



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi

Viite: Hankkeen VM079:00/2019 lausunto

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI EDUSKUNNALLE KOSKIEKSEN MAASTAPOISTUMISVEROTUSTA KOSKEVIEN SÄÄNNÖSTEN KANSALLISTA TÄYTÄNTÖÖNPANOJA JA RAJAT YLITTÄVIIN YRITYSJÄRJESTELYIHIN LIITTYVIÄ MUUTOKSIA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi koskien sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 ("veronkiertodirektiivi") sisältyvien maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä muutoksia. Veronkiertodirektiivin mukaan maastapoistumisveroilla varmistetaan, että verovelvollisen siirtäessä varoja tai verotuksellisen kotipaikkansa jäsenvaltion ulkopuolelle kyseinen valtio verottaa sen alueella syntyneet omaisuuden realisoitumattomat luovutusvoitot.

Keskuskauppakamari esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Maastapoistumisverotusta koskevien säännösten toimeenpano

Keskuskauppakamari kannattaa veronkiertodirektiivin tavoitetta veropohjan rapautumisen torjumiseksi sisämarkkinoilla. Sääntelyn yhdenmukaistaminen EU-alueella vähentää säännösten noudattamisesta toimijoille aiheutuvia kustannuksia ja lisää kansainvälisten liiketoimien verotuksen ennakoitavuutta. **Keskuskauppakamari kannattaa esitysluonnoksessa noudatettua linjaa pitäytyä veronkiertodirektiivin mukaisessa minimisääntelyssä.**

Veronkiertodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa määritellään siirtyvien varojen markkina-arvo määräksi, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä. Määritelmä ehdotetaan sisällytettäväksi uuteen EVL 51 e §:n 3 momenttiin, jossa tästä markkina-arvosta käytettäisiin käsitettä maastapoistumisarvo. Esitysluonnoksen s. 22 esitettyjen perusteluiden mukaan tämä maastapoistumisarvo ei suoraan vastaisi nykyisen EVL 52 e §:n 3 momentissa käytettyä ilmaisua "todennäköinen luovutushinta" eikä siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n määritelmää liiketoimen markkinaehtoisuudesta. Esitysluonnoksesta ei kuitenkaan käy ilmi, minkä takia VML 31 §:ssä määritelty markkinaehtoinen arvo ei vastaisi direktiivin määritelmää varojen markkina-arvosta. Esitysluonnoksessa mainitulla erolla etuyhteyksyritysten



määritelmässä (25 %:n osuus äänioikeudesta tai pääomasta veronkiertodirektiivissä vs. yli 50 %:n osuus äänioikeudesta tai pääomasta VML 31 §:ssä) ei pitäisi olla merkitystä toisistaan riippumattomien osapuolten käyttämän arvon määrittämisessä. Näin ollen siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n mukaisesti määritetyn arvon pitäisi täyttää myös veronkiertodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan edellytykset. **Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan varojen markkinahinta tulisi määritellä samalla tavoin siirtohinnoittelussa ja maastapoistumisverotuksessa. Uuden markkina-arvon (maastapoistumisarvon) määritelmän sisällyttäminen verolainsäädäntöön voisi johtaa epävarmuuteen ja ennakoimattomiin tulkintatilanteisiin.**

Tilanteessa, jossa varojen arvostus siirtävässä jäsenvaltiossa ei vastaisi direktiivin mukaista markkina-arvoa, vastaanottava jäsenvaltio voisi arvostaa varat veronkiertodirektiivin 5 artiklan 5 kohdan mukaisesti vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaiseen markkina-arvoon. Ehdotetun EVL 51 f §:n mukaan maastapoistumisarvoa sovellettaisiin vain, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat olisi arvostettu maastapoistumisarvoa vastaavaan arvoon. Säännöksen sanamuodosta ja perusteluista jää epäselväksi, miten varat arvostettaisiin, jos niitä ei siirtävässä jäsenvaltiossa olisi arvostettu maastapoistumisarvoa vastaavaan arvoon. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan Suomeen siirtyvien varojen hankintamenoksi tulisi katsoa direktiivin mukainen markkina-arvo (maastapoistumisarvo) siirtävän jäsenvaltion arvostuksesta riippumatta, sillä varojen arvostaminen esimerkiksi nykykäytännön mukaisesti kirjanpitoarvoon ei vastaisi veronkiertodirektiivin 5 artiklan 5 kohdan säännöstä. Näin ollen **Keskuskauppakamari ehdottaa, että Suomeen siirtyvien varojen arvoksi katsottaisiin direktiivin mukainen markkina-arvo (maastapoistumisarvo) myös silloin, kun toinen jäsenvaltio on poikennut direktiivin mukaisesta markkina-arvosta.**

Veronkiertodirektiivin mukaan jäsenvaltiot voisivat käyttää nykyisiä riitojenratkaisumenetelmiä tilanteessa, jossa vastaanottava valtio kiistää lähtövaltion vahvistaman siirrettyjen varojen arvon. **Keskuskauppakamari ehdottaa, että käytettävissä olevat riitojenratkaisumenetelmät yksilöitäisiin ehdotetun EVL 51 f §:n perusteluissa.**

Yritysjärjestelyihin liittyvät maastapoistumistilanteet

EVL 52 e §:n 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi selventävä säännös siitä, että maastapoistumistilanteessa veronalaiseksi tuloksi luettavasta arvosta vähennetään varojen verotuksessa poistamaton hankintameno. **Keskuskauppakamari kannattaa lisäystä.**

EVL 52 e §:n 2 momenttiin esitetään myös lisättäväksi säännös siitä, että veronalaiseksi tuloksi luettaisiin rajat ylittävän yritysjärjestelyn yhteydessä myös sulautuvan, jakautuvan tai siirtävän yhtiön omassa toiminnassa syntynyt liikearvo siltä osin kuin se ei tosiasiaa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan lisäys saat-
taa olla EU-oikeudellisesti ongelmallinen korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2018:59 perusteella. Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus totesi, että kotimaisessa ei-veroneutraalissa sulautumisessa sulautuvan yhtiön katsotaan purkautuvan verotuksessa. Tällöin sovelletaan purkautumista koskevaa EVL 51 d §:n 1 momentin säännöstä. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 1998:26 nojalla purkautuvan yhteisön liiketoiminnassaan luomaa liikearvoa ei pidetä EVL 51 d §:ssä tarkoitettuna omaisuutena. Koska jäsenvaltioiden rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä ei tule kohdella verotuksessa ankarammin kuin jäsenmaan



sisäisiä järjestelyjä, Suomen verotusvallan ulkopuolelle siirtyneiden ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen liiketoiminnassa luotuja liikearvoja ei ratkaisun KHO 2018:59 mukaan tullut lukea sulautuvan yhtiön sulautumisvuoden veronalaisiin tuloihin. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun viitaten **Keskuskauppakamari katsoo, että myös ehdotettu EVL 52 e §:n 2 momentin muutos voisi olla EU-oikeudellisesti ongelmallinen, jos yhtiön omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tulouttaminen rajat ylittävässä yritysjärjestelyssä johtaisi kotimaista yritysjärjestelyä ankarampaan verokohteluun.**

Ehdotetussa EVL 52 i §:ssä mahdollisuus yritysjärjestelytilanteisiin liittyvän veron maksunlykkäykseen rajattaisiin veronkiertodirektiivin soveltamisalaan kuuluvia tilanteita vastaavasti niihin tilanteisiin, joissa siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon, joka on tehnyt Suomen tai unionin kanssa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua vastaavan keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen. Esitysluonnoksessa tätä rajausta ei ole käsitelty verosopimusten syrjäntäkiertoartiklan näkökulmasta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2013:169 katsottiin, että liiketoimintasiirtoa koskevan EVL 52 d §:n periaatteita oli sovellettava yhdysvaltalaisen yhtiön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toteuttamaan liiketoimintasiirtoon. Korkein hallinto-oikeus viittasi OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklaa koskevan kommentaarin 40 kohtaan, jonka mukaan kiinteän toimipaikan toiminnan aikana tai kiinteän toimipaikan lopettaessa toimintansa tulee omaisuuden luovutuksesta saatua voittoa verotettaessa noudattaa samoja sääntöjä, jotka koskevat yleisesti verovelvollista osakeyhtiötä. **Keskuskauppakamari ehdottaa, että maksunlykkäystä koskevia säännöksiä tarkasteltaisiin hallituksen esityksessä myös verosopimusten syrjäntäkieltoartiklan näkökulmasta. Keskuskauppakamari pitää perusteltuna maastapoistumisverotuksen maksunlykkäysmahdollisuuden ulottamista tilanteisiin, joissa siirto tapahtuu sellaiseen verosopimusvaltioon, joka on tehnyt Suomen tai unionin kanssa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua vastaavan keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen.**

KESKUSKAUPPAKAMARI

Leena Linnainmaa
Varatoimitusjohtaja

Emmiliina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija