10.11.2021

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto
00102 EDUSKUNTA

Lisäselvitys asiaan HE 204/2021 vp

Ehdotettu sääntely perustuu neuvoston direktiiviin 2017/952 (EU) siltä osin kun kyse on käänteisten hybridien verokohtelun eroavaisuuksista (jäljempänä *muutosdirektiivi*). Ehdotetussa sääntelyssä tarkoitettuja käänteisiä hybridiyksiköitä voisivat olla kotimaiset elinkeinoyhtymät, eli esimerkiksi kotimaiset kommandiittiyhtiöt.

Muutosdirektiivin 9 a artiklan sääntely 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.

Pääsääntöisesti rajoitetusti verovelvolliset yhtiömiehet ovat jo nykyisin verovelvollisia kotimaisesta yhtymästä saamastaan tulo-osuudesta sillä perusteella, että tulo liittyy Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.[1] Tällaisessa tilanteessa ei synny muutosdirektiivin 9 a artiklassa tarkoitettua käänteisen hybridiyksikön verokohtelun eroavuutta koskevaa tilannetta, koska tulo ei jää verottamatta.

Muutosdirektiivin 9 a artiklassa tarkoitettu käänteisen hybridin verokohtelun eroavuutta koskeva tilanne voisi Suomessa voimassa olevan lainsäädännön mukaan muodostua silloin, kun yhtymällä on rajoitetusti verovelvollisia yhtiömiehiä, joille ei muodostu niiden oman tai yhtymän toiminnan perusteella kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Tällaisten tilanteiden on arvioitu olevan harvinaisia Tällainen tilanne voisi mahdollisesti muodostua esimerkiksi silloin, jos kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies on ulkomainen eikä yhtymä harjoita Suomessa mitään toimintaa ja sillä on vain ulkomailta saatuja tuloja.

Toinen mahdollinen soveltamistilanne liittyy tuloverolain (TVL) 9 §:n 5 ja 6 momentin mukaisiin tilanteisiin, joissa rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen

[1] Ks. myös HE 204/2021 vp, s. 11-12 ja siinä mainittu KHO 2002:34.

verotuksessa voidaan tiettyjen edellytysten täyttyessä soveltaa läpivirtausperiaatteeseen perustuvaa verotusta.[2]

Alla kuvattujen yleisen tason esimerkkien avulla pyritään havainnollistamaan direktiivin ja ehdotetun lainsäädännön tarkoitusta sekä säännösten soveltamistilanteita yleisellä tasolla. Esimerkit ovat yksinkertaistettuja eikä niissä ole otettu huomioon erilaisten soveltamistilanteiden kannalta kaikkia merkityksellisiä tosiseikkoja. Esimerkeillä ei oteta kantaa yksittäisiin tapauksiin eikä niiden ole tarkoitus olla nimenomaisia kannanottoja ehdotetun sääntelyn mahdollisiin tulkintatilanteisiin liittyen.

Esimerkki 1 – Muu kuin TVL 9.5 §:n mukainen tilanne

Oletetaan kotimainen kommandiittiyhtiö (A Ky), joka saa ainoastaan ulkomaista korkotuloa ja jolla on rajoitetusti verovelvollinen äänetön yhtiömies B Ltd, jolla on esimerkiksi 80 %:n määräysvalta ja oikeus A Ky:n tuloon. Oletetaan, että rajoitetusti verovelvollisella yhtiömiehellä B Ltd:llä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa.

B Ltd asuu valtiossa X, joka pitää A Ky:tä erillisenä verovelvollisena eikä X näin ollen verota B Ltd:n A Ky:stä saamaa tulo-osuutta. Myöskään Suomi ei voimassa olevien säännösten mukaan verottaisi kyseistä tulo-osuutta, sillä B Ltd:n saama tulo-osuus ei liity Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Kyseessä olisi siten ehdotetussa sääntelyssä tarkoitettu käänteisen hybridiyksikön tilanne. Ehdotetun sääntelyn eli rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verovelvollisuuden laajennuksen myötä A Ky:n tulo-osuus verotettaisiin B Ltd:n Suomesta saatuna tulona.

Mikäli B olisi luonnollinen henkilö, ehdotettu säännös ei soveltuisi suhteessa B:hen, sillä muutosdirektiivi koskee vain muita kuin luonnollisia henkilöitä.

Esimerkki 2 a – TVL 9.5 §:n mukainen tilanne

Oletetaan kotimainen kommandiittiyhtiö (P Ky), joka on TVL 9.5 §:ssä tarkoitettu yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittava kommandiittiyhtiömuotoinen vaihtoehtorahasto. P Ky:llä on rajoitetusti verovelvollinen äänetön yhtiömies Y Ltd, jolla on esimerkiksi 60 %:n määräysvalta ja oikeus P Ky:n tuloon.

Voimassa olevan TVL 9.5 §:n mukaan P Ky:n tulo-osuus on rajoitetusti verovelvolliselle Y Ltd:lle Suomessa veronalaista tuloa vain, mikäli se olisi veronalaista myös suoraan saatuna. Tämä johtaa siihen, että esimerkiksi osakkeiden luovutusvoitot eivät ole veronalaista tuloa, koska ne eivät olisi suoraan saatuinakaan rajoitetusti verovelvolliselle veronalaista tuloa. TVL 9.5 §:n mukainen läpivirtausperiaatteeseen pohjautuva verokohtelu on siten erilaista kuin pääsäännön mukainen verokohtelu, jossa rajoitetusti verovelvollista yhtiömiestä

[2] Ks. myös HE 204/2021 vp, s. 13–15.

verotetaan koko tulo-osuudesta, mikäli se liittyy Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.

Y Ltd asuu valtiossa X, joka pitää P Ky:tä erillisenä verovelvollisena eikä näin ollen verota Y Ltd:n P Ky:stä saamaa tulo-osuutta. Kyseessä olisi siten ehdotetussa sääntelyssä tarkoitettu käänteisen hybridiyksikön tilanne. Ehdotetun muutoksen johdosta TVL 9.5 §:ää ei kuitenkaan enää sovellettaisi tämän esimerkin tilanteeseen ja P Ky:n tulo-osuus verotettaisiin Y Ltd:n Suomesta saatuna tulona.

Esimerkki 2 b – TVL 9.5 §:n mukainen tilanne, johon soveltuisi ehdotettu hybridilain 8 a §:n vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus

Oletetaan kotimainen kommandiittiyhtiö (P Ky), joka on TVL 9.5 §:ssä tarkoitettu yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittava kommandiittiyhtiömuotoinen vaihtoehtorahasto ja että kyseessä olisi muutoin ehdotetussa sääntelyssä tarkoitettu käänteisen hybridiyksikön tilanne (kuten edellä esimerkissä 2 a).

P Ky täyttää kuitenkin myös ehdotetussa hybridilain 8 a §:n 6 momentissa säädetyt edellytykset (laajaomisteisuus, hajautettu arvopaperisalkku) ja tilanteeseen soveltuisi siten ehdotetun sääntelyn niin sanottu vaihtoehtorahastoja koskeva poikkeus.

Vaihtoehtorahastoja koskevan poikkeuksen vuoksi ehdotettu rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen verovelvollisuuden laajennus ei soveltuisi rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen saaman tulo-osuuden verotukseen ja verotus toimitettaisiin nykyiseen tapaan TVL 9.5 §:n mukaan. P Ky:n tulo-osuus olisi rajoitetusti verovelvolliselle yhtiömiehelle Suomessa veronalaista tuloa vain, mikäli se olisi veronalaista myös suoraan saatuna.

Neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola

Erityisasiantuntija Meeri Karlsson