



8.8.2019

VM079:00/2019

Yritysten maastapoistumisverotusta koskeva HE-luonnos

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Elinkeinoelämän keskusliitto EK:lta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi niin sanotun ATA-direktiivin (EU) 2016/1164 ("direktiivi") maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä koskevia muutoksia koskien.

Esitetty sääntely muuttaa nykyisin voimassa olevaa sääntelyä toisaalta lievempään, toisaalta kireämpään suuntaan. Kun otetaan huomioon se, että voimassa oleva sääntely on selkeästi EU-oikeuden vastaista, muutokset ovat pääosin perusteltuja ja direktiivin voimaansaattamisen edellyttämiä.

Yksityiskohtaisempana lausuntonamme esitämme seuraavaa.

Voimassa oleva sääntely ja sen riittävyys

Suomen verolainsäädännössä ei ole tällä hetkellä elinkeinotulon verotamisesta annetun lain ("EVL") 51 e, 52 e ja 52 g §:n säännöksiä lukuun ottamatta voimassa yritysten maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä.

Suomen nykyinen lainsäädäntö ei kata kaikkia niitä maastapoistumistilanteita, joissa direktiivi edellyttää sääntelyä. Tämän lisäksi edellä mainitut EVL:n säännökset ovat nykyisessä muodossaan EU-oikeuden vastaisia. EU-oikeuden edellyttämiä muutoksia säännöksiin ei ole kuitenkaan tehty, vaikka niiden ongelmallisuus on havaittu jo useita vuosia sitten kotimaisen oikeusasteiden ja EU-tuomioistuimen antamien ratkaisujen perusteella. Suomessa ei ole siten tällä hetkellä voimassa sääntelyä, joka mahdollistaisi maastapoistumisverotuksen. Säännösten puuttumista ei ole ilmeisesti koettu merkittäväksi ongelmaksi.

Vaikka maastapoistumisverotusta koskevilla säännöksillä ei olisi Suomen kannalta juurikaan merkitystä, on Suomen kuitenkin implementoitava direktiivin säännökset (minimisuoja). Kun otetaan huomioon edellä mainitut seikat sekä sääntelyn ennaltaehkäisevä luonne, ei sääntelyn voimaansaattamisen voida olettaa lisäävän Suomen verotuottoja.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

PL 30 · Eteläranta 10, 00131 Helsinki · Puhelin 09 42020

etunimi.sukunimi@ek.fi · www.ek.fi · Y-tunnus 1902799-1 · Kotipaikka Helsinki

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

8.8.2019

Suomen ei ole perusteltua säätää maastapoistumisverotuksesta direktiivin minimivaatimuksia laajemmin. Implementointi tulee toteuttaa ns. minimimuodossa.

Unionin perusvapaudet ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Direktiivin muusta sisällöstä poiketen maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn tarkoituksena ei ole ensisijaisesti veron kiertämisen estäminen, vaan pikemminkin jäsenvaltioiden sääntelyn harmonisointi ja veropohjan turvaaminen. Tältä osin direktiivi perustuu OECD:n BEPS-työn sijaan enemmänkin EUT:n oikeuskäytännön kodifioitiin.

Esitysluonnoksessa on käsitelty kattavasti maastapoistumisverotusta ja unionin perusvapauksien toteutumista koskevaa oikeuskäytäntöä. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on sinänsä hyväksytty asiaa koskeva kansallinen sääntely ja katsottu säännösten olevan tarpeen muun muassa verotusvallan tasapainoisen jakautumisen vuoksi. EUT:n mukaan jäsenvaltioiden säännösten ei kuitenkaan tule ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Direktiivillä perusvapauksien toteutuminen ja vapauksien edellytykset kansalliselle sääntelylle kodifoidaan osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä, mitä voidaan pitää perusteltuna. Tältä osin direktiivi ei jätä kansalliselle lainsäätäjälle juurikaan liikkumatilaa.

Korko ja vakuudet

Verolle, jonka maksua on lykätty, voidaan periä kansallisen lainsäädännön mukaista korkoa. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole otettu kantaa perittävän koron määrään. Lykkäyksen vuoksi maksettavaksi tulevan koron olisi kuitenkin tuomioistuimen ratkaisusta ilmenevät periaatteet huomioiden vastattava vertailukelpoisessa kansallisessa tilanteessa perittäväksi tulevaa korkoa. Jos vastaavassa kansallisessa tilanteessa ei voida periä korkoa, koron periminen maastapoistumistilanteessa ei ole EU-oikeuden mukaista.

Veron maksamisen lykkääminen on esitysluonnoksessa rinnastettu koron määräytymisen osalta jäännösveroon ja sille maksettavaksi tulevaan ns. huojennettuun viivästyskorkoon. Huojennettu viivästyskorko on seurausta siitä, että ennakonpidätykset ja muut asianomaisen verovuoden verotuksessa hyväksi luettavat määrät eivät riitä verovuodelta maksuunpantujen tuloverojen suoritukseksi. Huojennettu viivästyskorko on ns. rahan hinta ja eroaa muista viivekorkolaissa säädettyistä

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

8.8.2019

koroista, jotka ovat seurausta siitä, että veroa ei ole maksettu eräpäivään mennessä¹. Näin ollen rinnastus vaikuttaa perustellulta.

Vakuuden edellyttämistä veronmaksulle ei ole katsottu suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi ilman tapauskohtaisen riskiarvion tekemistä eikä se voi siten olla ns. automaattinen edellytys veronmaksun lykkäyksen myöntämiselle. Vakuuden periminen on mahdollista ainoastaan tilanteissa, joissa veron perimättä jääminen on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski. Sen sijaan maksettavaksi tulevan veron määrä on mahdollista vahvistaa poismuuttohetkellä. Esitetty sääntely vastaa direktiivisiä ja EUT:n oikeuskäytäntöä.

Omassa toiminnassa syntynyt liikearvo

Esitysluonnoksessa esitetään elinkeinoverolain yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä muutettavaksi siten, että myös omassa toiminnassa syntynyt liikearvo tulisi maastapoistumisverotuksen kohteeksi. EK katsoo, että muutosta ei tule tältä osin toteuttaa.

Vaikka muutosta voidaan sinänsä perustella sääntelyn yhtenäisyyden näkökulmasta (direktiivissä arvostamisen lähtökohtana on ns. markkina-arvoon arvostus), omassa toiminnassa syntynyt liikearvo ei ole yksiselitteisesti määritettävissä ja sen arvonnäilytykseen liittyy merkittäviä käytännön vaikeuksia.

Omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuleminen maastapoistumisveron pohjaan johtaa lisäksi tilanteeseen, jossa kiinteän toimipaikan toiminnan loppuessa omassa toiminnassa syntynyt liikearvo tulee maastapoistumisveron kohteeksi, kun taas osakeyhtiötä purettaessa vastaavaa ei tapahdu.

EK katsoo, että muutoksen tarpeellisuutta tulee harkita uudelleen. Muutoksen ei myöskään tule johtaa oikeudelliseen epävarmuuteen.

Maastapoistumisarvon käsitteestä

Esitysluonnoksessa on käytetty erillistä *maastapoistumisarvon* käsitettä, vaikka esimerkiksi direktiivissä käytetty käsite on markkina-arvo. Esitysluonnoksesta ilmenevällä tavalla voimassa olevassa verolainsäädännössä on käytössä useita eri käsitteitä, jotka viittaavat saman tyyppiseen markkinaehtoiseen arvostukseen. Luonnoksen perusteella jää epäselväksi, mikä on maastapoistumisarvon käsitteen ero suhteessa muihin vastaaviin käsitteisiin.

¹ Myrsky et al: Verotusmenettelyn perusteet (2017), s. 350.

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

8.8.2019

EK katsoo, että laissa olisi perustellumpaa käyttää esimerkiksi selkeämpää ja direktiivin käsitteistöä vastaavaa markkina-arvon käsitettä tai muuta jo käytössä olevaa käsitettä.

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Penna Urrila
Johtaja