

## VEROHALLINTO

Esikunta- ja oikeusyksikkö  
PL 325  
00052 VERO

## LAUSUNTO

8.9.2022

### Valtiovarainministeriö

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

Viite

VH/3962/00.04.05/2022

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta. Verohallinto esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Esitysluonnoksen mukaan tuloverolakia muutettaisiin siten, että Suomesta saatuna tulona pidettäisiin tietyin edellytyksin myös kiinteän omaisuuden **välillisestä luovutuksesta** saatua tuloa. Muutos mahdollistaisi sen, että Suomessa voitaisiin verottaa rajoitetusti verovelvollisen tulona esimerkiksi Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta holding-yhtiön kautta omistavan ulkomaisen yhtiön osakkeiden luovutuksesta saatu tulo. Tämä edellyttäisi, että Suomessa olevien kiinteistöjen osuus yhtiön kokonaisvaroista olisi välittömästi tai välillisesti (yhtiöketjun kautta) enemmän kuin 50 prosenttia. Säännös koskisi luonnollisia henkilöitä, yhteisöjä jne. osakkeiden tai osuuksien luovuttajana. Säännöksen soveltamisala ei rajoittuisi tiettyyn välillisen omistuksen oikeudelliseen muotoon, vaan välillinen omistus voisi tapahtua verosopimusten mukaisesti yhteisöjen, yhtymien tai toisen henkilön eduksi hallittujen varallisuuskokonaisuuksien (kuten trusti) kautta. Edellytysten täytyessä Suomesta saatua tuloa olisi säännöksen mukaan osakkeiden, osuuksien tms. luovutuksesta saatu tulo kokonaan, ei pelkästään kiinteistöomistuksiin kohdistuva osuus. Säännöksestä huolimatta tulo voitaisiin kuitenkin verottaa Suomessa vain, jos myös asianomainen verosopimus sen sallii tällaisessa välillisen omistuksen tilanteessa.

Ehdotus perustuu eräiden osinkojen lähdeverotusta ja kiinteistösijoituksista saatujen voittojen verotuksen uudistamista selvittäneen työryhmän raportin suosituksiin.

Esitysluonnoksen mukaan tuloverolakia täsmennettäisiin lisäksi siten, että Suomesta saatua tuloa olisi myös tuloverolain 6 §:ssä tarkoitetun rakennuksen, rakennelman tai muun laitoksen hallinta-oikeuden sekä muun hallinta-, käyttö- tai tuotto-oikeuden luovutuksesta saatu voitto. Kiinteistöistä saadun tulon katsomisesta Suomessa saaduksi tuloksi säädettäisiin tuloverolain 10 §:ssä ja uudessa 10 a §:ssä. Asunto-osakkeita ei enää mainittaisi erikseen, vaan ne olisivat eräs muoto 10 a §:ssä tarkoitettua välillistä omistamista.



### Verohallinto

Esikunta- ja oikeusyksikkö  
Vääksyntie 4  
Helsinki

### www.vero.fi

puh. 029 512 000  
faksi 029 512 3595  
VEROH 6818/w 10.2009

## Yleistä

Verohallinnon näkemyksen mukaan ehdotettuja lakimuutoksia voidaan pitää kannatettavina. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi hyvä tuoda selvyyden vuoksi esille se, että nyt kyseessä olevat tulot verotettaisiin verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä ja näin ollen verotus pohjautuisi lähtökohtaisesti verovelvollisen itsensä antamaan veroilmoitukseen.

### Tuloverolain 10 §:n 10 kohta

Ehdotetun tuloverolain 10 §:n 10 kohdan mukaan "Suomesta saatua tuloa on täällä olevan kiinteistön taikka 6 §:ssä tarkoitetun rakennuksen, rakennelman tai muun laitoksen hallintaoikeuden luovutuksesta saatu voitto."

Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 8) todetaan, että "tuloverolain 6 § on ongelmallinen siinä mainitun hallintaoikeuden kannalta. Lainkohdassa sanotaan, minkälaiseen rakennukseen tai rakennelmaan sovelletaan kiinteistöä koskevia määräyksiä. Siinä ei kuitenkaan sanota yksiselitteisesti, että myös rakennuksen luovutuksen yhteydessä siirtyvään hallintaoikeuteen tulisi soveltaa kiinteistöä koskevia säännöksiä. Korkeimman hallinto-oikeuden edellyttämän suppean tulkinnan johdosta *maa-alueen hallintaoikeuden* sisällyttäminen Suomesta saatuun tuloon voi olla ongelmallista."

Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 12) todetaan puolestaan ehdotetusta uudesta säännöksestä, että "tuloverolain 10 §:n 10 kohtaa muutettaisiin siten, että se koskisi vain tuloverolain 6 §:n tarkoitetun kiinteistön luovutusta. Tämä koskisi siten myös toisen maalla olevan rakennuksen, rakennelman tai muun laitoksen luovutuksesta saatua tuloa, jos se voidaan hallintaoikeuksineen maahan luovuttaa kolmannelle henkilölle maanomistajaa kuulematta. Lisäksi siinä täsmennettäisiin, että Suomesta saatua tuloa olisi myös 6 §:ssä tarkoitetun rakennuksen, rakennelman tai muun laitoksen hallintaoikeuden sekä muun hallinta-, käyttö- tai tuotto-oikeuden luovutuksesta saatu voitto."

Säännöksen sanamuodon osalta saattaisi jäädä epäselväksi, sisältyykö säännöksessä tarkoitettuihin luovutuksiin myös maapohjan hallintaoikeuden luovutus ja esitysluonnoksen perusteluissa mainitut käyttö- tai tuotto-oikeuksien luovutukset. Verohallinto ehdottaa vielä harkittavaksi säännöksen sanamuodon täsmentämistä siten, että siitä nimenomaisesti ilmenisivät nämä molemmat tilanteet. Säännös voisi tällöin kuulua esimerkiksi:

"Suomesta saatua tuloa on

-----

*täällä olevan kiinteistön sekä 6 §:ssä tarkoitetun rakennuksen, rakennelman, muun laitoksen ja niihin tahi maahan kohdistuvan hallinta-, käyttö- tai tuotto-oikeuden luovutuksesta saatu voitto."*

### Tuloverolain 10 §:n 10 a kohta

Ehdotetun tuloverolain 10 a §:n mukaan "Suomesta saatua tuloa on sellaisen yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeiden, osuuksien tai oikeuksien luovutuksesta saatu voitto, jos yhteisön, yhtymän tai varallisuuskokonaisuuden kokonaisvaroista muodostuu luovutusta edeltäneiden 365 päivän aikana enemmän kuin 50 prosenttia välittömästi tai välillisesti täällä olevasta kiinteistöstä, eivätkä tällaiset osakkeet, osuudet tai muut vastaavat oikeudet ole kaupankäynnin kohteena tunnustetussa arvopaperipörssissä."

Esitysluonnoksen perusteluissa (s. 12) todetaan, että pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 10 a kohta, jossa säädeltäisiin *välillisesti omistetun tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa* tarkoitetun omai-

suuden luovutuksesta saadun voiton verottamista. Lisäksi perusteluissa (s. 12) todetaan, että "Kokonaisvaroihin kuuluisi myös tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettu rakennus, rakennelma tai muu laitos hallintaoikeuksineen." Kun ehdotetussa 10 a §:ssä puhutaan vain "välittömästi tai välillisesti täällä olevasta kiinteistöstä" olisi Verohallinnon käsityksen mukaan syytä harkita sanamuodon tarkistamista siten, että se nimenomaisesti käsittäisi myös 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettujen rakennuksen, rakennelman ja muun laitoksen ja maan hallintaoikeuksineen.

Ehdotetun 10 a) kohdan perusteluista ei käy ilmi, onko säännöstä sovellettaessa välillinen omistus laskettava suhteellisesti kertomalla eri portaiden omistusosuudet keskenään. Tätä olisi tarkoituksenmukaista perusteluissa täsmentää. Hallituksen esityksen perusteluihin olisi hyvä myös lisätä etenkin välillisen omistuksen laskentaa kuvaavia esimerkkejä erityyppisissä omistusrakenteissa.

Ehdotetun 10 a) kohdan sanamuoto vaikuttaa jossain määrin epätasälliselta, eikä ole täysin selvää, mihin esimerkiksi kohdan ensimmäinen sana "sellaisen" viittaa. Ehdotetun 10 a) kohdan sanamuodon perusteella voi jäädä myös epäselväksi, mitä säännöksen sanamuodon mukaisella edeltävällä 365 päivällä tarkoitetaan. Asia ei ilmene myöskään esitysluonnoksen perusteluista. Esitysluonnoksen sivulla 10 esitetyn mukaisesti malliverosopimuksen vastaavalla maininnalla tarkoitetaan sitä, että edellytys täyttyy jonakin päivänä luovutusta edeltävistä 365 päivästä. Säännöksen ehdotettua sanamuotoa voitaisiin kaikei kuitenkin lukea siten, että edellytyksen tulisi täytyä kaikkina luovutusta edeltävänä 365 päivänä. Mikäli säännöstä on tarkoitus tulkita malliverosopimuksen maininnan tavoin, olisi säännöstä tarkoituksenmukaista täsmentää niin, että siitä ilmenee paremmin lainsäätäjän tahtotila. Lisäksi sanamuotoa voitaisiin mahdollisesti harkita täsmennettävän siten, että se koskisi myös luovutuspäivää.

Ehdotetun 10 §:n 10 a) kohdan sanamuodossa puhutaan *tunnustetusta arvopaperipörssistä*. Kyseistä käsitettä ei ole määritetty tai käytetty muualla Suomen verolainsäädännössä, eikä käsitettä ole myöskään määritelty hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa. Verohallinto katsoo, että tässä yhteydessä olisi perusteltua käyttää ehdotetussa säännöksessä valitun käsitteen sijaan verotuksessa jo vakiintunutta mm. tuloverolain 33 a §:ssä käytettyä käsitettä "säännelty markkina" tulkin-  
taepäselvyyksien ja sääntelyn monimutkaisuuden välttämiseksi.

Edellä esitetyn johdosta säännöksen sanamuotoa voisi olla tarpeen täsmentää esimerkiksi seuraavasti:

"Suomesta saatu tuloa on:

-----

*10 a) sellaisen yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeiden, osuuksien tai oikeuksien luovutuksesta saatu voitto, jonka kokonaisvaroista muodostuu luovutushetkellä tai jonain hetkenä luovutusta edeltäneiden 365 päivän aikana enemmän kuin 50 prosenttia välittömästi tai välillisesti täällä olevasta kiinteistöstä tai muusta 10 kohdassa tarkoitettusta omaisuudesta, eivätkä luovutuksen kohteena olevat osakkeet, osuudet tai muut vastaavat oikeudet ole kaupankäynnin kohteena kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetussa laissa (748/2012) tarkoitettulla säännellyllä markkinalla tai muulla säännellyllä ja viranomaisen valvonnassa olevalla markkinalla Euroopan talousalueen ulkopuolella."*

Vaihtoehtoisesti kohta voisi kuulua seuraavasti:

"Suomesta saatu tuloa on:



-----

*10 a) yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeiden, osuuksien tai oikeuksien luovutuksesta saatu voitto, jos yhteisön, yhtymän tai varallisuuskokonaisuuden kokonaisvaroista muodostuu luovutushetkellä tai jonain hetkenä luovutusta edeltäneiden 365 päivän aikana enemmän kuin 50 prosenttia välittömästi tai välillisesti täällä olevasta kiinteistöstä tai muusta 10 kohdassa tarkoitettusta omaisuudesta, eivätkä luovutuksen kohteena olevat osakkeet, osuudet tai muut vastaavat oikeudet ole kaupankäynnin kohteena kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetussa laissa (748/2012) tarkoitettulla säännellyllä markkinalla tai muulla säännellyllä ja viranomaisen valvonnassa olevalla markkinalla Euroopan talousalueen ulkopuolella."*

Perustelujen osalta Verohallinto toteaa vielä, että hallituksen esitysluonnoksessa (s. 9) on todettu muun muassa seuraavaa: "Sopimuksissa on rajoituksia omistavan yksikön oikeusmuodon suhteen. Suppeimmillaan sopimuksessa puhutaan yhtiön osakkeiden tai muiden osuuksien luovutuksesta. Laajimmillaan verosopimuksissa mahdollistetaan kiinteää omaisuutta hallitsevan yksikön osakkeiden tai niihin verrattavien osuuksien luovuttamisesta saadun voiton verottaminen. Tällöin varallisuutta hallinnoivan yksikön oikeudellinen muoto ei rajoita verotusoikeuden käyttämistä." Lisäksi sivulla 11 on todettu, että "Verosopimuksissa voi kuitenkin olla eroa esimerkiksi sen suhteen, tuleeko yhtiön olla kiinteistön sijaintivaltiossa vai ei, voiko kiinteistön omistajana olla myös muu kuin yhtiömuotoinen toimija, kuten trusti tai yhtymä taikka sovelletaanko sopimuksen määräystä listattuihin yhtiöihin."

Etenkin esitysluonnoksen viittaus yhtiömuotoiseen toimijaan voi antaa ymmärtää, että verosopimusten sanonnalla "yhtiö" viitattaisiin yksinomaan oikeudelliselta muodoltaan yhtiömuotoisiin toimijoihin. Suomen verosopimuksissa sanonta "yhtiö" on määritelty yleensä OECD:n malliverosopimukseen pohjautuen seuraavasti:

"yhtiö" tarkoittaa oikeushenkilöä tai muuta, jota verotuksessa käsitellään oikeushenkilönä.

OECD:n vuoden 2017 kommentaarissa on todettu muun ohella seuraavaa:

The definition of the term "person" given in subparagraph a) is not exhaustive and should be read as indicating that the term "person" is used in a very wide sense (see especially Articles 1 and 4). The definition explicitly mentions individuals, companies and other bodies of persons. From the meaning assigned to the term "company" by the definition contained in subparagraph b) it follows that, in addition, the term "person" includes any entity that, although not incorporated, is treated as a body corporate for tax purposes. Thus, e.g. a foundation (fondation, Stiftung) may fall within the meaning of the term "person". Partnerships will also be considered to be "persons" either because they fall within the definition of "company" or, where this is not the case, because they constitute other bodies of persons.

The term "company" means in the first place any body corporate. In addition, the term covers any other taxable unit that is treated as a body corporate for the purposes of the tax law of the Contracting State of which it is a resident.

Edellä mainitun vuoksi verosopimuksen sanonnan "yhtiö" voitaneen katsoa kattavan oikeushenkilöiden lisäksi kaikki sellaiset yksiköt, joita verotetaan asuinvaltiossaan erillisinä verovelvollisina. Tämä määritelmä, riippuen tulkinnasta, voi siten kattaa esimerkiksi ulkomaisen sopimusperusteisen kiinteistöihin sijoittavan sijoitusrahaston, jota verotetaan asuinvaltiossaan yhteisönä. Näin ollen lopullisessa hallituksen esityksessä voisi olla tarkoituksenmukaista avata verosopimusoikeudellisen yhtiön käsitettä tarkemmin, koska käsitteen tulkinnalla voi joissain tilanteissa olla vaikutusta myös Suomen luovutusvoittoartiklojen tulkintaan.

## Perintö- ja lahjaverotus

Verohallinto tuo myös esille, että hallituksen esitysluonnoksessa mainittu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös KHO 2013:121 on ohjannut verotuskäytäntöä myös perintö- ja lahjaverotuksessa, vaikka se nimenomaisesti koskee vain tuloverotusta. Kun tämän päätöksen mukainen oikeustila nimenomaisesti halutaan muuttaa tuloverotuksessa, olisi samalla syytä arvioida, halutaanko sama muutos ulottaa myös perintö- ja lahjaverotukseen, jolloin Suomen kansainvälisen verotusoikeuden määrittely eri verolajeissa olisi mahdollisimman samanlaista. Tämä vaatisi perintö- ja lahjaverolain säännösten muuttamista esimerkiksi siten, että perintö- ja lahjaverolain 4 §:n 1 momentin 2) kohdassa perintöverotuksen osalta ja 18 §:n 1 momentin 2) kohdassa lahjaverotuksen osalta viitattaisiin tuloverolain 10 §:n 10 a) kohdan säännökseen esimerkiksi seuraavasti:

"perintöveroa on suoritettava:

-----

perintönä tai testamentilla saadusta Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä tuloverolain 10 §:n 10a kohdassa tarkoitetun yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeista, osuuksista tai oikeuksista."

lahjaveroa on suoritettava:

-----

Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä tuloverolain 10 §:n 10a kohdassa tarkoitetun yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeista, osuuksista tai oikeuksista."

### *Vaikutukset Verohallinnolle*

Verohallinto arvioi, että ehdotetun lainsäädännön toimeenpanosta aiheutuu sille noin 30 000 - 60 000 euron suuruisen kertaluonteiset kustannukset tietojärjestelmämuutoksista. Lisäksi lakimuutos edellyttää asiakasohjeistusta ja virkailijoiden koulutusta sekä lisää verovalvonnan tehtäviä. Verovalvontaa tulee hankaloittamaan se, että Verohallinto ei kaikissa tilanteissa saa vertailutietoja tai muita impulsseja ehdotetun tuloverolain 10 §:n 10 a kohdan soveltamisalaan kuuluvista luovutuksista.

### *Lain voimaantulo*

Laki on ehdotettu tulevaksi voimaan 1.1.2023. Lain voimaantulosäännöksen perusteluissa voisi todeta, että sitä sovelletaan 1.1.2023 ja sen jälkeen tapahtuneisiin luovutuksiin.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Lakiasiainjohtaja

Matti Merisalo



**Verohallinto**  
Esikunta- ja oikeusyksikkö  
Vääksyntie 4  
Helsinki

**www.vero.fi**  
puh. 029 512 000  
faksi 029 512 3595  
VEROH 6818/w 10.2009