SUOMEN VEROASIANTUNTIJAT

Valtiovarainministeriö

Viite: Lausuntopyyntönne 26.10.2023

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta (HE 40/2023 vp).

SVA kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Yleistä hallituksen esityksestä

Yleisesti esitettyjä muutoksia voidaan pitää perusteltuina. Varainsiirtoverolaki on useilta kohdin epäselvä ja puutteellinen, ja SVA pitää hyvänä, että lakia korjataan. SVA esittää tässä lausunnossaan joitakin huomioita ja ehdotuksia muutoksiksi ja lisäyksiksi.

Yritysjärjestelyjen varainsiirtoverovapaus

Hallituksen esityksessä esitetään vaatimuksen poistamista siitä, että verovapaassa liiketoimintasiirrossa luovutuksen tulisi tapahtua toimintaa jatkamaan perustetulle yhtiölle, sekä palautusmenettelystä luopumista. Muutos on ehdottoman hyvä ja tarpeellinen.

Ehdotetun uuden säännöksen sanamuodon mukaan verovapaassa liiketoimintasiirrossa luovutuksen tulee tapahtua ”*toimintaa jatkavalle yhtiölle*”. Vastaava ilmaus sisältyy lain 4 §:n 6 momenttiin, joka koskee mm. sulautumista ja jakautumista. Lain esitöissä tätä ilmausta ei ole kuitenkaan käytännössä perusteltu lainkaan, ja se on SVA:n käsityksen mukaan tarpeeton, ja omiaan lähinnä aiheuttamaan tulkintaepäselvyyttä.

Lisäksi varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momenttiin sisältyy *ainoastaan jakautumista koskeva lisäedellytys*, jonka mukaan jakautuminen tulee toteuttaa paitsi yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti, myös EVL 52 c §:n mukaiset tuloveroneutraaliuden edellytykset täyttäen. Yhteisömuodon muutoksen ja sulautumisen osalta järjestelyn varainsiirtoverottomuudelle ei ole asetettu vastaavaa lisäedellytystä. Tällainen pelkästään jakautumista koskeva lisäedellytys ei SVA:n käsityksen mukaan ole perusteltu. SVA huomioi lisäksi, että osakeyhtiölakiin on maaliskuun 2023 alusta lisätty uusi säännös yhtiöittämällä tapahtuvasta jakautumisesta, johon

EVL 52 c § ei sanamuotonsa ja Verohallinnon ohjeen ”Yritysjärjestelyt ja verotus -jakautuminen” (VH/3512/00.01.00/2023) mukaan sovellu. SVA pitää perusteltuna, että yhtiöittämällä tapahtuvan jakautumisen varainsiirtoverottomuus perustuisi yleisseuraantona nimenomaan jakautumisen, ei liiketoimintasiirron, verottomuutta koskevaan lainkohtaan.

SVA ehdottaa, että liiketoimintasiirron verovapauden edellytykseksi kirjataan, että luovutus tapahtuu ”vastaanottavalle yhtiölle” sen sijaan, että edellytyksenä olisi luovutus ”toimintaa jatkavalle yhtiölle”, ja että sama muutos tehdään myös muita yritysjärjestelyjä koskevaan 4 §:n 6 momenttiin.

SVA ehdottaa lisäksi, että lakia selkeytetään ja yhtenäistetään poistamalla lisäedellytys jakautumisen EVL 52 c §:n mukaisuudesta.

Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava

Vuonna 2013 varainsiirtoverolakia muutettiin siten, että arvopaperin luovutuksessa varainsiirtoveron pohjaan luettavaksi vastikkeeksi tuli katsoa myös ”luovutuksensaajan muulle kuin luovuttajalle tekemä suoritus, joka on luovutussopimuksen ehtona, samoin kuin suoritusvelvoite, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksen ehtojen mukaan ottanut vastattavakseen luovuttajalle tai muulle taholle, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi”. Veropohjaa laajennettiin siis ilman muutoksia arvopaperin määritelmään.

Hallituksen esityksessä varainsiirtoveron pohjaa ehdotetaan laajennettavaksi edelleen, tällä kertaa käsittämään myös arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutetuista lainasaatavista arvopaperin luovuttajan hyväksi tehty suoritus, kun lainasaatava hankintaan kaupan kohteelta tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvalta yhteisöltä ja luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen kokonaisuuden.

Muutos on tarkoitus toteuttaa poikkeuksellisesti lisäämällä arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutetut lainasaatavat arvopaperin määritelmään. Tätä ratkaisua ei ole juurikaan perusteltu, ja se vaikuttaa epäonnistuneelta. Myös jo hallituksen esitysluonnoksessa huomioitiin, että ratkaisua voidaan pitää ongelmallisena. Myös SVA pitää ratkaisua epäonnistuneena, ja ehdottaa että veropohjan laajennus tehdään lisäämällä arvopaperin luovutuksen yhteydessä lainasaatavan luovutuksesta myyjän hyväksi tehtävä suoritus varainsiirtoverolain 20 §:n mukaiseen arvopaperin luovutuksesta maksettavan varainsiirtoveron pohjaan. Tämä olisi perusteltavissa helpommin kuin arvopaperin käsitteen laajentaminen ja monimutkaistaminen.

Esityksen mukaan veropohjan laajentaminen nimenomaisesti juuri arvopaperin käsitettä muuttamalla olisi välttämätöntä. Tätä perustellaan sillä, että KHO:n päätösten mukaan lainasaatavan myynnissä ei ole kyse lain soveltamisalaan kuuluvasta arvopaperin luovutuksesta. SVA huomioi, että arvopaperin määritelmän lisäksi KHO perusti päätöksensä erityisesti siihen, *ettei lainasaatavien ostamista voitu pitää laissa tarkoitettuna ”suoritusvelvoitteen vastattavaksi ottamisena”*. SVA toteaa, että tämäkin huomioiden arvopaperin käsitteen muuttaminen tässä yhteydessä näyttäytyy tarpeettomana.

Ehdotettu lain sanamuoto, jossa lainasaatavat on lisätty arvopaperin määritelmään, on omiaan aiheuttamaan tarpeettomasti epäselvyyttä esimerkiksi tilanteissa, joissa kaupan välittömänä tai välillisenä kohteena on ulkomaisia yhtiöitä. SVA huomioi, ettei hallituksen esitykseen sisälly lainkaan esimerkkejä, joissa olisi huomioitu ulkomaiset yhtiöt. SVA:n käsityksen mukaan lakimuutoksen tarkoituksena ei ole, että lainasaatavasta suoritettu vastike esimerkiksi seuraavissa tilanteissa kuuluisi Suomen varainsiirtoverotuksen piiriin:

(i) kaupan kohteena on myyjän lainasaatava sellaiselta ulkomaiselta kohdeyhtiöltä, jonka osakkeiden luovutus ei ole varainsiirtoverotuksen piirissä (riippumatta siitä, hankitaanko samassa yhteydessä myös suomalaisia kohdeyhtiöitä)

(ii) kaupan kohteena on myyjän lainasaatava sellaiselta kohdeyhtiön kanssa samaan konserniin kuuluvalta ulkomaiselta yhtiöltä, jonka osakkeiden luovutus ei olisi varainsiirtoverotuksen piirissä (riippumatta siitä, onko kohdeyhtiöissä suomalaisia yhtiöitä)
(iii) suomalaiselta konserniyhtiöltä silloin, kun kohdeyhtiöinä on pelkästään sellaisia ulkomaisia yhtiöitä, joiden osakkeiden luovutus ei ole varainsiirtoverotuksen piirissä.

SVA pyytää, että lain sanamuotoa selkiytetään tältä osin, tai että hallituksen esitykseen vähintäänkin lisätään esimerkkitilanteet, joissa huomioidaan myös ulkomaiset yhtiöt.

SVA ehdottaa, että arvopaperin käsitettä ei muuteta, vaan veropohjan laajennus tehdään muuttamalla varainsiirtoverolain 20 §:n mukaista varainsiirtoveropohjaa, ja että lain sanamuotoa selkiytetään tai vähintäänkin hallituksen esitystä täydennetään esimerkeillä, joissa on huomioitu ulkomaiset kohdeyhtiöt ja konserniyhtiöt.

Osakelainaus

EVL 6 §:n mukaan arvopaperin takaisinostosopimuksen tai arvopaperin lainaussopimuksen perusteella tehtäviä luovutuksia ei tietyin edellytyksin pidetä tuloverotuksessa luovutuksena. *SVA ehdottaa, että varainsiirtoverolakiin kirjataan samoin selvyydeksi nimenomainen säännös varainsiirtoverovapauden osalta.*

Varainsiirtoverottomuutta on verotuskäytännössä noudatettu jo sääntönä, mutta ilman kirjausta laissa asia aiheuttaa ylimääräisiä selvityksiä ja kuluja muun muassa pörssilistautumisten osalta. Pörssilistautumisissa on tavanomaista, että osakkeiden ylikysyntään varaudutaan siten, että osa omistajista varautuu lainaamaan osakkeitaan väliaikaisesti ylikysynnän kattamiseksi, jotta listautuminen onnistuu. Asian selkiyttäminen varainsiirtoverolaissa helpottaisi listautumisten järjestämistä Suomessa.

Rakentamisaikainen laina

Varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentin mukaan ”[k]un 3 momentissa tarkoitettu luovutus tapahtuu rakentamisaikana tai sitä aikaisemmin, vastikkeeseen luetaan 4 momentissa tarkoitetun yhtiölainaosuuden sijasta luovutettuihin osakkeisiin kohdistuva osuus yhtiön kaikista veloista silloin, kun rakennus on valmistunut ja hyväksytty käyttöönotettavaksi tai omistusoikeuden siirtymishetkellä, jos omistusoikeus on siirtynyt ennen rakennuksen valmistumista ja käyttöönottoa. Vastikkeeseen luetaan myös osakkeisiin kohdistuva velkaosuus, jonka luovutuksensaaja on siihen mennessä maksanut yhtiölle tai luovuttajalle.”

SVA:n käsityksen mukaan varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentissa tarkoitettua rakentamisaikaista lainaa voi olla vain sellaisella yhtiöllä, jolla voisi olla yhtiölainaa, eli käytännössä asunto-osakeyhtiöllä tai keskinäisellä kiinteistöosakeyhtiöllä, ei esimerkiksi tavallisella kiinteistöyhtiöllä (ks. yhtiölainan osalta KHO 2019:135 ja KHO:2019:136).

Tätä vastoin Verohallinto kuitenkin katsoo ohjeessaan ”Varainsiirtovero arvopapereiden luovutuksessa” (VH/616/00.01.00/2022) seuraavasti (korostus tässä): ”Varainsiirtoverolain 20 §:n 5 momentin säännöstä sovelletaan asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ohella *myös muun kiinteistöosakeyhtiön* osakkeiden luovutuksiin. Muiden kiinteistöyhtiöiden yhtiöjärjestyksessä ei ole yleensä määräyksiä vastikeperusteista, joiden mukaan lainat kohdennetaan osakkeille. Tällöin velat on viime kädessä kohdennettava luovutettujen osakkeiden lukumäärän suhteessa kaikkiin yhtiön osakkeisiin.”

SVA ehdottaa, että varainsiirtoverolaissa selvennetään, mitä ns. rakentamisaikaisella lainalla tarkoitetaan.

Ennakkoratkaisu

Varainsiirtoverolaki sisältää mahdollisuuden saada varainsiirtoverotusta koskevaan kysymykseen Verohallinnon ennakkoratkaisu. Sen sijaan laki ei nykyisellään mahdollista ennakkoratkaisun saamista keskusverolautakunnalta. Esimerkiksi transaktiossa voi olla tilanne, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu on mahdollista hakea vain tuloverotuksen tai arvonlisäverotuksen osalta, kun taas varainsiirtoverokysymykseen ratkaisu on haettava erikseen Verohallinnosta. SVA ei pidä perusteltuna, että varainsiirtoverotus on kategorisesti rajattu ulos keskusverolautakunnalta haettavista ennakkoratkaisuista.

SVA pyytää, että lakiin lisätään mahdollisuus hakea varainsiirtoverotusta koskeva ennakkoratkaisu keskusverolautakunnalta.

Helsingissä 7. päivänä syyskuuta 2023

Suomen Veroasiantuntijat ry

Virpi Pasanen
Hallituksen puheenjohtaja

Jenni Parviainen
Yhdistyksen jäsen