

Pekka Nykänen
KTT, HTM, professori
Tampereen yliopisto

Martti Nieminen
KTT, OTM, yliopistonlehtori
Tampereen yliopisto

TAMPEREEN YLIOPISTON LAUSUNTO ASIASSA VM/1140/03.01.00/2019 LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI YRITYSTEN MAASTAPOISTUMISVEROTUKSESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Tampereen yliopistolta lausunnon luonnoksesta hallituksen esitykseksi yritysten maastapoistumisverotuksesta. Kiitämme mahdollisuudesta lausunnon antamiseen ja lausumme seuraavaa:

Yleisiä huomioita

Hallituksen esitysluonnoksen mukaisilla uusilla tuloverotusta koskevilla uusilla säännöksillä on tarkoitus implementoida tuloverolainsäädäntöön ns. veron kiertämistä ehkäisevän direktiivin 5 artiklan maastapoistumisveroa koskevat määräykset. Esitysluonnoksen mukainen sääntely vastaa varsin tarkasti direktiivin määräyksiä.

Direktiivin määräykset ovat minimisääntelyä, mikä mahdollistaisi kansallisesti Suomen verotusvaltaa laajemminkin turvaavan sääntelyn käyttöönottamisen. Unionin tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskeva ratkaisukäytäntö kuitenkin kaventaa tätä liikkumavaraa. Ainoa esitysluonnoksen mukainen maastapoistumisveron soveltamisalan laajennus suhteessa direktiiviin koskee sitä, keihin verovelvollisiin maastapoistumisveroa sovelletaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä. Maastapoistumisvero koskisi esitysluonnoksen EVL 51 e.1 §:n mukaan kaikkia verovelvollisia.

Henkilöllisen soveltamisalan laajennus on sinällään perusteltu, koska lähtökohtaisesti kaikkea elinkeinotoimintaa tulisi verottaa samalla tavoin yritysmuodosta riippumatta. Verotulojen tai veron kiertämisen estämisen kannalta laajennus ei ole kuitenkaan merkittävä, koska rajat ylittävää elinkeinotoimintaa harjoitetaan lähinnä yhteisömuodossa. Maastapoistumisveron laajentamiseen muihin verovelvollisiin kuin yhteisöihin liittyy useita jäljempänä käsiteltäviä ongelmia. Lisäksi on syytä huomata, että direktiivin preambulan 4 kappaleessa todetaan, että: ”Tämän direktiivin soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa sellaisiin yksiköihin, joihin ei jäsenvaltiossa sovelleta yhteisöveroa, eli erityisesti läpinäkyviin yksiköihin, koska tällöin direktiivin olisi katettava laajempi joukko kansallisia veroja.”

Seuraavassa otetaan kantaa esitysluonnoksen lakitekniisiin kysymyksiin.

Maastapoistumisveron henkilöllinen soveltamisala

Verovelvollisuudesta tulee säätää selkeästi lailla. Maastapoistumisveron soveltamisala jää kuitenkin ehdotettujen säännösten ja esitöiden perusteella hieman epäselväksi sen suhteen, keitä verovelvollisia maastapoistumisvero koskisi. Ehdotetun EVL 51 e.1 §:n mukaan maastapoistumisvero

koskisi elinkeinotoiminnan tulolähteessä verovelvollista. Tämä tarkoittaa luonnollista henkilöä, kuolinpesää, TVL 5 §:n mukaista yhteisetuutta ja TVL 3 §:n mukaista yhteisöä.

Lain esitöissä ei kuitenkaan suoraan todeta sitä, että sääntelyä olisi tarkoitus soveltaa myös luonnollisiin henkilöihin ja kuolinpesiin. Luonnoksen sivulla 20 todetaan ainoastaan, että maastapoistumisveron olisi tarkoitus koskea yhteisöverovelvollisten lisäksi esimerkiksi muita yhtiöitä. Tässä yhteydessä olisi hyvä todeta, että maastapoistumisvero koskisi ehdotuksen sanamuodon mukaisesti elinkeinotoiminnan tulolähteessä muitakin verovelvollisia kuin vain yhtiöitä – eli myös luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä, jos tämä siis on ehdotetun sääntelyn tarkoitus. Maastapoistumisveron mahdollinen soveltaminen myös muihin verovelvollisiin kuin yhteisöihin olisi muutenkin otettava esitysluonnosta paremmin huomioon varsinaisessa hallituksen esityksessä.

Lisäksi sääntelyn soveltuminen henkilöyhtiöiden tuloksenlaskentaan ja siten henkilöyhtiön osakkaiden verotukseenon lain sanamuodon perusteella hieman epäselvää, vaikka esitysluonnoksen perustelujen mukaan maastapoistumisveron olisi tarkoitus koskea myös muita yhtiöitä kuin yhteisöjä eli käytännössä yhtymänä pidettäviä kotimaisia henkilöyhtiöitä ja niitä vastaavia ulkomaisia yhtiöitä. Henkilöyhtiö ei ole verovelvollinen vaan TVL 4 §:ssä tarkoitettu elinkeinoyhtymä (laskentasubjekti). Tämän vuoksi esitysluonnoksen mukainen EVL 51 e.1 § ei koskisi sanamuotonsa mukaisesti tiukasti tulkiten elinkeinoyhtymän tuloksen laskentaa. Tosin tuloverolakien verotettavan tuloksen laskemista koskevia säännöksiä sovellettaessa termin verovelvollinen on katsottu koskevan myös yhtymiä, joten maastapoistumisvero voitaneen ottaa huomioon myös elinkeinoyhtymän tulosta laskettaessa. Asiaa olisi kuitenkin syytä avata esitysluonnosta paremmin hallituksen esityksessä tai asia olisi kirjattava selkeästi lakiin.

Maastapoistumisveron soveltaminen elinkeinoyhtymien tuloksen lasketaan merkitsisi myös sitä, että maastapoistumisvero koskisi kaikkia yhtymän osakkaita niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Tämä on perusteltua, jos maastapoistumisveroa on tarkoitus soveltaa elinkeinotoiminnan tulolähteessä kaikkiin verovelvollisiin.

Maastapoistumisveron henkilölliseen soveltamisalaan liittyy myös se seikka, että maatalouden tulolähteessä ja muun toiminnan (henkilökohtaisessa) tulolähteessä maastapoistumisvero koskisi ehdotettujen MVL 3.5 §:n ja TVL 30 b §:n sanamuodon mukaan vain yhteisöjä. Näitä säännöksiä ei voisi tulkita niiden selkeää sanamuotoa laajemmin. Siten ne koskevat vain yhteisöjen maatalouden ja muun toiminnan varojen siirtoa pois Suomen verotusvallan piiristä. Säännökset eivät koskisi niiden sanamuodon perusteella yhtymien tuloksen laskentaa, eivätkä siten niiden yhteisömuotoisia osakkaita tai muitakaan osakkaita. Tästä olisi syytä ottaa selkeyttävä maininta hallituksen esityksen perusteluihin.

Maastapoistumisveron rajaaminen maatalouden tulolähteessä ja muun toiminnan tulolähteessä vain yhteisöverovelvollisiin on sinänsä perusteltua, koska muuten Suomessa otettaisiin käyttöön täydellinen kaikkia verovelvollisia koskeva maastapoistumisverotus, jota luonnoksen perusteella ei olla ehdottamassa. Direktiivin preambulan 4 kappaleen perusteella maastapoistumisveron ei mitään ilmeisimmin tarvitse koskea yhtymän osakkaana olevaa yhteisöä, joten esitysluonnoksen mukaiselle sääntelylle ei ole direktiivistä johtuvaa estettä.

Esitysluonnoksen sivulla 11 todetaan, että yhtiöiden ja luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevat EU-oikeuden tulkinnat poikkeaisivat eräiltä osin toistaan. Esitysluonnoksessa ei tuoda esiin, millaisia nuo erot ovat. Unionin tuomioistuimen asiassa C-503/14, komissio v. Portugali antaman tuomion perusteella vaikuttaisi siltä, että tällaista luonnoksessa mainittua eroa ei juuri olisi. Kyseisen tuomion kohdassa 56 on todettu, että ei ole olemassa jäsenvaltioiden

välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevaan tavoitteeseen perustuvaa objektiivista syytä eron tekemiseen luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden maastapoistumisverotuksessa piilevien arvonnousujen osalta. Luonnollisten henkilöidenkin piilevät verovelat voidaan lukea tuloksi EU-oikeuden estämättä sen hetken käypien arvon perusteella, jolloin verovelvollinen poistuu jäsenvaltion verotusvallan piiristä. Sen sijaan veron kantaminen välittömästi muuttohetkellä on suhteellisuusperiaatteen vastaista. Luonnolliselle henkilöllekin on myönnettävä veronmaksun lykkäystä hänen niin halutessaan samalla tavoin kuin yhtiöllekin (ks. tuomion kohdat 57–60). Tällä kysymyksellä on merkitystä, jos maastapoistumisveron on tarkoitus koskea esitysluonnoksen EVL 51 e.1 §:n sanamuodon mukaisesti elinkeinotoiminnan tulolähteessä myös luonnollisia henkilöitä.

Maastapoistumisvero maatalouden ja muun toiminnan tulolähteissä

Direktiivin maastapoistumisveroa koskevat määräykset on implementoitava yhteisöverovelvollisten osalta koskemaan myös muita tulolähteitä kuin elinkeinotoiminnan tulolähdettä, koska direktiivi ei tunne tulolähdejakoja. Näin on esitysluonnoksen perusteella myös tarkoitus toimia.

Esitysluonnoksen MVL 3.5 §:ssä ja TVL 30 b §:ssä viitataan tulon veronalaisuuden osalta EVL 51 e §:ään, eli sen 1 momentin nelikohtaiseen luetteloon tilanteista, joissa maastapoistumisvero realisoituu. EVL 51 e §:ssä viitataan kiinteään toimipaikkaan, jota ei ole määritelty erikseen kyseisessä säännöksessä, joten tässä yhteydessä kiinteällä toimipaikalla tarkoitettaneen TVL 13 a §:n mukaista kiinteää toimipaikkaa. Tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka voi muodostua vain verovelvollisen harjoittaman elinkeinotoiminnan perusteella. Näin kiinteää toimipaikkaa koskevat EVL 51 e.1 §:n säännökset eivät tulisi sovellettaviksi tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaisessa verotuksessa. Siten sovellettaviksi tulisivat vain EVL 51 e.1 §:n 1 kohta, jos varat siirtyvät ulkomailla verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, ja 3 kohdan verotuksellisen kotipaikan siirtymistä koskevat säännökset. Näin on mahdollista, että maastapoistumisvero ei tulisi sovellettavaksi direktiivin mukaisessa laajuudessa tuloveron ja maatilatalouden tuloverolain mukaisessa verotuksessa. Edellisen perusteella MVL 3.5 §:n ja TVL 30 b §:n viittaussäännösten soveltamisalaa olisi perusteltua tarkentaa. Mahdollista olisi muotoilla säännökset siten, että maastapoistumisvero tulisi sovellettavaksi, jos yhteisön maatalouden ja muun toiminnan varoja siirretään pois Suomen verotusvallan piiristä. Ylipäätään maatalouden ja muun toiminnan varat eivät kovin usein siirry pois Suomen verotusvallan piiristä, koska nämä varat ovat tyypillisesti vuokraustoimintaan tai maatalouteen liittyvää kiinteää omaisuutta, jonka verotusoikeus ei voi koskaan siirtyä pois Suomelta. Myös maatalouteen liittyvä irtaimisto on Suomen kansallisten säännösten ja verosopimusten mukaan Suomen verotusvallan piirissä.

Maastapoistumisveron suhde verovapaisiin tuloihin

Esitysluonnoksessa ei käsitellä sitä, mikä on maastapoistumisveron suhde verovapaisiin tuloihin. Kysymystä ei käsitellä myöskään direktiivissä. Kysymys on siitä, onko maastapoistumisvero oma tulotyyppinsä vai realisoiko maastapoistumisvero esimerkiksi EVL 6 b §:n mukaisen käyttöomaisuusosakkeiden verovapaan luovutusvoiton. Olisi hieman erikoista, jos maastapoistumisveroa koskeva sääntely voisi muuttaa muuten elinkeinoverolain (tai tuloverolain tai maatilatalouden tuloverolain) mukaan verovapaan tulon veronalaiseksi tuloksi. Kysymys koskee erityisesti edellä mainittuja EVL 6b §:n mukaisia verovapaasti luovutettavia osakkeita. Jos Suomen verotusvallasta poistuviin varoihin kuuluu omaisuutta, jonka luovutushinta olisi verovapaata muiden tuloverotusta koskevien säännösten mukaan, pitänee tällaisen luovutushinnan olla verovapaata myös EVL 51 e §:n soveltamistilanteissa. Toisenlainen tulkinta voisi olla myös ristiriidassa EU:n perusvapauksien kanssa. Asiasta olisi syytä ottaa vähintään selkeyttävä maininta hallituksen esitykseen.

Maastapoistumisvero ja tappiot

Esitysluonnoksessa ei ole otettu erikseen kantaa siihen, miten ehdotettu sääntely vaikuttaa verovelvolliselle aiemmilta verovuosilta vahvistettuihin tappioihin. Maastapoistumisarvo vähennettynä hankintamenolla on osa verovelvollisen verovuoden tulolähteen tuloa. Tästä tulosta voidaan vähentää tulolähteelle aiempina veroverovuosina vahvistettuja tappiota, koska asiasta ei ole tarkoitus säätää toisin.

Muun toiminnan (henkilökohtaisessa) tulolähteessä maastapoistumisverotus kohdistuu lähinnä omaisuuteen, jonka vastikkeellinen luovutus realisoisi TVL 45.1 §:n mukaisen omaisuuden luovutusvoiton. Esitysluonnoksen perusteella ei ole selvää pidettäisiinkö maastapoistumisveroa tällaisessa tapauksessa henkilökohtaisessa tulolähteessä omaisuuden luovutusvoittona, joista voitaisiin vähentää aiemmilta verovuosilta vahvistettuja luovutustappioita. Verojärjestelmän johdonmukaisuus edellyttäisi, että maastapoistumisveron vuoksi realisoituvasta tulosta voisi tällaisessa tapauksessa vähentää aiempia luovutustappioita.

Maastapoistumisarvon ja varojen poistamattoman hankintamenon erotus voi olla negatiivinen. Maastapoistumisverotus voinee siis realisoida verotuksessa vähennyskelpoisen tappion, koska laissa ei ole asiasta toisin tarkoitus säätää. Tämä onkin loogista, koska veronalaisen maastapoistumisarvon ja toisessa EU:n jäsenvaltiossa vähennyskelpoisen aloitusarvon tulee olla lähtökohtaisesti samat. Näin maastapoistumisveron tappioita ei varmaan edes voitaisi säätää vähennyskelpottomaksi, koska se olisi direktiivin tavoitteiden vastaista. Maastapoistumisverotuksesta johtuva tappio olisi vähennyskelpoinen normaalien tappiontasausta koskevien säännösten mukaisesti saman tulolähteen tulosta verovuotta seuraavien 10 verovuoden aikana.

Hallituksen esityksessä olisi syytä ottaa kantaa myös siihen, realisoiko maastapoistumisvero mahdollisesti muun toiminnan tulolähteessä luovutustappion ja elinkeinotoiminnan tulolähteessä käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion.

Maastapoistumisvero ja nettovarallisuus

Maastapoistumisveroa on esitysluonnoksen mukaan ilmeisesti tarkoitus soveltaa myös luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien sekä elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta laskettaessa. Elinkeinoyhtymän osakkaana voi olla luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Luonnollisella henkilöllä ja kotimaisella kuolinpesällä elinkeinotoiminnan tulo ja osuus yhtymän elinkeinotoiminnan tuloon jaetaan ansio- ja pääomatuloksi elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden perusteella. Näin myös elinkeinotoiminnan tuloon tai tulo-osuuteen sisältyvä maastapoistumisarvon ja hankintamenon erotus jaetaan ansio- ja pääomatuloksi. Jos maastapoistumisverotus kohdistuu luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai elinkeinoyhtymän käyttöomaisuuteen kuuluviin arvopapereihin (tai kiinteistöihin), näistä kertyvät voitot tulee ottaa TVL 38.2 §:n ja TVL 40.4 §:n mukaisesti tulolähteen pääomatulon määrää laskettaessa.

Esitysluonnoksessa ei ole otettu kantaa siihen, miten maastapoistumisverotus vaikuttaisi luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja elinkeinoyhtymän nettovarallisuuslaskentaan. Kun kysymys on yleisesti verovelvollisesta luonnollisesta henkilöstä tai kuolinpesästä taikka kotimaisesta elinkeinoyhtymästä, verovelvollisen tai elinkeinoyhtymän maastapoistumisverotuksen kohteena olleet varat otettaneen edelleen huomioon nettovarallisuutta laskettaessa. Hallituksen esityksessä on syytä ottaa kantaa siihen, miten maastapoistumisveron kohteena olleet varat arvostetaan nettovarallisuuslaskennassa. Jos asiasta ei säädetä toisin, tällaiset varat pitänee arvostaa esitysluonnoksen

EVL 51 f §:n mukaiseen alkuarvoon, koska varat arvostetaan arvostamislain mukaan hankintame-
noonsa tai tuloverotuksessa poistamattomaan arvoonsa. Käytännössä nämä tilanteet ovat kuitenkin
hyvin harvinaisia.

Maastapoistumisarvo

Veronkiertämistä estävän direktiivin 5 artiklan 1 kappaleen mukaan maastapoistumisvero perustuu
jäsenvaltion verotusvallasta siirtyvien varojen markkina-arvoon (marknadsvärdet / market value).
Hallituksen esitysluonnoksessa käytetään markkina-arvon sijaan termiä maastapoistumisarvo.
Termit markkina-arvo tai todennäköinen luovutushinta kuitenkin kuvaisivat maastapoistumisar-
voa paremmin sitä, että tuloksi luettavien varojen arvo määritellään verotuksessa nimenomaan nii-
den markkinahinnan, eikä esimerkiksi käyttöarvon, mukaan (vrt. käypä arvo, joka voi asiayhtey-
destä riippuen tarkoittaa joko markkina-arvoa tai arvoa omistajan hallussa).

Direktiivissä määritelty markkina-arvo, johon myös EVL 51 e.3 §:ssä viitataan, vastanee käytän-
nössä sitä arvoa, jota tuloverotuksessa on vakiintuneesti pidetty todennäköisenä luovutushintana.
Verojärjestelmän selkeyden vuoksi voisi olla perusteltua, että todennäköisen luovutushinnan kä-
sitettä käytettäisiin myös tässä. Jos tuloverotuksessa muissa yhteyksissä käytettyä todennäköisen
luovutushinnan käsitettä ei haluta sitoa veron kiertämistä estävän direktiivin määritelmään, voitai-
siin EVL 51 e.3 §:ssä todeta, että todennäköisellä luovutushinnalla tarkoitetaan tässä yhteydessä
direktiivin mukaista markkina-arvoa. Hyvä vaihtoehto olisi myös käyttää EVL 51 e §:ssä maasta-
poistumisarvon sijasta direktiivin mukaista termiä markkina-arvo. Tällöin termillä ei olisi suoraa
liittymää todennäköiseen luovutushintaan, vaikka niiden merkitysisältö olisikin käytännössä
sama.

Esitysluonnoksen sivulla 22 todetaan, että direktiivin mukainen markkina-arvon määritelmä ei
suoraan vastaa sitä, mitä siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa verotusmenettelystä annetun lain 31
§:ssä on todettu etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa sovituisista ehdoista ja määräyksistä.
Tämä olisi mahdollista lukea niin, että toisin kuin VML 31 §:n tulkinnassa, maastapoistumisarvoa
määritettäessä OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla olisi arvonmäärityksessä vain vähäinen merkitys.
Käytännössä OECD:n ohjeistuksella olisi kuitenkin huomattava painoarvo myös maastapoistumis-
verojärjestelmässä. Muussa tapauksessa maastapoistumisarvon määrittämiseen liittyisi merkittä-
vää epävarmuutta ja hajontaa jäsenvaltioiden välillä, koska kattavaa EU-tason arvonmääritysstan-
dardia ei ole olemassa.

Omassa toiminnassa luotu liikearvo

Esitysluonnoksen mukaan myös omassa toiminnassa luotu liikearvo voi olla maastapoistumisve-
rotuksen kohteena. Kun tämän liikearvon määrittäminen voi käytännössä olla hyvin vaikeaa, olisi
hyvä, jos esitysluonnoksessa olisi jollain tavalla käsitelty kysymystä siitä, mitä periaatteita nou-
dattaen liikearvo määritetään.

Omassa toiminnassa muodostuneen liikearvon lukeminen veronalaiseksi tuloksi maastapoistumis-
verotuksessa laajentaa veronalaisen tulon määritelmää verrattuna esimerkiksi yhteisöjen purkau-
tumista koskevaan 51 d §:ään. Kun laajempaa veronalaisen tulon määritelmää sovelletaan ainoas-
taan rajat ylittävissä tilanteissa, voisi olla aiheellista selvittää, onko ehdotettu sääntely tältä osin
sopuosoinnussa Euroopan unionin perusvapauksien kanssa.

Siirtyvien varojen alkuarvo

Suomen verotusvallan piiriin siirtyvien varojen alkuarvo (toisessa valtiossa veronalaisena pidetty käypä arvo) määritellään esitysluonnoksen mukaisessa EVL 51 f §:ssä. Esitysluonnoksen sivulla 22 todetaan hyvin lyhyesti, että alkuarvo on Suomeen siirrettyjen varojen poistopohja. Selkeyden vuoksi lakiin voisi kirjata, että alkuarvo tarkoittaa tuloverotuksessa siirrettyjen varojen vähennyskelpoista hankintamenoa. Tämä seikka on alkuarvoa koskevan säännöksen ydin, mutta se ei tule selkeästi esiin laista eikä kovin hyvin myöskään hallituksen esityksestä.

Esitysluonnoksesta ei selviä mitä siitä seuraa, jos jäsenvaltiot ovat erimielisiä siirtyneiden varojen oikeasta arvostuksesta. Onko verovelvollisella käytettävissä oikeussuojakeinoja siltä varalta, ettei valtioiden erilaisista tulkinnoista mahdollisesti aiheutuva ylimääräinen verorasitus jäisi verovelvollisen kannettavaksi?

Varojen tilapäinen siirto

Esitysluonnoksen mukaisen EVL 51 e.2 §:n mukaan maastapoistumisveroa ei sovelleta, kun kysymys on säännöksen mukaisesta varojen väliaikaisesta siirrosta pois Suomen verotusvallan piiristä. Esitysluonnoksen sivuilla 30–31 säännöksen soveltamisalaa pyritään jossain määrin avaamaan, mutta tästä huolimatta säännöksen soveltamisala ei ole kovinkaan selkeä. Soveltamisalaa olisi hyvä pyrkiä avaamaan hallituksen esityksessä vielä huomattavasti paremmin.

Maastapoistumisveron maksulykkäys

Esitysluonnoksessa ei käsitellä tarkemmin, miten maksulykkäyksen piiriin kuuluvan veron määrä lasketaan, jos verovelvollisella on verovuonna muutakin tuloa kuin maastapoistumisvero. Maksulykkäykseen oikeuttava maastapoistumisverotuksen perusteella maksettava vero on erotettava verovelvollisen verovuoden muusta verosta. Ilmeisesti maastapoistumisveron osuus on suhteellinen osuus verovuoden koko veron määrästä. Jos verovelvollisen varsinainen toiminta on ollut tappiollista, koko verovuoden vero kohdistunee maastapoistumisveroon. Luonnollisella henkilöllä maastapoistumisvero voi olla osin ansiotuloa ja osin pääomatuloa, joten lykkäykseen oikeuttava määrä voidaan joutua laskemaan erikseen molempien tulolajien verosta.

Maksulykkäyksen edellytyksenä verovelvolliselta voidaan ehdotetun VML 50a §:n mukaan vaatia vakuus, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Esitysluonnoksen sivulla 32 todetaan, että vaatimus vakuuden asettamisesta edellyttäisi etukäteistä tapauskohtaista arviointia riskistä veron maksamatta jäämisestä. Tämä tapauskohtaisen arvioinnin vaatimus seuraa suoraan Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä. Esitysluonnoksessa ei kuvata niitä seikkoja, jotka tapauskohtaisessa arviossa pitäisi ottaa huomioon. Kun arviossa käytettäviä kriteerejä ei ole millään tavalla määritelty, jää viranomaiselle hyvin laaja harkintavalta vakuuden vaatimisessa ja vastaavasti verovelvollisen on vaikea etukäteen arvioida, tullaanko vakuutta vaatimaan.

Maastapoistumisveron maksulykkäyksen keskeyttäminen

Esitysluonnoksen mukainen maksulykkäyksen keskeyttämisestä koskeva VML 50 a.3 § vastaa suoraan direktiivin määräyksiä. Hallituksen esityksessä voisi selkeyden vuoksi mainita sen, että omaisuuden hankintameno poistaminen loppuun toisessa valtiossa ei johda veron maksulykkäyksen keskeyttämiseen. Merkitystä ei ole sillä, tuleeko hankintameno vähennettäväksi toisessa valtiossa kerralla tai vuotuisina poistoina taikka sen vuoksi, että omaisuus on menettänyt arvonsa.

Osakevaihdon maastapoistumisvero

Suomen tuloverolainsäädäntöön sisältyy myös EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien mukainen vain luonnollisia henkilöitä koskeva osakevaihtoon liittyvä maastapoistumisvero. Tähänkin maastapoistumisveroon liittyy EU-oikeudellisia ongelmia, jotka olisi syytä poistaa samassa yhteydessä, kun maastapoistumisverotusta muutetaan. Kyseinen maastapoistumisvero ei kuulu veron kiertämistä koskevan direktiivin soveltamisalaan eikä siitä ole määräyksiä myöskään yritysjärjestelydirektiivissä. Osakevaihdon maastapoistumisveroa on muutettu kerran aiemmin sen EU-oikeudellisten ongelmien vuoksi, kuten hallituksen esitysluonnoksen sivulla 6 todetaan.

Vastaavaa Ranskassa sovellettua osakevaihdon maastapoistumisveroa koskee unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-327/16 ja C-421/16, Jacob ja Lassus, antama tuomio. Tuomioissa veron määrääminen vaihdettujen osakkeiden vaihtohetken käyvän arvon mukaan oli EU-oikeuden mukaista, koska direktiivi kieltää verotuksen vain sillä hetkellä, kun osakevaihto tapahtuu, mutta mahdollistaa verotuksen, kun osakkeet luovutetaan (ks. tuomion kohdat 57–62). Siten maastapoistumisveron määrääminen osakevaihdossa vaihdettujen osakkeiden vaihtohetken käyvän arvon mukaan on mahdollista. Sen sijaan EU-oikeuden kannalta ongelmaksi muodostuu vapaata liikkumisoikeuttaan käyttäneen henkilön osakkeiden vaihtohetken käyvän arvon mukainen luovutusvoiton verotus, kun jäsenvaltioon jääneellä osakkeenomistajalla otetaan huomioon myöhempi vaihdossa saatujen osakkeiden arvonlasku luovutusvoiton määrää laskettaessa. Osakevaihdon jälkeinen osakkeiden arvonalentuminen on otettava huomioon myös sijoittautumisvapauttaan käyttäneen henkilön verotuksessa, kun näin tehdään puhtaasti kansallisessa tilanteessa (ks. tuomion kohta 83). Tilanne eroaa maastamuuton yhteydessä maastamuuttohetken käyvän arvon mukaan kannettavista maastamuuttoveroista, joissa veronalaisen tulon määrä laskettaessa ei tarvitse ottaa huomioon maastamuuton jälkeistä arvonalentumista. Osakevaihdon maastamuuttoverossa on kysymys lykätyn veronmaksun erilaisesta realisoitumisesta jäsenvaltiosta muuttaneen ja sinne jääneen verotuksessa (ks. tuomion kohta 82).

Näin EVL 52 f §:n mukaista osakevaihdon maastamuuttoveroa olisi syytä muuttaa siten, että osakevaihdon jälkeinen vastikkeeksi saatujen osakkeiden arvonalentuminen otetaan huomioon luovutusvoiton määrää laskettaessa. Nykyisessä muodossaan maastamuuttoveroa ei voida edes soveltaa, koska sen voidaan katsoa olevan yhdistetyissä asioissa C-327/16 ja C-421/16, Jacob ja Lassus, annetun tuomio mukaisesti henkilöiden vapaan liikkumisoikeuden tai pääomien vapaan liikkuvuuden vastainen.

Tampereella 8. elokuuta 2019,

Pekka Nykänen

Martti Nieminen