



Valtiovarainministeriölle

Dnro 19/2019

6.8.2019

valtiovarainministerio@vm.fi
tarja.jarvinen@vm.fi

Lausuntopyyntö: VM079:00/2019, 14.6.2019

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI KOSKIEN YRITYSTEN MAASTAPOISTUMISVEROTUSTA

Valtiovarainministeriö on varannut Suomen Asianajajaliitolle mahdollisuuden esittää lausuntonsa luonnoksesta hallituksen esitykseksi koskien sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 (jäljempänä "Direktiivi") sisältyvien maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä muutoksia. Esityksessä ehdotetaan muutoksia elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (jäljempänä "EVL") ja eräisiin muihin lakeihin. Suomen Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksen luonnoksesta (jäljempänä "Esitysluonnos") ja esittää lausuntonaan seuraavaa:

Yhteenveto

Suomen Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnos perustuu pitkälti Direktiivissä asetettuihin minimivaatimuksiin, minkä lisäksi EVL:ään jo nykyisin sisältyviä maastapoistumisverotussäännöksiä muutetaan pääosin niiden EU-oikeudellisen hyväksyttävyyden varmistamiseksi sekä sääntelyn päällekkäisyyksien poistamiseksi.



Direktiivi edellyttää maastapoistumisverotuksen soveltamista vain yhteisöverovelvollisiin. Esitysluonnoksessa esitetään kuitenkin soveltamista myös esimerkiksi kommandiittiyhtiöihin (jotka ovat verotuksellisia tuloksenlaskentayksiköitä) sekä ulkomaisten yhteisöjen Suomessa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin. Lisäksi Esitysluonnoksessa esitetään nykyisten rajat ylittävien yritysjärjestelyiden yhteydessä sovellettavan maastapoistumisverotuksen säilyttämistä osin muutetussa muodossa, muutosten koskiessa erityisesti terminologiaa, omassa toiminnassa luodun liikearvon lukemista tuloksi vastaavasti kuin Direktiivin kattamissa tilanteissa sekä fiktiivisen veronhyvityksen poistamista eurooppayhtiön kotipaikan siirtoon liittyvän ulkomaisen kiinteän toimipaikan osalta). Direktiiviä laajempi soveltamisala sekä Direktiivin vaatimukset ylittävät muutokset ovat Suomen Asianajajaliiton mielestä näiltä osin tarkoituksenmukaisia.

Suomen Asianajajaliiton näkemyksen mukaan Esitysluonnos on kannatettava. Suomen Asianajajaliitto esittää jäljempänä lähinnä tarkennusehdotuksia Esitysluonnoksen sisältöön.

Terminologiasta ja maastapoistumisarvosta

Esitysluonnoksessa sivulla 22 mainitusta syystä ehdotetuissa säännöksissä ei käytetä Direktiivissä esiintyvää termiä "markkina-arvo" eikä erinäisissä muissa verolainsäädännön kohdissa esiintyvää termiä "todennäköinen luovutushinta" eikä myöskään verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään sisältyvää ilmaisua toisistaan riippumattomien osapuolten välillä sovittavien ehtojen käyttämisestä. Näiden sijaan Esitysluonnoksessa on omaksuttu uusi termi "maastapoistumisarvo".

Suomen Asianajajaliitto ymmärtää Esitysluonnoksessa esitetyn huomion siitä, että Direktiivissä omaksuttu määritelmä koskee vain nyt käsiteltäviä exit tax -tilanteita, ja muualla kotimaisessa lainsäädännössä käytetty terminologia ja esimerkiksi sitä koskeva oikeuskäytäntö sekä siirtohinnoittelua koskevat menetelmät ovat tästä erillisiä eikä nyt toteutettavalla implementoinnilla ole tarkoitus muuttaa muuta voimassa olevaa lainsäädäntöä.

Suomen Asianajajaliiton näkemyksen mukaan kaikissa mainituissa kohdissa kuitenkin tavoitellaan varsin samaa asiaa eli markkinahintaa, käypää arvoa (mahdollisesti purun verokohtelua lukuun ottamatta). Esitysluonnoksessa voitaisiinkin harkita käytettäväksi maastapoistumisarvon sijaan Direktiivin suomenkielisen käännöksen mukaista termiä "markkina-arvo", joka on ymmärrettävämpi kuin "maastapoistumisarvo".

Mahdolliset muut tiedossa olevat eroavaisuudet "todennäköiseen luovutushintaan" nähden kuin Esitysluonnoksen sivulla 31 todettu omassa liiketoiminnassa luodun liikearvon sisällyttäminen "maastapoistumisarvoon" olisi myös informatiivisuuden kannalta hyvä tuoda esiin Esitysluonnoksessa.



Lisäksi Esitysluonnoksessa olisi hyvä todeta, onko tarkoituksena, että OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät voivat soveltua myös maastapoistumisarvon määrittämiseen.

Esitysluonnoksessa ehdotetun EVL 52 e.3 §:n osalta Suomen Asianajajaliitto ehdottaa, että termin "todennäköinen luovutushinta" sijaan momentissa käytettäisiin samaa termiä kuin muissa maastapoistumistilanteissa. Tältä osin käytännössä voisi olla tarkoituksenmukaisempaa, että terminologia ja sen tulkinta olisi yhdenmukainen Direktiivin kattamien tilanteiden kanssa sekä EVL 52 e.2 §:n kanssa. Haittaa ei aiheutune siitä, vaikka tässä Direktiivin ylittävässä tapauksessa termin tulkinta myöhemmin muuttuisi esimerkiksi EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kautta erilaiseksi kuin purun verokohtelussa tai muissa kotimaisissa "todennäköistä luovutushintaa" käyttävissä yhteyksissä.

Maksunlykkäys ja edellytykset vakuuden vaatimiselle

Ehdotetun verotusmenettelystä annetun lain 50 a.1 §:ssä mainitaan verovelvollisen oikeudesta maksaa maastapoistumisveron määrä viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä, ja pykälän 7 momentissa valtuutetaan valtiovarainministeriö antamaan tarkempia säädöksiä eräpäivien määräytymisestä ja lukumäärästä. Asetuksessa selvennettäneen, tuleeko ensimmäisen maksuerän eräpäivä olla sama kuin kyseessä olevan verovuoden säännönmukaisen verotuksen mukaisten verojen ensimmäinen maksupäivä vaiko vuotta myöhemmin siitä oleva päivä vai miten eräpäivät määräytyvät.

Ehdotetussa verotusmenettelystä annetun lain 50 a.2 §:ssä todetaan Direktiivin mukaisesti, että Verohallinto voi vaatia vakuutta veron maksamisen turvaamiseksi, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Esitysluonnoksen sivulla 32 todetaan lisäksi, että vakuusvaatimuksen edellytyksenä on etukäteen tapauskohtainen arviointi. Suomen Asianajajaliitto esittää, että hallituksen esitykseen sisällytettäisiin edes joitakin esimerkkejä tai rajanvetoja riskiarvioinnista. Ottaen huomioon EU-tuomioistuimen maksunlykkäämisen mahdollisuutta edellyttävä käytäntö sekä toisaalta Direktiiviin perustuvat olosuhteet, joiden vallitessa maksun lykkääminen on keskeytettävä, vakuuden vaatimiselle asetettavan kynnyksen tulisi olla varsin korkea.

Varojen siirtäminen Suomeen ja lähtövaltion käyttämän arvon riitauttaminen

Esitysluonnokseen sisältyvän uuden EVL 51 f §:n mukaan "Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan 51 e §:n 3 momentin mukainen maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat arvostettiin mainitun momentin mukaiseen arvoon."



Kyse on siis muutettavaksi ehdotetun EVL 51 e §:n peilikuvana olevista tilanteista eli tapauksista, joissa varallisuutta siirtyy Suomen verotusvallan alle. Direktiivi edellyttää, että näissä tapauksissa vastaanottavan valtion "on hyväksyttävä verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan jäsenvaltion vahvistama arvo varojen alkuarvoksi verotuksessa, paitsi jos se ei vastaa markkina-arvoa".

Suomen Asianajajaliiton näkemyksen mukaan ehdotettua EVL 51 f §:ää voisi täsmentää kuulumaan seuraavasti:

"Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan siirtävän jäsenvaltion vahvistama arvo, mikäli se vastaa 51 e §:n 3 momentin mukaista maastapoistumisarvoa, ja kaikissa muissa tapauksissa hankintamenoksi katsotaan kyseisen momentin mukainen maastapoistumisarvo."

Tällöin lainkohta selventäisi nimenomaisesti sen, mitä arvoa on käytettävä, jos Suomessa ei hyväksytä siirtävässä valtiossa käytettyä arvoa.

Lainkohta selventäisi tuolloin myös sen, mitä arvoa on käytettävä niissä tilanteissa, joissa varoja, kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään Suomeen muusta kuin EU-valtiosta. Esitysluonnoksen perusteella vaikuttaa siltä, että näiden tilanteiden sääntelyä ei ole edes tavoiteltu. Esitysluonnoksen sivulla 7 on nykytilan osalta kuvattu, että toistaiseksi ulkomaisen yhtiön siirtäessä varoja Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, varat on käytännössä arvostettu kirjanpitoarvoonsa. Eurooppayhtiön siirtäessä kotipaikkansa Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoksi on katsottu tilanteesta riippuen joko verotuksessa poistamaton hankintameno tai toisessa jäsenvaltiossa käytetty varojen todennäköinen luovutushinta. Mikäli EU-alueen ulkopuolelta tapahtuvia siirtoja ei nimenomaisesti säänneltäisi, niihin soveltuvasta hankintamenosta voisi syntyä epätietoisuutta. Lisäksi sääntelyn yksinkertaisuus ja yhdenmukaisuus puoltaisi samankaltaista hankintamenoa siirroissa EU-valtioista kuin niiden ulkopuoleltakin. Mikäli kuitenkin lainsäätäjän tarkoituksena nimenomaisesti on, että kirjanpitoarvoja, verotuksessa poistamatonta hankintamenoa tai varojen todennäköistä luovutushintaa käytetään maastapoistumisarvoa vastaavan määrän sijaan hankintamenona siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen EU-alueen ulkopuolelta, tämä olisi selvyuden vuoksi hyvä informatiivisista syistä nimenomaisesti mainita hallituksen esityksen perusteluissa.

Suomen Asianajajaliitto huomauttaa, että lähtövaltion käyttämän arvon riitauttamiseen liittyy verovelvollisten kannalta epätoivottavia piirteitä, kuten periaatteellista kaksinkertaista verotusta (mikäli lähtövaltio arvostaa varat korkeammalle kuin vastaanottava Suomi). Esitysluonnoksessa olisi siksi syytä tähdentää, että Direktiivin salilimaa poikkeusmahdollisuutta lähtövaltion arvostuksesta tulisi käytännössä soveltaa hyvin pidättyväisesti.



Lisäksi Esitysluonnoksessa olisi hyvä täsmentää, miten arvostus tulee todetuksi ja miten verovelvollisen odotetaan veroilmoituksellaan toimivan. Onko esimerkiksi tarkoituksena, että verovelvollinen käyttää siirtovuodelta molempiin maihin annettavassa veroilmoituksessaan samaa arvostusta (kun tapahtuma on aiheuttanut verotuksen lähtövaltiossa), ja että verovelvolliselle asetettaisiin velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle, mikäli jälkikäteen ilmenee, että toisen valtion veroviranomainen oikaisee verovelvollisen käyttämää arvostusta?

Helsingissä 6. päivänä elokuuta 2019

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Jarkko Ruohola
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATI

Asianajaja Sanna Lindqvist, Asianajotoimisto Krogerus Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.