LAUSUNTO EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

HALLITUKSEN ESITYS EDUSKUNNALLE LAIKSI ELINKEINOTULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN MUUTTAMISESTA JA ERÄIKSI SIIHEN LIITTYVIKSI LAEIKSI

Kiitän mahdollisuudesta lausua otsikossa mainitusta, 7.11.2019 annetusta hallituksen esityksestä.

Olen saanut lausuntoa laatiessani arvokkaita kommentteja KTM, väitöskirjatutkija Visa Kananojalta, jonka tutkimus keskittyy esitetyn muutoksen teemoihin. Lausunnossa esitän kunnioittaen eräitä huomioita liittyen uudistukseen, jota koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta olen antanut lausunnon 8.8.2019.

Uudistuksen lähtökohdat

Yksi EU:ssa toteutettava toimi on 12.7.2016 annettu direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaa suoran vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi). Edelleen veronkiertodirektiivin todetaan olevan lähtökohtaisesti vähimmäissääntelyä, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Direktiivi ei estä kotimaisen yhteisöveropohjan laajemmin suojaavia kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä. Tällaisen suojan säätämistä rajoittaa kuitenkin EUT:n oikeuskäytäntö luonnoksessa mainituilta osin, eikä lainsäätäjälle jää esitystä koskien kovin paljoa liikkumavaraa.

Esitetyt muutokset kohdistunevat käytännössä lukumääräisesti melko harvalukuisiin tilanteisiin, joissa euromääräinen intressi saattaa kuitenkin nousta merkittäväksi.

Tarve direktiivistä aiheutuvalle muutokselle ja direktiivien kysymyksessä olevien artiklojen implementoinnille on ilmeinen myös eräiden nykyisin voimassa olevien EVL:n säännösten EU-oikeudellisista soveltamisongelmista johtuen.

Direktiivin maastapoistumisverotusta koskevat lait ja hallinnolliset määräykset on saatettava voimaan viimeistään 31.12.2019 ja säännöksiä on sovellettava 1.1.2020 alkaen.

Muistiossa esitettyjen muutosten arviointi

Direktiivin mukaisesti esitetyt muutokset koskevat vain yhteisöjä. Rajaus on tältä osin selkeä ja perusteltu. Se on kirjattu myös pääosin selkeästi niin EVL 51 e §:n kuin TVL:n ja MVL:n säännöksiin. On mahdollista, että EVL 52 ja 52 e.1 §:n säännösten perusteella nyt muutettavaksi ehdotettua EVL 52 e.2 §:n säännöstä sovelletaan poikkeuksellisessa tilanteessa myös henkilöyhtiöiden verotukseen. Sen vuoksi on syytä pohtia, tulisiko yhteisöjä koskeva rajaus kirjoittaa selkeämmin näkyviin myös mainittuun lain kohtaan.

Hallituksen esityksessä käytetään markkina-arvon sijaan käsitettä maastapoistumisarvo ja esitetään yksityiskohtaisia perusteluja tehdylle valinnalle. Uusi käsite saattaa aiheuttaa tulkintakysymyksiä sekä edellyttää ennakollista ohjausta. Erityiskysymyksen niin arvostamisen kuin mahdollisten riitojen ratkaisun osalta saattaa muodostaa myös Suomeen tulevien varojen arvostaminen, mikäli arvostamisesta ja sen perusteista (markkina-arvosta) ei saavuteta yksimielisyyttä toisen, varojen ”lähtö”valtion kanssa.

Muutoksen luonnosversiossa ehdotettua itse luotua liikearvoa koskevaa muutosesitystä olisi esityksen mukaan perusteltua tarkastella kokonaisuutena erillisessä selvityksessä, jossa huomioitaisiin vaikutukset myös purkua koskevaan käsittelyyn. Aikalisän ottaminen on perusteltu toimenpide, jotta nyt tehtävä muutos ei tältä osin aiheuta mahdollisia EU-oikeudellisia tulkintaongelmia kansallisten ja rajat ylittävien tilanteiden välille. Toisaalta aikalisä johtaa terminologiseen tilanteeseen, jossa pääsääntöisesti käsitteet käypä arvo, markkina-arvo sekä maastapoistumisarvo tarkoittava samaa arvoa. Asetelma mahdollistaa kuitenkin sen, että mainittu itse luotua liikearvoa koskeva muutos voidaan toteuttaa nyt luotuun rakenteeseen. Samalla on kuitenkin tärkeää huolehtia siitä, että tämä erillinen selvitys tehdään ja että sen perusteella valmistelun yhteydessä tavoitellut muutokset toteutetaan.

Hallituksen esityksessä (s. 42) todetaan otetun huomioon lausunnoissa esitettyjä näkemyksiä. Tehtyjen muutosten myötä esitys on täsmentynyt monilta osin olennaisesti. Toisaalta yhteisöjen verotukseen vähäisesti vaikuttavana asiana voitaneen pitää esimerkiksi maastapoistumisarvon huomioon ottamista nettovarallisuuslaskelmalla, mihin maastapoistumista koskevien säännösten soveltaminen esityksen mukaan johtaa.

Veronmaksun lykkäämistä, asetettavaa korkoa ja mahdollisesti vaadittavaa vakuutta koskevin osin veronkiertodirektiivin ja hallituksen esityksessä implementoitavaksi esitetyt säännökset perustuvat hyvin tarkoin EUT:n tuomiokäytäntöön. Myös asetettavan koron laskentaperusteen kytkeminen laista ilmenevään perusteeseen (L veronlisäyksestä ja viivästyskorosta 5 a.2 §) on ratkaisuna perusteltu.

Mahdollisen vakuuden vaatimisen suhteen esitys asettaa direktiiviin perustuen viranomaiselle näyttötaakan osoittaa tosiasiallinen riski verojen perimättä jäämisestä. Esimerkkejä tai tarkempaa linjausta hallituksen esitys ei asiasta tarjoa siitä, missä tilanteissa riski voidaan osoittaa laissa tarkoitetuin tavoin tosiasialliseksi. Näin ollen veroviranomaisen lienee tarkoituksenmukaista vaatia vakuutta vain hyvin poikkeuksellisesti.

Esitettyjen säännösten perusteella veron määrät voivat muodostua yksittäistapauksessa suuriksi, mikä osaltaan voi valtioiden arvostamista koskevan mahdollisen epäyhtenäisyyden

ohella lisätä veroriitojen todennäköisyyttä. Lisäksi osa sääntelystä jää varsin avoimeksi (esimerkiksi maastapoistumisarvoon ja sen määritelmään liittyvät kysymykset, vakuuden vaatimisen perusteet). Verohallinnolle siirtyvien tehtävien vuoksi onkin syytä seurata myös Verohallinnolle aiheutuvaa hallinnollista lisätyötä. Samalla muutoksen vaikutuksia ja säännösten tulkintaa olisikin syytä seurata samassa yhteydessä kokonaisuutena muiden samanaikaisten verolainsäädännön muutosten vaikutusten tarkastelun yhteydessä. Sen perusteella voidaan tehdä tarvittavat kehittämistä koskevat toimenpiteet esityksessä mainittua erillisselvitystä unohtamatta sekä varmistaa muutoksesta aiheutuvien tehtävien riittävä resursointi.

Yhteenveto

Hallituksen esitystä voidaan kokonaisuutena pitää onnistuneena. Lainsäätäjän liikkumavara asian sääntelyssä jää vähäiseksi, kuten lausunnon alussa on mainittu. Muutoksen haasteellisuutta lisää myös se, että eräitä voimassa olevia säännöksiä (EVL 51 e ja EVL 52 e.2-3 §) ei ole voitu soveltaa niihin liittyvien EU-oikeudellisten ongelmien vuoksi. Sen vuoksi muutoksen lähtökohtana ei näiltä osin ole aiempaa, tavanomaista ja vakiintunutta tulkintakäytäntöä. Myös käsitteiden kasvava moninaisuus voi luoda omat ongelmansa.

Edellä olen esittänyt muutamia kommentteja mahdollisesti huomioon otettavaksi, mikäli eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto katsoo lausunnon antavan siihen aihetta.

Tampereella 14.11.2019

Juha Lindgren
vero-oikeuden professori, ma.
Vaasan yliopisto