

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

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta

SVA kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Yleistä hallituksen esitysluonnoksesta

Yleisesti esitettyjä muutoksia voidaan pitää perusteltuina. Varainsiirtoverolaki on useilta kohdin epäselvä ja puutteellinen, ja SVA pitää hyvänä, että lakia korjataan. SVA esittää tässä lausunnossaan joitakin huomioita ja ehdotuksia muutoksiksi ja lisäyksiksi.

Liiketoimintasiirron verovapaus

Luonnoksessa esitetään vaatimuksen poistamista siitä, että luovutuksen tulee tapahtua toimintaa jatkamaan perustetulle yhtiölle, sekä palautusmenettelystä luopumista. Muutos on ehdottoman hyvä ja tarpeellinen.

SVA kiinnittää huomiota siihen, että ehdotetun uuden säännöksen sanamuodon mukaan verovapaassa liiketoimintasiirrossa luovutuksen tulee tapahtua ”toimintaa jatkavalle yhtiölle”. Vastaava ilmaus sisältyy nykyisin jakautumista ja sulautumista koskeviin säännöksiin. Jakautumista ja sulautumista koskevien varainsiirtoverolain säännösten esitöissä, sen paremmin kuin tämän uuden liiketoimintasiirtoa koskevan säännöksen esitöissä, ei ole kerrottu, kuinka ”toiminnan jatkamisen” edellytystä tulisi tulkita lakia sovellettaessa – ennemminkin lain esitöiden perusteella vaikuttaa siltä, ettei ilmaukselle olisi tarkoitettu annettavan itsenäistä merkitystä. SVA huomioi, että tämä on linjassa sen kanssa, että myöskään osakeyhtiölain (”OYL”) jakautumista ja sulautumista koskevat säännökset eivät sisällä erillistä edellytystä toiminnan jatkamisesta, kuten eivät myöskään elinkeinotoiminnan verottamisesta annetun lain (”EVL”) säännökset sulautumisen ja jakautumisen tuloveroneutraaliudesta.

SVA näkee ongelmallisena, jos jakautumisen, sulautumisen ja liiketoimintasiirron verovapauden edellytykseksi varainsiirtoverolaissa asetetaan muista laeista poiketen edellytys toiminnan jatkamisesta. Tällaisen lisäedellytyksen asettamiselle pelkästään varainsiirtoverotuksessa on vaikea nähdä perusteita, ja se vaikuttaa ylipäänsä tarpeettomalta huomioiden, että esimerkiksi veronkiertotilanteisiin puututaan oman erillisen säännöksensä nojalla. Mikäli kyseessä on käytännössä tarpeeton ”täyteilmaus”, jolle ei ole annettava itsenäistä merkitystä, kuten SVA:n käsityksen mukaan on, ilmaus on lähinnä omiaan aiheuttamaan tarpeettomia tulkintaongelmia.

SVA ehdottaa, että liiketoimintasiirron verovapauden edellytykseksi kirjataan, että luovutus tapahtuu ”vastaanottavalle yhtiölle” sen sijaan, että edellytyksenä olisi luovutus ”toimintaa jatkavalle yhtiölle”, ja että sama korjaus tehdään myös jakautumisen ja sulautumisen verovapautta koskeviin lainkohtiin.

Mikäli ilmaus säilytetään, SVA pyytää, että hallituksen esityksessä tuodaan selvästi ilmi, kuinka sitä tulee soveltaa.

Jakautumisen varainsiirtoverovapaus

SVA toteaa, että liiketoimintasiirron verovapauden edellytysten muutosten sekä edellä käsitellyn ”toiminnan jatkamisen” edellytyksen poistamisen lisäksi varainsiirtoverolain eritysjärjestelysäännökset kaipaisivat muitakin korjauksia.

Varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momenttiin sisältyy ainoastaan jakautumista koskeva lisäedellytys, jonka mukaan jakautuminen tulee toteuttaa paitsi yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti, myös EVL 52 c §:n mukaiset tuloveroneutraaliuden edellytykset täyttäen. Yhteisömuodon muutoksen ja sulautumisen osalta järjestelyn varainsiirtoverottomuudelle ei ole asetettu vastaavaa lisäedellytystä. Tällainen pelkästään jakautumista koskeva lisäedellytys ei SVA:n käsityksen mukaan ole perusteltu. SVA huomioi lisäksi, että osakeyhtiölakiin on maaliskuun 2023 alusta lisätty uusi säännös

yhtiöittämillä tapahtuvasta jakautumisesta, johon EVL 52 c § ei sanamuotonsa ja Verohallinnon ohjeen ”Yritysjärjestelyt ja verotus -jakautuminen” (VH/3512/00.01.00/2023) mukaan sovellu.

SVA ehdottaa, että lakia selkeytetään ja yhtenäistetään poistamalla lisäedellytys jakautumisen EVL 52 c §:n mukaisuudesta.

Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava

SVA kiinnittää ensinnä huomiota hallituksen esityksen kuvaukseen siitä, että korkein hallinto-oikeus olisi vuonna 2019 muuttanut oikeustilaa päätöksillään KHO:2019:121 ja 23.9.2019 t 4253. Kuten KHO totesi, on lain sanamuodolla korostunut merkitys vero-oikeudessa ja erityisesti oma-aloitteisessa verotuksessa. Päätöksessään KHO teki ratkaisun legaliteettiperiaatteen mukaisesti lain sanamuodon perusteella, ja osoitti samalla Verohallinnon ohjeissaan tekemän tulkinnan, joka oli perustunut lain esitöihin, tässä tapauksessa vääräksi. Väite, että KHO olisi ratkaisullaan muuttanut sitä edeltävää oikeustilaa näyttäytyy erikoisena sekä oikeuslähdeopin että vallan kolmijaon kannalta. SVA ehdottaa, että kuvausta harkitaan vielä uudestaan.

Vuonna 2013 varainsiirtoverolakia muutettiin siten, että arvopaperin luovutuksessa varainsiirtoveron pohjaan luettavaksi vastikkeeksi tuli katsoa myös ”luovutuksensaajan muulle kuin luovuttajalle tekemä suoritus, joka on luovutussopimuksen ehtona, samoin kuin suoritusvelvoite, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksen ehtojen mukaan ottanut vastattavakseen luovuttajalle tai muulle taholle, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi”. Veropohjaa laajennettiin siis ilman muutoksia arvopaperin määritelmään.

Nyt käsillä olevassa luonnoksessa varainsiirtoveron pohjaa ehdotetaan laajennettavaksi edelleen, tällä kertaa käsittämään myös arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutetuista lainasaatavista arvopaperin luovuttajan hyväksi tehty suoritus. Muutos on tarkoitus toteuttaa poikkeuksellisesti lisäämällä arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutetut lainasaatavat arvopaperin määritelmään. Tästä lopputuloksena on erikoinen kehäviittaus, ja kuten luonnoksessakin huomioidaan, tätä ratkaisua voidaan pitää ongelmallisena.

Luonnoksen mukaan veropohjan laajentaminen nimenomaisesti arvopaperin käsitettä muuttamalla olisi tässä yhteydessä kuitenkin välttämätöntä. Tätä perustellaan sillä, että KHO:n päätösten mukaan lainasaatavan myynnissä ei ole kyse lain soveltamisalaan kuuluvasta arvopaperin luovutuksesta. SVA huomioi, että arvopaperin määritelmän lisäksi KHO perusti päätöksensä erityisesti siihen, ettei lainasaatavien ostamista voitu pitää laissa tarkoitettuna ”suoritusvelvoitteen vastattavaksi ottamisena”. Tämäkin huomioiden arvopaperin käsitteen muuttaminen näyttäytyy tarpeettomana, ja vaikuttaa siltä, että veropohjan laajennus voitaisiin yhtä hyvin tehdä yksinkertaisesti lisäämällä arvopaperin luovutuksen yhteydessä lainasaatavan luovutuksesta myyjän hyväksi tehtävä suoritus

varainsiirtoverolain 20 §:n mukaiseen arvopaperin luovutuksesta maksettavan varainsiirtoveron pohjaan. Tämä olisi perusteltavissa helpommin kuin arvopaperin käsitteen laajentaminen.

SVA huomioi lopuksi, että luonnoksen sivulla 25 oleva kuvaus siitä, miltä taholta veropohjaan kuuluva lainasaatava voi olla, vaikuttaa epätarkalta. Tarkoituksena ei liene laajentaa veropohjaa esimerkiksi sellaisilta ulkomaisilta yhtiöiltä oleviin lainasaamisiin, joiden osakkeidenkaan luovutus ei olisi Suomen varainsiirtoverotuksen piirissä.

SVA ehdottaa, että arvopaperin käsitettä ei muuteta, vaan veropohjan laajennus tehdään lisäämällä varainsiirtoverolain 20 §:n mukaiseen varainsiirtoveropohjaan arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutetuista lainasaatavista tehty suoritus, joka tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi, kun lainasaatava on sellaiselta yhteisöltä, jonka liikkeeseen laskemiin, luovutuksen kohteena oleviin arvopapereihin varainsiirtoverolaki soveltuu.

Osakelainaus

EVL 6 §:n mukaan arvopaperin takaisinostosopimuksen tai arvopaperin lainaussopimuksen perusteella tehtäviä luovutuksia ei tietyin edellytyksin pidetä tuloverotuksessa luovutuksena. SVA ehdottaa, että varainsiirtoverolakiin kirjataan samoin selvyudeksi nimenomainen säännös varainsiirtoverovapauden osalta.

Varainsiirtoverottomuutta on verotuskäytännössä noudatettu jo sääntönä, mutta ilman kirjausta laissa asia aiheuttaa ylimääräisiä selvityksiä ja kuluja muun muassa pörssilistautumisten osalta. Pörssilistautumisissa on tavanomaista, että osakkeiden ylikysyntään varaudutaan siten, että osa omistajista varautuu lainaamaan osakkeitaan väliaikaisesti ylikysynnän kattamiseksi, jotta listautuminen onnistuu. Asian selkiyttäminen varainsiirtoverolaissa helpottaisi listautumisten järjestämistä Suomessa.

Rakentamisaikainen laina

Varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentin mukaan ”[k]un 3 momentissa tarkoitettu luovutus tapahtuu rakentamisaikana tai sitä aikaisemmin, vastikkeeseen luetaan 4 momentissa tarkoitettun yhtiölainausuuden sijasta luovutettuihin osakkeisiin kohdistuva osuus yhtiön kaikista veloista silloin, kun rakennus on valmistunut ja hyväksytty käyttöön otettavaksi tai omistusoikeuden siirtymishetkellä, jos omistusoikeus on siirtynyt ennen rakennuksen valmistumista ja käyttöönottoa. Vastikkeeseen luetaan myös osakkeisiin kohdistuva velkaosuus, jonka luovutuksensaaja on siihen mennessä maksanut yhtiölle tai luovuttajalle.”

SVA:n käsityksen mukaan varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentissa tarkoitettua rakentamisaikaista lainaa voi olla vain sellaisella yhtiöllä, jolla voisi olla yhtiölainaa, eli käytännössä asunto-osakeyhtiöllä tai keskinäisellä kiinteistöosakeyhtiöllä, ei esimerkiksi tavallisella kiinteistöyhtiöllä (ks. yhtiölainan osalta KHO 2019:135 ja KHO:2019:136).

Tätä vastoin Verohallinto kuitenkin katsoo ohjeessaan ”Varainsiirtovero arvopapereiden luovutuksessa” (VH/616/00.01.00/2022) seuraavasti (korostus tässä): ”Varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentin säännöstä sovelletaan asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ohella myös muun kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutuksiin. Muiden kiinteistöyhtiöiden yhtiöjärjestyksessä ei ole yleensä määräyksiä vastikeperusteista, joiden mukaan lainat kohdennetaan osakkeille. Tällöin velat on viime kädessä kohdennettava luovutettujen osakkeiden lukumäärän suhteessa kaikkiin yhtiön osakkeisiin.”

SVA ehdottaa, että varainsiirtoverolaissa selvennetään, mitä ns. rakentamisaikaisella lainalla tarkoitetaan.

Ennakkoratkaisu

Varainsiirtoverolaki sisältää mahdollisuuden saada varainsiirtoverotusta koskevaan kysymykseen Verohallinnon ennakkoratkaisu. Sen sijaan laki ei nykyisellään mahdollista ennakkoratkaisun saamista keskusverolautakunnalta. Esimerkiksi transaktiossa voi olla tilanne, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu on mahdollista hakea vain tuloverotuksen tai arvonlisäverotuksen osalta, kun taas varainsiirtoverokysymykseen ratkaisu on haettava erikseen Verohallinnosta. SVA ei pidä perusteltuna, että varainsiirtoverotus on kategorisesti rajattu ulos keskusverolautakunnalta haettavista ennakkoratkaisuista.

SVA pyytää, että lakiin lisätään mahdollisuus hakea varainsiirtoverotusta koskeva ennakkoratkaisu keskusverolautakunnalta.

Lain voimaantulo ja soveltaminen

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan lain on tarkoitus tulla voimaan 1.1.2024, käännettyä verovelvollisuutta koskevin osin (15 §) kuitenkin vasta 1.1.2025. Erikseen on mainittu, että sote-kiinteistöjen yhtiöittämistä koskevan verovapauden (ehdotettu uusi 43 a §) ja liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten (43 §) osalta lakia ehdotetaan sovellettavaksi jo hallituksen esityksen antamispäivänä ja sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tehtävään luovutukseen. SVA ehdottaa, että lakiehdotuksen sanamuotoa (esitysluonnoksen s. 38) tarkistetaan vastaamaan tätä.

Virpi Pasanen Jenni Parviainen

Suomen Veroasiantuntijat ry

Kankaanpää Jukka-Pekka
Suomen Veroasiantuntijat ry