Timo Harakka sd ym.

Lakialoite laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnalle

ALOITTEEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Aloitteessa esitetään muutettavaksi tuloverolain 10 §:n Suomesta saatuja tuloja koskevaa lainkohtaa siten, että Suomessa oleviin kaivosmineraaleihin liittyvien kaivoslupien, malminetsintälupien, kullanhuuhdontalupien ja muiden vastaavien oikeuksien luovutuksesta saatu myyntivoitto katsottaisiin Suomesta saaduksi tuloksi. Näin Suomessa voitaisiin verottaa kaivosoikeuksien ja muiden luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavien lupien myyntivoittoja myös silloin, kun niiden omistaja on rajoitetusti verovelvollinen henkilö tai ulkomainen yhteisö. Kaivosmineraaleihin liittyvän oikeuden myyntiin rinnastettaisiin myös osakeyhtiön tai muun yhteisön osakkeiden tai osuuksien luovutus, jos kyseisen yhteisön kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu suoraan tai välillisesti omistetuista edellä tarkoitetuista luvista tai oikeuksista. Samalla muutettaisiin saman lainkohdan kiinteistöjä koskevaa kohtaa vastaavasti, jolloin myös kiinteistöjen ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden välillinen omistus rinnastettaisiin suoraan omistukseen. Muutos tiivistäisi veropohjaa ja olisi linjassa OECD:ssä ja YK:ssa hyväksyttyjen kansainvälisen verotuksen yleisten periaatteiden kanssa, joiden mukaan luonnonvaroista ja muusta kiinteästä omaisuudesta kertyviä tuloja voidaan aina verottaa omaisuuden sijaintivaltiossa. Sillä myös varmistettaisiin, että suoria ja välillisiä omistusrakenteita kohdeltaisiin verotuksessa tasapuolisesti, kun kyse on kiinteistön tai luonnonvarojen hyödyntämistä koskevien oikeuksien myynnistä.

PERUSTELUT

Nykytila

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan muualla kuin Suomessa verovuonna asuneet henkilöt sekä ulkomaiset yhteisöt ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia ja maksavat Suomeen veroa kaikesta Suomesta saamastaan tulosta. Suomesta saatu tulo määritellään lain 10 §:ssä olevassa listassa. Lista ei ole luonteeltaan tyhjentävä, mutta listalle sisältymätön tulo on vain poikkeustapauksissa katsottu Suomesta saaduksi.

Suomessa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatu myyntivoitto on määritetty tuloverolain 10 §:n 10 kohdassa Suomesta saaduksi tuloksi. Suomesta saaduksi tuloksi on myös erikseen määritetty myyntivoitto suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkeista tai osuuksista, kun sen kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu Suomessa sijaitsevista kiinteistöistä. Tällä varmistetaan, että muun muassa asunto-osakeyh-

tiöiden osakkeiden myyntivoittoja voidaan verottaa Suomessa. Korkein hallinto-oikeus tulkitsi päätöksessään vuonna 2013 (KHO:2013:101), ettei myyntivoitto ollut lainkohdan mukaan Suomesta saatua tuloa, kun myynnin kohteena oli osakeyhtiö, jonka varat muodostuivat pääosin keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeista. Tulkinta tarkoittaa sitä, että Suomessa ei voida yleensä verottaa kiinteistöjen luovutusvoittoja, jos kiinteistö omistetaan esimerkiksi monikerroksisen holding-yhtiörakenteen kautta ja myynnin kohteena oleva holding-yhtiö ei omista kiinteistöä suoraan.

Muun omaisuuden, kuten arvopaperien, aineettomien oikeuksien ja muun irtaimen omaisuuden, myyntivoittoja ei ole laissa määritetty Suomesta saaduksi tuloksi. Siksi näitä myyntivoittoja ei veroteta yleensä Suomessa, jos myyjänä on rajoitetusti verovelvollinen.

Kaivoslain (621/2011) mukaiset Suomen maaperän kaivosmineraaleihin liittyvät malminetsintäluvat (9 §), kaivosluvat (16 §) ja kullanhuuhdontaluvat (22 §) sekä aiemman kaivoslain mukaiset kaivosoikeudet (kaivospiirit) ovat luonteeltaan aineetonta omaisuutta, joten niistä saadut myyntivoitot eivät ole Suomesta saatua tuloa. Tämä tarkoittaa sitä, ettei Suomessa voida verottaa niiden myyntivoittoja, jos myyjänä on ulkomainen yhteisö tai muu rajoitetusti verovelvollinen.

Kiinteistöjen ja kaivosmineraalien hyödyntämiseen liittyvien oikeuksien verotusoikeudesta on lisäksi määrätty Suomen kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja veronkierron estämistä koskevissa verosopimuksissa, joita Suomi on tehnyt noin 80 maan kanssa. Suomen verosopimukset perustuvat pääosin OECD:n malliverosopimukseen (viimeisin versio 21.11.2017). Malliverosopimuksessa myyntivoiton verotusoikeudesta on määrätty 13 artiklassa ja kiinteä omaisuus on määritetty 6 artiklassa. Malliverosopimuksen 6 artiklan 2 kappaleessa on määritelty, että oikeudet kivennäisesiintymien, lähteiden ja muiden luonnonvarojen hyväksikäyttöön ovat kiinteää omaisuutta, kuten myös muun muassa kiinteistöt. Malliverosopimuksen 13 artiklan 1 kappaleen mukaan 6 artiklassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden sijaintivaltiolla on oikeus verottaa siitä saatua myyntivoittoa. Saman artiklan 4 kappaleen mukaan sijaintivaltiolla on oikeus verottaa osakkeista tai muista osuuksista saatua myyntivoittoa, jos minä tahansa päivänä edeltävän 365 päivän aikana yli puolet osuuksien arvosta on suoraan tai välillisesti muodostunut 6 artiklassa tarkoitetusta kiinteästä omaisuudesta.

OECD:n mallisopimus antaa siis kaikissa tilanteissa luonnonvarojen ja muun kiinteän omaisuuden sijaintivaltiolle oikeuden verottaa niihin perustuvia tuloja ja myyntivoittoja.

Sijaintivaltion verotusoikeus ei ole myyntitilanteissa yleensä riippuvainen oikeudellisesta rakenteesta, jossa luovutus tehdään, sillä verotusoikeus on myyntivaltiolla myös, kun omistus on välillistä.

Suomi on OECD:n jäsen, ja Suomen verosopimukset perustuvat pääosin OECD:n malliin. Suomen uusimmissa verosopimuksissa (esim. Australia, Kanada ja Saksa) kiinteän omaisuuden verotuksesta on sovittu, kuten OECD:n uusimmissa mallisopimuksissa. Sen sijaan joissain vanhemmissa verosopimuksissa kiinteän omaisuuden määritelmästä ja niihin perustuvien myyntivoittojen verotusoikeudesta on sovittu eri tavoin. Esimerkiksi Pohjoismaiden verosopimuksessa oikeuksia luonnonvarojen hyödyntämiseen ei ole määritetty kiinteäksi omaisuudeksi. Alankomai-

den verosopimus taas ei anna oikeutta verottaa kiinteästä omaisuudesta syntyviä myyntivoittoja, jos omistus niissä on välillistä.

Suomen verosopimukset siis sallisivat Suomelle yleensä kiinteästä omaisuudesta kertyvän tulon verottamisen. Suomi on kuitenkin itse luopunut tästä verotusoikeudesta, kun vain kiinteistöistä kertyvät tulot tulkitaan edellä kuvatusti Suomesta saaduksi tuloksi. Tästä huolimatta sopimuksen vastapuolena oleva maa saattaa verottaa siellä sijaitsevan mineraaliesiintymän hyödyntämiseen oikeuttavan luvan myynnistä kertyviä voittoja, kun niiden saajana on suomalainen. Suomi siis luopuu veropohjasta vapaaehtoisesti muiden maiden hyväksi ilman vastavuoroisuutta.

Lakialoitteen pääasiallinen sisältö

Aloitteessa esitetään muutettavaksi tuloverolain 10 §:n Suomesta saatuja tuloja koskevaa lainkohtaa siten, että Suomessa oleviin kaivosmineraaleihin liittyvän kaivosluvan, malminetsintäluvan, kullanhuuhdontaluvan ja muun vastaavan luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavan luvan luovutuksesta saatu myyntivoitto katsottaisiin Suomesta saaduksi tuloksi. Kaivosmineraalien määritelmässä viitattaisiin kaivoslain (621/2011) 2 §:ään, joka sisältää listan laissa tarkoitetuista alkuaineista, mineraaleista ja kivilajeista. Kaivosmineraaleihin liittyvän oikeuden myyntiin rinnastettaisiin myös osakeyhtiön tai muun yhteisön osakkeiden tai osuuksien luovutus, jos kyseisen yhtiön kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu suoraan tai välillisesti omistetuista edellä tarkoitetuista luvista tai oikeuksista tai niihin liittyvästä liiketoiminnasta. Kaivoslupaan liittyvän kaivostoiminnan arvon lukeminen osaksi kaivosluvan arvoa on perusteltua, koska kaivostoiminta ei ole mahdollista ilman kaivoslupaa eikä kaivostoiminnalla ole siten arvoa ilman kaivoslupaa. Samalla muutettaisiin saman lainkohdan kiinteistöjä koskevaa kohtaa vastaavasti, jolloin myös kiinteistöjen ja asunto-osakeyhtiöiden välillinen omistus rinnastettaisiin suoraan omistukseen.

Lakialoitteen vaikutukset

Lakimuutoksella varmistettaisiin, että Suomi voi verottaa kaivosluvista ja muista luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavista luvista saatuja myyntivoittoja myös silloin, kun niiden omistaja on ulkomailla asuva henkilö tai ulkomainen yhteisö. Tämä on perusteltua erityisesti kaivostoiminnan luonteen vuoksi. Varsinaista kaivostoimintaa edeltää malminetsintä, jota harjoittavien malminetsintäyhtiöiden liiketoiminta perustuu tyypillisesti kaivoslupien ja muiden luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavien lupien myyntiin varsinaista kaivostoimintaa harjoittaville yhtiöille. Tällä hetkellä Suomi ei lainkaan verota kaivosoikeuksien myyntivoittoja, jos oikeudet on kirjattu ulkomaisen yhtiön nimiin.

Suomessa malminetsintää harjoittavat yritykset ovat tyypillisesti kansainvälisiä konserneja, jotka voivat sijoittaa kaivosoikeudet esimerkiksi verokeitaaseen sijoitetun tytäryhtiön nimiin tai käyttää myynnin kohteena kaivosoikeudet omistavaa tytäryhtiötä. Siten nykytilanteessa on riski, ettei Suomi voi lainkaan verottaa malminetsinnästä kertyviä voittoja. Lisäksi tilanne antaa ulkomaisille malminetsintäyhtiöille huomattavan kilpailuedun verrattuna kotimaisiin toimijoihin. Erityisen ongelmalliseksi tilanteen tekee se, että kaivosluvan malminetsintäyhtiöltä ostava kaivosyhtiö voi vähentää kaivosluvasta maksamansa hinnan kaivostoiminnasta kertyvistä verotettavista voitoista poistoina. Suomi ei siis voi verottaa voittoa, mutta niitä vastaavat poistot voidaan

vähentää verotettavasta tulosta. Tämä antaa myös kansainvälisille konserneille mahdollisuuden aggressiiviseen verosuunnitteluun. Tiedossa on, että eräät ulkomaiset kaivosyhtiöt ovat sijoittaneet suomalaisia kaivoslupia ulkomaisten tytäryhtiöiden nimiin ja järjestelleet niiden omistusta konsernin sisäisissä yritysjärjestelyissä verosuunnittelun yhteydessä.

Muutos koskisi kaivoslupien ja muiden luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavien lupien suoraa ja välillistä omistusta. Näin varmistettaisiin se, että suoria ja välillisiä omistusrakenteita kohdeltaisiin verotuksessa tasapuolisesti, kun kyse on luonnonvarojen hyödyntämistä koskevien oikeuksien myynnistä. Tämä tarkoittaisi myös, ettei myyntivoiton veroa voisi välttää hyödyntämällä esimerkiksi holding-yhtiörakenteita lupien ja oikeuksien hallinnoinnissa. Sama periaate ulotettaisiin samalla kiinteistöjen ja asunto-osakeyhtiöiden myynteihin, joissa ulkomaisilla sijoittajilla on tällä hetkellä mahdollisuus välttää myyntivoittovero Suomessa käyttämällä myynnin kohteena esimerkiksi kiinteistön välillisesti omistavaa osakeyhtiötä.

Muutos tiivistäisi veropohjaa ja olisi linjassa OECD:ssa ja YK:ssa hyväksyttyjen kansainvälisen verotuksen yleisten periaatteiden kanssa, joiden mukaan luonnonvaroista ja muusta kiinteästä omaisuudesta kertyviä tuloja voidaan aina verottaa omaisuuden sijaintivaltiossa. Tämä johtuu siitä, että kaivostoiminta perustuu kansallisvarallisuudeksi luokiteltavien kaivosmineraalien hyödyntämiseen.

Uudistukselle ei voida arvioida suoraa vuosittaista verotuottoarviota, sillä kaivoslupia ja muita luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavia lupia myydään suhteellisen harvoin ja niiden arvot vaihtelevat suuresti. Veropohjan tiivistämisellä kuitenkin varmistettaisiin, että lupaaviin esiintymiin liittyvistä luvista syntyviä voittoja voitaisiin verottaa täällä jatkossa. Joinain vuosina näitä voittoja ei välttämättä syntyisi lainkaan, mutta toisina vuosina kertaluonteiset voitot voisivat nousta kymmeniin miljooniin euroihin. Sen ansiosta kotimaiset kaivos- ja malminetsintäyhtiöt pääsisivät verotuksessa samalle viivalle ulkomaisten kaivoyhtiöiden kanssa.

Eräät Suomen vanhat verosopimukset voisivat edelleen rajoittaa Suomen oikeutta verottaa kaivoslupien ja muiden luonnonvarojen hyödyntämiseen oikeuttavien lupien myynnistä kertyviä voittoja. Siksi Suomen on aiheellista näitä verosopimuksia uudelleen neuvotellessa varmistaa, että sopimusten 6 ja 13 artiklat uudistetaan vastaamaan tältä osin OECD:n uusimpia malliverosopimuksia. Australian ja Kanadan kaltaisten suurten kaivosmaiden kanssa tehdyt uuden mallin mukaiset verosopimukset eivät kuitenkaan rajoittaisi Suomen verotusoikeutta, kun kaivosluvan omistava yhtiö on kyseisestä maasta.

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että eduskunta hyväksyy seuraavan lakiehdotuksen:

Lakialoite LA 94/2018 vp

Laki

tuloverolain 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 10 kohta, sellaisena kuin se on laissa 1741/2009, sekä

lisätään 10 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1549/1995, 1223/2006, 1741/2009, 219/2012 ja 1399/2014, uusi 14 kohta seuraavasti:

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

— —

10) täällä olevan kiinteistön tahi suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun suomalaisen tai ulkomaisen yhteisön, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu suoraan tai välillisesti omistetusta yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta saatu voitto;

— —

14) täällä olevaan kaivoslain (621/2011) 2 §:ssä tarkoitettuun kaivosmineraaliin liittyvän kaivosluvan, malminetsintäluvan, kullanhuuhdontaluvan tai muun vastaavan luonnonvaran hyödyntämiseen oikeuttavan luvan tahi osakeyhtiön tai muun suomalaisen tai ulkomaisen yhteisön, jonka kokonaisvaroista enemmän kuin 50 prosenttia muodostuu suoraan tai välillisesti omistetusta yhdestä tai useammasta edellä tarkoitetusta luvasta tai oikeudesta tai niihin liittyvästä liiketoiminnasta, osakkeiden tai osuuksien luovutuksesta saatu voitto.

_____

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

_____

Lakialoite LA 94/2018 vp

Helsingissä 25.1.2019

Timo Harakka sd
Ville Vähämäki ps
Toimi Kankaanniemi ps
Satu Hassi vihr
Johanna Karimäki vihr
Hanna Halmeenpää vihr
Erkki Tuomioja sd
Pilvi Torsti sd
Satu Taavitsainen sd
Katja Taimela sd
Ilmari Nurminen sd
Merja Mäkisalo-Ropponen sd
Anneli Kiljunen sd
Krista Kiuru sd
Riitta Myller sd
Suna Kymäläinen sd
Pia Viitanen sd
Jari Myllykoski vas