

Asia: VN/10314/2023

## **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta**

### Lausunnonantajan lausunto

#### **Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esityksestä eduskunnalle varainsiirtoverolain muuttamisesta ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä varainsiirtoverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

#### Johdanto

Asianajajaliiton oikeuspoliittisen työn lähtökohtana ovat perus- ja ihmisoikeuksien sekä oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Asianajajaliitto pyrkii näin ollen painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen ja oikeusturvaan liittyviä näkökulmia.

Verotuksen alalla oikeusvaltioperiaate ilmenee erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksina. Oikeusvaltioperiaatteen ilmentymänä voidaan pitää myös perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla.

#### Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Varainsiirtoverotus on oma-aloitteista verotusta. Varainsiirtoveron perusteen ja määrän tulee olla jokaisen verovelvollisen laskettavissa. Varainsiirtoverovelvollisuus voi ulottua myös Suomessa rajoitetusti verovelvollisiin esimerkiksi varainsiirtoverolain 16 §:n 3 momentin viittaamissa luovutuksissa.

Tyypillisesti varainsiirtovero on suoritettava kahden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Tämän johdosta varainsiirtoverolain 39 §:n mukaisen ennakkoratkaisun hakeminen ei, sen käsittelyaika huomioiden, välttämättä ole käytännön tilanteessa mahdollista. Tämän ohella varainsiirtoverolaki ei nykymuotoisena mahdollista sitä, että luovuttaja hakisi ennakkoratkaisua jos luovuttaja ei ole vastuussa verosta.

Edellä mainittujen seikkojen johdosta oikeusvarmuus ja ennakoitavuus korostuvat varainsiirtoverotuksessa. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan hallituksen esityksen luonnoksessa esitetyt muutokset palvelevat tätä tarkoitusta valtaosin hyvin. Varainsiirtoverolain sanamuoto ja oikeuskäytännössä viime vuosina usein arvioitu lain esitöiden sanamuoto tulee kuitenkin olla korostetun selkeää, jotta lakia ei sovelleta lainsäätäjän tarkoitusta laajemmin.

Kommentit hallituksen esityksen luonnoksesta yleisesti

Hallituksen esityksen luonnoksen mukaisia kuntien ja kuntayhtymien omaisuudensiirtoihin liittyvien saantojen varainsiirto- ja tuloverokohtelun muutoksia voidaan pitää perusteltuina etenkin omaisuudensiirtojen tausta ja tarkoitus huomioiden.

Niin ikään luonnoksessa esitettyä varainsiirtoverovelvollisuuden asettamista luovutuksensaajan sijaan luovuttajalle osingonjaossa in natura voidaan pitää käytännön kannalta perusteltuna muutoksena joka kiistatta keventää voitonjakoon liittyvää hallinnollista taakkaa. Samoin liiketoimintasiirron varainsiirtoverovapauden perusteiden selventäminen ja palautusmenettelystä luopuminen keventää verovelvollisten hallinnollista taakkaa.

Kommentit hallituksen esityksen luonnoksesta ehdotetun 17 §:n muutoksen osalta

Hallituksen esityksen luonnoksessa ehdotetaan laajennusta varainsiirtoverolain 17 §:n arvopaperin määritelmään. Ehdotuksen taustalla todetaan olevan korkeimman hallinto-oikeuden osakaslainojen myyntiä koskenut ratkaisu KHO 2019:121, ja muutoksen tarkoituksena todetaan olevan veropohjan palautus ennen ratkaisua vallinneeseen ja vuoden 2013 muutoksilla tavoiteltuun tilaan.

Hallituksen esityksen luonnoksessa (s. 25) todetaan, että ratkaisun jälkeen luovuttajan lainasaatavan hankkiminen kohdeyhtiöltä olisi muodostunut tavaksi. Yrityskaupoissa on kuitenkin ollut jo ennen ratkaisua KHO 2019:121 varsin tyypillistä, että ostaja on hankkinut sekä kohdeyhtiön osakkeet että myyjiltä olevat osakslainasaatavat. Keskeisiä liiketaloudellisia syitä ovat tyypillisesti kohdeyhtiön lisärahoituksen järjestäminen kaupan jälkeen sekä lainojen etusijajärjestyksen luominen, ja/tai ostajan kaupan jälkeen toteuttama integraatio ostajan konserniin. Ennen kaikkea, myyjillä

tyypillisesti ei ole halua jäädä rahoittamaan kaupan kohteena olevaa operatiivista yhtiötä kaupan jälkeen minkä johdosta myyjien intressissä on usein myydä osakslainat. Varainsiirtoverolain vuosien aikana vaihdellut tulkinta ei ole vaikuttanut näihin periaatteisiin.

Mikäli varainsiirtoveropohja halutaan laajentaa osakkeiden kauppaan liittyviin osakslainoihin, muutos tulee tehdä verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta tarkoin rajatusti ja selkeästi. Asianajajaliitto katsoo, että hallituksen esitys jättää käytännössä avoimeksi, mitä lainoja tarkkaan ottaen kuuluu varainsiirtoveropohjaan ja mitkä lainat tulee sulkea ulkopuolelle. Asianajajaliitto toteaa, että etenkin hallituksen esityksen luonnoksessa olevaa viittausta siihen, että varainsiirtoveropohjaan kuuluvana saatavana pidettäisiin myös ” - - muulta kuin kaupan kohteena olevalta yhtiöltä olevaa lainasaatavaa, kun se luovutetaan arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai siihen liittyen ja suoritus lainasaatavan luovutuksesta tulee välittömästi tai välillisesti arvopaperin luovuttajan hyväksi” voidaan pitää tulkinnanvaraisena. Hallituksen esityksen luonnoksen sivulla 25 esitettyä esimerkkiä mukaillen: jos luovuttaja myy samalle ostajalle samassa kaupassa suomalaisen kiinteistöyhtiön omistavan suomalaisen holdingyhtiön ja ruotsalaisen kiinteistöyhtiön omistavan ruotsalaisen holdingyhtiön ja kaupan kohteeseen kuuluvat luovuttajan kummallekin kiinteistöyhtiölle antamat lainat, luonnoksen tekstin valossa jää Asianajajaliiton käsityksen mukaan epäselväksi luetaanko myös ruotsalaiselle yhtiölle annettu laina varainsiirtoveron perusteeseen.

Asianajajaliitto ehdottaa edellä viitattua lausetta poistettavaksi. Tämän lisäksi ehdotetaan, että 17 §:n 1 momentin 2 kohdan viittaukset lainasaamiseen tulisi korvata viittauksilla osakslainasaamiseen. Edellä viitattuun säännöskohtaisten perustelujen kohtaan olisi myös aiheellista täsmentää, että säännöksessä tarkoitettuna lainasaamisena pidetään vain varainsiirtoverolain 17 §:n 1 momentin kattamalta kaupan kohteena olevalta yhtiöltä olevaa osakslainasaatavaa, jonka suoritus tulee välittömästi tai välillisesti arvopaperien luovuttajan hyväksi.

Kommentit hallituksen esitykseen luonnoksesta ehdotetun 16 §:n muutoksen osalta

Asianajajaliitto katsoo, että hallituksen esityksen luonnoksessa ehdotettu laintasoinen kirjaus siitä, että eräät rajoitetusti verovelvolliset luovutuksensaajat voivat suorittaa varainsiirtoveron omaaloitteisesti perimisvelvollisen luovuttajan puolesta, helpottaa lain käytännön soveltamistilanteita.

Ehdotettu 16 §:n muutos rajautuu tilanteeseen, jossa luovutuksensaaja on oma-aloitteisesti maksanut veron. Koska varainsiirtoveron maksutiedot eivät ole julkisia, luovuttajan voi olla vaikea tietää onko hän käytännössä vapautunut perimisvelvollisuudestaan.

Asianajajaliitto ehdottaa harkittavaksi, olisiko säännös laajennettavissa tilanteeseen, jossa luovutuksensaaja on sitoutunut luovutussopimuksessa maksamaan varainsiirtoveron.

Ehdotus arvopaperien takaisinosto- tai lainaussopimuksen perusteella tehtävien luovutusten osalta

Arvopaperin takaisinostosopimuksen tai lainaussopimuksen perusteella tehtäviä luovutuksia ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n mukaan pidetä tietyin edellytyksin luovutuksena. Verotuskäytännössä näitä luovutuksia on pidetty myös varainsiirtoverottomina, mutta asiasta ei ole kirjausta lain tasolla.

Pörssilistautumisessa on tavanomaista, että osakkeiden ylikysyntään varaudutaan siten, että osa omistajista varautuu lainaamaan osakkeitaan väliaikaisesti ylikysynnän kattamiseksi, jotta listautuminen onnistuu. Asian selventäminen lain tasolle helpottaisi listausten toteuttamista.

Asianajajaliitto ehdottaa, että varainsiirtoverolakiin lisättäisiin selvyiden vuoksi nimenomainen säännös näiden luovutusten varainsiirtoverovapauden osalta.

Ehdotukset ennakkoratkaisumenettelyyn liittyen

Edellä todetusti varainsiirtovero on verovelvollisen oma-aloitteisesti laskettava ja suoritettava vero. Näin on riippumatta siitä, että soveltamiskysymykset voivat toisinaan haastavia. Asianajajaliitto katsoo, että varainsiirtoveron ennakkoratkaisumenettelyä olisi edellä mainitun johdosta syytä kehittää kahdelta osin.

Ensiksi, varainsiirtoverolain 39 §:n 1 momentissa ei nykyisellään nimenomaisesti mainita, kuka voi hakea varainsiirtoveron ennakkoratkaisua. Verohallinnon tulkinnan mukaan varainsiirtoverotuksen ennakkoratkaisua voi hakea vain verovelvollinen tai joku muu, joka on varainsiirtoverolain mukaan vastuussa verosta. Asianajajaliitto ehdottaa, että ennakkoratkaisun hakemismahdollisuus laajennettaisiin myös luovuttajaan, vaikka luovuttaja ei vielä ennakkoratkaisuhakemuksen jättämisen hetkellä tietäisi tuleeko hän lopulta olemaan vastuussa verosta vai ei. Muutos olisi toteutettavissa esimerkiksi laajentamalla lain 39 §:n 1 momentti nimenomaisesti kattamaan luovuttajan ja luovutuksensaajan.

Toiseksi, Asianajajaliitto toteaa että varainsiirtoverolaki ei mahdollista ennakkoratkaisuhakemusta keskusverolautakunnalta. Keskusverolautakunnalta voidaan nykyisellään hakea ennakkoratkaisua esimerkiksi tulo-, arvonlisä-, lähdevero-, ja vakuutusmaksuveroihin liittyvistä kysymyksistä. Asianajajaliiton käsityksen mukaan nykytila varainsiirtoverotuksen osalta ei perustu mihinkään objektiiviseen seikkaan. Mahdollisuus hakea ennakkoratkaisua keskusverolautakunnalta myös varainsiirtoverotusta koskevista kysymyksistä lisäisi verotuksen ennakoitavuutta ja palvelisi oikeusvarmuutta.

Helsingissä 20. päivänä syyskuuta 2023

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson

Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATI

Asianajaja Ville Alahuhta, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.

Enne Heidi  
Suomen Asianajajaliitto