

OIK-30 Hartikainen Sami(UM) 03.10.2011

EU-ministerivaliokunta, kirjallinen menettely 4. -
6.10.2011

Viite

Asia

SEUT 267 ARTIKLAN MUKAINEN ENNAKKORATKAISUASIA C-322/11, K**Kirjallisten huomautusten tekeminen – SEUT 63 ja 65 artikla
(pääomien vapaa liikkuvuus) – Henkilökohtaisen tulon verotus –
Suomessa yleisesti verovelvollinen – EU-maassa sijaitsevan
kiinteistön luovutustappio – Vähennysoikeus Suomessa**

Suomen korkein hallinto-oikeus (KHO) on tehnyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön koskien toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneiden luovutustappioiden vähentämisoikeutta Suomessa. Pääasiassa on kyse siitä, voiko K, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, vähentää Suomessa veronalaisista luovutusvoitoistaan Ranskassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutuneen tappion.

Määräaika Suomen kirjallisille huomautuksille päättyy 18.10.2011.

Asian tausta ja ennakkoratkaisukysymys

Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen¹ 13 artiklan 1 kappaleen nojalla Ranskassa olevan kiinteän omaisuuden myyntivoitto verotetaan Ranskassa. Verosopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen a kohdan mukaan Suomi voi poistaa kiinteistön myyntivoiton kaksinkertaisen verotuksen vapautusmenetelmällä. Kun Suomi tulonsaajan asuinvaltiona soveltaa vapautusmenetelmää, tuloa verotetaan vain lähdevaltiossa.

K on myynyt Ranskassa sijaitsevan kiinteistön vuonna 2004, mistä hänelle on aiheutunut 172 623 euron suuruinen luovutustappio. K ei ole kyseisenä vuonna omistanut Ranskassa muuta omaisuutta, jonka luovutusvoitosta tappio voitaisiin aikanaan vähentää. Tämän vuoksi K, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, on vaatinut, että kyseinen tappio vähennettäisiin hänen Suomessa veronalaisista luovutusvoitoistaan. K:n mukaan tappio jää muuten lopullisesti vähentämättä.

K on valituksessaan KHO:lle katsonut, että on sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden vastaista, jos hänellä ei ole oikeutta vähentää Suomen verotuksessa Ranskassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutustappiota, vaikka hänellä on vastaava oikeus Suomessa sijaitsevan kiinteistön mahdollisen luovutustappion osalta.

¹ Suomen Tasavallan Hallituksen ja Ranskan Tasavallan Hallituksen välinen sopimus tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi.

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on vastineessaan lausunut, että jos Suomessa yleisesti verovelvollinen saa tuloa Ranskassa sijaitsevasta kiinteistöstä, on tulo verosopimuksen mukaan verovapaata Suomessa. Vastaavasti luovutuksesta syntyvä tappio on Suomen verotuksessa vähennyskelpoton. Verokohtelu perustuu tulon ja tappion symmetriseen verotusvallan jakamiseen jäsenvaltioiden välillä. Oikeudenvilvontayksikkö kiinnittää huomiota myös siihen, että tappioiden tosiasiallisen ja lopullisen käyttämättä jäämisen tutkiminen on lähes mahdotonta.

KHO on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 63 ja 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoista, kun kuitenkin Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö saa tietyin edellytyksin vähentää Suomessa sijaitsevan vastaavan kiinteistön luovutustappion luovutusvoitoista?”

Unionin oikeus

SEUT 63 artiklassa kielletään sopimukseen sisältyvien määräysten mukaisesti kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaan SEUT 63 artikla ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

SEUT 65 artiklan 3 kohdassa määrätään, että kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

Kansallinen oikeus

Tuloverolain (1535/1992) 45 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa.

Tuloverolain 50 §:n 1 momentissa säädetään (sellaisena kuin se oli voimassa verovuonna 2004), että omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena sitä mukaa kuin voittoa kertyy, eikä sitä oteta huomioon pääomatulolajin alijäämää vahvistettaessa.

Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen 6 artiklan 1 ja 2 kohdan ja 13 artiklan 1 kohdan mukaan kiinteästä omaisuudesta saatu myyntivoitto verotetaan kiinteistön sijaintivaltiossa (territoriaaliperiaate). Verosopimuksen 23 artiklan 2.a) kohdan mukaan Suomi voi poistaa tulonsaajan asuinvaltiona kiinteistön myyntivoiton kaksinkertaisen verotuksen vapautusmenetelmällä.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 1552/1995 (jäljempänä ”menetelmälaki”) 6 §:n säännös kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta merkitsee, että Ranskassa sijaitsevan kiinteistön myyntihinnan ylittävät hankinta- ja muut menot eivät ole Suomessa vähennyskelpoisia. Säännös on symmetriaperiaatteen mukainen tilanteessa, jossa Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutusvoittoa ei veroteta Suomessa.

Asian merkitys Suomen kannalta

Tulon ja menon symmetriaa eli vain veronalaisiin tuloihin kohdistuvien menojen vähennyskelpoisuus ja vastaavasti verovapaisiin tuloihin kohdistuvien menojen vähennyskelvottomuus on keskeinen vero-oikeudellinen periaate. Suomen verojärjestelmä perustuu keskeisesti tälle periaatteelle.

Eräissä Suomen solmimissa kahdenvälisissä verosopimuksissa määrätään kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta vapautusmenetelmää käyttäen. Myös valtioiden välisen verotusvallan säilyttämisen kannalta on olennaista, että tulon hankkimisesta aiheutuneet menot vähennetään siinä valtiossa, jossa kyseinen tulo verotetaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on hyväksytty sekä vapautus- että hyvitysmenetelmä asianmukaisena keinona ohjata jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumista.

Jos tuomioistuin katsoisi, että K:lla on oikeus vähentää kyseessä oleva luovutustappio Suomessa, merkitsisi päätös edellä kuvatun verojärjestelmän sisäisen logiikan murentumista. Tällöin Suomi joutuisi ratkaisemaan, voidaanko vapautusmenetelmällä enää jatkossa poistaa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta. Vapautusmenetelmän soveltaminen vaatimuksen hyväksymisen jälkeen merkitsisi ulkomaisen tulon vapauttamista Suomessa, vaikka vastaava tappio voitaisiin vähentää Suomessa.

Kirjallisten huomautusten päälinjat

Suomen kanta

SEUT 63 ja 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa, kun vastaavasta luovutuksesta mahdollisesti syntyvä voitto ei ole Suomessa verotettavaa tuloa.

Perustelut

Euroopan unionin tason yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on oikeus päättää verotusvaltansa jakoperusteista. Unionin tuomioistuin on todennut, että verotusvallan jakamiseksi on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin niitä mallisopimuksia, jotka Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on laatinut.²

Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen mukaan kiinteästä omaisuudesta saatu luovutusvoitto verotetaan kiinteistön sijaintivaltiossa. Sopimuksen perusteella kaksinkertainen verotus voidaan poistaa soveltamalla vapautusmenetelmää, joten Ranskassa sijaitsevasta kiinteistöstä saatavaa tuloa ei veroteta Suomessa. Vapautusmenetelmää on pidetty oikeuskäytännössä unionin oikeuden mukaisena.³

Siinäkin tapauksessa, että kyseessä katsottaisiin olevan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, rajoitusta on kuitenkin pidettävä hyväksyttävänä jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen ja verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi sekä tappioiden kaksinkertaisen vähentämismahdollisuuden estämiseksi.

Voittojen verotuksen ja tappioiden vähentämisen väliseen symmetriaan perustuva järjestelmä on perusteltavissa erityisesti tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus. Unionin tuomioistuin

² Asia C-513/03, *van Hilten-van der Heijdenin*, tuomio 23.2.2006, Kok. [2006] sivu I-1957, 47 ja 48 kohta sekä niissä mainittu oikeuskäytäntö.

³ Asia C-414/06, *Lidl Belgium*, tuomio 15.5.2008, Kok. [2008] sivu I-3601, 52 ja 53 kohta.

on nimenomaisesti todennut, että verojärjestelmän johdonmukaisuutta ei heikennä se seikka, että tietyssä konkreettisessa tilanteessa aiheutunutta tappiota ei ole mahdollista vähentää lähde- eikä asuinvaltiossa, minkä johdosta se jäisi lopullisesti vähentämättä. Valtion ei voida edellyttää ottavan oman verolainsäädäntönsä soveltamiseksi huomioon mahdollisia haitallisia vaikutuksia, jotka aiheutuvat erityispiirteistä muun valtion säännöstössä.⁴

Asian valmistelu

Asian valmisteluun ovat osallistuneet VM:n, OM:n ja UM:n edustajat.

Asia on käsitelty oikeudelliset kysymykset -jaoston kirjallisessa menettelyssä 21.–22.9.2011.

Eesitys

EU-ministerivaliokunnalle esitetään, että Suomi laatii asiassa kirjalliset huomautukset edellä mainittuja päälinjoja noudattaen.

Lainsäädäntöneuvos

Henriikka Leppo

⁴ Asia C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz*, tuomio 23.10.2008, Kok. [2008] sivu I-8061, 47–49 kohta.

LIITTEET

Ei liitteitä.

Asiasanat

Hoitaa

tuomioistuintapaus

UM

Tiedoksi

ALR, EUE, LVM, OKM, OM, SM, STM, TEM, VM, VNEUS, YM
