan; tai

2) tulo kohdistetaan suorituksensaajan lainkäyttöalueen verotuksessa sen toisella lainkäyttöalueella olevalle kiinteälle toimipaikalle ja tämän lainkäyttöalueen verotuksessa pääliikkeelle tai suorituksensaajan muulla lainkäyttöalueella olevalle kiinteälle toimipaikalle ja viimeksi mainitun lainkäyttöalueen verotuksessa tuloa ei kohdisteta tälle kiinteälle toimipaikalle.

Meno, jonka 1 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetun kiinteän toimipaikan katsotaan suorittavan laskennallisena korvauksena toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle pääliikkeelle tai sen toiselle kiinteälle toimipaikalle, ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly näiden veropohjaan. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain siltä osin kuin tulo, josta vähennys Suomessa tehdään, ei sisälly veropohjaan myös suorituksensaajan lainkäyttöalueella.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään verovelvollisen kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain siltä osin kuin tulo, josta vähennys kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella tehdään, ei ole Suomessa veronalaista.

Verotuksessa vähennetty meno lisätään verotettavaan tuloon siltä osin kuin se myöhemmin vähennetään 3 momentissa tarkoitetussa tilanteessa toisella lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, joka ei ole Suomessa veronalaista tuloa. Vähennyskelvoton määrä lisätään sen verovuoden tuloon, jona vähennys toisella lainkäyttöalueella tehdään.

Meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin sama meno vähennetään 1 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetun kiinteän toimipaikan verotuksessa Suomessa ja saman yksikön verotuksessa toisella lainkäyttöalueella sellaisesta tulosta, joka ei sisälly veropohjaan molemmilla lainkäyttöalueilla, eikä vähennystä evätä tällä toisella lainkäyttöalueella.

Poiketen siitä, mitä Suomen ja Euroopan unionin jäsenvaltion välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevassa sopimuksessa on määrätty, liiketulo, joka sopimuksen määräyksen mukaan on Suomen verosta vapaa, ei ole verovapaata tuloa, jos tuloa ei veroteta toisessa sopimusvaltiossa. Säännöstä sovelletaan kuitenkin vain, jos tuloa ei veroteta toisessa sopimusvaltiossa sen vuoksi, että liiketoimintaa ei tässä toisessa valtiossa katsota harjoitetun siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta.

8 §

Menon kuittaaminen hybridijärjestelyyn liittyvää suoritusta vastaan

Euroopan unionin ulkopuolisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle yksikölle suoritettu meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin menoa vastaava tulo voidaan suoraan tai epäsuorasti kuitata sellaista menoa vastaan, josta seuraa verokohtelun eroavuus sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä (EU) 2016/1164, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/952 tarkoitetulla tavalla.

Mitä 1 momentissa säädetään vähennyskelpoisuudesta, ei sovelleta siltä osin kuin lainkäyttöalueella, jolla verokohtelun eroavuus syntyy, sovelletaan 1 momentissa mainittuja direktiivin säännöksiä vastaavia säännöksiä.

9 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 4 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1360/2009, uusi 5 ja 6 momentti sekä 5 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1360/2009 ja 313/2019, uusi 4 momentti seuraavasti:

4 §

Hyvityksen enimmäismäärä

— —

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa ja 3 §:n 1 momentissa säädetään hyvityksestä, eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain (/) 3 §:ssä tarkoitetun hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritetun ulkomaisen veron hyvitys on enintään se suhteellinen osa vieraalle valtiolle suoritettujen verojen määrästä, joka vastaa tästä tulosta Suomessa verotettavaksi tuloksi luettua määrää.

Mitä 5 momentissa säädetään hyvityksestä, sovelletaan vain jos:

1) samasta tulosta suoritettu ulkomainen vero hyvitetään myös toisella lainkäyttöalueella sen vuoksi, että tällä lainkäyttöalueella tulo katsotaan saaduksi siellä ja

2) hybridisiirron on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, ja verovelvollisen voidaan kohtuudella olettaa olleen tietoinen verokohtelun eroavuudesta.

5 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

— —

Poiketen siitä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään hyvityksestä, 4 §:n 5 momentin nojalla hyvittämättä jäänyttä määrää ei voi vähentää käyttämättömänä hyvityksenä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa

---

3.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 4 §:ään uusi 2 momentti ja 7 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 308/2019, uusi 3 momentti seuraavasti:

4 §

— —

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

7 §

— —

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät menot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

4.

Laki

tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolain (1535/1992) 29 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

29 §

Tulokäsite ja tulolajit

— —

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

5.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 4 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 718/1990 ja 1541/1992, uusi 4 momentti seuraavasti:

4 §

— —

Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 31 päivänä lokakuuta 2019

Pääministeri

Antti Rinne

Valtiovarainministeri Mika Lintilä

Liitteet
Rinnakkaistekstit

2.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 5 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 4 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1360/2009, uusi 5 ja 6 momentti sekä 5 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1360/2009 ja 313/2019, uusi 4 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
4 §	4 §
Hyvityksen enimmäismäärä	*Hyvityksen enimmäismäärä*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Poiketen siitä, mitä 2 momentissa ja 3 §:n 1 momentissa säädetään hyvityksestä, eräistä hybridijärjestelyistä annetun lain (/) 3 §:ssä tarkoitetun hybridisiirron kohteena olevien varojen perusteella saadusta tulosta suoritetun ulkomaisen veron hyvitys on enintään se suhteellinen osa vieraalle valtiolle suoritettujen verojen määrästä, joka vastaa tästä tulosta Suomessa verotettavaksi tuloksi luettua määrää.
	Mitä 5 momentissa säädetään hyvityksestä, sovelletaan vain jos:
	1) samasta tulosta suoritettu ulkomainen vero hyvitetään myös toisella lainkäyttöalueella sen vuoksi, että tällä lainkäyttöalueella tulo katsotaan saaduksi siellä ja
	2) hybridisiirron on suunniteltu tuottamaan verokohtelun eroavuudesta johtuva lopputulos, ja verovelvollisen voidaan kohtuudella olettaa olleen tietoinen verokohtelun eroavuudesta.

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
5 §	5 §
Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys	*Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Poiketen siitä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään hyvityksestä, 4 §:n 5 momentin nojalla hyvittämättä jäänyttä määrää ei voi vähentää käyttämättömänä hyvityksenä.
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
	Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 4 §:ään uusi 2 momentti ja 7 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 308/2019, uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
4 §	4 §
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.
7 §	7 §
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät menot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . *Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.*

4.

Laki

tuloverolain 29 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolain (1535/1992) 29 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
29 §	29 §
Tulokäsite ja tulolajit	*Tulokäsite ja tulolajit*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . *Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.*

5.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 4 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 4 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 718/1990 ja 1541/1992, uusi 4 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
4 §	4 §
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
	Eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin järjestelyihin liittyvät tulot ovat kuitenkin veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia mainitussa laissa säädetyllä tavalla.
	———
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
	Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.
	———