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

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia siten, että siihen lisättäisiin yritysten maastapoistumisverotusta koskevat säännökset. Maastapoistumisverotuksessa varojen realisoitumaton arvo katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi silloin, kun varoja siirrettäisiin Suomen verotusvallan ulkopuolelle ilman, että tapahtuu verotuksen realisoivaa luovutusta. Säännöksiä sovellettaisiin siirrettäessä varoja tai liiketoiminta ulkomaisen yhteisön Suomessa olevasta kiinteän toimipaikasta sekä siirrettäessä varoja kotimaisesta yhteisöstä toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, jos Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin. Säännöksiä sovellettaisiin myös silloin, kun Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy Suomen lainsäädännön mukaan tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen nojalla toiseen valtioon paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Arvo, joka katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi, määriteltäisiin laissa maastapoistumisarvoksi. Ehdotuksen mukaan siirrettäessä varoja Suomeen Suomen olisi hyväksyttävä toisessa jäsenvaltiossa vahvistettu arvo hankintamenoksi verotuksessa, paitsi jos se ei vastaa markkina-arvoa. Ehdotettuja maastapoistumisverotussäännöksiä sovellettaisiin yhteisöverovelvollisiin. Säännöksiä ei sovellettaisi eräisiin lyhytaikaisiin varojen siirtoihin.

Lisäksi ehdotetaan muutettaviksi maatilatalouden tuloverolakia, tuloverolakia, verotusmenettelystä annettua lakia, veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia, varojen arvostamisesta verotuksessa annettua lakia ja veronkantolakia.

Verovelvollisella olisi oikeus lykätä maastapoistumisverotuksesta johtuvaa veronmaksua silloin, kun varat siirtyvät toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on solminut Suomen tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä virka-apua. Vero olisi tällöin maksettava viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä. Lykätylle veronmaksulle voitaisiin vaatia vakuutta, jos voidaan osoittaa tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Laissa säädettäisiin tilanteista, jolloin veronmaksun lykkäys olisi keskeytettävä ja verosta tulisi perittävissä oleva. Lykätylle veron määrälle maksettaisiin huojennettua viivästyskorkoa. Verosaatavan viiden vuoden vanhentumisaika alkaisi kulua kunkin maksuerän osalta erikseen eräpäivää seuraavan vuoden alusta. Lisäksi säädettäisiin maastapoistumisverotuksen kohteena olleiden varojen osalta maastapoistumisarvon huomioon ottamisesta nettovarallisuuslaskelmalla. Sääntelyä sovellettaisiin myös tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettaviin yhteisöihin. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännökset vaikuttavat myös yhteisöjen yleisradioveron määräytymiseen, jolloin verovelvollisella olisi oikeus myös maastapoistumisverotuksesta johtuvan yhteisöjen yleisradioveron määrän osalta maksunlykkäykseen.

Ehdotukset perustuvat sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamista koskevaan direktiiviin.

Lisäksi elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa säädettäisiin vastaavasti varauksien tuloksi lukemisesta tilanteessa, jossa ne eivät jää liittymään kiinteään toimipaikkaan Suomessa. Lain rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä maastapoistumisverotussäännöksiä ehdotetaan

muutettavaksi siten, että verovelvolliselle annettaisiin Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaisen sijoittautumisvapauden edellyttämä mahdollisuus maksunlykkäykseen. Voimassa olevan lain yritysjärjestelyjä koskevia maastapoistumisverotussäännöksiä ehdotetaan muutettavaksi myös siten, että säännökset eivät olisi päällekkäisiä ehdotettujen maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kanssa.

Edellä mainittujen lisäksi esityksessä ehdotetaan korjattavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sisältyvä viittaussäännös.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain momenttiviittausta koskevaa muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2020 tai sen jälkeen.

———

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ....1
SISÄLLYS....3
YLEISPERUSTELUT....5
1 NYKYTILA....5
1.1 Yleistä....5
1.2 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus....5
1.3 Rajat ylittävät yritysjärjestelytilanteet....6
1.3.1 Yritysjärjestelysäännöksistä yleensä....6
1.3.2 Rajat ylittävät tilanteet....7
1.4 Eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen....9
1.5 Kiinteän toimipaikan lakkaaminen....10
1.6 Varojen siirtyminen Suomen verotusvaltaan....10
1.7 Yhteisön kotipaikan määräytyminen....10
1.8 Euroopan unionin lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö....12
1.8.1 Sijoittautumisvapaus....12
1.8.2 Yritysjärjestelydirektiivi....12
1.8.3 Maastapoistumisverotusta koskeva sääntely veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä....14
1.8.4 Keskeinen maastapoistumisverotusta koskeva EUT:n oikeuskäytäntö....16
1.9 Ulkomaiden lainsäädäntö....17
1.9.1 Ruotsi....17
1.9.2 Norja....18
1.9.3 Tanska....19
1.9.4 Ranska....20
1.9.5 Saksa....20
1.9.6 Iso-Britannia....21
1.9.7 Alankomaat....22
1.9.8 Espanja....22
1.9.9 Italia....23
1.9.10 Portugali....24
2 TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET....25
2.1 Tavoitteet....25
2.2 Nykytilan arviointi ja keskeiset ehdotukset....25
2.1.1 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukainen maastapoistumisverotus....25
2.1.2 Veronmaksun lykkääminen....31
2.1.3 Nettovarallisuus....35
2.1.4 Yritysjärjestelyihin liittyvät maastapoistumistilanteet....35
2.1.5 Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain viittaussäännös....38
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET....38
3.1 Taustatietoa....38
3.2 Vaikutukset verotuloihin....38
3.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan....39
3.4 Vaikutukset verovelvollisille....40
4 ASIAN VALMISTELU....40
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT....43

1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT 43
1.1 Laki elinkeinotulon verottamisesta 43
1.2 Maatilatalouden tuloverolaki 46
1.3 Tuloverolaki 46
1.4 Laki verotusmenettelystä 46
1.5 Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta 48
1.6 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 48
1.7 Veronkantolaki 49
2 VOIMAANTULO 49
LAKIEHDOTUKSET 50
1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta 50
2. Laki maatilatalouden tuloverolain 3 §:n muuttamisesta 52
3. Laki tuloverolain muuttamisesta 53
4. Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 54
5. Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a ja 5 c §:n muuttamisesta 56
6. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta 57
7. Laki veronkantolain 50 §:n muuttamisesta 58
LIITE 59
RINNAKKAISTEKSTIT 59
1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta 59
5. Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a ja 5 c §:n muuttamisesta 62

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Yleistä

Maastapoistumisverotuksella tarkoitetaan yleisesti ottaen verotusta tilanteessa, jossa ei tapahdu luovutusta verovelvolliselta toiselle, vaan jossa varoja tai verotuksellinen kotipaikka siirretään toiseen valtioon siten, että ensimmäisellä jäsenvaltiolla ei ole enää oikeutta verottaa varoista kertyvää tuottoa. Vero määrätään omaisuuden arvosta maastapoistumishetkellä. Suomen verolainsäädännössä ei ole yleistä maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Maastapoistumisverotuksesta säädetään kuitenkin tilanteessa, jossa varat lakkaavat liittymästä Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, sekä eräissä rajat ylittävissä yritysjärjestelytilanteissa, joissa myös varoja voi siirtyä Suomen verotusvallan ulkopuolelle.

1.2 Alueellinen verotusvalta – yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Tuloverolain (1535/1992) 9 §:ssä säädetään yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta. Verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, kuka on velvollinen maksamaan veroa Suomessa eli kuka on niin kutsuttu verosubjekti. Yleisesti verovelvollista pidetään Suomessa asuvana, toisin sanoen Suomea pidetään tällaisen luonnollisen tai oikeushenkilön verotuksellisena asuinvaltiona. Verovelvollisuuden ulottuvuudella tarkoitetaan sitä, mistä tuloista Suomessa on maksettava veroa.

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (*yleinen verovelvollisuus*). Yleisesti verovelvollinen eli Suomessa asuva on Suomessa verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan. Yleisesti verovelvollisen tulon veronalaisuuteen ei kansallisen lainsäädännön osalta vaikuta se, saadaanko tulo Suomesta vai muualta. Suomessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset (*verosopimukset*) voivat rajoittaa Suomen verotusoikeutta, mutta ne eivät kuitenkaan muuta kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verovelvollisasemaa.

Tuloverolain 9 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on henkilö, joka ei ole verovuonna asunut Suomessa, sekä ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta (*rajoitettu verovelvollisuus*). Rajoitetun verovelvollisuuden ulottuvuudesta säädetään tuloverolain 10 §:ssä. Pykälä sisältää esimerkkiluettelon tuloista, joita on pidettävä Suomesta saatuina.

Yhteisöllä tarkoitetaan tuloverolain 3 §:n nojalla valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntayhtymää, seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästöä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta, ulkomaista kuolinpesää tai edellä tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta. Kotimaista yhteisöä ei ole määritelty lainsäädännössä. Käytännössä kotimaisena yhteisönä on vakiintuneesti pidetty yhteisöä, joka on perustettu tai rekisteröity Suomen lainsäädännön mukaan. Ulkomaisena pidetään muuta kuin kotimaista yhteisöä.

Tuloverolain 8 a §:n mukaan eurooppayhtiöön (SE) sovelletaan osakeyhtiötä koskevia säännöksiä ja eurooppaosuuskuntaan (SCE) osuuskuntaa koskevia säännöksiä. Eurooppayhtiö ja -osuuskunta ovat Suomessa yhteisöjä, koska osakeyhtiö ja osuuskunta ovat yhteisöjä. Jäljempänä näistä käytetään yhteisnimitystä eurooppayhtiö. Eurooppayhtiö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, kun sillä on rekisteröity kotipaikka Suomessa.

Tuloverolain 9 §:n 3 momentin mukaan, jos henkilöllä, joka ei asu Suomessa, tai ulkomaisella yhteisöllä tai yhteenliittymällä on Suomessa elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on tällainen henkilö, yhteisö tai yhteenliittymä 9 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin estämättä velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta.

Tuloverolain 13 a §:n mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

Verosopimusten mukaan esimerkiksi sopimusvaltiossa asuvan yhteisön toisesta sopimusvaltiosta saama liiketulo voidaan verottaa toisessa valtiossa vain, jos yhteisöllä on verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka toisessa valtiossa. Verovelvollinen on tällöin ulkomainen yhteisö, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

1.3 Rajat ylittävät yritysjärjestelytilanteet

1.3.1 Yritysjärjestelysäännöksistä yleensä

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, *elinkeinoverolaki*) 52—52 f §:ssä säädetään sulautumisen, jakautumisen, liiketoimintasiirron ja osakevaihdon verokohtelusta siten, että järjestelystä itsessään ei aiheudu välittömiä tuloveroseuraamuksia. Verotus lykkääntyy siihen saakka, kunnes tapahtuu yritysjärjestelyä seuraava omaisuuden luovutus.

Elinkeinoverolain 52 a §:n mukaan sulautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa:

1) yksi tai useampi osakeyhtiö (*sulautuva yhtiö*) purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa toiselle osakeyhtiölle (*vastaanottava yhtiö*) ja jossa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita; vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden yhteenlasketusta nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa; tai

2) sulautuva yhtiö purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa vastaanottavalle yhtiölle, jonka hallussa ovat kaikki sulautuvan yhtiön osakepääomaa edustavat osakkeet, tai tuollaisen yhtiön kokonaan omistamalle osakeyhtiölle.

Elinkeinoverolain 52 c §:n mukaan jakautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita; vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa ja jossa:

1) osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että kaikki sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle (*kokonaisjakautuminen*); tai

2) osakeyhtiö selvitysmenettelyttä siirtää, ilman että se purkautuu, yhden tai useamman liiketoimintakokonaisuutensa sellaisenaan yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden siirtävään yhtiöön (*osittaisjakautuminen*).

Yritysjärjestelyä koskevan säännöksen soveltuessa sulautumisesta tai jakautumisesta ei aiheudu välittömiä veroseuraamuksia järjestelyyn osallistuville yhteisöille tai niiden osakkaille. Ehtona on kuitenkin, että vastaanottavan yhteisön verotuksessa siirrettyjen varojen hankintamenot ja muut siirtyvät menot vähennetään samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty varoja luovuttaneen yhtiön verotuksessa eli noudatetaan niin sanottua jatkuvuusperiaatetta. Sulautuvan tai jakautuvan yhtiön osakkeenomistajalle ei myöskään aiheudu välittömiä tuloveroseuraamuksia, jollei vastikkeeksi anneta rahaa. Vastikkeeksi saatujen osakkeiden hankinta-aika ja hankintameno määräytyvät hänen sulautuvassa tai jakautuvassa yhtiössä omistamiensa osakkeiden hankintamenon perusteella. Luovutusvoiton verotus lykkääntyy näin ollen siihen ajankohtaan, jolloin osakkeenomistaja luovuttaa vastikkeeksi saamansa osakkeet edelleen.

Elinkeinoverolain 52 d §:n mukaan liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan puolestaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (*siirtävä yhtiö*) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (*vastaanottava yhtiö*) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita.

Myös liiketoimintasiirrossa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, eikä siirtävälle yhtiölle aiheudu tuloveroseuraamuksia. Edellytyksenä on kuitenkin, että vastaanottava yhtiö jatkaa poistojen tekemistä samoista arvoista. Tällöin varoihin sisältyvät mahdolliset piilevät arvonnousut tuloutuvat vasta vastaanottavan yhtiön verotuksessa. Siirtävän yhtiön vastikkeeksi saamien vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankintamenoksi katsotaan siirrettyjen varojen verotuksessa vähentämättä oleva määrä vähennettynä siirtyneiden velkojen ja varausten määrällä.

Elinkeinoverolain 52 f §:n mukaisesti osakevaihdolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, tai, jos osakeyhtiöllä jo on enemmän kuin puolet äänimäärästä, hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan tai hallussaan olevia omia osakkeitaan. Vastike saa olla myös rahaa, ei kuitenkaan enempää kuin kymmenen prosenttia vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. Osakkeita luovuttaneen osakkeenomistajan verotuksessa osakevaihdossa syntynyttä voittoa ei katsota veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi. Vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa. Luovutusvoiton verotus lykkääntyy siihen saakka, kunnes osakkeenomistaja luovuttaa vastikkeeksi saamansa osakkeet edelleen.

1.3.2 Rajat ylittävät tilanteet

Yritysjärjestelysäännöksiä sovelletaan paitsi kotimaisissa tilanteissa myös silloin, kun sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintasiirto tai osakevaihto koskee eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen

kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin (direktiivin kodifioitu toisinto 2009/133/EY, *yritysjärjestelydirektiivi*) 3 artiklan a kohdassa tarkoitettuja yhteisöjä, jotka ovat velvollisia suorittamaan yhteisöveroa. Euroopan talousalueesta solmittuun sopimukseen (ETA-sopimus) sisältyvien sijoittautumisvapautta koskevien säännösten vuoksi yritysjärjestelysäännökset tulevat sovellettaviksi myös silloin, kun osallisena on Euroopan talousalueeseen kuuluvissa valtioissa (ETA-valtioissa) asuva yhtiö.

Elinkeinoverolain 52 e §:n mukaisesti sulautumista, jakautumista ja liiketoimintasiirtoa koskevaa sääntelyä sovelletaan myös silloin, kun vastaanottava yhtiö on toisessa EU-valtiossa asuva yhtiö, jos siirtyvät varat jäävät tosiasiallisesti liittymään vastaanottavan yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Sulautumisen yhteydessä verottamatta jääneen tulon verotus lykkääntyy siihen saakka, kunnes se tulee verotetuksi kiinteän toimipaikan tulona Suomessa. Siltä osin kuin varat eivät jää liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta luetaan kuitenkin veronalaiseksi tuloksi. Tältä osin sulautuminen, jakautuminen tai liiketoimintasiirto johtaa verotettavaan tuloon Suomessa. Myös kiinteään toimipaikkaan siirtyneet varaukset luetaan sen verovuoden tuloksi, jona kiinteä toimipaikka lakkaa.

Jos siirtyvät varat ja velat liittyvät kotimaisen yhteisön toisessa EU-jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin mukaan varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan siirtävän yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Tästä tulosta Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa suoritettu ilman 52 §:ssä mainitun direktiivin säännöksiä (niin sanottu fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen). Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on kuitenkin katsonut Suomea koskevassa ennakkoratkaisussa asiassa C-292/16, A Oy, jossa oli kyse elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin soveltamisesta suomalaisen yhtiön luovuttaessa Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirrolla itävaltalaiselle yhtiölle, että Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) sijoittautumisvapautta koskeva 49 artikla on esteenä lainsäädännölle siltä osin kuin lainsäädännössä ei sallita veron maksun lykkäämistä myöhempään ajankohtaan. Rajat ylittävää sulautumista koskevassa asiassa korkein hallinto-oikeus (KHO) katsoi vastaavasti, että SEUT:n 49 artikla oli esteenä sille, että ulkomailla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen varojen käypien arvojen veronalaisiin tuloihin lukemisesta kertyvä maastapoistumisvero määrättäisiin maksettavaksi välittömästi (KHO:2018:59). KHO on katsonut, että sijoittautumisvapauden nojalla samaa säännöstä on sovellettava myös silloin, kun kiinteä toimipaikka sijaitsee EU:n ulkopuolella (KHO 25.4.2018 taltio 1966).

Osakevaihtoon liittyvästä maastapoistumisverotuksesta tilanteessa, jossa osakevaihdossa osakkeita vastikkeeksi saanut luonnollinen henkilö siirtyy toisessa valtiossa asuvaksi, on säädetty elinkeinoverolain 52 f §:n 3 ja 4 momentissa. Säännöksen mukaan, jos verovelvollinen luovuttaa osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet sen jälkeen, kun hän on siirtynyt asumaan toisessa ETA-valtiossa ja luovutus tapahtuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jona osakevaihto tapahtui, osakevaihdossa syntynyt, mutta verottamatta jätetty luovutusvoitto luetaan verovelvollisen tuloksi Suomessa. Jos verovelvollinen siirtyy muussa kuin ETA-valtiossa asuvaksi ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jona osakevaihto tapahtui, myös tällöin osakevaihdossa syntynyt luovutusvoitto luetaan veronalaiseksi tuloksi.

Kyseisen sääntelyn taustalla on komission Suomea vastaan lokakuussa 2008 käynnistämä rikkomusmenettely, jossa komissio katsoi, että tuolloin voimassa ollut osakevaihdon maastapoistumisverotussäännös saattoi olla ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa sekä esteenä myös

työntekijöiden ja pääomien vapaalle liikkuvuudelle. Lainmuutoksen (218/2012) jälkeen komissio lopetti 30 päivänä toukokuuta 2013 rikkomusasiaa koskevan menettelyn. Maastapoistumisveroa sovelletaan osakevaihdon yhteydessä pelkästään luonnollisiin henkilöihin. Koska lain säätämisen aikaan eurooppaoikeuden tulkinta yrityksiä koskevasta maastapoistumisverotuksesta ei ollut täysin selvää, hallituksen esityksen HE 148/2011 vp perusteluiden mukaan ei sääntelyä ehdotettu sovellettavaksi muihin kuin luonnollisiin henkilöihin.

1.4 Eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen

Elinkeinoverolain 52 g §:ssä säännellään tilanteesta, jossa eurooppayhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Erikseen on säännelty tilanne, jossa eurooppayhtiölle jää Suomeen kiinteä toimipaikka ja tilanne, jossa Suomeen ei jää kiinteää toimipaikkaa.

Sääntömääräisen kotipaikan siirrolla tarkoitetaan liiketointa, jolla eurooppayhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ilman, että se purkautuu tai muodostaa uuden oikeushenkilön. Sääntömääräisen kotipaikkansa Suomesta toiseen jäsenvaltioon siirtäneen eurooppayhtiön verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut menot vähennetään, siltä osin kuin ne tosiasiassa jäävät liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty, jos sääntömääräistä kotipaikkaa ei olisi siirretty. Kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset ja oikaisuerät luetaan veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi, jos kotipaikkaa ei olisi siirretty. Kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennetään eurooppayhtiön vähentämättä olevat aikaisempien vuosien vahvistetut tappiot ja luetaan hyväksi yhtiöveron hyvitykset samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty tai luettu hyväksi, jos kotipaikkaa ei olisi siirretty.

Sen verovuoden verotuksessa, jonka aikana eurooppayhtiö on siirtänyt sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, kotipaikan siirtäneelle yhteisölle ja sille Suomeen muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle määrätään vero erikseen. Kotipaikkansa siirtäneen eurooppayhtiön verovuosi päättyy sinä päivänä, jolloin yhteisö on rekisteröity sen uuden kotivaltion rekisteriin. Kiinteään toimipaikkaan liittymään jääneen käyttöomaisuuden hankintamenosta ja muista pitkävaikutteisista menoista saadaan poistoina vähentää enintään määrä, joka vastaa verovuoden enimmäispoistoa vähennettynä sääntömääräisen kotipaikkansa siirtäneen yhteisön verotuksessa verovuonna samasta omaisuudesta hyväksyttävän poiston määrällä. Sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön verotuksessa Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka siirrettiin. Jos siinä valtiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka siirrettiin, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta.

Siltä osin kuin sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön varat ja varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, sovelletaan samoja säännöksiä kuin mitä sovelletaan sulautumisen, jakautumisen ja liiketoimintasiirron osalta silloin, kun varat eivät jää kuulumaan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Tällöin varojen todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi. Varaukset luetaan sen verovuoden tuloksi, jona sääntömääräinen kotipaikka siirretään. Jos kotipaikkansa siirtävällä eurooppayhtiöllä on kiinteä toimipaikka EU:ssa, noudatetaan samanlaista todennäköisen luovutushinnan tuloutumista ja fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittämistä kuin elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin tilanteissa.

1.5 Kiinteän toimipaikan lakkaaminen

Tuloverolain 9 §:n 3 momentin mukaisesti ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasti tulosta. Elinkeinoverolain 51 e §:ssä säädetään ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varojen verottamisesta silloin, kun omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä kiinteään toimipaikkaan. Pykälän mukaan tällöin omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi. Säännös on sovellettavissa sekä kiinteän toimipaikan toiminnan aikana että toiminnan lakatessa. Jos esimerkiksi omaisuudesta on tehty elinkeinoverolain sallimat suuret poistot, palautuvat nämä taloudellisen kulumisen ylittävät poistot veronalaiseen tuloon omaisuutta Suomen verotusvallan alaisuudesta siirrettäessä. Samoin tuloutuu omaisuuden mahdollinen arvonnousu.

Säännökseen liittyy kuitenkin ongelmallisuutta EU-oikeuden näkökulmasta ja oikeuskäytännössä on katsottu, että sitä ei voida soveltaa. Helsingin hallinto-oikeus on 6 päivänä kesäkuuta 2013 antamassaan päätöksessä (13/0910/4) katsonut, että elinkeinoverolain 51 e §:n säännös on EU:n sijoittautumisvapauden vastainen. Päätöksessään hallinto-oikeus viittasi EUT:n oikeuskäytäntöön asiassa C-371/10, National Grid Indus, ja asiassa C-38/10, Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta. Hallinto-oikeuden tapauksessa oli toimitettu jälkiverotus tilanteessa, jossa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön Suomessa oleva kiinteä toimipaikka oli lakannut vuonna 1998. Kiinteään toimipaikkaan liittyvien käyttöomaisuusosakkeiden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli luettu kiinteän toimipaikan verotettavaksi tuloksi elinkeinoverolain 51 e §:n nojalla. Hallinto-oikeus katsoi, että toimitettu jälkiverotus oli sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten vastainen, kun otettiin huomioon SEUT:n 43 artiklan ja sen tulkintaa koskevat EUT:n ratkaisut. KHO ei antanut asiassa valituslupaa.

1.6 Varojen siirtyminen Suomen verotusvaltaan

Verolainsäädännössä ei ole tällä hetkellä säännöksiä siitä, mikä arvo katsotaan Suomeen siirtyneiden varojen arvoksi. Jos ulkomainen yhteisö siirtää varoja Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, on siirtyneet varat käytännössä arvostettu kirjanpitoarvoonsa.

Silloin kun kyse on eurooppayhtiöstä, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen, katsotaan siirtyneiden varojen hankintamenoksi verotuksessa poistamaton hankintameno lähtövaltiossa. Jos siirtävässä valtiossa varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta.

1.7 Yhteisön kotipaikan määräytyminen

Yhteisön kotipaikalla voidaan tarkoittaa useaa eri asiaa. Kotipaikka voi olla yhtiöoikeudellinen kotipaikka ja kotivaltio, kansallisen verolainsäädännön mukainen verotuksellinen asuinvaltio tai verosopimuksessa tarkoitettu asuinvaltio. Esimerkiksi osakeyhtiölain (624/2006) 2 luvun 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa osakeyhtiön kotipaikalla tarkoitetaan yhtiöjärjestyksessä mainittua yhtiön kotipaikkana olevaa Suomen kuntaa. Yhtiöoikeudellisella kotipaikalla on suora vaikutus esimerkiksi SEUT:n määräysten soveltamiseen. Jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, voivat SEUT:n mukaan vedota sijoittautumisoikeuteen. Vastaavat määräykset ovat ETA-sopimuksessa. SEUT:n 63 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Pääoman vapaaseen liikkuvuuteen voivat vedota myös muualle kuin EU-jäsenvaltioihin ja

Euroopan talousalueen valtioihin sijoittautuneet niin sanottuihin kolmansiin maihin sijoittautuneet yhtiöt. Vapausoikeuksiin vetoaminen on sidottu yhtiöoikeudelliseen kotipaikkaan eikä verotukselliseen kotipaikkaan, vaikka vapausoikeus vaikuttaisi kansallisten verosäännösten soveltamiseen.

Useimmat Suomen tekemät verosopimukset pohjautuvat OECD:n malliverosopimukseen. Verosopimuksen määräysten soveltaminen edellyttää verovelvollisen verosopimuksen mukaisen asuinvaltion tunnistamista. Lähtökohta on, että verovelvollinen asuu verosopimuksen mukaan siinä valtiossa, joka on sopimusvaltion kansallisen verolainsäädännön mukainen asuinvaltio eli valtiossa, jossa verovelvollinen on velvollinen maksamaan veroja maailmanlaajuisista tuloistaan. Verosopimusta sovellettaessa luonnollinen tai oikeushenkilö voi olla molempien sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan valtiossa verotuksellisesti asuva. Tällöin on kyse niin sanotusta kaksoisasujasta.

Aiemmin muun kuin luonnollisen henkilön kaksoisasujatilanne ratkaistiin OECD:n malliverosopimuksen mukaan siten, että verosopimusta sovellettaessa asuinvaltio on valtio, jossa henkilöllä on tosiasiallinen johtopaikka (place of effective management). OECD:n malliverosopimuksessa ei määritelty tosiasiallista johtopaikkaa. Tosiasiallisena johtopaikkana voitiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan pitää paikkaa, jossa tehdään liiketoiminnan harjoittamista varten keskeiset johdon ja taloudellisen toiminnan päätökset. OECD:n malliverosopimusta muutettiin vuonna 2017 siten, että toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat yhteisöjen kaksoisasujatilanteet. Kommentaarin kohdassa 24.1 luetellaan seikkoja, joihin toimivaltaisten viranomaisten pitäisi kiinnittää huomiota. Näitä ovat muun muassa hallituksen tai vastaavan toimielimen kokouspaikka, missä toimitusjohtaja ja muu ylin johto yleensä toimii, missä kokeneempi johto hoitaa päivittäisiä asioita, missä päätoimipaikka on, minkä valtion lainsäädäntö määrittää oikeudellisen aseman ja missä kirjanpito säilytetään.

Tämä määräys sisältyi myös osana OECD:n ja G20-maiden käynnistämää veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa estävän, niin kutsutun BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) puitteissa vuonna 2016 tehtyyn, monenväliseen niin kutsuttuun MLI-yleissopimukseen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI-yleissopimus). Sopimuksella toteutettiin verosopimuksiin liittyvät BEPS-toimenpiteet mahdollistamalla lukuisten kahdenvälisten verosopimusten mukauttaminen yhdellä monenvälisellä sopimuksella ilman jokaisen kahdenvälisen sopimuksen erillistä muuttamista.

Suomi ei ole hyväksynyt mainittua valinnaista määräystä allekirjoittaessaan yleissopimuksen, joten Suomen sopimuksissa noudatetaan yksittäisten sopimusten aikaisempia määräyksiä kaksoisasujatilanteiden ratkaisemisesta. Useassa Suomen sopimuksessa on kuitenkin määräys, jonka mukaan toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat muiden kuin luonnollisten henkilöiden kaksoisasujatilanteet. YK:n ylläpitämässä kehittyneiden ja kehittyvien maiden välisessä malliverosopimuksessa (The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) kaksoisasujatilanteet ratkaistaan tosiasiallisen johtopaikan avulla, kuten aiemmin OECD:n malliverosopimuksessa.

Verosopimuksessa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka on itsenäinen käsite, vaikka vastaavia käsitteitä on myös valtioiden kansallisessa lainsäädännössä. Malliverosopimuksen kommentaarissa mainitut seikat, joiden perusteella toimivaltaiset viranomaiset ratkaisevat kaksoisasujan asuinvaltion, ovat melko samanlaisia kuin tosiasiallisen johtopaikan määrittelyssä käytetyt seikat. Siten toimivaltaisten viranomaisten ratkaisu ei välttämättä eroa merkittävästi tosiasiallisesta johtopaikasta.

1.8 Euroopan unionin lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö

1.8.1 Sijoittautumisvapaus

SEUT:n 49 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. ETA-sopimuksen nojalla SEUT:n mukaisia perusvapauksia sovelletaan myös ETA-valtioissa.

Sijoittautumisvapauden rajoittaminen on sallittua vain, jos toimenpiteellä pyritään SEUT:n kanssa yhteen soveltuvaan lailliseen tavoitteeseen ja jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Lisäksi vaaditaan, että toimenpiteen soveltamisella voidaan taata näin halutun tavoitteen toteutuminen ja ettei sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on EUT:n tunnustama oikeutettu tavoite. SEUT:n mukainen sijoittautumisvapaus on otettava huomioon myös kansallista verolainsäädäntöä säädettäessä.

1.8.2 Yritysjärjestelydirektiivi

Elinkeinoverolain sulautumista, jakautumista, liiketoimintasiirtoa ja osakevaihtoa sekä eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirtoa koskevat säännökset perustuvat yritysjärjestelydirektiiviin. Direktiivin tavoitteena on poistaa verotuksellisia esteitä yritystoiminnan uudelleenjärjestelyiltä EU:ssa vaarantamatta kuitenkaan jäsenvaltioiden verotuksellisia intressejä. Direktiivin mukaisesti tietyt edellytykset täyttävät uudelleenjärjestelyt voidaan toteuttaa ilman, että niistä aiheutuu välittömiä veroseuraamuksia järjestelyihin osallisille yhteisöille tai niiden osakkaille. Ehtona on kuitenkin, että vastaanottavan yhteisön verotuksessa varojen hankintamenot ja muut siirtyvät menot vähennetään samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty varat luovuttaneen yhteisön verotuksessa. Verotus lykkääntyy näin ollen siihen ajankohtaan, jolloin yritysjärjestelyä seuraava omaisuuden luovutus tapahtuu.

Direktiivi koskee yritysrakenteiden uudelleenjärjestelyjä, joissa ovat osallisina yhteisöt, joilla on kotipaikka kahdessa tai useammassa EU-jäsenvaltiossa. Suomi on kansallisesti säätänyt direktiivin sääntöjä vastaavat verosäännökset sovellettaviksi myös puhtaasti kansallisiin järjestelyihin.

Yhteisömuodot, joihin direktiivin säännöksiä sovelletaan, on lueteltu direktiivin liitteessä kunkin jäsenvaltion osalta erikseen. Direktiivin yleisenä soveltamisedellytyksenä on myös, että yhteisön tulee olla velvollinen suorittamaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaista yhteisöveroa ilman, että sillä on mahdollisuutta valita verotuksessaan sovellettavaa verokantaa tai että se olisi verovapaa.

Direktiivi edellyttää, että rajat ylittävässä yritysjärjestelyssä varat jäävät siirtävän yhtiön kotivaltioon muodostuvaan vastaanottavan yhtiön kiinteään toimipaikkaan ja että varat liittyvät kiinteästi tämän kiinteän toimipaikan toimintaan. Tällä pyritään turvaamaan siirtävän yhtiön kotivaltion verotusvalta näitä varoja myöhemmin edelleen luovutettaessa.

Yritysjärjestelydirektiivin 4 artiklan mukaisesti sulautuminen, jakautuminen tai liiketoimintasiirto ei saa johtaa siirtyvien varojen käyvän arvon ja verotuksen menojäännöksen välisen erotuksen verottamiseen. Siirretyt varat ja vastuut määritellään artiklassa sellaisiksi varoiksi ja vastuiksi, jotka yhtiön sulautumisen tai jakautumisen seurauksena jäävät yhtiön jäsenvaltiossa sijaitsevaan vastaanottavan yhtiön kiinteään toimipaikkaan ja vaikuttavat veroperusteiden määräytymiseen. Arvoeron verottamatta jättäminen edellyttää, että vastaanottaja jatkaa luovuttavan

yhtiön verotuksen menojäännösarvoista sulautumisessa, jakautumisessa ja liiketoimintasiirrossa. Artiklan 5 mukaisesti varaukset siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle sulautumisessa, jakautumisessa ja liiketoimintasiirrossa. Yritysjärjestelydirektiivin 8 artiklan mukaisesti sulautuvan tai jakautuvan yhtiön taikka osakevaihdossa luovuttavan yhtiön osakkeenomistajan verotuksessa osakkeiden vaihtaminen vastaanottavan yhtiön osakkeisiin ei saa johtaa kyseisen osakkaan tulon, voiton tai pääomavoiton verottamiseen. Edellytyksenä kuitenkin on, että osakas ei osoita saamilleen osakkeille suurempaa verotuksessa käytettävää arvoa kuin mikä vaihdetuilla osakkeilla oli välittömästi ennen sulautumista, jakautumista tai osakevaihtoa. Tämä ei kuitenkaan estä jäsenvaltiota verottamasta vastaanotettujen osakkeiden myöhemmästä luovutuksesta johtuvaa voittoa samalla tavalla kuin ennen hankintaa olemassa olevien osakkeiden luovutuksesta johtuvaa voittoa. Artiklan 7 mukaisesti sulautumisen yhteydessä vastaanottavalle yhtiölle syntynyttä fuusiovoittoa ei saa verottaa.

Yritysjärjestelydirektiivin 10 artikla sisältää erityiset säännökset koskien ulkomaisen kiinteän toimipaikan siirtoa. Artiklan 1 kohdan mukaan, jos varojensiirron yhteydessä siirrettyihin varoihin kuuluu siirtävän yhtiön kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, siirtävän yhtiön jäsenvaltion on luovuttava oikeudestaan verottaa tätä kiinteää toimipaikkaa. Kohdan 1 mukaan jäsenvaltio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ja vastaanottavan yhtiön jäsenvaltio soveltavat tällaiseen siirtoon yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä ikään kuin jäsenvaltio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, olisi siirtävän yhtiön jäsenvaltio. Kohtaa sovelletaan myös siinä tapauksessa, että kiinteä toimipaikka sijaitsee samassa jäsenvaltiossa kuin missä vastaanottavan yhtiön kotipaikka on. Artiklan 2 kohdan mukaan, poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, jos siirtävän yhtiön jäsenvaltio soveltaa maailmanlaajuisten voittojen verotusjärjestelmää, kyseisellä jäsenvaltiolla on oikeus verottaa kaikkia sulautumisen, jakautumisen, osittaisjakautumisen tai varojensiirron seurauksena syntyneitä kiinteän toimipaikan voittoja ja pääomavoittoja edellyttäen, että jäsenvaltio antaa huojennuksen sen veron osalta, joka direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava kyseisistä voitoista ja pääomavoitoista siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee, samalla tavalla ja saman suuruisena kuin jäsenvaltio olisi tehnyt, jos kyseinen vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu.

Yritysjärjestelydirektiivin artiklassa 12 säädetään eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirrosta. Jos eurooppayhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa jäsenvaltiosta toiseen tai sääntömääräisen kotipaikan siirtyessä jäsenvaltiosta toiseen, ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva eurooppayhtiö lakkaa olemasta tuossa jäsenvaltiossa asuva ja siitä tulee toisessa jäsenvaltiossa asuva, tämä ei saa johtaa siinä jäsenvaltiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka on siirretty, niistä eurooppayhtiön varoista ja vastuista saatujen pääomavoittojen verotukseen, jotka jäävät tosiasiallisesti liittymään eurooppayhtiön siinä jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, josta sääntömääräinen kotipaikka on siirretty ja jotka vaikuttavat veroperusteiden määräytymiseen. Arvoeron verottamatta jättäminen edellyttää, että eurooppayhtiö jatkaa kiinteään toimipaikkaan tosiasiallisesti liittymään jäävien varojen ja vastuiden osalta samoista verotuksen arvoista ikään kuin sääntömääräisen kotipaikan siirtoa ei olisi tapahtunut tai eurooppayhtiön verotuksellinen asema ei olisi lakannut. Artiklan 13 mukaisesti eurooppayhtiön muut kuin ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen varaukset on vapautettava veroista jäsenvaltiossa, josta eurooppayhtiön kotipaikka siirrettiin siten, että kiinteä toimipaikka voi tehdä varaukset samalla tavalla. Artiklan 14 mukaisesti eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirto ei saa itsessään johtaa osakkaiden tulojen, voittojen tai pääomavoittojen verotukseen. Tämä ei kuitenkaan estä jäsenvaltiota verottamasta sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön pääomaa vastaavien arvopapereiden myöhemmästä siirrosta johtuvia voittoja.

1.8.3 Maastapoistumisverotusta koskeva sääntely veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä

Euroopan unionin neuvosto on antanut 12 päivänä heinäkuuta 2016 direktiivin (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (*veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*). Direktiivi tuli voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Direktiivi on julkaistu virallisessa lehdessä 19 päivänä heinäkuuta 2016.

Direktiivi sisältää säännökset korkovähennysoikeuden rajoituksesta ja maastapoistumisverotuksesta, yleisen veronkiertosäännöksen sekä säännökset ulkomaisista väliyhteisöistä ja verokohtelun eroavuuksista eli niin sanotuista hybriditilanteista. Direktiivissä säädetään vähimmäissuojasta, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöön. Direktiivi ei kuitenkaan estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle. Direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa, mukaan lukien sellaisten yksiköiden yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa olevat kiinteät toimipaikat, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmannessa maassa.

Direktiivin 10. johdantokappaleen mukaisesti maastapoistumisverolla varmistetaan, että kun verovelvollinen siirtää varoja tai verotuksellisen kotipaikkansa jonkin valtion verotuksellisen lainkäyttöalueen ulkopuolelle, kyseinen valtio verottaa sen alueella mahdollisesti syntyneen luovutusvoiton taloudellista arvoa, vaikkei tätä voittoa olisi vielä realisoitu maastapoistumishetkellä. Esimerkiksi emoyhtiön ja sen tytäryhtiön väliset varojen siirrot, käteinen mukaan lukien, eivät kuulu maastapoistumisveron soveltamisalaan. Johdantokappaleen mukaan, jotta varmistettaisiin säännön yhteensopivuus hyvitysmenetelmän kanssa, on suotavaa sallia se, että jäsenvaltiot viittaavat hetkeen, jolloin oikeus verottaa siirrettyjä varoja menetetään. EU-oikeus huomioon ottaen verovelvollisilla olisi oltava oikeus joko maksaa määrätyn maastapoistumisveron määrä viipymättä tai lykätä sen maksamista maksamalla se osissa muutamien vuosien kuluessa mahdollisesti korkoa maksaen ja antamalla vakuus. Jäsenvaltiot voisivat pyytää tätä varten asianomaisia verovelvollisia sisällyttämään tarvittavat tiedot ilmoitukseen.

Direktiivin 2 artiklan 6 kohdassa varojen siirto määritellään järjestelyksi, jossa jäsenvaltio menettää oikeuden verottaa siirrettyjä varoja, samalla kun varat pysyvät saman verovelvollisen oikeudellisessa tai taloudellisessa omistuksessa. Verotuksellisen kotipaikan siirrolla tarkoitetaan kyseisen artiklan 7 kohdan mukaan järjestelyä, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva, samalla kun verovelvollinen hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannesta maasta. Artiklan 8 kohdan mukaisesti kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta verotuksellisesti läsnä jäsenvaltiossa, samalla kun verovelvollinen hankkii tällaisen läsnäolon toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa tulematta tässä jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa verotuksellisesti asuvaksi.

Artiklan 5 mukaan verovelvollinen on velvollinen maksamaan veron määrästä, joka vastaa siirrettyjen varojen markkina-arvoa niiden maastapoistumishetkellä vähennettynä niiden verotusarvolla tilanteissa,

a) joissa verovelvollinen siirtää päätoimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaansa eikä päätoimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja

b) joissa verovelvollinen siirtää jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan päätoimipaikkaansa tai toiseen kiinteään toimipaikkaan, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja

c) joissa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan, paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät ensimmäisessä jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan

d) joissa verovelvollinen siirtää kiinteän toimipaikkansa harjoittaman liiketoiminnan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

Jos edellä kuvattu varojen siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen maahan, verovelvolliselle on annettava oikeus maastapoistumisveron maksamiseen viiden vuoden aikana suoritettavilla osamaksuilla. Edellytyksenä on myös, että kyseinen ETA-sopimuksen osapuolena oleva kolmas maa on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä (*perintädirektiivi*) säädettyä keskinäistä apua. Jos verovelvollinen lykkää maksua, voidaan korkoa veloittaa verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti. Jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä, verovelvollisia voidaan myös vaatia antamaan vakuus edellytyksenä maksun lykkäämiselle.

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää myös säännökset tilanteista, jolloin maksunlykkäys on keskeytettävä. Artiklan 4 kohdan mukaisesti maksun lykkääminen on keskeytettävä viipymättä ja verovelasta tulee perittävissä oleva seuraavissa tapauksissa:

a) siirretyt varat tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta myydään tai muuten luovutetaan

b) siirretyt varat siirretään myöhemmin kolmanteen maahan

c) verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään myöhemmin kolmanteen maahan

d) verovelvollinen tekee konkurssin tai asetetaan selvitystilaan

e) verovelvollinen laiminlyö osamaksuja koskevien velvoitteiden noudattamisen eikä korjaa tilannettaan kohtuullisessa ajassa, joka saa olla enintään 12 kuukautta.

Yllä mainittuja kohtia b ja c ei kuitenkaan sovelleta ETA-sopimuksen osapuolina oleviin kolmansiin maihin, jos ne ovat tehneet verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä apua.

Vastaanottavan jäsenvaltion on hyväksyttävä lähtövaltion vahvistama arvo varojen alkuarvoksi verotuksessa. Direktiivi kuitenkin sallii vastaanottavan valtion kiistävän lähtövaltion vahvistaman siirrettyjen varojen arvon, jos se ei vastaa markkina-arvoa. Artiklan 5 kohdassa 6 markkina-

arvo määritellään määräksi, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä.

Direktiivin mukaista maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä ei sovelleta arvopapereiden rahoitukseen liittyviin varojen siirtoihin, vakuudeksi asetettuihin varoihin tai silloin, kun siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimusten täyttämiseksi tai likviditeetin hallinnan vuoksi edellyttäen, että varojen on tarkoitus palata siirtäjäjäsenvaltioon 12 kuukauden kuluessa.

Artiklan 11 mukaisesti jäsenvaltioiden on hyväksyttävä ja julkaistava maastapoistumisverotusta koskevan artiklan 5 edellyttämät lait ja hallinnolliset määräykset viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2019 ja niiden on sovellettava säännöksiä 1 päivästä tammikuuta 2020.

1.8.4 Keskeinen maastapoistumisverotusta koskeva EUT:n oikeuskäytäntö

Monissa EU-valtioissa on maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä ja sen suhdetta EU-oikeuteen on arvioitu useissa EUT:n tuomioissa.

EUT:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on oikeus verottaa verotusvaltansa piirissä syntyneitä arvonnousuja, jotka eivät ole maastapoistumishetkellä realisoituneet. Jäsenvaltiolla on myös oikeus määrittää arvonnousuja koskevan veron määrä varojen siirtohetkellä, mutta varojen siirrosta toiseen valtioon heti perittävä vero on kuitenkin sijoittautumisvapauden vastaista. Luonnollisten henkilöiden osalta maastapoistumisveroa on käsitelty tuomioissa asioissa C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Èconomie, des Finances et de l'Industrie, (asia de Lasteyrie) ja C-470/04 N v. Inspecter van de Belastingdienst Oost (asia N) ja yhtiöitä koskien tämä on todettu muun muassa tuomiossa asiassa C-371/10, National Grid Indus (asia National Grid Indus).

Asiassa National Grid Indus EUT totesi, että maastapoistumishetken jälkeisiä arvonalennuksia ei tarvitse ottaa huomioon. EUT katsoi myös, että verovelvollisen on voitava valita, maksaako se piilevistä arvonnousuista suoritettavan veron välittömästi vai vasta myöhempänä kansallisen lainsäädännön mahdollistamana ajankohtana, esimerkiksi tietyn lykkäysajan jälkeen. Koron perimistä lykkäysajalta sekä vakuuden vaatimista pidettiin myös mahdollisena. Aiemmin oli katsottu toisin luonnollisten henkilöiden osalta. Asiassa N katsottiin oikeasuhtaiseksi ainoastaan sellainen arvopaperituloja koskeva verojärjestelmä, jossa otetaan täysin huomioon arvonalennukset, jotka saattavat aiheutua kotipaikan siirron jälkeen, ellei näitä oteta huomioon jo vastaanottavassa jäsenvaltiossa. Asioissa de Lasteyrie ja N katsottiin myös, että vakuuden asettaminen lykkäämisen saamisen ehtona ei ole hyväksyttävää. Vaatimusta, jonka mukaan verovelvolliselta kotipaikkansa siirron hetkellä edellytetään tuloveron laskemiseksi välttämättömän veroilmoituksen antamista, ei kuitenkaan pidetty suhteettomana. Myöhemmin antamassaan tuomiossa asiassa C-503/14, komissio vs. Portugali, EUT on kuitenkin katsonut, että yhtiöitä koskevassa asiassa National Grid Indus sovellettuja periaatteita voitiin soveltaa myös luonnollisiin henkilöihin (tuomion kohdat 53—59).

Asiassa C-38/10, komissio v. Portugali, Portugalin lainsäädännön katsottiin rajoittavan sijoittautumisvapautta. Lainsäädännön mukaan realisoitumattomia arvonnousuja voitiin verottaa, kun portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen valtioon tai ulkomainen yhtiö siirtää kaikki tai osan kiinteän toimipaikan varoista toiseen jäsenvaltioon. Tuomiossa kuitenkin katsottiin, että realisoitumattomien voittojen verottaminen kiinteän toimipaikan lopettaessa toimintansa ei rajoittanut sijoittautumisvapautta. Verotus perustuu tällöin toiminnan lopettamiseen eikä varojen siirtoon toiseen jäsenvaltioon. Asiassa C-

261/11, komissio v. Tanska, katsottiin sijoittautumisvapauden vastaiseksi Tanskan lainsäädäntö, jonka mukaan yhtiön varojen siirtäminen käytettäväksi Tanskan ulkopuolella katsotaan luovutukseksi ja verotetaan sellaisenaan, kun taas varojen siirtäminen eri toimipaikkojen välillä Tanskassa ei ole veronlainen luovutus. EFTA-tuomioistuin on katsonut asiassa E-15/11, Arcade Drilling AS, että Norjasta johtopaikan siirtävältä yhtiöltä realisoitumattomasta arvonnoususta siirtohetkellä perittävä vero rajoittaa sijoittautumisvapautta. Veron määrän vahvistaminen johtopaikkaa siirrettäessä on tuomion mukaan oikeutettua.

EUT on asiassa C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte, ottanut kantaa maastapoistumisveron maksuun vuosittaisina erinä. Se totesi, että Saksan lainsäädäntöä, jonka mukaan ennen piilevien arvonnousujen tosiasiallista realisoitumista maksettavan veron maksu voidaan porrastaa viiteen vuosimaksuun, voitiin pitää kyseisessä tilanteessa asianmukaisena ja oikeasuhtaisena toimenpiteenä jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi. Samassa tuomiossa EUT totesi pankkitakauksen antamista koskevasta velvollisuudesta, ettei tällaista velvollisuutta voida lähtökohtaisesti asettaa arvioimatta etukäteen riskiä veron kantamatta jäämisestä. Asiassa C-657/13, Veder LabTec, EUT katsoi oikeasuhtaiseksi Saksan aiemmin voimassa olleen säännön, jonka mukaan maastapoistumisvero jaksotettiin kymmenelle vuodelle. Maksuaika muutettiin Saksassa viideksi vuodeksi vuonna 2006.

Suomea koskevassa tapauksessa C-292/2016, A Oy, oli kyse rajat ylittävän yritysjärjestelyn yhteydessä määrättävästä elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin mukaisesta maastapoistumisverosta, joka perustuu yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohtaan. Suomalainen yhtiö oli luovuttanut Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirtona itävaltalaiselle yhtiölle. EUT:lle osoitetussa ennakkoratkaisupyynnössä kysyttiin sitä, onko SEUT:n 49 artiklan mukainen sijoittautumisvapaus esteenä lainsäädännölle, jossa arvonnousuja verotettiin välittömästi silloin, kun kotimainen yhtiö luovuttaa ulkomaisen kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirrolla ulkomaiselle yhtiölle, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tällaisia arvonnousuja verotetaan vasta siirrettyjen varojen luovutuksen yhteydessä. EUT katsoi, että koska ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovuttaminen liiketoimintasiirtona johtaa siihen, että Suomi menettää kaikki siteensä kyseiseen toimipaikkaan ja valtansa verottaa niitä arvonnousuja, jotka liittyvät kyseisen toimipaikan varoihin järjestelyn jälkeen, kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä kyettiin takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan säilyminen. Lainsäädännöllä kuitenkin ylitettiin se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistavoitteen saavuttamiseksi, koska yhtiöllä ei ollut mahdollisuutta valita veron välittömän maksamisen ja maksamisen lykkäämisen välillä. Tähän arviointiin ei EUT:n mukaan vaikuttanut se, että verosta voitiin yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti vähentää se vero, joka samasta tulosta olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa suoritettu ilman yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä (niin sanottu fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen). Sijoittautumisvapautta pidettiin siten esteenä kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle siltä osin kuin lainsäädännössä ei sallita veron maksuunpanon siirtämistä myöhempään ajankohtaan.

1.9 Ulkomaiden lainsäädäntö

1.9.1 Ruotsi

Ruotsissa rekisteröityä yhtiötä pidetään Ruotsissa yleisesti verovelvollisena. Vaikka yhtiö ei ole rekisteröity Ruotsissa, sitä voidaan kohdella yleisesti verovelvollisena myös, mikäli yhtiön johtopaikka on Ruotsissa tai mikäli muusta olosuhteesta johtuen sitä tulisi kohdella ruotsalaisena oikeushenkilönä.

Ruotsin maastapoistumisverotus perustuu sääntelyyn, jonka mukaan varat ja palvelut, jotka on siirretty pois liiketoiminnasta, katsotaan luovutetuiksi markkinahintaan. Varat ja palvelut katsotaan siirretyn liiketoiminnasta, mikäli liiketoiminta lakkautetaan, liiketulo (kokonaan tai osittain) ei ole enää veronalaista tuloa Ruotsissa tai mikäli omaisuus siirretään liiketoiminnan osasta toiseen, ja jälkimmäinen osa on vapautettu verotuksesta Ruotsissa, taikka mikäli liiketoiminnasta saatua tuloa ei enää veroteta Ruotsissa verosopimuksen perusteella. Yleisesti verovelvollista yhtiötä verotetaan sen kaikesta tulosta Ruotsissa riippumatta siitä, mistä tulot ovat peräisin. Periaatteen soveltaminen merkitsee sitä, että siirrettäessä omaisuutta Ruotsissa sijaitsevasta pääkonttorista toisessa maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan Ruotsi ei menetä verotusoikeutta omaisuuteen.

Ruotsin tuloverolain mukaan (inkomstskattelagen 22 kap. 5 §) ruotsalaisen yhtiön kotipaikan siirtyminen verosopimuksen nojalla toiseen valtioon rinnastetaan elinkeinotoiminnan lopettamiseen. Yhtiöstä ei kuitenkaan tule Ruotsissa rajoitetusti verovelvollista tai sinänsä ulkomaista yhteisöä. Tällöin katsotaan, että yhtiön varat on asuinvaltion vaihtuessa siirretty toiseen elinkeinotoimintaan ja niille määrätään yksityisoton verotus. Yksityisoton verotusta ei määrätä silloin, kun varat kuuluvat edelleen Ruotsissa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Kiinteän toimipaikan lopettamiseen sovelletaan yksityisoton verotusta tuloverolain (inkomstskattelagen 22 kap. 5 §) mukaisesti. Kiinteästä toimipaikasta siirtyvät varat arvostetaan markkina-arvoon, joten markkina-arvon ja verotuksen menojäännöksen erotus tuloutuu.

Vuonna 2010 verolainsäädäntöön lisättiin säännökset maastapoistumisveron maksun lykkäyksestä. Maksun lykkäystä voi hakea Ruotsissa asuva yhtiö, joka siirtää kotipaikkansa toiseen ETA-valtioon ja Ruotsi tämän seurauksena menettää verotusoikeutensa Ruotsin ja tämän toisen ETA-valtion kanssa tehdyn verosopimuksen perusteella. Lykkäystä on nimenomaisesti pyydettävä Ruotsin veroviranomaisilta. Lykkäystä voidaan myöntää vuodeksi ja sitä voidaan pidentää, mikäli edellytykset täyttyvät edelleen.

Ruotsissa 26 päivänä syyskuuta 2019 annetussa hallituksen esityksessä (Regerings proposition 2019/20:20) arvioidaan, että Ruotsin voimassa oleva sääntely vastaa niitä maastapoistumisverotustilanteita, jotka sisältyvät veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiivin. Ruotsin lainsäädännöllä on katsottu olevan sama tarkoitus kuin veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin viidennen artiklan ensimmäisellä kohdalla. Ruotsin verotusmenettelylakiin (skatteförfarandelagen) ehdotetaan kuitenkin muutoksia, jotta esimerkiksi Ruotsin maastapoistumisveron lykkäystä koskevat säännökset vastaisivat verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin viidennen artiklan sisältöä. Ehdotuksen mukaan lykätyn veron määrää pienennettäisiin aina yhdellä viidesosalla vuosittain. Ruotsin verolainsäädäntöä ehdotetaan muutettavan myös niin, että maastapoistumisveron lykkäystä voisi jatkossa hakea myös rajoitetusti verovelvollinen elinkeinotoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö sekä oikeushenkilö. Lisäksi muutoksia ehdotetaan liittyen maastapoistumisveron korkoihin ja vakuuteen. Tilapäisten varojen siirtojen osalta ei ehdoteta poikkeusta veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mahdollistamalla tavalla. Ehdotuksessa on kuitenkin arvioitu, että tällaisia maastapoistumisverotustilanteita olisi harvoin. Hallituksen esityksessä on myös arvioitu, että verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin määräykset liittyen sekä toisen jäsenvaltion vahvistamien varojen arvon hyväksymiseen alkuarvoksi että itse markkina-arvoon (5 artiklan 5 ja 6 kohdat) vastaavat jo voimassa olevaa oikeutta. Näin ollen direktiivi ei näiltä osin johda muutoksiin lainsäädännössä.

1.9.2 Norja

Tammikuusta 2019 yhtiön asuinpaikaksi on katsottu Norja, mikäli yhtiö on perustettu tai sitä tosiasiallisesti johdetaan Norjassa. Mikäli yhtiö on perustettu Norjan lainsäädännön mukaisesti, sen asuinpaikaksi katsotaan Norja, vaikka yhtiöllä ei enää olisi siteitä maahan. Jos Norjassa

perustetun yhtiön katsotaan verosopimuksen nojalla asuvan toisessa valtiossa, yhtiötä ei pidetä Norjassa asuvana kansallisen lainsäädännön nojalla.

Maastapoistumisverotussäännösten mukaan, jos aineettomia tai aineellisia varoja siirretään pois Norjasta tai varojen omistaja ei ole enää verovelvollinen Norjassa, Norjalla on oikeus verottaa varoja. Maastapoistumisvero voidaan määrätä, kun kiinteän toimipaikan varoja siirretään Norjasta toiminnan aikana tai kiinteä toimipaikka lakkautetaan tai yhtiö ei enää asu verotuksellisesti Norjassa. Maastapoistumisvero perustuu varojen markkinahintaan.

Jos varat siirretään toiseen ETA-valtioon, aineellisesta omaisuudesta varastoeriä lukuunottamatta maksettavaksi tulevan veron maksua voidaan lykätä siihen saakka, kunnes varat luovutetaan. Lykkäämisen edellytyksenä on vakuuden asettaminen paitsi silloin, kun Norjan ja kyseessä olevan ETA-valtion välillä on sopimus tietojenvaihdosta ja veronperintää koskevasta avunannosta. Koron määrä asetetaan vuosittain 1 päivänä tammikuuta. Aineettoman omaisuuden ja varastoerien osalta maastapoistumisveron lykkääminen ei ole mahdollista. Varojen tai velkojen siirto norjalaisen yhtiön kiinteästä toimipaikasta toiseen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee maassa, jonka kanssa solmittu kaksinkertaisen verotuksen estävä sopimus perustuu hyvitysmenetelmään, ei ole verotettava tapahtuma.

Aikaisemmin maastapoistumisverosta luovuttiin, jos varoja ei luovutettu edelleen viiden vuoden kuluessa. Toukokuussa 2012 muutettujen säännösten mukaan maastapoistumisveron perinnässä ei ole enää viiden vuoden määräaikaa. Vero ei pienene, vaikka varojen arvo laskisi veron määräämisen jälkeen.

Maastapoistumisveroa ei kuitenkaan määrätä, jos siirrettävän aineellisen omaisuuden realisoitumaton luovutusvoitto ei ylitä viittä miljoonaa norjan kruunua. Muun omaisuuden tai velkojen realisoitumattoman luovutusvoiton määrän raja on miljoona norjan kruunua.

1.9.3 Tanska

Yhtiön asuinpaikan katsotaan olevan Tanskassa, mikäli maan viranomaiset ovat sen rekisteröineet. Asuinpaikan katsotaan olevan Tanskassa, vaikka yhtiön koko liiketoimintaa harjoitetaan ulkomailla tai sen hallinnointi tapahtuu ulkomailta. Vuodesta 1995 ulkomailla perustettuja yhtiöitä on kohdeltu Tanskassa asuvina, mikäli niiden hallinnollinen toimipaikka (ledelsens sæde) sijaitsee Tanskassa. Mikäli yhtiö, jonka asuinpaikka on kansallisen lainsäädännön mukaan Tanskassa, katsotaan verosopimuksen perusteella yleisesti verovelvolliseksi toisessa valtiossa, yhtiötä ei pidetä Tanskassa asuvana kansallisen lainsäädännön näkökulmasta.

Varojen siirtäminen pois Tanskassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta pääliikkeeseen joko toimintaa lopetettaessa tai liiketoiminnan jatkuessa on verotettava tapahtuma. Luovutushintana pidetään siirtoajankohdan markkinahintaa. Jos yhtiö lakkaa olemasta Tanskassa asuva, koska sen johtopaikka siirretään ulkomaille tai sen katsotaan verosopimuksen mukaan asuvan toisessa valtiossa, sen katsotaan luovuttaneen maailmanlaajuiset varansa ja vastuunsa. Luovutushintana pidetään markkinahintaa asumisen päättyessä. Varoja, jotka jäävät edelleen kuulumaan Tanskaan jäävään kiinteään toimipaikkaan, ei veroteta.

EUT:n tuomion komissio v. Tanska (asia C-261/11) seurauksena Tanska lisäsi lainsäädäntöönsä maaliskuussa 2014 säännökset, joiden mukaan yhtiö voi lykätä maastapoistumisveron maksua. Veronmaksun lykkäyksen edellytyksenä on, että yhtiö maksaa lykätyn maastapoistumisveron erissä enintään seitsemän vuoden ajanjaksolla. Täten joka vuonna yhtiön pitää maksaa summa, joka on vähintään 1/7 alkuperäisen maastapoistumisveron määrästä. Yhtiö voi milloin tahansa

valita maksavansa suuremman summan tai maksaa koko lykätyn maastapoistumisveron. Lykätylle maastapoistumisverolle peritään korkoa joka vuosi. Korko on kolme prosenttia vuosittain tai Tanskan kansallispankin asettama korko.

Kansallisen lainsäädännön on katsottu täyttävän veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin vaatimukset maastapoistumisverotussääntelylle, joten lakiin ei ole ehdotettu kuin pieniä muutoksia. Tanskassa ei ole otettu käyttöön veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mahdollistamia poikkeuksia tilapäisille varojen siirroille.

1.9.4 Ranska

Yhtiö, jonka kotipaikka on Ranskassa, on Ranskan lainsäädännön alainen. Oikeuskäytännön mukaisesti yhtiön kotipaikan on oltava aito. Kotipaikan voidaan katsoa olevan olemassa silloin, kun se on ainoa paikka, missä hallituksen kokoukset ja osakkeenomistajien kokoukset järjestetään ja suurin osa muista hallintoelimistä erillisesti sijaitsevat.

Yhtiön kotipaikan siirto ulkomaille katsotaan yritystoiminnan lopettamiseksi ja verotuksessa katsotaan syntyvän myyntivoittoa. Verotettavaa myyntivoittoa ei kuitenkaan synny yhtiön Ranskassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan allokoiduista yhtiön varoista. Verovelvollinen voi valita veronmaksun jaksottamisen viidelle vuodelle. Veronmaksu voidaan jaksottaa viidelle vuodelle kuitenkin vain, jos varat siirretään toiseen EU- tai ETA-valtioon, joka on tehnyt Ranskan kanssa sopimuksen hallinnollisesta avustamisesta. Tällöin yhtiön pitää antaa vuosittain lausunto Ranskan veroviranomaisille, jotta mahdolliset realisoitumattomat siirretyistä varoista syntyneet myyntivoitot voitaisiin jäljittää. Mikäli tätä raportointivelvollisuutta ei noudateta, määrätään rangaistuksena maksu, joka vastaa viittä prosenttia realisoimattomista myyntivoitoista.

Ranskassa on voimassa oleva maastapoistumisveroa koskeva säännöstö eikä maa ole muuttanut lainsäädäntöään verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin johdosta. Ranskassa ei ole otettu käyttöön veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mahdollistamaa poikkeusta tilapäisille varojen siirroille.

1.9.5 Saksa

Mikäli asuinpaikan katsotaan olevan Saksassa, verovelvolliset ovat verovelvollisia maailmanlaajuisista tuloistaan. Yhtiön asuinpaikka on Saksassa, mikäli joko sen sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen hallinnollinen toimipaikka on Saksassa.

Kiinteän toimipaikan lopettamista pidetään purkuna ja piilovaraukset verotetaan tulona. Samoja säännöksiä sovelletaan, jos kiinteä toimipaikka siirretään ulkomaille tai toiseen yhteisöön.

Jos Saksassa asuva Saksan yhtiölainsäädännön mukaan perustettu yhtiö siirtää kotipaikkansa Saksan ulkopuolelle eikä yhtiö tämän jälkeen asu EU-jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa, yhtiön katsotaan purkautuvan Saksan yhtiölainsäädännön mukaan. Tällaisessa tilanteessa yhtiön varat katsotaan verotuksessa luovutetun ja kaikki piilovaraukset tuloutuvat ja ne verotetaan normaalin yhteisöverokannan mukaan. Jos yhtiö siirtyy EU-jäsenvaltioon tai ETA-valtioon ja Saksan ja kyseisen valtion välillä sovelletaan direktiiviä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla tai valtioiden välillä on direktiiviä vastaava sopimus, piilovarausten tuoton verotus voidaan jaksottaa viidelle peräkkäiselle vuodelle.

Siirrettäessä varoja Saksassa olevasta kiinteästä toimipaikasta toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan maksunlykkäys on käytettävissä siinä tapauksessa, että siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon. Komissio on antanut Saksalle perustellun lausunnon 24 tammikuuta 2019,

koska veron välitön periminen ilman lykkäysmahdollisuutta tilanteessa, jossa varoja siirretään muuhun kuin EU:hun kuuluvaan ETA-valtioon, on vastoin sijoittautumisvapautta.

EUT on arvioinut tammikuussa 2014 Saksan maastapoistumisverotusta koskevien säännösten, erityisesti verotuksen jaksottamista koskevan säännön, EU-oikeuden mukaisuutta asiassa C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte. Tuomioistuin totesi, että Saksan maastapoistumisverotusta koskevat säännökset ovat EU-oikeuden mukaisia.

Saksassa ei ole katsottu tarpeelliseksi muuttaa maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin takia, koska vastaavat kansalliset säännökset ovat jo olemassa. Saksassa ei ole otettu käyttöön direktiivin mahdollistamaan poikkeusta tilapäisille varojen siirroille.

1.9.6 Iso-Britannia

Yhtiön asuinpaikka on Iso-Britanniassa, mikäli se on rekisteröity Englannissa, Walesissa, Skotlannissa tai Pohjois-Irlannissa. Asuinpaikka voi muodostua Isoon-Britanniaan myös silloin, kun yhtiötä johdetaan ja hallitaan Isosta-Britanniasta. Tähän sisältyy tilanne, jossa liiketoimintaa tosiasiallisesti johdetaan ja hallitaan Isosta-Britanniasta, kuten silloin, kun kyseessä on isobritannialaisen yhtiön rajoitetusti verovelvollinen tytäryhtiö. Yhtiö voi tulla Isossa-Britanniassa verovelvolliseksi siirtämällä sen keskushallinnon ja määräysvallan Isoon-Britanniaan. Yhtiö on siirtopäivästä lähtien yhteisöverovelvollinen samalla perusteella kuin yhtiö, joka on rekisteröity Isossa-Britanniassa.

Isossa-Britanniassa oleva kiinteä toimipaikka on rajoitetusti verovelvollinen eli verovelvollinen vain kiinteän toimipaikan tulosta. Ulkomaisen yhteisön Isossa-Britanniassa olevaa kiinteää toimipaikkaa verotetaan varojen arvon ylittäessä verotuksen menojäännösarvon, jos kiinteä toimipaikka lopettaa toiminnan.

Yhtiötä ei pidetä sisäisen lainsäädännön mukaan Isossa-Britanniassa asuvana, jos yhtiön katsotaan verosopimuksen nojalla asuvan toisessa valtiossa. Jos yhteisö lakkaa olemasta Isossa-Britanniassa asuva, kaikki sen varat katsotaan luovutetun markkinahintaan eli yhteisölle määrätään maastapoistumisvero. Maastapoistumisveroa ei määrätä silloin, kun yhteisöllä on sivuliike tai agentti Isossa-Britanniassa. Komissio on vuonna 2012 kehottanut Isoa-Britanniaa muuttamaan maastapoistumisverotustaan ja katsonut, että säännökset rajoittavat sijoittautumisvapautta siltä osin kuin ne eivät mahdollistaneet veron maksun lykkäystä. Tämän seurauksena lakia (Finance Act 2013) muutettiin siten, että siihen lisättiin säännökset maksulykkäyksestä maastapoistumisveroon, joka on syntynyt 11 maaliskuuta 2012 tai sen jälkeen.

Ison-Britannian lainsäädäntöön on tehty muutoksia veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotussäännöksen johdosta, jotka tulevat voimaan tammikuussa 2020. Maastapoistumisverotusta koskevat säännökset eivät sovellu tapaukseen, jossa varallisuutta siirretään isobritannialaisesta pääkonttorista ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan, kun omaisuus jää Ison-Britannian verotusvallan alaiseksi. Lisäksi Iso-Britannia ei ole ottanut käyttöön veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mahdollistamia poikkeuksia koskien tilapäisiä varojen siirtoja. Veronmaksun lykkäys on voitu aikaisemmin toteuttaa kahdella vaihtoehtoisella tavalla, jolloin veron maksu on voitu jaksottaa kuudelle vuodelle tai lykätä siihen saakka, kunnes varat luovutetaan. Ison-Britannian heinäkuussa 2018 julkaiseman mietinnön mukaan maksujärjestelmä tulee muuttumaan direktiivin mukaiseksi tammikuun 2020 alusta. Maastapoistumisverotuksen lykkääminen tulee olemaan mahdollista siten, että maastapoistumisvero tulee maksaa enintään viidessä vuodessa osamaksuerissä. Viiden vuoden jakso voi uuden lainsäädännön mukaan kuitenkin keskeytyä viittä vuotta aikaisemmin. Lisäksi säädetään,

että tilanteessa, jossa varallisuus siirtyy Ison-Britannian yhteisöveron alaisuuteen ja yhtiö on velvollinen suorittamaan veroa varallisuudesta EU- tai ETA-valtiossa perustuen markkina-arvoon, kyseinen arvo tulee huomioida aloitusarvona laskettaessa varallisuuden tulevia tuloja tai menoja.

1.9.7 Alankomaat

Yhtiön asuinpaikan katsotaan muodostuneen tuloverolain ja osinkojen lähdeverolain merkityksessä Alankomaihin, mikäli se rekisteröidään Alankomaiden lain mukaisesti. Lisäksi oikeuskäytännössä on katsottu, että yhtiöitä voidaan kohdella verotuksessa siten, että niiden asuinpaikka on Alankomaissa, mikäli niiden katsotaan sijoittautuneen Alankomaihin tosiasioiden ja olosuhteiden perusteella riippumatta siitä, onko niitä rekisteröity Alankomaissa vai ei.

Kiinteän toimipaikan toiminnan päättyessä varat ja vastuut katsotaan verotuksessa luovutetuiksi. Kiinteän toimipaikan lopettaminen voi laukaista piilovarausten, verovapaiden varausten ja liikearvon verotuksen. Alankomaissa asuvan yhtiön tosiasiallisen johtopaikan siirtäminen ulkomaille ei välttämättä laukaise verotusta. Jos tosiasiallisen johtopaikan siirto edeltää tai sen kanssa samanaikaisesti siirretään varoja, mukaan lukien yrityksen itsenäinen osa, varojen siirron voidaan katsoa tapahtuvan markkinahintaan. Varojen siirtoa verotetaan tosiasiallisen johtopaikan siirtyessä ainoastaan, jos yhtiöstä tulee verosopimuksen tai kansallisen lainsäädännön mukaan muualla asuva. Jos yhtiö ei enää saa voittoja Alankomaista, piilovaraukset ja verovapaat varaukset verotetaan maastamuuttovuoden tulona. Aiemmat investointivähennykset voivat palautua tuloon.

Alankomaiden lainsäädäntöä muutettiin asiassa C-371/10, National Grid Indus, annetun tuomion jälkeen veron maksun lykkäyksen osalta. Verovelvollinen voi maksaa maastapoistumisveron heti tai tiettyjen edellytysten täyttyessä lykätä veron maksun siihen, kunnes luovutusvoitto realisoituu. Lykkäys edellyttää vakuuksia ja lykkäysajalta on maksettava korkoa. Verovelvollinen voi myös valita, että vero maksetaan kymmenenä yhtä suurena vuosittaisena maksuna. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivin johdosta kymmenen vuotuisen maksuerän määrä on alennettu vuoden 2019 alusta viiteen vuotuiseen erään. Veroviranomaiset voivat pyytää takausta, mikäli verotarkastaja katsoo todennäköiseksi sen, että on olemassa vakava riski sille, ettei saatavaa tulla suorittamaan.

1.9.8 Espanja

Espanjan lainsäädännön mukaan yhtiön asuinpaikka on Espanjassa, mikäli se on perustettu Espanjan lainsäädännön mukaan, sen sääntömääräinen toimipaikka sijaitsee Espanjassa tai sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Espanjassa. Lisäksi veroviranomaisten on mahdollista katsoa, että yhtiön asuinpaikka on Espanjassa, mikäli se on perustettu niin kutsutussa veroparatiisissa tai alueella, jossa on nollaverotus ja sen pääasiallinen omaisuus sijaitsee suoraan tai välillisesti Espanjassa. Mikäli yhtiöllä katsotaan olevan asuinpaikka kahdessa verosopimusvaltiossa, sen asuinpaikka määritetään yleensä johtopaikan perusteella.

Aikaisemmin sovellettiin sääntöjä, joissa realisoimattomat myyntivoitot tulevat verotettaviksi, jos Espanjassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirretään ulkomaille tai kiinteän toimipaikan toiminta lopetetaan. Vastaavasti realisoitumattomat myyntivoitot tulevat verotettaviksi, jos yhtiö siirtää asuinpaikkansa ulkomaille. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, jos varat ovat yhtiön Espanjassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan omaisuutta. Huhtikuussa 2013 EUT katsoi antamassaan tuomiossa asiassa C-64/11, komissio v. Espanja, ettei Espanjan lainsäädäntö ollut yhdenmukainen sijoittautumisvapauden kanssa. Kiinteän toimipaikan lakkaamisen osalta EUT katsoi

kuitenkin, että realisoitumattomien voittojen verottaminen kiinteän toimipaikan lopettaessa toimintansa Espanjassa ei ollut sijoittautumisvapauden vastainen, koska verotus perustui toiminnan lopettamiseen eikä varojen siirtoon toiseen jäsenvaltioon.

EUT:n tuomion seurauksena lakia muutettiin siten, että veronmaksua voidaan lykätä. Jos yhtiö siirtää asuinpaikkansa toiseen EU-jäsenvaltioon tai ETA-valtioon tai varat siirretään kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee toisessa EU-jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa, verovelvollinen voi lykätä myyntivoittojen veronmaksua, kunnes varat on siirretty kolmannelle. Lykkäys edellyttää vakuutta ja lykkäysajalta on maksettava korkoa. Verovelvollisen on nimenomaisesti pyydettävä lykkäystä. Muutettuja säännöksiä on sovellettu takautuvasti vuoden 2013 alusta.

Espanja on siirtänyt kansalliseen lainsäädäntöönsä veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotusta koskevat säännökset 1 päivästä tammikuuta 2019 alkaen. Veronmaksu tapahtuu viiden vuoden erissä, jos siirto on tehty toiseen EU-jäsenvaltioon tai ETA-maahan. Mikäli omaisuus on siirretty Espanjaan siten, että se on maastapoistumisverotuksen kohteena toisessa EU-jäsenvaltiossa, tässä toisessa valtiossa käytetty arvo on hyväksyttävä, jos se vastaa markkina-arvoa. Maastapoistumisverotus toteutuu myös, mikäli verovelvollinen siirtää EU-jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta harjoitetun liiketoiminnan toiseen EU-jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin tarkoittamia varojen väliaikaisia siirtoja ei ole rajattu maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle.

1.9.9 Italia

Italian lainsäädännön mukaan yhtiön asuinpaikka on Italiassa, mikäli yhtiöllä on suurimman osan verovuodesta sääntömääräinen kotipaikka, johtopaikka tai pääasiallinen liiketoiminta Italiassa. Tässä suhteessa ei ole merkityksellistä, missä yhtiö on perustettu. Ulkomaisen yhtiön asuinpaikan voidaan katsoa sijaitsevan Italiassa, mikäli se hallitsee italialaista yhtiötä ja on suoraan tai välillisesti italialaisen luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön hallinnassa taikka sitä hallinnoi hallintoneuvosto, jonka jäseninä toimivista luonnollisista henkilöistä tai oikeushenkilöistä enemmistö asuu Italiassa.

Verotuksellisesti italialaisen yhtiön kotipaikan siirto katsotaan luovutukseksi yhtiön varojen käyvästä markkina-arvosta, ellei varoja ole kokonaan siirretty Italiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Yhtiön kotipaikan siirtyminen määräytyy asianomaisen verosopimuksen mukaan. Yhtiön varat katsotaan myös myydyn niiden käyvästä markkina-arvosta, jos varat on ensin siirretty Italiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ja tämän jälkeen myöhemmin siirretty ulkomaille. Vero lasketaan yhtiön varojen luovutushetkellä olevan käyvän markkina-arvon ja varojen verotusarvon erotuksesta.

Jos Italiassa yleisesti verovelvollinen yhtiö siirtää varoja pääliikkeestä toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, varojen markkina-arvo vähennettynä varojen verotusarvolla katsotaan veronalaiseksi tuloksi, jos italialainen yhtiö on valinnut kiinteän toimipaikan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi vapautusmenetelmän. Maastapoistumisverotusta sovelletaan myös tilanteessa, jossa Italiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoiminta tai varoja siirretään pääliikkeeseen tai kiinteään toimipaikkaan toisessa valtiossa. Määriteltäessä sitä, onko varoja siirretty kiinteästä toimipaikasta, sovelletaan OECD:ssä määriteltyjä kriteerejä varojen allokoinnista ja tulon kohdistamisesta. Maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä, jos varat eivät jää liittymään Italiaan syntyvään kiinteään toimipaikkaan.

Jos verotuksellinen kotipaikka tai varoja siirretään ETA-valtioon, joka on Italian valkoisella listalla, verovelvollisella on mahdollisuus lykätä veronmaksua viidelle vuodelle, jos vastaanottava valtio on tehnyt keskinäistä avunantoa koskevan sopimuksen veronkannosta ja tällainen keskinäinen avunanto on sopusoinnussa sellaisen avun kanssa, joka on taattu keskinäistä avunantoa veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä koskevassa direktiivissä.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotusta koskevien säännösten voimaansaattamisen yhteydessä on korvattu aiemmassa maastapoistumisverotuksessa käytetty käsite normaaliarvo sanalla markkina-arvo. Uudessa säännöksessä viitataan siirretyn varallisuuden ja vastuiden markkina-arvoon eli hallituksen antamaan määräykseen (Ministerial Decree of 14 May 2018), jossa on säädetty markkinaehtoperiaatteen oikeasta soveltamisesta siirtohinnoittelutarkoituksessa. Lisäksi on määritelty yksityiskohtaisemmin, mitkä liiketoimet kuuluvat säännösten soveltamisalaan. Tällaisia liiketoimia ovat esimerkiksi asuinpaikan siirto ulkomaille, rajat ylittävä sulautuminen ja jakautuminen sekä uutena lisäyksenä tilanne, jossa maassa asuva verovelvollinen siirtää omaisuuttaan sen toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, johon sovelletaan vapautusmenetelmää. Direktiivin mahdollistamaa poikkeusta tilapäisille varojen siirroille ei ole otettu käyttöön. Samalla on muutettu kansallista sääntelyä koskien yhtiöitä, jotka siirtävät asuinpaikkansa Italiaan. Muutos on tehty, jotta tilanne olisi symmetrinen maastapoistumistilanteisiin nähden. Sääntely selventää kriteerit, joilla määritellään saapuvien erien veropohja.

1.9.10 Portugali

Jotta yhtiön asuinpaikan voidaan katsoa sijaitsevan Portugalissa, yhtiön sääntömääräisen toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan tulee sijaita Portugalissa. Verosopimustilanteissa yhtiöillä on yleensä asuinpaikka maassa, jossa tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee.

Yhtiön sääntömääräisen toimipaikan tai tosiasiallisen johtopaikan siirto, ilman että yhtiö puretaan, johtaa myyntivoittoon tai -tappioon verotuksessa, jotka ovat yhtä suuria kuin varojen markkina-arvon ja niiden nettoarvon välinen erotus. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, mikäli varat ja velat ovat osa Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan omaisuutta. Samoja säännöksiä sovelletaan, jos kiinteä toimipaikka lopettaa toimintansa Portugalissa tai se siirtää Portugalissa sijaitsevat varansa ulkomaille.

Tammikuussa 2014 lakiin lisättiin säännökset veronmaksun lykkäyksestä. Yhtiö voi siirtäessään kotipaikkansa toiseen EU- tai ETA-valtioon lykätä veronmaksua. Veronmaksua voidaan lykätä, kunnes relevantit varat ja velat eivät enää liity yhtiön toimintaan. Vaihtoehtoisesti voidaan myös valita, että vero maksetaan viitenä yhtä suurena vuosittaisena maksuna. Lykkäys edellyttää vakuutta sekä erityisten velvoitteiden noudattamista. Lykätylle verolle peritään korkoa.

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi on vaatinut ainoastaan pieniä muutoksia Portugalin maastapoistumisverotusta koskevaan lainsäädäntöön. Direktiivin mahdollistamaa tilapäisiä varojen siirtoa koskevaa poikkeusta ei ole otettu käyttöön. Maastapoistumisverotusta koskien on suunnitteilla, että se kattaisi myös tilanteet, joissa varat siirretään pääkonttorista kiinteään toimipaikkaan.

Portugalin verolainsäädäntöä on direktiivin johdosta muutettu siten, että siirrettäessä kotipaikka EU- tai ETA-valtioon, verovelvollinen ei voi enää valita, että se maksaa maastapoistumisveron silloin, kun voitot realisoituvat. Sen sijaan on mahdollista valita joko maastapoistumisveron maksaminen kokonaan välittömästi tai maastapoistumisveron maksaminen yhtä suurissa lyhennyserissä viiden vuoden kuluessa.

Maastapoistumisveron lykkäyksestä tulee maksaa viivästyskorkoa, minkä lisäksi voidaan vaatia pankkitakaus. Mikäli maastapoistumisveroa lykätään, vaaditaan vuosittaisia veroilmoituksia. Mahdollisuus jaksottaa maastapoistumisverotuksen suorittaminen viiteen yhtä suureen erään lakkaa, mikäli varallisuus mitätöidään, siirretään tai se ei ole enää yksikön alaisuudessa, tai mikäli varat on myöhemmin siirretty maahan, joka ei ole EU- tai ETA-valtio. Verovelvollisen asuinpaikan myöhempi siirto maahan, joka ei ole EU- tai ETA-valtio sekä verovelvollisen konkurssi tai purkautuminen johtavat myös maastapoistumisverotuksen lykkäämisen lakkaamiseen.

2 Tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

2.1 Tavoitteet

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 12 päivänä heinäkuuta 2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta siltä osin kuin on kyse maastapoistumisverotusta koskevista säännöksistä.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi implementoidaan tekemällä elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (360/1968, elinkeinoverolaki), tuloverolakiin (1535/1992), maatilatalouden tuloverolakiin (543/1967), verotusmenettelystä annettuun lakiin (1558/1995) ja veronlisäyksestä ja viivekorosta annettuun lakiin (1556/1995) asiasisältöiset muutokset, joilla lait saatetaan vastaamaan direktiivin velvoitteita.

Lisäksi esityksen tarkoituksena on muuttaa elinkeinoverolain rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä maastapoistumisverotussäännöksiä siten, että verovelvolliselle annettaisiin SEUT:n mukaisen sijoittautumisvapauden edellyttämä mahdollisuus maksunlykkäykseen.

Ehdotetun sääntelyn tavoitteena on turvata Suomen verotusvaltaa säätämällä yritysten maastapoistumisverotuksesta sekä mahdollistamalla nykyisiin rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyvien maastapoistumisverotussäännösten soveltaminen.

2.2 Nykytilan arviointi ja keskeiset ehdotukset

2.1.1 Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukainen maastapoistumisverotus

Yleistä

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotusta koskevien säännösten tavoitteena on turvata jäsenvaltioiden verotusvaltaa tilanteessa, jossa verotuksellinen kotipaikka tai varoja siirtyy pois jäsenvaltion verotusvallasta ilman, että tapahtuu varsinaista verotuksen realisoivaa luovutusta. Varojen omistus on koko ajan samalla verovelvollisella, mutta varat siirtyvät toisen valtion verotusvallan alle. Maastapoistumisverotuksessa ei ole kyse erillisestä verosta, vaan kyse on tuloverotuksesta, jossa verovelvollisen tuloon lisätään maastapoistumisverotuksen kohteena olevien varojen arvo vähennettynä poistamatta olevilla hankintamenoilla.

Tällä hetkellä Suomessa ei ole yleistä, direktiivin mukaista maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä, joten on tarpeen sisällyttää vastaavat säännökset verolainsäädäntöön. Kiinteitä toimipaikkoja koskien elinkeinoverolain 51 e §:ssä säädetään verotusoikeudesta tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältynyt omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä kiinteään toimipaikkaan. Säännöstä on oikeuskäytännössä pidetty EU:n sijoittautumisvapauden

vastaisena, jolloin sitä ei ole voitu soveltaa tapahtuneisiin siirtoihin. Direktiivin edellyttämä maastapoistumisverotusta koskeva sääntely ehdotetaan kokonaisuudessaan sisällytettäväksi elinkeinoverolain 51 e §:ään, jolloin nykyinen sääntely kumoutuu ja korvautuu uusilla direktiivin edellyttämillä säännöksillä.

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi on luonteeltaan vähimmäissääntelyä, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä. Direktiivi ei estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle. Maastapoistumisverotuksen osalta direktiiviä laajemmasta suojasta säätämistä rajoittaa kuitenkin EUT:n oikeuskäytäntö, jossa on linjattu sitä, milloin sijoittautumisvapautta rajoittavaa maastapoistumisverotusta voidaan pitää oikeasuhtaisena. Käytännössä nämä kysymykset liittyvät siihen, milloin verovelvolliselle on annettava mahdollisuus maksunlykkäykseen, minkälainen maksunlykkäys on myönnettävä, voiko lykätyn veron määrästä periä korkoa ja vaatia vakuutta. Tämä EUT:n oikeuskäytäntö on otettu huomioon veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä säätämällä tilanteista ja ehdoista, jolloin maksunlykkäys on annettava.

Direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa mukaan lukien sellaisten yksiköiden yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa olevat kiinteät toimipaikat, joiden verotuksellinen kotipaikka on kolmannessa maassa. Direktiivin mukaista maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä on sovellettava kaikkiin yhteisöverovelvollisiin yhteisöihin. Direktiivi ei tunnista eri tulolähteitä, joten sitä on sovellettava myös tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaiseen toimintaan.

Direktiivin 4, johdantokappaleen mukaan direktiivin soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa sellaisiin yksiköihin, joihin ei jäsenvaltiossa sovelleta yhteisöveroa, eli erityisesti läpinäkyviin yksiköihin, koska tällöin direktiivin olisi katettava laajempi joukko kansallisia veroja. Suomessa avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt ovat tuloverolain mukaisia elinkeinoyhtymiä, jotka eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan niiden tulos jaetaan aikaisempien verovuosien tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi osakkaiden tulona. 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. Tämän vuoksi ehdotetaan, että maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin vain yhteisöverovelvollisiin.

Direktiivissä säädetään neljästä eri tilanteesta, joissa realisoitumaton arvonnousu katsotaan veronalaiseksi tuloksi. Kaksi näistä koskee varojen siirtoa Suomesta sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta toiseen valtioon joko siirtämällä yksittäisiä varoja tai siirtämällä kiinteän toimipaikan liiketoiminta. Lisäksi maastapoistumisverotuksesta on säädettävä tilanteessa, jossa varoja siirretään Suomessa sijaitsevasta päätoimipaikasta ja silloin, kun yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen valtioon.

Varojen siirto päätoimipaikasta kiinteään toimipaikkaan

Maastapoistumisverotuksesta on säädettävä direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a kohdan mukaisesti tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää päätoimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan kiinteään toimipaikkaansa, eikä päätoimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja. Varojen siirrolla tarkoitetaan 2 artiklan 6 kohdan mukaan järjestelyä, jossa jäsenvaltio menettää oikeuden verottaa siirrettyjä varoja, samalla kun varat pysyvät saman verovelvollisen oikeudellisessa tai taloudellisessa omistuksessa. Suomalaisen yhtiön harjoittaessa toimintaa ulkomailla kiinteän toimipaikan muodossa

poistetaan kaksinkertainen verotus Suomen ja kiinteän toimipaikan valtion välillä yleensä hyvitysmenetelmällä. Verosopimuksettomassa tilanteessa kaksinkertainen verotus poistetaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) mukaan hyvitysmenetelmällä. Myös Suomen solmimissa verosopimuksissa hyvitysmenetelmä on pääsääntönä. Vapautusmenetelmää sovelletaan silloin, kun siitä on verosopimuksessa sovittu. Tällä hetkellä vapautusmenetelmää sovelletaan vain Egyptin ja Ranskan kanssa solmituissa verosopimuksissa.

Hyvitysmenetelmää sovellettaessa Suomella on edelleen verotusoikeus ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoihin. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tapahtuu hyvittämällä ulkomailla maksettu vero Suomessa maksettavasta verosta. Koska veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä on kyse vähimmäissääntelystä, on kansallisesti mahdollista säätää myös tiukemmasta verokohtelusta. Olisi siten mahdollista säätää maastapoistumisverotuksesta myös tilanteessa, jossa sovelletaan hyvitysmenetelmää ja Suomella on edelleen verotusoikeus varoihin. Tällöin siirrettyjen varojen käyvät arvot tuloutuisivat verotuksessa. Koska varat olisivat edelleen suomalaisen yhtiön verotettavia varoja ja niiden perusteella tehtäisiin verotuksessa vähennettävät poistot, tämä johtaisi käytännössä siihen, että maastapoistumisverotuksessa käytettävä arvo olisi otettava myös varojen poistopohjaksi Suomessa. Tämä mahdollistaisi suuremmat poistot verotuksessa. Tällainen varojen arvon korottaminen on kotimaiselle verojärjestelmälle vieras tapa ja tekisi verojärjestelmästä monimutkaisemman. Tämän vuoksi maastapoistumisverotusta ei ehdoteta sovellettavaksi tilanteessa, jossa toisessa valtiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle siirretyt varat säilyvät edelleen pääliikkeen veropohjassa. Maastapoistumisverotusta sovellettaisiin direktiivin mukaisesti niissä tilanteissa, joissa Suomella ei ole enää verotusoikeutta siirrettyihin varoihin eli silloin, kun toisessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalta kaksinkertainen verotus poistettaisiin vapautusmenetelmällä. Käytännössä tämä tulisi sovellettavaksi hyvin harvoin, koska vapautusmenetelmä on käytössä vain Ranskan ja Egyptin kanssa solmituissa verosopimuksissa.

Varojen siirto kiinteästä toimipaikasta tai koko kiinteän toimipaikan liiketoiminnan siirto

Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti maastapoistumisverotuksesta on säädettävä tilanteessa, jossa siirretään varoja pois kiinteästä toimipaikasta toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaan tai toiseen kiinteään toimipaikkaan, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla ole enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja. Lisäksi d alakohdassa edellytetään säädettäväksi maastapoistumisverotuksesta tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla ole siirron johdosta enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja. Varojen siirto on määritelty direktiivin 2 artiklan 6 kohdassa järjestelyksi, jossa jäsenvaltio menettää oikeuden verottaa siirrettyjä varoja, samalla kun varat pysyvät saman verovelvollisen oikeudellisessa tai taloudellisessa omistuksessa. Kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirto on puolestaan määritelty 8 kohdassa järjestelyksi, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta verotuksellisesti läsnä jäsenvaltiossa, samalla kun verovelvollinen hankkii tällaisen läsnäolon toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa tulematta tässä jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa verotuksellisesti asuvaksi.

Voimassa olevassa elinkeinoverolain 51 e §:ssä säädetään Suomen verotusoikeudesta tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältynyt omaisuus lakkaa tosiasiassa liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan. Säännöstä on sovellettu silloin, kun on siirretty yksittäisiä varoja ja silloin, kun kiinteän toimipaikan toiminta lakkaa. Toiminnan lakatessa pykälää on sovellettu toimipaikan koko liikeomaisuuteen. Näin ollen elinkeinoverolain 51 e §:n nykyinen säännös vaikuttaisi kattavan sekä yksittäisten varojen että koko liiketoiminnan siirtämisen kiin-

teästä toimipaikasta direktiivin tarkoittamalla tavalla. Selkeyden vuoksi säännöksen sanamuotoa olisi kuitenkin perusteltua muuttaa niin, että siinä tarkoitetaan sekä yksittäisten varojen että kiinteän toimipaikan koko liiketoiminnan siirtoa.

Kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirtämistä koskevassa määritelmässä on direktiivin 2 artiklan 8 kohdassa yhtenä edellytyksenä se, että verovelvollinen hankkii tällaisen läsnäolon toisessa valtiossa tulematta tässä valtiossa verotuksellisesti asuvaksi. Tällaisella läsnäololla tarkoitettaneen kiinteän toimipaikan muodostumista. Suomen verotusvallan turvaamiseksi katsotaan tarkoituksenmukaiseksi säätää maastapoistumisverotuksesta siirrettäessä kiinteän toimipaikan liiketoiminta riippumatta siitä, katsotaanko vastaanottavaan valtioon syntyvän kiinteän toimipaikan vai ei, tai tapahtuuko siirto toiseen valtioon, jossa verovelvollinen on yleisesti verovelvollinen. Direktiivissä on kyse vähimmäissääntelystä, joka mahdollistaa tiukemmasta verokohtelusta säätämisen kansallisesti. Näin ollen edellytystä siitä, että verovelvolliselle muodostuisi kiinteä toimipaikka toiseen valtioon, ei ehdoteta sisällytettäväksi lakiin.

Verotuksellisen kotipaikan siirtäminen

Maastapoistumisverotuksesta on säädettävä direktiivin 5 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen valtioon paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät ensimmäisessä valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Direktiivin 2 artiklan 7 kohdassa verotuksellisen kotipaikan siirto määritellään järjestelyksi, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva, samalla kun verovelvollinen hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannesta maasta.

Tuloverolain mukaan kotimainen yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen eli Suomi on yhteisön verotuksellinen asuinvaltio. Ulkomainen yhteisö on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen. Kotimaista yhteisöä ei ole määritelty lainsäädännössä. Käytännössä kotimaisena yhteisönä on pidetty yhteisöä, joka on perustettu tai rekisteröity Suomen lainsäädännön mukaan. Muilla kotimaisilla yhteisöillä kuin eurooppayhtiöillä ei ole mahdollisuutta siirtää Suomen verolainsäädännön mukaista kotipaikkaansa pois Suomesta ilman purkautumismenettelyä. Myöskään yhtiöoikeudellisesti kotipaikan siirtäminen toiseen valtioon ei ole mahdollista muiden kuin eurooppayhtiöiden osalta. Komissio on antanut ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi direktiivin (EU) 2017/1132 muuttamisesta rajat ylittävien yhtiömuodon muutosten, sulautumisten ja jakautumisten osalta (COM 2018/241 final), joka mahdollistaa voimaantullessaan osakeyhtiön kotipaikan yhtiöoikeudellisen siirtämisen toiseen jäsenvaltioon. Muutosdirektiivin sisällöstä on jo päästy poliittiseen sopimukseen, mutta lopullista direktiiviä ei ole vielä annettu.

Verosopimustilanteessa on mahdollista, että Suomessa perustettua tai rekisteröityä yhteisöä ei pidetä verosopimuksen nojalla Suomessa asuvana. Tällaisessa tilanteessa kotimainen yhteisö säilyy Suomessa edelleen kansallisen lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisena, vaikka yhteisön katsottaisiin asuvan verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa. Voimassa olevan laissa ei ole säädetty Suomen verotusoikeudesta tilanteessa, jossa yhteisön kotipaikan katsotaan siirtyneen verosopimuksen nojalla toiseen valtioon. Vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan yhteisö säilyy edelleen Suomessa yleisesti verovelvollisena, Suomen verotusvallan turvaamiseksi on kuitenkin perusteltua säätää maastapoistumisverotuksesta tässä tilanteessa. Veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä on kyse vähimmäissääntelystä, joka mahdollistaa tiukemmasta verokohtelusta säätämisen kansallisesti. Direktiivin mukaisesti verotusoikeutta ei kuitenkaan olisi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Ulkomainen yhteisö on verovelvollinen Suomessa täällä sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulostaan. Voimassa olevan lain mukaan ulkomaisen yhteisön verotuksellinen kotipaikka ei voi siirtyä Suomeen, koska kansallisen sääntelyn mukaisesti yleisesti verovelvollisia voivat olla vain täällä perustetut tai rekisteröidyt yhteisöt. Ainoastaan eurooppayhtiöille verotuksellisen kotipaikan siirtäminen Suomeen on mahdollista. Pääministeri Antti Rinteen hallituksen ohjelman mukaan Suomessa otetaan käyttöön säännös, jonka mukaan verotuksellinen kotipaikka muodostuu myös tosiasiallisen johtopaikan perusteella. Muutoksen jälkeen myös ulkomailla rekisteröidyn yhteisön verotuksellinen kotipaikka voisi siirtyä Suomeen.

Maastapoistumisarvo

Maastapoistumisverotuksessa varat arvostettaisiin direktiivin mukaisesti markkina-arvoon. Markkina-arvona pidetään 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä. Etuyhteyden käsite on määritelty direktiivin 2 artiklan 4 kohdassa. Vastaava etuyhteydessä olevien yritysten määritelmä on sisällytetty korkovähennysrajoitukseen liittyvän elinkeinoverolain 18 b §:n 2 momentin 3—5 kohtaan.

Voimassa olevassa kansallisessa verolainsäädännössä ei ole käytetty markkina-arvon käsitettä. Esimerkiksi yritysjärjestelyjä koskevassa maastapoistumisverotussäännöksessä elinkeinoverolain 52 e §:n 2 ja 3 momentissa käytetään ilmaisua todennäköinen luovutushinta. Vastaavaa ilmaisua käytetään myös muun muassa omaisuuslajisiirtoa koskevassa lain 51 §:ssä, tulolähdesiirtoa koskevassa 51 a §:ssä, yksityisottoa koskevassa 51 b §:ssä sekä purun verokohtelua koskevassa 51 d §:ssä. Todennäköisen luovutushinnan käsitettä ei ole määritelty laissa. Ottaen huomioon, että käsitettä käytetään myös muualla elinkeinoverolaissa ja että direktiivissä on oma määritelmänsä markkina-arvolle, pidetään selkeyden vuoksi perusteltuna käyttää maastapoistumisverotuksen osalta muuta kuin todennäköisen luovutushinnan käsitettä. Jos maastapoistumisverotuksen osalta käytettäisiin todennäköisen luovutushinnan käsitettä ja tuotaisiin samalla tätä koskeva määritelmä direktiivistä, se toisi direktiivin mukaisen määritelmän myös näihin muihin tilanteisiin. Nämä muut tilanteet eivät ole tämän hallituksen esityksen kohteena eikä niiden osalta ole perusteltua esittää muutoksia.

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. Direktiivin mukainen etuyhteys syntyy jo 25 prosentin osuudella äänioikeuksista tai pääomasta, kun verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n mukainen etuyhteys edellyttää yli puolta pääomasta tai äänimäärästä.

Ehdotetun sääntelyn tarkoitus on säätää nimenomaisesti siitä arvosta, jota käytetään maastapoistumistilanteessa. Ottaen huomioon myös direktiivin mukaisen markkina-arvon käsitteen ja määritelmän sekoitettavuus siirtohinnoittelussa käytettyihin käsitteistöihin ja määritelmiin, elinkeinoverolaissa ehdotetaan selkeyden vuoksi käytettäväksi näistä erotuksena termiä maastapoistumisarvo. Tämä ei kuitenkaan sulje pois sitä, että maastapoistumisarvoa määriteltäessä voitaisiin hyödyntää yleisiä markkinaehtoisen hinnan määrittelyssä käytettyjä periaatteita.

Liikearvo

Veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä ei määritellä varojen käsitettä, jolloin käsite määräytyisi lähtökohtaisesti kansallisen verotus- ja oikeuskäytännön mukaan. Voimassa olevan elinkeinoverolain 51 e §:n säännöstä maastapoistumisverotuksesta tilanteissa, joissa omaisuus tosiasiallisesti lakkaa liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, ei ole käytännössä sovellettu usein eikä lainkohdan tarkoittaman omaisuuden käsitteestä ole julkaistua oikeuskäytäntöä. KHO:n ratkaisussa KHO 2018:59 on katsottu, että rajat ylittävässä sulautumisessa maastapoistumisverotusta koskevan elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin tarkoittamille ”varoille” ei voida antaa laajempaa merkitystä kuin yhteisön purkautumisen verokohtelua sääntelevässä elinkeinoverolain 51 d §:ssä on annettu omaisuuden merkitykselle. Tämä on perustunut siihen, että sulautumista, joka ei täytä elinkeinoverolain 52 a ja 52 b §:n säännöksiä, kohdellaan verotuksessa purkuna. Yhteisöjen purkautuessa yhteisön liiketoiminnassaan luomaa liikearvoa ei ole pidetty elinkeinoverolain 51 d §:n tarkoittamana omaisuutena, jolloin sitä ei ole otettava huomioon purkautuvan yhtiön verotuksessa sen verotettavaa tuloa laskettaessa. Silloin kun kyse on liiketoimintasiirrosta, joka ei täytä elinkeinoverolain 52 d §:n edellytyksiä, varojen siirtoa kohdellaan apporttiluovutuksen tapaan verotuksessa vaihtona, jossa yhtiö luovuttaa omaisuuttaan vastaanottavan yhtiön osakkeita vastaan. Tällöin omassa toiminnassa luotu liikearvo puolestaan tuloutuu siirtävän yhtiön verotuksessa.

Myös 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. Kysymys omassa toiminnassa syntyneen liikearvon mahdollisesta tuloutumisesta liittyy myös rajat ylittäviin yritysjärjestelytilanteisiin, joissa Suomi menettää oikeuden verottaa liikearvon perusteella vastaisuudessa kertyvää tuloa. Esimerkiksi yhteisön purkautuessa liikearvoa voidaan siirtää Suomen ulkopuolelle ilman veroseuraamuksia, jos jako-osuutta siirretään ulkomaiselle purkautuvan yhteisön osakkaalle, samoin kuin elinkeinoverolain 52 e §:n mukaisissa rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä. 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.

Suomeen siirrettyjen varojen hankintameno verotuksessa

Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan 5 kohdan mukaan, jos varat, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen jäsenvaltioon, kyseisen jäsenvaltion on hyväksyttävä verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan jäsenvaltion vahvistama arvo varojen alkuarvoksi verotuksessa paitsi, jos se ei vastaa markkina-arvoa. Tämän mukaisesti on kansallisesti säädettävä lähtöjäsenvaltiossa käytetyn arvon hyväksymisestä varojen hankintamenoksi verotuksessa. Silloin kun kyse olisi poistokelpoisesta omaisuuserästä, kyseinen arvo otettaisiin poistopohjaksi. Varojen alkuarvon tulisi kuitenkin aina vastata direktiivin mukaista markkina-arvoa, jolloin olisi mahdollista riitauttaa lähtövaltion käyttämä arvo ja käyttää vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaista markkina-arvoa. Ehdotettu sääntely koskisi direktiivin mukaisia maastapoistumisverotustilanteita, joissa lähtöjäsenvaltio on verottanut varojen siirtoa.

Varojen tilapäinen siirto

Direktiivin mukaista maastapoistumisveroa ei ole kannettava eräissä tilanteissa, joissa varojen siirto on luonteeltaan tilapäistä. Maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle määritellään arvopapereiden rahoitukseen liittyvät varojen siirrot, varojen vakuudeksi asettaminen ja vakavaraisuusvaatimuksen täyttämiseksi tai likviditeetin hallinnan vuoksi tapahtuvat varojen siirrot. Maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle jäämisen edellytyksenä näissä kaikissa on, että varojen on tarkoitus palata siirtäjäjäsenvaltioon 12 kuukauden kuluessa. Tämän mukaisesti laissa ehdotetaan säädettäväksi nämä tilapäiset siirrot maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle.

Varaukset

Vaikka veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin säännökset maastapoistumisverotuksesta koskevat vain varojen siirtoa, olisi perusteltua säätää myös verotuksessa vähennettyjen varauksien tuloutumisesta tilanteessa, jossa varaukset eivät jää liittymään Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Tämä vastaisi voimassa olevaa verokohtelua tilanteessa, jossa rajat ylittävässä yritysjärjestelyssä varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne tosiasiassa lakkaavat liittymästä Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan.

2.1.2 Veronmaksun lykkääminen

Veronmaksun lykkäämistilanteet

EUT:n oikeuskäytännössä tehdyt linjaukset siitä, milloin sijoittautumisvapautta rajoittavaa maastapoistumistilanteessa määrättävää veroa voidaan pitää oikeasuhtaisena, on otettu direktiivissä huomioon säätämällä niistä tilanteista, jolloin verovelvolliselle on annettava maksunlykkäys. Lisäksi on säädetty edellytyksistä, jolloin lykätyn veron määrälle voidaan periä korkoa sekä vaatia vakuutta.

Direktiivin mukaisesti verovelvolliselle on annettava oikeus lykätä maastapoistumisveron maksaminen tapahtumaan viiden vuoden aikana suoritettavilla osamaksuilla silloin, kun varojen tai verotuksellisen kotipaikan siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua. Lykätylle veronmaksulle voidaan periä korkoa tapauksesta riippuen verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan lainsäädännön mukaisesti. Jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä, verovelvollista voidaan myös vaatia antamaan vakuus edellytyksenä maksun lykkäämiselle.

Sijoittautumisvapautta sovelletaan vain suhteessa EU-jäsenvaltioihin ja ETA-valtioihin. Näin ollen sijoittautumisvapaus ei estä maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron perimistä välittömästi silloin, kun kyse on sellaiseen kolmanteen valtioon, joka ei ole ETA-valtio, siirtyvistä varoista tai verotuksellisesta kotipaikasta. Direktiivin mukaan ETA-valtioihin veronmaksun lykkäämistä sovelletaan vain silloin, kun ne ovat tehneet verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä virka-apua. Pohjoismaisen perintäsopimuksen voidaan katsoa vastaavan perintädirektiiviä, joten maksunlykkäys soveltuisi suhteessa Norjaan ja Islantiin. ETA-valtioista Liechtenstein on Euroopan neuvoston ja OECD:n laatiman virka-apusopimuksen osapuoli. Liechtensteinin osalta perintäavun antaminen on kuitenkin rajattu ulkopuolelle, jolloin Liechtenstein ei täyttäisi lykkäämismahdollisuudelle asetettuja edellytyksiä.

Direktiivin mukaisesti kansallisessa lainsäädännössä on mahdollistettava verovelvolliselle oikeus maksunlykkäykseen siten, että verovelvollinen voisi suorittaa veron viiden vuoden aikana suoritettavilla osamaksuilla. Veronmaksun lykkäämisessä verovelvolliselle annetaan, tämän näin halutessa, maksuaikaa veron suorittamiselle. Verovelvollisella olisi direktiivin tarkoittamassa tilanteessa aina oikeus maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksunlykkäykseen. Mahdollisuudesta maastapoistumisveron maksunlykkäämiseen olisi säädettävä erikseen. Tätä koskeva sääntely sisällytettäisiin verotusmenettelystä annettuun lakiin. Vastaava maksunlykkäys myönnettäisiin varauksien tuloutumisesta aiheutuneelle verolle.

Koronmaksun edellytykset

Direktiivin 5 artiklan 3 kohdan mukaisesti, jos verovelvollinen lykkää maastapoistumisveron maksua, voidaan korkoa veloittaa, tapauksesta riippuen, verovelvollisen jäsenvaltion tai kiinteän toimipaikan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan. Myös EUT:n oikeuskäytännössä asiassa National Grid Indus on viitattu maastapoistumisveron lykkäämistilanteessa kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyviin korkoihin (tuomion kohta 73). Tämän mukaisesti maastapoistumisveron maksun lykkäämisen yhteydessä voidaan periä korkoa kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Välttämättä ei kuitenkaan ole selvää, mikä on se kansallinen lainsäädäntö, johon tässä viitataan.

Maastapoistumisveron lykkäämisessä on kyse maksuajan antamisesta. Verovelvollinen voisi halutessaan valita pidennetyn maksuajan, jolloin maksuerille määrättäisiin uudet vuosittaiset eräpäivät viiden vuoden ajalle. Nämä maksuerät on perusteltua rinnastaa koron määräytymisen osalta lähinnä jäännösveroon, jolle lasketaan huojennettua viivästyskorkoa. Maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille laskettaisiin siten huojennettua viivästyskorkoa. Huojennettu viivästyskorko määritellään veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) 5 a §:n 2 momentissa, jonka mukaan se on kutakin kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa oleva korkolain (633/1982) 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia.

Vakuuden vaatiminen

Direktiivi sallii vakuuden vaatimista lykkäämisen edellytyksenä, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Vakuuden asettamismahdollisuutta on arvioitu myös EUT:n oikeuskäytännössä. Asiassa National Grid Indus EUT totesi, että huomioon on otettava myös riski veron kantamatta jäämisestä, joka kasvaa ajan kuluessa. Jäsenvaltio voisi ottaa sen huomioon verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään pankkitakauksen antamisen kaltaisilla toimenpiteillä (tuomion kohta 74). Asiassa C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, EUT totesi edelleen, että koska tällaisilla takauksilla on sinänsä rajoittava vaikutus, niitä ei lähtökohtaisesti voida asettaa arvioimatta etukäteen riskiä veron kantamatta jättämisestä (tuomion kohta 67). Tämän mukaisesti, jotta lykätylle veronmaksulle voitaisiin vaatia vakuutta, tulisi voida osoittaa tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä.

Vakuuden vaatimisen mahdollisuudesta ehdotetaan säädettäväksi verotusmenettelystä annetussa laissa direktiivin mukaisesti. Voimassa olevassa verolainsäädännössä ei ole sääntelyä, joka vastaavalla tavalla edellyttäisi etukäteistä arviointia osoitettavissa olevasta ja tosiasiallisesta riskistä veron jäämisestä perimättä. Riski olisi arvioitava tapauskohtaisesti.

Veronmaksun lykkäämisen keskeyttäminen

Direktiivi sisältää säännökset veronmaksun lykkäämisen keskeyttämisestä eräissä tilanteissa. Veron maksun lykkääminen on keskeytettävä viipymättä ja verovelasta tulee perittävissä oleva, jos

a) siirretyt varat tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta myydään tai muuten luovutetaan

b) siirretyt varat siirretään myöhemmin kolmanteen maahan

c) verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään myöhemmin kolmanteen maahan

d) verovelvollinen tekee konkurssin tai asetetaan selvitystilaan

e) verovelvollinen laiminlyö maksueriä koskevien velvoitteidensa noudattamisen eikä korjaa tilannettaan kohtuullisessa ajassa, joka saa olla enintään 12 kuukautta.

Kohtien b ja c mukaisissa tilanteissa veronmaksun lykkäämistä ei kuitenkaan keskeytetä, jos kolmas maa on ETA-valtio, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä virka-apua.

Direktiivin mukaisesti verotusmenettelystä annetussa laissa säädettäisiin veronmaksun lykkäämisen keskeyttämisestä direktiivissä mainituissa tilanteissa. Direktiivin mukaan kohtuullinen aika, jonka kuluessa velvoitteiden noudattamatta jättäminen on korjattava, saa olla enintään 12 kuukautta. Tämän mukaisesti kohtuullinen aika voisi olla myös lyhyempi. Esityksessä ehdotetaan kuitenkin pitäytymistä 12 kuukauden kohtuullisessa määräajassa. Jos verovelvollinen ei noudattaisi osamaksuja koskevia velvoitteita eikä korjaisi tilannettaan 12 kuukauden kohtuullisessa ajassa, verovelasta tulisi heti perittävissä oleva. Jotta ei mahdollisteta tilannetta, jossa verovelvollinen toistuvasti laiminlyö maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veron maksun ja korjaa tilanteen aina vuosittain 12 kuukauden kuluessa, ehdotetaan säädettäväksi lyhyemmästä kuuden kuukauden määräajasta tilanteessa, jossa laiminlyönti tapahtuu useana vuotena peräkkäin.

Direktiivissä säädetään pelkästään maksunlykkäyksen pakollisesta keskeyttämisestä. Estettä ei olisi kuitenkaan sille, että verovelvollinen halutessaan voisi itse keskeyttää maksunlykkäyksen.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi ei sisällä erillisiä säännöksiä maastapoistumisveron maksunlykkäykseen liittyvästä ilmoittamisvelvollisuudesta. Direktiivin 10. johdantokappaleessa todetaan kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat pyytää verovelvollisia sisällyttämään lykkäämistä varten tarvittavat tiedot ilmoitukseen. Myös EUT:n maastapoistumisverotusta koskevissa tuomioissa on sivuttu veroilmoituksen antamisvelvollisuutta ja sen oikeasuhtaisuutta.

Asiassa National Grid Indus komissio esitti, että veron kantamisen lykkäämisestä aiheutuva hallinnollinen rasitus ei olisi liiallinen ja että vuosittain tehtävä ilmoitus, josta käy ilmi, että siirretyt varat ovat edelleen yhtiön hallussa, yhdessä varojen tosiasiallisella luovutushetkellä tehdyn ilmoituksen kanssa voisi riittää siihen, että lähtöjäsenvaltio voi kantaa varojen realisoi-

tumishetkellä piilevistä arvonnousuista maksettavat verot (tuomion kohta 66). EUT otti perusteluissaan kuitenkin huomioon, että yhtiön varallisuustilanne voi olla niin monimutkainen, että kaikkien yhtiön käyttö- ja vaihto-omaisuuteen kuuluvien omaisuuserien tarkka rajat ylittävä seuranta niihin sisältyvien piilevien arvonnousujen realisoitumiseen saakka on lähes mahdotonta toteuttaa ja että tällainen seuranta aiheuttaisi huomattavaa tai jopa liiallista rasitusta kyseiselle yhtiölle (tuomion kohta 70). ”…kansallinen lainsäädäntö, jossa tarjotaan …. mahdollisuus valita yhtäältä veron määrän välittömän maksamisen, joka aiheuttaa kyseiselle yhtiölle kassatilanteeseen vaikuttavaa haittaa, mutta vapauttaa sen myöhemmästä hallinnollisesta rasituksesta, ja toisaalta kyseisen veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvien korkojen lykätyn maksamisen välillä, josta seuraa kyseiselle yhtiölle välttämättä siirrettyjen varojen seurantaan liittyvä hallinnollinen rasitus, muodostaa toimenpiteen, joka - samalla kun sillä voidaan taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä - rajoittaa sijoittautumisvapautta vähemmän kuin pääasiassa kyseessä oleva toimenpide…”(tuomion kohta 73). Myös asiassa C-292/16, A Oy, EUT on todennut maksunlykkäyksestä, että jäsenvaltio voi vaatia yhtiöltä suoritettavan veron maksuunpanon edellyttämiä tietoja (tuomion kohta 39). Tämän mukaisesti maastapoistumisverotuksen yhteydessä annettavan maksunlykkäyksen osalta verovelvollisia voidaan velvoittaa antamaan Verohallinnolle riittävät tiedot veroilmoituksella.

Verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n 1 momentin nojalla verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava Verohallinnolle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Verohallinto antaa tarkemmat määräykset ilmoitusten antamisajankohdasta ja -tavasta sekä muusta menettelystä ilmoitusten antamiseksi. Maastapoistumisverotuksen osalta on tarpeen, että verovelvolliselle asetetaan velvollisuus toimittaa tarvittavat tiedot paitsi verotuksen toimittamista varten myös veronmaksun lykkäämistä varten. Verohallinnon on tarpeen muun muassa varmistua lykkäämisen edellytysten jatkumisesta.

Verosaatavan vanhentuminen

Veronkantolain (11/2018) 50 §:ssä viitataan verojen vanhentumisen osalta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) säännöksiin. Julkisten saatavien perinnästä säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa. Julkinen saatava vanhentuu lain 20 §:n mukaisesti viiden vuoden kuluttua sitä seuranneen vuoden alusta, jona se on määrätty tai maksuunpantu ja muussa tapauksessa sitä seuranneen vuoden alusta, jona se on erääntynyt. Lain 21 §:n mukaan vanhentunutta julkista saatavaa ei saa periä. Vanhentuminen ei estä suorituksen saamista saatavan panttina olevasta velallisen omaisuudesta.

Jos maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veronmaksun lykkäyksen viimeinen eräpäivä olisi viiden vuoden kuluttua ensimmäisestä eräpäivästä, erä vanhentuisi saman vuoden lopussa. Koska vakuutta veron maksun lykkäämiselle voitaisiin vaatia vain silloin, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä, olisi veron perimistoimien turvaamiseksi tarpeen säätää vanhentumisesta pääsäännöstä poikkeavasti siten, että viiden vuoden vanhentumisaika alkaisi kulua kunkin maksuerän osalta erikseen maksuerän eräpäivää seuraavan vuoden alusta. Vanhentumisajasta säädettäisiin veronkantolain 50 §:ssä.

Yleisradiovero

Elinkeinoverolain verotettavan tulon laskentaa koskevat säännökset vaikuttavat yhteisölle määrättävän yleisradioveron määrään. Yleisradioverosta annetun lain (484/2012) 3 §:n mukaan elinkeinoverolaissa tarkoitettua liike- tai ammattitoimintaa tai maatilatalouden tuloverolaissa tar-

koitettua maataloutta Suomessa harjoittavan tuloverolaissa tarkoitetun yhteisön, jonka verovuoden verotettava tulo on vähintään 50 000 euroa, on suoritettava yleisradioveroa 140 euroa lisättynä 0,35 prosentilla verotettavan tulon 50 000 euroa ylittävältä osalta. Veron määrä on kuitenkin enintään 3 000 euroa.

Maastapoistumisverotusta koskevat säännökset vaikuttavat siten myös yhteisöjen yleisradioveron määrään. Verovelvollisella olisi oikeus vastaavaan direktiivin mukaiseen veron maksun lykkäämiseen kuin yhteisöveron osalta ehdotetaan säädettäväksi. Yleisradiovero määrätään ja maksuunpannaan lain 4 §:n mukaan tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä siten kuin verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään. Verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 2 momentin 6 kohdassa todetaan, että lakia sovelletaan valtiolle yleisradioverosta annetun lain mukaan suoritettaviin veroihin (henkilön yleisradiovero ja yhteisön yleisradiovero). Maastapoistumisverotuksen maksunlykkäystä koskevassa säännöksessä todettaisiin lykkäyksen soveltumisesta myös yhteisön yleisradioveroon.

2.1.3 Nettovarallisuus

Tuloverolain 33 b §:n mukaisesti muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko jaetaan osakkeen matemaattisen arvon perusteella pääomatulona ja ansiotulona verotettavaan osinkoon. Vaikka yhtiön varat olisivat maastapoistumisverotuksen kohteena, ne ovat edelleen mukana nettovarallisuudessa, jota käytetään osingonsaajan osinkotuloverotuksen pohjana. Tämän vuoksi olisi tarpeen säätää siitä arvosta, josta maastapoistumisverotuksen kohteena olevat varat otettaisiin nettovarallisuuslaskelmassa huomioon. Merkitystä tällä olisi niissä maastapoistumisverotustilanteissa, joissa suomalainen yhtiö on siirtänyt varoja sellaisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, jonka osalta kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä, sekä tilanteessa, jossa yhtiön verotuksellinen kotipaikka on siirtynyt toiseen valtioon verosopimuksen nojalla, mutta kansallisen lainsäädännön nojalla yhtiö säilyy kuitenkin Suomessa yleisesti verovelvollisena.

Varojen arvostamisesta verotuksessa annetussa laissa (1142/2005) on tarkemmin säädetty siitä, millä tavalla varat arvostetaan nettovarallisuuslaskelmassa. Eräiltä osin arvo määräytyy hankintamenon tai tuloverotuksessa poistamattoman arvon perusteella ja eräiltä osin muulla, kuten käyvän arvon perusteella. Koska maastapoistumisarvon ja verotuksessa poistamattoman hankintamenon erotus on katsottu veronalaiseksi tuloksi, olisi perusteltua säätää, että lain edellyttäessä hankintamenon tai tuloverotuksessa poistamatta olevan arvon huomioimista nettovarallisuuslaskelmalla, maastapoistumisverotuksen kohteena olleet varat otettaisiin huomioon maastapoistumisarvon mukaisina.

2.1.4 Yritysjärjestelyihin liittyvät maastapoistumistilanteet

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin suhde yritysjärjestelyihin

Yritysjärjestelyjä koskeva sääntely perustuu yritysjärjestelydirektiiviin, joka koskee rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä ja joka on kansallisesti säädetty koskemaan myös puhtaasti kotimaisia tilanteita. Yritysjärjestelydirektiivi sääntelee tilanteesta, jossa rajat ylittävässä yritysjärjestelyssä varat jäävät liittymään siirtävän yhtiön jäsenvaltioon muodostuvaan vastaanottavan yhtiön kiinteään toimipaikkaan. Direktiivi ei sääntele tilanteesta, jossa varoja siirretään yritysjärjestelyn yhteydessä toisen jäsenvaltion verotusvallan alle lukuun ottamatta 10 artiklan säännöstä ulkomaisen kiinteän toimipaikan siirrosta.

Yritysjärjestelydirektiivin mukaisesti elinkeinoverolain 52 e §:n 1 momentissa säädetään sulautumista, jakautumista ja liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten soveltamisesta silloin, kun

tehdään rajat ylittävä yritysjärjestely ja varat jäävät tosiasiallisesti liittymään vastaanottavan yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Pykälän 2 momentissa säädetään puolestaan tilanteesta, jossa varat eivät jää liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan. Tällöin varojen todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi. Eurooppayhtiöiden kotipaikan siirtämisen osalta vastaavasta sääntelystä säädetään elinkeinoverolain 52 g §:n 3 momentissa, jossa on viittaus 52 e §:n 2 momenttiin.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotusta koskevassa 5 artiklassa ei säädetä yritysjärjestelyn yhteydessä tapahtuvista maastapoistumistilanteista. Osa 5 artiklan mukaisista tilanteista on kuitenkin päällekkäisiä elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa säädettyjen tilanteiden kanssa. Elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa säädetään paitsi yritysjärjestelyn, kuten sulautumisen tai liiketoimintasiirron yhteydessä tapahtuvan rajat ylittävän varojen siirron veroseuraamuksista, myös myöhemmin, yritysjärjestelyn jälkeen tapahtuvasta varojen siirrosta pois Suomen verotusvallasta. Artiklassa 5 säädetään tilanteesta, jossa kiinteästä toimipaikasta siirretään varoja tai jossa koko kiinteän toimipaikan liiketoiminta siirretään pois jäsenvaltion verotusvallasta. Vastaavasti elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa säädetään varojen todennäköisen luovutushinnan tuloutumisesta tilanteessa, jossa varat, jotka ovat liittyneet Suomessa yritysjärjestelyn yhteydessä syntyneeseen kiinteään toimipaikkaan, lakkaavat liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan. Artiklassa 5 säädetään tilanteesta, jossa yhteisö siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen valtioon ja varat eivät jää tosiasiallisesti liittymään siirtävän jäsenvaltioon jäävään kiinteään toimipaikkaan. Myös voimassa olevassa elinkeinoverolain 52 g §:n 3 momentissa säädetään vastaavasta tilanteesta eurooppayhtiön kotipaikan siirtämisen osalta.

Voimassa olevaa lakia olisi perustelua muuttaa siten, että lakiin ei jää maastapoistumistilanteita koskevaa päällekkäistä sääntelyä. Tämän vuoksi ehdotetaan, että siltä osin kuin yritysjärjestelyitä koskevat elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa tarkoitetut tilanteet ovat päällekkäisiä veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotustilanteiden kanssa, verotuksesta säädettäisiin pelkästään maastapoistumisverotusta koskevassa elinkeinoverolain 51 e §:ssä. Itse yritysjärjestely, kuten rajat ylittävä sulautuminen, jonka yhteydessä varat eivät tosiasiallisesti jää liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, ei kuitenkaan olisi sellainen veron kiertämisen estämistä koskevan 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilanne. Tältä osin sääntely voisi edelleen säilyä 52 e §:n 2 momentissa.

Yritysjärjestelyssä, jossa varat eivät jää liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, on vastaavalla tavalla kuin veron kiertämisen estämistä koskevissa maastapoistumisverotustilanteissa kyse siitä, että varoja siirtyy rajat ylittäen pois Suomen verotusvallasta. Jotta käytetyt termit ja määritelmät olisivat yhteneväiset, ehdotetaan myös elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa käytettäväksi ilmaisua maastapoistumisarvo todennäköisen luovutushinnan sijasta.

Elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin säännös ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan siirrosta perustuu yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklaan. Sen mukaisesti, jos rajat ylittävässä yritysjärjestelyssä siirrettyihin varoihin kuuluu siirtävän yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, siirtävän yhtiön jäsenvaltion on luovuttava oikeudestaan verottaa tätä kiinteää toimipaikkaa. Jos siirtävän yhtiön jäsenvaltio soveltaa maailmanlaajuisten voittojen verotusjärjestelmää, kyseisellä jäsenvaltiolla on oikeus verottaa kaikkia sulautumisen, jakautumisen, osittaisjakautumisen tai varojensiirron seurauksena syntyneitä kiinteän toimipaikan voittoja ja pääomavoittoja. Tällöin edellytyksenä on, että jäsenvaltio antaa huojennuksen sen veron osalta, joka yritysjärjestelydirektiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava kyseisistä voitoista

ja pääomavoitoista siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee, samalla tavalla ja saman suuruisena kuin jäsenvaltio olisi tehnyt, jos kyseinen vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu (niin sanottu fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen). Elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin mukainen tilanne ei sisälly verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan mukaisiin maastapoistumisverotustilanteisiin ja tätä koskeva sääntely jäisi siten ennalleen.

Elinkeinoverolain 52 g §:n 3 momentin mukaisesti sovelletaan eurooppayhtiön kotipaikan siirrossa vastaavaa elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin säännöstä ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan. Tältä osin ulkomaisen fiktiivisen veron hyvittäminen ei perustu eurooppayhtiön kotipaikan siirtoa koskeviin nimenomaisiin yritysjärjestelydirektiivin määräyksiin. Eurooppayhtiön kotipaikan siirron yhteydessä tapahtuvien pääomavoittojen verotuksen lykkääminen on yritysjärjestelydirektiivin 12 artiklan 1 kohdan mukaisesti rajattu jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan jääviin varoihin, joten Suomelle muodostuu verotusoikeus ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan kuuluvista varoista syntyviin pääomavoittoihin. Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi on kansallisesti kuitenkin pidetty perusteltuna soveltaa elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin mukaista fiktiivistä hyvitystä myös silloin, kun kyse on eurooppayhtiön kotipaikan siirtymisen yhteydessä siirtyvästä ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta (HE 193/2005 vp, s. 6). Eurooppayhtiön kotipaikan siirto vastaa veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan mukaista maastapoistumistilannetta, jossa yhtiön verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen jäsenvaltioon. Myöskään muissa tilanteissa, joissa verotuksellisen kotipaikan katsotaan siirtyneen toiseen jäsenvaltioon, ei sovellettaisi fiktiivisen veron hyvittämistä. Tämän vuoksi myöskään eurooppayhtiön kotipaikan siirron osalta ei olisi perusteltua soveltaa ulkomaisen fiktiivisen veron hyvittämistä, joten elinkeinoverolain 52 g §:n 3 momenttia tulisi tältä osin muuttaa.

Veronmaksun lykkäämismahdollisuus eräissä yritysjärjestelytilanteissa

EUT:n antaman Suomea koskevan ennakkoratkaisun asiassa C-292/16, A Oy, mukaisesti elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin säännös on EU:n sijoittautumisvapauden vastainen siltä osin kuin lainsäädännössä ei sallita veron maksuunpanon siirtämistä myöhempään ajankohtaan. Tapauksessa oli kyse rajat ylittävästä liiketoimintasiirrosta, jossa suomalainen yhtiö luovutti toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirrolla itävaltalaiselle yhtiölle. Rajat ylittävää sulautumista koskevassa asiassa KHO katsoi vastaavasti, että sijoittautumisvapautta koskeva SEUT:n 49 artikla oli esteenä sille, että ulkomailla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen varojen käypien arvojen veronalaisiin tuloihin lukemisesta kertyvä maastapoistumisvero määrättäisiin maksettavaksi välittömästi (KHO:2018:59). KHO on myös katsonut, että sijoittautumisvapauden nojalla samaa säännöstä on sovellettava myös silloin, kun kiinteä toimipaikka sijaitsee EU:n ulkopuolella (KHO 25.4.2018 taltio 1966). Jotta elinkeinoverolain 52 e §:n 3 momentin säännös täyttäisi EU-oikeuden vaatimukset, olisi laissa säädettävä veronmaksun lykkäämismahdollisuudesta.

Julkaistua oikeuskäytäntöä ei ole siitä, tuleeko mahdollisuus maksunlykkäykseen antaa myös silloin, kun kyse on rajat ylittävän yritysjärjestelyn, kuten sulautumisen, yhteydessä tapahtuvasta varojen siirrosta Suomesta ulkomaille eli tilanteesta, jossa varat eivät jää tosiasiallisesti liittymään vastaanottavalle yhtiölle Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentin mukaisesti tällöin näiden varojen todennäköinen luovutushinta katsotaan veronalaiseksi tuloksi. Sulautumisen osalta veroseuraamus rinnastuu elinkeinoverolain 51 d §:n mukaiseen purun veroseuraamukseen. EFTA-tuomioistuimen tuomiossa E-15/11, Arcade Drilling AS, oli kyse tilanteesta, jossa Norjan kansallinen yhteisölainsäädäntö johti yhtiön purkautumiseen sen vuoksi, että se on siirtänyt tosiasiallisen johtopaikkansa Norjasta toi-

seen ETA-valtioon. EFTA-tuomioistuin katsoi, että purkautumisveron (liquidation tax) vahvistaminen johtopaikkaa siirrettäessä on oikeutettua, mutta veron määrääminen välittömästi maksettavaksi maastapoistumisen perusteella on suhteettoman ankara toimenpide. Vastaavasti olisi perusteltua katsoa, että varojen siirtyessä rajat ylittävän sulautumisen tai muun yritysjärjestelyn yhteydessä Suomen verotusvallan ulkopuolelle verovelvollisella olisi oltava oikeus halutessaan maksunlykkäykseen.

Veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä on säädetty veron maksun lykkäämismahdollisuudesta tavalla, joka huomioi EUT:n oikeuskäytännössä tehdyt linjaukset lykkäämisajasta, koron perimisestä ja vakuuden vaatimismahdollisuudesta. Vastaavaa veronmaksun lykkäämismahdollisuutta koskevaa sääntelyä on perusteltua soveltaa myös elinkeinoverolain 52 e §:n 2 ja 3 momentin mukaisissa tilanteissa. Esityksessä ehdotetaan, että vastaavia veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan mukaisia veron maksun lykkäämistä koskevia säännöksiä sovellettaisiin niissä 52 e §:n mukaisissa maastapoistumistilanteissa, jotka eivät kuulu veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan mukaisiin tilanteisiin.

2.1.5 Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain viittaussäännös

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 1 momentin 22 kohtaa muutettiin lailla 736/2019. Lainkohdassa on virheellinen viittaus tuloverolain 35 b §:ään. Esityksessä ehdotetaan korjattavaksi 22 kohtaan sisältyvä viittaussäännös niin, että siinä viitataan tuloverolain 35 b §:n 5 momenttiin. Kyse on teknisestä muutoksesta.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Taustatietoa

Verohallinnon tietojen mukaan suomalaisilla yhtiöillä oli verovuonna 2017 439 kiinteää toimipaikkaa ulkomailla. Verovuosina 2015 ja 2016 vastaavat luvut olivat 271 ja 195. Johtuen muutoksista veroilmoituslomakkeissa nämä vuosien 2015 ja 2016 luvut eivät ole suoraan verrannollisia vuoden 2017 lukuihin. Tapauksia, jossa ulkomaisen kiinteän toimipaikan osalta kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä, on ollut vuosittain vain muutamia.

Vuonna 2017 Suomessa oli 2400 ulkomaisten yhtiöiden kiinteää toimipaikkaa, joilla oli tulos- tai tappiotietoja. Vuonna 2015 ulkomaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen määrä oli 2 218 ja vuonna 2016 2 316. Vuonna 2017 1 403 kiinteällä toimipaikalla oli varallisuutta Suomessa varojen yhteenlasketun määrän ollessa 157 miljardia euroa. Suurimmalla osalla näistä kiinteistä toimipaikoista varojen määrä oli vähäistä. Vajaalla prosentilla kaikista kiinteistä toimipaikoista oli yli 96 prosenttia varallisuudesta. Tilastoitua tietoa ei ole saatavilla siitä, kuinka moni Suomessa sijaitseva ulkomaisen yhtiön kiinteä toimipaikka on lakkauttanut toimintansa vuosittain. Tilastoitua tietoa ei ole myöskään siitä, minkä verran voimassa olevan elinkeinoverolain 51 e §:n perusteella olisi kertynyt verotuottoja ennen Helsingin hallinto-oikeuden päätöstä 6 kesäkuuta 2013, jolloin katsottiin, että säännös on EU:n sijoittautumisvapauden vastainen.

Tilanteita, jossa yhteisön verotuksellisen kotipaikan on katsottu siirtyvän verosopimuksen nojalla toiseen valtioon, on ollut muutamia.

3.2 Vaikutukset verotuloihin

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotusta koskevien säännösten tavoitteena on turvata jäsenvaltioiden verotusvaltaa tilanteessa, jossa verotuksellinen ko-

tipaikka tai varoja siirtyy pois jäsenvaltion verotusvallasta ilman, että tapahtuu varsinaista verotuksen realisoivaa luovutusta. Tällä hetkellä Suomessa ei ole yleistä maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Maastapoistumisverotussääntelyä liittyy pelkästään eräisiin yritysjärjestelytilanteisiin. Näiden lisäksi elinkeinoverolaissa on varsinaisesti vain kiinteitä toimipaikkoja koskeva elinkeinoverolain 51 e §, jossa on erikseen säädetty verotusoikeudesta tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan varoja siirtyy Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Sääntelyihin liittyy kuitenkin ongelmallisuutta sijoittautumisvapauden kannalta ja säännöksiä ei ole voitu soveltaa, koska verovelvollisella ei ole mahdollisuutta maksunlykkäykseen.

Direktiivin mukaisen sääntelyn implementoinnilla voidaan arvioida olevan positiivisia verotuottovaikutuksia, mutta määrällisiä arvioita verotuottovaikutuksista on vaikeaa esittää. Välttämättä verovuosittain ei ole useita tilanteita, joissa direktiivin mukainen maastapoistumisverotus tulisi sovellettavaksi. Silloin, kun tällaisesta tilanteesta on kyse, verointressi voi yksittäisessä tapauksessa olla kuitenkin suuri.

Valtiovarainministeriö asetti 22 päivänä tammikuuta 2016 työryhmän, jonka tehtävänä oli arvioida paitsi OECD:n Base Erosion ja Profit Shifting (BEPS) -hankkeen veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoja ehkäisevien toimenpiteiden myös niihin kytkeytyvien unionin hankkeiden taloudellisia vaikutuksia Suomessa (BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti, valtiovarainministeriön julkaisu 26/2017). Työssään työryhmä pyrki arvioimaan myös veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin maastapoistumisverotuksen taloudellisia vaikutuksia Suomessa. Direktiivin mukaisen sääntelyn arvioitiin turvaavan Suomen verotusvaltaa selvästi paremmin rajat ylittävissä tilanteissa kuin nykyisen sääntelyn, koska sääntely tuo mukanaan maastapoistumisverotuksen kattavammin Suomen lainsäädäntöön. Lisäksi sääntely ottaa myös huomioon EUT:n kannanotot maastapoistumisverotuksesta, jolloin sääntelyssä ei ole ristiriitaisuutta EU:n sijoittautumisvapauden kanssa.

Työryhmä arvioi myös, että direktiivin mukainen sääntely ei kuitenkaan täysin turvaa Suomen verotusvaltaa tilanteissa, joissa kotipaikka tai varoja siirtyy toiseen valtioon. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukainen sääntely ei koske esimerkiksi luonnollisia henkilöitä. Myöskään yhteisöjen verotuksellisen kotipaikan määrittämiseen liittyvät kysymykset, joilla on merkitystä alueellisen verotusvallan kannalta, eivät sisälly direktiiviin. Maastapoistumisverotus nähtiin enemmänkin sääntelynä, joka on olennainen ja tärkeä osa nykyaikaista rajat ylittävien tilanteiden verosääntelyä, jolla turvataan valtion verotusvalta.

Rajat ylittäviä yritysjärjestelytilanteita, joissa kysymykseen olisi tullut elinkeinoverolain 52 e §:n 2 tai 3 momentin maastapoistumisverotussäännöksen soveltaminen, on ollut muutamia. EU-oikeuden nojalla säännöstä ei ole voitu soveltaa puuttuneen veronmaksun lykkäämismahdollisuuden takia. Säännöksen soveltamatta jättäminen on voinut yksittäistapauksissa johtaa verotuottomenetyksiin, mutta useissa tilanteissa verotettavaa tuloa ei olisi syntynyt esimerkiksi varojen pienen määrän takia tai ulkomaisen fiktiivisen veron hyvittämisen johdosta. Ehdotetun muutoksen mukaan myös näihin rajat ylittäviin tilanteisiin liittyisi jatkossa veronmaksun lykkäämismahdollisuus, jolloin säännökset tulisivat sovellettaviksi niihin rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin, jossa varat eivät jää liittymään Suomeen syntyvään kiinteään toimipaikkaan. Ehdotetulla muutoksella arvioidaan olevan positiivisia verotuottovaikutuksia, mutta määrällistä arviota on tältä osin vaikea esittää. Myöskään rajat ylittäviä yritysjärjestelytilanteita ei ole välttämättä useita verovuosittain.

3.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Verohallinnolle aiheutuisi hallinnollisia kustannuksia maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä. Kustannuksia aiheutuisi muun muassa tähän liittyvistä veroilmoitusten käsittelyistä

ja tarvittavista muutoksista tietojärjestelmiin. Maastapoistumisverotuksessa kysymys on myös uudentyyppisestä sääntelystä, joka etenkin alkuvaiheessa lisää hallinnollista työtä. Myös säännöksiin liittyvä valvonta tulee vaatimaan resursseja. Rajat ylittäviin yritysjärjestelytilanteisiin ehdotettujen muutosten arvioidaan selkiyttävän verokohtelua ja sitä kautta vähentävän hallinnollista taakkaa.

IT-järjestelmien toteutusten ulkoiset henkilötyökustannukset on Verohallinnossa arvioitu 250 000 euroksi ja IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen Verohallinnon henkilömenojen ennuste on 1,0 henkilötyövuotta.

3.4 Vaikutukset verovelvollisille

Kysymys on uudentyyppisestä sääntelystä, jonka voidaan arvioida etenkin alkuvaiheessa lisäävän tulkinnanvaraisia kysymyksiä ja siten verovelvollisten hallinnollista taakkaa. Ehdotetut muutokset lisäävät myös verovelvollisten verorasitusta maastapoistumisverotustilanteissa. Välttämättä maastapoistusmisverotuksen aiheuttavia tilanteita ei ole kuitenkaan useita.

Direktiivin edellyttämällä tavalla varoja vastaanottavalla jäsenvaltiolla olisi mahdollisuus olla eri mieltä siirtyneiden varojen maastapoistumisarvosta verrattuna lähtövaltiossa käytettyyn maastapoistumisarvoon, mihin liittyy riski kaksinkertaisesta verotuksesta. Veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa annetun neuvoston direktiivin (EU) 2017/1852 (EU-riitadirektiivi) mukainen riidanratkaisumenettely koskee kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tehtyjen tuloverosopimusten ja EU-jäsenvaltioiden välillä voimassa olevan yleissopimuksen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY, *EU-arbitraatioyleissopimus*) soveltamisalaan kuuluvia tapauksia. Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaisissa maastapoistumisverotustilanteissa ei ole kyse verosopimusten soveltamisalaan kuuluvista eikä siten EU-riitadirektiivin kattamista tilanteista.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Lausuntonsa luonnoksesta hallituksen esitykseksi ovat antaneet maa- ja metsätalousministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Verohallinto, Finnwatch ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren ja Tampereen yliopisto.

Lausunnoissa pidettiin ehdotettuja säännöksiä kannatettavina ja tehtyjä rajauksia pääosin perusteltuina ja direktiivin voimaansaattamisen edellyttäminä. Osassa lausunnoista pidettiin tärkeänä pitäytymistä veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukaisessa minimisääntelyssä. Lausunnonantajasta riippuen ehdotusten katsottiin joko pitäytyvän minimisääntelyssä tai ylittävän sen. Hyvänä pidettiin myös elinkeinoverolain nykyisten sijoittautumisvapautta rajoittavina pidettyjen säännösten korjaamista.

Osassa lausunnoista otettiin kantaa ehdotettuun soveltamisalan laajentamiseen. Soveltamista myös henkilöyhtiöihin pidettiin lähtökohtaisesti perusteltuna, joskin siihen nähtiin liittyvän myös tiettyä ongelmallisuutta. Erityisesti sitä nähtiin soveltamisessa yksityisiin elinkeinonharjoittajiin tai ylipäätään nähtiin epäselvänä se, että sovelletaanko sääntelyä yksityisiin elinkeinonharjoittajiin tai maataloutta harjoittaviin luonnollisiin henkilöihin.

Useimmissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota ehdotettuun maastapoistumisarvon käsitteeseen ja siihen, missä suhteessa käsite on voimassa olevan lain muihin vastaaviin käsitteisiin, joissa samalla tavalla pyritään määrittämään varojen markkina-arvoa. Lausunnoissa viitattiin tuleviin tulkintaongelmiin ja tarpeeseen käyttää samoja käsitteitä tai ainakin selkiyttää perusteluissa eri käsitteiden eroja.

Eräissä lausunnoissa tuotiin myös esille, että varoja Suomeen siirrettäessä varojen alkuarvoksi tulisi katsoa aina direktiivin mukainen markkina-arvo, vaikka siirtävässä jäsenvaltiossa niitä ei olisi arvostettu vastaavaan arvoon. Lisäksi esitettiin, että tätä samaa tulisi soveltaa myös silloin, kun varoja siirretään Suomeen unionin ulkopuolisesta valtiosta.

Lähtövaltion käyttämän arvon riitauttamisen osalta useassa lausunnossa tuotiin esille riski kaksinkertaisesta verotuksesta ja kaivattiin lisäselvyyttä käytettävissä olevista riitojenratkaisumenetelmistä.

Osassa lausunnoista esitettiin, että omassa toiminnassa syntynyttä liikearvoa ei tulisi saattaa maastapoistumisverotuksen kohteeksi tai ainakin se nähtiin vähintäänkin ongelmalliseksi. Ongelmallisena pidettiin tällaisen liikearvon arvonmääritystä sekä ehdotuksen mahdollista EU-oikeuden vastaisuutta. EU-oikeudellisen ongelman katsottiin liittyvän siihen, että kotimaisessa tilanteessa vastaavaa omaisuuserää ei veroteta osakeyhtiön purkautuessa.

Ehdotettuun viiden vuoden maksunlykkäykseen esitettiin useissa lausunnoissa teknisiä kommentteja. Eräässä lausunnossa pidettiin perusteltuna vastaavan maksunlykkäyksen ulottamista myös verosopimusvaltioihin verosopimusten syrjintäkieltoartiklan nojalla. Lausunnoissa nostettiin esille kysymys myös siitä, miten lykättävä määrä erotetaan muusta verosta ja miten lykkäystä käsitellään tappiotilanteessa. Lisäksi ehdotettua maksuerien tarkempaa linjausta pidettiin EU-oikeuden näkökulmasta kritiikille alttiina.

Eräissä lausunnoissa lykätylle määrälle laskettavaa huojennettua viivästyskorkoa pidettiin perusteltuna valintana. Vakuuden osalta ehdotettua sääntelyä pidettiin direktiivin ja EUT:n oikeuskäytännön mukaisena, mutta perusteluihin kaivattiin lisäselvyyttä siitä, miten arvioitaisiin vakuuden vaatimisen edellytyksenä oleva ”osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen” riski veron maksamatta jäämisestä. Lisäksi tuotiin esille se, että kynnys vakuuden vaatimiselle tulisi olla korkea.

Varojen tilapäisiä siirtoja koskevan poikkeuksen osalta eräässä lausunnossa viitattiin siihen, että useat maat ovat jättäneet poikkeuksen käyttämättä ja että sen käyttöönottoa tulisi vielä harkita. Lisäksi tuotiin esille ehdotettuun sääntelyyn sisältyvä tulkinnanvaraisuus.

Yritysjärjestelytilanteisiin liittyvissä ehdotuksissa nähtiin ongelmaksi omassa toiminnassa syntyneen liikearvon tuloutuminen, koska se johtaisi kotimaista tilannetta ankarampaan kohteluun. Lausunnoissa viitattiin oikeuskäytäntöön, jossa kotimainen sulautuminen, joka ei täytä yritysjärjestelysäännösten vaatimuksia, rinnastetaan purkuun. Toisaalta ehdotetulle sääntelylle todettiin olevan myös perusteita, vaikka myös mahdollisia EU-oikeudellisia ongelmia nähtiin.

Eräissä lausunnoissa otettiin kantaa ehdotetun sääntelyn vaikutuksiin. Vaikutukset nähtiin vähäisinä tai ainakin vaikeasti arvioitavina, joskin harvoissa yksittäistapauksissa euromääräinen intressi voi olla merkittävä. Sääntelyllä nähtiin olevan myös ennaltaehkäisevää merkitystä.

Verohallinto piti voimaantuloaikataulua erittäin tiukkana, erityisesti ilmoitusten ja ohjeistuksen laadinnan kannalta. Tarkkaa Verohallinnon resurssitarvetta ei lausunnossa vielä pystytty antamaan. IT-järjestelmien toteutusten ulkoiset henkilötyökustannukset arvioitiin 250 000 euroksi

ja IT-järjestelmien muutoksen toteutuksen Verohallinnon henkilömenojen ennuste on 1,0 henkilötyövuotta.

Yksittäisissä lausunnoissa nostettiin esille myös useita muita teknisluonteisia kommentteja, kuten kiinteän toimipaikan käsitteen soveltumattomuus tuloverolain ja maatilatalouden tuloverolain mukaiseen toimintaan, maastapoistumisverotuksen suhde verovapaisiin tuloihin sekä aiemmilta vuosilta vahvistettuihin tappioihin, mahdollisuus tappion syntymiseen maastapoistumistilanteessa ja ehdotetun sääntelyn suhde nettovarallisuuteen. Tarpeellisena todettiin säätää myös siirtyvään toimintaan ja varoihin liittyvien varausten kohtelusta. Esille nostettiin kysymys säännösten soveltuvuudesta kiinteän toimipaikan lakkaamistilanteisiin ja vaikutus liikkeen- ja ammatinharjoittajan sekä elinkeinoyhtymän yhtiömiehen verotukseen (jako ansio- ja pääomatuloverotukseen nettovarallisuuden perusteella). Tarpeellisena pidettiin myös arviointia maastapoistumisverotuksen ja maatilatalouden tuloverolain erityispiirteiden, kuten tasausvarauksen ja varastojen arvostuskäytännön, yhteensopivuudesta. Veronmaksun lykkäyksen osalta ehdotettiin muutettavaksi verosaatavan vanhentumista koskevia säännöksiä.

Esityksessä on otettu lausunnoissa esitettyjä näkemyksiä soveltuvin osin huomioon. Soveltamisalaa on täsmennetty siten, että säännöksiä sovellettaisiin yhteisöihin. Lausuntoluonnoksessa ehdotettua maastapoistumisverotuksen soveltamista itse luotuun liikearvoon olisi perusteltua tarkastella kokonaisuutena erillisessä selvityksessä, jossa huomioitaisiin myös vaikutukset purkua koskevaan sääntelyyn. Maastapoistumisverotusta koskevassa sääntelyssä otettaisiin huomioon myös varauksien tuloutuminen. Verovelvollisella olisi oikeus vaatia maksunlykkäystä myös tilanteessa, jossa verotusta on jälkikäteen muutettu. Lausuntopalautteen perusteella on myös lisätty erillinen saatavan vanhentumista koskeva säännös, jossa viiden vuoden vanhentumisaika laskettaisiin jokaisen maksuerän osalta erikseen. Lakiin varojen arvostamisesta verotuksessa on lisätty säännökset, joiden perusteella maastapoistumisarvo otettaisiin huomioon myös nettovarallisuuslaskelmalla. Näiden lisäksi on lisätty säännös maksunlykkäyksen soveltumisesta myös yhteisöjen yleisradioveroon sekä tehty eräitä teknisiä tarkistuksia ja täsmennetty perusteluita.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Laki elinkeinotulon verottamisesta

8 §. Pykälän 1 momentin 22 kohdassa suomenkielisessä sanamuodossa oleva viittaus tuloverolain 35 b §:n 3 momenttiin ehdotetaan korjattavaksi viittaukseksi tuloverolain 35 b §:n 5 momenttiin. Ruotsinkieliseen sanamuotoon lisättäisiin vastaava momenttiviittaus.

51 e §. Voimassa oleva säännös, jossa säädetään ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varojen verottamisesta silloin, kun omaisuus lakkaa tosiasiassa liittymästä kiinteään toimipaikkaan, ehdotetaan muutettavaksi siten, että pykälässä säädettäisiin kaikista veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan tarkoittamista tilanteista, joissa maastapoistumisverotus tulisi kysymykseen.

Pykälän 1 momentissa lueteltaisiin ne tilanteet, jotka aiheuttavat maastapoistumisverotuksen. Varojen maastapoistumisarvo olisi luettava veronalaiseksi tuloksi 1 kohdan mukaisesti silloin, kun yhteisö siirtää varoja toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ja Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin. Käytännössä tämä tarkoittaisi tilannetta, jossa varoja siirrettäisiin sellaisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, jonka kanssa solmitun verosopimuksen mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan vapautusmenetelmällä. Tällä hetkellä tällainen verosopimus Suomella on vain Ranskan ja Egyptin kanssa.

Kohdan 2 mukaisesti varojen maastapoistumisarvo katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi, jos ulkomainen yhteisö siirtäisi Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta varoja toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaansa tai toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Edellytyksenä olisi myös, että Suomella ei olisi enää varojen siirron jälkeen oikeutta verottaa siirtyneitä varoja.

Kohdassa 3 säädettäisiin maastapoistumisverotuksesta tilanteessa, jossa Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyisi toiseen valtioon. Verosopimustilanteessa on mahdollista, että Suomessa perustettua tai rekisteröityä yhteisöä ei pidetä verosopimuksen nojalla Suomessa asuvana. Tällaisessa tilanteessa varojen maastapoistumisarvo katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi. Siltä osin, kun varat jäisivät edelleen tosiasiassa liittymään Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, maastapoistumisarvoa ei katsottaisi veronalaiseksi tuloksi. Säännöstä sovellettaisiin myös silloin, kun eurooppayhtiö tai -osuuskunta siirtäisi sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon.

Kohdassa 4 varojen maastapoistumisarvo katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi, jos ulkomainen yhteisö siirtää Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan toiseen valtioon eikä Suomella ole enää oikeutta verottaa siirrettyjä varoja. Toisin kuin kohdassa 2, jossa on kyse yksittäisten varojen siirtämisestä, kohdassa 4 olisi kyse koko liiketoiminnan siirtämisestä. Liiketoiminnan siirtämisen yhteydessä siirrettyjen varojen verotuksessa poistamaton hankintameno vähennettäisiin varojen maastapoistumisarvosta. Liiketoiminnan velkoja ei otettaisi vähennyksenä huomioon verotuksen yleisten periaatteiden mukaisesti.

Pykälän 2 momentin mukaisesti maastapoistumisarvoa ei kuitenkaan katsottaisi veronalaiseksi tuloksi, jos kyse on varojen tilapäisestä siirrosta. Tilapäisestä siirrosta olisi kyse silloin, kun

varojen on tarkoitus palata Suomeen 12 kuukauden kuluessa ja varojen siirto liittyy arvopapereiden rahoitukseen, varat on asetettu vakuudeksi tai varojen siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimuksien täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi.

Edellä mainittuja maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle jääviä tilapäisiä siirtoja ei ole määritelty direktiivissä tarkemmin. Esimerkiksi arvopapereiden rahoitukseen liittyviin siirtoihin viitteellistä tukea voidaan saada toisesta EU-säädöksestä, jossa on määritelty arvopapereilla toteutettavat rahoitustoimet. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) 2015/2365 arvopapereilla toteutettavien rahoitustoimien ja uudelleenkäytön raportoinnista ja läpinäkyvyydestä sekä asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta on kuvattu arvopapereilla toteutettavia rahoitustoimia, joilla asetuksen 3 artiklan 11 kohdan määritelmässä tarkoitetaan

a) takaisinostotransaktiota

b) arvopapereiden tai hyödykkeiden lainaksi antamista ja arvopapereiden tai hyödykkeiden lainaksi ottamista

c) osto-myynti-transaktiota tai myynti-osto-transaktiota

d) vakuudellista limiittiluotonantoa.

Ero maastapoistumisverotukseen on kuitenkin se, että asetuksessa tarkoitetuissa tilanteissa on useimmiten kysymys kahden tai useamman osapuolen välisestä oikeustoimesta, kun maastapoistumisverotus koskee tilannetta, jossa varoja ei siirretä verovelvolliselta toiselle. Tämän vuoksi asetuksessa luetellut oikeustoimet antavat vain viitteellistä tukea, mutta toisaalta ovat esimerkkejä transaktioista, jotka direktiivin 5 artiklan 7 kohdan mukaisesti voisivat jäädä maastapoistumisverotuksen ulkopuolelle. Koska maastapoistumisverotuksesta säädettäessä ei ole määritelty arvopapereilla toteutettavia rahoitustoimia, asetuksen määritelmän luetteloa ei ole pidettävä tyhjentävänä maastapoistumisverotusta määrättäessä. Vakavaraisuusvaatimuksia on puolestaan rahoitusmarkkinatoimijoilla.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin maastapoistumisarvo, joka luettaisiin veronalaiseksi tuloksi. Määritelmä perustuu veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin, jossa käytetään termiä markkina-arvo. Direktiivin 5 artiklan 6 alakohdan mukaisesti maastapoistumisarvolla tarkoitettaisiin määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä. Etuyhteyden osalta momentissa viitattaisiin lain 18 b §:n 2 momentin 3—5 kohtaan, jotka sisältävät direktiivin mukaisen etuyhteydessä olevien yritysten määritelmän. Direktiivissä ei määritellä varojen käsitettä. Kansallisesti esimerkiksi omassa toiminnassa luotua liikearvoa ei ole pidetty varoina yhteisöjen purkautumista koskevaa 51 d §:ää sovellettaessa.

Ehdotetussa 4 momentissa säädettäisiin varauksien tuloutumisesta tilanteessa, jossa varaukset eivät tosiasiassa jää liittymään Suomeen syntyvään kiinteään toimipaikkaan tai Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varaukset lakkaavat tosiasiallisesti liittymästä kiinteään toimipaikkaan. Ehdotettu sääntely vastaisi sitä, mitä voimassa olevassa 52 g §:n 3 momentissa säädetään varauksien tuloutumisesta eurooppayhtiön kotipaikan siirron osalta.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin niistä tilanteista, joissa verovelvollisella olisi oikeus maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksunlykkäykseen. Silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu siirto tapahtuisi toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon, joka on tehnyt Suomen tai EU:n kanssa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua vastaavan keskinäistä

avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, olisi verovelvollisella oikeus veronmaksun lykkäykseen verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n tarkoittamalla tavalla. Vastaavasti olisi oikeus maksunlykkäykseen varauksien tuloutumisesta johtuvan veron määrän osalta.

51 f §. Uudessa 51 f §:ssä säädettäisiin siitä arvosta, joka Suomessa olisi otettava varojen alkuarvoksi silloin, kun varoja siirretään toisesta jäsenvaltiosta Suomeen veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaisissa tilanteissa, joista säädettäisiin ehdotetussa 51 e §:n 1 momentissa. Varojen arvona pidettäisiin 51 e §:n 3 momentin mukaista maastapoistumisarvoa. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi edellyttää kaikkien jäsenvaltioiden käyttävän direktiivissä määriteltyä arvoa ja vastaanottavan valtion on lähtökohtaisesti hyväksyttävä tuo arvo alkuarvoksi. Koska kuitenkin on mahdollista, että jäsenvaltioiden näkemykset arvosta ovat erilaiset, direktiivin mukaisesti vastaanottavassa jäsenvaltiossa voidaan käyttää arvoa, joka vastaa vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaista markkina-arvoa.

52 e §. Pykälän 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä säädettäisiin maastapoistumisverotuksesta pelkästään tilanteessa, jossa varat rajat ylittävän yritysjärjestelyn yhteydessä siirtyvät toiseen valtioon. Veronalaiseksi tuloksi luettavana määränä pidettäisiin maastapoistumisarvoa, joka määritellään 51 e §:n 3 momentissa. Selventävänä säännöksenä todettaisiin, että varojen maastapoistumisarvosta vähennettäisiin varojen verotuksessa poistamaton hankintameno.

Voimassa olevan lain 2 momentin sääntely tilanteesta, jossa varat myöhemmin lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomeen syntyneeseen kiinteään toimipaikkaan, olisi muutetussa 51 e §:ssä, johon 2 momentissa viitattaisiin. Kiinteään toimipaikkaan siirtyneiden varauksien osalta viitattaisiin vastaavasti 51 e §:n säännökseen.

52 g §. Pykälän 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä viitattaisiin 51 e §:ään, jossa säädetään varojen maastapoistumisarvon katsomisesta veronalaiseksi tuloksi sekä varauksien tuloutumisesta silloin, kun yhtiön verotuksellinen kotipaikka muuttuu tai jos varoja siirretään Suomeen syntyneestä kiinteästä toimipaikasta. Tällöin sovellettaisiin myös 51 e §:n 5 momentin säännöstä maksunlykkäyksestä. Voimassa olevassa 3 momentissa viitataan myös 52 e §:n 3 momentin säännökseen, jossa säädetään ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen todennäköisen luovutushinnan tuloksi katsomisesta sekä niin sanotun ulkomaisen fiktiivisen veron hyvittämisestä. Muutetussa 3 momentissa ei olisi vastaavaa viittausta. Silloin, kun eurooppayhtiön kotipaikan siirron yhteydessä siirtyisi ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, niin sanottua ulkomaista fiktiivistä veroa ei hyvitettäisi Suomessa maksettavaksi tulevasta verosta. Tällöin verokohtelu olisi samanlainen kuin muilla yhteisöillä silloin, kun näiden verotuksellisen kotipaikan katsotaan siirtyneen toiseen valtioon. Silloin, kun ulkomaisen kiinteän toimipaikan ja Suomessa verotuksellista kotipaikkaansa pitävän eurooppayhtiön välillä kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä, olisi ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka osa kotipaikan siirtävän eurooppayhtiön varoja.

Pykälän 5 momenttia muutettaisiin siten, että sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön varojen alkuarvoksi eli hankintamenoksi katsottaisiin 51 f §:n mukainen arvo. Tänne siirtyneiden varojen osalta ei enää viitattaisi todennäköiseen luovutushintaan, vaan hankintameno olisi veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukainen arvo.

52 i §. Ehdotetussa uudessa 52 i §:ssä säädettäisiin yritysjärjestelytilanteisiin liittyvän maastapoistumisveron osalta oikeudesta maksunlykkäykseen vastaavassa tilanteessa kuin maksunlykkäysmahdollisuudesta on ehdotettu säädettäväksi 51 e §:n 5 momentissa. Jos rajat ylittävän yri-

tysjärjestelyn yhteydessä varat eivät 52 e §:n 2 momentin mukaisesti jää tosiasiallisesti liittymään Suomeen syntyvään kiinteään toimipaikkaan tai siirtyviin varoihin sisältyy 52 e §:n 3 momentin tarkoittamalla tavalla ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, verovelvollisella olisi oikeus halutessaan verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaiseen maksunlykkäykseen. Veronmaksun lykkäämismahdollisuutta sovellettaisiin silloin, kun siirto tapahtuu toiseen EU-jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon, joka on tehnyt Suomen tai unionin kanssa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua vastaavan keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen.

1.2 Maatilatalouden tuloverolaki

3 §. Pykälään lisättäisiin uusi 5 momentti, jossa säädettäisiin veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin edellyttämien maastapoistumisverotussäännösten soveltamisesta niihin yhteisöihin, jotka harjoittavat maataloutta.

Direktiivi ei määrittele kiinteän toimipaikan käsitettä, jolloin se määräytyisi kansallisen sääntelyn ja verosopimusten mukaan. Tuloverolain 13 a §:n tarkoittama kiinteä toimipaikka voi muodostua vain verovelvollisen harjoittaman elinkeinotoiminnan perusteella, jolloin ulkomaisella maatalouden harjoittajalla, johon sovellettaisiin maatilatalouden tuloverolakia, ei voisi olla Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen edotettu 5 momentin säännös voisi käytännössä tulla sovellettavaksi vain tilanteessa, jossa maatilatalouden tuloverolain mukaisesti verotettava Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö siirtää varoja toiseen valtioon, tai tilanteessa, jossa yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy toiseen valtioon.

1.3 Tuloverolaki

30 b §. *Yhteisön maastapoistumisverotus*. Pykälässä säädettäisiin direktiivin edellyttämien maastapoistumisverotussäännösten soveltamisesta niihin yhteisöihin, joiden verotettavan tulon laskentaan sovelletaan tuloverolain säännöksiä. Yhteisöjen tulolähdejaon poistamista koskevan uudistuksen jälkeen osakeyhtiöiden, osuuskuntien, säästöpankkien ja keskinäisten vakuutusyhtiöiden verotettava tulo lasketaan elinkeinoverolain säännösten nojalla, jolloin näiden verotettavan tulon laskentaan ei sovelleta tuloverolain säännöksiä. Eräiden yhteisöjen osalta elinkeinoverolakia ei kuitenkaan sovelleta yhtiömuodon perusteella, vaan näiden osalta elinkeinoverolakia sovelletaan vain siltä osin kuin yhteisöllä on elinkeinotoimintaa. Näillä olisi siis edelleen tuloverolain nojalla verotettavaa toimintaa.

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.

1.4 Laki verotusmenettelystä

50 a §. *Maastapoistumisverotuksen maksunlykkäys.* Uudessa 50 a §:ssä säädettäisiin siitä, minkälainen maastapoistumisverotuksen maksunlykkäys siihen oikeutetuille myönnettäisiin. Ehdotetun 1 momentin mukaan verovelvollisella olisi oikeus maksaa maastapoistumisverotuksesta johtuva veron määrä viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä. Verovelvollinen voisi valita, maksaako maastapoistumisveron osana verovuodelta normaalisti maksettavaksi tulevia veroja vai lykkäisikö veronmaksun momentissa ehdotetulla tavalla.

Esimerkki:

> Verovelvollisen verovuoden tulo on 500 000 euroa ja se sisältää maastapoistumisverotuksesta johtuvaa tuloa 100 000 euroa, josta veron määrä on 20 % yhteisöverokannalla 20 000 euroa.
>
> Verovelvollinen saa halutessaan maksunlykkäyksen 20 000 eurolle.
>
> Verovuodelta 1 ensimmäinen maksuerä 4 000 euroa maksetaan verotuksen toimittamisvuonna 2. Viimeinen maksuerä on vuonna 6.
>
> Jos verovelvollisella on tappioita aikaisemmilta verovuosilta 120 000 euroa ja verovuoden 1 tulo olisi tappioiden vähentämisen jälkeen 380 000 euroa, maksunlykkäyksen saisi tässäkin tilanteessa maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron määrälle eli 20 000 eurolle.

Tilanteessa, jossa verovelvollinen haluaa maksunlykkäystä ja jossa verovelvollinen on maksanut ennakoita enemmän kuin verovuoden muusta kuin maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron määrä, ennakoiden määrä ei pienentäisi mahdollisuutta maksunlykkäykseen. Ylimenevien ennakoiden määrän osalta verovelvollisella olisi mahdollisuus hakea ennakoiden palautusta.

Muutoksenhakutilanteissa ja tilanteessa, jossa verotusta on muutettu viranomaisen aloitteesta,verovelvollisella olisi oikeus vastaavaan maksunlykkäykseen. Verovelvollisella ei kuitenkaan olisi oikeutta pidempään maksunlykkäykseen kuin tilanteessa, jossa verotus olisi alun perin toimitettu oikein. Jos Verohallinto esimerkiksi muuttaisi verovuoden 1 verotusta muutoksenhaun johdosta vuonna 3, viimeinen maksuerä olisi tässäkin tilanteessa vuonna 6.

Veronmaksun lykkäämismahdollisuus koskisi pelkästään 51 e §:n 4 momentissa ja 52 i §:ssä mainittuja tilanteita, joissa siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon tai sellaiseen ETA-valtioon, joka on tehnyt Suomen tai unionin kanssa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä virka-apua vastaavan keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen. ETA-valtioista tämä edellytys täyttyisi käytännössä vain Norjan ja Islannin osalta.

Ehdotetun 2 momentin mukaan verovelvollisen olisi vaadittava maksunlykkäystä ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Jos tuloksi lukeminen on tapahtunut muutoksenhaun johdosta tai sen johdosta, että verotusta on muutettu viranomaisen aloitteesta, maksunlykkäystä on vaadittava ennen maksuunpannun veron ensimmäistä eräpäivää.

Ehdotetun 3 momentin mukaisesti Verohallinto voisi vaatia vakuuden asettamista veron maksamisen turvaamiseksi, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. Vaatimus vakuuden asettamisesta edellyttäisi etukäteistä tapauskohtaista arviointia riskistä veron maksamatta jäämisestä. Riskin olemassaolo tulisi myös olla osoitettavissa.

Maksunlykkäämisen keskeyttämisestä säädettäisiin 4 momentissa. Momentissa lueteltaisiin ne direktiivin mukaiset tilanteet, joissa maksunlykkääminen olisi keskeytettävä viipymättä ja verovelasta tulisi perittävissä oleva. Ensinnäkin maksunlykkäys olisi keskeytettävä, jos maastapoistumisverotuksen kohteena olevat varat tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta myytäisiin tai muuten luovutettaisiin. Toiseksi maksunlykkäys olisi keskeytettävä, jos siirretyt varat, verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään myöhemmin muuhun kuin EU-jäsenvaltioon. Kolmanneksi lykkäys olisi keskeytettävä, jos verovelvollinen tekee konkurssin tai se asetetaan selvitystilaan.

Neljänneksi lykkäys olisi keskeytettävä, jos verovelvollinen laiminlyö maksueriä koskevien velvoitteidensa noudattamisen eikä korjaa tilannettaan enintään 12 kuukauden kohtuullisessa ajassa. Jos verovelvollinen laiminlyö maksueriä koskevien velvoitteiden noudattamisen peräkkäisinä vuosina, kohtuullisena aikana pidettäisiin kuitenkin kuutta kuukautta. Jokainen näistä edellytyksistä erikseen johtaisi maksunlykkäyksen keskeytymiseen.

Ehdotetussa 5 momentissa määriteltäisiin ne ETA-valtiot, joille tapahtuvat siirrot eivät aiheuttaisi maksunlykkäyksen keskeyttämistä. Direktiivin mukaisesti, jos varat, verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirtyisi myöhemmin sellaiseen ETA-valtioon, jonka kanssa Suomi tai unioni on tehnyt perintädirektiivissä säädettyä virka-apua vastaavan verosaatavan perintää koskevan sopimuksen, maksunlykkäys ei keskeytyisi.

Ehdotetussa 6 momentissa säädettäisiin verovelvollisen oikeudesta keskeyttää maksunlykkäys. Tällöin Verohallinto määräisi jäljellä olevat maksuerät maksettaviksi.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin vastaavien, maksunlykkäystä koskevien säännösten soveltumisesta myös yhteisöjen yleisradioveroon.

Ehdotetun 8 momentin nojalla Verohallinto antaisi tarkempia määräyksiä maksunlykkäyksessä noudatettavasta menettelystä.

Pykälän 9 momentissa säädettäisiin valtuussäännöksestä, jonka mukaan tarkemmat säännökset maksuerien eräpäivien määräytymisestä ja lukumäärästä annetaan valtiovarainministeriön asetuksella. Eräpäiviä ja niiden lukumääriä koskevat säännökset lisättäisiin veronkannosta annettuun valtiovarainministeriön asetukseen (1010/2019). Maksuerät jaettaisiin viiteen tasasuuruiseen erään, joiden eräpäivät olisivat vuoden välein viiden vuoden ajanjaksona. Asetuksella määriteltäisiin eräpäivät maksuerille.

1.5 Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta

5 a §. *Viivästyskorko ja huojennettu viivästyskorko*. Maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille laskettaisiin huojennettua viivästyskorkoa. Pykälän 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännökseen lisätään maininta siitä, että myös maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille lasketaan huojennettua viivästyskorkoa.

5 c §. *Huojennetun viivästyskoron laskeminen.* Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 3 momentti, jossa säädettäisiin huojennetun viivästyskoron laskemisesta maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille. Kullekin maksuerälle laskettaisiin huojennettu viivästyskorko verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä maksuerän eräpäivään. Jos maksunlykkäys keskeytettäisiin, laskettaisiin huojennettu viivästyskorko määrättyyn uuteen eräpäivään saakka.

Uuden 3 momentin johdosta voimassa olevan lain 3—6 momentti muuttuisivat 4—7 momentiksi.

1.6 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa

3 §. *Yhtiön varojen arvostaminen.* Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 7 momentti, jossa säädettäisiin varojen arvostamisesta tilanteessa, jossa varat ovat olleet maastapoistumisverotuksen kohteena. Tällöin pidettäisiin pykälän 1 momentissa tarkoitetun muun rahoitusomaisuuden sekä vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden arvona maastapoistumisarvoa. Pykälän 6 momentissa

säädetään muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvien julkisesti noteerattujen arvopapereiden ja sijoitusrahasto-osuuksien sekä yhtiön osakkeiden arvostamisesta yhteenlasketuun laissa tarkemmin määriteltyyn vertailuarvoon, jos se on yhteenlaskettua hankintamenoa suurempi. Uudessa 7 momentissa säädettäisiin myös siitä, että tässä yhteenlasketussa hankintamenossa maastapoistumisverotuksen kohteena olleet arvopaperit, sijoitusrahasto-osuudet ja osakkeet arvostettaisiin maastapoistumisarvoon. Säännös tulisi käytännössä sovellettavaksi elinkeinoverolain 51 e §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdan mukaisissa tilanteissa. Nykyinen 7 ja 8 momentti siirtyisivät 8 ja 9 momentiksi.

1.7 Veronkantolaki

50 §. *Veron vanhentuminen.* Ehdotetussa 50 §:n 4 momentissa säädettäisiin verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain 20 §:n pääsäännöstä poiketen, että maksunlykkäyksen osalta verosaatavan viiden vuoden vanhentumisaika alkaisi kunkin maksuerän osalta laskettuna eräpäivää seuraavan kalenterivuoden alusta.

2 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 1 momentin 22 kohtaa sovellettaisiin ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 tammikuuta 2020 tai sen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella ja koska sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetussa direktiivissä on säännöksiä, joita ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

Lakiehdotukset

1.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 8 §:n 1 momentin 22 kohta, 51 e §, 52 e §:n 2 momentti sekä 52 g §:n 3 ja 5 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 8 §:n 1 momentin 22 kohta laissa 736/2019, 51 e § laissa 926/1996, 52 e §:n 2 momentti laissa 1733/1995 ja 52 g §:n 3 ja 5 momentti laissa 1137/2005, sekä

lisätään lakiin uusi 51 f ja 52 i § seuraavasti:

8 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

— —

22) tuloverolain 35 b §:ssä tarkoitetun säästöhenkivakuutuksen, kapitalisaatiosopimuksen ja eläkevakuutuksen tuottamat tuloverolain 35 b §:n 5 momentissa säädetyllä tavalla lasketut tappiot.

— —

51 e §

Varojen maastapoistumisarvo vähennettynä varojen verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi, jos

1) yhteisö siirtää varoja toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaansa ja Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin;

2) ulkomainen yhteisö siirtää Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta varoja toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaansa tai toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaansa siten, että Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin;

3) yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy Suomen lainsäädännön tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan toiseen valtioon, lukuun ottamatta niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan;

4) ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon eikä Suomella enää siirron johdosta ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

Edellä 1 momentissa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta, jos varojen siirto liittyy arvopapereiden rahoitukseen, varat on asetettu vakuudeksi tai varojen siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimuksien täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi ja jos varojen on tarkoitus palautua Suomeen 12 kuukauden kuluessa.

Maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole 18 b §:n 2 momentin 3—5 kohdan tarkoittamalla tavalla etuyhteydessä toisiinsa.

Varaukset luetaan veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin ne eivät jää 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa tosiasiassa liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Jos varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU säädettyä keskinäistä virka-apua, sovelletaan 1 ja 4 momentissa tarkoitetussa tilanteessa lisäksi, mitä verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:ssä säädetään maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä.

51 f §

Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan 51 e §:n 3 momentin mukainen maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon.

52 e §

— —

Siltä osin kuin varat eivät 1 momentissa tarkoitetulla tavalla tosiasiassa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, varojen 51 e §:n 3 momentin mukainen maastapoistumisarvo vähennettynä verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi. Jos varat ja varaukset myöhemmin lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomeen 1 momentin mukaisesti muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon, sovelletaan, mitä 51 e §:ssä säädetään.

— —

52 g §

— —

Siltä osin kuin sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan varat ja varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, sovelletaan, mitä 51 e §:ssä säädetään.

— —

Sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan verotuksessa Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoa määriteltäessä sovelletaan, mitä 51 f §:ssä säädetään.

52 i §

Jos varat siirretään toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU säädettyä keskinäistä virka-apua, sovelletaan 52 e §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitetussa tilanteessa lisäksi, mitä verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:ssä säädetään maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä.

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Lain 8 §:n 1 momentin 22 kohtaa sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2020 tai sen jälkeen.

———

2.

Laki

maatilatalouden tuloverolain 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 3 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1541/1992 ja 1238/2018, uusi 5 momentti seuraavasti:

3 §

— —

Varojen maastapoistumisarvon lukemiseen yhteisön tuloon sovelletaan, mitä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 e §:ssä säädetään. Maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksen osalta sovelletaan, mitä mainituin pykälän 5 momentissa säädetään. Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan mainitun lain 51 e §:n 3 momentin mukainen arvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu tähän arvoon.

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

———

3.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolakiin (1535/1992) uusi 30 b § seuraavasti:

30 b §

Yhteisön maastapoistumisverotus

Varojen maastapoistumisarvon lukemiseen yhteisön tuloon sovelletaan, mitä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 e §:ssä säädetään. Maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksen osalta sovelletaan, mitä mainituin pykälän 5 momentissa säädetään. Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan lain 51 e §:n 3 momentin mukainen arvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu tähän arvoon.

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

———

4.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään verotusmenettelystä annettuun lakiin (1558/1995) uusi 50 a § seuraavasti:

50 a §

Maastapoistumisverotuksen maksunlykkäys

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 e §:n 5 momentissa ja 52 i §:ssä tarkoitetuissa tilanteessa verovelvollisella on oikeus maksaa 51 e ja 52 e §:n 2 ja 3 momentin perusteella veronalaiseksi tuloksi lukemisesta johtuvan veron määrä viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä (*maksunlykkäys*). Jos tulo luetaan veronalaiseksi muutoksenhaun johdosta tai sen johdosta, että verotusta on muutettu viranomaisen aloitteesta, verovelvollisella on oikeus vastaavaan maksunlykkäykseen kuitenkin siten, että viiden vuoden aika lasketaan kuin jos tuloksi lukeminen olisi tapahtunut verovuoden verotuksen yhteydessä.

Verovelvollisen on vaadittava maksunlykkäystä ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Jos tuloksi lukeminen on tapahtunut muutoksenhaun johdosta tai sen johdosta, että verotusta on muutettu viranomaisen aloitteesta, maksunlykkäystä on vaadittava ennen maksuunpannun veron ensimmäistä eräpäivää.

Verohallinto voi vaatia veron maksamisen turvaamiseksi vakuutta, jos on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä.

Maksunlykkäys keskeytyy viipymättä ja verosta tulee perittävissä oleva, jos

1) toiseen valtioon siirretyt varat tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta luovutetaan;

2) toiseen valtioon siirretyt varat, verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään muuhun valtioon kuin Euroopan unionin jäsenvaltioon;

3) verovelvollinen tekee konkurssin tai se asetetaan selvitystilaan;

4) verovelvollinen laiminlyö maksueriä koskevien velvoitteidensa noudattamisen eikä korjaa tilannetta 12 kuukauden kuluessa tai, jos verovelvollinen laiminlyö velvoitteiden noudattamisen toisena vuonna peräkkäin, 6 kuukauden kuluessa.

Edellä 4 momentin 2 kohdassa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta, jos siirto tapahtuu Euroopan talousalueeseen kuuluvaan valtioon, 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 keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU säädettyä keskinäistä virka-apua.

Verovelvollinen voi keskeyttää maksunlykkäyksen, jolloin Verohallinto määrää vielä maksamatta olevat maksuerät kannettaviksi.

Mitä edellä säädetään, sovelletaan myös yleisradioverosta annetun lain 3 §:ssä tarkoitetuun yhteisöjen yleisradioveroon.

Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä maksunlykkäyksessä noudatettavasta menettelystä.

Valtiovarainministeriön asetuksessa veronkannosta (1010/2019) säädetään tarkemmin maksuerien eräpäivien määräytymisestä ja lukumäärästä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

5.

Laki

veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a ja 5 c §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) 5 a §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 51/2017, ja

lisätään 5 c §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 51/2017 ja 20/2018, uusi 3 momentti, jolloin nykyiset 3—6 momenttia siirtyvät 4—7 momentiksi, seuraavasti:

5 a §

Viivästyskorko ja huojennettu viivästyskorko

— —

Verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitetulle jäännösverolle ja verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle sekä ennakkoperintälaissa tarkoitetulle ennakolle, joka erääntyy verovuoden päättymistä seuraavan kuukauden jälkeen, lasketaan korkoa, joka on kutakin kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa oleva korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia (*huojennettu viivästyskorko*). Huojennettua viivästyskorkoa lasketaan myös verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaisille maksuerille.

— —

5 c §

Huojennetun viivästyskoron laskeminen

— —

Verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaisille maksuerille huojennettu viivästyskorko lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä kunkin maksuerän eräpäivään. Jos maksunlykkäys keskeytetään, huojennettua viivästyskorkoa lasketaan keskeyttämisen perusteella määrättyyn uuteen eräpäivään.

— —

———

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

———

6.

Laki

varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 966/2006 ja 311/2019, uusi 7 momentti, jolloin nykyinen 7 ja 8 momentti siirtyvät 8 ja 9 momentiksi, seuraavasti:

3 §

Yhtiön varojen arvostaminen

— —

Jos varojen maastapoistumisarvo on luettu tuloon elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 e §:ssä, tuloverolain 30 b §:ssä tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 3 §:n 5 momentissa tarkoitetulla tavalla, pidetään 1 momentissa tarkoitetun muun rahoitusomaisuuden sekä vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden arvona maastapoistumisarvoa. Edellä 6 momentissa tarkoitetussa tilanteessa maastapoistumisarvo otetaan huomioon yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenoa laskettaessa.

— —

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

7.

Laki

veronkantolain 50 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään veronkantolain (11/2018) 50 §:ään uusi 4 momentti seuraavasti:

50 §

Veron vanhentuminen

— —

Verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaisen maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksen maksuerä vanhentuu viiden vuoden kuluttua laskettuna sitä seuranneen vuoden alusta, jona maksuerä erääntyy.

— —

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 7 päivänä marraskuuta 2019

Pääministeri

Antti Rinne

Valtiovarainministeri Mika Lintilä

Liite
Rinnakkaistekstit

1.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 8 §:n 1 momentin 22 kohta, 51 e §, 52 e §:n 2 momentti sekä 52 g §:n 3 ja 5 momentti,

sellaisina kuin ne ovat, 8 §:n 1 momentin 22 kohta laissa 736/2019, 51 e § laissa 926/1996, 52 e §:n 2 momentti laissa 1733/1995 ja 52 g §:n 3 ja 5 momentti laissa 1137/2005, sekä

lisätään lakiin uusi 51 f ja 52 i § seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
8 §	8 §
Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:	Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
22) tuloverolain 35 b §:ssä tarkoitetun säästöhenkivakuutuksen, kapitalisaatiosopimuksen ja eläkevakuutuksen tuottamat tuloverolain 35 b §:n 3 momentissa säädetyllä tavalla lasketut tappiot.	22) tuloverolain 35 b §:ssä tarkoitetun säästöhenkivakuutuksen, kapitalisaatiosopimuksen ja eläkevakuutuksen tuottamat tuloverolain 35 b §:n *5* momentissa säädetyllä tavalla lasketut tappiot.
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
51 e §	51 e §
Jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältynyt omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.	*Varojen maastapoistumisarvo vähennettynä varojen verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi, jos* *1) yhteisö siirtää varoja toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaansa ja Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin;* *2) ulkomainen yhteisö siirtää Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta varoja toisessa valtiossa olevaan päätoimipaikkaansa tai toisessa valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaansa siten, että Suomella ei enää siirron johdosta ole verotusoikeutta kyseisiin varoihin;* *3) yhteisön verotuksellinen kotipaikka siirtyy Suomen lainsäädännön tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen*

mukaan toiseen valtioon, lukuun ottamatta niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan;

4) ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon eikä Suomella enää siirron johdosta ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

Edellä 1 momentissa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta, jos varojen siirto liittyy arvopapereiden rahoitukseen, varat on asetettu vakuudeksi tai varojen siirto tapahtuu vakavaraisuusvaatimuksien täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi ja jos varojen on tarkoitus palautua Suomeen 12 kuukauden kuluessa.

Maastapoistumisarvolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole 18 b §:n 2 momentin 3—5 kohdan tarkoittamalla tavalla etuyhteydessä toisiinsa.

Varaukset luetaan veronalaiseksi tuloksi siltä osin kuin ne eivät jää 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa tosiasiassa liittymään Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Jos varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU säädettyä keskinäistä virka-apua, sovelletaan 1 ja 4 momentissa tarkoitetussa tilanteessa lisäksi, mitä verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:ssä säädetään maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä.

51 f §

Siirrettäessä varoja, verotuksellinen kotipaikka tai kiinteän toimipaikan harjoittama

	liiketoiminta Suomeen, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan 51 e §:n 3 momentin mukainen maastapoistumisarvo, jos siirtävässä jäsenvaltiossa varat on arvostettu mainitun momentin mukaiseen arvoon.
52 e §	52 e §
Siltä osin kuin varat eivät 1 momentissa tarkoitetulla tavalla tosiasiassa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi. Kiinteään toimipaikkaan siirtyneet varaukset luetaan sen verovuoden tuloksi, jona kiinteä toimipaikka lakkaa, jollei muualla laissa toisin säädetä.	Siltä osin kuin varat eivät 1 momentissa tarkoitetulla tavalla tosiasiassa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, *varojen 51 e §:n 3 momentin mukainen maastapoistumisarvo vähennettynä verotuksessa poistamattomalla hankintamenolla luetaan veronalaiseksi tuloksi. Jos varat ja varaukset myöhemmin lakkaavat tosiasiassa liittymästä Suomeen 1 momentin mukaisesti muodostuneeseen kiinteään toimipaikkaan tai kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään toiseen valtioon, sovelletaan, mitä 51 e §:ssä säädetään.*
52 g §	52 g §
Siltä osin kuin sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan varat ja varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, sovelletaan, mitä 52 e §:n 2 ja 3 momentissa säädetään.	Siltä osin kuin sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan varat ja varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, sovelletaan, mitä *51 e §:ssä* säädetään.
Sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan verotuksessa Suomeen siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan niiden hankintamenon poistamatta oleva osa siinä valtiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka siirrettiin. Jos siinä valtiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka siirrettiin, varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintamenoksi katsotaan varojen todennäköinen luovutushinta.	Sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan verotuksessa Suomeen siirtyneiden varojen *hankintamenoa määriteltäessä sovelletaan, mitä 51 f §:ssä säädetään.*
	52 i § *Jos varat siirretään toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai sellaiseen Euroopan talousalueella sijaitsevaan valtioon, joka on*

tehnyt verovelvollisen jäsenvaltion tai Euroopan unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU säädettyä keskinäistä virka-apua, sovelletaan 52 e §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitetussa tilanteessa lisäksi, mitä verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:ssä säädetään maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Lain 8 §:n 1 momentin 22 kohtaa sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2020 tai sen jälkeen.

5.

Laki

veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a ja 5 c §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) 5 a §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 51/2017, ja

lisätään 5 c §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 51/2017 ja 20/2018, uusi 3 momentti, jolloin nykyiset 3—6 momenttia siirtyvät 4—7 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki	*Ehdotus*
5 a §	5 a §
Viivästyskorko ja huojennettu viivästyskorko	*Viivästyskorko ja huojennettu viivästyskorko*
— — — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — — —
Verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitetulle jäännösverolle ja verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle sekä ennakkoperintälaissa tarkoitetulle ennakolle, joka erääntyy verovuoden päättymistä seuraavan kuukauden jälkeen, lasketaan korkoa, joka on kutakin kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena	Verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitetulle jäännösverolle ja verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle sekä ennakkoperintälaissa tarkoitetulle ennakolle, joka erääntyy verovuoden päättymistä seuraavan kuukauden jälkeen, lasketaan korkoa, joka on kutakin kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena

voimassa oleva korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia (*huojennettu viivästyskorko*).	voimassa oleva korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia (*huojennettu viivästyskorko*). *Huojennettua viivästyskorkoa lasketaan myös verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaisille maksuerille.*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
5 c §	5 c §
Huojennetun viivästyskoron laskeminen	*Huojennetun viivästyskoron laskeminen*
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	Verotusmenettelystä annetun lain 50 a §:n mukaisille maksuerille huojennettu viivästyskorko lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä kunkin maksuerän eräpäivään. Jos maksunlykkäys keskeytetään, huojennettua viivästyskorkoa lasketaan keskeyttämisen perusteella määrättyyn uuteen eräpäivään.
— — — — — — — — — — — — — — —	— — — — — — — — — — — — — — —
	————
	Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
	Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.
	————