

HE-luonnos 16.2.2016/M.O.

Hallituksen esitys eduskunnalle Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen irtisanomisesta ja laiksi sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että eduskunta antaisi suostumuksensa siihen, että Suomi irtisanoo Helsingissä vuonna 1970 Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen.

Voimassaoleva Suomen ja Portugalin välinen sopimus on vuodelta 1970. Suomen verosopimuspolitiikka sekä yritysten ja henkilöiden kansainvälinen toimintaympäristö on muuttunut merkittävästi sopimuksen tekemisen jälkeen. Erityisesti eläkkeiden verottamista koskevat sopimusmääräykset eivät vastaa Suomen nykyistä verosopimuspolitiikkaa. Suomi on neuvotellut Portugalin kanssa uudesta sopimuksesta, mutta neuvotteluratkaisua ei ole löydetty. Voimassaolevaa sopimusta ei voida nykyisessä tilanteessa pitää tarkoituksenmukaisena, ja sen vuoksi esitetään, että Suomi irtisanoo sopimuksen.

Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan sopimusvaltio voi irtisanoa sopimuksen diplomaattista tietä vähintään kuusi kuukautta ennen kalenterivuoden päättymistä tehtävällä irtisanomisella. Sopimus lakkaa tällöin olemasta voimassa irtisanomisvuotta lähinnä seuraavan kalenterivuoden tammikuun ensimmäisenä päivänä.

Laki Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta on tarkoitus saattaa voimaan valtioneuvoston asetuksella samanaikaisesti kuin irtisanominen tulee voimaan.

SISÄLLYS

| | |
|--|----|
| ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ..... | 1 |
| SISÄLLYS..... | 2 |
| YLEISPERUSTELUT..... | 3 |
| 1 NYKYTILA..... | 3 |
| 2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET..... | 4 |
| 3 ESITYKSEN TALOUDELLISET VAIKUTUKSET..... | 4 |
| 4 ASIAN VALMISTELU..... | 6 |
| YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT..... | 7 |
| 1 YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT SOPIMUKSEN IRTISANOMISELLE..... | 7 |
| 2 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT..... | 10 |
| 3 VOIMAANTULO..... | 11 |
| 4 EDUSKUNNAN SUOSTUMUKSEN TARPEELLISUUS JA KÄSITTELYJÄRJESTYS..... | 11 |
| LAKIEHDOTUS..... | 13 |
| Laki Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyin sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta | 13 |

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

Suomen ja Portugalin välinen sopimus tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, jäljempänä (SopS 26 ja 27/1971) *verosopimus*, allekirjoitettiin 27 päivänä huhtikuuta 1970. Eduskunta hyväksyi sopimuksen vuonna 1971, ja sopimus tuli sovellettavaksi vuoden 1972 alusta alkaen.

Verosopimus sisältää määräyksiä, joilla toiselle sopimusvaltiolle myönnetään oikeus verottaa eri tuloja, kun taas toisen sopimusvaltion on vastaavasti luovuttava käyttämästä verolainsäädäntöönsä perustuvaa verottamisoikeuttaan tai muulla tavoin myönnettävä huojennus verosta, jotta kansainvälinen kaksinkertainen verotus vältetään. Verosopimuksen määräykset koskevat seuraavia tuloja: kiinteästä omaisuudesta saatu tulo, liiketulo, osinko, korko, rojalti, myyntivoitto, itsenäisestä henkilökohtaisesta työstä saatu tulo, työtulo, johtajanpalkkio, taiteilijan ja urheilijan saama tulo, eläketulo, julkiseen palveluun perustuva tulo, opiskelijoiden saama tulo ja erikseen mainitsemattomat tulot. Lisäksi verosopimuksessa on muun muassa syrjäntäkieltoa ja verotietojen vaihtoa koskevia määräyksiä.

Verosopimuksen allekirjoittamisen jälkeen verolainsäädäntö on muuttunut merkittävästi sekä Suomessa että Portugalissa. Lisäksi kansalaisten ja yritysten toiminta on entistä kansainvälistempää. Myös Suomen verosopimuspolitiikka eli se millaisia verosopimusmääräyksiä Suomi tavoittelee ja hyväksyy sopimuksiinsa on muuttunut. Suomen ja Portugalin välisessä verosopimuksessa erityisesti eläkkeiden verottamista koskevat sopimusmääräykset eivät vastaa Suomen nykyistä verosopimuspolitiikkaa. Suomen nykyinen, jo 1980-luvulta noudatettu verosopimuspolitiikka on pyrkä neuvottelemaan sellaisia verosopimuksia, jotka eivät estä Suomea verottamasta Suomesta ulkomaille maksettuja eläkkeitä. Suomen tavoite verotusoikeuden säilyttämiselle perustuu siihen, että eläkemaksut ovat olleet ja ovat edelleenkin vähennyskelpoisia verotuksessa. Suomesta maksetun eläkkeen verokohtelun ei tulisi muuttua sen vuoksi, että eläkettä saava henkilö muuttaa toiseen valtioon. Nykyinen sopimus, joka estää Suomea verottamasta tiettyjä Suomesta maksettuja eläkkeitä, jos henkilö asuu Portugalissa, merkitsee verotuksellista kannustinta muuttaa Suomesta Portugaliin. Lisäksi nykyisen verosopimuksen kiinteää omaisuutta ja luovutusvoittoa koskevista artikloista puuttuvat Suomen verosopimuksissa nykyisin vakiintuneesti käyttämät määräykset, joiden nojalla Suomi voi verottaa tuloa, jonka toisessa sopimusvaltiossa asuva saa omistamansa Suomessa sijaitsevan osakehuoneiston vuokrauksesta tai myynnistä.

Suomen ja Portugalin välistä verosopimusta on yritetty uudistaa jo 1990-luvulla käydyillä neuvotteluilla, jotka eivät kuitenkaan johtaneet tulokseen, erityisesti eläkkeiden verotusoikeuden jaosta vallinneiden erilaisten näkemysten johdosta. Neuvottelut uudesta verosopimuksesta Suomen ja Portugalin välillä käynnistettiin Suomen aloitteesta uudelleen lokakuussa 2013 ja niitä jatkettiin toukokuussa 2015. Neuvotteluratkaisua ei ole löydetty, mutta neuvotteluja jatketaan edelleen.

Suomesta Portugaliin ja Portugalista Suomeen maksettujen suoritusvelvoitteiden verokohteluun vaikuttaa verosopimuksen lisäksi EU-lainsäädäntö, koska sekä Suomi että Portugali ovat EU:n jäsenvaltioita, ja Suomen kansallinen verolainsäädäntö kuten tuloverolaki (1535/1992), elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (360/1968) ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaki*. Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yleisesti verovelvollinen eli verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä ovat velvollisia suorittamaan tulon perusteella veroa täältä ja muualta saamastaan tulosta. Mainitun lainkohdan toisen kohdan mukaan rajoitetusti

verovelvollinen eli henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa sekä ulkomainen yhteisö, on velvollinen suorittamaan veroa täältä saamastaan tulosta.

Lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995), jäljempänä *menetelmälaki*, sovelletaan tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen silloin, kun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määräys kansainvälisessä sopimuksessa. Menetelmälakia sovelletaan myös silloin, kun verosopimusta ei sovelleta.

Eri jäsenvaltiossa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU, jäljempänä *emo-tytäryhtiödirektiivi*, mukaan verosta on vapautettu osingot ja muut jaetut voitot, joita emoyhtiöt saavat tytäryhtiöiltään. Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojalTIMaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY, jäljempänä *korko-rojalTIMdirektiivi*, mukaan jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korko- ja rojalTIMaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa näistä maksuista lähdeveroina tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista, mikäli koron tai rojalTIMin tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

Lisäksi viranomaisyhteistyötä koskevat hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annettu neuvoston direktiivi 2011/16/EU, jäljempänä *virka-apudirektiivi*, ja keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettu direktiivi 2010/24/EU, jäljempänä *perintädirektiivi*.

Suomi ei ole aiemmin irtisanonut verosopimusta ja verosopimusten irtisanominen on myös kansainvälisesti tarkasteltuna harvinaista. Tanska on irtisanonut verosopimuksensa Espanjan ja Ranskan kanssa vuoden 2009 alusta lukien. Merkittävin syy oli se, että eläkettä koskevan artiklan osalta ei löytynyt neuvotteluratkaisua.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Nykyinen verosopimus on erityisesti eläkettä koskevan artiklan osalta Suomen verosopimuspolitiikan tavoitteiden vastainen, koska verosopimus rajoittaa Suomen oikeutta verottaa Suomesta Portugaliin maksettuja eläkkeitä. Tilanne voidaan muuttaa joko neuvottelemalla uusi verosopimus, jossa Suomi saisi oikeuden verottaa Suomesta maksettuja eläkkeitä tai irtisanomalla nykyinen sopimus, jolloin Suomi voisi verottaa kaikkia Suomesta maksettuja eläkkeitä kansallisen lainsäädäntönsä mukaisesti. Portugalin kanssa on yritetty neuvotella uutta sopimusta lokakuusta 2013 alkaen, mutta Suomea tyydyttävää neuvottelutulosta ei ole saatu aikaiseksi. Jotta epätydyttävä tila saataisiin päättämään sopimusneuvottelujen lykkääntymisestä huolimatta, esitetään, että Suomi irtisanoa verosopimuksen. Tarkoituksena on kuitenkin jatkaa neuvotteluja Portugalin kanssa uuden verosopimuksen aikaansaamiseksi.

3 Esityksen taloudelliset vaikutukset

Verosopimuksen irtisanominen johtaa siihen, että sopimus ei enää rajoita sopimusvaltion oikeutta soveltaa kansallista verolainsäädäntöään. Näin ollen Suomessa voidaan verottaa yleisesti verovelvollisen Portugalista saamaa tuloa ja rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa tuloa kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Verosopimuksettomassa tilanteessa verotus määräytyisi myös Portugalissa Portugalin kansalliseen lainsäädännön mukaisesti.

Tullin maaraportin mukaan vuonna 2014 Suomen vienti Portugaliin oli noin 150 miljoonaa euroa ja Suomen tuonti Portugalista noin 290 miljoonaa euroa.

Nykyisen sopimuksen mukaan osingosta voidaan verottaa osingon maksavan yhtiön asuinvaltiossa (osingon lähdevaltiossa), mutta vero ei saa olla suurempi kuin 10 prosenttia, jos osingonsaajana on yhtiö, joka omistaa vähintään 25 prosenttia maksavan yhtiön pääomasta. Muissa tapauksissa vero ei saa olla 15 prosenttia suurempi. Sopimuksen irtisanomisen myötä nämä määräykset eivät rajoittaisi Suomen verotusoikeutta. Emo-tytäryhtiödirektiivin vuoksi osingosta ei peritä lähdeveroa, jos se maksetaan direktiivissä tarkoitettulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 prosenttia maksajan pääomasta. Portfolio-osakkeiden osalta lähdevero nousee nykyisestä verosopimuksen mukaisesta 15 prosentista lähdeverolain 7 §:n mukaiseen veroon, joka on saajan tyyppistä riippuen 15, 20 tai 30 prosenttia. Portugaliin ei maksettu suorasijoitusosinkoja vuonna 2014. Muita osinkoja maksettiin 1 116 570 euroa lähdeveron ollessa 166 607 euroa.

Koron osalta sopimuksen irtisanominen ei merkittävästi muuttaisi nykytilannetta, sillä Suomesta maksetut korot ovat laajasti verovapaita. Vuonna 2014 Portugaliin maksettiin korkoja 27 764 757 euroa lähdeveron ollessa 23 923 euroa.

Nykyisen sopimuksen mukaan rojaltilta perittävän lähdeveron enimmäismäärä on 10 prosenttia. Sopimuksen irtisanomisen myötä tämä määräys ei rajoittaisi enää Suomen verotusoikeutta. Kuitenkin yhtiöiden välinen rojaltilta on lähdeverovapaa korkorojaltildirektiivin nojalla, kun direktiivin edellyttämä 25 prosentin vähimmäispääoma- tai äänivaltaisuus täyttyy. Direktiivin ulkopuolelle jäävissä tilanteissa lähdevero olisi nykyisen 10 prosentin sijaan lähdeverolain 7 §:n mukainen eli 20 prosenttia, jos saajana on yhteisö ja 30 prosenttia, jos saajana on muu kuin yhteisö. Vuonna 2014 Portugaliin maksettiin rojalteja 19 346 euroa lähdeveron ollessa 1 934 euroa.

Suomi ei nykyisen sopimuksen mukaan voi verottaa vuokratuloa, jonka Portugalissa asuva henkilö saa omistamansa Suomessa sijaitsevan osakehuoneiston vuokrauksesta. Sama koskee luovutusvoittoa, jota tällainen henkilö saa tällaisen huoneiston luovuttamisesta. Sopimuksen irtisanomisen myötä Suomi voi verottaa kumpaakin tuloa, mikä lisää verotuottoa. Näistä nyt verotuksen ulkopuolelle jääneistä suorituksista ei ole tallennettu tietoja Verohallinnon järjestelmiin, joten irtisanomisen myötä verotuksen piiriin tulevien tapauksien määrää ja verotuotovaikutuksia ei voida arvioida.

Nykyisen sopimuksen mukaan aikaisempaan palvelukseen perustuvista eläkkeistä ja muista samanluontoisista hyvityksistä verotetaan vain asuinvaltiosta. Näitä eläkkeitä ei ole voitu verottaa Suomessa, kun ne maksetaan Portugalissa asuvalle henkilölle. Verosopimuksen irtisanomisen myötä näitä eläkkeitä voitaisiin verottaa Suomessa, mikä lisää verotuottoja. Taulukossa on esitetty Suomesta Portugaliin rajoitetusti verovelvollisille vuonna 2014 maksettuja eläkkeitä ja veroja koskevat tiedot.

| Eläkelaji | Yhteissumma € (suoritusten lukumäärä) | Ennakonpidätys € (suoritusten määrä) |
|---|--|---|
| 1. Työeläke julkisyhteisöltä | 275 701 (48) | 45 450 (23) |
| 2. Muu sosiaaliturvalainsäädäntöön perustuva työeläke | 3 838 367 (135) | 74 013 (70) |
| 3. Kansaneläke tms, valtiokonttorin maksama muu kuin työeläke | 61 985 (28) | 276 (6) |
| 4. Sosiaaliturvalainsäädäntöön perustumaton eläke | 913 730 (49) | 36 588 (32) |
| 5. Muut eläkkeet | 52 744 (8) | 538 (3) |

Portugaliin maksettiin rajoitetusti verovelvollisille yllä olevien Verohallinnon tietojen mukaan muita kuin julkisyhteisön palvelukseen perustuvia eläkkeitä yhteensä lähes 4,9 miljoonaa euroa. Yllä olevassa taulukossa esitettyjen tietojen perusteella voidaan arvioida, että Portugaliin maksetuista eläkkeistä kertyisi veroa noin miljoona euroa vuositasolla. Eläketurvakeskuksen tietojen mukaan Portugaliin maksettu keskimääräinen kokonaiseläke 31 päivänä joulukuuta 2014 oli 3 484 euroa kuukaudessa ja eläkkeensaajia oli 247 henkilöä. Mikäli nämä henkilöt saisivat eläketuloa keskimäärin 3 484 euroa kuukaudessa koko vuoden ajan, verotuottoa näistä tuloista kertyisi Suomeen vuositasolla noin kolme miljoonaa euroa. Edellä olevan perusteella irtisanomisen verotuottovaikutuksen arvioidaan eläketulojen osalta olevan vuositasolla 1—3 miljoonaa euroa.

Verovelvollisten kannalta sopimuksen irtisanominen kiristää verotusta. Esimerkiksi nyt Suomen verotuksen ulkopuolelle jäävät Suomesta maksetut eläkkeet tulevat verotuksen piiriin. Verosopimuksen irtisanominen poistaa eläketulon verotusta koskevan kannustimen muuttua Portugaliin.

Myös Portugalista Suomeen maksettujen suoritusten verotus voi kiristyä. Kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain nojalla myös sopimuksettomassa tilanteessa, mutta vain valtionveron osalta. Portugalissa mahdollisesti maksettavaksi tulevat muut kuin valtiolle kannettavat verot jäävät hyvittämättä. Lisäksi verosopimus ei enää rajoita Portugalissa perittävien verojen enimmäismäärää, joten verot voivat, riippuen Portugalin kansallisesta lainsäädännöstä, olla niin korkeita, että osa niistä jää hyvitetävän veron enimmäismäärää koskevan sääntelyn vuoksi hyvittämättä Suomessa.

4 Asian valmistelu

Hallituksen esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta on pyydetty lausunnot ulkoasiainministeriöltä, työ- ja elinkeinoministeriöltä, oikeusministeriöltä, Verohallinnolta, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry:ltä, Keskuskauppakamarilta, Veronmaksajain Keskusliitto ry:ltä, Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä, STTK ry:ltä, professori Marjaana Helmiseltä, professori Seppo Penttilältä ja Ahvenanmaan maakunnan hallitukselta.

Lausunnon antoivat []. [Lausuntopalautteesta tähän.]

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Yksityiskohtaiset perustelut sopimuksen irtisanomiselle

Sopimuksettomassa tilanteessa verokohtelu Suomessa perustuisi EU-lainsäädäntöön ja Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön mukaan lukien määräykset, joilla on implementoitu Suomea velvoittavat EU:n direktiivit kuten emotytäryhtiödirektiivi, korko-rojaltidirektiivi, virka-apudirektiivi ja perintädirektiivi.

Sopimuksen ensimmäisessä luvussa on määräyksiä sopimuksen soveltamisalasta, toisessa luvussa määritelmistä, kolmannessa luvussa tulon verottamisesta, neljännessä luvussa omaisuuden verottamisesta, viidennessä luvussa kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmistä, kuudennessa luvussa erityisistä määräyksistä ja seitsemännessä luvussa muita määräyksiä. Yleisesti verovelvollisen Portugalista saamia tuloja verotettaisiin sopimuksettomassa tilanteessa Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja kaksinkertainen verotus poistettaisiin menetelmäin mukaisesti. Seuraavassa selvitetään keskeisiltä osin, miten Suomesta saatuja tuloja verotetaan Suomessa sopimuksettomassa tilanteessa.

6 artikla. Artiklan ensimmäisen kappaleen mukaan kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa omaisuus on. Koska kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa saadaan sopimuksenkin mukaan verottaa Suomessa, sopimuksen irtisanominen ei muuta tilannetta. Sen sijaan artiklasta puuttuu Suomen tekemissä verosopimuksissa tyypillisesti käytetty määräys, jonka mukaan kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa rinnastetaan kiinteistöosakeyhtiön osakkeen tai muun muun yhtiöosuuden perusteella hallitun huoneiston käytöstä tai vuokralleannosta saatu tulo. Tämän vuoksi tuloa, jonka suomalaisen asunto-osakeyhtiön Portugalissa asuva osakkeenomistaja saa osakehuoneiston vuokralleannosta, ei ole voitu verottaa Suomessa. Sopimuksen irtisanomisen myötä tällaista tuloa voidaan verottaa Suomessa.

7 artikla. Tämän artiklan mukaan sopimusvaltiossa olevan yrityksen saamasta liike-tulosta voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa vain, jos yritys harjoittaa toimintaansa viimeksi mainitussa valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Sopimuksen irtisanomisen myötä liike-tuloa voidaan verottaa, ilman verosopimuksessa tarkoitettua kiinteän toimipaikan muodostumista, jos kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa verottamisen. Tuloverolain 10 §:n 2 kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on muun muassa täällä harjoitetusta liikkeestä ja ammatista saatu tulo.

8 artikla. Tämän artiklan mukaan kansainvälisen laiva- ja ilmaliikenteen harjoittamisesta saadusta tulosta verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka on. Sopimuksen irtisanomisen jälkeen verotusoikeus määräytyy sekä Suomen että Portugalin kansallisen lainsäädännön mukaan.

9 artikla. Tämän artiklan mukaan etuyhteydessä keskenään olevien yritysten saamaa tuloa voidaan oikaista niin sanotulla siirtohinnoitteluoikaisulla, jos yritysten välillä on niiden kaupallisissa tai taloudellisissa suhteissa sovittu ehdoista tai sovellettu ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Sopimuksen irtisanomisen myötä sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa 31 §:ää.

10 artikla. Artiklan toisen kappaleen mukaan osingosta voidaan verottaa osingon maksavan yhtiön asuinvaltiossa (osingon lähdevaltiossa), mutta vero ei saa olla suurempi kuin 10 prosenttia, jos osingonsaajana on yhtiö, joka omistaa vähintään 25 prosenttia maksavan yhtiön

pääomasta. Muissa tapauksissa vero ei saa olla 15 prosenttia suurempi. Sopimuksen irtisanomisen myötä nämä määräykset eivät rajoittaisi Suomen verotusoikeutta. Emotytärtyhtiödirektiivin vuoksi osingosta ei peritä lähdeveroa, jos se maksetaan direktiivissä tarkoitettulle yhtiölle, joka omistaa vähintään 10 prosenttia maksajan pääomasta.

Muiden osinkojen osalta sovellettavaksi tulevat lähdeverolain 3 §:n 5 momentti, 7 §:n 2—4 kohdat sekä 13 §:n 1 momentin 3 kohta. Lähdeverolain 3 §:n 5 momentin mukaan lähdeveroa ei ole suoritettava osingosta, joka maksetaan Suomessa rajoitetusti verovelvolliselle tuloverolain 33 d §:n 4 momentissa tai elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:ssä tarkoitettua yhteisöä vastaavalle yhteisölle ja joka olisi verovapaa kyseisten säännösten mukaan, jos osinko maksettaisiin kotimaiselle yhteisölle. Verovapauden edellytyksenä on, että yhteisön kotipaikka on Euroopan talousalueella ja virka-apudirektiivi tai jokin sopimus virka-avusta ja tietojenvaihdosta veroasioissa Euroopan talousalueella koskee osingonsaajan kotivaltiota. Lisäksi edellytyksenä on, että lähdeveroa ei osingonsaajan selvityksen mukaan tosiasiasa voida kokonaisuudessaan hyvittää osingonsaajan asuinvaltiossa Suomen ja osingonsaajan asuinvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn sopimuksen perusteella. Jos lähdevero peritään, se on lähdeverolain 7 §:n mukaan saajasta riippuen 15, 20 tai 30 prosenttia, kun se nykyisin verosopimuksen mukaan on 15 prosenttia. Lisäksi Portugalissa asuvan luonnollisen henkilön saamaa osinkoa voidaan verottaa verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, jos lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät.

11 artikla. Nykyisen sopimuksen mukaan korkoa voidaan verottaa sekä koron saajan asuinvaltiossa että koron lähdevaltiossa. Lähdevaltiossa perittävän veron määrä ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia koron määrästä. Koron osalta sopimuksen irtisanominen ei muuttaisi merkittävästi nykytilannetta, sillä Suomesta maksetut korot ovat laajasti verovapaita. Tuloverolain 9 §:n 2 momentin mukaan rajoitetusti verovelvollinen ei ole verovelvollinen täältä saamastaan korkotulosta, joka on maksettu ulkomaankaupassa syntyneelle tilisaamiselle, pankkiin tai muuhun rahalaitokseen talletetuille varoille, obligaatiolle, debentuurille, muulle joukkovelkakirjalainalle taikka sellaiselle Suomeen otetulle lainalle, jota ei ole katsottava lainansaajan omaan pääomaan rinnastettavaksi pääomansijoitukseksi. Lisäksi yhtiöiden välinen korko on lähdeverovapaa korkorojaltidirektiivin nojalla, kun direktiivin edellyttämä 25 prosentin vähimmäispääoma- tai äänivaltaisuus täyttyy.

12 artikla. Nykyisen sopimuksen mukaan rojaltia voidaan verottaa sekä rojaltin saajan asuinvaltiossa että rojaltin lähdevaltiossa. Lähdeveron enimmäismäärä on 10 prosenttia. Sopimuksen irtisanomisen myötä tämä määräys ei rajoittaisi enää Suomen verotusoikeutta. Yhtiöiden välinen rojalti on kuitenkin lähdeverovapaa korkorojaltidirektiivin nojalla, kun direktiivin edellyttämä 25 prosentin vähimmäispääoma- tai äänivaltaisuus täyttyy. Korkorojaltidirektiivin ulkopuolelle jäävissä tilanteissa lähdevero olisi nykyisen 10 prosentin sijaan lähdeverolain 7 §:n mukainen eli 20 prosenttia, jos saajana on yhteisö ja 30 prosenttia, jos saajana on muu kuin yhteisö.

13 artikla. Nykyisen sopimuksen mukaan kiinteän omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, missä omaisuus on. Irtaimen omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verotetaan luovuttajan verosopimuksen mukaisessa asuinvaltiossa. Koska nykyisessä verosopimuksessa ei ole määräystä, jonka mukaan asunto-osakeyhtiön osakkeet rinnastettaisiin kiinteään omaisuuteen, estää verosopimus Suomea verottamasta asunto-osakkeiden luovutuksesta saatuja voittoja, kun luovuttaja asuu verosopimuksen mukaan Portugalissa. Sopimuksen irtisanomisen myötä nämä luovutusvoitot voidaan verottaa Suomessa.

14 artikla. Tämän artiklan mukaan sopimusvaltiossa asuvan henkilön vapaan ammatin harjoittamisesta saamasta tulosta voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa vain, jos toimintaa harjoitetaan viimeksi mainitussa valtiossa olevasta kiinteästä paikasta. Sopimuksen irtisanomisen myötä tässä artiklassa tarkoitettua tuloa voidaan verottaa, ilman verosopimuksessa tarkoitettua kiinteän paikan muodostumista, jos kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa verottamisen.

15 artikla. Tämän artiklan mukaan työtuloa verotetaan henkilön asuinvaltiossa. Jos työ on tehty toisessa valtiossa, voidaan tuloa verottaa myös siellä. Toisessa valtiossa tehdystä työstä saatua tuloa verotetaan kuitenkin vain henkilön asuinvaltiossa, jos hyvityksen saaja oleskelee tässä toisessa valtiossa yhdessä tai useammassa jaksossa yhteensä enintään 183 päivää kalenterivuoden aikana, työnantaja ei ole työskentelyvaltiossa asuva eikä hyvityksellä rasi-teta työskentelyvaltiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa. Nykyisessä sopimuksessa ei ole vuokratyötä koskevaa määräystä, joten portugalilaisen työnantajan palveluksessa olevia Suomeen vuokratu-ja työntekijöitä ei voida verottaa Suomessa. Sopimuksen irtisanomisen myötä vuokratyöntekijöitä voidaan verottaa. Artiklan kolmannen kappaleen mukaan kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tai ilma-aluksella tehdystä henkilökohtaisesta työstä saadusta hyvityksestä voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johtopaikka on. Kolmannen kappaleen mukaan verotusoikeus on siten jaettu tulon lähdevaltion ja sen saajan asuinvaltion kesken. Irtisanomisen jälkeen tuloa verotetaan kansallisen lainsäädännön mukaan. Tuloverolain 13 §:n mukaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa työskentelevä rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen suorittamaan veroa ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamasta palkkatulosta.

16 artikla. Tämän artiklan mukaan sopimusvaltiossa asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa olevan yhtiön maksamia johtajanpalkkioita voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa eli verotusoikeus on jaettu tulon lähdevaltion ja sen saajan asuinvaltion kesken. Irtisanomisen jälkeen tuloa verotetaan kansallisen lainsäädännön mukaan. Tuloverolain 10 §:n 4 a kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on palkkio, joka on saatu suomalaisen yhteisön tai yhtymän hallituksen tai siihen rinnastettavan muun hallintoelimen jäsenen tehtävästä.

17 artikla. Tämän artiklan mukaan taiteilijoiden ja urheilijoiden saamista tuloista voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa he ovat harjoittaneet tätä toimintaa eli verotusoikeus on jaettu tulon lähdevaltion ja sen saajan asuinvaltion kesken. Irtisanomisen jälkeen tuloa verotetaan kansallisen lainsäädännön mukaan. Tuloverolain 10 §:n 4 b kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta.

18 artikla. Tämän artiklan mukaan aikaisempaan palvelukseen perustuvista eläkkeistä ja muista samanluontoisista hyvityksistä verotetaan vain henkilön asuinvaltiosta. Näin ollen tässä artiklassa tarkoitettuja eläkkeitä ei ole voitu verottaa Suomessa, kun ne maksetaan Portugalissa asuvalle henkilölle. Verosopimuksen irtisanomisen myötä näitä eläkkeitä voitaisiin verottaa Suomessa. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa eläkettä verotettaisiin voimassa olevan verolainsäädännön mukaisesti eli lähdeverolain 13 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä eli samalla tavoin kuin Suomessa asuvan yleisesti verovelvollisen eläketuloa. Ansiotuloa olevasta eläkkeestä suoritettaisiin lähdeverolain 15 §:n 2 momentin mukaisesti keskimääräinen kunnallisvero ja valtionverotuksen progressiivisen tuloveroasteikon mukainen vero. Vuonna 2016 keskimääräinen kunnallisvero on 19,75 prosenttia.

19 artikla. Tämän artiklan mukaan hyvityksistä samoin kuin eläkkeistä, jotka suoritetaan sopimusvaltion, sen paikallisen viranomaisen tai julkisyhteisön varoista tai rahastoista luonnolliselle henkilölle tämän tuolle valtiolle, sen paikalliselle viranomaiselle tai julkisyhteisölle tekemien palvelusten perusteella, voidaan verottaa tuossa valtiossa. Koska verosopimuksenkin mukaan julkisyhteisön palveluksessa ansaittua palkkaa ja eläkettä voidaan verottaa tulon lähdevaltiossa, ei sopimuksen irtisanomisella ole vaikutuksia näiden tulojen osalta. Portugalissa asuvalle henkilölle Suomesta julkisyhteisön palveluksen perusteella maksettua eläkettä verotetaan Suomessa kuten nykyisinkin.

20 artikla. Tässä artiklassa tarkoitettua sopimusvaltiossa asuvaa opiskelijaa, joka tilapäisesti oleskelee toisessa sopimusvaltiossa, ei ole verotettava tässä toisessa valtiossa hänen ylläpitoa, koulutusta tai harjoittelua varten saamistaan rahamääristä tai hänelle myönnettyistä apurahoista. Tämä koskee myös tässä toisessa valtiossa suoritetuista palveluksista maksettuja korvauksia, mikäli tällaiset palvelukset liittyvät hänen opintoihinsa tai koulutukseensa tai ovat välttämättömiä hänen ylläpitoaan varten. Verosopimuksen irtisanomisen myötä nämä määräykset eivät enää rajoittaisi Suomen verotusoikeutta, vaan Portugalista Suomeen saapuviin opiskelijoihin sovellettaisiin kansallista verolainsäädäntöä, erityisesti tuloverolakia ja lähdeverolakia.

21 artikla. Tämän artiklan mukaan sopimusvaltiossa asuvan henkilön saamista tuloista, joita ei käsitellä edellä artikloissa 6—20, verotetaan vain henkilön verosopimuksen mukaisessa asuinvaltiossa. Mikäli tulot eivät ole asuinvaltion lainsäädännön mukaan siellä veronalaisia, niistä voidaan verottaa lähdevaltiossa.

23 artikla. Tämän artiklan mukaan Suomessa asuvan henkilön Portugalista saaman tulon kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä. Verosopimuksen irtisanomisen myötä se ei enää määrää kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmää. Menetelmälakia sovelletaan myös silloin, kun verosopimusta ei ole. Menetelmälain 2 §:n mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä eli vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Sopimuksettomassa tilanteessa verovelvolliselle hyvitetään vain vieraalle valtiolle maksetun veron määrä menetelmälain 3 §:n 2 momentin mukaisesti. Toiseen valtioon maksettujen paikallisverojen osalta kaksinkertainen verotus jää poistamatta. Verosopimusta sovellettaessa kaksinkertainen verotus poistetaan sopimuksessa tarkoitettujen verojen osalta, joita ovat nyt irtisanottavaksi ehdotettavassa Suomen ja Portugalin välisen verosopimuksen 2 artiklan verojen luettelossa mainitut sopimusvaltiolle tai sen paikalliselle viranomaiselle taikka julkisyhteisölle tulon perusteella suoritettavat verot.

26 artikla. Tässä artiklassa määrätään sopimusvaltioiden asianomaisten viranomaisten välisestä tietojen vaihtamisesta. Sopimuksen irtisanomisen jälkeen Suomen ja Portugalin viranomaisten välisen yhteistyön perustana on virka-apu- ja perintädirektiivit.

2 Lakiehdotuksen perustelut

Perustuslain 95 §:n 1 momentissa edellytetään, että kansainvälisen velvoitteen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset saatetaan valtionsisäisesti voimaan erityisellä voimaansaattamislakilla. Sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset on saatettu voimaan lailla Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä (606/1971).

Esitys sisältää ehdotuksen laiksi Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta.

1 §. Lakiehdotuksen 1 §:llä kumotaan laki Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.

2 §. Voimaantulosta säädetään valtioneuvoston asetuksella. Laki on tarkoitus saattaa voimaan samanaikaisesti sopimuksen irtisanomisen voimaantulon kanssa.

3 Voimaantulo

Sopimuksen 30 artiklan mukaan sopimus on voimassa, kunnes jompikumpi sopimusvaltio sen irtisanoo. Kumpikin sopimusvaltio voi irtisanoa sopimuksen diplomaattista tietä vähintään kuusi kuukautta ennen kalenterivuoden päättymistä tehtävällä irtisanomisella. Sopimus lakkaa olemasta voimassa niiden lähteellä pidettävien verojen osalta, joiden perusteena oleva tosiasia tapahtuu irtisanomisvuotta lähinnä seuraavan kalenterivuoden tammikuun 1 päivänä tai sen jälkeen ja muiden tuloverojen osalta irtisanomisvuotta lähinnä seuraavan kalenterivuoden tammikuun 1 päivänä tai sen jälkeen kertyvään tuloon.

Laki Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta on tarkoitettu tulemaan voimaan valtioneuvoston asetuksella säädettävänä ajankohtana samanaikaisesti kuin irtisanominen tulee voimaan.

4 Eduskunnan suostumuksen tarpeellisuus ja käsittelyjärjestys

Eduskunta hyväksyi Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen 27 päivänä huhtikuuta 1971. Hallituksen esityksessä (153/1970 vp) todettiin, että sopimus sisältää lainsäädännön alaan kuuluvia säännöksiä. Sopimuksen tulon ja omaisuuden verottamista koskevat 6—22 artiklat, joissa määrätään tulon verottamisoi-keuden jaosta tai kansallisen veron alentamisesta taikka siitä vapauttamisesta, sisältävät lainsäädännön alaan kuuluvia määräyksiä. Sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva 23 artikla sekä erityisiä määräyksiä koskevat 24—28 artiklat sisältävät joko suoraan tai välillisesti verotukseen liittyviä määräyksiä, jotka kuuluvat lainsäädännön alaan.

Perustuslain 94 §:n mukaan eduskunnan hyväksyminen vaaditaan veloitteen irtisanomiseen, jos velvoite on sisällöltään eduskunnan hyväksyttäviin kuuluva. Hallituksen esityksessä Eduskunnalle Suomen Hallitusmuodoksi (HE 1/1998 vp) todettiin, että koska kansainvälisen veloitteen irtisanominen monissa tapauksissa vaikuttaa myös valtion sisäiseen oikeuteen ja koska irtisanomisella voi olla muutoinkin Suomen kannalta huomattava merkitys, on perusteltua edellyttää eduskunnan hyväksymistä sen toimivallan piiriin kuuluvan veloitteen irtisanomiselle. Edelleen hallituksen esityksessä todettiin, että eduskunnan asema ylimpänä valtioelime-
nä edellyttää yleisemminkin sitä, ettei eduskunnan toimivallan piiriin kuuluvia kansainvälisiä veloitteita voida irtisanoa ilman eduskunnan suostumusta.

Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen hyväksymisestä on päätetty aikanaan eduskunnassa äänten enemmistöllä. Perustuslain 94 §:n 2 momentin mukaan myös kansainvälisen veloitteen irtisanomisen hyväksymisestä päätetään äänten enemmistöllä. Irtisanominen ei koske perustuslakia sen 94 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettulla tavalla.

Edellä olevan perusteella ja perustuslain 94 §:n mukaisesti esitetään, että

eduskunta hyväksyisi tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi Suomen hallituksen ja Portugalin hallituksen välillä Helsingissä 27 päivänä huhtikuuta 1970 tehdyn sopimuksen (SopS 26 ja 27/1971) irtisanomisen.

Eduskunnan hyväksyttäväksi annetaan samalla seuraava lakiehdotus:

Laki

Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain kumoamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Tällä lailla kumotaan Portugalin kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annettu laki (606/1971).

2 §

Tämän lain voimaantulosta säädetään valtioneuvoston asetuksella.

Helsingissä päivänä kuuta 2016

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Alexander Stubb