Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 76/2019).

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Yleisiä huomioita

Hallituksen esityksen tarkoituksena on sisällyttää tuloverolainsäädäntöön niin sanotun veron kiertämistä estävän direktiivin 5 artiklan maastapoistumisveroa koskevat määräykset. Ehdotuksen mukainen sääntely vastaa varsin tarkasti direktiivin määräyksiä.

Vaikka maastapoistumisverot ovat lähtökohtaisesti sijoittautumisvapauden vastaisia, EU-oikeus ei kuitenkaan aseta estettä maastapoistumisveron perimiselle, koska maastapoistumisveron perimisellä voidaan varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä. Suhteellisuusperiaate kuitenkin edellyttää, että ETA:n sisäisissä tilanteissa verovelvollisen ei tarvitse maksaa veroa välittömästi, vaan verovelvolliselle on annettava mahdollisuus veron maksamiseen useamman vuoden aikana erissä. Oikeuskäytännön perusteella ainakin viiden vuoden pituinen maksuaika on suhteellisuusperiaatteen mukainen. Myös koron periminen verosaatavalle ja vakuuden vaatiminen tietyissä oloissa maksulykkäyksen saaneelta verovelvolliselta ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Veron kiertämistä estävän direktiivin mukainen sääntely täyttää oikeuskäytännössä muotoutuneet edellytykset maastapoistumisveron EU-oikeudelliselle hyväksyttävyydelle. Myös nyt ehdotetut muutokset tuloverolainsäädäntöön ovat ainakin olennaisilta osin linjassa EU-oikeuden kanssa – niin direktiivin kuin sijoittautumisvapauden kanssa. Koska ehdotetut maastapoistumisveroa koskevat säännökset perustuvat direktiivin, on niiden tulkinnassa otettava huomioon direktiivin sanamuoto ja tarkoitus.

Ehdotettu sääntely poistaa ne EU-oikeudelliset ongelmat, jotka ovat käytännössä estäneet nykyisten elinkeinotulon verottamisesta annetun lain maastapoistumisveroja koskevien säännösten soveltamisen ETA:n sisäisissä tilanteissa. Suomen verotusvallan turvaamisen kannalta on erikoista, ettei maastapoistumisveroa koskevia säännöksiä ole muutettu aiemmin vastaamaan EU-oikeuden vaatimuksia. Jäljelle jää kuitenkin vielä luonnollisia henkilöitä koskeva osakevaihdon maastapoistumisvero (EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentti), joka on oikeuskäytännön perusteella ristiriidassa sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa[1]. Osakevaihdon maastapoistumisvero ei kuulu veron kiertämistä estävän direktiivin soveltamisalaan, joten sitä koskevan sääntelyn muuttaminen ei ole tässä yhteydessä välttämätöntä. Tästä huolimatta olisi perusteltua, että osakevaihdon maastapoistumisveroa koskevat säännökset muutettaisiin mahdollisimman pian vastaamaan EU-oikeuden vaatimuksia.

Veron kiertämistä estävän direktiivin määräykset ovat minimisääntelyä, mikä mahdollistaisi kansallisesti Suomen verotusvaltaa laajemminkin turvaavan sääntelyn käyttöönottamisen. Unionin tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskeva ratkaisukäytäntö kuitenkin kaventaa tietyiltä osin tätä liikkumavaraa. Hallituksen esityksessä ei ehdoteta olennaisia laajennuksia maastapoistumisveron soveltamisalaan suhteessa direktiivin mukaiseen sääntelyyn. Tässä suhteessa hallituksen esitys poikkeaa aiemmin lausuntokierrolla olleesta esitysluonnoksesta, jossa maastapoistumisvero olisi koskenut myös elinkeinoyhtymiä ja elinkeinotoimintaa

[1] Viittaan tässä yhteydessä yhdessä Martti Niemisen kanssa valtiovarainministeriölle antamaani Tampereen yliopiston lausuntoon, joka koski tämän hallituksen esityksen luonnosta.

harjoittavia luonnollisia henkilöitä. Tällainen kansallinen laajennus ei olisi ollut direktiivin tarkoituksen mukainen, koska direktiivin johdannon 4 kappaleen mukaan direktiivin soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa muihin kuin yhteisöveroa maksaviin verovelvollisiin. Tosin direktiivi eivätkä myöskään perusvapaudet olisi estäneet tällaista laajennusta. Maastapoistumisveron soveltamisalan laajennus olisi yritysmuotoneutraliteetin kannalta perusteltu ratkaisu, mutta tällainen soveltamisalan vaatisi huolellisen valmistelun.

Hallituksen esityksessä on otettu huomioon useita muitakin lausuntokierroksella olleeseen hallituksen esitysluonnokseen annettuja kommentteja. Hallituksen esityksessä muun muassa ehdotetaan muutoksia nettovarallisuuden laskentaa koskeviin säännöksiin, joita ei ollut esitysluonnoksessa, ja maksulykkäyksen saavan veron määrän laskemisesta on otettu selventäviä esimerkkejä hallituksen esityksen yksityiskohtaisiin perusteluihin. Lisäksi esityksen perusteluja on monilta muilta osin täsmennetty.

2 Maastapoistumisarvo – markkina-arvo

Direktiivin mukaiset määräykset tulee saattaa osaksi kansallista sääntelyä. Tällöin direktiivin määräykset tulee sovittaa kansalliseen sääntelyyn siten, että ne kytkeytyvät mahdollisimman saumattomasti osaksi muuta kansallista verosääntelyä. Esimerkiksi terminologiset valinnat ja muut teknisluonteiset ratkaisut on syytä tehdä koko kansallisen sääntelyn kontekstissa ja samalla on otettava huomioon sääntelyn selkeys kuitenkin niin, että direktiivin tavoitteet toteutuvat. Tässä hallituksen esityksessä tämä toteutuu kohtuullisen hyvin. Tosin hallituksen esityksessä on sääntelyn keskeisimmän käsitteen osalta päädytty ongelmalliseen ratkaisuun.

Useissa hallituksen esitysluonnosta koskevissa lausunnoissa kiinnitettiin huomioita termiin maastapoistumisarvo. Maastapoistumisarvo luetaan verovelvollisen tuloksi ehdotetun EVL 51 e §:n mukaisissa soveltamistilanteissa. Direktiivissä käytetään maastapoistumisarvon sijasta käsitettä markkina-arvo (marknadsvärdet / market value). Toisin kuin hallituksen esityksessä on katsottu, selkeyden vuoksi olisi perusteltua, että myös elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa käytettäisiin direktiivin tapaan termiä markkina-arvo, koska markkina-arvo määrittää yleiskielellä selkeästi veronalaisen tulon arvostamisperusteen. Markkina-arvon käsitteen käyttämistä voidaan pitää perusteltuna myös siksi, että kyseistä termiä ei käytetä muussa tuloverolain säädännössä. Näin ei ole riskiä siitä, että termi olisi sekoitettavissa esimerkiksi tuloverolainsäädännössä käytettyihin todennäköisen luovutushinnan ja käyvän arvon käsitteisiin tai siirtohinnoittelussa käytettäviin käsitteisiin. Tosin näissä kaikissa on käytännössä kysymys ainakin lähes samasta asiasta. Lisäksi on huomattava, että terminologisesta valinnasta huolimatta maastapoistumisveron määrää laskettaessa maastapoistumisarvolle on joka tapauksessa annettava direktiivin mukainen sisältö: varojen markkina-arvo.

Maastapoistumisveron laskeminen

Maastapoistumisvero ei ole nimestään huolimatta erillinen veromuoto vaan maastapoistumistilanteissa verovelvollisen tuloksi luettava tuloerä. Maastapoistumisveron määrää laskettaessa veron kohteena olevien varojen maastapoistumisarvosta eli markkina-arvosta vähennetään varojen verotuksessa poistamaton hankintameno. Hallituksen esityksessä ei tuoda esiin sitä, että maastapoistumisverotus voi realisoida nettotulon sijasta myös nettomenon, jos varojen markkina-arvo on maastapoistumisveron realisoituessa pienempi kuin niiden verotuksessa poistamaton hankintameno. Tällainen nettomeno vähennetään muusta elinkeinotoiminnan tulosta (maatalouden tulosta tai muun toiminnan tulosta) ja sen perusteella voi muodostua myös elinkeinotoiminnan tulolähteen tappio (maatalouden tai muun toiminnan tulolähteiden tappio). Tämä seikka olisi ollut hyvä tuoda esiin myös hallituksen esityksen vaikutusarvioissa.

Maastapoistumisveron kohteena olevat varat ja varaukset

Direktiivissä tai hallituksen esityksessä ei ole määritelty sitä, mitä varoja maastapoistumisvero koskee. Näin varojen käsitteelle on annettava Suomen tuloverolainsäädännön mukainen varojen käsitteen mukainen sisältö. Varojen käsitettä käytetään tuloverolaeissa (TVL ja EVL) ja laissa varojen arvostamisesta verotuksessa. Tuloverolaeissa ei ole varojen määritelmää. Johtoa varojen käsitteen tulkintaan voitaneen hakea erityisesti ArVL 2.2 §:stä, jossa on määritelty nettovarallisuuden laskemista varten varojen käsite. Tulkinta-apua voitaneen hakea myös varallisuusverolain varojen käsitteestä. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että EVL 51 e.1 §:n varojen käsite kattaa kaikki yhteisön varat, joilla on varallisuusarvoa eli ne voitaisiin myydä riippumattomalle osapuolelle vastiketta vastaan.

Sijoittautumisvapaus kuitenkin edellyttää, että varojen käsitettä ei voida tulkita ETA:n sisäisissä maastapoistumisveron soveltamistilanteissa laajemmin kuin vastaavassa kansallisessa tilanteessa. Myös varojen maastapoistumisarvon veronalaisuus tulee määrittää samalla tavalla kuin vastaavassa kotimaisessa tilanteessa. Jos varojen luovutushinta on veronalainen kansallisessa tilanteessa, vastaavasti varojen maastapoistumisarvo on veronalainen. Jos varojen luovutushinta on kansallisessa tilanteessa verovapaa, varojen maastapoistumisarvo ei ole veronalaista tuloa. Esimerkiksi EVL 6 b §:n mukaiset verovapaasti luovutettavan käyttöomaisuusosakkeen maastapoistumisarvo ei voi olla veronalaista tuloa. Tästä asiasta olisi ollut hyvä ottaa hallituksen esitykseen selventävä maininta.

Omassa toiminnassa luotu liikearvo

Hallituksen esityksessä todetaan, että yhteisön omassa toiminnassa syntyneen liikearvon asettaminen maastapoistumisverotuksen kohteeksi olisi perusteltua, koska maastapoistumistilanteessa Suomi menettää oikeuden verottaa liikearvon perusteella kertyvää tuloa. Tämä koskisi erityisesti tilanteita, joissa kiinteän toimipaikan liiketoiminta siirretään pois Suomesta tai joissa yhteisön verotuksellisen kotipaikan katsotaan verosopimuksen nojalla siirtyneen toiseen valtioon. Maastapoistumisveron tavoitteen kannalta liikearvon verottaminen olisi perusteltua. Joillain aloilla huomattava osa yrityksen tai sen osan arvosta voi perustua yrityksen toiminnassa syntyneeseen liikearvoon. Hallituksen esityksessä kysymys liikearvon verokohtelusta jätetään kuitenkin epäselväksi.

Ehdotetun EVL 51 e.1 §:n sanamuodon perusteella on mahdollista tehdä päätelmä, jonka mukaan omassa toiminnassa luotu liikearvo ei kuulu maastapoistumisverotuksen piiriin. Maastapoistumisverotus kohdistuu lain sanamuodon perusteella yrityksen varoihin. Yrityksen omassa toiminnassa syntyneellä liikearvolla ei ole hankintamenoa verotuksessa eikä kirjapidossa, koska liikearvoa kerryttäneet menot on yleensä vähennetty vuosikuluina. Tästä syystä yrityksen omassa toiminnassa syntynyttä liikearvoa ei ole pidetty tuloverotuksessa eikä nettovarallisuutta laskettaessa varoina. Kysymys ei ole ArVL 2.2 §:ssä tarkoitetuista varoista: käyttö-, vaihto-, rahoitus- tai sijoitusomaisuudesta taikka verovuodesta 2020 alkaen muusta omaisuudesta eikä muusta sellaisesta omaisuudesta ja sellaisista pitkävaikutteisista menoista, joilla on varallisuusarvoa. Siten yrityksen omassa toiminnassa syntyneen liikearvon kuulumisesta maastapoistumisverotuksen piiriin tulisi mitä ilmeisimmin säätää erikseen. Sen sijaan vastikkeellisesti hankittua liikearvoa on vakiintuneesti pidetty varoina, joten tällainen liikearvo kuuluu lain sanamuodon perusteella maastapoistumisverotuksen piiriin.

Jos yhteisön omassa liiketoiminnassa syntynyt liikearvo ylipäätään kuuluu maastapoistumisverotuksen piiriin, liikearvon verottamista on tarkasteltava myös perusvapauksien kannalta, koska direktiiviinkään perustuva kansallinen sääntely ei saa olla ristiriidassa sijoittautumisvapauden kannalta. Maastapoistumisvero ei saa johtaa ankarampaan verotukseen kuin vastaava kansallinen tilanne. Tässä suhteessa on olennaista määrittää se, mikä kansallinen tilanne vastaa maastapoistumisveron realisoivaa tilannetta. Kysymykseen voinee tulla lähinnä yksittäisten omaisuuserien taikka koko liiketoiminnan tai sen osan vastikkeellinen luovutus tai yhtiön purkaminen.

Kiinteään toimipaikkaan kuuluvan varallisuuserän siirto pois Suomen verotusvallan piiristä voisi olla rinnastettavissa kyseisen varallisuuserän vastikkeelliseen luovutukseen. Sama koskee varojen siirtämistä ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan siten, että Suomi menettää varojen verotusoikeuden. Kiinteän toimipaikan koko liiketoiminnan siirto pois Suomen verotusvallan piiristä voisi olla puolestaan rinnastettavissa liiketoimintakauppaan. Yhteisön verotuksellisen kotipaikan siirto rinnastunee sen sijaan yhteisön purkamiseen.

Hallituksen esityksessä viitataan ratkaisuun KHO 2018:59, jonka mukaan EVL 52 e.3 §:n mukaisessa yritysjärjestelyiden maastapoistumisveron soveltamistilanteessa varojen käsitteelle ei voida antaa laajempaa sisältöä kuin yhteisön purkautumista koskevan EVL 51 d §:n soveltamistilanteissa. Tapauksessa suomalaisen yhtiön oli tarkoitus sulautua ruotsalaiseen emoyhtiöönsä, jolloin sulautuvan yhtiön Ruotsissa, Tanskassa ja Norjassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät varat ja velat siirtyvät yhtiön emoyhtiölle ja Suomen verotusoikeus kiinteiden toimipaikkojen varojen tuottamiin tuloihin päättyi. Aiemmassa ratkaisussa KHO 1998:26 on katsottu, ettei purkautuvan yhteisön liiketoiminnassaan luomaa liikearvoa ole pidettävä EVL 51 d §:ssä tarkoitettuna omaisuutena ja ettei sitä oteta huomioon purkautuvan yhteisön verotettavaa tuloa laskettaessa. Tässä suhteessa kotimaisen ja ulkomaisen yhteisön purkamisen verokohtelu ei voi olla erilaista. Sulautuvan yhtiön kiinteiden toimipaikkojen varoihin ei sovellettu EVL 52 e.3 §:n vuoksi jatkuvuusperiaatetta. Vastaavassa kansallisessa tilanteessa sulautuvan yhtiön katsotaan purkautuvan verotuksessa, joten korkein hallinto-oikeus katsoi, että myöskään EVL 52 e §:ää sovellettaessa purkautuvan yhtiön kiinteiden toimipaikkojen liiketoiminnassa syntynyt liikearvo ei ollut purkautuvan yhtiön tuloa. Siten yritysjärjestelyiden maastapoistumisverotustilanteet ovat rinnastettavissa yhtiön purkamiseen.

Hallituksen esityksessä liikearvon verokohtelu jätetään edellä mainittua ratkaisun KHO 2018:59 lyhyttä selostusta lukuunottamatta avoimeksi. Asiasta todetaan yhteenvedon omaisesti seuraavaa: ”Koska liikearvon verokohtelu liittyy keskeisesti myös siihen, millä tavalla purkua kohdellaan verotuksessa, ei omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuloksi lukemista ehdoteta nyt säädettäväksi erikseen maastapoistumistilanteessa. Liikearvon tuloutumista olisi perusteltua tarkastella kokonaisuutena erillisessä selvityksessä myös erilaiset yritysjärjestelytilanteet huomioon ottaen.” Tulon veronalaisuuden kannalta joissain tilanteissa hyvinkin merkittävän kysymyksen avoimeksi jättäminen ei ole perusteltu ratkaisu. Liikearvon verokohtelu olisi tullut avata hallituksen esityksessä huomattavasti paremmin. Hallituksen esityksessä viitataan myös asiasta tehtävään erilliseen selvitykseen. Tällainen selvitys olisi ollut syytä tehdä ennen lakiesityksen antamista. Verotuksen ennustettavuuden ja verovelvollisen oikeusturvan kannalta tilanne ei ole hyvä.

Varaukset

Maastapoistumisverotusessa varaukset luettaisiin EVL 51 e.4 §:n perusteella veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin ne eivät jää tosiasiassa liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Tämä säännös on perusteltu, koska kansallisessa tilanteessa varaukset luetaan purkautuvan yhtiön tuloksi. Varauksia koskeva säännös ottaa huomioon myös direktiivin tavoitteet. Säännöstä sovellettaessa on kuitenkin otettava huomioon se, että varaukset voidaan lukea tuloksi, vain jos ne luettaisiin tuloksi vastaavassa kansallisessa tilanteessa.

Maatalouden ja muun toiminnan tulolähteet

Maastapoistumisvero koskee kaikkia tulolähteitä, koska direktiivi ei mahdollista tulolähteistä johtuvia eroja direktiivin minimisäännösten soveltamisessa. Osa maastapoistumisveron soveltamistilanteista on sidottu direktiivissä siihen, että varoja siirretään Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta siten, että Suomella ei ole tämän jälkeen oikeutta verottaa näitä varoja. Tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaisessa verotuksessa ei tunneta kiinteän toimipaikan käsitettä, koska TVL 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka syntyy vain silloin, kun verovelvollinen harjoittaa Suomessa elinkeinotoimintaa.

Ehdotettujen TVL 30 b §:n ja MVL 3.5 §:n mukaan varojen maastapoistumisarvon lukemiseen yhteisön tuloon sovelletaan, mitä EVL 51 e §:ssä säädetään. Tuloverolain 30 b §:ää koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan seuraavaa: ”Koska tuloverolain 13 a §:n tarkoittama kiinteä toimipaikka voi muodostua vain verovelvollisen harjoittaman elinkeinotoiminnan perusteella, voisi ehdotettu 30 b §:n säännös käytännössä tulla sovellettavaksi vain tilanteessa, jossa tuloverolain mukaisesti verotettava Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö siirtää varoja toiseen valtioon tai sen verotuksellisen kotipaikan katsotaan siirtyvän toiseen valtioon.” Tämä on luonnollinen seuraus tuloverolain kiinteän toimipaikan käsitteen soveltamisalasta. Ehdotettu sääntely johtaa kuitenkin siihen, että todennäköisesti kaikki direktiivin tarkoituksen ja tavoitteiden mukaiset tilanteet, joissa maatalouden ja muun toiminnan tulolähteiden varoja siirretään pois Suomen verotusvallan piiristä, kuuluvat maastapoistumisveron soveltamisalaan.

Ulkomaisen yhteisön Suomessa harjoittaman maatalouden ja muun toiminnan varoja ei tyypillisesti edes voida siirtää pois Suomen verotusvallan piiristä, koska kysymys on yleensä vuokraustoimintaan tai maatalouteen liittyvästä kiinteästä omaisuudesta tai kiinteän omaisuuden hallintaan oikeuttavista osakkeista. Yhteisön asuinvaltion vaihtuminen tai varojen siirto ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan ei yleensä vaikuta Suomen verotusoikeuteen. Näin TVL 30 b §:n ja MVL 3.5 §:n viittaussäännöksiä voidaan pitää riittävänä direktiivin implementointina maatalouden ja muun toiminnan tulolähteissä.

Varojen tilapäinen siirto

Ehdotetun EVL 51 e.2 §:n mukaan maastapoistumisveroa ei sovelleta, kun kysymys on säännöksen mukaisesta varojen väliaikaisesta siirrosta pois Suomen verotusvallan piiristä. Kyseinen säännös perustuu direktiivin 5 artiklan 7 kappaleeseen, joka mahdollistaa tällaisen poikkeuksen. Useissa unionin jäsenvaltioissa tätä poikkeusta ei ole otettu kansalliseen sääntelyyn. Hallituksen esityksessä säännöksen soveltamisalaa pyritään jossain määrin avaamaan, mutta tästä huolimatta säännöksen soveltamisala ei ole kovinkaan selkeä. Säännöksen soveltamisala muotoutunee aikanaan tarkemmin vasta oikeuskäytännössä. Hallituksen esityksessä ei ole selkeitä perusteita sille, miksi tämä direktiivin sallima poikkeus on otettu käyttöön. Tämä valinta on viimekädessä poliittinen ratkaisu, joka olisi kuitenkin pitänyt perustella.

Suomeen siirtyvien varojen alkuarvo

Suomen verotusvallan piiriin siirtyvien varojen alkuarvo (toisessa valtiossa veronalaisena pidetty markkina-arvo) määritellään EVL 51 f §:ssä. Sääntely selkeyttää EU-alueella sitä, miten maastapoistumisverotuksen kohteena olleiden varojen vähennyskelpoinen hankintameno määritellään vastaanottavassa valtiossa. Samalla sääntely vähentää kaksinkertaisen verotuksen riskiä, mutta ei kuitenkaan poista sitä kokonaan.

Hallituksen esityksessä ei käsitellä sitä, mitä seuraa, jos Suomi ja toinen EU-valtio ovat erimielisiä siirtyneiden varojen markkina-arvosta (maastapoistumisarvosta). Tässä suhteessa EVL 51 f §:n sanamuoto on epäselvä, koska siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan EVL 51 e.3 §:n mukainen maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon. Jos toisen valtion näkemys siirrettyjen varojen markkina-arvosta poikkeaisi Verohallinnon näkemyksestä, EVL 51 f §:n sanamuodon mukaan varojen arvoksi ei luettaisi maastapoistumisarvoa. Tämä herättää kysymyksen siitä, miten varojen arvo tulisi tässä tapauksessa määrittää. Jos varojen markkina-arvona on pidetty toisessa valtiossa maastapoistumisarvoa pienempää arvoa, olisi perusteltua katsoa toisessa valtiossa tuloksi luettu määrä varojen hankintamenoksi. Tässä tilanteessa Suomen verotusvalta ei vaarannu eikä tilanteessa synny kaksinkertaista verotusta. Jos toisessa valtiossa markkina-arvona on pidetty maastapoistumisarvoa suurempaa määrä, tulisi varojen hankintamenoksi katsoa Suomessa ainakin EVL 51 e §:n mukainen maastapoistumisarvo. Tämäkään

tulkinta ei kaventaisi Suomen verotusvaltaa. Samalla vältettäisiin ainakin pahimmat kaksinkertaisen verotuksen ongelmat.

Joka tapauksessa lähtökohtana tulee pitää sitä, kuten hallituksen esityksessäkin todetaan, että toisessa valtiossa tuloksi katsottu markkina-arvo luetaan varojen hankintamenoksi. Toisessa valtiossa tuloksi luetun määrän markkinaehtoisuus tulisi kyseenalaistaa vain poikkeuksellisesti jo sen vuoksi, että markkina-arvon määrittäminen on hyvin harvoin täysin yksiselitteistä.

Jos Suomen ja toisen valtion tulkinnat markkina-arvosta / maastapoistumisarvosta poikkeavat toisistaan, verovelvollinen voi hakea muutosta verotukseen kummassakin valtiossa. Koska kysymys on direktiiviin perustuvien kansallisten säännösten soveltamisesta, viimekätinen tulkintavalta asiassa on unionin tuomioistuimella. On kuitenkin eri asia, onko tuomioistuin halukas edes ottamaan kantaa tällaiseen arvostamiskysymykseen. Tällaiset tilanteet olisi hyvä saada EU:n riidanratkaisudirektiivin soveltamisalaan, jolloin kaksinkertainen verotus saataisiin aina viimekädessä poistetuksi.

Maastapoistumisveron maksulykkäys ja vakuus

Maksulykkäyksen edellytyksenä verovelvolliselta voidaan ehdotetun VML 50 a §:n mukaan vaatia vakuus, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Vaatimus vakuuden asettamisesta edellyttää etukäteistä ja tapauskohtaista arviointia siitä, millainen riski veron maksamatta jäämiseen liittyy. Tämä tapauskohtaisen arvioinnin vaatimus seuraa suoraan Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä. Hallituksen esityksessä ei kuvata niitä seikkoja, jotka tapauskohtaisessa arviossa tulisi ottaa huomioon. Kun arviossa käytettäviä kriteerejä ei ole lainkaan määritelty, jää viranomaiselle hyvin laaja harkintavalta vakuuden vaatimisessa ja vastaavasti verovelvollisen on vaikea etukäteen arvioida, tullaanko vakuutta vaatimaan.

Maastapoistumisveron maksulykkäyksen keskeyttäminen

Hallituksen esityksen mukainen maksulykkäyksen keskeyttämistä koskeva VML 50 a.3 § vastaa suoraa direktiivin määräyksiä. Vaikka esityksessä ei asiaa mainitakaan, on selvää, että omaisuuden hankintamenon poistaminen loppuun toisessa valtiossa ei johda veron maksulykkäyksen keskeytymiseen. Merkitystä ei ole sillä, tuleeko hankintameno vähennettäväksi toisessa valtiossa kerralla tai vuotuisina poistoina taikka sen vuoksi, että omaisuus on menettänyt arvonsa.

Helsingissä 13.11.2019

Pekka Nykänen
Professori
Tampereen yliopisto