VALTIONEUVOSTO
STATSRÅDET

HE 76/2019 vp

ATAD - Yritysten maastapoistumisverotus

Lainsäädäntöneuvos **Tarja Järvinen**

8.11.2019

Yleistä

- HE 76/2019 perustuu veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin (Anti Tax-Avoidance Directive, ATAD).
- Direktiivin mukaiset yritysten maastapoistumisverotusta koskevat säännökset hyväksyttävä kansallisesti viimeistään 31.12.2019 siten, että niitä sovelletaan 1.1.2020 alkaen.
- Lisäksi eräitä muutoksia elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä koskeviin maastapoistumisverotussäännöksiin.
- Tekninen viittauskorjaus EVL:ään.

Taustaa (1)

- Maastapoistumisverotuksella (exit tax) tarkoitetaan yleensä ottaen verotusta tilanteessa,
  - jossa varoja tai verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen valtioon ja lähtöjäsenvaltio menettää verotusoikeuden
- Varojen realisoitumaton arvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi.
- Suomessa ei ole yleistä yritysten maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Säädetään kuitenkin
  - eräissä rajat ylittävissä yritysjärjestelytilanteissa (EVL 52 e 2 - 3 mom ja 52 g 3 mom) ja
  - siirrettäessä varoja ulkomaisen yhtiön Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta (EVL 51 e §)

Taustaa (2)

Exit tax sääntelyä on ollut pitkään monissa EU-valtiossa, näiden EU-oikeudenmukaisuutta (sijoittautumisvapaus) arvioitu Euroopan unionin tuomioistuimessa (EUT).

- Jäsenvaltiolla on oikeus verottaa sen alueella syntyneitä piileviä arvonnousuja.
- Oikeasuhtaista se, että jäsenvaltio määrittää alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettavan veron.
- Veron välitön kantaminen maastapoistumishetkellä suhteetonta.
- On annettava mahdollisuus valita, maksaako veron heti vai maksaako veron määrän mahdollisine korkoineen myöhemmin.

EVL:n nykyisissä, rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä ja ulkomaisen yhteisön Suomessa olevaa kiinteää toimipaikkaa koskevissa maastapoistumisverotussäännöksissä ei ole veronmaksun lykkäämismahdollisuutta - ei ole voitu käytännössä soveltaa.

Yleistä ATAD:sta

- Direktiivissä säädetään vähimmäissuojasta, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöön.
- Ei estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yritysveropohjalle (Art 3).
- Direktiivi koskee yhteisöverovelvollisia.
- Maastapoistumisverotuksen osalta otettava kuitenkin huomioon EUT:n linjaukset siitä, milloin sääntelyä on pidettävä oikeasuhtaisena.
    - Direktiivissä säännökset maastapoistumisverotuksesta johtuvan veronmaksun lykkäyksestä.

ATAD-exit tax

Direktiivin mukaisesti säädettävä maastapoistumisverotuksesta tilanteessa, jossa

a) **varoja siirretään päätoimipaikasta** toisessa jäsenvaltiossa tai 3. maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, eikä päätoimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

b) **kiinteästä toimipaikasta siirretään varoja** toisessa jäsenvaltiossa tai 3. maassa sijaitsevaan päätoimipaikkaansa tai toiseen kiinteään toimipaikkaan, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

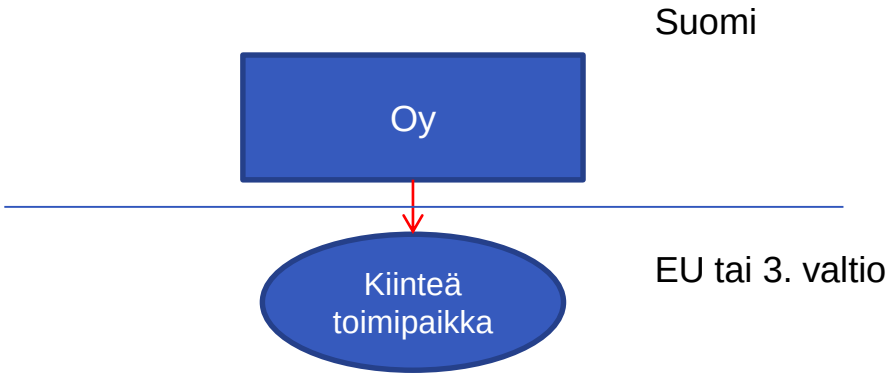
c) **verotuksellinen kotipaikka siirtyy** toiseen jäsenvaltioon tai 3. maahan (lukuun ottamatta varoja, jotka jäävät tosiasiallisesti liittymään kiinteään toimipaikkaan lähtövaltiossa).

d) **Kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään** pois jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon tai 3. maahan ja kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla ole enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

HE 76/2019 vp

- Direktiivin mukaiset maastapoistumisverotusta koskevat säännökset sisällytettäisiin EVL 51 e §:ään
- Viittaussäännökset myös TVL:ssä ja MVL:ssä
- Maksunlykkäyksestä VML 50 a §:ssä

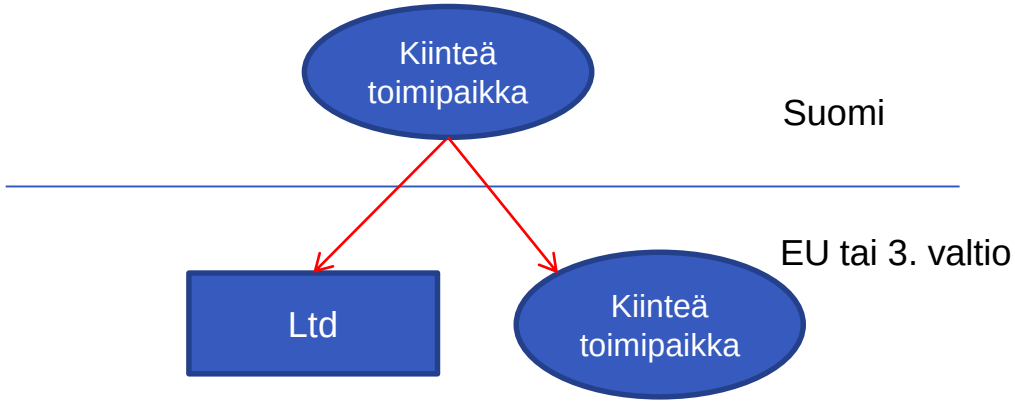
- Varoja siirretään päätoimipaikasta toisessa jäsenvaltiossa tai 3. maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan



- ”… ei enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja”
- Koskisi vain tilanteita, jossa valtioiden välinen kaksinkertainen verotus poistetaan kiinteän toimipaikan osalta vapautusmenetelmällä.
- Suomessa sovelletaan lähtökohtaisesti hyvitysmenetelmää.
- Tilanteita, joissa Suomi verottaisi exit tax:ia kohdan mukaisesti ei liene useita (Ranska, Egypti).

- Kiinteästä toimipaikasta siirretään varoja toisessa jäsenvaltiossa tai 3. maassa sijaitsevaan päätoimipaikkaan tai toiseen kiinteään toimipaikkaan, tai

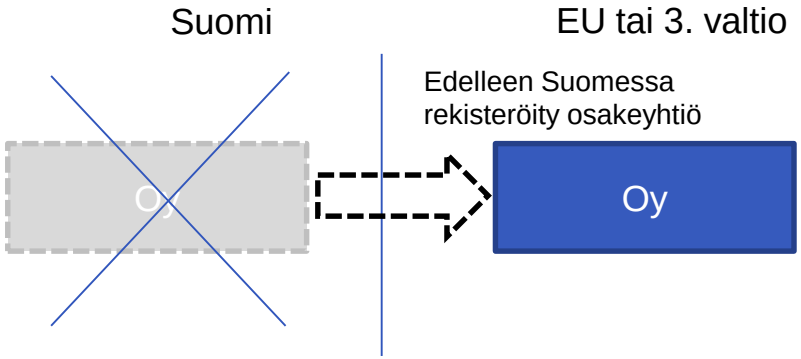
- kiinteän toimipaikan liiketoiminta siirretään pois jäsenvaltiosta



- Voimassa oleva EVL 51 e §: ”…omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan…”
- Helsingin HAO:n päätös 6.6.2013 (13/0910/4), jossa katsottu, että voimassa oleva EVL 51 e §:n säännös on sijoittautumisvapauden vastainen.

- Verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen jäsenvaltioon tai 3. maahan (lukuun ottamatta varoja, jotka jäävät kuulumaan kiinteään toimipaikkaan lähtövaltiossa)

Tilanne, jossa verosopimuksen nojalla katsotaan asuvan toisessa valtiossa



- ATAD Art 2 kohta 6): Verotuksellisen kotipaikan siirto: järjestely, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva, samalla kun verovelvollinen hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta valtiosta.
- Vaikka yhteisöä ei pidetä verosopimuksen nojalla enää Suomessa asuvana, säilyy kuitenkin kansallisen lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisena Suomessa.
- Verotusvallan turvaamiseksi säädettäisiin maastapoistumisverotuksesta myös tilanteessa, jossa verotuksellinen kotipaikka siirtyy verosopimuksen nojalla.

Direktiivissä myös säännökset

- Arvosta, joka tulee katsoa veronalaiseksi tuloksi
  - Direktiivin termi markkina-arvo, sisältää myös määritelmän
  - HE: maastapoistumisarvo
  - Vähennetään verotuksessa poistamaton hankintameno
- Varojen alkuarvosta vastaanottavassa jäsenvaltiossa
  - Lähtöjäsenvaltiossa käytetty arvo hyväksyttäisiin alkuarvoksi
  - Direktiivi mahdollistaa arvon riitauttamisen.
- Eräät tilapäiset siirrot maastapoistumisverotuksen ulkopuolella.

Veronmaksun lykkäys (1)

- Direktiivissä otettu huomioon EUT:n linjaukset siitä, minkälainen mahdollisuus verovelvolliselle on annettava maksunlykkäykseen.
- Maksunlykkäys mahdollinen silloin, kun varoja siirtyy toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon,
    - joka on tehnyt keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä apua (Norja, Islanti).
- Jos valitsee lykkäyksen, 5 vuoden aikana suoritettavat osamaksut
- HE: maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksunlykkäyksestä säädettäisiin VML 50 a §:ssä.

Veronmaksun lykkäys (2)

- Jos verovelvollinen lykkää veronmaksua, korkoa voidaan veloittaa verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan lainsäädännön mukaan.
  - HE: maksuerille laskettaisiin huojennettua viivästyskorkoa.
- Veronmaksun lykkäämiselle voidaan vaatia vakuutta, jos osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä.
- Direktiivissä säännökset, milloin veronmaksunlykkäys on keskeytettävä.
  - Esim. siirretyt varat luovutetaan tai siirretään myöhemmin kolmanteen maahan.
  - Vastaavat säännökset ehdotetaan sisällytettäväksi VML 50 a §:ään.

Lisäksi säädettäisiin…

- Varaukset katsottaisiin vastaavasti veronalaiseksi tuloksi, jos ne eivät jää liittymään kiinteään toimipaikkaan Suomessa.
- Viiden vuoden vanhentumisaika laskettaisiin kunkin maksuerän osalta erikseen.
- Maastapoistumisverotuksen kohteena olleiden varojen arvon huomioiminen nettovarallisuuslaskelmalla.
- Maksunlykkäysmahdollisuus myös yhteisöjen yleisradioveron osalta.

Suhde rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin

- ATAD ei sääntele maastapoistumisverotuksesta yritysjärjestelytilanteessa.
- EVL:n voimassaolevat rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä koskeva maastapoistumisverotussäännökset EVL 52 e ja g §:ssä
  - Siltä osin kuin päällekkäinen yritysjärjestelyjä koskevia EVL 52 e ja g §:n säännöksiä muutettaisiin.
- Lisäksi mahdollistettaisiin EU-oikeuden edellyttämä maksunlykkäys.
  - Maksunlykkäys vastaavalla tavalla kuin ATAD:n mukaisessa maastapoistumisverotuksessa.

VALTIONEUVOSTO
STATSRÅDET

Kiitos mielenkiinnosta!

tarja.jarvinen@vm.fi