

30.8.2022

Moritz Scherleitner,
OTT, MSc. (WU),
Assistant Professor, Aalto-yliopisto

Valtiovarainministeriölle

Asia: Luonnos, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta

Lausuntonani lakiehdotuksesta esitän seuraavaa:¹

Tuloverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että Suomesta saatuna tulona pidetään myös kiinteän omaisuuden välillisestä luovutuksesta saatua tuloa. Muutoksella pyritään käyttämään uusimmissa verosopimuksissa Suomelle kiinteistön sijaintivaltiona allokoitun verotusoikeuden kiinteistöjen välillisissä luovutuksissa.

Ehdotus perustuu Valtiovarainministeriön asettaman eräiden osinkojen lähdeverotusta ja kiinteistösijoituksista saatujen voittojen verotuksen uudistamista selvittävän työryhmän raporttiin, jonka mukaan,

”TVL 10 § 10 kohdan muutos olisi veropohjaan tiivistämisen näkökulmasta perusteltua, jotta mahdollistettaisiin aikaisempaa laajemmin verosopimuksissa annettu verotusoikeuden käyttö. Muutosta arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon kilpailukyky suhteessa verrokkimaihin.

¹ Haluan kiittää Riitta Kärkeä kielentarkastuksesta.

30.8.2022

Tuloverolain muutos voisi mahdollisesti kattaa myös ulkomaisen niin sanotun kiinteistöholdingyhtiön luovutukset sekä kiinteistöihin sijoittavan kommandiittiyhtiön tai erikoissijoitusrahaston osuuksien luovutukset. Arvopaperipörssissä listatut yhtiöt voisi olla aiheellista rajata soveltamisalueen ulkopuolelle. Muiden oikeudellisten rakenteiden kohdalla voisi myös olla perusteltua tarkastella jonkinlaista rajausta siten, että laajaomisteiset tilanteet jäisivät soveltamisalan ulkopuolelle.”²

Hallituksen esityksen mukaan noin puolet Suomen tekemistä verosopimuksista mahdollistaa myös kiinteän omaisuuden välillisen luovutuksen verotusoikeuden. Kiinteistön sijaintivaltio saa noissa verosopimuksissa verottaa toisessa sopimusvaltiossa asuvaa henkilöä yhtiön osakkeen tai muun osuuden luovutuksesta saadusta tulosta, jos sen yhtiön varoista enemmän kuin puolet koostuu toisessa sopimusvaltiossa olevasta kiinteästä omaisuudesta. Kun on katsottu, että TVL:n 10 § ei mahdollista kiinteän omaisuuden välillisen omistuksen luovutuksen verottamista, Suomi ei kuitenkaan kiinteistön sijaintivaltiona voi aina käyttää verosopimuksessa allokoitua verotusoikeutta.

En näe ehdotukselle oikeudellisia esteitä ja sallin myös itselleni kommentin, että se on sinänsä perusteltu muutos, jos veropohjaa halutaan tiivistää. Kiinteästä omaisuudesta saatu tulo on aina läheisesti taloudellisesti sidoksissa sijaintivaltioonsa. Jos kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatua luovutusvoittoa verotetaan sijaintivaltiossa, on asianmukaista, että verotetaan myös kiinteää omaisuutta omistavan yhteisön osakkeiden tai muun yksikön osuuksien luovutuksesta saatu tulo. Jos näin tehdään, on taas perusteltua, vaikka ei täysin ongelmaton, että verotetaan myös kiinteän omaisuuden välillinen luovutus. Jälkimmäiseen liittyvät haasteet, kuten esim. tietojensaanti, tunnistetaan hallituksen esityksessä.

² VM, Eräiden osinkojen lähdeverotusta ja kiinteistösijoituksista saatujen voittojen verotuksen uudistamista selvittävä työryhmä (2021)

30.8.2022

Suosittelisin silti ehdotusta työstäviä virkamiehiä vielä tutustumaan asiaa laajasti käsittelevään YK:n raporttiin, siinä mainittuun kirjallisuuteen, ja siinä esitettyihin välillisiin luovutuksiin kohdistuviin haasteisiin.³ Erityisesti kannustaisin hallitusta miettimään tarkasti sitä, voisiko ehdotettu sääntö johtaa yliverotukseen: Jos A Co. ei omista mitään muuta kuin B Co:n osakkeet, ja B Co. ei omista mitään muuta kuin kiinteistöjä Suomessa, sitten sekä A:n osakkeiden luovutus että B:n osakkeiden luovutus verotettaisiin, saman kiinteistöiden suoran ja epäsuoran omistuksen perusteella, Suomessa.⁴ Jos tätä ei pidetä asianmukaisena, voisi asian ratkaista sitä kautta, että luovutus huomioidaan hankintamenoissa.⁵ Koska tämä on ostajan intressi, voisi tämä kannustaa ostajaa ilmoittamaan luovutuksesta tiedon Suomeen, mikä samalla voisi helpottaa tietojensaantihaastetta.⁶ Ongelmallista lienee myös se, että jos edellisen esimerkin B. Co:n, ja näin ollen A Co:n arvo perustuu vain vähän yli 50-prosenttisesti Suomessa sijaitseviin kiinteistöihin, ja muuten Suomen ulkopuolella sijaitseviin kiinteistöihin, olisi lopputulos samanlainen. Siinä tapauksessa voi kyseenalaistaa, voiko Suomi edes verottaa koko välillistä luovutusta mahdollisesti puuttuvan nexuksen perusteella.⁷

Kannustaisin lopuksi harkitsemaan, olisiko tämän lain säätämisen yhteydessä perusteltua ottaa takaisin Suomen varaus artiklan 9 monenväliseen yleissopimukseen, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumista ja voitonsiirron estämistä kohtaan ("yleissopimus", tunnettu lyhenteellä "MLI"). Yleissopimuksen allekirjoittamalla Suomi on yleissopimuksen 9(6)a artiklan perusteella ilmaissut haluavansa olla lisäämättä yleissopimuksen 9(1) artiklan, ja on päättänyt, ettei implementoi 9(4) artiklaa noihin verosopimukseen, joita yleissopimuksella muutetaan. Helpommalla kielellä tämä tarkoittaa, että Suomi sanoi, ettei se halua implementoida yleissopimuksen kautta verosopimukseen OECD-malliverosopimuksen 2017 artiklaa 13(4).. Jos tavoite on päivittää kaikki Suomen verosopimukset, jotka eivät vielä salli kiinteän omaisuuden välillisestä luovutuksesta saadun tulon verottamista,

³ Cui, Taxation of non-residents' capital gains, in United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries (Trepelkov & Tonino and Halka 2017).

⁴ Tästä problematiikasta ks. id.

⁵ ks. esimerkki mitä esitetään id., at sec. 6.2.3.

⁶ ks. tästä tarkemmin id., at sec. 4.1.1.

⁷ ks. tästä myös id., at sec. 6.2.2.

30.8.2022

voisi poistaa sen varauksen ja/tai ilmoittaa artiklan 9(8) perusteella halukkuus implementoida ko. säännös. Tämä voisi nopeuttaa prosessia ja olisi muutenkin johdonmukaista.

Apulaisprofessori, Moritz Scherleitner, OTT, MSc. (WU)

Espoo, 30.8.2022