Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

12.11.2019

HE 76/2019 vp

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Verojaosto on varannut **Elinkeinoelämän keskusliitto EK:lle ja Keskuskauppakamarille** tilaisuuden antaa kirjallinen asiantuntijalausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle niin sanotun ATA-direktiivin (EU) 2016/1164 (”direktiivi”) maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa koskien (HE 76/2019 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi).

Kun otetaan huomioon se, että voimassa oleva sääntely on selkeästi EU-oikeuden vastaista, hallituksen esityksessä esitetyt ovat pääosin perusteltuja ja direktiivin voimaansaattamisen edellyttämiä. Yksityiskohtaisempana lausuntonamme EK ja Keskuskauppakamari esittävät seuraavaa.

1 Voimassa oleva sääntely ja sen riittävyys

Suomen verolainsäädännössä ei ole tällä hetkellä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (”EVL”) 51 e, 52 e ja 52 g §:n säännöksiä lukuun ottamatta voimassa yrityksien maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä.

Suomen nykyinen lainsäädäntö ei kata kaikkia niitä maastapoistumistilanteita, joissa direktiivi edellyttää sääntelyä. Tämän lisäksi edellä mainitut EVL:n säännökset ovat nykyisessä muodossaan EU-oikeuden vastaisia. EU-oikeuden edellyttämiä muutoksia säännöksiin ei ole kuitenkaan tehty, vaikka niiden ongelmallisuus on havaittu jo useita vuosia sitten kotimaisen oikeusasteiden ja EU-tuomioistuimen antamien ratkaisujen perusteella. Suomessa ei ole siten tällä hetkellä voimassa sääntelyä, joka mahdollistaisi maastapoistumisverotuksen. Säännösten puuttumista ei ole ilmeisesti koettu merkittäväksi ongelmaksi.

Vaikka maastapoistumisverotusta koskevilla säännöksillä ei olisi Suomen kannalta juurikaan merkitystä, on Suomen kuitenkin implementoitava direktiivin säännökset (minimisuoja). Kun otetaan huomioon edellä mainitut seikat sekä sääntelyn ennaltaehkäisevä luonne, ei sääntelyn

voimaansaattamisen voida olettaa lisäävän Suomen verotuottoja. EK katsoo, että sääntelyn implementointi minimimuodossa on perusteltua.

Suomen ei ole perusteltua säätää maastapoistumisverotuksesta direktiivin minimivaatimuksia laajemmin. Implementointi tulee toteuttaa ns. minimimuodossa.

2 Unionin perusvapaudet ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Direktiivin muusta sisällöstä poiketen maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn tarkoituksena ei ole ensisijaisesti veron kiertämisen estäminen, vaan pikemminkin jäsenvaltioiden sääntelyn harmonisointi ja veropohjan turvaaminen. Tältä osin direktiivi perustuu OECD:n BEPS-työn sijaan enemmänkin EUT:n oikeuskäytännön kodifioitiin.

Esityksessä on käsitelty kattavasti maastapoistumisverotusta ja unionin perusvapauksien toteutumista koskevaa oikeuskäytäntöä. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on sinänsä hyväksytty asiaa koskeva kansallinen sääntely ja katsottu säännösten olevan tarpeen muun muassa verotusvallan tasapainoisen jakautumisen vuoksi. EUT:n mukaan jäsenvaltioiden säännösten ei kuitenkaan tule ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Direktiivillä perusvapauksien toteutuminen ja vapauksien edellytykset kansalliselle sääntelylle kodifioidaan osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä, mitä voidaan pitää perusteltuna. Tältä osin direktiivi ei jätä kansalliselle lainsäätäjälle juurikaan liikkumatilaa.

3 Korko ja vakuudet

Verolle, jonka maksua on lykätty, voidaan periä kansallisen lainsäädännön mukaista korkoa. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole otettu kantaa perittävän koron määrään. Lykkäyksen vuoksi maksettavaksi tulevan koron olisi kuitenkin tuomioistuimen ratkaisusta ilmenevät periaatteet huomioiden vastattava vertailukelpoisessa kansallisessa tilanteessa perittäväksi tulevaa korkoa. Jos vastaavassa kansallisessa tilanteessa ei voida periä korkoa, koron periminen maastapoistumistilanteessa ei ole EU-oikeuden mukaista.

Veron maksamisen lykkääminen on esitysluonnoksessa rinnastettu koron määräytymisen osalta jäännösveroon ja sille maksettavaksi tulevaan ns. huojennettuun viivästyskorkoon. Huojennettu viivästyskorko on seurausta siitä, että ennakonpidätykset ja muut asianomaisen verovuoden verotuksessa hyväksi luettavat määrät eivät riitä verovuodelta maksuunpantujen tuloverojen suoritukseksi. Huojennettu viivästyskorko

on ns. rahan hinta ja eroaa muista viivekorkolaissa säädetyistä koroista, jotka ovat seurausta siitä, että veroa ei ole maksettu eräpäivään mennessä[1]. Näin ollen rinnastus vaikuttaa perustellulta.

Vakuuden edellyttämistä veronmaksulle ei ole katsottu suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi ilman tapauskohtaisen riskiarvion tekemistä eikä se voi siten olla ns. automaattinen edellytys veronmaksun lykkäyksen myöntämiselle. Vakuuden periminen on mahdollista ainoastaan tilanteissa, joissa veron perimättä jääminen on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski. Sen sijaan maksettavaksi tulevan veron määrä on mahdollista vahvistaa poismuuttohetkellä. Esitetty sääntely vastaa direktiiviä ja EUT:n oikeuskäytäntöä.

4 Omassa toiminnassa syntynyt liikearvo

Esityksessä on todettu, että omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuloksi lukemista ei ehdoteta nyt säädettäväksi erikseen maastapoistumistilanteessa. Esityksen mukaan liikearvon tuloutumista olisi perusteltua tarkastella kokonaisuutena erillisessä selvityksessä myös erilaiset yritysjärjestelytilanteet huomioon ottaen.

Omassa toiminnassa syntynyt liikearvo ei ole yksiselitteisesti määritettävissä ja sen arvonmääritykseen liittyy merkittäviä käytännön vaikeuksia. Omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuleminen maastapoistumisveron pohjaan johtaisi lisäksi tilanteeseen, jossa kiinteän toimipaikan toiminnan loppuessa omassa toiminnassa syntynyt liikearvo tulee maastapoistumisveron kohteeksi, kun taas osakeyhtiötä purettaessa vastaavaa ei tapahdu. Näin ollen EK katsoo, että esityksessä tehty ratkaisu on perusteltu ja kannatettava.

5 Maastapoistumisarvon käsitteestä

Esityksessä on käytetty erillistä *maastapoistumisarvon* käsitettä, vaikka esimerkiksi direktiivissä käytetty käsite on markkina-arvo. Esityksestä ilmenevällä tavalla voimassa olevassa verolainsäädännössä on käytössä useita eri käsitteitä, jotka viittaavat saman tyyppiseen markkinaehtoiseen arvostukseen. Laissa olisikin perustellumpaa käyttää esimerkiksi selkeämpää ja direktiivin käsitteistöä vastaavaa markkina-arvon käsitettä tai muuta jo käytössä olevaa käsitettä.

* * *

Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Keskuskauppakamari

[1] Myrsky et al: Verotusmenettelyn perusteet (2017), s. 350.