

Lausunto

12.09.2022

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

Lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa:

Luonnoksessa esitetyt uudet säännökset olisivat toteutuessaan tarkoitus ottaa osaksi Suomen verojärjestelmää. Suunniteltuja muutoksia on tarkoituksenmukaista arvioida verojärjestelmän toiminnan kannalta, erityisesti hyvän verojärjestelmän näkökulmasta. Tämä näkökulma on otettu huomioon myös aikaisemmassa Valtiovarainministeriön selvityksessä (Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta, Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2020:9, luku 7). Eri osa-alueiden läpikäymiseksi käytän lausunnossa hyvän verojärjestelmän kriteerien jaottelua, joka rakentuu 5 pääkohtaan (Jaottelu perustuu allekirjoittaneen väitöskirjassa esittämään jaotteluun, ks. mm. Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus. Kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteerit, sivu 112):

1. Fiskaalisuus
2. Taloudellinen tehokkuus
3. Hallinnollinen tehokkuus
4. Verotuksen oikeudenmukaisuus
5. Yleinen oikeudenmukaisuus

1. Fiskaalisuus

Fiskaalisuuteen liittyy muun muassa tavoitteet verotuottovakaudesta ja verotuottojoustavuudesta. Luonnoksessa esitettävää arvonnousutuloa arvioitaessa on tunnistettava, mihin verokokonaisuuteen luonnosteltu muutos liittyy. Fiskaalisuutta ei tule arvioida pelkästään yksittäisen säännöksen kannalta vaan siitä näkökulmasta, toteuttaako se osana tiettyä verokokonaisuutta fiskaalista tavoitetta. Mikäli fiskaalisuutta katsottaisiin aina yksittäisen säännöksen kannalta, olisi merkittävä osa verolain säännöksistä fiskaalisesta näkökulmasta perusteeton. Esimerkiksi ilmoitusvelvollisuuteen ja veronkiertoon liittyvien säännösten merkitys voitaisiin kyseenlastaa, koska näiden ensisijainen tarkoitus ei ole tuottaa yksittäisenä säännöksenä niinkään verotuloja, vaan osaltaan varmistaa tietyn kokonaisuuden kuten esimerkiksi tuloverotuksen ja henkilöverotuksen toteutuminen luotettavalla tavalla.

Luonnoksessa esitettävä muutos olisi osa luonnollisten henkilöiden tuloverotusta. Fiskaalisesta näkökulmasta muutokselle on esitetty perusteita, kuten luonnoksen sivulla 28 on todettu. Kysymys on kansallisen tason ratkaisusta. Verotusoikeutta voidaan tarvittaessa rajoittaa verosopimuksilla mm. vastavuoroisuusperiaatetta soveltaen. Verotusoikeuden mahdollinen rajoittaminen verosopimuksin turvaa osaltaan järjestelyjen kannattamattomuutta juuri veroparatiisivaltioihin, jotka eivät usein ole verosopimusvaltioita.

Nykyisellään keinotekoiseen poismuuttoon voidaan puuttua lähinnä VML 28 §:n perusteella, jonka soveltamiskynnys poismuuttotilanteissa voi olla verrattain korkea. Luonnoksesta saa käsityksen, että esitettävässä muutoksessa ei ole kuitenkaan kyse pelkästään veronkierron tai mahdollisesti myöskään aggressiivisen veronkierron estämisestä vaan laajemmin siinä, että Suomessa vielä realisoitumattomien varojen tuloverotus, jotka Suomessa asuttaessa olisivat Suomen verotusvallan piirissä, toteutetaan poismuuttotilanteessa kaikissa tilanteissa (riippumatta siitä, voiko taustalla olla verosuunnittelua vai ei). Tällöin muutoksessa ei olisi kyse esimerkiksi pelkästään veronkiertotilanteisiin puuttumisesta vaan myös veropohjan laajentamisesta poismuuttotilanteisiin riippumatta poismuuttotilanteen syistä. Merkitystä ei olisi sillä, olisiko maastamuuton tarkoituksena omaisuuden luovutuksesta aiheutuvan veron määrän pienentäminen tai mahdollisesti sen kokonaan välttäminen.

Toisaalta luonnoksessa viitataan muun muassa veronkiertoon ja aggressiiviseen verosuunnitteluun. Tulkintatilanteiden välttämiseksi asiassa olisi olennaista tuoda esille selkeästi se, onko asiassa kysymys veropohjan laajentamisesta, joka osaltaan estäisi toki myös aggressiivista verosuunnittelua ja veronkiertoa. Mikäli luonnoksen tarkoituksena olisi puuttua pelkästään veronkiertoon, olisi rakennettava säännöspohja mahdollisesti erilainen, ja asiassa tulisi tarkemmin arvioida ulottuvuuksia muun muassa veronkierron määrittämiseen ja yleiseen veronkiertosäännökseen nähden.

Asiaan liittyen olisi myös perusteltua tuoda esille tarkemmin perusteet sille, miksi arvonnousutuloa ei lueta tuloksi, jos luovutus tapahtuu aikaisintaan kahdeksantena verovuonna muuttovuodesta tai sen jälkeen. Onko tässä kysymys hallinnollisista syistä vai joistain muista syistä? Mikäli aikarajan syynä olisi osoittaa poismuuton aito tarkoitus, saattaisi kynnyсарvo aiheuttaa vastaavan pohdinnan luonnoksessa esitetyn muutoksen tarkoituksesta. Euromääräisellä kynnyсарvolla voidaan myös

vaikuttaa erityisesti muihin kuin fiskaalisiin näkökulmiin. Euromääräisellä kynnyksarvolla voidaan parantaa hallinnollista tehokkuutta. Oikeassa suhteessa asetetulla kynnyksarvolla ei ole merkittävää vaikutusta fiskaalisiin näkökulmiin. Kynnyksarvoissa on huomioitava, että ne saattavat asettaa verovelvolliset erilaiseen asemaan, mutta samalla veronmaksukykyperiaatteen sekä valtion verotusvallan turvaamisen näkökulmasta tämä voi olla perusteltua. Tätä on arvioitava erityisesti verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta.

2. Taloudellinen tehokkuus

Taloudellisen tehokkuuden näkökulmasta on arvioitava toisaalta sitä, olisiko muutoksen tarkoituksena neutraalisuus vai ohjaustavoite. Tavoitteena lienee on osaltaan varmistaa Suomessa varojen tuloverotus muuttohetkellä riippumatta ulkomaille muuton syistä. Tavoitteena ei ole niinkään se, että kysymys olisi ohjaavasta verosta.

Toisaalta kuten luonnoksessakin on tunnistettu, muutoksella olisi vaikutuksia siihen, että Suomeen muuttaminen voitaisiin kokea vähemmän houkuttelevaksi. Muutoksella saattaisi olla haitallisia vaikutuksia ulkomaisen työvoiman saatavuuteen ja siten yritysten työvoiman tarpeen täyttymiseen. Näissä kysymys on ns. ei toivottavista käyttäytymisvaikutuksista, jotka eivät olisi muutoksen varsinaisena tarkoituksena. Muiden valtioiden tietoihin (oikeusvertailu) pohjautuvalla seurantaraportointitiedoilla voitaisiin tarkemmin selvittää, kuinka merkittävät haittavaikutukset muutoksella mahdollisesti olisivat. Nyt oikeusvertailu rakentuu lähinnä säännösvertailuun, joka valmistelun kannalta on olennainen ja tärkeä osa, mutta ei anna vastausta mahdollisiin taloudellisiin haittavaikutuksiin. Onko niissä valtioissa, joissa maastapoistumisvero on käytössä, nähtävissä edellä kuvatun kaltaista ei toivottavaa käyttäytymisvaikutusta?

Em. tiedon puuttuessa asiaa voidaan pyrkiä arvioimaan yleisemmin verotuksen ei toivottavien käyttäytymisvaikutusten näkökulmasta. Kansalaisten liikkumiseen ja valintoihin eivät usein vaikuta niinkään verotukselliset vaan taloudelliset syyt sekä perhesyyt. Verotuksen merkitys vähenee, mikäli verotukseen liittyvä hallinnollinen tehokkuus on riittävä, toisin sanoen esimerkiksi ilmoitusvelvollisuuteen liittyvät velvoitteet ovat tehokkaita ja asiallisia. Verotuksen ei toivottava käyttäytymisvaikutus vähenee, mikäli verotus on oikeudenmukaista, eli muun muassa kohtuullista ja perusteltua, eikä se esimerkiksi aiheuta kaksinkertaista verotusta. Mikäli muutoksessa saadaan turvattua hallinnollinen tehokkuus sekä verotuksen oikeudenmukaisuus, ei suunniteltu vero välttämättä aiheuttaisi kansainväliseen liikkuvuuteen liittyviä merkittäviä haittavaikutuksia. Aidot perusteet tulla Suomeen tai muuttaa Suomesta liittyisivät edelleen lähinnä taloudellisiin syihin tai perhesyihin kohdejoukon osalta. Lisäksi jos realisoitumattoman arvonnousun tuloverotuksessa olisi kynnyksarvoja (euromäärät) sekä maksunlykkäystä koskevia säännöksiä, arvonnousutulo ei myöskään aiheuttaisi suuressa osassa tilanteita tosiasiallista välitöntä veroseuraamusta. Toisaalta esitettävä muutos vähentäisi halukkuutta muuttaa Suomesta verotuksellisista syistä, mikä vähentäisi verotussyistä tapahtuvaa ei toivottavaa käyttäytymistä.

3. Hallinnollinen tehokkuus

Fiskaalisesta tavoitteesta huolimatta jonkun uuden veron käyttöönotto ei saata olla järkevää hallinnollisesta tehottomuudesta johtuen. Tämä pitää sisällään sekä verovelvolliselle että julkiselle sektorille aiheutuvan hallinnollisen työn määrän.

Tässä asiassa on muistettava, että kysymys ei olisi uudesta verosta, vaan osa voimassa olevaa henkilöverotusta. Argumentit siitä, olisivatko tämän muutoksen verotulot suurempia suhteessa hallinnolliseen työmäärään, eivät ole yksinomainen validi näkökulma.

Esitettävässä muutoksessa kysymys lienee muun muassa henkilöverotuksen veropohjan turvaamisesta ja sen laajentamista myös sellaisiin realisoitumattomiin varoihin, jotka siirtyvät Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Lisäksi näkökulmat liittyvät myös verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutumiseen. Näkökulmat verotulojen määrästä suhteessa hallinnolliseen työmäärään eivät ole samalla tavalla relevantteja kuin kokonaan uudessa verossa, jossa esimerkiksi koko uuden verolajin verotuoton määrää on arvioitava myös suhteessa hallinnollisen työn määrään (ks. esimerkiksi veneveroon liittyvä keskustelu vuosina 2016–2017).

Esitettävän muutoksen ei tulisi kohtuuttomasti aiheuttaa lisää hallinnollista työtä. Euromääräisistä kynnyksarvoista johtuen hallinnollinen lisätyön määrä kohdistuisi varakkaampiin henkilöihin, joilla voi olla paremmat taloudelliset edellytykset käyttää halutessaan myös asiantuntijapalveluita asiassa. Toisaalta hallinnollisten velvoitteiden tulee olla ymmärrettäviä, jotta verovelvollinen voi hoitaa velvoitteet myös itsenäisesti. Hallinnollinen työmäärä voi olla asiassa merkittävä, riippuen muun muassa toteutettavasta tavasta sekä ilmoitusvelvoitteista. Toisaalta yksinkertaistettuna, kysymys on arvonmäärityksestä ja tarvittavien tietojen ilmoittamisesta poismuuttohetkellä, jolloin hallinnollinen työmäärä voisi säilyä asiallisena.

Poismuuttohetkeen liittyvä arvonmäärityskysymys on validi, mutta samalla se ei liity pelkästään suunniteltuun muutokseen vaan on yleisempi kysymys tuloverotuksessa. Arvonmäärityskysymys voi nousta esille esimerkiksi ennakkoratkaisuissa ja perintö- ja lahjaverotilanteissa, eikä se yksistään ole välttämättä ratkaiseva peruste kyseenalaistaa esitettävän muutoksen tarkoitusta, kunhan arvonmäärityksestä on säädetty riittävän yksityiskohtaisesti. Arvonmäärityksen yksinkertaistamista vero-oikeudessa ja henkilöverotuksessa olisi erikseen arvioitava ja tutkittava myös lainsäädäntötasolla, mutta tämä ei ole yksinomaan luonnokseen liittyvä asia.

Hallinnollisen työn määrää arvioitaessa olisi erikseen arvioitava se, mikä olisi Verohallinnon lisääntynyt työmäärä asiassa. Luonnoksessa esityksen on arvioitu lisäävän merkittävästi Verohallinnon työtä sekä järjestelmän että henkilöstömäärän näkökulmasta. Luonnokseen lisätyn laskelman perusteella lukumäärällisesti kysymys lienee verrattain pienestä joukosta. Järjestelmämuutoksissa asiassa olisi arvioitava tarpeellisilta osin se, voitaisiinko muutokset tehdä

vähäisempinä ja osana myöhemmin tehtäviä normaaleja järjestelmäkehityksiä. Verovalvonta erityisesti pienemmän joukon osalta on mahdollista tehdä enemmän manuaalisesti esimerkiksi lyhyellä aikavälillä. Toisaalta henkilöresursseja on mahdollista priorisoida riskiperusteisesti myös ko. suunnitellun muutoksen osalta. Lisätarpeet suhteessa esitettyyn muutokseen olisi tarkoituksenmukaista arvioida tarvittaessa yksityiskohtaisemmin ja perustellummin, ottaen huomioon muun muassa resurssien joustava käyttö sekä järjestelmämuutokset osana jatkuvaa järjestelmäkehitystä. Lainsäädäntömuutosten ei tulisi olla itseisarvo hallinnollisten kustannusten kasvulle julkisella sektorilla.

Hallinnollinen tehokkuus pitää sisällään myös uskottavan verovalvonnan. Tavoitteena on, että muutettavaa lainsäädäntöä voidaan valvoa riittävän luotettavasti ja uskottavasti. Rajat ylittävään toimintaan liittyy monia verovalvonnallisia haasteita, myös tässä asiassa. Toisaalta niiden voi olla vaikea nähdä olevan tässä asiassa niin merkittäviä, että näillä ratkaistaisiin se, otettaisiinko Suomessa käyttöön ko. lainsäädäntö vai ei. Valvontahaasteet ovat monelta osin samanlaisia, kun muussakin rajat ylittävässä verovalvonnassa. Luonnoksessa on kuvattu, mitä eri keinoja rajat ylittävään verovalvontaan on käytettävissä, jotka valtioiden välisen viranomaisyhteistyön johdosta ovat huomattavasti monipuolisempia tänä päivänä. On muistettava, että selkeänä valvonnallisena lähtökohtana on se, että verovelvolliset toimivat oikein. Näin ollen verovalvontakysymys koskee verrattain hyvin marginaalista joukkoa, joiden riittävä valvonta on rehellisesti toimivien verovelvollisten etu.

4. Verotuksen oikeudenmukaisuus

Verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutuminen verovelvollisten välillä saatetaan nähdä niin, että verojärjestelmä ei kannusta muuttamaan Suomen verotusvallan ulkopuolelle realisoitumattomien varojen verotuksen välttämiseksi. Samalla on kuitenkin tunnistettava, että verotuksen oikeudenmukaisuus verovelvollisten välillä voi toteutua myös silloin, kun verovelvollinen maksaa uudessa asuinvaltiossa omaisuudesta veroa realisointitilanteessa vastaavalla tavalla kuin Suomessa. Olennaista on varmistaa, että uudessa asuinvaltiossa omaisuutta myös verotettaisiin. Tätä voidaan turvata osaltaan sillä, että valtion verotusvaltaa rajoitetaan tarvittaessa vastavuoroperiaatetta noudattaen verosopimusten avulla.

Valtion verotusvallan näkökulmasta ja valtioiden välisen oikeudenmukaisen verotuksen toteutumiseksi vielä realisoitumattomien varojen tuloverotusoikeuden toteutuminen voi olla perusteltua turvata. Mikäli verotusvalta päättyy valtiosta poismuuton yhteydessä, on asiassa nähtävissä perusteita sille, että verotusvallan toteutuminen toteutetaan tiettyjen ehtojen rajoissa (mm. EU-oikeus) poismuuton yhteydessä. Arvonnousutulon verotus poismuuttotilanteessa asettaa varoja yhdenvertaisempaan asemaan suhteessa varoihin, joiden arvonnousun verotus on jo realisoitunut valtiossa.

Asiassa kysymys on samasta tuloverosta, jonka Suomessa asuvat maksavat vastaavanlaisesta omaisuudesta. Ero liittyy siihen, milloin tuloverotus realisoituu. Mikäli poismuutosta johtuen Suomen verotusvalta menetetään, voi asiassa olla nähtävissä perusteltuja syitä verotukselle siitäkin huolimatta, että verotushetki muuttuu suhteessa tilanteeseen, jossa verovelvollinen ei muuta pois Suomesta. Verotuksen realisoituminen poismuuton yhteydessä voi olla nähtävissä perustelluksi tuloverojärjestelmän tavoitteiden turvaamiseksi. Asiaa voi pohtia myös siitä näkökulmasta, kuinka hyvin tuloverojärjestelmän tavoitteet toteutuvat, mikäli realisoitumattomien varojen osalta tuloverotus voidaan välttää poismuuttamalla Suomesta. Asiassa on myös syytä pohtia, onko poismuuttohetki ainoa tosiasiallisesti tehokas ja uskottava keino toteuttaa tuloverotus vielä realisoitumattomien varojen osalta, vai onko asiassa löydettävissä muita keinoja tuloverotuksen turvaamiseksi muutosta riippumatta. Osaltaan verotuksen lykkäytymiseen, vakuuteen ja poismuuton pituuteen liittyvät aikarajat liittyvät tämän näkökulman huomioimiseen.

Siltä osin, kun euromääräisiä kynnyksiä asiassa asetettaisiin, olisi asiassa arvioitava yhdenvertaisuusnäkökulmat. Oletettavasti suurimmat syyt euromääräisille kynnyksarvoille olisi juuri hallinnolliset syyt, ja näin asia on myös luonnoksessa esitetty sivulla 48. Kun asiassa otetaan lisäksi huomioon veronmaksukykyperiaate, voi oikeamääräisten euromääräisten kynnyksien asettamiselle löytää hyväksyttäviä vero-oikeudellisia perusteita, kuten esimerkiksi eläketuloa koskevan lisäveron osalta. Se että poismuuttaville annetaan mahdollisesti veroetu (riippuen siitä saavutetaanko etu myös uudessa asuinvaltiossa), voi olla verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallisempi asia.

Koska verotus kohdentuisi realisoitumattomiin varoihin, voisi veronmaksuvelvollisuus joissain tilanteissa muodostua ongelmaksi, mikäli omaisuus muodostuisi lähinnä suuresta tai muuten vielä realisoitumattomasta omaisuudesta. Verovelvollinen voi omaisuudenhoidolla huomioida tätä näkökulmaa sekä omaa veronmaksukykyä eri tilanteissa. Veronmaksun lykkäämiseen liittyvällä näkökulmalla pyritään huomioimaan tätä asiaa.

Verotuksen oikeudenmukaisuuden varmistamisessa voidaan osaltaan hyödyntää verosopimuksia, joilla valtiot voivat vastavuoroperiaatetta noudattaen rajoittaa kansallisen lain laajaa verotusoikeutta. Myös tässä asiassa verosopimukset voivat rajoittaa valtioiden kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta. Verosopimusten tulisivat olla yksiselitteisiä myös arvonnousutulon verotuksen osalta, mitä se luonnoksessa esitetyn tiedon perusteella ei kaikilta osin ole. Toivottavaa olisi, että epäselvien verosopimusten osalta selvitetäisiin viran puolesta ja etukäteen selvyys arvonnousutulon verotuksen osalta, ja tästä tehtäisiin tarvittavat täydennykset joko verosopimustasolla tai vähintäänkin Verohallinnon ohjeistuksessa. Verosopimuspolitiikkaa olisi syytä arvioida sen suhteen, että tulevat verosopimukset neuvoteltaisiin mahdollisuuksien mukaan samalla tavalla verosopimuskeinottelun välttämiseksi.

Asiassa on olennaista huomioida ulottuvuus myös siihen, kuinka kaksinkertaisen verotuksen poistaminen turvattaisiin myös luonnosta koskevassa asiassa. Verotukseen voi liittyä merkittäviä verotuksen oikeudenmukaisuusnäkökulmia, mikäli tuloverotuksessa ei saataisi turvattua sitä, että kaksinkertaista verotusta ei muodostu. Toisaalta verotuksen oikeudenmukaisuusnäkökulma

edellyttää, että verotus on oikeudenmukaista verosta riippumatta (tuloverotuksen ja perintö- ja lahjaverotuksen rajapinnat myös arvonnousutulon osalta).

5. Yleinen oikeudenmukaisuus

Suunnitellun uudistuksen olisi huomioitava myös erityisesti yleiseen oikeudenmukaisuuteen liittyvät näkökulmat (mm. perusoikeudet ja EU:n yleiset perusvapaudet). Luonnostellussa uudistuksessa saattaisi olla perusteltua huomioida esimerkiksi KHO 2016:180 ratkaisussa esille nousevia näkökulmia. Tämänkin luonnoksen tarkoituksena lienee olisi kerätä verotuloja ja turvata verotulot niiltä, joilla on hyvä veronmaksukyky. Muutoksella lienee tarkoitus olisi kannustaa siihen, että poismuuton syynä ei olisi verotukselliset syyt. Poismuuttaminen mahdollistaminen verotussyistä johtuen voisi vaikuttaa juuri vastakkaisella tavalla. Ko. KHO:n ratkaisussa asiaa arvioitiin myös muun muassa yhdenvertaisuusnäkökulmasta ja PL:n näkökulmasta.

Toisin kuin eläketuloa koskeva lisävero, nyt esitettävällä muutoksella ei olisi tarkoitus asettaa suurempaa lisäveroa poismuuttaville henkilöille. Mahdolliseen euromääräiseen raja-arvoon voi liittyä yhdevertaisuuskysymyksiä, joiden hyväksyttävyyteen vaikuttavat edellä kerrotulla tavalla muun muassa kysymykset siitä, onko kynnsarvolle nähtävissä hallinnolliseen tehokkuuteen ja veronmaksukykyyn liittyviä perusteita, jotka ovat oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden. Realisoitumishetken liittyy lisäksi EU-oikeudellisia näkökulmia, joka on huomioitava asiassa, ja joita luonnoksessa on arvioitu. Veromalli on saatettavissa yhdenmukaiseksi EU-oikeuden kanssa, kuten luonnoksessa asiaa on käsitelty.

Yleinen oikeudenmukaisuus edellyttää myös muun muassa oikeusturvaan kuten oikeusvarmuuteen ja selkeyteen liittyviä edellytyksiä legaliteettiperiaatetta unohtamatta. Koska luonnos on vielä monelta osin vielä kesken, jota seuraavasti käydään läpi lyhyesti, ei näiden näkökulmien käsittely tässä yhteydessä tuottane lisäarvoa tässä yhteydessä.

Luonnoksen aineellinen sisältö

Aineellisesta näkökulmasta luonnos sisältää monia asioita, jotka näyttäisivät vaativan yksityiskohtaisempaa analyysia sekä täsmennystä. Esimerkiksi erilaisten valittujen kynnsarvojen perusteet jäävät monelta osin epäselviksi (vuosi- ja euromääräiset rajat). Miksi asiassa on esimerkiksi päädytty esittämään 500.000 euron rajaa? Oikeusvertailusta saatavien tietojen keskinäinen vertailu on vaikeaa, koska oikeusvertailu ei ole valtioiden välillä yhtenäinen. Oikeusvertailussa olisi mahdollisuuksien mukaan toivottavaa käyttää esimerkiksi taulukkoa erilaisten kynnsarvojen vertailun osoittamiseksi.

Luonnoksessa verovelvollinen voi vaatia arvonnousutulon verotuksen lykkäämistä. Epäselväksi jää, miksi verovelvollisen ei lähtökohtaisesti kannattaisi vaatia tätä. Mikäli verovelvollinen tätä oletettavasti vaatisi, mikäli vaan on riittävän tietoinen tästä oikeudesta, miksi tätä ei tulisi myöntää suoraan viran puolesta. Veronmaksun lykkäämiseen liittyvästä VML:n säännöksestä ei ole luonnosteltu säännösluonnosta, mikä luo haasteita asian arvioinnille. Lykkäämiseen liittyvät korkokysymykset jäävät epäselviksi (onko lykkäys mm. koroton Tanskan mallin tapaan). Vakuuden määrään ja menettelyyn liittyvät näkökulmat jäävät avoimiksi verrattuna esimerkiksi Tanskaa koskevassa oikeusvertailussa kerrottavan tiedon suhteen.

Esitykseen liittyy rajoituksia tappiutilanteissa. Tappioiden käsittely ja ennen kaikkea luonnoksessa esitettyjen valintojen perusteet jäävät suppeiksi. Esimerkiksi aiemmin realisoituneita luovutustappiota ei voitaisi vähentää omaisuuden arvonnousutulosta, mutta tätä ei enemmälti perustella luonnoksessa. Kysymys on arvonnousun tuloverotuksesta sekä luovutusvoittoverotuksessa, että arvonnousutulon verotuksessa, ja erilaiset rajoitukset muun muassa tappioiden keskinäiseen käyttöön vaatisivat yksityiskohtaisemmat perustelut.

Ilmoitusvelvollisuuteen liittyvät näkökulmat jäävät luonnoksessa epäselviksi. Velvoitettaisiinko verovelvollista antamaan selvitystä vuosittain Verohallinnolle, ja mitä se tarkalleen olisi hallinnollisen työmäärään arvioimiseksi? Esityksen mukaan Verohallinto voisi verovelvollista kuultuaan lisätä arvonnousutulon sen verovuoden tuloksi, jota laiminlyönti koskee. Epäselväksi jää muun muassa se, miten ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti voisi automaattisesti laukaista arvonnousutuloa koskevan verotuksen. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sanktiointi ja puutteellisten tietojen johdosta toimitettava tuloverotus viimekädessä arvioverotuksena vaikuttaisi mahdollisesti tarkoituksenmukaiselle jaottelulle myös arvonnousutulon verotuksessa.

Lopuksi

Olen tässä lausunnossa pyrkinyt tuomaan näkökulmia ennen kaikkea siihen asiaan, olisiko asiassa mahdollisesti perusteltua ottaa käyttöön arvonnousutulon verotus poismuuttotilanteessa. Kun asiassa otetaan lisäksi huomioon vuoden 2020 valtiovarainministeriön selvitys, asiassa olisi lienee ensivaiheessa perusteltua tehdä arvio siitä, otettaisiinko Suomessa käyttöön henkilöiden maastapoistumisvero. Mikäli tällaiseen päädyttäisiin, olisi tämän jälkeen arvioitava yksityiskohtaisemmin maastapoistumisveroon liittyviä yksityiskohtaisia kysymyksiä ja muun muassa kynnysarvoja. Mikäli asiaa päädytään jatkotyöstämään valtiovarainministeriössä, annan asiassa mielelläni näkökulmia myös käsittelyn myöhemmissä vaiheissa.

Nissinen Mika
Itä-Suomen yliopisto, Oikeustieteiden laitos