

Valtiovarainministeriölle

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta (lausuntopyynnön diaarinumero: VN/10314/2023)

### *Lausunto*

Kunnioittaen KPMG Oy Ab lausuu seuraavaa otsikossa mainittuun lausuntopyyntöön liittyen:

1. Nähdäksemme liiketoimintasiirtoon ehdotetun muutoksen ja sen motiivien sekä tavoitteiden perusteella voisi olla aiheellista tarkistaa myös muiden varainsiirtoverolakiin kirjoitettujen, yritysjärjestelyjen varainsiirtoveroneutraalisuuteen liittyvien ilmaisujen tarkoituksenmukaisuutta. Tältä osin viittaamme erityisesti VSVL 4 ja 15 §:iin, jotka sisältävät ilmaisun toiminnan jatkamisesta ja jakautumisen osalta viittauksen EVL 52 c §:ään. Ainakin yleisseuraantojen osalta pitäisi korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisujen KHO 2021:182 ja KHO 2021:183 perusteella olla ilmeistä, ettei sulautumisen ja jakautumisen neutraali kohtelu edellytä varainsiirtoverotuksessa toiminnan jatkumista. Lain sanamuotoon kirjoitettu ilmaisu ei siis ainakaan näiden järjestelyjen osalta muodosta itsenäistä kriteeriä varainsiirtoverotuksen neutraalisuudelle, ja varainsiirtoverotuksen luonne oma-aloitteisena verona huomioon ottaen lain sanamuodon tulisi olla tarkkarajainen ja selkeä. Sanamuodon tarkkarajaisuus ja selkeys palvelisivat myös oikeusvarmuutta ja perustuslain 81 §:n mukaista verotuksen legaliteettiperiaatetta<sup>1</sup>. Näistä näkökulmista sanamuodon nykymuoto voi aiheuttaa tarpeettomia sekaannuksia ja väärinymmärryksiä niille verovelvollisille, jotka eivät tunne korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tai ymmärrä sen merkitystä. Nämä tilanteet voivat heijastua tarpeettomasti myös veroviranomaisten hallinnolliseen taakkaan.
2. Edellä mainittuun EVL 52 c §:n viittaukseen liittyen, viittaus näyttäytyy jo pelkästään edellä mainittujen korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisujen perusteella merkityksettömältä jakautumisen yleisseuraantoluonne huomioon ottaen. Toisaalta viittaus näyttäytyy lähinnä teknisluonteiselta ratkaisulta, jolla jakautumisen varainsiirtoveroneutraalisuus on ulotettu vuonna 2007 myös osittaisjakautumiseen (ks. HE 247/2006, s. 9). Alkuperäisessä, vuonna 1995 säädetyssä varainsiirtoverolaissa jakautumisen veroneutraalisuus sidottiin ainoastaan yhtiöoikeuteen ilman viittauksia elinkeinoverolakiin ja tarkoituksena ulottaa leimaverotuksessa kehittynyt yleisseuraantopohjaisten oikeustoimien neutraalisuus myös yhtiöoikeudellisesti moitteettomaan jakautumiseen (...varainsiirtoverolakia koskevissa esitöissä mainitaan, että osakeyhtiöön ollaan lisäämässä jakautumista koskevat säännökset, ja osakeyhtiölain tultua voimaan, sen mukainen jakautuminen, jossa jakautuva yhtiö purkautuu, rinnastetaan varainsiirtoverotuksessa sulautumiseen: ks. HE 121/1996 vp. s. 17–18)<sup>2</sup>. Sikäli kuin käsityksemme on oikea, liittyy EVL 52 c §:n viittaukseen samoja Suomen verojärjestelmän peruseriaatteisiin kytkeytyviä ongelmia, joita olemme maininneet edellä kohdassa 1 ja jotka voisivat olla korjattavissa nykyisen muutoshankkeen puitteissa.
3. Ehdotettu muutos lainasaamiseen liittyvän luovutuksen veronalaisuudesta todennäköisesti palvelee niitä samoja tavoitteita, joiden puitteissa varainsiirtoverolakia muutettiin vuonna 2013. Aikaisempi muutos johti useampaan muutoksenhakuprosessiin, joka olisi mahdollisesti ollut vältettävissä tarkemmalla lainsäädännöllä ja esitöillä. Tältä pohjalta ehdotettua

<sup>1</sup> Ks. legaliteettiperiaatteen merkityksestä varainsiirtoverotuksessa KHO 2019:121 ja KHO 2019:122.

<sup>2</sup> Ks. myös Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyjen verotus, WSOYpro, 2007 s. 160–161.

lain sanamuotoa voisi olla aiheellista tarkistaa siltä osin, voitaisiinko siinä määrittää tarkemmin ilmaisujen ”luovutuksen yhteydessä”, ”tai muutoin siihen liittyen” ja ”luovuttajan hyväksi” merkityssisältöä. Esimerkiksi ilmaisun ”luovuttajan hyväksi” merkityssisältöä voisi olla mahdollista tarkentaa esimerkkiluettelolla, jonka mukaisissa tilanteissa suorituksen ei katsota tulevan arvopaperin luovuttajan hyväksi. Tällainen tilanne voisi olla kysymyksessä esimerkiksi silloin, kun kohdeyhtiön myyjä tai sen intressipiiriin kuuluva taho on antanut pankkitakauksen kohdeyhtiön velasta ja kohdeyhtiö on vakaavarainen. Vähintään varsinaisen hallituksen esityksen olisi hyvä sisältää enemmän esimerkkejä lainkohdan tulkinnasta ja, sikäli kuin aiheellista, mahdollisen toteamuksen siitä, että lainkohdan tulkinnassa voidaan ottaa huomioon VSVL 20 §:n 1 momenttia koskeva oikeuskäytäntö.

4. In-natura voitonjakoja koskeva käänteinen verovelvollisuus on luonnoksessa kytketty tiukasti OYL:n 13 luvun 1 §:n momentin 1 kohtaan, jonka mukainen varojenjako suoritetaan joko voittovaroista tai sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta. Täysin ei voida poissulkea sitä, että in-natura varojenjako suoritetaan myös sidotusta omasta pääomasta esimerkiksi osakepääomaa alentamalla ja tästä näkökulmasta käännetyn verovelvollisuuden kytkemistä ehdottomasti vain vapaasta omasta pääomasta suoritettavaan varojenjakoön ei välttämättä ole perusteltua. Ottaen huomioon myös ehdotuksen taustalla vallitsevat motiivit ja tavoitteet, käännetty verovelvollisuus voisi olla aiheellista ulottaa myös osakeantiin, jossa yhtiö luovuttaa sellaisia omia osakkeita, jotka eivät ole uusia tai joita yhtiö ei ole saanut itselleen suunnatussa osakeannissa. Myös näissä, usein henkilöstöanteihin liittyvissä tilanteissa on käytännöllistä, että yhtiö maksaa omien osakkeiden luovutuksesta aiheutuvan varainsiirtoveron sen sijaan, että ilmoitus- ja varainsiirtoverovelvollisuus jää kunkin luovutuksensaajan kannettavaksi.

Helsingissä, 15.9.2023

KPMG OY AB

Ari Engblom  
Partner  
+358 20 760 3374  
ari.engblom@kpmg.fi

Aki Kokko  
Manager  
+358 20 760 3803  
aki.kokko@kpmg.fi