

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

*Asia*

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 68/2019 vp).

*Valiokuntakäsittely*

Valiokunnan mietintö: Valtiovarainvaliokunta (VaVM 14/2019 vp).

*Päätös*

Eduskunta on hyväksynyt seuraavat lait:

## **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

## Eduskunnan vastaus EV 61/2019 vp

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 §:ää, 6 §:n 1 ja 2 momenttia, 7 §:n 1 momenttia ja 8 §:ää sovelletaan lisäksi järjestykseen, 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 kaksinker-  
taisia 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 vähennyskelpoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luonnehdinta on suorituksensaajan lainkäyttöalueen tai edellä tarkoitettujen muun lainkäyttöalueen verotuksessa erilainen kuin Suomen verotuksessa.

## Eduskunnan vastaus EV 61/2019 vp

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 siirretystä varoista saadun tuoton perusteella, pidetään tätä pykälää sovellettaessa rahoitusvälineeseen perustuva 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 äänioikeuksista 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 vähennyskelpoton 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 vähennyskelpoton 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 kui-

## Eduskunnan vastaus EV 61/2019 vp

tenkin 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 tarkoitettua kiinteään toimipaikkaan 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.

## Eduskunnan vastaus EV 61/2019 vp

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 tarkoitettussa 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 kuittaa 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 tarkoitettulla 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.

## 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 laissa 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 suoritettun 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.

---

## 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.

## 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.

## 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 10.12.2019

Eduskunnan puolesta

puhemies

pääsihteeri