

Asia: VN/7828/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi erikoissijoitusrahastojen kiinteistösijoitusten verosäätelyksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Dnro L2022-55

Lausuntopyyntönne: VN/7828/2022

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI ERIKOISSIJOITUSRAHASTOJEN
KIINTEISTÖSIJOITUSTEN VEROSÄÄNTELYKSI

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi.

Asianajajaliitto pitää sinänsä oikeasuuntaisena tavoitetta tiivistää Suomen veropohjaa tilanteessa, jossa kiinteistövarallisuuden sijoittavassa erikoissijoitusrahastossa on vähemmän kuin 30 osuudenomistajaa, eikä nykyiseen lainsäädäntöön (tuloverolain ("TVL") 20 a §) sisältyvää yhdenkertaisen verotuksen varmistavaa voitonjakopakkoa koeta riittäväksi keinoksi Suomen verotusvallan turvaamiseen. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

Uuden säännöksen suhde TVL 20 a §:ään

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi esitetään uuden 19 a §:n lisäämistä tuloverolakiin. Uuden säännöksen 1 momentin mukaan "Kiinteistövarallisuuden sijoittavan [sic] erikoissijoitusrahasto, jolla on vähemmän kuin 30 osuudenomistajaa, ei ole erillinen verovelvollinen." 3 momentin mukaan "Kiinteistövarallisuuden sijoittavalla erikoissijoitusrahastolla tarkoitetaan tässä pykälässä vaihtoehtorahastojen hoitajista annetun lain 2 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua

erikoissijoitusrahastoa, ja sitä vastaavaa ulkomaista erikoissijoitusrahastoa, joka sijoittaa varojaan pääasiallisesti kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin mainitun lain 16 a luvun 4 §:ssä tarkoitetulla tavalla tai, jonka kokonaisvarallisuudesta enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu välittömästi tai välillisesti kiinteistöistä.”

Esitysluonnoksen perusteella on selvää, että uuden säännöksen on tarkoitus soveltua vain sellaisiin kiinteistövarallisuuteen sijoitaviin erikoissijoitusrahastoihin, joissa on vähemmän kuin 30 osuudenomistajaa ja jotka muutoin olisivat verovapaita nykyisen TVL 20 a §:n nojalla. Säännöksellä ei ole tarkoitus muuttaa sellaisten rahastojen verotusasemaa, joita nykyiselläänkään ei koske mikään erityisregiimi. Soveltamisalan rajautuminen nykyisellään verovapaisiin rahastoihin käy kuitenkin ilmi ainoastaan esityksen perusteluista, mutta sitä ei ole ilmeisesti erehdyksessä sisällytetty itse säännökseen. Säännöksen tulisi osoittaa selvästi sen soveltamisala.

Asianajajaliitto huomioi myös, että ehdotetussa muodossaan laki näyttäisi osin päällekkäin ensin säätävän saman alle 30 osuudenomistajan erikoissijoitusrahaston läpivirtausyksiköksi (TVL 19 a §) ja sen jälkeen verosta vapaaksi (TVL 20 a §). Laista tulisi selvästi käydä ilmi säännösten keskinäinen hierarkia.

Asianajajaliitto ehdottaa, että nämä seikat korjataan sisällyttämällä säännökseen selkeä viittaus TVL 20 a §:ään, esimerkiksi seuraavasti:

- ”Poiketen siitä, mitä tämän lain 20 a §:ssä säädetään, kiinteistövarallisuuteen sijoittava erikoissijoitusrahasto, jolla on vähemmän kuin 30 osuudenomistajaa, ei ole erillinen verovelvollinen.” (1 momentti)
- ”Kiinteistövarallisuuteen sijoittavalla erikoissijoitusrahastolla tarkoitetaan tässä pykälässä sellaista vaihtoehtorahastojen hoitajista annetun lain 2 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua erikoissijoitusrahastoa, ja sitä vastaavaa ulkomaista erikoissijoitusrahastoa, joka sijoittaa varojaan pääasiallisesti kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin mainitun lain 16 a luvun 4 §:ssä tarkoitetulla tavalla tai, jonka kokonaisvarallisuudesta enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu välittömästi tai välillisesti kiinteistöistä, ja joka muutoin olisi tämän lain 20 a §:n nojalla vapaa tulon perusteella suoritettavasta verosta.” (3 momentti)

Kaksinkertaisen verotuksen estäminen

Kansainväliset tilanteet

Uuden ehdotetun tuloverolain 19 a §:n tarkoituksettomana seurauksena voi olla se, että Suomessa TVL 20 a §:n verovapaan verosubjektin pääsäännöstä poikkeavalla TVL 19 a §:n läpivirtausmallilla, joka voi soveltua myös vain tiettyinä ajanjaksoina (ks. TVL 20 a §:n 6 momentin määräys

osuudenomistajien lukumäärän laskemisesta pienemmäksi kuin 30), aiheutetaan ulkomaiselle osuudenomistajalle kaksinkertainen verotus. On hyvin mahdollista, että toisessa valtiossa Suomen TVL 19 a §:n perusteella poikkeuksellisesti määräämän veron perustetta on vaikea hyvittää suomalaisen erikoissijoitusrahaston vaihtelevan kotimaisen verokäsittelyn vuoksi – onko kyseessä Suomen kansainvälisesti sitovan verosopimuksen mukaisesti peritty vero vai ei?

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi laeiksi erikoissijoitusrahastojen kiinteistösijoitusten verosäntelyksi ei käsitellä ulkomaisten osuudenomistajien kaksinkertaisen verotuksen estämistä.

Jotta lakimuutos ei aiheuttaisi kaksinkertaista verotusta, ehdotetaan uuteen lainsäädäntöön sisällytettäväksi nimenomainen kaksinkertaisen verotuksen estävä momentti, jonka mukaan Suomessa ei määrätä veroa siltä osin, kuin myös toisessa valtiossa maksetaan samasta tulosta tai siitä suoritetusta voitonjaosta veroa eikä Suomen TVL 19 a §:n läpivirtauksen vuoksi määrättyä veroa voida todistettavasti ja lopullisesti hyvittää tätä toisen valtion määräämää veroa vastaan.

Kotimaiset tilanteet

Lakimuutoksessa pitää säätää johdonmukaisesti yhtymäosuuksien luovutusten kanssa, että rahasto-osuuden luovutuksen yhteydessä verollisen luovutusvoiton määrästä vähennetään rahastoon jätetyt jo kertaalleen verotetut voittovarot. Eli voittovaroja ei voida verottaa ensin suoraan läpivirtauksen nojalla ja toiseen kertaan luovutusvoiton määrässä.

Esimerkkien lisääminen esitykseen

Verosopimusten vaikutus

Hallituksen esitykseen laeiksi erikoissijoitusrahastojen kiinteistösijoitusten verosäntelyksi on mielestämme lisättävä perusteluihin selvennys, että ehdotetun TVL 19 a §:n mukainen läpivirtaus ei tarkoita, että erikoissijoitusrahaston katsottaisiin yleisesti ”katoavan” vaan edelleen erikoissijoitusrahaston osuuksien luovutus on relevantti verotuksen perustana oleva oikeustoimi.

Selventävänä esimerkkitalanteena on hyvä lisätä, että jos luxemburgilainen osakeyhtiö luovuttaa suomalaisen erikoissijoitusrahaston osuuksia tulee Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 6 artiklan 4 kohtaa ja 13 artiklan 2 kohtaa arvioida todellisessa juridisessa relaatiossa, eli oikeuttavatko suomalaisen erikoissijoitusrahaston osuudet omistajansa hallitsemaan kiinteää omaisuutta, siitä riippumatta sovelletaanko kyseessä olevaan suomalaiseen erikoissijoitusrahastoon

TVL 20 a §:n (verosubjekti) vai TVL 19 a §:n (poikkeuksellinen läpivirtausmalli tiettyjen kriteerien vallitessa) mukaista verotusta.

Esimerkissä olisi selvyyden vuoksi todettava, että vaikka suomalaiseen erikoissijoitusrahastoon sovellettaisiin TVL 19 a §:n läpivirtausta, ei tästä seuraa se, että tämän erikoissijoitusrahaston osuudenomistajalla olisi oikeus hallita osittain tai kokonaan omistamansa erikoissijoitusrahaston omistamia keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita, jotka oikeuttavat hallitsemaan yhtiön tiloja – tämä hallintaoikeus on erikoissijoitusrahastolla, joka luovuttaa hallintaoikeuden vuokralaiselle (ja johon nähden myös TVL 53.1 2-kohtaa tarkastellaan), eikä lainkaan erikoissijoitusrahaston osuudenomistajalla.

Laskentaesimerkit

Hallituksen esitykseen laeiksi erikoissijoitusrahastojen kiinteistösijoitusten verosääntelyksi on lisättävä perusteluihin selventäviä laskentaesimerkkejä siitä, miten TVL 19 a §:n ”ikään kuin osuudenomistajat olisivat saaneet tulon suoraan” mukainen verotettava tulo lasketaan osuudenomistajakohtaisesti. Esimerkit ovat erityisen tarpeellisia huomioiden, että ehdotettu läpivirtausmalli eroaa yhtymien verotettavan tulon laskennasta.

Laskentaesimerkkien tulisi kattaa ainakin seuraavat läpivirtaavan erikoissijoitusrahaston osuudenomistajatyypit: luonnollinen henkilö, yhteisö, yhtymä, verovapaa rahasto, eläkeyhtiö, säätiö sekä julkisyhteisö. Kotimaisten esimerkkien lisäksi olisi tarpeen sisällyttää myös ainakin EU-jäsenvaltioissa ja Amerikan Yhdysvalloissa asuvat vastaavat osuudenomistajatyypit. Laskentaesimerkeissä olisi tuotava esiin, miten yhtiö- ja rahoitusvastikkeiden ja muiden kulujen vaikutus huomioidaan.

Uuden säännöksen voimaantulo

Ehdotettu uusi säännös luo täysin uudenlaisen läpivirtausverotuksen Suomeen. Sijoitusalan toimijoilla voi olla hyvin vaikeaa sopeutua siihen nopealla aikataululla. Tällä voi olla negatiivinen vaikutus suomalaisiin kiinteistöihin, niiden kunnostamiseen, uusiutumiseen ja investointeihin joita energiatehokkuuden ja energiansäästön tarpeet nykyään ja lähitulevaisuudessa edellyttävät. Asianajajaliitto esittää, että lain voimaantuloa lykättäisiin 1.1.2024 alkavaksi ja Verohallinnon edellytettäisiin valmistavan vuoden 2023 aikana kattavan soveltamisohjeen tästä täysin uudenlaisesta sääntelystä.

Helsingissä 14. päivänä lokakuuta 2022

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson

Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATI

Asianajaja Heikki Vesikansa, Hannes Snellman Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.

Enne Heidi
Suomen Asianajajaliitto