

VEROHALLINTO  
Esikunta- ja oikeusyksikkö  
PL 325  
00052 VERO

**LAUSUNTO**

8.8.2019

Valtiovarainministeriö  
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero  
VM079:00/2019  
VM/1140/03.01.00/2019  
VH/2195/00.04.05/2019

**Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi koskien sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun direktiivin (EU) 2016/1164 sisältyvien maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä muutoksia**

Verohallinto lausuu luonnoksen johdosta seuraavaa:

## **1. Yleistä**

### **1.1. Ehdotetut muutokset ja tavoitteet**

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan lisättäväksi elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin maastapoistumisverotusta koskevat säännökset. Lisäksi verotusmenettelystä annettuun lakiin lisättäisiin säännökset maastapoistumisverotuksesta johtuvan veronmaksun lykkäysmahdollisuudesta viidelle vuodelle silloin, kun varat siirtyvät toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on solminut Suomen tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä virka-apua. Lykätyle veronmaksulle voitaisiin vaatia vakuutta, jos voidaan osoittaa tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Laissa säädettäisiin tilanteista, jolloin veronmaksun lykkäys olisi keskeytettävä ja verosta tulisi perittävässä oleva. Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa säädettäisiin lykätyle veron määrälle maksettavasta huojennetusta viivästyskorosta. Tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin lisättäisiin säännökset, joilla viitattaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sisällytettäviin säännöksiin.

Ehdotukset perustuvat sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun direktiiviin (ATAD).

Lisäksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä maastapoistumisverotussäännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että

verovelvolliselle annettaisiin Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaisen sijoittautumisvapauden edellyttämä mahdollisuus maksunlykkäykseen. Voimassa olevan lain yritysjärjestelyjä koskevia maastapoistumisverotussäännöksiä ehdotetaan muutettavaksi myös siten, että säännökset eivät olisi päällekkäisiä ehdotettujen maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kanssa. Lisäksi voimassa olevaa sääntelyä muutettaisiin siten, että yritysjärjestelytilanteisessa maastapoistumisverotuksen kohteena olisi myös omassa toiminnassa luotu liikearvo.

Verohallinto pitää ehdotettuja säännöksiä ja tehtyjä rajauksia perusteltuina huomioiden sääntelyn taustan ja tarkoituksen. Verohallinto pitää esitettyjä muutoksia lähtökohtaisesti hyvinä ja toimeenpanokelpoisina sekä nykysääntelyyn liittyviä ongelmakohtia korjaavina. Verohallinto pitää hyvänä sitä, että direktiivin implementoinnin lisäksi sääntelyä on ehdotettu muutettavaksi ja tarkennettavaksi myös muilta kuin direktiivin edellyttämiltä osin esimerkiksi EU-oikeuden johdosta.

## 1.2. Voimaantuloaikataulu ja vaikutukset Verohallinnossa

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset vaikuttaisivat Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin sekä ohjeistukseen. Esitysluonnoksen mukaan lait ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2020 alusta siten, että niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä kuvattua aikataulua voidaan pitää erittäin tiukkana kaikkien Verohallinnossa realisoituvien vaikutusten osalta. Aikataulu on erittäin haastava erityisesti ilmoittamisen sekä sääntelyyn liittyvän ohjeistuksen laatimisen kannalta. Sen lisäksi, että hallituksen esitysluonnoksen mukaiset säännösmuutokset vaativat resursointia ennen lain voimaantuloa, myös esimerkiksi säännöksiin liittyvä valvonta tulee vaatimaan resursseja. Tarkkaa arviota sääntelyn aiheuttamasta resurssitarpeesta ei voida kuitenkaan tässä vaiheessa antaa. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen ulkoisten henkilötyökustannusten (ilman henkilöstömenoja) ennustetaan olevan 250 000 €. IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen VH:n henkilöstömenojen ennuste on 1,0 htv. Kyseiset ennusteet ovat arvioita ja ne voivat muuttua säännösten IT-järjestelmiin kohdistuvien vaikutusten täsmentyessä.

## 2. Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin tehtävät muutokset

Ehdotettujen säännösten mukaan eri maastapoistumistilanteissa veronalaiseksi tuloksi katsottaisiin siirtyvien varojen *maastapoistumisarvo*. Maastapoistumisarvon määritelmä sisältyy ehdotetun EVL 51 e §:n 3 momenttiin. Käsitettä ei ole kuitenkaan käytetty kattavasti, vaan muun muassa 52 e § 3 momentissa käytetään voimassaolevaa sääntelyä muuttamatta käsitettä *varojen todennäköinen luovutus-hinta*. Mikäli näillä tarkoitetaan kuitenkin samaa asiaa, olisi ehdotettuja säännöksiä ensisijaisesti tältä osin yhdenmukaistettava tai toissijaisesti asia tuotava selkeästi esille hallituksen esityksen perusteluissa. Mikäli käsitteillä on tarkoitettu eri asioita, olisi myös tämä tarkoituksenmukaista tuoda perusteluissa selkeästi esille. Verohallinto katsoo, että olisi tarkoituksenmukaista käyttää yhteneväistä terminologiaa kaikissa maastapoistumisverotusta koskevissa säännöksissä.

Ehdotetussa 51 e §:n 1 momentissa on todettu, että *varojen* maastapoistumisarvo luetaan veronalaiseksi tuloksi. Sääntelyssä ei tuoda tältä osin esille, katsotaanko

veronalaiseksi tuloksi myös siirtyvään toimintaan tai varoihin liittyvät *varaukset*. Voimassaolevan sääntelyn mukaisessa EVL 52 e §:ssä todetaan, että kiinteään toimipaikkaan (yritysjärjestelyn yhteydessä) siirtyneet varaukset luetaan sen verovuoden tuotoksi, jona kiinteä toimipaikka lakkaa, jollei muuta säädetä. Varsinaisesti kiinteiden toimipaikkojen maastapoistumistilanteita koskeva EVL 51 e § ei kuitenkaan sisällä sääntelyä varauksista. EVL 52 e § 3 momentti sekä EVL 52 g § 3 momentti, joita ei ehdoteta tältä osin muutettavaksi, sisältävät maininnan varausten tuloutumisesta. Tältä osin jää epäselväksi, tuloutuvatko siirtyviin varoihin tai toimintaan mahdollisesti liittyvät varaukset kaikissa EVL 51 e §:n tarkoittamissa tilanteissa sekä 52 e §:n 2 momentin tarkoittamissa tilanteissa, joissa varaukset eivät jää liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, vai koskeeko varausten tuloutuminen vain tilanteita, joissa varaukset mainitaan nimenomaisesti erikseen. Mikäli varausten tuloutuminen on tarkoitus tapahtua kaikissa tilanteissa, kun varat tai toiminta, johon varaukset liittyvät, siirtyy pois Suomen verotusvallasta, olisi sääntelyä tämän johdosta hyvä tältä osin täsmentää lisäämällä maininta varauksista varojen mainitsemisen yhteyteen. Verohallinnon näkemyksen mukaan varausten tuloutumisesta olisi tarkoituksenmukaista säätää tulkintaongelmien välttämiseksi yhteneväisesti kaikissa maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa sekä EVL 51 e §:ssä että 52 e §:ssä. Lisäksi Verohallinto tuo esille, että koska sääntelyn muuttamisen yhtenä tarkoituksena on hallituksen esitysluonnoksen mukaan se, että muita kuin yritysjärjestelyjä koskevat säännökset sisältyvät EVL 51 e §:ään, olisi tarkoituksenmukaista harkita kiinteitä toimipaikkoja koskevan EVL 52 e § 2 momentin viimeisen virkkeen siirtämistä EVL 51 e §:n yhteyteen. Tätä puoltaisi myös se, että EVL 52 g § 3 momenttiin sisältyvä viittaus on ehdotettu muutettavaksi siten, että se viittaa 52 e § 2 ja 3 momentin sijaan ehdotettuun 51 e §:ään, joka ei hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetussa muotoilussa sisällä mainintaa varauksista.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan ehdotetun 51 e § 1 momentin 4 kohdan mukainen liiketoiminnan siirtäminen tarkoittaa kiinteän toimipaikan kaiken liiketoiminnan siirtämistä. Vaikka asia ilmeneekin ehdotetuista perusteluista, olisi säännöstä hyvä tältä osin tarkentaa, koska säännöksen sanamuodon perusteella voi jäädä kuva, jonka perusteella se voisi koskea esimerkiksi yhtiön yhden liiketoiminnon (branch) siirtämistä, johon Verohallinnon käsityksen mukaan sovelletaan ehdotettua EVL 51 e § 1 momentin 2 kohtaa. Hallituksen esityksen perusteluista olisi hyvä tarkentaa myös tältä osin.

Ehdotetun EVL 51 e § 3 momentin viimeisen virkkeen mukaan toiminnassa syntynyt liikearvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi saman pykälän 1 momentin 3 ja 4 kohdissa tarkoitetuissa tilanteissa. Käytännössä myös 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa siirto voi sisältää liikearvon huomioiden esimerkiksi ehdotetun 52 e § 2 momentin säännökset (...tuloksi luetaan myös... ..liikearvo, siltä osin kuin se ei tosiasiallisesti liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan). Näin ollen rajaus, jonka mukaan liikearvo tuloutuisi ainoastaan 1 momentin 3 ja 4 kohtien tilanteissa, olisi Verohallinnon näkemyksen mukaan tarkoituksenmukaista poistaa, jotta liikearvo tulisi huomioitua kaikissa tilanteissa yhteneväisesti.

Ehdotetun 51 e § 4 kohdan mukaan maastapoistumisverotus realisoituu tilanteessa, jossa Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon eikä Suomella enää siirron johdosta ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja. Perusteluista tai säännöksestä ei ilmene, koskeeko tämä myös tilanteita,

joissa kiinteässä toimipaikassa harjoitettu liiketoiminta lakkautetaan. Näin ollen hallituksen esityksen perusteluista tai säännöstä olisi perusteltua selkeyden vuoksi tältä osin tarkentaa.

Ehdotetun 51 e § 2 momentin mukaan 1 momentissa säädettyä ei tiettyjen edellytysten täytyessä sovelleta, jos varojen on tarkoitus palautua Suomeen 12 kuukauden kuluessa. Säännöksen osalta jää epäselväksi, millä tavoin verotus toimitetaan, mikäli varat eivät tosiasiallisesti palautu Suomeen 12 kuukauden kuluessa tai jos on ilmeistä, että palautumistarkoitus poistuu. Lisäksi on epäselvää, miten palautumistarkoitusta arvioidaan. Näin ollen sääntelyä olisi tarkoituksenmukaista tältä osin tämentää.

EVL 52 g § 3 momenttia on ehdotettu muutettavaksi niin, että nykyinen viittaus EVL 52 e § 2 ja 3 momenttiin muutetaan viittaukseksi 51 e §:ään. Edellä esitetyn varauksiin liittyvän näkökulman lisäksi Verohallinto tuo esille, että viittaamalla yleisesti 51 e §:n soveltamiseen, jää jossain määrin epäselväksi, milten osin ja miten EVL 51 e §:ää sovelletaan 52 g §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa. Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että näissä tilanteissa sovelletaan käytännössä EVL 51 e § 1 momentin 3 kohtaa sekä 2-4 momentteja. Tältä osin viittausta olisi perusteltua näin ollen tarkentaa.

### **3. Yleisiä huomioita henkilöverotuksen kannalta**

Hallituksen esityksen perusteella ehdotuksen mukainen maastapoistumisveron soveltamisalan laajennus suhteessa direktiiviin koskee sitä, keihin verovelvollisiin maastapoistumisveroa sovelletaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä.

Esityksellä ei olisi Verohallinnon käsityksen mukaan vaikutusta luonnollisten henkilöiden ennakoperintään tai järjestelmiin. Esityksellä ei myöskään olisi vaikutusta Reaaliaikainen tuloverottaminen prosessiin. Ehdotetulla muutoksella olisi vaikutusta liikkeen- ja ammatinharjoittajan ja elinkeinoyhtymän yhtiömiesten verotukseen, koska maastapoistumisverotus koskisi esitysluonnoksen mukaisen EVL 51 e §:n perusteella kaikkia verovelvollisia. Tuloverolain ja maatalouden tuloverolakiin ehdotettujen säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi vain yhteisöön.

#### **3.1. Soveltamisala**

Direktiivi edellyttää maastapoistumisverotusta koskevien määräysten soveltamista yhteisöverovelvollisiin. Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 20 kuitenkin todetaan, että ei ole perusteltua kohdella muita yhtiöitä eri tavalla. Kohdassa ehdotetaan säännöksiä sovellettavaksi myös esimerkiksi kommandiittiyhtiömuotoisiin toimijoihin, joiden osalta verotus tapahtuu yhtiömiehen tasolla. Jos ulkomaisella yhtymällä olisi kiinteä toimipaikka Suomessa, sovellettaisiin sen osalta vastaavia säännöksiä.

Ehdotettujen säännösten ja esitöiden perusteella jää hieman epäselväksi se, keitä verovelvollisia maastapoistumisverotuksen olisi tarkoitus koskea. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä sovellettaisiin elinkeinoverolain 51 e §:n sanamuodon mukaan "verovelvollisiin". Tämä tarkoittaa luonnollista henkilöä, kuolinpesää, TVL 5 §:n mukaista yhteisyyttä ja TVL 3 §:n mukaista yhteisöä. Lain esitöissä ei kuitenkaan suoraan todeta sitä, että sääntelyä olisi tarkoitus soveltaa myös

luonnollisiin henkilöihin ja kuolinpesiin. Lisäksi sääntelyn soveltuminen henkilöyhtiöihin ja niiden osakkaisiin olisi lain sanamuodon perusteella epäselvää. Yhtymän toiminnan tuottama tulo jaetaan verottavaksi osakkaiden tulona.

Jos maastapoistumisverotuksen soveltamisalaa on tarkoitus laajentaa direktiivistä poiketen koskemaan myös luonnollista henkilöä, kuolinpesää ja elinkeinoyhtymää, tästä olisi otettava selkeä säännös lakiin.

### **3.2. Maastapoistumisvero**

Useissa kohdissa esitysluonnosta on käytetty termiä "maastapoistumisvero". Ehdotetuissa säännöksissä ja esitöissä ei kuitenkaan määritellä tarkemmin, mitä "maastapoistumisverolla" tarkoitetaan. Lisäksi esitysluonnoksen perusteella voi tulla kuva, että maastapoistumisvero olisi oma erityinen verolaji. Luonnoksen mukaan maastapoistumisverotuksessa ei kuitenkaan ole kyse erillisestä verosta, vaan kyse on tuloverotuksesta, jossa verovelvollisen tuloon lisätään maastapoistumisverotuksen kohteena olevien varojen käypä arvo vähennettynä poistamatta olevilla hankintamenoilla. Maastapoistumisveron lienee siten tarkoitus olla osa verovuodelta normaalisti maksettavaksi määrättävää tuloveroa, ei oma verolaji.

Ehdotetuista säännöksistä ja esitöistä ei käy ilmi, miten maastapoistumisverotusta on tarkoitus soveltaa luonnollisten henkilöiden elinkeinotoiminnan tulolähteen tulojen laskennassa ja tämän perusteella verovelvolliselle maksettavaksi määrättävien verojen laskennassa. Luonnollisella henkilöllä maastapoistumisverotuksen perusteella tuloon lisätty määrä jaettaneen, osana muuta elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa, ansio- ja pääomatuloksi elinkeinotoiminnan tulolähteen nettovarojen perusteella. Luonnollisella henkilöllä jaettava yritystulo katsottaneen nettovarallisuudesta riippumatta pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen sisältyneitä varoja, joihin maastapoistumisverotusta sovelletaan. Tällä perusteella luonnollisella henkilöllä maastapoistumisvero voi jakaantua osin ansiotulosta meneväksi veroksi ja osin pääomatulosta meneväksi veroksi. Sitä lykkäykseen oikeuttavan maastapoistumisveron määrä voidaan joutua laskemaan erikseen molempien tulolajien verosta. Tämä koskee myös tilanteita, joissa verovelvollisella on sekä elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloja, että henkilökohtaisen tulolähteen tuloja.

Jos verovelvollisen varsinainen elinkeinotoiminta on ollut tappiollista, koko verovuodelta maksettavaksi määrättävä tulovero kohdistuisi maastapoistumisveroon.

## **4. Maksunlykkäykseen liittyvä sääntely**

Ehdotettu sääntely sisältää direktiivin ja EU-oikeuden edellyttämällä tavalla säännökset maastapoistumisesta aiheutuneen veron maksunlykkäyksestä. Tältä osin on ehdotettu säännöksiä sekä elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin, verotusmenettelystä annettuun lakiin, että eräisiin muihin lakeihin.

### **4.1. Maksunlykkäyksen kuuluvan veron määrä**

Esitysluonnoksessa ei määritellä tarkemmin, miten maksunlykkäyksen piiriin kuuluvan veron määrä lasketaan, jos verovelvollisella (esimerkiksi luonnollisella henkilöllä) on verovuonna muutakin tuloa kuin maastapoistumisverotuksen piiriin kuuluva

tulo. Tällöin maksunlykkäykseen oikeuttavan maastapoistumisveron perusteella maksettava veron osuus on erotettava verovelvollisen verovuoden muusta tuloverosta. Ilmeisesti maastapoistumisveron osuus olisi suhteellinen osuus verovuodelta määrättävästä koko tuloveron määrästä. Verohallinnon näkemyksen mukaan tämä tulisi ottaa huomioon ja määritellä tarkemmin hallituksen esityksessä.

#### **4.2. Verosaatavan vanhentuminen**

Verosaatavan vanhentumisesta ei mainita hallituksen esitysluonnoksessa mitään. Pääsääntöisesti veron vanhentumisaika lasketaan päätöksen tekemisestä (päättösvuosi + 5 vuotta). Jos maastapoistumisveron lykkäyksen viimeinen eräpäivä on viiden vuoden kuluttua ensimmäisestä eräpäivästä, erä vanhentuu saman vuoden lopussa. Tässä tilanteessa olisi Verohallituksen käsityksen mukaan syytä säätää nimenomaisesti vanhentumista koskeva poikkeussäännös. Vanhentumista koskevasta pääsäännöstä on säädetty muutamia poikkeuksia: perintö- ja lahjaverolain 56 § ja määräaikaisessa sijoitustoiminnan verohuojennuksesta v 2013 - 2015 annetun lain 8 § vastaavat tilanteet on ratkaistu niin, että yli 5 vuoden huojennus = veron vanhentumisaika on 10 vuotta (perintövero) tai niin, että jokaisesta maksuajan myöntämisestä lasketaan aina oma 5 vuoden vanhentumisaikansa.

#### **4.3. Maksunlykkäyksen keskeyttäminen**

Ehdotetun verotusmenettelylain 50 a § 5 momentin mukainen maksunlykkäyksen keskeytyminen / pakollinen keskeyttäminen / vapaaehtoinen keskeyttäminen: Huojennettu viivästyskorko määrätään eräkohtaisesti maksuunpanon yhteydessä verotuspäätöksellä. Jos verovelvollinen haluaa keskeyttää maksunlykkäyksen, tulee hän pyytää uudet erät, joissa eräpäivä (ja huojennettu viivästyskorko) määrätään koko jäljellä olevalle määrälle seuraavan maksuerän mukaisena eräpäivänä? Jos verovelvollinen ilmaisee tahtonsa keskeyttää maksunlykkäys vain maksamalla kaikki erät, tulee 1) huojennettua viivästyskorkoa maksettua liikaa tai 2) maksamalla itse laskemansa määrän, veroa jää maksamatta ja tämä voi aiheuttaa perintätoimia. Juokseva korko estäisi tämän ongelman. Jos koron määräytymistä juoksevana korkona ei voida toteuttaa, tulisi korostaa sitä, että verovelvollisen pitää nimenomaisesti pyytää lykkäyksen keskeyttämistä ja uusien erien määräämistä, jotta koron määrä olisi oikea.

Voiko verovelvollinen pyytää maksunlykkäyksen keskeyttämistä tilanteissa, joissa pakollisen keskeyttämisen edellytykset täyttyvät? Tällöin verovelvollinen voisi josakin määrin hyötyä huojennetun viivästyskoron eräpäivästä (seuraavan maksuerän eräpäivä) verrattuna siihen, että Verohallinto määrää jäljellä olevat erät maksettavaksi, jolloin eräpäivä todennäköisesti olisi jokin myöhempi ajankohta kuin seuraavan maksuerän eräpäivä.

Maksunlykkäys tulee ehdotettujen säännösten mukaan tietyissä direktiivin mukaisissa tilanteissa keskeyttää. Näissä tilanteissa verosta tulisi välittömästi perittävässä oleva. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi tarpeen mainita, mitä tällä välittömästi perittävässä olemisella käytännössä tarkoitetaan, jottei asian osalta jäisi epäselvyyttä.

#### 4.4 Vakuuden asettaminen

Ehdotettuun maksunlykkäykseen liittyy mahdollisuus vaatia vakuus veron maksamisen turvaamiseksi, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riskin verojen jäämisestä perimättä. Perustelujen mukaan vakuuden asettamisen vaatiminen edellyttäisi tapauskohtaista arviointia veron maksamatta jäämisestä ja sitä, että riskin olemassaolo tulisi pystyä osoittamaan. Perusteluista ei kuitenkaan ilmene, miten riskiä maksamatta jäämisestä arvioidaan. Asiaa voisi olla tarkoituksenmukaista selkeyden ja ennakoitavuuden näkökulmasta avata hallituksen esityksen perusteluissa luonnoksessa esitettyä laajemmin.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen