

Asia: VN/34178/2021

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta luonnollisten henkilöiden omaisuuden arvonnousutulon johdosta määrättävän veron käyttöönottamiseksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Aluksi

Haluan kiittää valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta lausua luonnollisten henkilöiden arvonnousutulon johdosta määrättävän veron käyttöönottamiseksi 12.8.2022 annetusta hallituksen esitystä koskevasta luonnoksesta.

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu maastapoistumisvero liittyy pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman 5. liitteen - kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisiin toimiin, ja tavoitteiltaan esitettyä maastapoistumisveroa on pidettävä hyväksyttävänä ja kannatettavana. Yleisesti ottaen hallituksen esitysluonnoksessa on kuitenkin lukuisia epäselvyyksiä ja epä johdonmukaisuuksia, joihin on syytä paneutua asian jatkovalmistelussa tarkemmin. Tässä lausunnossa ei käsitellä tyhjentävästi kaikkia ehdotettuun sääntelyyn liittyviä asiakokonaisuuksia. Sen sijaan tämä lausunto rajautuu käsittelemään seuraavia teemoja:

1. Ehdotetun sääntelyn tausta ja tarkoitus
2. Sääntelyn merkitys ulkomaalaisten erityisasiantuntijoiden ja avainhenkilöiden kannalta
3. Ongelmat liittyen sääntelyn kohdistumiseen välillisiin omistuksiin
4. Yhteensopivuus Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ("SEUT") turvaamien perusvapauksien kanssa

Säännöksen taustasta ja tarkoituksesta

Nykyisellään Suomen tuloverolainsäädännössä ei säädetä suoraan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta lukuun ottamatta elinkeinoverolain (360/1968, ”EVL”) 52 f §:n 3 pykälässä säädettyä erityistilannetta, jossa luonnollinen henkilö siirtyy Suomen verolainsäädännön tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan asuvaksi muussa valtiossa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa osakevaihdon toteuttamisen jälkeen.

Kuten esitysluonnoksessa todetaan, pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5 listataan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia, joiden mukaan mm. selvitetään, onko mahdollista ottaa käyttöön veromallia, joka estää ulkomailla asuvien Suomessa verovelvollisina olleiden myynteihin, lahjoihin ja perintöihin liittyvien verojen välttämisen. Hallituksen esitysluonnoksessa todetaankin, että omaisuuden arvonnousun perusteella maksettavan veron käyttöönoton voitaisiin katsoa heikentävän verosuunnittelumahdollisuuksia niiden tilanteiden osalta, jossa verotuksellinen kotipaikka pyritään tilapäisesti siirtämään Suomesta ennen omaisuuden luovuttamista esimerkiksi sellaiseen valtioon, jossa omaisuuden luovutukseen ei kohdistu lainkaan veroa tai jossa verotuksen taso on hyvin matala.

Esitetyn veromuodon verotuottovaikutuksesta on esitetty ainoastaan karkeita arvioita, jotka ovat vaihdelleet 0 euron ja 70 miljoonan euron välillä. Kun otetaan huomioon esitysluonnoksessa esitetyt huomiot veromuodon perusteella saatavien verotulojen arvioinnin vaikeutta koskien, on pidettävä varteenotettavana mahdollisuutena, että verotusmuodosta tullaan saamaan korkeintaan vähäisenä pidettäviä vuosittaisia verotuloja.

Kun konkreettista näyttöä merkittävästä odotettavissa olevasta tuloverokertymästä ei ole kyetty maastapoistumisveron tueksi esittämään, ei veromuodon säätämisen taustalla voida näkemyselteni mukaan myöskään nähdä olevan varsinaisia fiskaalisia päämääriä. Tämä huomioiden esitetyn veromuodon pääasiallisena tarkoituksena on ilmeisesti Suomessa realisoituvan verorasituksen minimointiin tähtäävien maastamuutosten ehkäiseminen.

Esitettyä taustaa vasten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveroa on syytä pitää niin kutsuttuna erityisenä veronkiertosäännöksenä (special anti-avoidance rule, ”SAAR”), jolla pyritään ehkäisemään veron kiertämistä ja aggressiivista verosuunnittelua kuitenkin siten, että säännös on tunnusmerkistöltään puhtaasti aineellinen eikä sääntelyn soveltaminen siten edellytä esimerkiksi liiketaloudellisten syiden puuttumisen, veronkiertämistarkoituksen tai Suomen verojärjestelmälle vieraan veroedun näyttämistä.

Kun kysymys on voimassa olevan oikeuden kannalta täysin uuden SAAR-tyyppisen sääntelyn säätämisestä, on ensiarvoista pyrkiä mahdollisimman tarkoin tunnistamaan se ongelma, johon erityissääntelyllä halutaan nimenomaisesti puuttua. Samalla keskeistä on arvioida ensinnäkin sitä, miten jo olemassa olevilla säännöksillä pystytään puuttumaan tunnistettuun ongelmaan ja toiseksi sitä, voitaisiinko jo olemassa olevaa sääntelyä kehittää siinä määrin, että sillä pystyttäisiin tehokkaasti puuttumaan tunnistettuun ongelmaan. Jos olemassa olevalla lainsäädännöllä tai sen kohtuullisella kehittämisellä ei voida tyydyttävästi ratkaista tunnistettua ongelmaa, voidaan uuden erityissäännöksen säätämistä pitää perusteltuna.

Tässä suhteessa on muistettava, että vaikka Suomen verojärjestelmään ei nykyisellään sisälly varsinaista luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveroa EVL 52 f §:n sääntelyä lukuun ottamatta, on Suomen verolainsäädäntöön kuitenkin jo pitkään sisältynyt säännös, joka on kohdistettu nimenomaan tilanteisiin, joissa verovelvollinen pyrkii välttämään Suomen verotuksen ulkomailla asumisen perusteella. Tuloverolain (1535/1992, ”TVL”) 11 §:n nojalla Suomen kansalaista nimittäin pidetään Suomessa asuvana ja siten myös Suomessa yleisesti verovelvollisena lähtökohtaisesti

muuttovuonna ja kolmena sitä seuraavana verovuonna, jollei verovelvollinen näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Tämän TVL 11 §:n sisältämän nks. kolmen vuoden säännön säätämisen taustalla olivat alun perin ennen muuta tilanteet, joissa verovelvollinen jatkuvasti vuodesta toiseen oleskelee osan vuotta ulkomailla ja tällä perusteella väittää, ettei häntä enää voida pitää verotuksellisessa mielessä Suomessa asuvana. Tämän ehkäisemiseksi TVL:ää edeltäneeseen tulo- ja varallisuusverolakiin sisällytettiin todistustaakkasäännös, jonka mukaan ensimmäisten kolmen vuoden ajan maastalähdön jälkeen Suomen kansalaisen on katsottava asuvan Suomessa, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Sääntelyratkaisulla pyrittiin siten vaikuttamaan nimenomaisesti tilanteisiin, joissa verotuksellinen kotipaikka siirrettiin tilapäisesti Suomesta ennen omaisuuden luovuttamista. TVL 11 § kytkeytyykin taustaltaan tismalleen samaan ongelmakenttään, johon nyt ehdotetulla maastapoistumisverolla pyritään vaikuttamaan.

Kuten vuonna 2020 julkaistussa valtiovarainministeriön selvityksessä ja esitysluonnoksessakin on todettu, esimerkiksi Ruotsissa luovuttiin erityisen maastamuuttoveron säätämisestä. Sen sijaan Ruotsissa on pitäydytty TVL 11 §:n sääntelyä muistuttavassa järjestelmässä, joskin Ruotsissa sääntely on tältä osin ankarampaa.

Nykyisellään esitysluonnoksessa ei ole nähdäkseni kattavasti arvioitu sitä, miksi TVL 11 §:llä ei nykyisellään voida puuttua tilapäisiin tai ”keinotekoisin” maastamuuttoihin eikä myöskään sitä, mitkä TVL 11 §:n nykyiset ongelmakohdat ovat ja miksi sääntely olisi tältä osin tehotonta tai riittämätöntä. Tästä syystä esitysluonnoksessa ei ole myöskään arvioitu mahdollisuuksia kehittää olemassa olevaa sääntelyä kattavammaksi sen sijaan, että säädettäisiin täysin uusi erityinen veronkiertosäännös.

Ottaen huomioon esitettyyn verotusmuotoon liittyvät lukuisat ongelmat ja ylipäänsä epäselvyydet liittyen esimerkiksi esitetyn mallin yhteensopivuuteen SEUT:n takaamien perusvapauksien kanssa, olisi perusteltua ensin arvioida TVL 11 §:n tehokkuutta nykyisellään sekä mahdollisuuksia tehdä TVL 11 §:ään mahdollisia muutoksia sääntelyn päämäärän saavuttamiseksi aikaisempaa tehokkaammin. Tämä on perusteltua myös siksi, että Ruotsissa on päädytty aikaisemmin hyvin vastaavaan ratkaisuun ilmeisen kattavan selvitystyön jälkeen.

Sääntelyn merkitys ulkomaalaisten erityisasiantuntijoiden ja avainhenkilöiden kannalta

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman yksi strateginen kokonaisuus on luottamuksen ja tasa-arvoisten työmarkkinoiden Suomi. Kyseiseen strategiseen kokonaisuuteen liittyvässä tilannekuvassa todetaan työllisyystilanteesta seuraavaa:

”Työllisyys on kehittynyt myönteisesti viime vuosien aikana. Työttömyys on alentunut kaikissa ryhmissä. Pohjoismaisessa vertailussa Suomi jää kuitenkin työllisyysvertailussa selvästi viimeiseksi. Työllisyyden parantuessa työllisyysasteen nosto 75 prosenttiin muuttuu haasteelliseksi. Samalla työvoiman saatavuus ja yritysten rekrytointivaikeudet ovat nousseet yhä merkittävämmäksi ongelmaksi ympäri Suomea.”

Yhtenä keskeisenä keinona työllisyystilanteen parantamiseksi mainitaan työperäinen maahanmuutto ja ulkomaiset osaajat. Hallitusohjelman mukaan Suomi tarvitsee aktiivista työperäistä maahanmuuttoa ja hallituksen tavoitteena on lisätä osaajien työperäistä maahanmuuttoa. Hallitusohjelmassa todetaan edelleen, että työperäisen maahanmuuton painopisteeksi asetetaan

työvoimapulasta kärsivät alat sekä TKI-toiminnan kärki- ja kasvualojen kannalta olennaiset erityisosajaajat, opiskelijat ja tutkijat.

Esitysluonnoksessa todetaan, että mikäli omaisuuden arvonnousutulon verottamista koskevalla lakimuutoksella on vaikutuksia siihen, että joissakin tilanteissa Suomeen muuttaminen voidaan kokea vähemmän houkuttelevaksi, lakimuutoksella voi joissain tilanteissa olla haitallisia vaikutuksia ulkomaisen työvoiman saatavuuteen ja siten yritysten työvoiman tarpeen täyttymiseen.

Ehdotetun uuden TVL 45 b §:n 1 momentin mukaan omaisuuden arvonnousutulo on veronalaista pääomatuloa, jos luonnollinen henkilö Suomen lainsäädännön tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan siirtyy asuvaksi muualla kuin Suomessa. Ehdotetun TVL 45 b §:n 4 momentin 1 kohdan mukaan 1 momentissa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta, mikäli henkilö ei ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen vähintään neljän vuoden ajan ja hänen verosopimuksen mukainen asuinvaltionsa ei ole ollut Suomi vähintään neljän vuoden ajan Suomesta pois muuttoä edeltävien 10 vuoden aikana.

Kun maastapoistumisvero on näin ollen kytketty Suomen lainsäädännön mukaiseen yleiseen verovelvollisuuteen tai verosopimuksen mukaiseen asuinvaltiostatukseen vähintään neljän vuoden aikana Suomesta pois muuttoä edeltävien 10 vuoden aikana, koskee ehdotettu verotusmuoto laajasti myös Suomeen tulevia ulkomaisia työntekijöitä. Nähdäkseni on pidettävä varsin todennäköisenä, että sääntely hankaloittaa ulkomaisen työvoiman saatavuutta ja luo merkittävän kannustimen lyhytaikaisten työsuhteiden solmimiseen yli neljän vuoden kestävien työsuhteiden sijaan.

Koska ehdotettu sääntely vaikuttaa siten negatiivisesti ulkomaisen työvoiman saatavuuteen, vaikuttaisi se olevan samalla myös ainakin joiltakin osin ristiriidassa Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman kanssa. Tästä syystä jatkovalmistelussa olisi syytä kiinnittää erityistä huomiota siihen, miten sääntelyä voitaisiin mahdollisesti muokata, jotta mahdolliset negatiiviset vaikutukset ulkomaisen työvoiman saatavuuteen saataisiin minimoitua. Nykyisellään esitysluonnoksessa kyllä todetaan, että sääntelyllä ei olisi tarkoitus vaikeuttaa ulkomaisen työvoiman saantia Suomeen, minkä vuoksi sääntely on rajattu vain edellä mainittuihin henkilöihin. Esitysluonnoksesta ei kuitenkaan ilmene syvällisempää arviointia liittyen siihen, millä perusteella valittu rajaus ei nimenomaan vaikeuttaisi ulkomaisen työvoiman saantia Suomeen.

Ulkomaisen työvoiman saatavuuteen liittyvänä mielenkiintoisena kuriositeettina on mainittava ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995, "AvainhenkilöLV") nojalla myönnettävä verohuojennus, joka koskee AvainhenkilöLV 2 §:ssä määriteltyjä ulkomailta tulevia palkansaajia. AvainhenkilöLV 3 §:n nojalla 2 §:n edellytykset täyttävän ulkomailta tulevan palkansaajan saamaa palkkatuloa verotetaan 32 prosentin lähdeverokannalla. Huojennus on kuitenkin mahdollista saada AvainhenkilöLV 2.3 §:n nojalla korkeintaan 48 kuukaudeksi. Kun AvainhenkilöLV:n tarjoama verohuojennus on mahdollista saada enintään neljäksi vuodeksi, on sinänsä linjakasta, että myös nyt esitetty maastapoistumisvero on kytketty neljän vuoden ajan kestäneeseen yleiseen verovelvollisuuteen. Maastapoistumisvero kuitenkin synnyttää yhdessä AvainhenkilöLV:n kanssa oikeustilan, jossa varsinkin ulkomaisilla erityisalojen työntekijöillä on merkittävä kannustin työskennellä Suomessa korkeintaan neljän vuoden ajan. Tässä valossa esitysluonnoksessa olisi syytä tarkastella tarkemmin sitä, kuinka perusteltua neljän vuoden kynnysarvo on erityisesti ulkomaisen työvoiman saatavuutta silmällä pitäen.

Ongelmat liittyen sääntelyn kohdistumiseen välillisiin omistuksiin

Esitetyn uuden TVL 45 b §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan omaisuuden arvonnousutulon perusteella maksettavan pääomatuloveron alaista omaisuutta ovat 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen välillisessä omistuksessa olevat osakkeet, osuudet tai talletustodistukset, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä verovelvolliseen etuyhteydessä olevien yhtiöiden ja luonnollisten henkilöiden kanssa omistaa yli puolet mainittujen yhtiöiden pääomasta tai jos verovelvollisella yksin tai yhdessä verovelvolliseen etuyhteydessä olevien yhtiöiden tai luonnollisten henkilöiden kanssa on yli puolet 1 kohdassa tarkoitettujen osakkeiden, osuuksien tai talletustodistusten tuottamasta äänimäärästä.

Ehdotetun TVL 45 b §:n 1 momentin toisen ja kolmannen virkkeen mukaan arvonnousutulo katsotaan Suomesta pois muuttoa edeltävän päivän verovuoden pääomatuloksi, mutta verovelvollisen vaatimuksesta arvonnousutulo luetaan muuttovuoden sijasta sen verovuoden tuloksi, jonka aikana omaisuus on luovutettu vastikkeellisesti tai lahjana.

Säännös on nyky muodossaan hyvin laaja ja kattaa esimerkiksi sellaiset tilanteet, joissa suomalaisen osakeyhtiön osakekannan enemmistö on TVL 45 b §:n 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen omistama ja yhtiö myy omistamiaan osakkeita. Tällöin osakkeenomistajan tulee ilmeisesti suorittaa realisoinnin perusteella pääomatuloveroa arvonnousutulosta ja yhtiön tulee samanaikaisesti suorittaa yhteisöveroa Suomeen myyntivoiton perusteella olettaen, että kysymys ei ole EVL 6 b §:ssä tarkoitettua käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta. Lisäksi Suomi perii lähtökohtaisesti lähdeveroa myöhemmin yhtiön jakaessa myyntivoiton eteenpäin osakkeenomistajalle osinkona.

Esitysluonnoksesta ei ilmene, että suomalaisen yhtiön tekemän luovutuksen perusteella realisoituvaa arvonnousutuloa mitenkään huomioitaisiin yhtiön tasolla yhteisöveroa alentavana tekijänä tai myöhemmin yhtiön jakaessa lähdeveron alaista osinkoa realisoitun tulon perusteella. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että taloudellisesti samaan tuloon kohdistuu peräti kolminkertainen verorasitus. Käsitykseni mukaan verorasitusta ei tällaisessa tilanteessa voida myöskään tehokkaasti poistaa verosopimusmääräysten tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) säännösten nojalla, sillä lähtökohtaisesti osakkeenomistajan asuinvaltiossa ei suoriteta tuloveroa suomalaisen yhtiön myyntivoiton perusteella eikä verovelvollisen verotuksessa realisoituvaa arvonnousutuloa voida siten huomioida mitenkään verovelvollisen asuinvaltiossa. Ainoastaan Suomessa perittävä osingon lähdevero voidaan hyvittää osakkeenomistajan asuinvaltiossa. Näin ollen verorasitus muodostuu rajoitetusti verovelvollisen osalta olennaisesti raskaammaksi kuin Suomessa yleisesti verovelvollisen kohdalla vastaavassa tilanteessa.

Yhteensopivuus SEUT:n turvaamien perusvapauksien kanssa

Koska arvonnousutulon realisoituminen johtaa ulkomaille muuttavan henkilön osalta olennaisesti Suomessa asuvaa henkilöä raskaampaan verotukseen esimerkiksi edellä kuvatussa välillisen omistuksen realisointitapauksessa, tulee ensinnäkin arvioitavaksi veromuodon yhteensopivuus SEUT:ssa turvattujen perusvapauksien kanssa. Tässä suhteessa esitysluonnoksessa ei ole riittävällä tarkkuudella otettu huomioon maastapoistumisveron unioninoikeudellista ulottuvuutta.

Kuten esitysluonnoksessa tuodaan sinänsä esille, jäsenvaltion alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen verottaminen ennen niiden tosiasiallista realisoitumista on Euroopan unionin tuomioistuimen ("EUT") oikeuskäytännössä pidetty SEUT 49 artiklassa säädetyn

sijoittautumisvapauden mukaisena. On kuitenkin todettava, että EUT:n oikeuskäytännössä tämä on perustunut siihen, että vaikka piilevien arvonnousujen verottaminen on katsottu sijoittautumisvapauden rajoitukseksi, on rajoitusta pidetty oikeutettuna.

Käytännössä maastapoistumisveron oikeuttamisperusteena on ollut erityisesti verotusvallan tasapainoinen jakautuminen. EUT on tältä osin todennut, että jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti – yhdistettynä ajalliseen osatekijään eli verovelvollisen verotukselliseen asuinpaikkaan kotimaassa sen ajanjakson aikana, jona piilevät arvonnousut ovat syntyneet – oikeus verottaa kyseisiä arvonnousuja verovelvollisen maastamuuttohetkellä. Tällaisella toimenpiteellä pyritään estämään tilanteita, jotka ovat omiaan vaarantamaan lähtöjäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta, ja se voidaan siis oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvillä syillä. Tämä kuitenkin edellyttää, että jäsenvaltio, jonka alueella tulot ovat syntyneet, on muun muassa tosiasiaa estynyt käyttämästä verotusvaltaansa mainittuihin tuloihin nähden (ks. asia C-164/12, DMC, kohta 56).

Tästä johtuen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyviin syihin voidaan nähdäkseni vedota ainoastaan, jos jäsenvaltio ei kykene enää tehokkaasti käyttämään piileviin arvonnousuihin liittyvää verotusoikeuttaan verovelvollisen poismuuton jälkeen (ks. myös Kollruss, Thomas, *Why Exit Taxation on Natural Persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law*. *European Taxation* 62 (4), s. 150 ss.) Näin ollen piilevien arvonnousujen verottamista ei siis voida perustella jäsenvaltioiden verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvillä syillä, jos jäsenvaltiolla tosiasiaa säilyy mahdollisuus verottaa arvonnousuja. Näin on esimerkiksi silloin, kun kysymys on edellä mainitusta tilanteesta, jossa suomalaisen holdingyhtiön omistamien osakkeiden luovutuksen perusteella ulkomaille muuttanut enemmistöosakkeenomistaja joutuu suorittamaan pääomatuloveroa realisoituneesta arvonnousutulosta. Tällaisessa tilanteessa Suomen verotusoikeus on turvattu, kun osakeyhtiötä verotetaan realisoituneesta myyntivoitosta Suomessa. Verotuksen kohdistamiselle vielä erikseen yhtiön ulkomaille muuttaneeseen enemmistöomistajaan ei pitäisi olla enää perusteita, kun realisoitumaton arvonnousu on jo tullut yhtiön tasolla verotuksen kohteeksi.

Joissakin yhteyksissä maastapoistumisveroa on perusteltu myös veron kiertämisen estämisellä. Tätä on pidettävä luontevana argumenttina myös nyt esitetyn maastapoistumisveron kohdalla, sillä kuten edellä on todettu, veromuodon keskeisenä tarkoituksena on veron kiertämisen ja aggressiivisen verosuunnittelun estäminen. EUT on kuitenkin mm. asiassa *National Grid Indus BV* todennut tältä osin, että pelkästään sen perusteella, että esimerkiksi yhtiö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, ei voida soveltaa yleistä veropetoksen olettaa ja perustella toimenpidettä, joka haittaa EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. asia C-371/10, *National Grid Indus BV*, kohta 84).

Tämä johtaa siihen, että nyky muodossaan esitetty maastapoistumisvero on SEUT 49 artiklan vastainen, sillä kysymyksessä on sijoittautumisvapauden rajoitus, jota ei voida oikeuttaa jäsenvaltioiden väliseen verotusvallan jaon säilyttämiseen tai veron kiertämisen estämiseen liittyvillä syillä.

Vastaavat ongelmat liittyvät niin ikään maastapoistumisveron ja lahjoituksen yhteensovittamiseen, sillä hallituksen esitysluonnoksen perusteella myös lahjoitukset realisoivat arvonnousutulon. Tässäkin suhteessa on olennaista huomata, että siltä osin kuin lahjansaaja on Suomessa yleisesti verovelvollinen, tulee lahjansaajan lähtökohtaisesti suorittaa lahjaveroa perintö- ja lahjaverolain (378/1940, ”PerVL”) nojalla. Tällöinkin nousee esille kysymys jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen tarpeellisuudesta. Lahjoitusten osalta on nimittäin selvää, että lahjoitetun omaisuuden piilevän arvonnousun suhteen Suomen verotusoikeus on turvattu, kun lahjansaajaa

lahjaverotetaan lahjan käyvän arvon perusteella. Tällöin sillä seikalla, että lahjoittaja ei suorita lahjoituksen perusteella Suomeen minkäänlaista fiktiivistä luovutusvoittoveroa, ei ole merkitystä Suomen verotusoikeuden turvaamisen kannalta, kun puhtaasti kansallisessa tilanteessakaan lahjoittajaan ei kohdisteta tuloveroseuraamuksia. PerVL:n ja TVL:n systematiikka huomioiden maastapoistumisveron perusteleva verotusvallan tasapainoisella jakaantumisella on myös tässä suhteessa ongelmallista. Selvyyden vuoksi todettakoon myös se, ettei sääntelyä voida tässäkään tapauksessa oikeuttaa unionioikeudellisesti pätevällä tavalla veron kiertämisen estämiseen liittyvillä syillä jo edellä mainituista syistä johtuen.

Yhteenveto

Hallituksen esittämä sääntelymalli sisältää lukuisia perustavanlaatuisia ongelmia, joista tässä lausunnossa on käsitelty vain pientä osaa. Vaikka ehdotetun sääntelyn tausta kytkeytyy sinänsä hyväksyttävään ja kannatettavaan tavoitteeseen, eivät nämä tavoitteet poista esitysluonnoksen ongelmia. Katsonkin, että ehdotettua veromuotoa ei voida sellaisenaan hyväksyä mm. SEUT:n turvaamiin perusvapauksiin liittyvien ongelmien vuoksi. Koska kysymys on edellä esitetysti lainsäädännöstä, joka kohtelee luonnollisia henkilöitä verostatuksen perusteella eri tavoin ilman hyväksyttävää oikeuttamisperustetta, tulee ehdotettua veromuotoa arvioida jatkovalmistelun yhteydessä kriittisesti myös Suomen perustuslain (731/1999) 6 §:n ilmentämän yhdenvertaisuusperiaatteen valossa.

Pyydän valtiovarainministeriötä kunnioittavasti ottamaan tässä lausunnossa esitetyt näkökannat asianmukaisesti huomioon maastapoistumisveron jatkovalmistelun yhteydessä.

Turussa 12.9.2022,

Hannu Itälä

OTM, väitöskirjatutkija, yliopisto-opettaja

Itälä Hannu
Turun yliopiston kauppakorkeakoulu