

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta sekä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklaan tehdyn varauman peruuttamisesta ja ilmoitusten antamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta sekä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklaan tehdyn varauman peruuttamisesta ja ilmoitusten antamisesta (HE 279/2022 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- neuvotteleva virkamies Harri Joiniemi, valtiovarainministeriö
- lakiasiainjohtaja Matti Merisalo, Verohallinto
- verojohtaja Anita Isomaa, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- veroasiantuntija Saara Hietanen, Finnwatch ry
- johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää, Keskuskauppakamari
- veropoliittinen asiantuntija Niko Pankka, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- asianajaja Heikki Wahlroos, Suomen Asianajajaliitto
- veroasiantuntija Mikko Leinola, Suomen Veroasiantuntijat ry
- OTT, dosentti Marianne Malmgrén
- professori Pekka Nykänen
- Senior Fellow Timo Viherkenttä

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- Ahvenanmaan maakunnan hallitus
- Finanssiala ry
- Suomen Yrittäjät ry
- Veronmaksajain Keskusliitto ry

Valiokunnan mietintö VaVM 38/2022 vp

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia. Esityksen mukaan Suomesta saatuna tulona pidettäisiin myös kiinteän omaisuuden välillisestä luovutuksesta saatua tuloa. Tällaista voisi olla esimerkiksi Suomessa olevaa kiinteää omaisuutta toisen yhtiön kautta omistavan ulkomaisen yhtiön osakkeiden luovutuksesta saatu tulo. Ehdotettava muutos mahdollistaisi uusimmissa verosopimuksissa Suomelle kiinteistön sijaintivaltiona allokoitun verotusoikeuden käyttäminen kiinteistöjen välillisissä luovutuksissa.

Muutoksen vaikutukset verotuottoihin ovat satunnaisia ja riippuvat siitä, myydäänkö täällä välillisesti omistettua kiinteää omaisuutta ja mitä verosopimusta luovutukseen sovelletaan. Noin puolet Suomen tekemistä verosopimuksista ovat vanhan mallisia eivätkä mahdollista välillisen kiinteistöluovutuksen verotusta. Tällaisia verosopimusvaltioita ovat muun ohessa Alankomaat, Argentiina, Belgia, Italia, Itävalta, Luxemburg ja Ranska. Lisäksi verotusoikeuden soveltaminen edellyttää, että myyjää ei voida rinnastaa Suomessa verosta vapautettuun toimijaan.

Lisäksi ehdotetaan, että monenvälisen yleissopimuksen, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi, 9 artiklaan tehty varauma peruutetaan sekä annetaan uusi ilmoitus ja muutetaan liittymisen yhteydessä annettua ilmoitusta. Hyväksyessään yleissopimuksen, Suomi teki muun ohessa varauman olla soveltamatta verosopimuksiinsa 9 artiklaa, joka koskee pääasiassa kiinteästä omaisuudesta arvonsa saavien osakkeiden tai intressien luovutuksesta saatua voittoa.

Varauman peruuttaminen mahdollistaa sen, että eräisiin vanhoihin verosopimukseen voidaan saada kiinteistön välillisestä luovutuksesta saadun tulon verotusoikeus vastaamaan nykyistä OECD:n mallia ilman kahdenvälisiä verosopimusneuvotteluja.

Varauman peruuttaminen ja yleissopimuksen soveltamista koskevat ilmoitukset annetaan yleissopimuksen tallettajalle, joka antaa ilmoitukset tiedoksi muille sopimuksen osapuolille. Muutosta voidaan soveltaa lähdeveroa aiheuttaviin tapahtumiin aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tallettajan ilmoitusta seuraavasta tammikuun 1 päivästä lukien.

Lakiehdotus liittyy pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti asetetun eräiden osinkojen lähdeverotusta ja kiinteistösijoituksista saatujen voittojen verotuksen uudistamista selvittävän työryhmän raportin suosituksiin sekä on osa hallituksen budjettineuvotteluissa sopimaa veropohjan tiivistämissä pakettia.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan keväällä 2023.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Yleistä

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Valiokunnan mietintö VaVM 38/2022 vp

Ehdotetuilla muutoksilla olisi vaikutusta Suomen verotusoikeuteen niin sanotuissa verosopimuksettomissa tilanteissa ja tilanteissa, joissa verosopimus mahdollistaa välillisesti omistetun kiinteän omaisuuden luovutuksen verotuksen. Lisäksi ehdotettu varauman poisto laajentaa Suomen verotusoikeutta eräiden verosopimusten muuttuessa vastaamaan OECD:n nykyistä mallia.

Ehdotettua veropohjan tiivistämistä pidettiin asiantuntijakuulemisissa yleisesti perusteltuna tavoitteena. Kansainvälisessä verotuksessa yleisenä lähtökohtana on, että kiinteistön sijaintivaltiolle on oikeus verottaa kiinteistön luovutuksesta syntyvää voittoa. Tämä ei kuitenkaan toteudu Suomen kansallisessa lainsäädännössä silloin, kun omistus on välillistä. Voimassa olevan tuloverolain 10 §:n 10 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisen Suomessa veronalaisena tulona pidetään "täällä olevan kiinteistön tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta" saatua voittoa. Säännös ei mahdollista muunlaisen kiinteistöjä omistavan yhteisön tai yhtymän osakkeiden tai osuuksien myynnistä saadun luovutusvoiton verottamista, kuten esimerkiksi tilanteessa, jossa yhteisön tai yhtymän varat muodostuvat täällä olevan toisen kiinteistöjä omistavan yhtiön osakkeista.

Myös OECD:n malliverosopimus lähtee siitä, että kiinteistön sijaintivaltiolle on laaja oikeus verottaa kiinteistön luovutuksesta saadut voitot. Hallituksen esityksen mukaan tällä hetkellä noin puolet Suomen verosopimuksista mahdollistaa kiinteistön sijaintivaltiolle verotusoikeuden myös silloin, kun luovutetaan välillisesti omistettua kiinteää omaisuutta, ja näiden osuus laajenee sitä mukaa, kun Suomi tekee uusia verosopimuksia ja erityisesti, kun vanhoja sopimuksia päivitetään ajan tasalle. Käytännössä Suomen vanhimmat voimassa olevat verosopimukset eivät mahdollista välillisen omistusoikeuden luovutuksen verotusta. Myös EU-oikeus saattaa estää verottamisen tilanteessa, jossa ulkomailla sijaitseva verovelvollinen rinnastuu sellaiseen kotimaiseen verovelvolliseen, joka on vapautettu verosta.

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointiin liittyy hankaluutta muun muassa puuttuvan tietopohjan vuoksi. Hallituksen esityksessä arvioidaan, että ehdotettu muutos kasvattaisi lähdeveron tuottoa vuoden 2023 tasossa noin 3 miljoonaa euroa, mutta samalla tuodaan kuitenkin esille se, että verotuottovaikutus sisältää merkittäviä epävarmuuksia.

Valiokunta pitää ehdotettua muutosta perusteltuna ottaen huomioon tavoitteen Suomen veropohjan tiivistämisestä. Muutos mahdollistaa Suomen tekemissä uusimmissa verosopimuksissa Suomelle allokoitun verotusoikeuden käyttämisen kiinteistöjen välillisissä luovutuksissa.

Jatkossakin verotusoikeuden soveltaminen edellyttäisi kuitenkin sitä, että myyjää ei voida EU-oikeuden nojalla rinnastaa Suomessa verosta vapautettuun toimijaan. Kuulemisissa nostettiin esille tiedonsaantiin ja verovalvontaan liittyvät ongelmat, koska Verohallinnolla ei välttämättä ole tietoa ulkomailla asuvasta verovelvollisesta ja luovutuksesta ja myöskään ulkomailla asuva verovelvollinen ei itse välttämättä tiedä velvollisuudestaan maksaa luovutuksesta veroa Suomeen. Ehdotettu muutos korostaakin Verohallinnon tiedottamisen ja ohjauksen tarvetta.

Seuraavassa on käsitelty eräitä kuulemisissa esille nousseita kysymyksiä.

Valiokunnan mietintö VaVM 38/2022 vp

Käsitteistä

Kuulemisissa nostettiin esille eräitä sääntelyn yksityiskohtiin liittyviä kysymyksiä. Lisäksi pidettiin mahdollisena, että käytetyistä käsitteistöistä voi tulla tulkintakysymyksiä. Esimerkkinä tästä on uudessa 10 a kohdassa käytetty käsite ”toisen henkilön eduksi hallittu varallisuuskokonaisuus” ja sen suhde tuloverolain 3 §:n yhteisön käsitteeseen. Hallituksen esityksen mukaan käsitteellä tarkoitetaan lähtökohtaisesti trust-tyyppistä yksikköä, joita on tyypillisesti anglosaksisissa maissa. Ottaen huomioon, että sääntelyllä on pyritty kattamaan laajasti eri oikeudelliset muodot ja tavoite veropohjan tiivistämisestä, valiokunta pitää valittua käsitettä tältä osin kuitenkin perusteltuna, vaikka käsitteeseen voi liittyä tulkinnanvaraisuutta suhteessa tuloverolain jo olemassa oleviin käsitteisiin.

Tuloverolain 10 §:n kiinteistön luovutusta koskevaa 10 kohtaa täsmennettäisiin siten, että se koskisi myös tuloverolain 6 §:n tarkoittaman kiinteistön luovutusta. Tällä tarkoitetaan toisen maalla olevaa rakennusta, rakennelmaa tai muuta laitosta, joka voidaan hallintaoikeuksineen maahan luovuttaa kolmannelle henkilölle maanomistajaa kuulematta. Lisäksi 10 kohdassa täsmennettäisiin, että Suomesta saatua tuloa olisi myös näihin tai maahan kohdistuvan hallinta-, käyttö- tai tuotto-oikeuden luovutuksesta saatu voitto. OECD:n malliverosopimuksen 6 artiklan 2 kohdan mukaan ilmaisulla ”kiinteä omaisuus” on sen sopimusvaltion lainsäädännön mukainen merkitys, jossa omaisuus sijaitsee. Samaisen kohdan toisen virkkeen mukaan kiinteä omaisuus kattaa muun ohessa myös oikeudet, joihin sovelletaan yksityisoikeuden kiinteää omaisuutta koskevia määräyksiä, sekä kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden. Saadun selvityksen mukaan Suomen solmimissa verosopimuksissa kiinteistön käsite tyypillisesti kattaisi esitettyyn tuloverolain 10 §:n 10 kohtaan lisätyt rakennukset, rakennelmat tai muut laitokset sekä oikeudet.

Ehdotetussa uudessa tuloverolain 10 §:n 10 a kohdassa säädettäisiin välillisesti omistetun tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa tarkoitettun omaisuuden luovutuksesta saadun voiton verottamisesta. Osuus kokonaisvaroista olisi nykyistä vastaavasti yli 50 % yhteisön, yhtymän tai varallisuuskokonaisuuden kokonaisvaroista. Käsite kokonaisvarat sisältyy jo nykyiseen lain sanamuotoon. Hallituksen esityksen mukaan tarkoitus ei ole muuttaa nykyistä arvostuskäytäntöä.

Laajaomisteiset tilanteet

Julkisesti noteerattujen yhtiöiden osakkeiden luovutusten jättämistä sääntelyn ulkopuolelle on kuulemisissa pidetty perusteltuna. Osa kuultavista toi esille, että sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle tulisi rajata myös muutkin laajaomisteiset tilanteet, kuten laajaomisteiset rahastot tai vähäiset välilliset omistukset. Ottaen kuitenkin huomioon sääntelyn tavoite turvata Suomen veropohjaa valiokunta ei pidä perusteltuna rajata laajaomisteisiä yhteisöjä tai vähäisiä omistuksia sääntelyn ulkopuolelle.

Omistuksen määräaika

Ehdotettuun uuteen sääntelyyn on otettu OECD:n malliverosopimuksen määräys aikarajasta, jossa otetaan huomioon myös yksikön omistusosuus kiinteästä omaisuudesta 365 päivän ajalta ennen luovutusta. Muutoksen tarkoitus on estää yksikön muun omaisuuden lisäyksellä tapahtuva kiinteän omaisuuden suhteellisen osuuden vähentäminen, jolloin luovutus ei luovutushetkellä

Valiokunnan mietintö VaVM 38/2022 vp

ylittäisi 50 prosentin rajaa. Koska muutos saadun selvityksen mukaan tulisi sekä Suomen uusiin että päivitettäviin vanhoihin verosopimuksiin, vastaavan säännöksen lisäämistä tuloverolakiin on pidettävä aiheellisena.

Voimaantulo

Valiokunta pitää perusteltuna, että laki tulee voimaan mahdollisimman pian. Tämän vuoksi valiokunta katsoo, että laki tulisi saattaa voimaan eduskunnan vastausta seuraavan kuukauden alusta.

Varauman peruuttaminen

Monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklan varauman poistaminen varmistaa osaltaan esityksen mukaisen tavoitteen toteutumista. Varauman peruuttaminen mahdollistaa Suomen verotusoikeuden laajentamisen sellaisten valtioiden osalta, joiden kanssa on niin sanottu vanhan mallinen verosopimus. Edellytyksenä on, että toisella sopimusvaltiolla ei ole vastaavaa varaumaa yleissopimuksessa. Varauman poistaminen johtaisi siihen, että Suomen solmimien verosopimusten luovutusvoittoa koskevat artiklat päivittyisivät vastaamaan nykyisen OECD:n malliverosopimuksen luovutusvoittoa koskevaa artiklaa. Varauman poistaminen saattaa joissain tilanteissa johtaa myös siihen, että yleisesti verovelvollisen ulkomaille välillisesti tekemistä kiinteistösijoituksista Suomeen maksettaviksi tulevien verojen määrä pienenee. Valiokunta kuitenkin katsoo, että varauman poistaminen on Suomen veropohjan tiivistämisen näkökulmasta perusteltua.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy hallituksen esityksessä HE 279/2022 vp tarkoitetun varauman peruuttamisen ja annettavaksi hallituksen esityksessä tarkoitetut ilmoitukset.

Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 279/2022 vp sisältyvän lakiehdotuksen.

Valiokunnan mietintö VaVM 38/2022 vp

Helsingissä 27.1.2023

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Johannes Koskinen sd
varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Katja Hänninen vas
jäsen Heli Järvinen vihr
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Matias Marttinen kok
jäsen Sari Multala kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Iiris Suomela vihr
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps
varajäsen Toimi Kankaanniemi ps

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Tarja Järvinen