



Valtiovarainministeriölle

kirjaamo.vm@gov.fi, harri.joiniemi@gov.fi

Viitteenne: VM070:00/2020, VM070:00/2020, 3.8.2022

Asia: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi TVL 10 §:n muuttamisesta

## LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI LAIKSI TULOVEROLAIN 10 §:N MUUTTAMISESTA

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

Asianajajaliitto pitää sinänsä oikeasuuntaisena tavoitetta tiivistää Suomen veropohjaa tilanteessa, jossa noin puolet Suomen solmimista verosopimuksista mahdollistaa kiinteän omaisuuden välillisestä luovutuksesta saadun tulon verottamisen. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

### *Kansainväliset kiinteistörahastot ja laajaomisteiset kiinteistösijoitusyhtiöt*

Hallituksen esitysluonnoksen kohdassa 2.4.5 on ehdotettu rajattavaksi lakimuutoksen ulkopuolelle pörssilistatut osakkeet. Ensinnäkin esitysluonnoksessa käytetty määritelmä "tunnustettu arvopaperipörssi", joka käsitteenä pohjautunee eräisiin Suomen solmimiin kahdenvälisiin tuloverosopimuksiin, on epäselvä ja sellaisenaan riittämätön. Lähtökohtaisesti vapautuksen piiriin sisältynee esimerkiksi Ruotsissa Nasdaq Tukholman ylläpitämät päälista ja First North lista. Ruotsissa on kuitenkin mahdollista käydä kauppaa ns. multilateral trading facilityn (MTF) alla, joka sisältää Nasdaq First Northin lisäksi Spotlight Stock Marketin ja NGM Nordic MTF:n. Osakekauppaa MTF:n alla käyvä osakkeenomistaja ei välttämättä edes tiedä, minkä listan alla kaupankäynnin kohteena olevat osakkeet ovat. Laajentamalla määritelmä kattamaan kaikki laajaomisteiset yhtiöt, kuten alla ehdotetaan, tai vähintäänkin rajoittamalla verovelvollisuus merkittävämpiä omistusosuuksia sisältäviin kauppoihin, tällainen käytännössä kestävä ja verovalvonnan kannalta mahdoton lopputulos voitaisiin välttää.

Kuten valtiovarainministeriö ja Eräiden osinkojen lähdeverotusta ja kiinteistösijoituksista saatujen voittojen verotuksen uudistamista selvittävä työryhmä, myös Asianajajaliitto katsoo, että myös muut laajaomisteiset tilanteet olisi perusteltua jättää säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle. Asianajajaliitto ehdottaa harkittavaksi poikkeuksia myös koskien kansainvälisiä kiinteistörahastoja/niiden osakkaita. Esimerkiksi kommandiitti-yhtiömuotoisen rahaston ulkomainen ääneton yhtiömies tai osakeyhtiömuotoisen rahaston tai sijoitusyhtiön osakkeenomistaja ei välttämättä kaikissa tilanteissa voi helposti mieltää ja ymmärtää tai ylipäätään tiedostaa Suomen verotusoikeutta, mikä johtaa kestävämpään lopputulokseen.

Esimerkiksi kun yhtiömiehen tai muun omistajan omistusosuus rahastosta on hyvin pieni, esimerkiksi 1–2 prosenttia koko rahastosta, heillä ei välttämättä edes ole tietoa siitä, että yli puolet rahaston kohteista on viimeisten 365 päivän aikana ollut suomalaisia kiinteistöjä. Lisäksi esimerkiksi Ruotsissa on osakeyhtiömuotoisia sijoitusyhtiöitä, joissa on jopa satoja osakkeenomistajia, ja joiden osakkeilla käydään kauppaa pörssin ulkopuolella yksityisillä listaamattomien osakkeiden kaupankäyntiä varten perustetuilla alustoilla. Edellä kuvattuun kaupankäyntiin ei liene mahdollista myöskään kohdistaa tehokasta verovaltontaa Verohallinnon toimesta. Laajaomisteiseksi yhtiöksi voitaisiin määritellä esimerkiksi yhtiö, jossa osakkeenomistajien määrää ja yhtiön osakkeilla käytävää kauppaa ei ole rajoitettu. Ellei kiinteistörahastoja ja laajaomisteisiä sijoitusyhtiöitä rajata kokonaan lakimuutoksen ulkopuolelle, voitaisiin harkita verovelvollisuuden edellytykseksi esimerkiksi vastaavaa vähimmäisomistusta kuin ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 1 momentin 1-kohdan mukaisessa määritelmässä on säädetty soveltaen kuitenkin esimerkiksi kymmenen prosentin omistusrajaa.

### *Toisen henkilön eduksi hallittu varallisuuskokonaisuus*

Uuteen tuloverolain 10 a) §:ään ehdotetaan yhteisön ja yhtymän oheen käsitettä ”toisen henkilön eduksi hallittu varallisuuskokonaisuus”. Vakiintuneesti oikeushenkilöt on tuloverolaissa jaettu yhteisöihin ja yhtiöihin ja myös ulkomaiset oikeushenkilöt on kvalifioitu tuloverolain mukaan joko yhteisöiksi tai yhtiöiksi. Nyt esityksessä tästä aiemmasta käytännöstä poiketen ilmeisesti ehdotetaan kolmannen, uuden oikeushenkilöluokan säätämistä. Asianajajaliitto katsoo, että tulkintatilanteiden välttämiseksi olisi tuloverolaissa 3 ja 4 §:n yhteisön ja yhtymän määritelmien ohella tarpeen määritellä kyseinen käsite. Myös toisen henkilön eduksi hallittuun varallisuuskokonaisuuteen sovellettavat verotusperiaatteet ovat välttämättömiä määritellä, toisin sanoen onko kyseessä verosubjekti vai sovelletaanko siihen yhtymien verotusperiaatteita tuloverolain 16 §:n mukaisesti (eli sen tulo verotetaan osakkaan tasolla) vai säädetäänkö niille uudet, itsenäiset verotusperiaatteet. Jos kaikkiin tai joihinkin toisen eduksi hallittuihin varallisuuskokonaisuuksiin sovelletaan tuloverolain 16 §:n mukaisia yhtymien verotusperiaatteita (tai niitä vastaavia uudenlaisia läpivirtausperiaatteita), tulisi edelleen säätää, että on varallisuuskokonaisuuteen jätetyt voittovarot, jotka jo on läpivirtausperiaatteen mukaisesti verotettu osakkaan tulona (esimerkiksi vuokratulot), mutta joita ei ole jaettu osakkaalle, olisi vähennettävä verotettavan luovutusvoiton laskelmassa vastaavasti kuin yhtymäosuuksien luovutusvoittojen laskennassa. Muuten esitys johtaisi ulkomaisten omistajien kaksinkertaiseen verotukseen, joka olisi Suomen solmimien verosopimusten sisältämien syrjintäkieltoartiklojen vastaista.

### *Esimerkkien lisääminen esitykseen*

Asianajajaliitto ehdottaa, että hallituksen esitykseen lisätään esimerkkejä erilaisista tilanteista, joita uuden säännöksen soveltamisessa voi tulla eteen. Kun esimerkiksi Pohjoismaiden verosopimus sallii lakimuutoksen tarkoittamien luovutusten verottamisen, olisi hallituksen esityksessä hyvä ottaa kantaa käytännön verotusmenettelyyn ja veronalaisen luovutusvoiton laskemiseen esimerkiksi tilanteessa, jossa ruotsalainen AB myy toisen ruotsalaisen AB:n osakkeet, jonka yhtiön alla on suomalainen kiinteistö rakenne.



Hallituksen esityksessä voitaisiin tällaisen kysymyksen osalta esimerkiksi vahvistaa, kuuluuko myyjän tehdä verotusmenettelylain mukaisesti veroilmoitus neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ja tuleeko voitto laskea elinkeinoverolain säännösten mukaisesti, vaikka ruotsalaisen yhtiön kirjanpidossa voitto olisi laskettu toisin. Hallituksen esityksessä voitaisiin myös esimerkein selventää, kuinka laskelma siitä, onko useammassa maassa kiinteää omaisuutta sisältävästä kiinteistöportfoliosta yli 75 % Suomessa sijaitsevia kiinteistöjä, tehdään. Asianajajaliitto katsoo, että tämänkaltaiset esimerkit saattaisivat helpottaa ja selkiyttää lakia sovellettaessa esiin nousevia tulkintatilanteita.

Toisena esimerkkinä voitaisiin käsitellä tilanne, jossa ulkomaalainen myy suomalaisen yhtiön osakkeita tai osuuksia, kun suomalainen yhtiö ei ole varsinainen kiinteistöyhtiö vaan harjoittaa esimerkiksi energiantuotantoa. Tässä esimerkissä olisi hyvä vahvistaa, voidaanko suomalaisen yhtiön toiminnan luonne huomioida ja miten eritellään varsinainen kiinteistö (tontti tai muu kiinteistörekisteriyksikkö), rakennus ja rakennelma sekä koneet ja laitteet, kun arvioidaan, muodostuuko luovutuksen kohteena olevan suomalaisen yhtiön kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia Suomessa olevasta kiinteistöstä.

Helsingissä 9. syyskuuta 2022

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson  
Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATIJAT

Asianajaja Torsti Lakari, Eversheds Asianajotoimisto Oy, Helsinki  
Asianajaja Mika Ohtonen, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

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