VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Lausunto

19.11.2019

VN/10696/2019
VM079:00/2019

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

1 Taustaa

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön vastinetta verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon verojaostolle ovat jättäneet maa- ja metsätalousministeriö, Verohallinto, Finnwatch ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Keskuskauppakamari, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain keskusliitto ry, professori Juha Lindgren, professori Pekka Nykänen. Elinkeinoelämän keskusliitto EK ja Keskuskauppakamari ovat jättäneet yhteisen lausunnon.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää lausuntonaan kirjallisissa lausunnoissa esitetyistä seikoista seuraavaa.

2 Maastapoistumisarvon käsite

Osassa lausuntoja on tuotu esiin, että ehdotetun maastapoistumisarvon käsitteen sijaan tulisi käyttää direktiivin käsitteistöä vastaavaa markkina-arvon käsitettä tai muuta jo käytössä olevaa käsitettä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Voimassa olevassa elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa (EVL) ei käytetä markkina-arvon käsitettä. Sen sijaan käytetään ilmaisua todennäköinen luovutushinta. Ilmaisua käytetään paitsi yritysjärjestelyihin liittyvissä maastapoistumisverotusta koskevissa EVL 52 e §:n 2 ja 3 momentissa myös omaisuuslajisiirtoa koskevassa 51 §:ssä, tulolähdesiirtoa koskevassa 51 a §:ssä, yksityisottoa koskevassa 51 b §:ssä sekä purun verokohtelua koskevassa 51 d §:ssä. Koska todennäköisen luovutushinnan käsitettä käytetään myös muualla EVL:ssä ja koska direktiivissä on oma määritelmänsä markkina-arvolle, on pidetty selkeyden vuoksi perusteltuna käyttää maastapoistumisverotuksen osalta muuta kuin todennäköisen luovutushinnan käsitettä. Jos maastapoistumisverotuksen osalta käytettäisiin todennäköisen luovutushinnan käsitettä ja tuotaisiin samalla tätä koskeva määritelmä direktii-

vistä, se toisi direktiivin mukaisen määritelmän myös näihin muihin tilanteisiin. Nämä muut tilanteet eivät ole hallituksen esityksen kohteena eikä niiden osalta ole ollut perusteltua esittää muutoksia.

Kuten hallituksen esityksessä on todettu, direktiivin mukainen markkina-arvon määritelmä ei vastaa sanamuodoltaan suoraan myöskään sitä, mitä siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ssä on todettu etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa sovituista ehdoista ja määräyksistä. Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n mukaan etuyhteydessä olevien osapuolten pitää soveltaa keskinäisissä toimissaan ehtoja, joita riippumattomat osapuolet soveltaisivat vastaavissa tilanteissa. Lisäksi direktiivin mukainen etuyhteysyrityksen määritelmä poikkeaa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n mukaisesta etuyhteysyrityksen määritelmästä. Hallituksen esityksessä on erotuksena siirtohinnoittelussa käytettyihin käsitteistöihin ja määritelmiin pidetty perusteltuna selkeyden vuoksi käyttää termiä maastapoistumisarvo.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei ole aiheellista muuttaa lausunnossa tarkoitetuin tavoin. Ehdotetun sääntelyn tarkoitus on säätää nimenomaisesti siitä arvosta, jota käytetään maastapoistumistilanteessa.

3 Soveltamisala

Yhdessä lausunnossa esitetään henkilöyhtiöiden sisällyttämistä soveltamisalaan.

Valtiovarainministeriön lausunto

Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien osuus elinkeinoyhtymän tuloksesta jaetaan nettovarallisuuden perusteella ansio- ja pääomatuloon. Maastapoistumisverotuksen laajentaminen koskemaan myös henkilöyhtiömuotoisia toimijoita toisi direktiivin mukaisen verovelvollisuuden ja maksunlykkäysmenettelyn piiriin myös ansiotulona verotettavaa tuloa, mitä ei pidetä tarkoituksenmukaisena. Maastapoistumisverotuksen osuuden määrittäminen ja veronmaksun lykkäyksen toteuttaminen progressiivisen asteikon mukaan verotettavasta tulosta olisi myös vaikeaa.

Maastapoistumisverotusta koskeva sääntely sopii myös huonosti henkiöyhtiöihin, koska nämä eivät ole erillisiä verovelvollisia eikä niiden verotuksellinen kotipaikka voi siirtyä toiseen valtioon.

Tilanteita, joihin maastapoistumisverotusta koskeva sääntely soveltuu, on ylipäätään arvioitu olevan vähän. Jos henkilöyhtiöt olisi sisällytetty sääntelyyn, se olisi koskenut käytännössä vain ulkomaisten yhtymien kiinteitä toimipaikkoja Suomessa sekä niitä harvoja tilanteita, joissa suomalaisen yhtiön ja ulkomaisen kiinteän toimipaikan välinen kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä.

Huomattava myös on, että osakeyhtiön muuttaminen henkilöyhtiöksi toimintamuodon muutoksena ilman välittömiä veroseuraamuksia ei ole mahdollista. Tämä ehkäisee osaltaan toimintamuodon muuttamisen osakeyhtiöstä henkilöyhtiöksi maastapoistumisverotuksen välttämiseksi.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei ole aiheellista muuttaa lausunnossa tarkoitetuin tavoin.

4 Omassa toiminnassa luotu liikearvo

Yhdessä lausunnossa on ehdotettu omassa toiminnassa syntyneen liikearvon laskemista mukaan maastapoistumisarvoon. Lausunnossa esitetään, että omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuloksi lukemiseen maastapoistumisverotuksen yhteydessä mahdollisesti liittyvä EU-oikeudellinen ongelma ratkeaisi muuttamalla samassa yhteydessä muuta lainsäädäntöä. Tältä osin viitataan purkua koskevaan sääntelyyn.

Valtiovarainministeriön lausunto

Omassa toiminnassa syntyneen liikearvon verokohtelu liittyy paitsi nyt sääntelyn kohteena olevaan maastapoistumisverotukseen myös purun verokohteluun. Purun osalta on oikeuskäytännössä katsottu, että omassa toiminnassa luotu liikearvo ei ole EVL 51 d §:ssä tarkoitettu omaisuuserä eikä siitä synny verotettavaa tuloa purkautuvalle yhteisölle. Oikeuskäytännössä (KHO 2018:59) on myös katsottu, että rajat ylittävässä sulautumisessa maastapoistumisverotusta koskevan EVL 52 e §:n 3 momentin tarkoittamille ”varoille” ei voida antaa laajempaa merkitystä kuin yhteisön purkautumisen verokohtelua sääntelevässä EVL 51 d §:ssä on annettu omaisuuden merkitykselle. Tämä on perustunut siihen, että sulautumista, joka ei täytä EVL 52 a ja 52 b §:n säännöksiä, kohdellaan verotuksessa purkuna.

Purun verokohtelu liittyy myös käyttöomaisuusosakkeiden verovapautta koskevaan sääntelyyn. Purussa jako-osuuden saajana oleva osakkeenomistaja on maksanut (yleensä ottaen) osakkeista hinnan, johon on vaikuttanut omassa toiminnassa syntynyt liikearvo. Tilanteessa, jossa osakkeen hankintameno on suurempi kuin jako-osuutena siirtyvät varat, syntyy osakkeenomistajalle purkutappiota. Purkutappion vähennyskelpoisuus on poistettu samassa yhteydessä, kun vuonna 2004 säädettiin käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapaudesta ja luovutustappion vähennyskelvottomuudesta. Omassa toiminnassa luodun liikearvon verokohtelua arvioitaessa on otettava huomioon mahdollinen vaikutus purkutappioon ja sen kohteluun verotuksessa. Tämän vuoksi liikearvon tuloutumista on perusteltua tarkastella kokonaisuutena erillisessä selvityksessä myös erilaiset yritysjärjestelytilanteet huomioon ottaen.

Edellä esitettyyn viitaten valtiovarainministeriö katsoo, että esitystä ei ole aiheellista muuttaa lausunnossa tarkoitetuin tavoin.

5 Suomeen siirtyvien varojen alkuarvo

Yhdessä lausunnossa nostetaan esille kysymys siitä, miten varojen arvojen määrittäminen tapahtuu tilanteessa, jossa toisen jäsenvaltion näkemys varojen arvosta poikkeaa Suomen näkemyksestä. Lausunnon mukaan lähtökohtana tulee pitää sitä, että toisessa valtiossa tuloksi katsottu markkina-arvo luetaan varojen hankintamenoksi ja markkinaehtoisuus tulee kyseenalaistaa vain poikkeuksellisesti.

Valtiovarainministeriön lausunto

Direktiivin mukaisesti EVL 51 f §:ssä ehdotetaan säädettäväksi lähtöjäsenvaltiossa käytetyn arvon hyväksymisestä varojen alkuarvoksi, jos arvo vastaa markkina-arvoa. *Hallituksen esitykseen sisältyvää pykäläehdotusta olisi perusteltua täsmentää siten, että siinä selkeämmin todetaan lähtöjäsenvaltiossa käytetyn arvon huomioon ottaminen, jos se vastaa maastapoistumisarvoa, esimerkiksi seuraavasti:*

> Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan siirtävässä jäsenvaltiossa vahvistettu 51 e §:n 3 momentissa tarkoitettu arvo~~mukainen maastapoistumisarvo~~, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat arvostettiin mainitun momentin mukaiseen arvoon.

6 Eräitä muita huomioita

Verotusmenettelystä annetun lain 50 a §

Ehdotettua verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n 5 momenttia olisi perusteltua täsmentää siten, että momentissa viitattaisiin verovelvollisen jäsenvaltion kanssa tehtyyn sopimukseen. Muotoilu vastaisi tällöin EVL 51 e §:n 5 momentissa ja 52 i §:ssä ehdotettua muotoilua sekä veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan 4 kohdan toisen kappaleen muotoilua. Ehdotettu täsmennys kuuluisi seuraavasti:

> Edellä 4 momentin 2 kohdassa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta, jos siirto tapahtuu Euroopan talousalueeseen kuuluvaan valtioon, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion ~~jonka kanssa Suomella on keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskeva sopimus~~ tai ~~joka on~~ Euroopan unionin kanssa ~~solminut~~ keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä säädettyä keskinäistä virka-apua.

Lisäksi valtiovarainministeriö toteaa, että pykälän 9 momentti voitaisiin poistaa tarpeettomana. Veronkantolain 15 § 1 momentin mukaan valtiovarainministeriön asetuksella säädetään muun ohessa verojen eräpäivistä.

Tämän valtuutuksen nojalla voidaan asetuksella säätää myös nyt ehdotetuista maksuerien eräpäivistä. Eräpäivistä on tarkoitus säätää valtiovarainministeriön asetuksessa veronkannosta (1010/2019).

Osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen