Finnwatch ry:n lausunto
valtiovarainvaliokunnan verojaostolle
28.11.2022

Asia: HE 279/2022 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta sekä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklaan tehdyn varauman peruuttamisesta ja ilmoitusten antamisesta

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainvaliokunnan verojaostolle tuloverolain 10 §:n muuttamista sekä monenväliseen yleissopimukseen tehdyn varauman peruuttamista koskevasta hallituksen esityksestä.

Finnwatch pitää esitettyjä lakimuutoksia tarpeellisina Suomen veropohjan turvaamiseksi ja toivoo tuloverolain muutosten astuvan voimaan alkuperäisen suunnitelman mukaisesti 1.1.2023. Hallituksen esitykseen luonnosvaiheen jälkeen lisätty, Suomen monenväliseen yleissopimukseen tehdyn varauman perumista koskeva esitys, tukee samoja tavoitteita ja on siten erittäin kannatettava. Varauman peruuttamisesta huolimatta tarve monien keskeisimpien vanhojen verosopimusten, kuten Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen, mahdollisimman pikaiselle uudelleenneuvottelemiselle säilyy. Suomen olisi myös hyvä ottaa muutkin yleissopimukseen tehdyt varauman tarkasteluun ja harkita niiden perumista BEPS-toimien tehostamiseksi.

Ehdotetut tuloverolain muutokset laajentavat Suomen mahdollisuuksia verottaa täällä sijaitsevien kiinteistöjen myynnistä saatuja voittoja, syytä saattaa voimaan 1.1.2023

Kansainvälisessä verotuksessa yleisesti noudatettavan asuinvaltioperiaatteen mukaisesti Suomella on oikeus verottaa täällä asuvia henkilöitä ja yhteisöjä eli nk. yleisesti verovelvollisia niiden maailmanlaajuisista tuloista. Muualla verotuksellisesti asuvat ovat puolestaan Suomessa rajoitetusti verovelvollisia ja maksavat Suomeen veroa vain tietyistä tuloista, joiden katsotaan kansallisen verolainsäädännön perusteella olevan Suomesta saatua tuloa. Suomessa sijaitsevasta kiinteistöstä saatavat tulot lukeutuvat tuloverolain (TVL 10 §) mukaan Suomesta saatuihin tuloihin, ja kiinteistötulojen verotusoikeus on myös maiden välisissä verosopimuksissa annettu aina ensisijaisesti kiinteistön sijaintivaltiolle. Näin ollen Suomi saa verottaa rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa kiinteistötuloa, ml. Suomessa sijaitsevan kiinteistön myynnistä saatavaa myyntivoittoa.

Nykyisellään TVL 10 §:n 10 kohtaan sisältyvä kiinteistön luovutusvoiton määritelmä on kuitenkin suppea. Sen mukaan luovutusvoitto katsotaan Suomesta saaduksi tuloksi vain silloin, kun myynnin kohteena on Suomessa sijaitseva kiinteistö tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön, osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkeet tai osuudet edellyttäen, että kyseisen yhteisön kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa sijaitsevista kiinteistöistä. Välillinen omistus on siten TVL 10 §:n 10 kohdan piirissä ainoastaan siinä tapauksessa, että myynnin kohteena oleva yhteisö (kuten kiinteistöholdingyhtiö) on suomalainen ja kiinteistöt ovat sen suorassa omistuksessa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaisten kiinteistöomistajien saamien Suomessa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvien myyntivoittojen verotus riippuu kiinteistön omistusrakenteesta. Jos ulkomainen

Finnwatch ry, Malminrinne 1 B, 00180 Helsinki
www.finnwatch.org

kiinteistösijoitusyhtiö myy suorassa omistuksessaan olevan Suomessa sijaitsevan kiinteistön, on Suomella oikeus verottaa kiinteistön myynnistä syntyvää myyntivoittoa. Sen sijaan, jos ulkomainen kiinteistösijoitusyhtiö omistaa ulkomaisen holdingyhtiön, jonka omistuksessa suomalainen kiinteistö on, ei holdingyhtiön osakkeiden myynnistä syntyvän myyntivoiton katsota olevan Suomesta saatua tuloa eikä Suomi siten voi verottaa tällaista myyntivoittoa. Ero suoraan ja välillisesti omistettujen kiinteistöjen myyntiverotuksessa on johtanut erilaisten holdingyhtiörakenteiden laajaan käyttöön kiinteistöomistuksissa[1].

Nyt esitettyjen muutosten tavoitteena on saattaa myös tällaiset välilliset kiinteistöomistukset Suomen luovutusvoittoverotuksen piiriin niiltä osin kuin verosopimukset sen mahdollistavat. Tämä ehdotetaan toteutettavaksi lisäämällä TVL:iin uusi 10 § 10 a kohta. Siinä määritettäisiin Suomesta saaduksi tuloksi yhteisön, yhtymän tai toisen henkilön eduksi hallitun varallisuuskokonaisuuden osakkeiden, osuuksien tai oikeuksien luovutuksesta saatu voitto silloin, kun enemmän kuin 50 prosenttia sen kokonaisvaroista muodostuu välittömästi tai välillisesti Suomessa sijaitsevasta kiinteistöstä. OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti riittäisi, että tilanne on ollut tämä minä tahansa hetkenä luovutusta edeltäneiden 365 päivän aikana[2]. Pörssilistatut osakkeet on rajattu säännöksen ulkopuolelle. Lisäksi samassa yhteydessä täsmennettäisiin TVL 10 kohtaa mm. siten, että siitä käy selkeästi ilmi myös vuokramaalla sijaitseviin rakennuksiin liittyvien luovutusvoittojen lukeutuminen kohdan piiriin.

Finnwatch pitää TVL 10 §:ään esitettyjä muutoksia kannatettavina. Lakimuutosten avulla Suomi pystyy tiivistämään veropohjaansa ja estämään luovutusvoittoveroilta välttymisen yksinkertaisen holdingyhtiörakenteen avulla niissä tapauksissa, joissa verosopimus ei rajoita Suomen verotusoikeutta välillisesti omistetusta kiinteistöstä saatuun myyntivoittoon.

Hallituksen esitysluonnoksessa lakimuutosten esitettiin astuvan voimaan 1.1.2023. Hallituksen esityksessä ehdotetaan sen sijaan muutosten voimaantuloa *keväällä 2023*. Syynä tälle viivästykselle on ilmeisesti monenväliseen yleissopimukseen esitetyn varauman perumisaikataulu, johon Suomi ei pysty vaikuttamaan. Finnwatch katsoo, että TVL-muutokset tulisi saattaa voimaan 1.1.2023 huolimatta siitä, että varauman poistosta aiheutuvia verosopimusmuutoksia voidaan soveltaa vasta myöhemmin.

[1] Finnwatch on nostanut ongelmaa esiin mm. kiinteistösijoitusyhtiö Spondaa koskevassa tutkimusartikkelissaan: https://finnwatch.org/fi/tutkimukset/730-aggressiivista-verosuunnittelua-kiinteistoealalla

[2] Vuoden mittaisen tarkastelujakson tavoitteena on estää tilanteet, joissa myyntivoittoverotukselta pystyisi välttymään esimerkiksi siirtämällä muuta omaisuutta yhtiön omistukseen juuri ennen sen myyntiä. Koska kyseessä on kohtalaisen tuore lisäys OECD:n malliverosopimukseen, ei tätä tarkasteluperiodin laajennusta ole toistaiseksi kirjattu yhteenkään Suomen verosopimuksista. Siitä huolimatta sen kirjaaminen kansalliseen lakiin on tarpeellista, jotta laajennusta voidaan jatkossa soveltaa uusien ja päivitettyjen verosopimusten kohdalla.

Finnwatch ry, Malminrinne 1 B, 00180 Helsinki
www.finnwatch.org

Monenväliseen yleissopimukseen tehdyn varauman peruminen tukee Suomen verotusoikeuden toteutumista, verosopimusten uudelleenneuvottelulle silti edelleen tarve

Suomen kansallisen lainsäädännön ohella Suomen mahdollisuuksiin verottaa rajoitetusti verovelvollisen tuloja vaikuttavat eri maiden kanssa solmitut verosopimukset. Niissä määritetään, kumpi maa saa verotusoikeuden tuloon, johon molemmat verosopimuksen osapuolet katsovat omaavansa verotusoikeuden kansallisen lainsäädäntönsä nojalla. Suorien kiinteistöomistusten kohdalla verotusoikeus on aina kiinteistön sijaintivaltiolla. Välillisen omistuksen kohdalla tilanne vaihtelee verosopimuksesta toiseen. Hallituksen esityksen mukaan noin puolet Suomen verosopimuksista sallii jo nykyisellään kiinteistön välillisestä myynnistä saadun myyntivoiton verotuksen Suomessa, kun kyseessä on rajoitetusti verovelvollinen. Näiden maiden kohdalla Suomen verotusoikeuden laajentamiseksi riittää nyt esitetty TVL 10 §:n muutos.

Suomen vanhimmissa verosopimuksissa välillisten myyntivoittojen verotuksen mahdollistavaa kohtaa ei kuitenkaan ole. Tällöin verosopimus estää Suomea verottamasta rajoitetusti verovelvollisen välillisistä kiinteistömyynneistä saamia luovutusvoittoja, vaikka niiden verotuksesta olisi säädetty kansallisessa verolainsäädännössä. Tämä on tilanne esimerkiksi Luxemburgin kanssa solmitun verosopimuksen kohdalla. Ilman verosopimusmuutosta Suomi ei siis pysty verottamaan esimerkiksi Suomen suurimman ulkomaisomistuksessa olevan kiinteistösijoitusyhtiön, Spondan, myynnistä tulevaisuudessa syntyvää myyntivoittoa, koska sen emoyhtiö on rekisteröity Luxemburgiin[3]. Kun kyse on näin suuresta toimijasta, voi vanhanmallisen verosopimuksen aiheuttama veromenetys nousta pelkästään yhden yhtiön kohdalla todella suureksi.

Joidenkin verosopimuskumppaneiden kohdalla tilanne korjaantuu sillä, että Suomi peruu hallituksen esityksen mukaisesti monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklaan tekemänsä varauman. Varauman peruminen onkin linjassa hallituksen esityksen tavoitteiden kanssa ja siten erittäin kannatettava. Peruminen mahdollistaa verotusoikeuden laajentamisen tapauksissa, joissa Suomen ja kumppanimaan verosopimus on ns. vanhan mallinen, mutta molemmat maat ovat allekirjoittaneet monenvälisen yleissopimuksen eikä verosopimuskumppani ole tehnyt yleissopimuksen 9 artiklaan välillisiä myyntivoittoja koskevaa varaumaa.

Kuitenkaan edes varauman poisto ei laajenna Suomen verotusoikeutta kaikkien keskeisten verosopimuskumppanien tapauksessa. Tällaisiin maihin lukeutuu mm. Luxemburg, jossa sijaitsee paljon suomalaisyhtiöitä omistavia holdingyhtiötä. Finnwatch suosittelee, että Suomi pyrkii aktiivisesti aikaistamaan uuden TVL 10 §:n 10 a kohdan kannalta olennaisten maiden kanssa solmittujen verosopimusten päivittämistä.

[3] Ks. tarkemmin Finnwatch, 2020, Aggressiivista verosuunnittelua kiinteistöalalla, saatavilla osoitteessa: https://finnwatch.org/fi/tutkimukset/730-aggressiivista-verosuunnittelua-kiinteistoealalla

Finnwatch ry, Malminrinne 1 B, 00180 Helsinki
www.finnwatch.org

Finnwatch myös suosittelee, että Suomi ottaa nyt käsittelyssä olevasta lakihankkeesta erilliseen tarkasteluun myös muut monenväliseen yleissopimukseen tekemänsä varaumat ja arvioi niiden vaikutuksia BEPS-hankkeen tavoitteiden toteutumiseen. Arvioinnin jälkeen Suomen tulisi luopua niistä varaumista, jotka voivat heikentää Suomen mahdollisuuksia turvata omaa veropohjaansa ja estää rajat ylittävää voitonsiirtoa.

Finnwatch ry, Malminrinne 1 B, 00180 Helsinki
www.finnwatch.org