

## LAUSUNTO

### **Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta, ”Yritysten maastapoistumisverotusta koskeva HE-luonnos, VM:79:00/2019”**

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 14.6.2019 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä muutoksia.

Tarve direktiivistä aiheutuvalle muutokselle ja direktiivien kysymyksessä olevien artiklojen implementoinnille on ilmeinen myös eräiden voimassa olevien säännösten soveltamisongelmista johtuen.

Lausunnossa esitän eräitä implementoitavien säännösten edelleen kehittämiseen tarkoitettuja kommentteja otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa. Olen saanut lausuntoa laatiessani arvokkaita kommentteja KTM, väitöskirjatutkija Visa Kananojalta, jonka tutkimus keskittyy HE-luonnoksen tematiikkaan.

#### **Uudistuksen lähtökohdat**

Kuten hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, yksi EU:ssa toteutettavista toimista on 12.7.2016 annettu direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaa suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi). Edelleen veronkiertodirektiivin todetaan olevan lähtökohtaisesti vähimmäissäätelyä, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Direktiivi ei estä kotimaisen yhteisöveropohjan laajemmin suojaavia kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä. Tällaisen suojan säätämistä rajoittaa kuitenkin EUT:n oikeuskäytäntö luonnoksessa mainituilta osin. Voidaankin todeta, että veronkiertodirektiivin vähimmäissäätelyn asettaman lattian ja EUT:n oikeuskäytäntöön perustuvan katon välissä ei esitysluonnosta koskien tietyiltä osin ole juurikaan liikkumavaraa.

Luonnoksessa esitetyt muutokset kohdistunevat käytännössä melko harvoin ilmeneviin yksittäistapauksiin, joissa euromääräinen intressi saattaa kuitenkin nousta merkittäväksi.

Harvoin esiintyvistä soveltamistilanteista sekä eräiden nykysäännösten EU-oikeudellisista soveltamista koskevista ongelmista johtuen muutoksen vaikutuksia on kaikilta osin vaikea arvioida.

Direktiivin maastapoistumisverotusta koskevat lait ja hallinnolliset määräykset on saatettava voimaan viimeistään 31.12.2019 ja säännöksiä on sovellettava 1.1.2020 alkaen.

### **Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi**

Direktiivin säännösten edellyttämät hallituksen esitysluonnoksen keskeiset muutokset voidaan jakaa koskemaan maastapoistumisarvoa, joka katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi, maastapoistumisäännösten soveltamistilanteita ja -edellytyksiä, veronmaksun lykkäysmahdollisuutta ja siihen liittyvää korkoa, vakuutta ja eräitä erityistilanteita sekä rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä maastapoistumisverotussäännöksiä. Näistä osaan esitän kommentteja jäljempänä tässä lausunnossa. Lisäksi luonnoksessa esitetään eräitä viittaussäännöksiä.

#### Maastapoistumisarvo

Veronkiertodirektiivin mukaan siirretyt varat arvostettaisiin 5 artiklan mukaan markkina-arvoon niiden maastapoistumishetkellä. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan markkina-arvolla tarkoitetaan määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään käytettäväksi markkina-arvon sijaan käsitettä maastapoistumisarvo. Luonnoksessa ehdotetun EVL 51 e §:n 3 momentin mukaan, maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole 18 b §:n 2 momentin 3–5 kohdan tarkoittamalla tavalla etuyhteydessä toisiinsa. Lisäksi ehdotetussa lainkohdassa todetaan, että tarkemmin mainituissa tilanteissa veronalaiseksi tuloksi luetaan myös toiminnassa syntynyt liikearvo.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään yksityiskohtaisia perusteluja tehdyille valinnalle. Siinä todetaan, että kansallisessa lainsäädännössä ei ole käytetty markkina-arvon käsitettä. Elinkeinoverolaissa käytetään useassa kohdin, jotka eivät ole tämän hallituksen esityksen luonnoksen kohteena, käsitettä todennäköinen luovutushinta, jota ei ole kuitenkaan määriteltä laissa. Ehdotuksessa todetaan myös markkina-arvon vastaamattomuus siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n säännöksen sisällön kanssa.

Lainsäädännön selkeyden vuoksi esitystä voidaan tältä osin pitää kritiikille alttiina. Kuten luonnoksessa todetaan, direktiivissä mainittua markkina-arvon käsitettä ei ole voimassa olevassa kansallisessa verolainsäädännössä, mutta arvostamista koskevaan sääntelyyn ja sen kansalliseen implementointiin liittyvät EU-oikeudelliset tulkintakysymykset noussevat direktiivin myötä esimerkiksi EU-tuomioistuimessa ratkaistavien asioiden joukkoon. Lisäksi kansallisessa verolainsäädännössä käytetään luonnoksessa mainittujen käsitteiden lisäksi

yrittävyyden arvoamista koskeissa tilanteissa myös käsitettä käypä arvo (esim. PerVL 9.1 §). Nämä lähes samaa tarkoittavat – mutta toisistaan eroavat käsitteet ilman laintasoista määrittelyä heikentävät verolainsäädännön selkeyttä ja ennakoitavuutta.

Arvostamiskysymysten ongelmallisuus voi korostua HE-luonnoksen mukaan myös tilanteissa, joissa siirretään toisesta jäsenvaltiosta varoja Suomeen. Ehdotetun 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.”*

Esitettyä säännöstä yksityiskohtaisissa perusteluissa (s. 31) otetaan huomioon myös mahdollisuus, jonka mukaan jäsenvaltioiden näkemykset arvosta ovat erilaiset, vaikka kaikkien jäsenvaltioiden tulee käyttää direktiivissä määriteltyä arvoa. Myös arvojen ollessa erilaiset, mainittujen perustelujen mukaan ”direktiivin mukaisesti vastaanottavassa jäsenvaltiossa voidaan käyttää arvoa, joka vastaa vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaista markkina-arvoa”. Siten yksittäistapausta ratkaistaessa implementoinnissa tai muutoin tapausta koskevassa tulkinnassa syntyvät erot on määrä ratkaista mainitun lainkohdan perusteella. Kuten edellä todettiin, kansallisten normien EU-oikeuden (direktiivin)mukaisuus voi lisäksi nousta EUT:n ratkaistavaksi.

#### Maastapoistumisarvo ja yritysjärjestelysäännökset

Edellä mainittu maastapoistumisarvon laskentaa koskeva muutos, jossa otetaan huomioon toiminnassa syntynyt liikearvo, esitetään lisättäväksi myös EVL 52 e.3 §:n säännökseen. Tehtyä ratkaisua tukee esitettyjen perustelujen lisäksi yrityksen omassa toiminnassa syntyneen liikearvon vähentämisen osalta se, että asia ja siihen liittyvät tulkintaongelmat ovat olleet esillä jo aiemmin yritysjärjestelysäännöksiä tulkittaessa esimerkiksi keskusverolautakunnassa sen tehdessä ratkaisun KVL 27/2016. Lautakunnan enemmistön kanta oli äänestysratkaisussa tältä osin seuraava:

*”Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohta, johon EVL 52 e §:n 3 momentti perustuu, antaa jäsenvaltiolle oikeuden verottaa kaikkia sulautumisen, jakautumisen, osittaisjakautumisen tai varojensiirron seurauksena syntyneitä kiinteän toimipaikan voittoja. Kun EVL 52 e §:n 3 momentin esitöistä ei ilmennyt, että yritysjärjestelydirektiiviä ei olisi ollut tarkoitus saattaa voimaan siinä mainitussa laajuudessa ja tällaista tarkoitusta ei suoraan ilmennyt myöskään lainkohdan sanamuodosta, A Oy:n tuloksi luettiin kyseisten kiinteiden toimipaikkojen varojen koko todennäköinen luovutushinta, mukaan lukien näiden liiketoimintakokonaisuuksien mahdollinen liikearvo.”*

Korkein hallinto-oikeus lausui tältä osin asiaa koskien uutena ennakkoratkaisuna ratkaisussaan KHO 2018:59 seuraavaa:

*”A Oyj:n veronalaiseksi tuloksi oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 e §:n 3 momentin nojalla luettava kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvien varojen todennäköinen luovutushinta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että säännöksessä tarkoitetuille varoille ei ole annettava laajempaa merkityssisältöä kuin mikä on saman lain 51 d §:ssä tarkoitettun omaisuuden merkityssisältö.”*

Siten on perusteltua, että luonnoksessa esitetyllä tavalla muutos tultaisiin kirjaamaan lakiin. Esitetyn EVL 52 e.3 §:n mukaan:

*”Jos siirtyvät varat ja velat liittyvät kotimaisen yhteisön toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta, toiminnassa syntynyt liikearvo sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan siirtävän yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Tästä tulosta Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa suoritettu ilman 52 §:ssä mainitun direktiivin säännöksiä.”*

Esitetystä muutoksesta huolimatta EU-vero-oikeudellinen jännite on edelleen hahmotettavissa, minkä lisäksi ns. fiktiivisen veron laskentaan liittyvät kysymykset voivat olla yksittäistapauksissa haasteellisia jatkossakin. Voidaan ajatella, että uuden maastapoistumisarvo -käsitteen käyttö lisää etäisyyttä kansalliseen purkamista koskeviin säännökseen ja sen tulkintaan sekä sen yhteydessä käytettävän todennäköisen luovutushinnan käsitteeseen. Silti on mahdollista, että esitetyn lainmuutoksen jälkeenkin säännöksen EU-vero-oikeudellista tulkintaa koskeva yksittäistapaus voi tulla käsiteltäväksi EU-tuomioistuimessa. Siihen, voisiko EUT:n mahdollinen tuomio estää säännöksen soveltamisen EU-oikeuden nojalla, on liian aikaista ottaa kuitenkaan tässä vaiheessa tarkemmin kantaa. Kysymyksenasettelu tulee kuitenkin ottaa huomioon lakia valmisteltaessa.

Direktiivin mukaista markkina-arvoa koskevan artiklan implementointi eri jäsenvaltioissa sekä syntyvien säännösten tulkinta voivat tuoda arvostamisperusteiden tulkinnan EUT:ssa ratkaistavien asioiden piiriin. Sen vuoksi on kiinnostavaa nähdä, millaisia heijastusvaikutuksia sillä voi tulevaisuudessa olla pohdittaessa Suomen varsin monitahoiseksi muodostuvan arvostamiskäsitteistön – käypä arvo, todennäköinen luovutushinta, maastapoistumisarvo, VML 31 §:n mukainen arvostamisperusta sekä direktiivin mukainen markkina-arvo – arvioinnissa ja yhdenmukaistumisessa jatkossa.

#### Veronmaksun lykkääminen ja siihen liittyvä menettely

Veronmaksun lykkäämistä, asetettavaa korkoa ja mahdollisesti vaadittavaa vakuutta koskevin osin veronkiertodirektiivin säännökset perustuvat hyvin tarkoin EUT:n tuomiokäytäntöön. Direktiiviin viitaten HE-luonnoksessa todetaan, että varojen siirron tapahtuessa toisen jäsenvaltioon tai tietyn edellytyksin ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen

maahan, verovelvolliselle on annettava oikeus maastapoistumisveron maksamiseen viiden vuoden aikana.

Tätä taustaa vasten HE-luonnoksessa esitetty maksueriä koskeva linjaus sääntelee asiaa tarkemmin, mitä voitaneen sinänsä pitää hallinnollisesti perusteltuna. Luonnoksen mukaan veronkantoa koskevaan valtiovarainministeriön asetukseen lisättävissä säännöksissä maksuerät jaettaisiin viiteen tasasuuruiseen erään, joiden eräpäivät olisivat vuoden välein viiden vuoden ajanjaksona. Huomioon ottaen EUT:n aihepiiriä ja menettelyä määrittävä verovelvollisyyden tulkintalinja on mahdollista, että tämä kansalliseen sääntelyyn perustuva direktiiviä tiukemmin ohjaava linjaus on kritiikille altis. Vastaavalla tavalla edellytys maksunlykkäyksen vaatimisesta ennen verovuoden verotuksen päättymistä tultaneen kyseenalaistamaan etenkin tilanteissa, joissa maastapoistumisäännösten tulkinta ratkaistaan vasta verotarkastuksen tai muutoksenhaun seurauksena.

Luonnoksen mukaisessa maastapoistumisveron lykkäämisessä ei ole kyse maksuajan antamisesta ja verovelvollisella on pidennetyn maksuajan suhteen valinnanvapaus. Esityksen mukaan maksuerät on perusteltua rinnastaa koron määräytymisen osalta lähinnä jäännösveroon, jolle määrätään huojennettua viivästyskorkea. Laskentaperusteen kytkeminen laista jo ilmenevään perusteeseen (L veronlisäyksestä ja viivästyskorosta 5 a.2 §) on ratkaisuna perusteltu.

Esitys noudattaa myös mahdollisen vakuuden vaatimisen suhteen tarkasti EUT:n tuomiokäytäntöä. Sen vuoksi se asettaa viranomaiselle näyttötaakan osoittaa tosiasiallinen riski verojen perimättä jäämisestä. Esimerkkejä asiasta ei ole eikä HE-luonnos liioin tarjoa linjausta siitä, missä tilanteissa riski voidaan osoittaa laissa tarkoitettuun tavoin tosiasialliseksi. Näin ollen veroviranomaisen lienee tarkoituksenmukaista vaatia vakuutta vain hyvin poikkeuksellisesti ja pikemminkin valvoa tarkasti ehtoja, joiden perusteella veronmaksun lykkääminen voidaan keskeyttää. Näistä lähtökohdista lienee todennäköistä, että vakuuden vaatimista koskevaa lain kohtaa tultaneen soveltamaan vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa.

Menettelyyn liittyen edellä esitetyn lisäksi avoimeksi jää kysymys vakuuden asettamista koskevan vaatimuksen ajankohdasta. Lähtökohta lienee maastapoistumista koskevien säännösten soveltamista koskevan päätöksen ajankohta kuten koron määräämisenkin kohdalla. Onko vakuuttaa mahdollista vaatia myöhemmin, mikäli olosuhteet muuttuvat vai onko vaihtoehtona vain lykkäyksen keskeyttäminen edellytysten täytyessä? Esitysluonnoksen mukaan ilmoittamista koskeva menettely jää suurelta osin Verohallinnon määräysten varaan.

Ehdotetussa VML 50 a.2 §:n 4 kohdan sanamuoto herättää kysymyksen toistosta ja sen tarpeesta. Vaikka direktiivissä sanaa ”kohtuullinen” käytetäänkin tässä yhteydessä hyvin vuolaasti, onko verotusmenettelylain säännöksessä tarpeen käyttää / toistaa sitä nyt esitetyllä, poikkeuksellisella tavalla.

### Muita yksittäisiä huomioita

Direktiivin 3 artiklan mukaisesti kysymyksessä on vähimmäissuojasäännös. Sen estämättä voidaan soveltaa kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle. Vähimmäissuoja koskee siten vain lainsäätäjää ja direktiivin säännösten implementointia. Se ei sellaisenaan avaa verotusta toimeenpanevalle viranomaiselle tai muutoksenhakuasteille mahdollisuutta kansallisen veronkierron estämistä koskevan säännöksen kiristyville tulkinnoille. Maastapoistumisveroa koskevan esityksen yhteydessä tulkintaa rajaa lisäksi EUT:n laajahko tuomiokäytäntö.

HE-luonnoksesta käy ilmi, että säännösten soveltamistilanteet voivat esiintyä eräiltä osin varsin rajatuissa tilanteissa (verosopimukset, edellytykset täyttävät ETA-valtiot jne.). Yksittäistapauksissa veron määrät voivat kuitenkin muodostua yksittäistapauksessa suuriksi, mikä osaltaan voi lisätä veroriitojen todennäköisyyttä. Lisäksi osa sääntelystä jää varsin avoimeksi (esimerkiksi maastapoistumisarvon määrittäminen, vakuuden vaatimisen perusteet). Muun muassa näistä syistä on syytä seurata myös Verohallinnolle aiheutuva hallinnollista lisätyötä. Muutosta olisi syytä seurata samassa yhteydessä kokonaisuutena muiden samanaikaisten verolainsäädännön muutosten vaikutusten tarkastelun yhteydessä.

### **Yhteenveto**

Hallituksen esitysluonnosta voidaan kokonaisuutena pitää pääasiallisesti onnistuneena. Lainsäätäjän liikkumavara asian sääntelyssä jää vähäiseksi, kuten lausunnon alussa on mainittu. Muutoksen haasteellisuutta lisää myös se, että eräitä voimassa olevia säännöksiä (EVL 51 e ja EVL 52 e.2-3 §) ei ole voitu soveltaa niihin liittyvien EU-oikeudellisten ongelmien vuoksi. Sen vuoksi muutoksen lähtökohtana ei näiltä osin ole tavanomaista ja vakiintunutta tulkintakäytäntöä. Esitetty käsitteiden kasvava moninaisuus voi luoda omat ongelmansa.

Edellä olen pyrkinyt esittämään muutamia huomioita lainvalmistelussa mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli valtiovarainministeriö katsoo lausunnon antavan siihen aihetta.

Vaasassa 8.8.2019

Juha Lindgren  
vero-oikeuden professori, ma.  
Vaasan yliopisto