

Valtiovarainministeriö

VALTIOVARAINMINISTERIÖN LAUSUNTOPYYNTÖ 14.6.2019 VM079:00/2019 KOSKIEN LUONNOSTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI LAEIKSI ELINKEINOTU- LON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN JA ERÄIDEN MUIDEN LAKIEN MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi ("Luonnos"). Luonnoksella implementoidaan Euroopan unionin neuvoston 12. päivänä heinäkuuta 2016 antama direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta ("Direktiivi") siltä osin, kuin on kyse maastapoistumisverosta.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

1. Yleistä

Luonnoksen mukaan maastapoistumisverotuksella tarkoitettaisiin yleisesti ottaen verotusta tilanteessa, jossa varoja tai verotuksellinen kotipaikka siirretään toiseen valtioon siten, että varojen omistus pysyy koko ajan samalla verovelvollisella ja jossa valtio, josta varat siirretään, ei ole enää oikeutettu verottamaan varoista kertyvää tuottoa. Verovelvollinen olisi varojen tai kotipaikan siirtäjä. Vero ei koskisi luovutuksia verovelvolliselta toiselle.

Lakiin otettaisiin säännökset koskien neljää eri tilannetta, joissa maastapoistumisverotus tulisi sovellettavaksi, ja luettelo olisi tyhjentävä. Vero määrättäisiin omaisuuden arvosta maastapoistumishetkellä. Uudet säännökset tulisivat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 e §:ään, jonka nykyinen sisältö muuttuisi huomattavasti.

Lisäksi lakiin otettaisiin muun ohessa maksunlykkäystä koskevat säännökset. Uusien säännösten on tarkoitus tulla voimaan 1. päivänä tammikuuta 2020.

Suomen verolainsäädännössä ei tällä hetkellä ole yleistä maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä, mutta ehdotetun verokohtelun tyyppisestä verotuksesta on yksittäisiin tilanteisiin liittyvää sääntelyä. Valtiovarainministeriön tarkoituksena on myös jossain määrin ehdottaa asiaan liittyvän nykyisen sääntelyn yhtenäistämistä tulevan sääntelyn kanssa.

Direktiivillä määrätään vähimmäissääntelyä, joka on implementoitava kansalliseen lainsäädäntöön. Valtioilla on mahdollisuus säätää Direktiivin sisältöä tiukemmasta laista. Luonnoksen perusteella vai-

kuttaisi siltä, että Suomi lähinnä olisi ottamassa kansalliseen lainsäädäntöön vähimmäissääntelyn, mitä SVA pitää kannatettavana lähtökohtana.

Seuraavassa SVA esittää yksityiskohtaisempia kommentteja Luonnoksen eräisiin kohtiin.

2. Maastapoistumisarvo ja verolakien muut arvon käsitteet

Luonnoksen mukaan verolakiin otetaan uusi arvostusta ilmaiseva käsite, maastapoistumisarvo. Nykyisissä verolaeissa ja säännöksissä esiintyy muun ohessa käsitteitä todennäköinen luovutushinta, ”mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu” ja ”tavallisesta olennaisesti poikkeava hinnoittelu”, joiden tarkoituksena on ilmentää ns. markkina-arvoa tai käypää arvoa.

Luonnoksessa kiinnitetään huomiota säännöksissä oleviin eri käsitteisiin. Kuitenkin jää epäselväksi, mikä ero, jos jokin, näiden käsitteiden välillä on. Tämä on omiaan lisäämään oikeustilan epävarmuutta.

SVA:n käsityksen mukaan tulisi selventää tarkemmin, mikä on maastapoistumisarvo ja millä tavoin maastapoistumisarvo poikkeaa muista markkina-arvoa tai käypää arvoa ilmentävistä käsitteistä, tai jos se ei poikkeaa muista käsitteistä, todeta tämä. Lisäksi tulisi selvittää, onko mahdollista yhtenäistää verolakiin sisältyvä käsitteistö kauttaaltaan.

3. Omassa toiminnassa luodun liikearvon verottaminen

Luonnoksen mukaan verotettaisiin myös siirtäjäyhtiön omassa toiminnassa syntyneitä liikearvoja.

Omassa toiminnassa syntyneitä liikearvoja ei vakiintuneesti merkitä taseeseen, eikä sitä myöskään tarvitse arvostaa kirjanpidossa, eikä verotuksessa. Omassa toiminnassa syntyneelle liikearvolle tyypillisesti määritetty arvo liiketoimintakaupoissa, jos ostaja katsoo hankittavaan kokonaisuuteen sisältyvän goodwilliä. Maastapoistumisverotuksessa ei kuitenkaan ole kyse ulkopuolisen kanssa tehtävästä liiketoimintakaupasta.

SVA pitää ongelmallisena omassa toiminnassa syntyneen liikearvon verottamista ja verotettavan liikearvon määrittämistä. Luonnokseen ei sisälly minkäänlaista määritelmää tai ohjeistusta liikearvon arvostusperiaatteista. Ottaen huomioon edellisessä kappaleessa esitetty, SVA:n käsityksen mukaan tulevan hallituksen esityksen perusteluja tulisi laajentaa verovelvollisen oikeusturvan lisäämiseksi. Vähintään tulisi todeta, että omassa toiminnassa syntynyt liikearvo tulee näissä olosuhteissa arvostaa maltillisesti.

Jos Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon, eikä Suomella ole enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja, niin Luonnoksesta on ymmärrettävissä, että omassa toiminnassa syntynyt ja pääliikkeelle siirtyvä liikearvo olisi maastapoistumisveron kohteena tulevan 51 e §:n 4 kohdan mukaisesti.

Vallitsevan oikeus- ja verotuskäytännön mukaan omassa toiminnassa syntyntä liikearvoa ei osakeyhtiön purkamisen yhteydessä ole verotettu.

EU-oikeuden mukaan ulkomaisen yhtiön kiinteää toimipaikkaa ei saisi kohdella huonommin kuin omassa valtiossa asuvaa yhtiötä. Näin ollen EU-oikeuden vastaista voi olla, että kiinteän toimipaikan omassa toiminnassa syntyneen liikearvon siirtoa pääliikkeelle voitaisiin verottaa olosuhteissa, joissa vastaavaa varallisuuserää ei veroteta kotimaisten yhtiöiden kesken tapahtuvassa siirrossa (toisin sanoen osakeyhtiön purkautuessa ja varallisuuserän siirtyessä emoyhtiölle).

Edellä olevasta johtuen SVA selvyuden vuoksi ehdottaa, että kiinteän toimipaikan lopettaminen säänneltäisiin tulevan 51 e §:n 2 kohdan eikä 4 kohdan mukaan, jolloin omassa toiminnassa syntyntä liikearvoa ei verotettaisi.

4. Mahdollisuus markkina-arvon kiistämiseen

Luonnoksen mukaan vastaanottavan valtion on hyväksyttävä lähtövaltion vahvistama arvo varojen aloittavaksi hankintamenoksi verotuksessa. Vastaanottava valtio voi kuitenkin kiistää lähtövaltion vahvistaman siirrettyjen varojen arvon, jos se ei vastaa markkina-arvoa.

Luonnoksesta saa sen käsityksen, että siirto tulisi lähtökohtaisesti tehdä markkina-arvoon. Jos verovelvollinen pyrkii määrittämään sen parhaansa mukaan ja siirtävä valtio hyväksyy arvon, voidaan pitää kohtuuttomana, että se voitaisiin vielä kiistää.

Kaiken kaikkiaan mahdollisuus kiistää siirtoarvo on omiaan lisäämään epävarmuutta verotuksessa; pahimmassa tapauksessa verovelvollinen voi joutua osalliseksi pitkäkestoista ja kallista kansainvälistä veroriitaprosessia, jos siirtävä ja vastaanottava valtio ovat eri mieltä markkina-arvosta. Tätä voidaan pitää kohtuuttomana verovelvollisen kannalta.

Jos veroriita halutaan ehkäistä tai tällaiseen epätoivottavaan tilanteeseen on päädytty, ilmeisestikin käytössä ovat sekä APA- että MAP-prosessit. Luonnokseen ei sisälly asiasta ohjeistusta. SVA:n käsityksen mukaan tulevassa hallituksen esityksessä tulisi lausua, miten kansainvälisessä riitatilanteessa tulisi menetellä.

5. Poikkeukset maastapoistumisverosta

Maastapoistumisveroa ei sovelleta, jos varojen siirto liittyy arvopapereiden rahoitukseen, varat on asetettu vakuudeksi tai varojen siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimuksien täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi, ja varojen on tarkoitus palautua Suomeen 12 kuukauden kuluessa.

Luonnoksen mukaan edellä mainittuja maastapoistumisveron ulkopuolelle jääviä tilapäisiä siirtoja ei ole määritelty direktiivissä tarkemmin. Luonnoksessa viitataan tiettyyn Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseen, josta voi saada viitteellistä tukea esimerkeistä

transaktioiksi, jotka voisivat jäädä maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle. Lisäksi on todettu, ettei asetuksen määritelmä ole tyhjentävä.

Luonnoksesta voi saada käsityksen, jonka mukaan valtiovarainministeriö on ehdottamassa sääntelyä, jonka sisällöstä tosiasiallisesti ei ole selvyyttä. Säännöksen suunniteltu implementoimistapa on omiaan vähentämään oikeusvarmuutta ja lisäämään epävarmuutta säännösten sisällöstä ja tulkinnasta.

SVA:n käsityksen mukaan hallituksen esityksessä vähintäänkin tulee todeta, että säännöstä tulee tulkita laajasti ja verovelvollisen kannalta myönteisesti. Ottaen huomioon Luonnoksessa esitetyt säännökseen liittyvät taustatiedot, muunlaiseen tulkintaan tuskin on mahdollisuuttakaan.

6. Muita huomioita

Luonnoksen mukaan maastapoistumisveroa sovelletaan myös muun toiminnan ja maatalouden tulolähteessä. Ottaen huomioon kyseisiin tulolähteisiin kuuluvan toiminnan luonne ja se, että kiinteä toimipaikka tyyppillisesti syntyy liiketoiminnan harjoittamisen seurauksena, tapaukset, joissa uusi sääntely tulisi sovellettavaksi, lienevät käytännössä erittäin harvinaisia.

Maastapoistumisveroa ei ehdoteta sovellettavaksi tilanteessa, jossa toisessa valtiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle siirretyt varat säilyvät edelleen pääliikkeen veropohjassa. SVA pitää Luonnosta tältä osin kannatettavana, koska kyse olisi pääliikkeen kannalta sen hallussa edelleen oleviin varoihin kohdistuvan realisoitumattoman arvon nousun verotuksesta.

Helsingissä 8. päivänä elokuuta 2019

SUOMEN VEROASiantuntijat ry

Sari Takalo
Yhdistyksen puheenjohtaja

Eija Kuivisto
Yhdistyksen jäsen