VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Käänteisten hybridiyksiköiden verotus (HE 204/2021 vp)

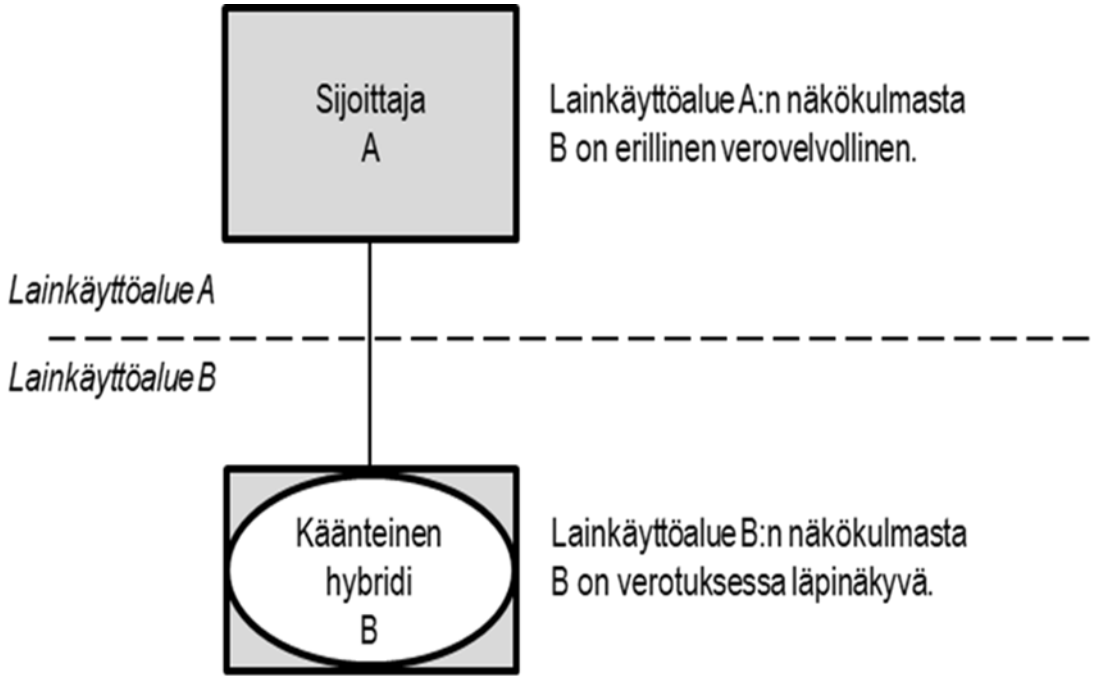
Jaana Mikkola, neuvotteleva virkamies
Meeri Karlsson, erityisasiantuntija

Verojaosto 29.10.2021

Tausta: OECD:n BEPS-hanke sekä ATAD2

- OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke (*Base Erosion and Profit Shifting*), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveropohjan rapautumista
- BEPS-hankkeeseen sisältyviä OECD:n suosituksia on saatettu voimaan EU:ssa veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä (*The Anti Tax Avoidance Directive*)
  - ATAD1
    - Kansallista sääntelyä esim. korkovähennysrajoituksiin ja väliyhteisöihin liittyen 1.1.2019 alkaen
  - ATAD2
    - Kansallista sääntelyä eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotukseen liittyen 1.1.2020 alkaen
      - Esityksessä kyse viimeisen ATAD2:n säännön implementoinnista

Käänteisen hybridiyksikön tilanne



Lainkäyttöalue A:n verotuksessa yksikkö B:tä pidetään erillisenä verovelvollisena, kun taas lainkäyttöalue B:n näkökulmasta yksikkö B on verotuksessa läpinäkyvä

→B on siten hybridiyksikkö eli OECD:n määritelmän mukainen käänteinen hybridi (*reverse hybrid*)

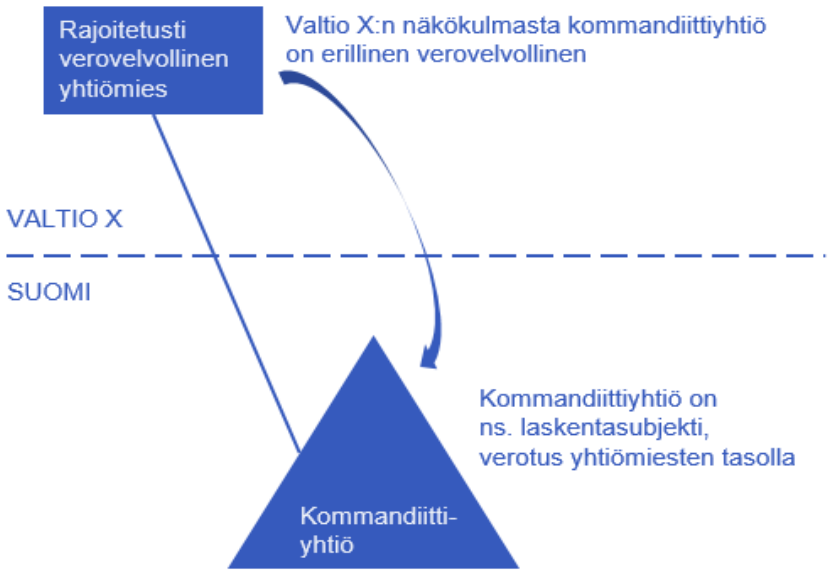
Käänteisen hybridin tilanteita koskeva 9 a artikla

- Muutosdirektiivin (ATAD2) 9 a artikla edellyttää, että soveltamisedellytysten täyttyessä hybridiyksiköllä katsotaan olevan kotipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa se on perustettu tai johon se on sijoittautunut, ja sitä **verotetaan sen tuloista siltä osin kuin näitä tuloja ei muutoin veroteta** kyseessä olevan jäsenvaltion tai muun lainkäyttöalueen lainsäädännön mukaisesti

  → 9 a artiklan mukaan verotuksessa läpivirtaavaa yksikköä on verotettava sen tulosta käänteisen hybridin tilanteessa

Ehdotettu sääntelymalli

- Suomessa mahdollisia käänteisiä hybridiyksiköitä voisivat olla elinkeinoyhtymät (esim. kommandiittiyhtiöt ja avoimet yhtiöt)
- Esityksessä ehdotetaan, että muutosdirektiivin 9 a artikla pantaisiin täytäntöön laajentamalla rajoitetusti verovelvollisten yhtiömiesten verovelvollisuutta direktiivissä tarkoitetuissa käänteisen hybridiyksikön tilanteissa
- Verovelvollisuuden asettaminen yhtymälle sopisi huonosti Suomen verojärjestelmään ja edellyttäisi perustavanlaatuisia muutoksia verojärjestelmään
  - Mahdollisesti jopa yhtymäverotusmallin uudelleen arvioiminen kokonaisuutena tarpeen



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Esityksen pääasiallinen sisältö

- Hybridilakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 8 a §, jolla muutetaan suomalaisen elinkeinoyhtymän rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verokohtelua niissä tilanteissa, joissa vallitsee käänteisen hybridiyksikön tilanne
- Edellytyksenä olisi direktiivin mukaisesti, että kyse olisi tilanteesta, jossa tuloja ei muutoin veroteta
  - Rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen tulo-osuutta voidaan jo nykyisin verottaa monissa tilanteissa
    - Vrt. erityisesti tuloverolain 9 §:n 5 momentti (läpivirtausperiaatteeseen perustuva verokohtelu tietyissä rahastotilanteissa)
    - Tuloverolain 9 §:n 5 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, ettei sitä sovelleta käänteisen hybridiyksikön tilanteessa

Esityksen pääasiallinen sisältö

- Ehdotukseen sisältyy vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus, jonka mukaan sääntelyä ei ole tarkoitus soveltaa, jos käänteinen hybridiyksikkö on tietyt edellytykset täyttävä vaihtoehtorahasto
  - Direktiivin mukaan 9 a artiklan 2 kohdan mukaan käänteisiä hybridejä koskevaa säännöstä ei sovelleta yhteissijoitusvälineeseen, joka on laajaomisteinen, jolla on hajautettu arvopaperisalkku ja jota koskevat sijoittajansuojasäännökset maassa, johon se on sijoittautunut.

Esityksen pääasiallinen sisältö

- Laissa tarkoitettuja käänteisiä hybridiyksiköitä voivat olla **elinkeinoyhtymät**
- Säännöstä sovelletaan vain sellaisiin yhtiömiehiin, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan **oikeushenkilöitä tai oikeudellisia järjestelyjä** (eli muita kuin luonnollisia henkilöitä)
- Rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen tulona verotettaisiin määräysvaltaedellytysten täyttyessä käänteisestä hybridiyksiköstä saatu tulo-osuus siltä osin kuin tulo muutoin jäisi verottamatta
  - Välitön tai välillinen määräysvalta vähintään 50 % (äänioikeus, voitto tai pääoma)
  - Laskettaessa voidaan huomioida myös vastaavien etuyhteystahojen sekä yhdessä toimivien tahojen määräysvalta
  - Myös välilliset läpivirtaavat omitusrakenteet otettaisiin huomioon

Esityksen pääasiallinen sisältö

- Voimaantulo
  - Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.
  - Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2022 toimitettavassa verotuksessa.

Vaikutukset

- Muutoksen vaikutukset verotuottoon arvioidaan vähäisiksi, sillä soveltamistilanteita arvioidaan olevan vähän.
- Sääntelyn on ensisijaisesti tarkoitus olla ennaltaehkäisevää.

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Kiitos!