



VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta

Suomessa asumisaikana kertyneen omaisuuden realisoitumattoman arvonnousun verotus maastamuuttotilanteessa

Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2020:9



Verotus

Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020:9

Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta

Suomessa asumisaikana kertyneen omaisuuden
realisoitumattoman arvonnousun verotus
maastamuuttotilanteessa

Valtiovarainministeriö

ISBN: 978-952-367-061-7

Taitto: Valtioneuvoston hallintoyksikkö, Julkaisutuotanto

Helsinki 2020

Kuvailulehti

Julkaisija	Valtiovarainministeriö		Helmikuu 2020
Tekijät	Matti Matinen		
Julkaisun nimi	Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta Suomessa asumisaikana kertyneen omaisuuden realisoitumattoman arvonnousun verotus		
Julkaisusarjan nimi ja numero	Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020:9		
Diaari/hankenumero	–	Teema	Verotus
ISBN PDF	978-952-367-061-7	ISSN PDF	1797-9714
URN-osoite	http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-061-7		
Sivumäärä	120	Kieli	Suomi
Asiasanat	verotus, maastapoistumisvero, arvonnousu		
Tiivistelmä	<p>Selvityksessä arvioidaan hallitusohjelman kirjauksen mukaisesti, olisiko luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva veromalli mahdollista ottaa käyttöön Suomessa luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa.</p> <p>Selvityksen sisältö muodostuu muun ohella asiaa koskevan EU-oikeudellisen ja kansallisen sääntelyn sekä oikeuskäytännön läpikäymisestä. Selvityksessä tehdään myös kyseessä olevaa veromallia koskeva kansainvälinen oikeusvertailu.</p> <p>Selvityksessä havainnollistetaan, millaisia voisivat olla mahdolliset kyseistä veromallia koskevat kansalliset säännökset ja mitä sääntelytarpeita niihin voisi liittyä. Selvityksessä kuvataan myös asiaan liittyvät verosopimusoikeudelliset näkökohdat ja mahdolliset muutostarpeet.</p> <p>Selvityksessä arvioidaan, olisiko mahdollinen uusi veromalli yhteensopiva hyvän verojärjestelmän ja Suomen verolainsäädännön perusperiaatteiden kanssa. Lisäksi selvityksessä esitetään arvio kyseessä olevan veromallin mahdollisista verotuottovaikutuksista ja fiskaalisesta merkityksestä.</p> <p>Lopuksi selvityksessä esitetään johtopäätökset siitä, olisiko hallitusohjelman kirjauksessa tarkoitettua veromallia mahdollista ottaa käyttöön Suomessa ja jos olisi, niin minkä sisältöisenä. Lisäksi esitetään arvio siitä, voitaisiinko veromallin käyttöönottamista Suomessa pitää tarkoituksenmukaisena.</p>		
Kustantaja	Valtiovarainministeriö		
Julkaisun jakaja/myynti	Sähköinen versio: julkaisut.valtioneuvosto.fi Julkaisumyynti: vnjulkaisumyynti.fi		

Presentationsblad

Utgivare	Finansministeriet	Februari 2020	
Författare	Matti Matinen		
Publikationens titel	Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta Suomessa asumisaikana kertyneen omaisuuden realisoitumattoman arvonnousun verotus (Utredning om fysiska personers utflyttningsskatt. Beskattning av icke-realiserad värdestegring på egendom som tjänats in under boendetiden i Finland vid utflyttning)		
Publikationsseriens namn och nummer	Finansministeriets publikationer 2020:9		
Diarie-/ projektnummer	–	Tema	Beskattning
ISBN PDF	978-952-367-061-7	ISSN PDF	1797-9714
URN-adress	http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-061-7		
Sidantal	120	Språk	Finska
Nyckelord	Beskattning, utflyttningsskatt, värdestegring		
Referat	<p>I utredningen utvärderas i enlighet med regeringsprogrammet möjligheten att införa en skattemodell för utflyttningsskattning av fysiska personer i Finland i anslutning till inkomstbeskattningen av fysiska personer.</p> <p>Utredningens innehåll består bland annat av en genomgång av relevanta EU-rättsliga och nationella bestämmelser samt rättspraxis. I utredningen ingår också en internationell jämförelse av den aktuella skattemodellen.</p> <p>Utredningen åskådliggör de eventuella nationella bestämmelser som berör skattemodellen i fråga och vilka regleringsbehov de kan ha. De relevanta skatteavtalsrättsliga aspekterna och eventuella ändringsbehoven beskrivs också.</p> <p>I utredningen bedöms om en eventuell ny skattemodell skulle vara förenlig med ett gott skattesystem och grundprinciperna för Finlands skattelagstiftning. Man presenterar dessutom en uppskattning av skattemodellens eventuella verkningar på skatteintäkterna och skattemodellens fiskala betydelse.</p> <p>Slutligen presenteras i utredningen slutsatser om huruvida den skattemodell som avses i regeringsprogrammet kan tas i bruk i Finland och, om så är fallet, vilket innehåll det borde ha. Dessutom presenteras en bedömning av om införandet av en skattemodell i Finland kan anses vara ändamålsenligt.</p>		
Förläggare	Finansministeriet		
Distribution/ beställningar	Elektronisk version: julkaisut.valtioneuvosto.fi Beställningar: vnjulkaisumyynti.fi		

Description sheet

Published by	Ministry of Finance	February 2020	
Authors	Matti Matinen		
Title of publication	Selvitys luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta Suomessa asumisaikana kertyneen omaisuuden realisoitumattoman arvonnousun verotus (Report on the Exit Tax on Natural Persons. Taxation of unrealised capital gains accumulated during a period of residence in Finland in the event of emigration)		
Series and publication number	Publications of the Ministry of Finance 2020:9		
Register number	–	Subject	Taxation
ISBN PDF	978-952-367-061-7	ISSN (PDF)	1797-9714
Website address (URN)	http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-xxx-x		
Pages	120	Language	Finnish
Keywords	taxation, exit tax, capital gain		
Abstract	<p>In accordance with the Government Programme, the report assesses whether it would be possible to introduce a tax model for an exit tax of natural persons as part of income taxation of natural persons in Finland.</p> <p>The report includes a review of relevant EU and national legal regulation and case law, and an analysis of relevant international comparative law.</p> <p>The report illustrates what kind of national provisions may be required concerning the tax model and what regulatory needs may be associated with them. In addition, the report describes the relevant aspects of tax treaty law and any need for amendments.</p> <p>The report assesses whether the possible new tax model would be compatible with the basic principles of a good tax system and Finnish tax legislation. The report also presents an estimate of the potential tax revenue effects and the fiscal significance of the tax model.</p> <p>Finally, the report draws conclusions as to whether it would be possible to introduce the tax model referred to in the Government Programme and, if so, with what content. The report also presents an assessment of whether the introduction of the tax model would be considered appropriate for Finland.</p>		
Publisher	Ministry of Finance		
Distributed by/ Publication sales	Online version: julkaisut.valtioneuvosto.fi Publication sales: vnjulkaisumyynti.fi		

TIIVISTELMÄ

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva veromalli olisi mahdollista ottaa käyttöön Suomessa luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa. Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä "EUT") oikeuskäytännön perusteella on muodostettavissa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva tarkastelukehikko, jonka sisältä jäsenvaltio voi valita, ottaako se kansallisessa lainsäädännössään käyttöön verovelvollis- vai veronsaajamyönteisemmän sääntelyn tai jotain niiden väliltä. Mainittujen sääntelyvaihtoehtojen keskeisimmät poikkeavuudet koskisivat veron perimishetkeä, veronmaksun lykkäämistä ja viimeksi mainittuun liittyviä yksityiskohtia. Suomen näkökulmasta suositeltavimpana sääntelyvaihtoehtona voitaisiin valtiovarainministeriön vero-osaston käsityksen mukaan lähtökohtaisesti pitää verovelvollisimyönteisempää sääntelyä.

Veromallilla puututtaisiin verosyistä tapahtuvaan maastamuuttoon, jonka tarkoituksena olisi omaisuuden luovutuksesta aiheutuvan veron määrän pienentäminen tai mahdollisesti sen kokonaan välttäminen. Veromalli voisi osaltaan myös ennalta ehkäistä kyseistä ilmiötä. Lisäksi veromallilla puututtaisiin valtioiden väliseen haitalliseen verokilpailuun, joka aiheutuisi siitä, että luonnollinen henkilö valitsisi uuden asuinpaikkansa sen perusteella, mikä valtio perisi omaisuuden luovutuksesta Suomea olennaisesti pienempää veroa tai ei perisi sitä lainkaan. Veromallissa olisi kyse sääntelystä, joka on osa nykyaikaista rajat ylittävien tilanteiden verosääntelyä, jolla turvataan valtion verotusvaltaa. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely myös täydentäisi Suomen verotusvaltaa. Veromalli sinänsä laajentaisi, monipuolistaisi sekä turvaisi Suomen veropohjaa. Veromallilla voisi olla positiivisia verotuottovaikutuksia, mutta tarkkoja määrällisiä arvioita on vaikea esittää.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan veromallin käyttöönottamiseen Suomessa kuitenkin liittyisi lukuisia haasteita ja ongelmallisuuksia. Veromalli voisi olla esimerkiksi verotuksen oikeudenmukaisuuden-, veronmaksukykyisyyden- sekä realisoitiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen. Lisäksi veromallin hyväksyttävyyteen voisi liittyä haasteellisuuksia, ja se voitaisiin ylipäänsä kokea epäoikeudenmukaiseksi ja epärealistiseksi. Veromallin hyväksyttävyyttä voitaisiin kritisoida myös sen mahdollisilla haitallisilla

vaikutuksilla Suomen kilpailukykyyn, kiinnostavuuteen muutto- ja sijoituskohteena sekä ulkomaisen työvoiman saatavuuteen.

Veromallin ja Suomen solmimien verosopimusten yhteensovittaminen voisi olla ongelmallista. Veromalli voisi mahdollisesti aiheuttaa verosopimusten tulkintaerimielisyyksiä sekä juridista kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertainen verotus voitaisiin poistaa siten, että Suomi hyvittäisi ulkomailla samasta tulosta (luovutusvoitosta) perityn veron Suomessa maksettavasta maastapoistumisverosta. Ulkomaisen veron hyvittäminen voisi kuitenkin pienentää merkittävästi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen verokertymää Suomessa. Riippuen siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä, ulkomaisen veron hyvittäminen voisi tehdä nyt kyseessä olevan veromallin useassa tilanteessa jopa kokonaan merkityksettömäksi. Veromalli todennäköisesti aiheuttaisi hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle. Veromalli edellyttäisi yksityiskohtaista sääntelyä, jonka vuoksi se monimutkaistaisi Suomen verojärjestelmää. Lisäksi se voisi rajoittaa taloudellista tehokkuutta eli aiheuttaa vääristymiä talouteen.

Valtiovarainministeriön vero-osasto katsoo, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaan veromalliin liittyy useita sen käyttöönottoa puoltavia näkökohtia. Veromalliin kuitenkin liittyy myös lukuisia haasteita ja ongelmallisuuksia, jotka puhuvat sen käyttöönottoa vastaan. Veromalli edellyttäisi yksityiskohtaista sääntelyä, jonka vuoksi se monimutkaistaisi Suomen verojärjestelmää. Veromallin tehokas toimeenpano ja sen edellyttämä tietojensaanti voisivat muodostua käytännössä hyvin haastaviksi toteuttaa. Maastapoistumisverotus kohdistuisi harvalukaiseen varakkaaseen joukkoon ja sillä olisi fiskaalista merkitystä lähinnä yksittäistapauksissa. Veromallilla saattaisi olla haitallisia vaikutuksia Suomen kilpailukykyyn, kiinnostavuuteen sijoituskohteena, maahan- ja maastamuuttoon sekä taloudelliseen tehokkuuteen. Ruotsissa vastaavaa veromallia on ehdotettu, mutta sen käyttöönotosta on siellä ainakin toistaiseksi luovuttu. Vero-osasto katsoo, että veromallin käyttöönottoon liittyisi siinä määrin haasteita ja ongelmallisuuksia, että välittömien lainsäädäntötoimien sijaan olisi aiheellista seurata sitä, kuinka sääntelyn tarve ja asiaa koskeva kansainvälinen tilanne tulevaisuudessa kehittyvät.

Sisältö

Tiivistelmä	7
1 Tausta	12
1.1 Hallitusohjelmakirjaus	12
1.2 Käsite	12
1.3 Veromallin tarpeellisuus ja tavoite	13
1.4 Selvityksen tarkoitus, sisältö ja rajaukset	16
1.5 Asiaa koskevat aiemmat selvitykset	17
2 Sääntely	18
2.1 EU-oikeus	18
2.1.1 Perusvapaudet ja -oikeudet	18
2.1.2 Yritysjärjestelydirektiivi	19
2.1.3 Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus	21
2.1.4 Yritysten maastapoistumisverotus	21
2.2 Kansallinen sääntely	23
2.2.1 Voimassa oleva sääntely	23
2.3 Verosopimukset	32
3 Oikeuskäytäntö	34
3.1 EUT:n oikeuskäytäntö	34
3.1.1 Asia de Lasteyrie ja asia N	34
3.1.2 Asia National Grid Indus	36
3.1.3 Asia komissio v. Portugali	37
3.1.4 Asia Jacob ja Lassus v. Ranska	39
3.1.5 Asia Wächtler	41
3.1.6 Muu oikeuskäytäntö	42
3.2 Kansallinen oikeuskäytäntö	44
3.3 Päätelmät oikeuskäytännöstä	45
4 Kansainvälinen oikeusvertailu	46
4.1 Yleistä	46
4.2 Ruotsi	46
4.2.1 Kymmenen vuoden sääntö	46
4.2.2 Ehdotettu sääntely	47
4.3 Norja	50
4.4 Tanska	52

4.5	Yhdistynyt kuningaskunta.....	54
4.6	Irlanti	55
4.7	Alankomaat.....	56
4.8	Belgia	57
4.9	Saksa	57
4.9.1	Yleistä	57
4.9.2	Laajennettu rajoitettu verovelvollisuus.....	57
4.9.3	Rajoitettu verovelvollisuus.....	59
4.10	Puola	60
4.11	Itävalta.....	62
4.12	Sveitsi.....	62
4.13	Ranska.....	63
4.14	Italia	65
4.15	Espanja.....	65
4.16	Portugali.....	66
4.17	Yhdysvallat.....	67
4.18	Yhteenveto	67
5	Mahdolliset kansalliset säännökset.....	70
5.1	Yleistä.....	70
5.2	Mahdollinen säännös.....	71
5.3	Soveltamisala	71
5.3.1	Verosubjekti ja verovelvollisuuden aiheuttavat tilanteet	71
5.3.2	Vero-objekti ja veronalaiset omaisuuserät	73
5.4	Veron peruste, arvonnousun laskeminen ja sen verotus.....	74
5.5	Tappiolla oleviin omaisuuseriin liittyvät näkökohdat.....	75
5.6	Omaisuuksien hankintamenon määräytymiseen liittyvät näkökohdat.....	76
5.7	Veron periminen ja veronmaksun lykkääminen.....	77
5.7.1	Yleistä	77
5.7.2	Verovelvollisyyden oikeustilan mukainen sääntely.....	77
5.7.3	Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely.....	79
5.7.4	Päätelmät eri oikeustilojen mukaisista sääntelyistä.....	81
5.8	Verovapaat tilanteet ja poikkeukset	83
5.8.1	Yleistä	83
5.8.2	Yritysjärjestelydirektiivi ja jatkuvuusperiaate	83
5.8.3	Osakesäästötili ja välillisen sijoittamisen instrumentit	84
5.8.4	Kansallisen sääntelyn päällekkäisyyden välttäminen	86
5.9	Ulkomaisten veron hyvittäminen.....	88

6	Verosopimukseen liittyvät näkökohdat ja mahdolliset muutostarpeet	90
6.1	Yleistä.....	90
6.2	Komission tiedonannossa esitetyt ratkaisuvaihtoehdot	91
6.3	Artikkelissa esitetyt ratkaisuvaihtoehdot.....	92
6.4	Muut mahdolliset ratkaisuvaihtoehdot	93
6.5	Ratkaisuvaihtoehtojen arviointi ja niiden vaikutukset käytännössä	93
7	Hyvä verojärjestelmä ja verolainsäädännön peruseriaatteen	96
7.1	Keskeisimmät ominaisuudet ja periaatteet.....	96
7.2	Mahdollisen sääntelyn yhteensopivuus.....	99
7.2.1	Veromalliin liittyvät näkökohdat.....	99
7.2.2	Verosubjektiin ja -objektiin liittyvät näkökohdat.....	102
8	Vaikutukset verotuloihin	104
8.1	Väkilukua ja muuttoliikettä koskevat tiedot.....	104
8.2	Kotitalouksien sijoitusvarallisuutta koskevat tiedot.....	105
8.3	Muu tutkimustieto.....	106
8.4	Arvio verotuottovaikutuksesta ja fiskaalisesta merkityksestä.....	107
8.4.1	Yleistä	107
8.4.2	Mahdollisten verovelvollisten lukumäärä	107
8.4.3	Verovelvollisten omistama laskennallinen sijoitusvarallisuus	107
8.4.4	Mahdollinen verotuottovaikutus	109
8.4.5	Yhteenveto.....	110
9	Vaihtoehtoiset tavat säännellä asiasta	111
10	Johtopäätökset	112
10.1	Veromallin käyttöönottomahdollisuus ja sääntelyvaihtoehdot.....	112
10.2	Suosittelavin sääntelyvaihtoehto	113
10.3	Veromallin käyttöönottamisen tarkoituksenmukaisuus Suomessa.....	115

1 Tausta

1.1 Hallitusohjelmakirjaus

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen 10.12.2019 annettu ohjelma¹ "Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta" (jäljempänä "hallitusohjelma") sisältää muun ohella seuraavan kirjauksen:

"Selvitetään, onko mahdollista ottaa käyttöön veromallia, joka estää ulkomailla asuvien Suomessa verovelvollisina olleiden myyn-teihin, lahjoihin ja perintöihin liittyvien verojen välttämisen."

Tämä selvitys perustuu kyseiseen hallitusohjelman kirjaukseen, jonka voidaan katsoa tarkoittavan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan selvityksen laatimista.

1.2 Käsite

Niin sanotulla exit tax-, maastapoistumis-, jäähyväis- tai arvonnousuverotuksella tarkoitetaan yleisesti ottaen verotusta tilanteessa, jossa verovelvollinen (joko luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö) siirtää asuinpaikkansa tai omaisuutta toiseen valtioon siten, että ensimmäisellä valtiolla ei ole enää oikeutta verottaa omaisuudesta kertyvää tuottoa. Mainituissa tilanteissa verovelvollisen katsotaan joko muuttohetkellä tai omaisuuden siirtohetkellä luovuttaneen veronalaiset omaisuuseränsä niiden todennäköisestä luovutushinnasta, josta veronalaisen arvonnousun määrää laskettaessa vähennetään kyseisten omaisuuserien hankintameno. Maastapoistumisverovelvollisuus aiheutuu siten asuinpaikan tai

¹ Internetosoite: http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161931/VN_2019_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y, s. 192.

omaisuuden siirron perusteella, vaikka omaisuutta ei oltaisi tuolloin tosiasiasa vielä luovutettu edelleen. Kyseisessä veromallissa verotus kohdistuu omaisuuden realisoitumattomaan arvonnousuun, joka on kertynyt sinä aikana, kun verovelvollinen on asunut ensimmäisessä valtiossa.

Käytännössä veromalli antaa verotusoikeuden kuvitteelliseen myyntivoittoon sille maalle, missä asuessa omaisuuden arvonnousu on tapahtunut. Kyse on tältä osin asuinvaltioperiaatteen mukaisesta verotuksesta ja verotusoikeudesta. Maastapoistumisvero ei ole erillinen vero, vaan kyse on tuloverotuksesta, jossa verovelvollisen tuloon lisätään maastapoistumisverotuksen kohteena olevan omaisuuden todennäköinen luovutushinta vähennettynä poistamatta olevilla hankintamenoilla. Exit tax-, maastapoistumis-, jäähyväis- tai arvonnousuverotusta nimitetään tässä selvityksessä jäljempänä termillä ”maastapoistumisvero”.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa veromallia voidaan havainnollistaa seuraavan esimerkkitalanteen avulla:

Luonnollinen henkilö A on Suomessa yleisesti verovelvollinen ja täällä asuva. A omistaa 2 000 kappaletta B Oyj:n osakkeita, jotka hän on hankkinut vuonna 2015 hintaan 5€/osake. A:n omistamien B Oyj:n osakkeiden yhteenlaskettu hankintameno on siten 10 000 euroa.

A muuttaa vuonna 2020 pois Suomesta maahan C. Muuttohetkellä A:n omistamien B Oyj:n osakkeiden todennäköinen luovutushinta on 15€/osake eli yhteensä 30 000 euroa. B Oyj:n osakkeiden arvo on siten noussut 20 000 euroa (=30 000–10 000 euroa) sinä aikana, kun A on ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen ja täällä asuva. Suomessa maastapoistumisverovelvollisuus aiheutuisi mainitusta arvonnoususta (20 000 euroa).

1.3 Veromallin tarpeellisuus ja tavoite

Suomen verolainsäädännössä ei nykytilassa ole olemassa yleistä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. EU-oikeus ja EUT:n oikeuskäytäntö kuitenkin tietyin edellytyksin sallisivat asiasta säättämisen kansallisessa verolainsäädännössä. Asian sääntelytarvetta voidaan siten perustella sillä, että Suomi ei nykytilassa käytä sitä verotusvaltaa, jota se olisi EU-oikeuden mukaan oikeutettu käyttämään. Lisäksi sääntelytarvetta voidaan perustella sillä, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely on käytössä merkittävässä osassa EU-jäsenvaltioita.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen ohjaustavoitteena olisi yhtäältä, että sillä puututtaisiin verosyistä tapahtuvaan maastamuuttoon, jonka tarkoituksena olisi omaisuuden luovutuksesta aiheutuvan veron määrän pienentäminen tai mahdollisesti sen kokonaan välttäminen. Veromalli voisi osaltaan myös ennalta ehkäistä kyseistä ilmiötä. Toisaalta kyseessä olevan veromallin ohjaustavoitteena olisi, että sillä puututtaisiin valtioiden väliseen haitalliseen verokilpailuun, joka aiheutuisi siitä, että luonnollinen henkilö valitsisi uuden asuinpaikkansa sen perusteella, mikä valtio perisi omaisuuden luovutuksesta Suomea olennaisesti pienempää veroa tai ei perisi sitä lainkaan. Kyseinen veromalli voisi mahdollisesti edistää myös verovelvollisten välistä horisontaalista oikeudenmukaisuutta, koska sen seurauksena myös maasta muuttavat luonnolliset henkilöt, kuten Suomeen jäävätkin luonnolliset henkilöt, joutuisivat maksamaan veroa omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta.

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (jäljempänä "OECD") niin sanotussa Base Erosion and Profit Shifting (jäljempänä "BEPS") -hankkeessa² yhtenä veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoja ehkäisevänä toimenpiteenä esitetään yritysten maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä. Myös Euroopan unionin neuvoston (jäljempänä "neuvosto") 12.7.2016 antamassa direktiivissä (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (jäljempänä "veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi") todetaan, että "On tarpeen vahvistaa säännöt veropohjan rapautumisen torjumiseksi sisämarkkinoilla ja sen estämiseksi, että voittoja siirretään sisämarkkinoiden ulkopuolelle." Mainitun direktiivin mukaan kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen vahvistaa säännöt muun ohella maastapoistumisverotuksesta.

Kun otetaan huomioon yllä esitetty OECD:n BEPS-hanke sekä veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi, maastapoistumisverotuksessa voidaan siten katsoa olevan kyse sääntelystä, joka on osa nykyaikaista rajat ylittävien tilanteiden verosäätelyä, jolla turvataan valtion verotusvaltaa. Mainittuihin rajat ylittäviin tilanteisiin voidaan katsoa kuuluvan myös tilanteet, joissa luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa tai omaisuutta toiseen valtioon. Jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön, sen voitaisiin katsoa osaltaan nykyaikaistavan Suomen verolainsäädäntöä.

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää säännökset muun ohella yritysten maastapoistumisverotuksesta. Mainitun direktiivin mukaan maastapoistumisverotusta koskevien säännösten tavoitteena on turvata jäsenvaltioiden verotusvaltaa tilanteissa, jossa verotuksellinen kotipaikka tai varoja siirtyy pois jäsenvaltion verotusvallasta ilman, että tapahtuu varsinaista verotuksen realisoivaa luovutusta. Edellä esitetyllä, veron

² OECD:n raportti: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Published on February 12, 2013).

kiertämisen estämistä koskevasta direktiivistä ilmenevällä, maastapoistumisverotuksen tavoitteella voidaan perustella asian sääntelytarvetta myös luonnollisten henkilöiden osalta.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin sisältämä sääntely ei täysin turvaa Suomen verotusvaltaa tilanteissa, joissa asuin-/kotipaikka tai varoja siirtyy toiseen valtioon. Tämä johtuu siitä, että mainitun direktiivin sisältämä sääntely koskee ainoastaan yrityksiä eikä se siten tule sovellettavaksi luonnollisiin henkilöihin. Täten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely täydentäisi Suomen verotusvaltaa.

Harmaan talouden selvitysyksikön selvityksessä³, Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminnassa – Ilmiöt Suomen näkökulmasta, veromallin tarvetta on perusteltu sekä nimenomaisesti myös esitetty muun ohella seuraavasti:

”Maastamuuton jälkeen realisoituihin arvonnousuihin kohdentuva vero ennaltaestäisi keinotekoisia järjestelyjä verojen välttämiseksi, koska ainakaan lyhytaikainen tai keinotekoinen väliaikainen muutto ei enää mahdollistaisi luovutusvoittoverotuksen välttämistä. Nykyisen oikeustilan voidaan nähdä jopa tarjoavan kannustimen muuttaja luovutusvoiton realisoimisen ajaksi valtioon, jossa luovutusvoitto jää verottamatta.”

--

”Verotarkastuksissa on ajoittain havaittu keinotekoisia maastamuuttotilanteita, joissa henkilö on siirtynyt väliaikaisesti vain kirjoille esimerkiksi territoriaalista verojärjestelmää soveltavaan valtioon ja realisoinut muualla sijaitsevan varallisuutensa verovapaasti pian muuttohetkeksi ilmoitetun ajankohdan jälkeen. – –”

--

”Suomen tulisi ottaa käyttöön maastamuuton jälkeen realisoituihin arvonnousuihin kohdentuva vero, joka mahdollistaisi yksityishenkilöiden luovutusvoittojen, lahjojen ja perintöjen verottamisen Suomessa siltä osin, kuin ne ovat täällä kertyneet. Käytännössä Suomi verottaisi myynnin hetkellä henkilön saamaa myyntivoittoa siltä osin, kuin arvonnousu on kertynyt Suomessa asuttaessa. Lisäksi Suomen tulisi neuvotella verosopimukseen muutoksia siten, että sopimukset eivät rajoittaisi Suomen oikeutta verottaa luovutusvoittoja niiden realisoitumishetkellä muuttohetken jälkeen. Muutoksia olisi erityisen tärkeää neuvotella niihin verosopimukseen, jotka on solmittu luovutusvoittojen verotuksesta luopuneiden valtioiden kanssa.”

³ Internetosoite: https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/selvitykset/2019_07-verovilppi-kansainv%C3%A4liss%C3%A4-sijoitustoiminnassa.pdf, s. 51-55, 70 ja 78.

1.4 Selvityksen tarkoitus, sisältö ja rajaukset

Selvityksen tarkoituksena on arvioida hallitusohjelman kirjauksen mukaisesti:

” – onko mahdollista ottaa käyttöön veromallia, joka estää ulkomailla asuvien Suomessa verovelvollisina olleiden myynteihin, lahjoihin ja perintöihin liittyvien verojen välttämisen.”

Yllä mainittua tarkoitusta varten selvityksen sisältö muodostuu muun ohella asiaa koskevan EU-oikeudellisen ja kansallisen sääntelyn sekä oikeuskäytännön läpikäymisestä (luvut 2 ja 3). Selvityksessä tehdään myös kansainvälinen oikeusvertailu (luku 4), jossa kuvataan pääpiirteittäin, millainen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosäännös on voimassa eri EU-jäsenvaltioissa, ETA-valtioissa (Norja) sekä Yhdysvalloissa. Tässä kohdin selvityksessä kuvataan pääpiirteittäin lisäksi Ruotsissa käyttöönotettavaksi ehdotettu vastaava veromalli, jota ei kuitenkaan päätetty ottaa käyttöön.

Selvityksessä havainnollistetaan sitä, millaisia voisivat olla mahdolliset kyseistä veromallia koskevat kansalliset säännökset ja mitä sääntelytarpeita niihin voisi liittyä (luku 5). Selvityksessä kuvataan myös asiaan liittyvät verosopimusoikeudelliset näkökohdat ja mahdolliset muutostarpeet (luku 6).

Selvityksessä arvioidaan myös sitä, olisiko mahdollinen uusi veromalli yhteensopiva hyvän verojärjestelmän ja Suomen verolainsäädännön peruseriaatteiden kanssa (luku 7). Lisäksi selvityksessä esitetään arvio kyseessä olevan veromallin mahdollisista verotuottovaikutuksista ja fiskaalisesta merkityksestä (luku 8). Selvityksessä esitetään lisäksi näkemyksiä siitä, mitkä voisivat olla vaihtoehtoiset tavat säännellä asiasta (luku 9).

Edellä mainittujen näkökohtien perusteella selvityksessä esitetään lopuksi johtopäätökset (luku 10) siitä, olisiko hallitusohjelman kirjauksessa tarkoitettua veromallia valtiovarainministeriön vero-osaston käsityksen mukaan mahdollista ottaa käyttöön Suomessa ja jos olisi, niin minkä sisältöisenä. Lisäksi esitetään arvio siitä, voitaisiinko veromallin käyttöönottamista Suomessa pitää tarkoituksenmukaisena. Johtopäätösten tiivistelmä on esitetty selvityksen alussa.

Selvityksen sisältö on rajattu siten, että siinä käsitellään maastapoistumisverotuksen sääntelymahdollisuutta ja -tarpeita ainoastaan luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen, pääasiassa luovutusvoittoverotuksen, näkökulmasta. Selvityksen ulkopuolelle on yhtäältä rajattu maastapoistumisverotukseen luonnollisten henkilöiden perintö- ja lahjaverotuksen näkökulmasta liittyvät sääntelymahdollisuudet ja -tarpeet sekä kysymykset, joista valtiovarainministeriön vero-osasto tulee antamaan erillisen selvityksen vuosina 2020–2021. Toisaalta selvityksen ulkopuolelle on rajattu yritysten maastapoistumisvero, jota koskeva

säädösvalmistelu⁴ on edennyt omana erillisenä hankkeenaan. Yritysten maastapoistumisverotusta veromallina ja sitä koskevaa sääntelyä sekä oikeuskäytäntöä kuitenkin kuvataan selvityksessä, koska molempien verosubjektien (sekä yritykset että luonnolliset henkilöt) osalta kysymys on sinänsä samasta veromallista (maastapoistumisvero).

1.5 Asiaa koskevat aiemmat selvitykset

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveroa on aiemmin käsitelty Suomessa muun ohella seuraavissa julkaisuissa:

- Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n ja tuloverolain muuttamisesta (HE 148/2011)⁵.
- Valtiovarainministeriön elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio⁶.
- Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikön 27.1.2015 julkaisema selvitys ehdotuksista harmaan talouden ohjelman rakenteeseen ja sisältöön vuodesta 2016 alkaen⁷.
- Valtiovarainministeriön työryhmäraportti eri sijoitusmuotojen verokohtelusta⁸.
- Verot Suomeen, Aggressiivinen verosuunnittelu laittomaksi – varojen piilottelu mahdottomaksi, SDP:n aggressiivisen verosuunnittelun ja verokeidasvilpin vastainen ohjelma⁹.
- Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikön 17.9.2019 julkaisema selvitys, Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminnassa – Ilmiöt Suomen näkökulmasta¹⁰.

4 Internetosoite yritysten maastapoistumisverotusta koskevaan hallituksen esitykseen ja säädösvalmisteluun: <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM079:00/2019>.

5 Internetosoite: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_148+2011.pdf, s. 7.

6 Valtiovarainministeriön julkaisu 16/2013, internetosoite: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/87185cbc-7165-4d2f-86ff-d8a69d85c4fa/85237dd4-7e04-4a3d-b316-69b96f25464f/JULKAISU_20130624073817.pdf, s. 76.

7 Internetosoite: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2015-AK-15262.pdf>, s. 18.

8 Valtiovarainministeriön julkaisu 14/2018, internetosoite: <https://vm.fi/documents/10623/461286/Eri+sijoitusmuotojen+verokohtelu/ba186104-d4fd-41ce-8bad-25a721cdd894?version=1.0>, s. 212.

9 Internetosoite: <https://drive.google.com/file/d/0BxBp0W-Fr0AWb2xHbWgxajk3RzA/view>, s. 14, kohta 12. Maastapoistumisveron laajentaminen.

10 Internetosoite: https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/selvitykset/2019_07-verovilppi-kansainv%C3%A4lisess%C3%A4-sijoitustoiminnassa.pdf, s. 51-55, 70 ja 78.

2 Sääntely

2.1 EU-oikeus

2.1.1 Perusvapaudet ja -oikeudet

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä "SEUT") 49 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle (sijoittautumisvapaus). SEUT 21 ja 45 artikloissa turvataan myös kansalaisten ja työntekijöiden vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden alueella. Euroopan talousalueesta solmitun sopimuksen (jäljempänä "ETA-sopimus") nojalla SEUT:n mukaisia perusvapauksia sovelletaan myös Euroopan talousalueen (jäljempänä "ETA") valtioissa, kuten Norjassa. Sijoittautumisvapaus koskee siten sekä EU-jäsenvaltioita että ETA-valtioita.

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 63 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä (pääomien vapaa liikkuvuus).

Sijoittautumisvapaus sekä periaate pääomien vapaasta liikkuvuudesta eivät estä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn käyttöönottamista Suomessa. Ne kuitenkin rajoittavat sitä siten, että mahdollisen uuden sääntelyn tulee olla yhdenmukainen mainittujen perusvapauksien ja -oikeuksien kanssa. Täten mainitut perusvapaudet ja -oikeudet tulee ottaa huomioon, jos asiaa koskevaa kansallista verolainsäädäntöä päätetään säätää.

2.1.2 Yritysjärjestelydirektiivi

Neuvoston direktiivin 2009/133/EY, annettu 19.10.2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä (jäljempänä ”yritysjärjestelydirektiivi”) tavoitteena on poistaa verotuksellisia esteitä yritystoiminnan uudelleenjärjestelyiltä Euroopan unionin alueella vaarantamatta kuitenkaan jäsenvaltioiden verotuksellisia intressejä. Yritysjärjestelydirektiivin 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 tapahtuu yritysjärjestelyä seuraava omaisuuden luovutus.

Direktiivi koskee yritysrakenteiden uudelleenjärjestelyjä, joissa on osallisina yhteisöt, joilla on kotipaikka kahdessa tai useammassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Suomi on kansallisesti säätänyt direktiivin sääntöjä vastaavat verosäännökset sovellettavaksi myös puhtaasti kansallisiin järjestelyihin.

Yritysjärjestelydirektiivi edellyttää, että rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä varat jäävät siirtävän yhtiön kotivaltion muodostuvaan vastaanottavan yhtiön kiinteään toimipaikkaan ja että varat liittyvät kiinteästi tämän kiinteän toimipaikan toimintaan. Tällä pyritään turvaamaan sulautuvan 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.

Yritysjärjestelydirektiivin 8 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 direktiivin 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 veron osalta, joka direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava kyseisistä voitoista ja pääomavoitoista siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee, samalla tavalla ja samansuuruisena 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 ensimmäisessä jäsenvaltiossa niistä eurooppayhtiön varoista ja vastuista saatujen pääomavoittojen verotukseen, jotka jäävät tosiasiallisesti liittymään ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan 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 jäsenvaltioissa, josta eurooppayhtiön kotipaikka siirrettiin. 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.

2.1.3 Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta ei ole EU-oikeudessa harmonisoitu neuvoston antamalla direktiivillä. Täten EU-jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti säätää luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta siten ja siinä laajuudessa kuin sen tarkoituksenmukaiseksi katsovat. Kansallista lainsäädäntövaltaa kuitenkin tältä osin rajoittavat SEUT:n turvaamat perusvapaudet ja -oikeudet, yritysjärjestelydirektiivi ja siitä ilmevät periaatteet sekä EUT:n oikeuskäytäntö, joiden kanssa kansallisen sääntelyn tulee olla yhteensopivaa.

2.1.4 Yritysten maastapoistumisverotus

Yritysten maastapoistumisverotus on EU-oikeudessa harmonisoitu neuvoston veron kiertämisen estämistä koskevalla direktiivillä, jonka 5. artikla sisältää säännökset yritysten maastapoistumisverotuksesta. Direktiivissä säädetään vähimmäissuojasta, joka jäsenvaltioiden on sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöön. Direktiivi ei kuitenkaan estä soveltamasta kansallisia tai sopimusperusteisiä 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 maastapoistumisverotuksella 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. Direktiivin johdannossa selvennetään kuitenkin, että emoyhtiön ja sen tytäryhtiön väliset varojen siirrot, käteinen mukaan lukien, eivät kuitenkaan kuulu maastapoistumisveron soveltamisalaan.

Direktiivin mukaan yritysten maastapoistumisverovelvollisuuden aiheuttamia tilanteita ovat tietynlaisten varojen siirto, verotuksellisen kotipaikan siirto sekä kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirto toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan. Veron peruste on mainituissa tilanteissa määrä, joka vastaa siirrettyjen varojen markkina-arvoa niiden maastapoistumishetkellä vähennettynä niiden verotusarvolla.

Direktiivin mukaan verovelvolliselle on annettava oikeus lykätä veron maksaminen tapahtumaan viiden vuoden aikana suoritettavilla osamaksuilla, jos varojen, verotuksellisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirto tapahtuu toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen maahan. 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 veron 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. Maksun lykkääminen on keskeytettävä viipymättä ja verovelasta tulee perittävässä 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.

Direktiivi edellyttää, että 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. Direktiivissä 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.

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi edellyttää, että jäsenvaltioiden on hyväksyttävä ja julkaistava maastapoistumisverotusta koskevat lait ja hallinnolliset määräykset viimeistään 31.12.2019 ja että niiden on sovellettava säännöksiä 1.1.2020 lukien.

2.2 Kansallinen sääntely

2.2.1 Voimassa oleva sääntely

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus

Suomen verolainsäädännössä ei nykytilassa ole olemassa yleistä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta on kuitenkin nykytilassa olemassa yhtäältä säännös, joka laajentaa verovelvollisuutta maastamuuttotilanteissa, sekä toisaalta erityissäännöksiä, jotka tulevat sovellettavaksi osakevaihtoon liittyvässä maastapoistumisverotuksessa.

Tuloverolain (TVL) 11 §:ssä säädetään niin sanotusta kolmen vuoden säännöstä, joka laajentaa verovelvollisuutta maastamuuttotilanteissa. Lainkohdan mukaan Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.

Olennaisten siteiden olemassaoloa tarkastellaan tapauskohtaisen kokonaisarvioinnin perusteella. Yleensä kuitenkin katsotaan, että olennaiset siteet ovat kolmen ensimmäisen vuoden aikana olemassa, jos yksikin seuraavista edellytyksistä täyttyy: Suomeen jää puoliso tai asunto, Suomeen jää muu kiinteistö kuin kesähuvila, luonnollinen henkilö kuuluu edelleen Suomen sosiaaliturvaan, hän harjoittaa liiketoimintaa Suomessa tai hän työskentelee Suomessa.

Suomella ei kuitenkaan yleensä TVL 11 §:n nojalla ole verotusoikeutta omaisuuden luovutusvoittoon, jos luonnollisesta henkilöstä on tullut verosopimuksen mukaisesti toisessa valtiossa asuva. Tällöin olennaisten siteiden olemassa ololla ei ole merkitystä Suomen

verotusoikeuden kannalta. Tästä on kuitenkin tiettyjä verosopimuksista johtuvia poikkeustilanteita, joita käsitellään tarkemmin selvityksessä jäljempänä kohdassa 2.3 ”Verosopimukset”.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa sekä TVL 46 §:n 9 momentissa säädetään osakevaihtoon liittyvästä maastapoistumisverotuksesta. Kyseisiä säännöksiä sovelletaan osakevaihdon yhteydessä ainoastaan luonnollisiin henkilöihin. Harmaan talouden selvitysyksikön selvityksen¹¹ mukaan mainittujen säännösten soveltaminen verotarkastuksissa on johtanut joissain tilanteissa useiden miljoonien eurojen maksuunpanoihin.

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa säädetään maastapoistumisverotuksesta tilanteessa, jossa osakevaihdossa osakkeita vastikkeeksi saanut luonnollinen henkilö siirtyy toisessa valtiossa asuvaksi. Mainittujen lainkohtien 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.

TVL 46 §:n 9 momentissa säädetään, että osakevaihdossa saatujen osakkeiden omistusaika lasketaan osakevaihtoa edeltävästä saannosta. Luonnollisen henkilön verotuksessa mainittulla säännöksellä on merkitystä TVL 46 §:n 1 momentissa tarkoitettua hankintameno-oletamaa (20/40 %) sovellettaessa. TVL 46 §:n 9 momentissa säädetään lisäksi, että kun EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentteja sovelletaan, omistusaikaa laskettaessa huomioon otetaan myös se aika, jonka henkilö on osakevaihdon jälkeen omistanut osakevaihdossa saamansa osakkeet.

Yritysjärjestelydirektiivi ei ole edellyttänyt EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien säätämistä. Mainitut säännökset perustuvat sen sijaan yritysjärjestelydirektiivin sallimaan mahdollisuuteen, jonka mukaan jäsenvaltio voi muun ohella osakevaihdon yhteydessä varmistaa taloudelliset etunsa. Lain esitöiden¹² mukaan EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien tarkoituksena on yhtäältä estää osakevaihdon yhteydessä lykkääväksi tarkoitettujen veronhuojennuksen muuttuminen Suomessa lopulliseksi verovapaudeksi. Toisaalta mainittujen säännösten tarkoituksena on estää jo aikaisemmin syntyneen tulon siirtyminen lopullisesti pois Suomen verotusvallasta.

11 Internetosoite: https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/selvitykset/2019_07-verovilppi-kansainv%C3%A4lisess%C3%A4-sijoitustoiminnassa.pdf, s. 70.

12 HE 177/1995 ja HE 148/2011.

Yritysten maastapoistumisverotus

Suomen verolainsäädännössä on nykytilassa olemassa yleistä yritysten maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Lisäksi yritysten maastapoistumisverotuksesta säädetään eräissä erityistilanteissa. Yritysten maastapoistumisverotusta koskevat säännökset ovat tulleet voimaan 1.1.2020 ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Säännökset perustuvat hallituksen esitykseen eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 76/2019)¹³, joka koskee veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin sisältyvien yritysten maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallista täytäntöönpanoa ja eräitä muita rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin liittyviä muutoksia.

Kuten yllä mainitusta hallituksen esityksestä ilmenee, yritysten maastapoistumisverotusta koskevien säännösten kansallinen täytäntöönpano edellytti lakimuutoksia ja uusia säännöksiä seitsemään eri lakiin. Muutoksia ja uusia säännöksiä sisällytettiin EVL:iin, TVL:iin, maatilatalouden tuloverolakiin (MVL), verotusmenettelystä annettuun lakiin (VML), veronlisäyksestä ja viivekorosta annettuun lakiin, varojen arvostamisesta verotuksessa annettuun lakiin ja veronkantolakiin.

Veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin edellyttämä maastapoistumisverotusta koskeva sääntely sisällytettiin kokonaisuudessaan EVL 51 e §:ään, jolloin aiemmin voimassa ollut sääntely kumoutui ja korvautui uusilla direktiivin edellyttämillä säännöksillä. Hallituksen esityksen mukaisesti yritysten maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä sovelletaan pelkästään yhteisöihin.

Seuraavaksi esitetään uusien yritysten maastapoistumisverotusta koskevien säännösten keskeinen sisältö.

EVL 51 e §

EVL 51 e §:n 1 momentin 1–4 kohdissa luetellaan 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.

¹³ Internetosoite: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/HE_76+2019.pdf.

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 säädetään 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 tosiasiasa liittymään Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, maastapoistumisarvoa ei katsottaisi veronalaiseksi tuloksi. Säännöstä sovelletaan myös silloin, kun eurooppayhtiö tai -osuuskunta siirtäisi sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon.

Kohdassa 4 varojen maastapoistumisarvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi, jos ulkomainen yhteisö siirtää Suomessa sijaitsevan kiinteään 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.

EVL 51 e §:n 2 momentissa säädetään, että 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 vakavaraisuusvaatimusten täyttämiseksi taikka likviditeetin hallinnan vuoksi.

EVL 51 e §:n 3 momentissa määritellään maastapoistumisarvo, joka luettaisiin veronalaiseksi tuloksi. Määritelmä perustuu veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin, jossa käytetään termiä markkina-arvo. Direktiivin 5 artiklan 6 alakohdan mukaisesti maastapoistumisarvolla tarkoitetaan 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 viitataan 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.

EVL 51 e §:n 4 momentissa säädetään varauksien tuloutumisesta tilanteessa, jossa varaukset eivät tosiasiaassa jää liittymään Suomeen syntyvään kiinteään toimipaikkaan tai Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varaukset lakkaavat tosiasiallisesti liittymästä kiinteään toimipaikkaan. Sääntely vastaa sitä, mitä aiemmin voimassa olleessa 52 g §:n 3 momentissa säädettiin varauksien tuloutumisesta eurooppayhtiön kotipaikan siirron osalta.

EVL 51 e §:n 5 momentissa säädetään niistä tilanteista, joissa verovelvollisella olisi oikeus maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksunlykkäykseen. Silloin, kun EVL 51 e §:n 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.

EVL 51 f §

Uudessa EVL 51 f §:ssä säädetään 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 säädetään 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.

EVL 52 e, 52 g ja 52 i §:t

EVL 52 e §:n 2 momenttia muutettiin siten, siinä säädetään maastapoistumisverotuksesta pelkästään tilanteessa, jossa varat rajat ylittävän yritysjärjestelyn yhteydessä siirtyvät toiseen valtioon. Veronalaiseksi tuloksi luettavana määränä pidetään maastapoistumisarvoa, joka määritellään 51 e §:n 3 momentissa. Selventävänä säännöksenä todetaan, että varojen maastapoistumisarvosta vähennetään varojen verotuksessa poistamaton hankintameno. Aiemmin voimassa olleen lain 2 momentin sääntely tilanteesta, jossa varat myöhemmin lakkaavat tosiasiaassa liittymästä Suomeen syntyneeseen kiinteään toimipaikkaan, on muutetussa 51 e §:ssä, johon 2 momentissa viitataan. Kiinteään toimipaikkaan siirtyneiden varauksien osalta viitataan vastaavasti 51 e §:n säännökseen.

EVL 52 g §:n 3 momenttia muutettiin siten, että siinä viitataan 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. Aiemmin voimassa olleessa 3 momentissa viitattiin 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 ole vastaavaa viittausta. Silloin, kun eurooppayhtiön kotipaikan siirron yhteydessä siirtyisi ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, niin sanottua ulkomaista fiktiivistä veroa ei hyvitetäisi 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.

EVL 52 g §:n 5 momenttia muutettiin siten, että sääntömääräisen kotipaikkansa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siirtäneen eurooppayhtiön varojen alkuarvoksi eli hankintamenoksi katsotaan 51 f §:n mukainen arvo. Tälle siirtyneiden varojen osalta ei enää viitata todennäköiseen luovutushintaan, vaan hankintameno on veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin mukainen arvo.

Uudessa 52 i §:ssä säädetään yritysjärjestelytilanteisiin liittyvän maastapoistumisveron osalta oikeudesta maksunlykkäykseen vastaavassa tilanteessa kuin maksunlykkäysmahdollisuudesta säädetään 51 e §:n 5 momentissa. Jos rajat ylittävän yritysjärjestelyn 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 verotusmenettelyä 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.

Tuloverolaki ja maatilatalouden tuloverolaki

Tuloverolakiin lisättiin uusi 30 b §, jossa säädetään veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin edellyttämien maastapoistumisverotussäännösten soveltamisesta niihin yhteisöihin, joiden verotettavan tulon laskentaan sovelletaan tuloverolain säännöksiä.

Maatilatalouden tuloverolain 3 §:ään lisättiin uusi 5 momentti, jossa säädetään veron kiertämisen estämistä koskevan direktiivin edellyttämien maastapoistumisverotussäännösten soveltamisesta niihin yhteisöihin, jotka harjoittavat maataloutta.

Verotusmenettelystä annettu laki

Uudessa VML 50 a §:ssä säädetään siitä, minkälainen maastapoistumisverotuksen maksunlykkäys siihen oikeutetuille myönnetään. Lainkohdan 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 tarkoitettulla tavalla. Veronmaksun lykkäämismahdollisuus koski 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 täyttyy käytännössä vain Norjan ja Islannin osalta.

Uuden VML 50 a §:n 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.

Uuden VML 50 a §:n 3 momentin mukaisesti Verohallinto voi 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 säädetään VML 50 a §:n 4 momentissa. Momentissa luetellaan ne direktiivin mukaiset tilanteet, joissa maksunlykkääminen olisi keskeytettävä viipymättä ja verovelasta tulisi perittävässä 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.

Uudessa VML 50 a §:n 5 momentissa määritellään 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.

Uudessa VML 50 a §:n 6 momentissa säädetään verovelvollisen oikeudesta keskeyttää maksunlykkäys. Tällöin Verohallinto määräisi jäljellä olevat maksuerät maksettaviksi.

VML 50 a §:n 7 momentissa säädetään vastaavien, maksunlykkäystä koskevien säännösten soveltumisesta myös yhteisöjen yleisradioveroon.

VML 50 a §:n 8 momentin nojalla Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä maksunlykkäyksessä noudatettavasta menettelystä.

VML 50 a §:n 9 momentissa säädetään valtuussäännöksestä, jonka mukaan tarkemmat säännökset maksuerien eräpäivien määräytymisestä ja lukumäärästä annetaan valtiovarainministeriön asetuksella. Eräpäiviä ja niiden lukumääriä koskevat säännökset lisätään veronkannosta annettuun valtiovarainministeriön asetukseen (1010/2019). Maksuerät jaettaisiin viiteen tasasuuruiseen erään, joiden eräpäivät olisivat vuoden välein viiden vuoden ajanjaksona. Asetuksella määritellään eräpäivät maksuerille.

Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta

Yritysten maastapoistumisverotusta koskevassa hallituksen esityksessä ehdotettiin, että maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille laskettaisiin huojennettua viivästyskorkoa. Tämän vuoksi veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a §:n 2 momenttia muutettiin siten, että säännökseen lisättiin maininta siitä, että myös maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille lasketaan huojennettua viivästyskorkoa.

Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a §:n uudessa 3 momentissa säädetään siitä, miten huojennettu viivästyskorko lasketaan maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron maksuerille.

Laki varojen arvostamisesta verotuksessa

Varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:ään lisättiin uusi 7 momentti, jossa säädetään varojen arvostamisesta tilanteessa, jossa varat ovat olleet maastapoistumisverotuksen kohteena. Tällöin pidetään 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 yhteenlaskettuun laissa tarkemmin määriteltyyn vertailuarvoon, jos se on yhteenlaskettua hankintamenoa suurempi. Uudessa 7 momentissa säädetään myös siitä, että tässä yhteenlasketussa hankintamenossa maastapoistumisverotuksen kohteena olleet arvopaperit, sijoitusrahasto-osuudet ja osakkeet arvostetaan maastapoistumisarvoon. Säännös tulee käytännössä sovellettavaksi elinkeinoverolain 51 e §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdan mukaisissa tilanteissa. Aiemmin voimassa olleet 7 ja 8 momentti siirtyivät 8 ja 9 momentiksi.

Veronkantolaki

Uudessa veronkantolain 50 §:n 4 momentissa säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain 20 §:n pääsäännöstä poiketen, että maksunlykkäyksen osalta verosaatavan viiden vuoden vanhentumisaika alkaa kunkin maksuerän osalta laskettuna eräpäivää seuraavan kalenterivuoden alusta.

Muu sääntely

Menetelmälaki

Vieraasta valtiosta saadun tulon kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (menetelmälaki). Jos verosopimusta ei ole, kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain säännöksiin mukaan. Menetelmälain 1 §:n 4 momentin mukaan lakia sovelletaan valtion tuloveroihin, kunnallisveroon, kirkollisveroon ja yhteisön tuloveroon.

Menetelmälain mukaan hyvitysmenetelmä on pääsääntö. Jos Suomi on sopinut verosopimuksessa menetelmäksi vapautusmenetelmän, sovelletaan kuitenkin vapautusmenetelmää. Säännökset hyvitys- ja vapautusmenetelmän laskentatavasta ovat menetelmälaissa. Verosopimuksissa määritellään vain eri tuloihin sovellettava menetelmä. Jos verosopimusta ei ole, kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä yksinomaan menetelmälain säännösten mukaisesti.

2.3 Verosopimukset

EU-oikeuden lisäksi toinen Suomen lainsäädäntövaltaa rajoittava tekijä ovat verosopimukset, joita Suomi on solminut muiden valtioiden kanssa. Verosopimukset ovat kahden valtion välisiä (paitsi Pohjoismaiden välillä solmittu monenkeskinen verosopimus) sopimuksia, joissa sovitaan verotusvallan jakamisesta sopimusvaltioiden kesken. Verosopimusten tarkoituksena on poistaa kaksinkertainen verotus tilanteissa, joissa samaa tuloa verottaa asuinvaltion lisäksi myös tulon lähdevaltio. Enemmistö Suomen solmimista verosopimuksista noudattaa OECD:n malliverosopimusta ainakin pääosin, mutta verosopimukseen sisältyy myös monia epästandardeja määräyksiä.

OECD:n malliverosopimuksessa ja useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa arvopapereiden myynti-/luovutusvoittojen verotusoikeus on pääsääntöisesti vain asuinvaltiolla. Suomen aloitteesta verosopimukseen ei ole sisällytetty määräyksiä, jotka nimenomaisesti sallisivat Suomelle oikeuden periä nyt kyseessä olevaa maastapoistumisveroa. Tämä siitä syystä, että myöskään Suomen kansallisessa verolainsäädännössä ei ole ollut olemassa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Täten asiaa koskevat verosopimus oikeudelliset näkökohdat eivät ole tulleet Suomessa aiemmin lainkaan arvioitaviksi. Myöskään OECD:n malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa ei ole käsitelty nyt puheena olevaan veromalliin liittyviä tilanteita.

Osassa Suomen solmimissa verosopimuksissa myynti-/luovutusvoittojen verotusta koskevaan artiklaan (yleensä 13 tai 14 artikla) kuitenkin sisältyy erityinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Tällaiset erityissäännökset ovat sisällytetty verosopimukseen aina toisen sopimusvaltion aloitteesta. Erityissäännös sisältyy esimerkiksi Suomen ja Pohjoismaiden, Iso-Britannian, Saksan sekä Alankomaiden välillä solmittuihin verosopimukseen. Esimerkiksi Suomen ja Pohjoismaiden välillä solmitussa verosopimuksessa (muutos 127/2008) kyseessä oleva erityissäännös (13 artiklan 7 kappale) ja sitä koskeva pöytäkirjamääräys kuuluvat seuraavasti:

”7. Voitosta, jonka sopimusvaltiossa asunut ja toisessa sopimusvaltiossa asuvaksi tullut luonnollinen henkilö saa yhtiön tai henkilöyhteenliittymän osakkeen tai muun osuuden tai oikeuden luovutuksesta, voidaan 6 kappaleen määräysten estämättä verottaa ensiksi mainitussa sopimusvaltiossa, jos osakkeen, osuuden tai oikeuden luovutus tapahtuu jonakin ajankohtana niiden kymmenen vuoden aikana, jotka välittömästi seuraavat sitä vuotta, jona henkilö lakkasi asumasta ensiksi mainitussa valtiossa. Ensiksi mainittu valtio voi kuitenkin verottaa vain siitä arvonnäyksestä, joka on syntynyt ennen kuin tästä luonnollisesta henkilöstä tuli toisessa sopimusvaltiossa asuva. Yhtiön tai henkilöyhteenliittymän oikeudella tarkoitetaan tätä kappaletta sovellettaessa oikeutta tai muuta varallisuuserää, jota ensiksi mainitun valtion

lainsäädännön mukaan käsitellään verotuksessa samalla tavalla kuin yhtiön tai yhteenliittymän osuuden luovuttamisesta syntyvää voittoa.”

--

”Sopimuksen 13 artiklan 6 ja 7 kappaleen määräykset eivät vaikuta sopimusvaltion oikeuteen oman lainsäädäntönsä perusteella verottaa realisoituneesta myyntivoitosta, jonka tästä valtiosta muuttavan henkilön katsotaan saaneen maastamuuton yhteydessä.”

Kuten selvityksessä edellä on jo esitetty, Suomella ei yleensä TVL 11 §:n nojalla ole verotusoikeutta omaisuuden luovutusvoittoon, jos luonnollisesta henkilöstä on tullut verosopimuksen mukaisesti toisessa valtiossa asuva. Tällöin mainitussa lainkohdassa tarkoitettujen olennaisten siteiden olemassa ololla ei ole merkitystä Suomen verotusoikeuden kannalta. Tästä kuitenkin poikkeuksen tekevät valtiot, joiden kanssa solmittuun verosopimukseen (yleensä 23 artikla) sisältyy niin sanottu ympätty kolmen vuoden sääntö. Sen mukaan Suomi saa verottaa yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidät verosopimusta sovellettaessa katsottaisiinkin toisessa sopimusvaltiossa verosopimuksen tarkoittamalla tavalla asuviksi. Ympätty kolmen vuoden sääntö sisältyy muun ohella Viron, Luxemburgin, Latvian ja Liettuan kanssa solmittuihin verosopimuksiin.

3 Oikeuskäytäntö

3.1 EUT:n oikeuskäytäntö

3.1.1 Asia de Lasteyrie ja asia N

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevat EUT:n tuomiot muun ohella seuraavissa asioissa:

- C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (jäljempänä "asia de Lasteyrie"). Tuomio on annettu 11.3.2004.
- C-470/04, N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost (jäljempänä "asia N"). Tuomio on annettu 7.9.2006.

Asiassa de Lasteyrie oli kyse tilanteesta, jossa ranskalainen luonnollinen henkilö oli muuttanut Ranskasta Belgiaan. Mainitussa tilanteessa Ranska oli muuttohetkellä kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verottanut luonnollista henkilöä tämän omistaman omaisuuden (tässä tapauksessa osakkeiden) vielä realisoitumattomasta arvonnoususta. Asiassa oli ratkaistavana, oliko kyseessä oleva Ranskan kansallinen lainsäädäntö vastoin sijoittautumisvapauden periaatetta. EUT ratkaisi asian verovelvollisen eduksi ja katsoi tuomiossaan, että sijoittautumisvapauden periaate oli esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

Asiassa N oli puolestaan kyse tilanteesta, jossa alankomaalainen luonnollinen henkilö N oli muuttanut Alankomaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Muuttohetkellä N oli omistanut yksin kolme Alankomaiden lainsäädännön mukaan perustettua yhtiötä. Mainitussa tilanteessa Alankomaat oli muuttohetkellä kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verottanut N:ää tämän omistamien yhtiöiden osakkeisiin kohdistuvasta vielä realisoitumattomasta arvonnoususta. N oli pyynnöstään saanut lykkäystä hänelle määrätyn veron maksamiselle, mutta lykkäys oli kuitenkin edellyttänyt vakuuksien asettamista. Vakuuksia varten N oli antanut pantiksi yhden omistamansa yhtiön osakkeet.

Yllä kuvatussa tilanteessa asiassa N oli muun ohella ratkaistavana, oliko kyseessä oleva Alankomaiden kansallinen lainsäädäntö vastoin sijoittautumisvapauden periaatetta. Tässäkin tapauksessa EUT ratkaisi asian verovelvollisen eduksi. EUT katsoi, että sijoittautumisvapauden periaate oli esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

Asioissa de Lasteyrie ja N annetuista tuomioista ilmenevät seuraavat keskeiset oikeusohjeet:

- Omaisuuden realisoitumatonta arvonnousua ei voida verottaa pelkästään sillä perusteella, että luonnollinen henkilö muuttaa jäsenvaltiosta toiseen. Mainittua arvonnousua voidaan verottaa vasta silloin ja vain siltä osin, kun omaisuus on luovutettu ja mahdollinen arvonnousu on toteutunut (asia de Lasteyrie, tuomion kohdat 46 ja 53 sekä asia N, tuomion kohta 35).
- Vero voidaan määrätä muuttohetkellä. Veron maksuunpanoa tulee kuitenkin lykätä siihen hetkeen saakka, kunnes omaisuus tosiasiallisesti luovutetaan (asia N, tuomion kohta 46).
- Vakuuden asettaminen ei saa olla maksunlykkäyksen saamisen edellytyksenä. Lykkäyksen saamiselle ei saa asettaa muitakaan ankaria edellytyksiä. Lykkäyksen saaminen veron maksamiselle tulee olla automaattista (asia de Lasteyrie, tuomion kohta 47 ja asia N, tuomion kohdat 36 ja 51).
- Muuttohetken jälkeen tapahtuva omaisuuden arvonalentuminen tulee ottaa kokonaisuudessaan huomioon maksuunpantavan veron määrää pienentävänä eränä, ellei arvonalentumista ole otettu huomioon jo vastaanottavassa jäsenvaltiossa (asia N, tuomion kohta 54).
- Kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perusvapauksien ja -oikeuksien käyttämistä, voidaan kuitenkin hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite ja että ne ovat tältä osin suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Verovelvollinen voidaan siten esimerkiksi velvoittaa antamaan veroilmoitus muuttohetkellä sekä silloin, kun omaisuus on luovutettu (asia de Lasteyrie, tuomion kohta 49 ja asia N, tuomion kohdat 40, 41 ja 49).

Euroopan komissio on 19.12.2006 antanut tiedonannon¹⁴, jossa käsitellään muun ohella EUT:n tuomioita asioissa de Lasteyrie ja N. Tiedonannon mukaan mainitut tuomiot ovat

14 Komission tiedonanto 19.12.2006 KOM(2006) 825, internetosoite: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2006/FI/1-2006-825-FI-F1-1.Pdf>.

yleisesti merkityksellisiä kyseessä olevan veromallin (maastapoistumisverotus) näkökulmasta. Tiedonannossa myös toistetaan yllä esitetyt oikeusohjeet, joita mainitut tuomiot ilmentävät. Tämän lisäksi tiedonannossa esitetään, että hallinnollista yhteistyötä ja jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa voitaisiin käyttää apuna, kun ratkaistaan veromalliin mahdollisesti liittyviä kaksinkertaisen verotuksen tai kaksinkertaisen verottamatta jättämisen ongelmia. Vastaavia näkökohtia on käsitelty myös EUT:n asiassa N antaman tuomion perusteluissa.

3.1.2 Asia National Grid Indus

EUT:n tuomio asiassa C-371/10, National Grid Indus (jäljempänä ”asia National Grid Indus”) koskee yritysten maastapoistumisverotusta. Tuomio on annettu 29.11.2011.

Asiassa National Grid Indus oli kyse tilanteesta, jossa Alankomaat oli kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verottanut Alankomaiden oikeuden mukaan perustettua yhtiötä, jonka sääntömääräinen kotipaikka sijaitsi Alankomaissa, sen varoihin kohdistuvasta piilevästä arvonnoususta sillä hetkellä, kun yhtiön tosiasiallinen johtopaikka oli siirretty Alankomaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Asiassa National Grid Indus oli muun ohella ratkaistavana, oliko kyseessä oleva Alankomaiden kansallinen lainsäädäntö vastoin sijoittautumisvapauden periaatetta, kun maastapoistumisvero kannettiin ilman mahdollisuutta maksunlykkäykseen ja ilman mahdollisuutta mahdollisten myöhempien arvonalentumisten huomioon ottamiseen.

EUT ratkaisi asian osittain verovelvollisen eduksi. EUT ratkaisi asian verovelvollisen eduksi siltä osin kuin se katsoi, että sijoittautumisvapauden periaate oli esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään veron välittömästä kantamisesta siirtohetkellä ja jossa ei mahdollisteta veron määrän ja mahdollisesti kertyvien korkojen lykättyä maksamista. EUT ratkaisi asian verovelvollisen vahingoksi siltä osin kuin se katsoi, että sijoittautumisvapauden periaate ei ollut esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa siirtohetken jälkeen mahdollisesti tapahtuvaa omaisuuden arvonalentumista ei otettu huomioon veron määrässä, koska veron määrä vahvistettiin lopullisesti siirtohetkellä.

Asiassa National Grid Indus annetusta tuomiosta ilmenevät seuraavat keskeiset oikeusohjeet:

- Veron määrä voidaan vahvistaa ja, jos verovelvollinen niin valitsee, myös maksunpanna välittömästi siirtohetkellä.
- Verovelvolliselle tulee antaa mahdollisuus valita, maksaako se veron määrän välittömästi siirtohetkellä vai maksaako se kyseisen veron määrän ja kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhemmin.

- Jos verovelvollinen valitsee vaihtoehdon, jossa veron ja sille mahdollisesti kertyvien korkojen maksamista lykätään, jäsenvaltio voi tällöin vaatia verovelvolliselta pankkitakauksen (vakuuden) asettamista. Lisäksi jäsenvaltio voi tällöin asettaa verovelvolliselle siirrettyjen varojen seurantaan liittyvän hallinnollisen rasituksen.
- Siirtohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden arvonalentumista ei tarvitse ottaa huomioon lähtöjäsenvaltion verotuksessa.

3.1.3 Asia komissio v. Portugali

EUT:n tuomio asiassa C-503/14, komissio v. Portugali (jäljempänä ”asia komissio v. Portugali”) koskee luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta. Tuomio on annettu 21.12.2016.

Asiassa komissio v. Portugali oli kyse Euroopan komission Portugalia vastaan nostamasta kanteesta. Kanteessa komissio vaati EUT:ta toteamaan, että Portugalin kansallinen maastapoistumisverotusta koskeva lainsäädäntö, jota sovellettiin tietynlaiseen osakevaihtoon sekä yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden siirtoon, oli muun ohella sijoittautumisvapauden periaatteen vastainen.

Kanteenalaisen Portugalin lainsäädännön mukaan realisoitumattomia arvonnousuja verotetaan silloin, kun yhtiöosuuksia vaihdetaan tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai jossa luonnollinen henkilö siirtää taloudellisen tai ammatillisen toiminnan harjoittamiseen liittyviä varoja ja velkoja yhtiölle, jos yhtiön, jolle varoja ja velkoja siirretään, kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa valtiossa. Kanteenalaisen lainsäädännön mukaan mainittujen toimien seurauksena määrätyn veron maksamiselle ei voinut saada lykkäystä.

EUT ratkaisi puheena olevan asian komission eduksi. Siten EUT katsoi, että muun ohella sijoittautumisvapauden periaate oli esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

Asiassa komissio v. Portugali annettu tuomio on erityisen merkityksellinen sen tuomiokohdista 53–60 ilmenevien perustelujen osalta. Esimerkiksi tuomion kohdassa 53 todetaan, että asiassa National Grid Indus annetussa tuomiossa, joka koskee yritysten maastapoistumisverotusta, vahvistetut periaatteet tulee ottaa huomioon myös luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa. Lisäksi asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion kohdassa 56 todetaan, että ”ei ole olemassa – – syytä eron tekemiseen luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden maastapoistumisverotuksessa piilevien arvonnousujen osalta.”

Asiassa komissio v. Portugali annetusta tuomiosta seuraa yleisesti, että luonnollisten henkilöiden ja yritysten maastapoistumisverotus vastaavat sisällöltään toisiaan. Täten oikeusohjeet ja periaatteet, jotka ilmenevät yritysten maastapoistumisverotusta koskevasta tuomiosta asiassa National Grid Indus, tulevat noudatettaviksi myös luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksessa. Asiassa komissio v. Portugali annetusta tuomiosta (kohdat 53–60) ilmenevät keskeisesti samat oikeusohjeet kuin mitä ilmenee asiassa National Grid Indus annetusta tuomiosta. Näitä oikeusohjeita ovat tiivistetysti seuraavat:

- Luonnollisten henkilöidenkin kohdalla maastapoistumisvero voidaan sinänsä määrätä ja maksuunpanna välittömästi muuttohetkellä, vaikka omaisuutta ei olisi tuolloin vielä luovutettu.
- Verovelvolliselle tulee kuitenkin antaa mahdollisuus valita, maksaako hän maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veron välittömästi muuttohetkellä vai maksaako hän mainitun veron sekä kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhemmin.
- Jos verovelvollinen valitsee vaihtoehdon, jossa veron ja sille mahdollisesti kertyvien korkojen maksamista lykätään, jäsenvaltio voi tällöin vaatia verovelvolliselta pankkitakauksen (vakuuden) asettamista. Lisäksi jäsenvaltio voi tällöin asettaa verovelvolliselle siirrettyjen varojen seurantaan liittyvän hallinnollisen rasituksen.
- Muuttohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden arvonalentumista ei tarvitse ottaa huomioon lähtöjäsenvaltion verotuksessa.

Kun otetaan huomioon yllä esitetty, asiassa komissio v. Portugali annettu tuomio on siten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen näkökulmasta hyvin merkityksellinen oikeustapaus. Mainitun tuomion voidaan katsoa olennaisesti lieventäneen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen oikeustilaa, joka on aiemmin perustunut asioissa de Lasteyrie ja N annettuihin tuomioihin, muilta osin paitsi veroilmoituksen antamisvelvollisuuden osalta. Mainitun lievennyksen voidaan katsoa tapahtuneen veronsaajamyönteisempään suuntaan.

Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion ei voida katsoa kuitenkaan kumonneen edellä mainittuja aiempaa oikeustilaa ja tuomioita, koska asiassa komissio v. Portugali annetussa tuomiossa (kohta 44) nimenomaisesti viitataan asiassa de Lasteyrie annetusta tuomiosta ilmeneviin oikeusohjeisiin. Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion voidaan sen sijaan katsoa täydentävän luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa oikeustilaa siten, että sen antamisen jälkeen on muodostettavissa tarkastelukehikko, jossa lievempää (jäljempänä ”veronsaajamyönteisempää”) oikeustilaa edustaa asiassa komissio v. Portugali annettu tuomio ja jossa tiukempaa (jäljempänä

”verovelvollisyynteisempää”) oikeustilaa edustavat puolestaan asioissa de Lasteyrie ja N annetut tuomiot. Mainitun tarkastelukehikon sisältä jäsenvaltio voi valita, ottaako se kansallisessa lainsäädännössään käyttöön veronsaaja- vai verovelvollisyynteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn tai jotain niiden väliltä.

Kananojan¹⁵ käsityksen mukaan luonnollisia henkilöitä koskevaa oikeuskäytäntöä ei voida suoraan soveltaa yritysten maastapoistumisverotukseen. Kananoja ei ole artikkelissaan kuitenkaan ottanut huomioon asiassa komissio v. Portugali annettua tuomiota. Lisäksi kirjallisuusviittaukset, joihin Kananoja perustaa edellä esitetyn käsityksensä, ovat ajalta ennen kuin tuomio asiassa komissio v. Portugali on annettu. Kananojan käsitystä voidaan siten pitää kritiikille alttiina. Tätä tukee Tampereen yliopiston yritysten maastapoistumisverotusta koskevaan hallituksen esitysluonnokseen antama lausunto¹⁶. Lausunnon sivuilla 2–3 viitataan asiassa komissio v. Portugali annettuun tuomioon ja todetaan sen johdosta, että yritysten ja luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus eivät vaikuttaisi juuri poikkeavan toisistaan.

3.1.4 Asia Jacob ja Lassus v. Ranska

EUT:n tuomio yhdistetyssä asiassa C-327/16 ja C-421/16, Marc Jacob sekä Marc Lassus v. Ministre des Finances et des Comptes publics (jäljempänä ”asia Jacob ja Lassus v. Ranska”) koskee luonnollisten henkilöiden osakevaihtoon liittyvää maastapoistumisverotusta. Tuomio on annettu 22.3.2018.

Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska oli kyse tilanteesta, jossa Ranska oli kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verottanut luonnollisia henkilöitä osakevaihtohetkellä syntyneestä osakkeiden arvonnoususta/luovutusvoitosta siinä yhteydessä, kun he olivat myöhemmin toisessa jäsenvaltiossa asuessaan luovuttaneet osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet edelleen. Kyse oli siten osakevaihtoon liittyvästä maastapoistumisverotuksesta, josta säädetään Suomen verolainsäädännössä EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa sekä TVL 46 §:n 9 momentissa.

Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska oli muun ohella ratkaistavana, oliko kyseessä oleva Ranskan kansallinen lainsäädäntö vastoin sijoittautumisvapauden periaatetta, kun luovutusvoittoa laskettaessa huomioon ei otettu maastamuuton jälkeen tapahtunutta mahdollista omaisuuden arvonalentumista tai mainitun arvonalentumisen vuoksi mahdollisesti syntyvää luovutustappiota. EUT ratkaisi asian tältä osin verovelvollisten eduksi ja katsoi tuomiossaan, että sijoittautumisvapauden periaate oli esteenä kyseessä olevan kaltaiselle

15 Kananoja, Visa: Maastapoistumisverotus ja sen harmonisointi. Verotus-lehti 3/2018, s. 346.

16 Internetosoite: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/ad1554b7-de88-44fb-867c-840ad4d0b5f6/f2173972-cd29-419a-9e8e-260f86585cb3/LAUSUNTO_20190808113000.pdf.

kansalliselle lainsäädännölle. Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska annetusta tuomiosta ilmenee siten seuraava oikeusohje:

- Osakevaihtoon liittyvässä maastapoistumisverotuksessa tulee ottaa vähennyksenä huomioon maastamuuton jälkeen tapahtunut omaisuuden arvonalentuminen ja tästä syystä mahdollisesti aiheutunut luovutustappio.

Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska annetusta tuomiosta ilmenevä oikeusohje sinänsä rinnastuu sisällöltään asioissa de Lasteyrie ja N annetuista tuomioista arvonalentumisen osalta ilmenevään oikeusohjeeseen, joka on kuitenkin sittemmin olennaisesti muuttunut asiassa komissio v. Portugali annetulla tuomiolla. Viimeksi mainitun tuomion mukaan muuttohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden arvonalentumista ei tarvitse ottaa huomioon lähtöjäsenvaltion verotuksessa. Huomionarvoista on, että yllä esitetty, asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska annetusta tuomiosta ilmenevä, oikeusohje tulee sovellettavaksi ainoastaan osakevaihtoon liittyvän maastapoistumisverotuksen yhteydessä. Mainitusta tuomiosta ilmenevä oikeusohje ei sen sijaan tule sovellettavaksi yleisemmin luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksessa eli tilanteissa, joissa asuinpaikka tai omaisuutta (muuta kuin osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet) siirretään valtiosta toiseen. Näissä tilanteissa sovelletaan oikeusohjeita ja periaatteita, jotka ilmenevät asioissa de Lasteyrie ja N, komissio v. Portugali ja National Grid Indus annetuista tuomioista.

Yllä käsiteltyä rajanvetoa sen suhteen, miksi asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska annetusta tuomiosta ilmenevä oikeusohje tulee sovellettavaksi ainoastaan osakevaihtoon liittyvän maastapoistumisverotuksen yhteydessä, perustellaan mainitun tuomion kohdissa 80–84. Mainittujen perustelukohtien sisältö ja tarkoitus voidaan tiivistää seuraavasti.

Osakevaihtoon liittyvä maastapoistumisverotus ja yleinen maastapoistumisverotus, jossa asuinpaikka tai omaisuutta (muuta kuin osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet) siirretään valtiosta toiseen, poikkeavat toisistaan sen suhteen, minkä hetken perusteella vero lasketaan ja maksuunpannaan. Mainitun yleisen maastapoistumisverotuksen osalta kyseinen hetki on asuinpaikan tai omaisuuden siirtohetki. Osakevaihtoon liittyvän maastapoistumisverotuksen osalta tuo hetki on, vaikka verotuksen kohteena oleva arvonnousu/luovutusvoitto on sinänsä laskettu jo osakevaihdon yhteydessä, kun osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet luovutetaan edelleen. Viimeksi todettu perustuu yritysjärjestelydirektiivin sisältämään niin sanottuun jatkuvuusperiaatteeseen. Osakevaihtoon liittyvän maastapoistumisverotuksen osalta veron laskeminen ja maksuunpano tapahtuvat siten samana hetkenä, jona mahdollinen arvonalentuminen vastaavasti realisoituu. Tämän vuoksi arvonalentuminen tulee ottaa huomioon osakevaihtoon liittyvässä maastapoistumisverotuksessa.

Kuten asioissa komissio v. Portugali ja National Grid Indus annetuista tuomioista ilmenee, yleisen maastapoistumisverotuksen yhteydessä arvonalentumista ei tarvitse ottaa huomioon. Tämä johtuu siitä, että mahdollinen arvonalentuminen realisoituu asuinpaikan tai omaisuuden siirtohetken jälkeen eli eri hetkenä, jona veron laskeminen ja maksuunpano tapahtuvat.

Suomen kansalliset EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit sekä TVL 46 §:n 9 momentti (osakevaihtoa koskevilta osin) eivät nykytilassa sisällä määräyksiä maastamuuton jälkeen tapahtuneen osakkeiden arvonalentumisen vähentämisestä tai mahdollisen luovutustappion huomioon ottamisesta luovutusvoittoa laskettaessa. Mainitut kansalliset säännökset voivat siten nykytilassa mahdollisesti olla EU-oikeuden näkökulmasta ongelmallisia, kun otetaan huomioon EUT:n tuomio asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska. On siten mahdollista, että mainittuja säännöksiä tulisi joko muuttaa tältä osin tai että ne tulisi kumota. Viimeksi sanottu vaihtoehto voisi tulla kyseeseen siinä tapauksessa, että mahdollinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yleissäännös päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa.

3.1.5 Asia Wächtler

EUT:n tuomio asiassa C-581/17, Wächtler (jäljempänä ”asia Wächtler”) koskee luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta. Tuomio on annettu 26.2.2019.

Asiassa Wächtler oli kyse tilanteesta, jossa mainittu saksalainen luonnollinen henkilö oli muuttanut Saksasta Sveitsiin. Muuttohetkellä Wächtler oli omistanut 50 prosenttia Sveitsin oikeuden mukaan perustetusta yhtiöstä, jonka kautta hän harjoitti liiketoimintaa. Mainitussa tilanteessa Saksa oli muuttohetkellä kansallisen lainsäädäntönsä nojalla verottanut Wächtleriä tämän omistamien yhtiön osakkeisiin kohdistuvasta vielä realisoitumattomasta arvonnoususta. Wächtler ei ollut saanut lykkäystä hänelle määrätyn veron maksamiselle, koska Sveitsi ei ole EU-jäsenvaltio tai ETA-alueeseen kuuluva valtio. Viimeksi mainitut seikat ovat Saksan kansallisessa lainsäädännössä edellytyksenä sille, että maksunlykkäys voidaan myöntää.

Yllä kuvatussa tilanteessa asiassa Wächtler oli ratkaistavana, oliko kyseessä oleva Saksan kansallinen lainsäädäntö vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta, jonka EU ja sen jäsenvaltiot sekä Sveitsi ovat 21.6.1999 allekirjoittaneet. EUT ratkaisi asian verovelvollisen eduksi. EUT katsoi, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus, jonka soveltamisalaan luonnollinen henkilö Wächtler itsenäisenä ammatinharjoittajana kuului, oli esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

Asiassa Wächtler annetusta tuomiosta ilmenee oikeusohje, jonka mukaan maksunlykkäystä ei voida evätä sillä perusteella, että vastaanottava valtio ei ole EU-jäsenvaltio tai ETA-alueeseen kuuluva valtio. Maksunlykkäys tulee myöntää, jos lähtövaltion ja vastaanottavan valtion välillä on solmittu verosopimus, jossa määrätään mahdollisuudesta vaihtaa verotietoja sopimusosapuolten välillä. Lisäksi asiassa Wächtler annetussa tuomiossa toistetaan sama oikeusohje, joka ilmenee asioissa komissio v. Portugali ja National Grid Indus annetuista tuomioista. Tämä on, että tilanteessa, jossa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä, maksunlykkäyksen saamisen edellytykseksi voidaan asettaa vakuuden antaminen.

3.1.6 Muu oikeuskäytäntö

Muuta kuin yllä esitettyä EUT:n oikeuskäytäntöä, jotka kaikki koskevat yritysten maastapoistumisverotusta, on käsitelty yritysten maastapoistumisverotusta koskevassa hallituksen esityksessä¹⁷ tiivistetysti muun ohella seuraavasti:

EUT on 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 SEUT:n sijoittautumisvapautta koskeva 49 artikla on esteenä lainsäädännölle siltä osin kuin lainsäädännössä ei sallita veron maksun lykkäämistä myöhempään ajankohtaan.

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. Asiassa C-64/11, komissio v. Espanja, katsottiin, että realisoitumattomien voittojen verottaminen kiinteän toimipaikan lopettaessa toimintansa Espanjassa ei rajoittanut sijoittautumisvapautta. Verotus perustuu tällöin toiminnan lopettamiseen eikä varojen siirtoon toiseen jäsenvaltioon. Realisoitumattomien voittojen verottaminen yhtiön asuinvaltion vaihtuessa tai siirrettäessä varoja toiseen jäsenvaltioon oli sijoittautumisvapauden vastaista. Vero voidaan kuitenkin määrätä asuinvaltion vaihtuessa tai varoja siirrettäessä.

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

¹⁷ Internetosoite: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/HE_76+2019.pdf.

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.

Kaikki yllä esitetyt EUT:n yritysten maastapoistumisverotusta koskevat tuomiot ilmentävät niitä samoja oikeusohjeita ja periaatteita, jotka ilmenevät asiassa National Grid Indus annetusta tuomioista. Näitä ovat tiivistetysti seuraavat:

- Veron määrä voidaan vahvistaa ja, jos verovelvollinen niin valitsee, myös maksuunpanna välittömästi siirtohetkellä.
- Verovelvolliselle tulee antaa mahdollisuus valita, maksaako se veron määrän välittömästi siirtohetkellä vai maksaako se kyseisen veron määrän ja kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhemmin.
- Jos verovelvollinen valitsee vaihtoehdon, jossa veron ja sille mahdollisesti kertyvien korkojen maksamista lykätään, jäsenvaltio voi tällöin vaatia verovelvolliselta pankkitakauksen (vakuuden) asettamista. Vakuuden asettamista voidaan vaatia käytännössä poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa on osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä.

Edellä esitetyn lisäksi Kananoja tulkitsee artikkelissaan¹⁸ asiassa C-64/11, komissio v. Espanja annettua tuomiota siten, että sen mukaan veronmaksun lykkäämisen on oltava aidosti käytettävissä oleva vaihtoehto. Kananojan mukaan asiassa C-261/11, komissio v. Tanska annetusta tuomiosta puolestaan ilmenee, että lykkäämistä on perusteltua rajoittaa ajallisesti, sillä veronmaksun lykkäämistä varallisuuden tosiasialliseen luovuttamiseen saakka saattaisi olla hankala säädellä.

18 Kananoja, Visa: Maastapoistumisverotus ja sen harmonisointi. Verotus-lehti 3/2018, s. 342.

3.2 Kansallinen oikeuskäytäntö

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta ei ole olemassa kansallista oikeuskäytäntöä. Tämä on luonnollista, koska Suomen verolainsäädännössä ei ole ollut eikä nykytilassa ole olemassa yleistä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Myöskään tällä hetkellä voimassa olevien osakevaihtoon liittyvien maastapoistumisverosäännösten (EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit sekä TVL 46 §:n 9 momentti) soveltamisesta ei ole muodostunut kansallista oikeuskäytäntöä. TVL 11 §:n kolmen vuoden säännön osalta oikeuskäytäntöä on kertynyt melko runsaasti, mutta se koskee olennaisten siteiden muodostumisen arviointia, jota ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä tässä selvityksessä.

Yritysten maastapoistumisverotuksesta on sen sijaan olemassa kansallista oikeuskäytäntöä. Rajat ylittävää sulautumista koskevassa ratkaisussa KHO 2018:59 korkein hallinto-oikeus (KHO) katsoi EUT:n asiassa C-292/16, A Oy, annettua tuomiota vastaavasti, että SEUT:n 49 artikla oli esteenä sille, että ulkomailla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen varojen käypien arvojen veronalaisiin tuloihin lukemisesta kertyvä maastapoistumisvero määrätäisiin maksettavaksi välittömästi. Ratkaisussa KHO 25.4.2018 taltio 1966 puolestaan katsottiin, että sijoittautumisvapauden nojalla EVL 51 e §:ää oli sovellettava myös silloin, kun kiinteä toimipaikka sijaitsi EU:n ulkopuolella.

Yritysten maastapoistumisverotusta koskee myös Helsingin hallinto-oikeuden 6.6.2013 antama päätös taltio 13/0910/4, jossa katsottiin, että EVL 51 e §:n säännös on sijoittautumisoikeuden vastainen. Päätöksessään hallinto-oikeus viittasi EUT:n tuomioihin asioissa National Grid Indus ja C38/10, Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta. Mainituissa hallinto-oikeuden päätöksissä tarkoitettussa tapauksessa jälkiverotus oli toimitettu tilanteessa, jossa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön Suomessa oleva kiinteä toimipaikka oli lakannut. Kiinteään toimipaikkaan liittyvien käyttöomaisuusosakkeiden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli luettu kiinteän toimipaikan verotettavaksi tuloksi EVL 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.

Yllä esitetyn kansallisen oikeuskäytännön voidaan katsoa vastaavan sisällöltään asiaa koskevaa EUT:n oikeuskäytäntöä. Yritysten maastapoistumisverotusta koskevat 1.1.2020 voimaan tulleet lakimuutokset tulevat kuitenkin poistamaan ne aiempaan kansalliseen sääntelyyn liittyneet EU-oikeudelliset ongelmat, joita yllä mainituissa KHO:n ja HAO:n päätöksissä tarkoitetaan.

3.3 Päätelmät oikeuskäytännöstä

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva EUT:n oikeuskäytäntö on kehittynyt merkittävästi asioissa de Lasteyrie ja N (annettu vuosina 2004 ja 2006) sekä asiassa Wächter (annettu vuonna 2019) annettujen tuomioiden välillä. Erityisesti asioissa de Lasteyrie ja N annettujen tuomioiden sekä asiassa komissio v. Portugali (vuonna 2016) annetun tuomion välillä on nähtävissä selkeä kehityskaari, jossa oikeustila on kehittynyt 2000-luvun alun melko tiukasta verovelvollisyyden tulkinnasta kohti 2010-luvun loppuun lievempää veronsaajamyönteisempää tulkintaa.

Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion voidaan katsoa olennaisesti lieventäneen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen aiempaa oikeustilaa, joka on perustunut asioissa de Lasteyrie ja N annettuihin tuomioiden, muilta osin paitsi veroilmoituksen antamisvelvollisuuden osalta. Lievennys on tapahtunut veronsaajamyönteisempään suuntaan. Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion seurauksena luonnollisten henkilöiden ja yritysten maastapoistumisverotus ovat tulleet veromalleina vastaamaan sisällöltään toisiaan. Tämän johdosta niissä molemmissa tulevat soveltuvien osin noudatettaviksi samat oikeusohjeet ja periaatteet, joita erityisesti asiassa National Grid Indus annettu tuomio ilmentää.

Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion ei voida katsoa kuitenkaan kumonneen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa aiempaa oikeustilaa, joka perustuu asioissa de Lasteyrie ja N annettuihin tuomioiden. Asiassa komissio v. Portugali annetun tuomion voidaan sen sijaan katsoa täydentävän luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa oikeustilaa siten, että sen antamisen jälkeen on muodostettavissa tarkastelukehikko, jossa veronsaajamyönteisempää oikeustilaa edustaa asiassa komissio v. Portugali annettu tuomio ja jossa verovelvollisyyden tulkintaa edustavat puolestaan asioissa de Lasteyrie ja N annetut tuomiot. Mainitun tarkastelukehikon sisältä jäsenvaltio voi valita, ottaako se kansallisessa lainsäädännössään käyttöön verovelvollis- tai veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn tai jotain niiden väliltä.

EUT:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on oikeus verottaa verovelvolliselle kyseisen jäsenvaltion alueella asumisen aikana kertynyttä arvonlisäveroa, vaikka se ei ole vielä siirto-/muuttohetkellä realisoitunut. Kyse on EUT:n oikeuskäytännössä tunnustetusta verotuksen alueperiaatteesta yhdistettynä ajalliseen osatekijään. Täten maastapoistumisverotus on veromallina EUT:n oikeuskäytännössä yleisesti hyväksytty. EUT:n oikeuskäytännön mukaan maastapoistumisverotusta koskeva veromalli ei saa kuitenkaan rajoittaa SEUT:n verovelvolliselle turvaamia perusvapauksia ja -oikeuksia tai yritysjärjestelydirektiivin mukaisia tavoitteita ja säännöksiä. Jäsenvaltion maastapoistumisverotusta koskeva lainsäädäntö ei rajoita mainittuja perusvapauksia ja -oikeuksia, jos se asettuu sisällöltään edellä mainitusta EUT:n oikeuskäytännöstä ilmenevän tarkastelukehikon sisälle. Jäsenvaltion osakevaihtoon liittyvissä maastapoistumisverosäännöksissä tulee puolestaan ottaa huomioon ne oikeusohjeet ja periaatteet, jotka ilmenevät asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska annetusta tuomiosta.

4 Kansainvälinen oikeusvertailu

4.1 Yleistä

Seuraavaksi tehdään kansainvälinen oikeusvertailu, jossa kuvataan pääpiirteittäin, millainen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosäännös on voimassa keskeisimmissä eri EU-jäsenvaltioissa ja ETA-alueen valtioissa (Norja) sekä Yhdysvalloissa. Ruotsin osalta kuvataan pääpiirteittäin myös siellä käyttöön otettavaksi ehdotettu vastaava veromalli. Kunkin valtion sääntely on esitetty siinä laajuudessa kuin tietoa on löytynyt eri lähteistä. Lähteinä on käytetty pääasiassa ibfd.org -tietokantaa sekä internet-hakujen tuloksia, muun muassa ”Big4-yhtiöiden” ja asianajotoimistojen artikkeleita.

4.2 Ruotsi

4.2.1 Kymmenen vuoden sääntö

Ruotsissa ei ole käytössä varsinaista luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä. Ruotsilla on kuitenkin oikeus tietyin edellytyksin verottaa rajoitetusti verovelvollisen saamia luovutusvoittoja maastamuuton jälkeen. Kyseessä olevaa verotusoikeutta kutsutaan Ruotsissa niin sanotuksi kymmenen vuoden säännöksi, josta säädetään inkomstskattelagenin (IL) 3 luvun 19 ja 19 a §:ssä. Ruotsin solmimien verosopimusten perusteella sovellettava määräaika kuitenkin vaihtelee eli verosopimuksella määräaika on voitu rajoittaa lyhyemmäksi kuin kymmenen vuotta.

Kymmenen vuoden säännön nojalla Ruotsilla on oikeus verottaa rajoitetusti verovelvollisen saamia luovutusvoittoja, jos henkilö on ollut Ruotsissa asuva tai oleskellut pysyvästi Ruotsissa luovutusvuonna tai jonain luovutusta edeltävänä kymmenenä kalenterivuotena. Kymmenen vuoden säännön mukaisessa verotuksessa verotuksen realisoiva tapahtuma on siten omaisuuden luovutus. Kymmenen vuoden säännön nojalla veronalaisia omaisuuseriä ovat tietynlaiset osaomistusoikeudet sekä omistusosuudet ruotsalaisissa ja ulkomaisissa yhtiöissä. Kymmenen vuoden sääntö ei kuitenkaan sovellu osuuksiin sijoitusahastoissa ja

erikoissijoitusrahastoissa sekä osakesäästötillillä oleviin omaisuuseriin. Kymmenen vuoden sääntöä sovelletaan myös osakevaihdossa verottamatta jääneeseen luovutusvoittoon, jos verovelvollinen muuttaa Euroopan talousalueen ulkopuolelle kymmenen vuoden sisällä siitä, kun hän muutti Ruotsista pois.

Valtiovarainministeri Magdalena Anderssonin artikkelin¹⁹ mukaan kymmenen vuoden säännön soveltamiseen liittyy ongelmallisuuksia eikä se enää täytä tarkoitustaan. Tämän vuoksi kyseessä olevan säännöksen sisältöä on tarkoitus uudistaa Ruotsissa.

4.2.2 Ehdotettu sääntely

Yleistä

Ruotsissa on vuosina 2017–2018 esitetty ja käsitelty hyvin yksityiskohtaisesti luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveron säätämismahdollisuutta. Finansdepartementet käynnisti 8.12.2017 kuulemiskierroksen Skatteverketin 27.11.2017 päivätystä muistiosta "Exitbeskattning för fysiska personer"²⁰.

Mainitun Skatteverketin muistion taustalla on Skatteverketin vuonna 2007 tekemä esiselvitys osakkeiden myynnistä maastamuuton jälkeen. Esiselvityksessä todettiin, että suuri joukko henkilöitä muutti maasta luovuttaakseen sen jälkeen osakkeita ja osuuksia veropaasti tai kevyesti verotettuina. Ruotsissa ehdotetun veromallin tarpeellisuutta perusteltiin myös yhtäältä sillä, että tämän kaltainen verosyistä tapahtuva maastamuutto pyrki lisääntymään. Usein myöskään määränpäävaltiolla ei ole verotusoikeutta. Toisaalta veromallin tarpeellisuutta perusteltiin sillä, että yleiskuvan hankkiminen eri valtioiden kansallisista verolainsäädännöistä ja Ruotsin verosopimuksista näiden valtioiden kanssa tarjoaa lukuisia mahdollisuuksia välttää pääomatulojen verotusta Ruotsissa.

Skatteverketin muistiosta pyydettiin lausuntoja 48 eri taholta ja lausuntoaika päättyi 5.3.2018. Säännösten oli tarkoitus tulla voimaan vuoden 2020 alusta lukien. Valtiovarainministeri Magdalena Anderssonin artikkeli "Vi skrotar exitskatten" julkaistiin 25.3.2018 Dagens Industri -lehdessä. Artikkelissa, joka on julkaistu Regeringskanslietin sivuilla²¹, ilmoitettiin, että hallitus ei tule etenemään Skatteverketin ehdotuksen pohjalta. Täten Ruotsissa päätettiin olla säätämättä nyt puheena olevan kaltaista luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä.

19 Internetosoite: <https://www.regeringen.se/debattartiklar/2018/03/vi-skrotar-exitskatten/>.

20 Muistio on saatavissa internetosoitteessa: <https://www.regeringen.se/remisser/2017/12/remiss-av-skatteverkets-promemoria-exitbeskattning-for-fysiska-personer/>.

21 Internetosoite: <https://www.regeringen.se/debattartiklar/2018/03/vi-skrotar-exitskatten/>.

Yllä mainitussa artikkelissa kuvattiin lyhyesti ehdotuksesta luopumisen syitä. Artikkelin mukaan lausuntokierroksella oli tullut esiin näkökohtia, jotka osoittivat todellisia ongelmia ehdotuksen muotoilussa. Lisäksi artikkelissa esitettiin, että mahdollisuus toteuttaa sukupolvenvaihdoksia myymättä osia yrityksistä on tärkeää perheyriyksen selviytymiselle. Yrityksillä tulee myös olla mahdollisuus laajentua ulkomaille, eikä työntekijöiden muuttoa tällöin tule vaikeuttaa.

Skatteverketin muistiosta annettuja lausuntoja (yhteensä noin 50 kappaletta) ei ole selvityksen laatimisen yhteydessä käyty läpi tarkemmin. Lausuntojen perusteella vaikuttaisi kuitenkin siltä, että palaute olisi yleisesti ottaen ollut varsin kielteinen, ja että lausunnoissa olisi noussut esiin lukuisia sellaisia lisänäkökohtia, joita Skatteverketin muistiossa ei ole otettu joko lainkaan tai riittävällä tavalla huomioon.

Ehdotetun sääntelyn sisältö tiivistetysti

Skatteverketin muistiossa ehdotettiin, että kymmenen vuoden sääntö tulisi kumota ja korvata se maastamuuttoverolla (utflyttningsbeskattning), jolla realisoimattomia pääomavoittoja verotettaisiin maastamuuton yhteydessä. Lisäksi muistiossa ehdotettiin, että myös vastikkeettomia luovutuksia (benefika överlåtelse) joko rajoitetusti verovelvolliselle tai verosopimuksen mukaan toisessa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle verotettaisiin. Muistiossa esitettiin lakimuutoksia tehtäväksi yhteensä viiteen eri lakiin.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa verovelvollisuus olisi määräytynyt siten, että luonnollinen henkilö, joka on muuttanut ulkomaille ja josta on tullut rajoitetusti verovelvollinen tai jolla on verosopimuksen mukaan kotipaikka toisessa verosopimusvaltiossa (maastamuutto), on verovelvollinen pääomavoitosta, jonka katsotaan muodostuneen päivää ennen maastamuuttoa.

Ruotsissa ehdotetun mallin soveltamisala olisi ollut seuraava. Säännöksiä olisi yhtäältä sovellettu luonnollisiin henkilöihin, jotka olisivat olleet tuloverolain mukaan verovelvollisia tulosta enemmän kuin viitenä vuotena maastamuuttoa edeltävistä kymmenestä vuodesta. Toisaalta säännöksiä olisi sovellettu vain sellaisiin pääomavoittoihin, joiden määrä olisi ollut vähintään 100 000 kruunua.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa veropohja olisi ollut laaja. Veronalaisia omaisuuseriä olisivat olleet osakeomistukset/osakasoikeudet (delägarätter) ja saamisoikeudet, ruotsalaisen kommandiittiyhtiön (handelsbolag) osuudet, ulkomaisen osakasverotettavan (delägarbeskattad) oikeushenkilön osuudet sekä muu irtain omaisuus, joka ei olisi henkilökohtaisessa käytössä, sekä tällaisiin varoihin liittyvät velvoitteet. Sääntely olisi koskenut myös perintönä ja lahjana saatuja omaisuuseriä. Poikkeuksena laajasta veropohjasta olisivat olleet osakesäästötillillä (investeringssparkonto) olevat sekä elinkeinotoiminnan tulolajissa verotettavat varat ja velvoitteet.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa maastapoistumisverotus olisi toimitettu ja vero määrätty sinä verovuonna, jona maastamuutto olisi tapahtunut. Veron maksamiselle olisi myönnetty verovelvollisen pyynnöstä lykkäystä, jos luonnollinen henkilö olisi muuttanut ETA-alueella sijaitsevaan valtioon tai valtioon, jonka kanssa Ruotsilla olisi verosopimus, joka sisältäisi määräykset tietojenvaihdosta. Ensimmäisessä tilanteessa maksunlykkäyksen kestolle ei olisi asetettu nimenomaista aikarajaa. Jälkimmäisessä tilanteessa maksunlykkäykseen olisi voitu liittää ehto vakuuden asettamisesta. Lisäksi jälkimmäisessä tilanteessa maksunlykkäys olisi voitu myöntää enintään viideksi vuodeksi. Ehdotetun sääntelyn mukaan kaikkien maksunlykkäyksen saaneiden olisi vuosittain ilmoitettava erityisiä tietoja Skatteverketille sen arvoimiseksi, täyttyisivätkö lykkäyksen edellytykset edelleen vai tulisiko lykätty vero maksettavaksi joko kokonaan tai osittain.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa maksunlykkäys olisi päättynyt ja vero olisi tullut maksettavaksi, jos:

- Varallisuuserä tai velvoite, joista lykkäys johtuisi, olisi myyty tai velvoite lakannut, luovutettu vastikkeettomasti tai se olisi muutoin menettänyt kykynsä lisätä verovelvollisen veronmaksukykyä.
- Verovelvollinen tai tämän lähiomainen olisi välittömästi tai välillisesti määrännyt verotettavasta arvonnoususta ilman, että varallisuuserä olisi luovutettu tai velvoite lakannut.
- Verovelvollinen tai tämän lähiomainen olisi saanut lainan yhtiöltä, jonka osaksoikeuksiin lykätty vero liittyisi tai samaan konserniin kuuluvalta yritykseltä taikka yritykseltä, joka olisi saanut lainan ensiksi mainituilta yrityksiltä.
- Verovelvollinen kuolisi tai muuttaisi ETA-alueen ulkopuolelle, eikä uutta lykkäystä myönnettäisi.
- Verovelvollinen laiminlöisi velvoitteensa antaa vuosittain erityisiä tietoja Skatteverketille.
- Verovelvollinen sitä pyytäisi.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa lykätyle verolle ei olisi laskettu lainkaan viivästyskorkoa. Tämä sen vuoksi, että Skatteverketin muistion mukaan oli tulkinnanvaraista, salliiko EUT:n oikeuskäytäntö viivästyskoron laskemisen veron lykätyle maksuerille luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteydessä.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa sen jälkeen, kun maksunlykkäys olisi päättynyt, maksettavaksi tulevan veron määrää olisi oikaistu seuraavilla erillä:

- Arvon alentumisvähennys, jos omaisuuserien arvo olisi maastamuuton jälkeen alentunut. Arvon alentumisen vähentäminen edellyttäisi yhtäältä, että se olisi ollut lopullinen ja todellinen. Toisaalta arvon alentumisen vähentämisen edellyttäisi, että sitä ei olisi voitu ottaa huomioon sen valtion verotuksessa, johon verovelvollinen oli muuttanut.
- Ulkomailla suoritetun veron määrä (vähennettäisiin Ruotsissa maksettavaksi tulevasta veron määrästä).
- Omaisuuden luovutuksesta syntynyt mahdollinen luovutustappio.

Ruotsissa ehdotetussa mallissa olisi säädetty tilanteesta, jossa verovelvollinen palaisi Ruotsiin, tulisi yleisesti verovelvolliseksi sekä verosopimuksen mukaan Ruotsissa asuvaksi. Mainitussa tilanteessa jäljellä oleva lykätyn veron määrä olisi mitätöity eikä se siten olisi tullut maksettavaksi. Lisäksi mainitussa tilanteessa maastapoistumisveronalaisten omaisuuserien, joista lykkäys johtuisi, hankintamenot olisivat säilyneet ennallaan, jos verovelvollinen ei olisi luovuttanut kyseisiä omaisuuseriä. Tältä osin tilanne olisi vastannut sitä, kuin verovelvollinen ei olisi koskaan muuttanut pois Ruotsista. Muissa tapauksissa myöhemmissä luovutuksissa käytettävät hankintamenot olisivat muuttuneet.

Ruotsissa ehdotettu malli sisälsi myös välttämättömänä täydennyksenä pidetyn poikkeuksen luovutusvoittoverotuksessa noudatettavasta jatkuvuusperiaatteesta. Poikkeuksen mukaan, jos luonnollinen henkilö tai tämän kuolinpesä luovuttaisi vastikkeetta varoja rajoitustusti verovelvolliselle tai sellaiselle henkilölle, jonka verosopimuksen mukainen kotipaikka olisi toisessa valtiossa, luovutusta verotettaisiin tällöin muuna kuin vastikkeettomana luovutuksena, josta muodostuisi luovuttajalle (överlåtaren) pääomavoittoa tai pääomatappiota.

4.3 Norja

Norjassa on käytössä yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Sen nojalla verovelvollisuus aiheutuu, kun luonnollinen henkilö joko Norjan sisäisen lainsäädännön tai verosopimuksen mukaan muuttaa pois Norjasta. Verovelvollisuus aiheutuu myös silloin, kun verovelvollinen luovuttaa omaisuutta puolisolleen, jonka verotuksellinen asuinpaikka on ulkomailla. Maastapoistumisverovelvollisuus aiheutuu riippumatta siitä, kuinka pitkään luonnollinen henkilö on ollut verotuksellisesti Norjassa

asuva. Norjassa yleistä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä sovelletaan myös osakevaihdossa verottamatta jääneeseen luovutusvoittoon.

Veron perusteena on omaisuuden arvonnousu, joka olisi tapahtunut, jos verovelvollinen olisi luovuttanut omaisuuden maastamuuttoa edeltävänä päivänä. Norjan sääntelyssä verotus kohdistuu siten Norjassa asumisaikana tapahtuneeseen omaisuuden realisoitumattomaan arvonnousuun. Omaisuus katsotaan luovutetun sen todennäköisestä luovutushinnasta maastamuuttoa edeltävänä päivänä.

Norjan sääntelyssä veronalaisia omaisuuseriä ovat seuraavat:

- Osakkeet ja osakekirjat norjalaisissa sekä ulkomaisissa yrityksissä.
- Osuudet norjalaisissa ja ulkomaisissa säätiöissä/trusteissa.
- Yhtiömiesosuudet norjalaisissa ja ulkomaisissa kommandiittiyhtiöissä.
- Merkintäoikeudet, optiot sekä muut taloudelliset oikeudet liittyen osakkeisiin yms., sisältäen työnantajalta saadut optio-oikeudet.

Yllä luetellut omaisuuserät ovat veronalaisia riippumatta siitä, mikä on ollut omaisuuden omistusaika tai omistusosuus.

Verovelvollisuutta ei aiheudu, jos veronalaisen luovutusvoiton määrä (tappioiden vähentämisen jälkeen) ei ylitä 500 000 Norjan kruunua. Jos veronalaisen luovutusvoiton määrä ylittää 500 000 Norjan kruunua, verovelvollisuus aiheutuu tällöin koko luovutusvoiton määrästä.

Myöhemmät tappiot tai arvonalentumiset ovat vähennyskelpoisia, jos verovelvollinen muuttaa toiseen EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon. Myöhempien tappioiden ja arvonalentumisten vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on lisäksi se, että niitä ei ole otettu huomioon toisessa valtiossa. Verovelvollinen on oikeutettu vähennykseen vain siinä tilanteessa, että vähennettävä nettotappio ylittää 500 000 Norjan kruunua.

Norjan sääntelyssä maastapoistumisverotus toimitetaan ja vero määrätään sinä verovuonna, jona maastamuutto on tapahtunut. Tässä yhteydessä otetaan huomioon omaisuuden kohdistuvat piilevät tappiot ja vähennykset. Veron määrä kuitenkin vahvistetaan vasta siinä vaiheessa, kun omaisuus (esimerkiksi osakkeet) on tosiasiaa luovutettu. Tuolloin otetaan huomioon mahdollinen luovutustappio ja arvonalentumisvähennys siltä osin kuin edellä on esitetty. Lisäksi ulkomailla suoritetun veron määrä hyvitetään Norjassa maksettavaksi tulevan maastapoistumisveron määrästä.

Norjan sääntelyssä maastapoistumisverolle voi saada pyynnöstä lykkäystä siihen saakka, kunnes omaisuus luovutetaan. Maksunlykkäyksen saaminen ei edellytä vakuuden asettamista, jos luonnollinen henkilö muuttaa EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon, jonka kanssa Norjalla on verosopimus, joka sisältää määräykset tietojenvaihdosta ja avustamisesta verojen perinnässä. Käänteisessä tilanteessa (muu kuin EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio eikä ko. verosopimusmääräyksiä) sen sijaan edellytetään vakuuden asettamista.

Jos luonnollinen henkilö ei luovuta veronalaisia omaisuuseriä viiden vuoden kuluessa siitä, kun hän muutti Norjasta, maastapoistumisvero mitätöityy. Maastapoistumisvero mitätöityy myös siinä tapauksessa, että luonnollinen henkilö muuttaa takaisin Norjaan, ja hänestä tulee joko Norjan sisäisen lainsäädännön tai verosopimuksen mukaan Norjassa asuva, ennen kuin hän luovuttaa veronalaiset omaisuuserät.

Jos luonnollinen henkilö joutui maksamaan maastapoistumisveron muuttohetkellä, mutta hän ei kuitenkaan luovuttanut veronalaisia omaisuuseriä viiden vuoden kuluessa siitä, kun hän muutti Norjasta, luonnollinen henkilö voi tällöin vaatia veronpalautusta muuttohetkellä maksetusta maastapoistumisverosta.

Jos luonnollinen henkilö kuuluu Norjan sääntelyn soveltamisalaan, hän on velvollinen antamaan veroilmoitukset sekä muuttohetkellä että omaisuuden luovutushetkellä. Lisäksi luonnollisen henkilön tulee antaa vuosittainen veroilmoitus, jonka avulla pystytään valvomaan sitä, että veronalaisia omaisuuseriä ei ole luovutettu.

4.4 Tanska

Tanskassa on käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely. Verovelvollisuus aiheutuu, kun luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa pois Tanskasta tai kun luonnollista henkilöä pidetään verosopimuksen kaksoisasuja-säännön (tie breaker rule) nojalla toisessa sopimusvaltiossa asuvana. Tanskan sääntelyn erityispiirteenä on, että kunkin omaisuuserän maastapoistumisverotuksesta säädetään erikseen sitä koskevassa nimenomaisessa laissa. Esimerkiksi osakkeiden osalta maastapoistumisverotuksesta säädetään laissa osakkeiden luovutusvoittojen verotuksesta (Law on Taxation of Capital Gains on Shares).

Seuraavia periaatteita noudatetaan kuitenkin yhteisesti kaikkien veronalaisten omaisuuserien maastapoistumisverotuksessa:

- Luonnollinen henkilö voi pyynnöstä saada lykkäystä veron maksamiselle, jos kussakin laissa säädetyt edellytykset täyttyvät.
- Lykkäys päättyy ja vero tulee maksettavaksi, jos omaisuuserästä muodostuu tuloa, mukaan lukien esimerkiksi omaisuuden luovutuksesta syntynyt myyntitulo ja luovutusvoitto.
- Maksunlykkäyksestä huolimatta luonnollisen henkilön tulee kunakin verovuonna maksaa vähintään yksi seitsemäsosa (1/7) lykätyn veron määrästä.

Tanskan sääntelyssä veronalaisia omaisuuseriä ovat muun ohella osakkeet, kiinteä omaisuus (kuten kiinteistöt), osakeoptiot ja optio-oikeudet sekä merkintäoikeudet, tietyt velat ja velkasitoumukset, tietyt eläkevakuutuksiin tehdyt suoritukset sekä poistokelpoiset omaisuuserät. Tanskan sääntelyssä veropohja on siten laaja.

Tanskassa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus on *osakkeiden* osalta sisällöltään tiivistetysti seuraava. Maastapoistumisverotusta sovelletaan, jos luonnollinen henkilö on ollut Tanskassa verotuksellisesti asuva yhteensä vähintään seitsemän vuotta kymmenestä ennen maastamuuttoa tai verosopimuksen mukaisen asuinpaikan vaihtumista. Jos mainittu edellytys (7/10 vuotta) täyttyy, tällöin luonnollisen henkilön katsotaan luovuttaneen omistamansa osakkeet muuttohetkellä tai verosopimuksen mukaisen asuinpaikan vaihtumishetkellä niiden todennäköisestä luovutushinnasta. Sääntelyä sovelletaan riippumatta siitä, muuttaako luonnollinen henkilö Tanskasta pois pysyvästi vai väliaikaisesti.

Veronalaisia osakkeita ovat sekä tanskalaisten että ulkomaisten yritysten osakkeet. Maastapoistumisverotusta ei sovelleta, jos osakkeiden arvo on korkeintaan 100 000 Tanskan kruunua. Tietyt erityisosakkeet, kuten erikseen verovapaiksi säädetyt osakkeet tai osakkeet, joilla on negatiivinen hankintameno, ovat mainitusta kynnyksarvosta huolimatta kuitenkin maastapoistumisveronalaisia. Veron peruste on osakkeiden realisoitumaton arvonnousu. Tappiot ovat vähennyskelpoisia maastapoistumisveronalaisen luovutusvoiton määrään saakka.

Tanskan osakkeita koskevassa sääntelyssä maastapoistumisverovelvollisuus syntyy välittömästi muuttohetkellä tai verosopimuksen mukaisen asuinpaikan vaihtumishetkellä. Veron maksua voidaan kuitenkin lykätä, jos riittävät vakuudet asetetaan. Maksunlykkäys voidaan myöntää ilman vakuuksien asettamista, jos luonnollinen henkilö muuttaa valtioon tai hänen verosopimuksen mukaiseksi asuinpaikaksi tulee valtio, jossa noudatetaan neuvoston 16.3.2010 annettua direktiiviä (2010/24/EU) keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä. Maksunlykkäys voidaan myöntää ilman vakuuksia myös siinä tilanteessa, että luonnollinen henkilö muuttaa

valtioon tai hänen verosopimuksen mukaiseksi asuinpaikaksi tulee valtio, jossa sovelletaan Pohjoismaista verosopimusta.

Maksunlykkäys voidaan myöntää verovelvollisen pyynnöstä. Pyyntö tulee esittää tietyllä veroilmoituslomakkeella, jolla verovelvollinen erittelee kaikki osakeomistuksensa. Veroilmoituslomakkeelta ilmenevien tietojen perusteella verovelvolliselle luodaan erityinen tili, jolla seurataan osakeomistuksiin liittyvää lykättyä veroa ja sen maksamista. Ajallisesti pyyntö tulee esittää sinä vuonna, jona luonnollisen henkilön verovelvollisuusasema on yllä esitetysti muuttunut. Tämän lisäksi luonnollisen henkilön tulee antaa vuosittainen veroilmoitus.

Osakkeiden osalta maksunlykkäys päättyy ja vero tulee maksettavaksi, jos osakkeet ovat luovutettu, osakkeille on maksettu osinkoa tai verovelvollinen on kuollut.

Tanskan osakkeita koskevassa sääntelyssä muuttohetkellä tai verosopimuksen mukaisen asuinpaikan vaihtumishetkellä laskettua veroa käsitellään maastapoistumisveron lopullisena määränä. Maksettavaksi tulevan maastapoistumisveron määrää kuitenkin oikaisutaan, kun osakkeet tosiasiaa luovutetaan. Tällöin maksettavaksi tulevan veron määrässä otetaan huomioon mahdollinen luovutusvoitto tai -tappio. Oikaisueränä otetaan lisäksi huomioon ulkomailla suoritetun veron määrä, joka hyvitetään Tanskassa maksettavaksi tulevan maastapoistumisveron määrästä.

4.5 Yhdistynyt kuningaskunta

Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei ole käytössä yleistä tai erityistä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Yhdistyneessä kuningaskunnassa on kuitenkin käytössä sääntelyä, joka laajentaa verovelvollisuutta maastamuuttolanteissa. Tällä sääntelyllä pyritään puuttumaan tilanteeseen, jossa luonnollinen henkilö muuttaa ulkomaille luovuttaakseen siellä omaisuutta ja välttääkseen tällä tavoin luovutusvoitosta Yhdistyneessä Kuningaskunnassa kannettavan pääomatuloveron.

Luonnollinen henkilö on maastamuuttovuodelta toimitettavassa verotuksessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollinen kaikista omaisuuden luovutuksista, mukaan lukien kyseisenä verovuonna maastamuuton jälkeen tapahtuneet luovutukset.

Kun luonnollinen henkilö muuttaa maasta eikä hänen asuinpaikka ole enää Yhdistyneessä Kuningaskunnassa, maastamuuttoa seuraavina verovuosina syntyneistä omaisuuden luovutusvoitoista ei yleensä kanneta pääomatuloveroa Yhdistyneessä Kuningaskunnassa. Poikkeuksena tästä on tilanne, jossa omaisuus on luovutettu viiden vuoden tai lyhyemmän

ajan sisällä maastamuutosta ja jossa omaisuus oli hankittu ennen maastamuuttoa. Viimeksi mainitussa tilanteessa omaisuuden luovutusvoitto on veronalaista tuloa Yhdistyneessä Kuningaskunnassa. Vero kuitenkin peritään vasta ja vain siinä tilanteessa, kun luonnollinen henkilö muuttaa takaisin Yhdistyneeseen Kuningaskuntaan. Yllä mainittu poikkeus koskee luonnollisia henkilöitä, joiden asuinpaikka on ollut Yhdistyneessä Kuningaskunnassa vähintään neljä vuotta maastamuuttoa edeltävistä seitsemästä vuodesta.

Yllä mainitussa poikkeustilanteessa ulkomailla suoritetun veron määrä hyvitetään Yhdistyneessä kuningaskunnassa samasta tulosta maksettavaksi tulevan veron määrästä, jos luovutetut omaisuuserät fyysisesti sijaitsivat toisessa valtiossa. Jos luovutetut varat sen sijaan sijaitsivat joko Yhdistyneessä Kuningaskunnassa tai kolmannessa valtiossa, ulkomaista veroa ei hyvitetä.

Veronalaista tuloa on myös omaisuuden luovutusvoitto, jonka luonnollinen henkilö, jonka asuinpaikka ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa, saa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteistön tai siellä sijaitsevaan kiinteistöön liittyvän sijoituksen luovuttamisesta.

4.6 Irlanti

Irlannissa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Tämän vuoksi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta ei yleensä aiheudu, jos luonnollinen henkilö muuttaa pysyvästi pois Irlannista. Irlannissa on kuitenkin olemassa sääntelyä, joka tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaa väliaikaisesti pois Irlannista.

Irlannin sääntelyn mukaan, kun väliaikaisesti muualla kuin Irlannissa verotuksellisesti asuva luonnollinen henkilö luovuttaa kaikki tai osan merkittävästä omistussuudesta, jonka hän omisti ennen Irlannista muuttoa, häntä kohdellaan siten kuin hän olisi myynyt omistussuutensa sen markkina-arvosta muuttovuoden viimeisenä päivänä. Väliaikaisesti muualla kuin Irlannissa verotuksellisesti asuvana pidetään henkilöä, joka muuttaa pois Irlannista, mutta josta tulee uudelleen Irlannissa asuva muuttovuotta seuraavien viiden vuoden aikana. Omistussuutta pidetään merkittävänä, jos sen arvo on suurempi kuin 500 000 euroa tai se vastaa vähintään 5 prosenttia yrityksen kokonaisarvosta.

Jos yllä mainittu sääntely soveltuu, maksettavaksi tulevan veron määrässä otetaan huomioon mahdollinen arvonalentuminen, joka on tapahtunut maastamuuttovuoden viimeisen päivän ja omistussuuden tosiasiallisen luovutuspäivän välisenä aikana.

4.7 Alankomaat

Alankomaissa on käytössä yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Sitä sovelletaan luonnolliseen henkilöön, joka muuttaa pois Alankomaista ja joka omistaa merkittävän omistusosuuden yrityksestä, jonka kotipaikka on Alankomaissa. Sääntelyn mukaan luonnollisen henkilön katsotaan muuttohetkellä luovuttavan omistamansa yrityksen osakkeet niiden todennäköisestä luovutushinnasta. Veron peruste on omaisuuden realisoitumaton arvonnousu, joka muodostuu todennäköisen luovutushinnan ja alkuperäisen hankintamenon erotuksesta.

Omistusosuus on merkittävä, jos luonnollinen henkilö joko itse tai yhdessä puolisonsa kanssa omistaa vähintään 5 prosenttia yrityksen osakekannasta. Omistusosuutta laskettaessa otetaan huomioon sekä välitön että välillinen omistus.

EUT:n asiassa N antaman tuomion vuoksi Alankomaiden luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä on muutettu siten, että veroa ei peritä välittömästi maastamuuttohetkellä. Maastamuuttohetkellä Alankomaissa luonnolliselle henkilölle annetaan alustava verotuspäätös (preservative tax assessment), joka turvaa Alankomaiden verotusoikeutta. Alustava verotuspäätös turvaa myös luonnollisen henkilön oikeutta, jotta hän ei joudu maksamaan veroa välittömästi maastamuuttohetkellä ilman, että hän olisi luovuttanut veron perusteena olevan osakeomistuksen.

Luonnollinen henkilö, joka muuttaa pois Alankomaista, voi hakea maksunlykkäystä muuttohetkellä määrätyn veron maksamiselle. Veron lykätuille maksuerille ei lasketa viivästyskorkoa. Maksunlykkäyksen saaminen edellyttää lähtökohtaisesti riittävän vakuuden asettamista. Vakuuden asettamista ei kuitenkaan edellytetä, jos luonnollinen henkilö muuttaa EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon.

Maksunlykkäys päättyy ja muuttohetkellä määrätty vero tulee välittömästi maksettavaksi, jos yritys jakaa varoja tai jos luonnollinen henkilö luovuttaa omistamansa yrityksen osakkeet. Verovelvollisuus aiheutuu näissä tilanteissa riippumatta siitä, kuinka pitkän ajan jälkeen maastamuutosta varoja jaetaan tai osakkeet luovutetaan. Maastapoistumisverovelvollisuus on siten ikuinen.

EUT:n asiassa de Lasteyrie antaman tuomion vuoksi Alankomaiden luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä on muutettu siten, että muuttohetken jälkeinen omaisuuden arvonalentuminen otetaan huomioon veron määrää pienentävänä eränä.

Yllä mainittuja säännöksiä sovelletaan Alankomaissa lisäksi muihin omaisuuseriin kuin osakkeisiin. Veronalaisia omaisuuseriä ovat esimerkiksi elinkorko ja eläkevakuutukseen

tehdyt maksut. Viimeksi mainittujen osalta maksunlykkäys päättyy ja muuttohetkellä määrätty vero tulee välittömästi maksettavaksi, kun luonnollinen henkilö nostaa tai lunastaa elinkorkoa tai eläkevakuutuksen tai kun hän saa sen perusteella kertakorvauksen.

4.8 Belgia

Belgiassa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Tämän vuoksi veroseuraamuksia ei yleensä aiheudu, kun luonnollinen henkilö muuttaa pysyvästi pois Belgiasta. Belgiassa on kuitenkin sääntelyä, joka tulee sovellettavaksi tietynlaisten eläkevakuutusten kohdalla maastamuuttotilanteissa. Kyseisen sääntelyn mukaan, jos luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa Belgiasta muuhun kuin ETA-alueella sijaitsevaan valtioon ennen sitä hetkeä, jona eläkevakuutukseen perustuvat suoritukset maksetaan hänelle, luonnollista henkilöä verotetaan tällöin Belgiassa siten kuin suoritukset olisi maksettu hänelle muuttohetkeä edeltävänä päivänä. Mainittua sääntelyä ei kuitenkaan sovelleta, jos luonnollinen henkilö esittää asuinpaikkatodistuksen, josta ilmenee, että hän asuu valtiossa, jonka kanssa Belgia on sopinut verosopimuksen, jonka nojalla kyseisen suorituksen verotusoikeus on asuinvaltiolla.

4.9 Saksa

4.9.1 Yleistä

Saksassa ei ole käytössä sääntelyä, jota nimenomaisesti kutsuttaisiin luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseksi. Saksassa on kuitenkin sääntelyä, joka rinnastuu sisällöltään läheisesti luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen. Mainittua sääntelyä on luonnollisten henkilöiden laajennettu rajoitettu verovelvollisuus (extended limited tax liability). Lisäksi Saksassa on käytössä rajoitettu verovelvollisuus (limited tax liability), joka laajentaa verovelvollisuutta tietyissä maastamuuttotilanteissa.

4.9.2 Laajennettu rajoitettu verovelvollisuus

Kun luonnollinen henkilö muuttaa pysyvästi pois Saksasta, hänen katsotaan muuttohetkellä luovuttaneen omistamansa osakkeet. Kuvitteellinen luovutusvoitto lasketaan muuttohetken mukaisen osakkeiden todennäköisen luovutushinnan ja osakkeiden alkuperäisen hankintamenon erotuksesta. Verotus kohdistuu siten luonnollisen henkilön Saksassa asumisaikana kertyneeseen osakkeiden realisoitumattomaan arvonnousuun. Luovutusvoitto on 60 prosenttisesti veronalaista tuloa. Tätä veromallia kutsutaan Saksassa laajennetuksi rajoitetuksi verovelvollisuudeksi.

Laajennettu rajoitettu verovelvollisuus soveltuu, jos:

- Luonnollinen henkilö on Saksan kansalainen.
- Luonnollinen henkilö on ollut Saksassa yleisesti verovelvollinen vähintään 10 vuotta.
- Luonnollisen henkilön yleinen verovelvollisuus Saksassa päättyy sen vuoksi, että hän muuttaa asuinpaikkansa tai kotipaikkansa pois Saksasta.
- Luonnollinen henkilö omistaa osakkeita saksalaisessa tai ulkomaisessa yrityksessä sillä hetkellä, kun yleinen verovelvollisuus päättyy. Osakeomistuksena otetaan huomioon myös osakkeet, joita luonnollinen henkilö ei enää omista yleisen verovelvollisuuden päättymishetkellä, mutta jotka hän on omistanut sitä edeltävien viiden vuoden aikana.
- Yllä mainittu osakeomistus on suuruudeltaan merkittävä (enemmän kuin 1 prosentti yrityksen osakekannasta). Tältä osin otetaan huomioon sekä välitön että välillinen omistus.

Laajennetusta rajoitetusta verovelvollisuudesta johtuvan veron maksua voidaan pyynnöstä lykätä enintään viisi vuotta, jos riittävät vakuudet asetetaan tai jos vero maksetaan osamaksuina. Maksunlykkäys päättyy, kun osakkeet luovutetaan tai jos luonnollinen henkilö muuttaa kolmanteen valtioon. Myös vuosittaisen veroilmoituksen antamisvelvollisuuden laiminlyönti aiheuttaa maksunlykkäyksen päättymisen. Jos luonnollinen henkilö muuttaa EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon, jossa sovelletaan neuvoston 15.2.2011 antamaa direktiiviä (2011/16/EU) hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla, maksunlykkäys myönnetään viran puolesta automaattisesti. Veron lykätuille maksuerille ei lasketa viivästyskorkoa.

Jos luonnollinen henkilö aikoo muuttaa takaisin Saksaan viiden vuoden aikana muuttohetkestä, hänelle voidaan tällöin antaa ehdollinen verotuspäätös (provisional assessment), jolla veron maksua lykätään vakuutta vastaan. Verovelvollisuus ja muuttohetkellä määrätty vero mitätöityy jälkikäteisesti, jos luonnollisesta henkilöstä tulee Saksassa jälleen yleisesti verovelvollinen viiden vuoden kuluessa muuttohetkestä. Määräaikaa Saksaan takaisinmuutolle voidaan pyynnöstä pidentää enintään 10 vuoteen. Tämä edellyttää sitä, että luonnollinen henkilö esittää työstä johtuvia perusteita pidennetylle määräajalle ja että hänellä on edelleen tarkoitus muuttaa takaisin Saksaan.

4.9.3 Rajoitettu verovelvollisuus

Rajoitettu verovelvollisuus tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö, joka oli ennen muuttohetkeä yleisesti verovelvollinen, muuttaa pysyvästi pois Saksasta alhaisen verotuksen valtioon ja luonnollinen henkilö maastamuutosta huolimatta säilyttää merkittävät taloudelliset intressit Saksassa. Rajoitettu verovelvollisuus soveltuu siitä huolimatta, onko luonnollisen henkilön omistusosuus yrityksessä suuruudeltaan merkittävä (enemmän kuin 1 prosentti osakekannasta) vai ei. Rajoitetun verovelvollisuuden veromallilla pyritään estämään verovelvollisia muuttamasta alhaisen verotuksen valtioihin pelkäämään verotuksellisista syistä. Rajoitetun verovelvollisuuden johdosta tietyt omaisuuserät säilyvät Saksassa veronalaisina 10 vuotta muuttohetken jälkeen.

Rajoitettu verovelvollisuus soveltuu, jos:

- Luonnollinen henkilö on Saksan kansalainen.
- Luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa tai kotipaikkansa pois Saksasta.
- Luonnollinen henkilö on ollut Saksassa yleisesti verovelvollinen vähintään viitenä vuotena muuttohetkeä edeltävistä kymmenestä vuodesta.
- Maastamuutosta huolimatta luonnollinen henkilö säilyttää merkittävät taloudelliset intressit Saksassa.
- Maastamuutto tapahtuu alhaisen verotuksen valtioon.

Luonnollisen henkilön katsotaan säilyttävän merkittävät taloudelliset intressit Saksassa, jos hän saa Saksasta tuloja, jotka ylittävät 30 prosenttia hänen maailmanlaajuisista tuloista tai jos tulojen määrä on vähintään 62 000 euroa. Merkittävät taloudelliset intressit katsotaan säilyvän Saksassa myös, jos kyseessä olevat varat muodostavat yli 30 prosenttia luonnollisen henkilön kokonaisvarallisuudesta tai jos varojen arvo ylittää 154 000 euroa. Mainittujen kynnysarvojen täyttymistä arvioidaan vuosikohtaisesti.

Alhaisen verotuksen valtiona pidetään maata, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso on yksi kolmasosa vähemmän kuin Saksassa tilanteessa, jossa luonnollisen henkilön vuositulot Saksassa olisivat 77 000 euroa. Alhaisen verotuksen valtiona pidetään myös maata, jossa luonnolliselle henkilölle myönnetään veroetuja, jotka merkittävästi pienentävät hänen verorasitusta verrattuna muihin verovelvollisiin kyseisessä valtiossa.

4.10 Puola

Puolassa on vuoden 2019 alusta tullut voimaan yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Se liittyy samaan sääntelykokonaisuuteen, jolla Puolassa otetaan käyttöön myös veron kiertämisen estämistä koskevassa direktiivissä säädetyt yritysten maastapoistumisverotusta koskevat säännökset. Puolassa luonnollisten henkilöiden osalta käyttöön otetut säännökset rinnastuvat sisällöltään läheisesti mainitun direktiivin yritysten maastapoistumisverotusta koskevaan sääntelyyn.

Puolan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös soveltuu seuraavissa kahdessa tilanteessa:

- Luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa pois Puolasta.
- Luonnollinen henkilö siirtää ulkomaille varoja, joiden käypä arvo siirtohetkellä ylittää neljä miljoonaa Puolan zlotya.

Lisäksi, jotta sääntely soveltuu, myös seuraavan edellytyksen tulee täyttyä:

- Luonnollisen henkilön asuinpaikka on ollut Puolassa vähintään viisi vuotta siirtohetkeä edeltävää päivää laskettavista kymmenestä vuodesta.

Yllä mainittu soveltamisedellytys, jossa luonnollinen henkilö siirtää varoja ulkomaille, tulee sovellettavaksi yksityisten elinkeinonharjoittajien kohdalla. Lisäksi sitä sovelletaan vastikkeettomiin luovutuksiin, kuten lahjoihin ja lahjoituksiin. Muiden luonnollisten henkilöiden kuin yksityisten elinkeinonharjoittajien kohdalla tulee sen sijaan sovellettavaksi yllä mainittu soveltamisedellytys, joka edellyttää, että luonnollinen henkilö on siirtänyt asuinpaikkansa pois Puolasta. Viimeksi mainitun soveltamisedellytyksen osalta on Puolan PwC:n artikkelin²² mukaan huomionarvoista, että verovelvollisuus aiheutuu tällöin riippumatta siitä, mikä luonnollisen henkilön omistaman omaisuuden arvo on. Täten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverovelvollisuus aiheutuu aina, kun luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa pois Puolasta ja hänen asuinpaikka on ollut Puolassa vähintään viisi vuotta siirtohetkeä edeltävää päivää laskettavista kymmenestä vuodesta.

22 Puolan PwC:n artikkeli "On 14th November 2018 the President of Poland signed a bill amending the Polish Personal Income Tax Act."; internetosoite: <https://www.pwc.pl/en/articles/tax-news/2018/2018-11-26-exit-tax-in-pit.html>.

Puolan sääntelyn mukaan, jos luonnollinen henkilö siirtää ulkomaille varoja, joiden käypä arvo ylittää neljä miljoonaa Puolan zlotya, vero tulee tällöin maksaa seitsemän päivän kuluessa siirtohetkestä lukien. Puolan PwC:n artikkelin²³ mukaan viimeksi sanottu pätee todennäköisesti myös tilanteeseen, jossa verovelvollisuus on aiheutunut siitä, että luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa pois Puolasta. Luonnolliselle henkilölle voidaan kuitenkin pyynnöstä myöntää maksunlykkäys, jossa veron määrä voidaan maksaa enintään viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä.

Luonnollinen henkilö voi hakea veronpalautusta, jos hän siirtää joko asuinpaikkansa tai aiemmin verotuksen kohteena olleet varat takaisin Puolaan siirtohetkeä seuraavien viiden vuoden aikana.

Riippuen siitä, kummasta lain soveltamistilanteesta on kyse, Puolassa veron peruste on joko asuinpaikan siirtohetkellä omistetun omaisuuden realisoitumaton arvonnousu tai ulkomaille siirrettyjen varojen realisoitumaton arvonnousu. Veron peruste lasketaan asuinpaikan/varojen siirtohetken mukaisen omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden verotusarvon erotuksesta. Veroprosentti, jonka mukaan vero määrätään, on yleensä 19 prosenttia. Veroprosentti on kuitenkin kolme prosenttia tilanteessa, jossa omaisuuden verotusarvo ei ole tiedossa. Jos luovutusvoitto lasketaan kolmen prosentin verokannan mukaan, tällöin muita omaisuuden hankintaan tai luovutukseen liittyviä menoja ei voida vähentää. Mainittu kolmen prosentin verokanta muistuttaa siten Suomessa käytössä olevaa 20 tai 40 prosentin hankintameno-olettamaa (TVL 46 §:n 1 momentti).

Puolan sääntelyssä veronalaisia omaisuuseriä ovat:

- Oikeudet ja velvoitteet kommandiittiyhtiöissä.
- Omistusosuudet yrityksissä.
- Osakkeet ja muut arvopaperit.
- Johdannaiset ja todistukset sekä saamisoikeudet (certificates).

Veronalaisia omaisuuseriä ovat paitsi Puolassa asumisaikana hankitut omaisuuserät myös omaisuuserät, jotka ovat hankittu ennen kuin luonnollinen henkilö on muuttanut Puolaan.

23 Puolan PwC:n artikkeli "On 14th November 2018 the President of Poland signed a bill amending the Polish Personal Income Tax Act."; internetosoite: <https://www.pwc.pl/en/articles/tax-news/2018/2018-11-26-exit-tax-in-pit.html>.

4.11 Itävalta

Itävallassa on käytössä yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Sitä sovelletaan tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa pysyvästi pois Itävallasta. Veronalaisia omaisuuseriä ovat esimerkiksi yritysten osakkeet ja joukkovelkakirjat. Yksityisille elinkeinonharjoittajille ja muille luonnollisille henkilöille on olemassa erilliset säännöksensä maastamuuttotilanteissa.

Kun luonnollinen henkilö muuttaa pysyvästi pois Itävallasta EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon, hän voi pyytää, että muuttohetkellä määrättyä veroa ei maksuunpantaisi vaan sen maksamista lykättäisiin siihen hetkeen saakka, kunnes omaisuus tosiasiaa luovutetaan. Jos luonnollinen henkilö sen sijaan muuttaa kolmanteen valtioon (ei EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio), vero tulee tällöin muuttohetkellä välittömästi maksettavaksi. Veron peruste on omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden alkuperäisen hankintamenon erotus.

Maastapoistumisverovelvollisuus aiheutuu myös, kun yksityinen elinkeinonharjoittaja siirtää varoja Itävallasta ulkomaille. Tässä tapauksessa veron voi pyynnöstä maksaa vuosittaisissa maksuerissä, jos varat siirretään EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon. Vaihtuvien vastaavien, kuten vaihto-omaisuuden ja saamisten, osalta määrätyn veron voi maksaa kahdessa yhtä suuressa vuotuisessa erässä. Käyttöomaisuuden osalta määrätty vero voidaan jakaa maksettavaksi enintään seitsemälle vuosittaiselle maksuerälle. Yksityisen elinkeinonharjoittajan tulee kuitenkin maksaa vero välittömästi varojen siirtohetkellä, jos siirto tapahtuu kolmanteen valtioon (ei EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio) tai jos hän ei pyydä lykkäystä veron maksamiselle.

4.12 Sveitsi

Sveitsissä ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Täten veroseuraamuksia ei pääsääntöisesti aiheudu, kun luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa Sveitsistä toiseen valtioon. Ainoat poikkeukset liittyvät tilanteisiin, joissa luonnollisella henkilöllä on maastamuutosta huolimatta yhtiömiesosuus sveitsiläisessä kommandiittiyhtiössä tai omistusosuus Sveitsissä sijaitsevassa kiinteistössä. Sveitsi verottaa luonnollista henkilöä mainituista omaisuuseristä saaduista tuloista riippumatta siitä, mikä hänen verotusasemansa on Sveitsissä.

4.13 Ranska

Ranskassa on käytössä yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Se tulee sovellettavaksi, kun luonnollinen muuttaa verotuksellisen asuinpaikkansa pysyvästi pois Ranskasta. Veron peruste on omaisuuden realisoitumaton arvonnousu muuttohetkeä edeltävänä päivänä. Sovellettava verokanta on 12,8 prosenttia, jos luonnollinen henkilö ei valitse sovellettavaksi progressiivista verokantaa.

Säännöksen soveltamisedellytyksenä on, että:

- Luonnollisen henkilön asuinpaikka on ollut Ranskassa vähintään kuutena vuotena muuttohetkeä edeltävistä kymmenestä vuodesta.
- Luonnollisella henkilöllä on muuttohetkellä merkittävä osakeomistus. Osakeomistus on merkittävä, jos se oikeuttaa saamaan vähintään 50 prosenttia yrityksen voittovaroista tai jos osakeomistuksen arvo ylittää 800 000 euroa.

Veronalaisia omaisuuseriä ovat arvopaperit, osakkeet sekä osuudet, jotka luonnollinen henkilö yhdessä perheenjäsentensä kanssa omistaa joko välittömästi tai välillisesti muuttohetkellä.

Veron maksamiselle myönnetään automaattisesti lykkäystä ilman edellytystä vakuuksien asettamisesta, jos:

- Luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon.
- Luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa muuhun kuin edellä mainittuun valtioon, jonka kanssa Ranska on solminut keskinäistä hallinnollista yhteistyötä koskevan sopimuksen, jolla tähdätään veron kiertämisen ja verojen välttelyn estämiseen, sekä sopimuksen, joka mahdollistaa keskinäisen yhteistyön verojen keräämisessä.

Jos luonnollisen henkilön uusi asuinvaltio ei täytä yllä mainittuja edellytyksiä, luonnollinen henkilö voi tästä huolimatta kuitenkin pyynnöstä saada maksunlykkäyksen, jos hän täyttää tässä tapauksessa maksunlykkäyksen saamiselle asetetut tietyt lisäedellytykset. Viimeksi mainittuja ovat esimerkiksi veroasioista vastaavan asianhoitajan nimittäminen sekä riittävän vakuuden asettaminen. Maksunlykkäystä tulee pyytää 90 päivää ennen muuttohetkeä.

Kaikissa tapauksissa veron maksunlykkäys päättyy, kun luonnollinen henkilö tosiasiasa luovuttaa veron perusteena olevan omaisuuden. Yrityksen purkautuminen tai konkurssi katsotaan omaisuuden luovutukseksi. Maksunlykkäys voi päättyä myös siinä tapauksessa, että luonnollinen henkilö muuttaa edelleen kolmanteen valtioon, joka ei täytä automaattisen maksunlykkäyksen saamisen edellytyksiä, eikä luonnollinen henkilö tässä yhteydessä pyydä uutta maksunlykkäystä 90 päivää ennen muuttohetkeä.

Muuttohetkellä määrätty vero mitätöityy (tai, jos se on maksettu, vero palautetaan) seuraavissa tapauksissa:

- Jos luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa takaisin Ranskaan ja jos hän tuolloin edelleen omistaa veron perusteena olleen omaisuuden.
- Jos omaisuus on luovutettu edelleen lahjoituksena. Jos luonnollinen henkilö on siirtänyt asuinpaikkansa ETA-alueen ulkopuolelle tai Liechtensteiniin, hänen tulee tällöin esittää selvitys siitä, että lahjoitus ei ole tosiasiasa tapahtunut verotuksellisista syistä.
- Jos luonnollinen henkilö on kuollut.
- Jos veron perusteena ollut omaisuus, jonka arvo ei ole muuttohetkellä ylittänyt 2 570 000 euroa, ei ole luovutettu kahden vuoden jälkeen muuttohetkestä.
- Jos veron perusteena ollut omaisuus, jonka arvo on muuttohetkellä ylittänyt 2 570 000 euroa, ei ole luovutettu viiden vuoden jälkeen muuttohetkestä.

Muuttohetkellä mahdollisesti maksettu vero hyvitetään siitä pääomatuloverosta, joka tulee maksettavaksi, kun luonnollinen henkilö tosiasiasa luovuttaa veron perusteena olevan omaisuuden.

Luonnollisella henkilöllä on veroilmoituksen antamisvelvollisuus sekä muuttohetkellä että vuosittain sen jälkeen, kun hän on siirtänyt asuinpaikkansa pois Ranskasta. Veroilmoitus tulee antaa myös siinä tilanteessa, että luonnollinen henkilö muuttaa edelleen kolmanteen valtioon.

4.14 Italia

Italiassa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Italia verottaa rajoitetusti verovelvollista luonnollista henkilöä ainoastaan tuloista, jonka lähde on Italiassa. Tällainen tulo on esimerkiksi Italiassa sijaitsevasta kiinteistöstä saatu tulo.

4.15 Espanja

Espanjassa on käytössä yleinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös. Sitä sovelletaan kaikissa tilanteissa, joissa luonnollinen henkilö siirtää verotuksellisen asuinpaikkansa Espanjasta ulkomaille. Veron peruste on omaisuuden realisoitumaton arvonnousu, joka lasketaan omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden alkuperäisen hankintamenon erotuksesta. Mahdollinen luovutusvoitto tulee ilmoittaa siltä vuodelta annettavalla veroilmoituksella, jolloin luonnollisen henkilön asuinpaikka oli viimeisen kerran Espanjassa.

Veronalaisia omaisuuseriä ovat muuttohetken mukaiset osakeomistukset ja osuudet yrityksissä, yhteissijoituksissa (collective investment institution, kuten UCITS ja SICAV), säätiöissä ja trusteissa, joukkovelkakirjoissa sekä niihin verrattavissa sijoituksissa riippumatta niiden fyysisestä sijainnista. Myös yksityiseen eläkevakuutukseen maksetut suoritukset katsotaan veronalaisiksi omaisuuseriksi.

Säännöksen soveltamisedellytyksenä on, että luonnollisen henkilön asuinpaikka on ollut Espanjassa vähintään 10 vuotena muuttohetkeä edeltävistä 15 vuodesta. Lisäksi säännöksen soveltamisedellytyksenä on, että jompikumpi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- Luonnollisen henkilön omistamien osakkeiden yhteenlaskettu käypä arvo muuttohetkellä ylittää neljä miljoonaa euroa.
- Luonnollinen henkilö omistaa yrityksen osakekannasta/sijoituskohteesta yli 25 prosenttia ja tuon omistuksen käypä arvo on enemmän kuin miljoona euroa.

Veron määrä on lähtökohtaisesti maksettava välittömästi muuttohetkellä. Veron maksamiselle on kuitenkin mahdollista saada pyynnöstä lykkäystä seuraavissa kahdessa tilanteessa:

- Kun luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa määräaikaisen työskentelyn vuoksi valtioon, joka ei ole niin sanottu mustan listan valtio.

- Kun luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa EU-jäsenvaltioon tai ETA-alueella sijaitsevaan valtioon, joka on sitoutunut tehokkaaseen keskinäiseen tietojenvaihtoon.

Maksunlykkäys päättyy ja vero erääntyy maksettavaksi seuraavissa kolmessa tilanteessa:

- Jos luonnollinen henkilö on tosiasiallisesti luovuttanut veron perusteena olevan omaisuuden 10 vuoden aikana siitä, kun hän antoi viimeisen veroilmoituksen Espanjassa.
- Jos luonnollinen henkilö on yllä mainitun 10 vuoden aikana siirtänyt asuinpaikkansa edelleen kolmanteen valtioon, joka ei ole EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio.
- Jos luonnollinen henkilö yllä mainitun 10 vuoden aikana laiminlyö veroilmoituksen antamisvelvollisuutensa.

Jos luonnollinen 10 vuoden aikana siitä, kun hän antoi viimeisen veroilmoituksen Espanjassa, muuttaa asuinpaikkansa takaisin Espanjaan, tällöin veron määrä, mukaan lukien sille lasketut korot, mitätöityvät. Tilanteessa, jossa veron määrä on jo maksettu ennen kuin luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa mainitun 10 vuoden aikana takaisin Espanjaan, luonnollinen henkilö voi tällöin olla oikeutettu saamaan veronpalautusta. Vero ja sille lasketut korot mitätöityvät kaikissa tapauksissa, jos luonnollinen ei ole luovuttanut veron perusteena olevaa omaisuutta edellä mainitun 10 vuoden aikana.

4.16 Portugali

Portugalissa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Portugali verottaa rajoitetusti verovelvollista luonnollista henkilöä ainoastaan tulosta, jonka lähde on Portugalissa. Tällainen tulo on esimerkiksi Portugalissa sijaitsevasta kiinteistöstä saatu tulo.

4.17 Yhdysvallat

Yhdysvalloissa on käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös (IRC 877 ja 877A). Se tulee sovellettavaksi, kun luonnollinen henkilö on luopunut kansalaisuudestaan tai kun luonnollinen henkilö on siirtänyt asuinpaikkansa pois Yhdysvalloista.

Maastamuuttoon, joka on tapahtunut 17.5.2008 jälkeen, sovelletaan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä, jos:

- Luonnollisen henkilön muuttohetkeä edeltäviltä viideltä vuodelta laskettu keskimääräinen vuosittain maksettavaksi tuleva tuloveron nettomäärä on yli 124 000 dollaria.
- Luonnollisen henkilön nettovarallisuuden arvo muuttohetkellä on 2 miljoonaa dollaria tai enemmän.
- Luonnollinen henkilö ei pysty osoittamaan, että hän on täyttänyt kaikki veronmaksamiseen liittyvät velvoitteet muuttohetkeä edeltävien viiden vuoden aikana.

Yhdysvaltojen sääntelyn mukaan luonnollisen katsotaan luovuttaneen kaikki omaisuuseränsä niiden todennäköisestä luovutushinnasta muuttohetkeä edeltävänä päivänä (mark-to-market regime). Kun veron määrää lasketaan, automaattisena vähennyksenä otetaan huomioon 600 000 dollarin suuruinen erä. Vero määrätään luovutusvoiton nettomäärän perusteella.

Veron maksamiselle on mahdollista saada pyynnöstä lykkäystä. Maksunlykkäys edellyttää riittävän vakuuden asettamista. Veron lykäytyille maksuerille lasketaan viivästyskorkoa.

4.18 Yhteenveto

Edellä esitetyn kansainvälisen oikeusvertailun perusteella voidaan tehdä seuraavat päätelmät. Sveitsissä, Italiassa ja Portugalissa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä eikä sääntelyä, joka laajentaisi verovelvollisuutta tietyksi ajaksi tai tiettyihin omaisuuseriin maastamuuton jälkeen.

Ruotsissa, Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Irlannissa ja Belgiassa ei ole käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä, mutta niissä on käytössä sääntelyä, joka laajentaa verovelvollisuutta tietyksi ajaksi maastamuuton jälkeen. Ruotsissa

laajennetun verovelvollisuuden määräaika on 10 vuotta ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa viisi vuotta maastamuuton jälkeen. Irlannissa laajennettu verovelvollisuus koskee väliaikaista maastamuuttoa, jossa luonnollinen henkilö muuttaa pois Irlannista, mutta josta tulee uudelleen Irlannissa asuva muuttovuotta seuraavien viiden vuoden aikana. Belgiassa laajennettu verovelvollisuus koskee tiettyä omaisuuserää (eläkevakuutuksia) ja tilannetta, jossa luonnollinen henkilö muuttaa muuhun kuin ETA-alueella sijaitsevaan valtioon ennen kuin eläkevakuutukseen perustuvat suoritukset maksetaan hänelle.

Saksassa on käytössä sääntelyä, joka rinnastuu sisällöltään läheisesti luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen. Lisäksi Saksassa on sääntelyä, joka laajentaa verovelvollisuutta tietyksi ajaksi maastamuuton jälkeen. Saksa on siten vertailuista valtioista ainoa valtio, jossa voidaan katsoa olevan käytössä sekä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös että säännös, joka laajentaa verovelvollisuutta tietyksi ajaksi maastamuuton jälkeen. Saksassa laajennetun verovelvollisuuden määräaika on 10 vuotta.

Norjassa, Tanskassa, Alankomaissa, Puolassa, Itävallassa, Ranskassa, Espanjassa ja Yhdysvalloissa on käytössä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä. Lisäksi, kuten yllä on esitetty, mainittu sääntely voidaan katsoa olevan käytössä myös Saksassa, kun otetaan huomioon asiaa koskevan säännöksen sisältö. Ruotsissa on ehdotettu luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntelyä, mutta sitä ei kuitenkaan päätetty ottaa käyttöön.

Kaikissa edellisessä kappaleessa mainituissa valtioissa on mahdollista saada lykkäystä veron maksamiselle. Maksunlykkäyksen tekninen toteuttamistapa vaihtelee valtiokohtaisesti. Norjassa, Alankomaissa, Saksassa, Itävallassa, Ranskassa ja Espanjassa voimassa olevassa sääntelyssä sekä Ruotsissa ehdotetussa sääntelyssä maksunlykkäys myönnetään siihen hetkeen saakka, kunnes omaisuus tosiasiallisesti luovutetaan tai kun muu valtiokohtaisesti säädetty edellytys, kuten varojenjako tai veroilmoituksen antamisvelvollisuuden laiminlyönti, täyttyy. Mainittujen valtioiden sääntelyt rinnastuvat tältä osin sisällöltään läheisesti verovelvollisyyden myönteisempään oikeustilaan, jota EUT:n tuomiot asioissa de Lasteyrie ja N edustavat.

Puolan ja Tanskan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn voidaan katsoa olevan mainitussa järjestyksessä sisällöltään ankarin, koska maksunlykkäystä ei myönnetä siihen hetkeen saakka, kunnes omaisuus tosiasiallisesti luovutetaan tai kun muu valtiokohtaisesti säädetty edellytys täyttyy. Puolassa maksunlykkäys tarkoittaa sitä, että veron määrä voidaan maksaa joko välittömästi muuttohetkellä tai enintään viiden vuoden aikana suoritettavilla maksuerillä. Puolan sääntely vastaa siten tältä osin sisällöltään veronsaajamyönteisempää oikeustilaa, jota EUT:n asiassa komissio v. Portugali antama tuomio ilmentää. Tanskassa maksunlykkäys voidaan sinänsä myöntää siihen hetkeen

saakka, kunnes omaisuus tosiasiallisesti luovutetaan, mutta tästä huolimatta luonnollisen henkilön tulee kuitenkin verovuonna maksaa vähintään yksi seitsemäsosa (1/7) lykätyn veron määrästä. Myös Saksan sääntelyä voidaan pitää suhteellisen ankarana, koska siellä veron maksua voidaan pyynnöstä lykätä enintään viisi vuotta, jos riittävät vakuudet asetetaan tai jos vero maksetaan osamaksuina. Saksassa vero tulee viiden vuoden jälkeen maksettavaksi, vaikka omaisuutta ei olisi tosiasiallisesti luovutettu.

Siitä, edellytetäänkö vakuuden asettamista maksunlykkäyksen saamiselle, otetaanko muuttohetken jälkeinen omaisuuden arvonalentuminen huomioon maksettavan veron määrää pienentävänä eränä ja lasketaanko veron lykätuille maksuerille viivästyskorkoa, ei löytynyt tietoa kaikkien valtioiden sääntelyn osalta. Tämän vuoksi ei ole mahdollista tehdä kokoavia päätelmiä siitä, miten edellä mainituista asioista säädetään kussakin oikeusvertailun kohteena olleessa valtiossa. Voidaan kuitenkin todeta, että sääntely mainittujen seikkojen osalta vaihtelee valtiokohtaisesti.

5 Mahdolliset kansalliset säännökset

5.1 Yleistä

Kuten selvityksessä edellä luvussa 3. "Oikeuskäytäntö" on tarkemmin esitetty, EUT:n oikeuskäytännön perusteella on muodostettavissa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva tarkastelukehikko, jonka sisältä jäsenvaltio voi valita, ottaako se kansallisessa lainsäädännössään käyttöön verovelvollis- vai veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn tai jotain niiden väliltä. Mainitulla valinnalla on keskeinen merkitys, koska se vaikuttaa olennaisesti kyseessä olevan veromallin ja sitä koskevien mahdollisten säännösten sisältöön sekä niiden keskinäiseen systematiikkaan. Lisäksi mainittu valinta voi mahdollisesti edellyttää muutoksia myös Suomen solmimiin verosopimuksiin, kuten luvusta 6. "Verosopimukseen liittyvät näkökohdat ja mahdolliset muutostarpeet" tarkemmin ilmenee.

Jäljempänä esitetään mahdolliset kansalliset säännökset ja sääntelytarpeet sekä verovelvollis- että veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisesti luonnosteltuna. Tämä sen vuoksi, että voidaan havainnollistaa, mitä mainitut sääntelyvaihtoehdot käytännössä tarkoittaisivat ja miten ne poikkeaisivat toisistaan. Keskeisimmät poikkeavuudet koskisivat veron perimishetkeä, veronmaksun lykkäämistä ja viimeksi mainittuun liittyviä yksityiskohtia. Tietyiltä osin mahdolliset säännökset olisivat sisällöltään yhteneväisiä riippumatta siitä, otettaisiinko käyttöön verovelvollis- vai veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely. Yhteneväisiä sääntelykohtia olisivat lain soveltamisala, mukaan lukien verosubjekti ja -objekti, veron peruste, arvonnousun laskeminen ja sen verotus sekä verovapaat tilanteet ja poikkeukset.

Verovelvollis- ja veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaiset sääntelyt voisivat kohdella ulkomaisen veron hyvittämistä joko yhteneväisesti tai toisistaan poikkeavasti riippuen siitä, millainen sääntelymalli tältä osin päätettäisiin ottaa käyttöön.

Jäljempänä ei esitetä sääntelymallia verovelvollis- ja veronsaajamyönteisemmän oikeustilan väliltä eli niin sanottua välimallia. Jos asiasta päätettäisiin kuitenkin säätää mainitun välimallin mukaan, sääntelymallia ja -tarpeita voitaisiin tällöin tarvittaessa hakea muiden valtioiden luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevasta (ja Ruotsin osalta ehdotetusta) sääntelystä.

5.2 Mahdollinen säännös

Jos kyseessä oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa, luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta tulisi tällöin sisällyttää oma säännöksensä Suomen verolainsäädäntöön. Johdonmukainen paikka säätää asiasta voisi olla TVL 30 §:ssä, lisämallilla säännökseen esimerkiksi asiaa koskeva nimenomainen 30 c §. Tämä sen vuoksi, että tuloverolain mukaan verotettavien yhteisöjen maastapoistumisverotuksesta säädetään TVL 30 b §:ssä. Mahdollisen TVL 30 c §:n nimi voisi olla esimerkiksi ”luonnollisen henkilön maastapoistumisverotus”.

5.3 Soveltamisala

5.3.1 Verosubjekti ja verovelvollisuuden aiheuttavat tilanteet

Mahdollisessa säännöksessä tulisi säätää luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen soveltamisalasta. Täten mahdollisessa säännöksessä tulisi yksilöidä paitsi verosubjekti eli ne verovelvolliset, joihin sääntely soveltuisi, myös ne tilanteet, jotka aiheuttaisivat luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen.

Mahdollisen säännöksen soveltamisala voisi koskea käytännössä tilanteita, joissa Suomessa asuva ja täällä yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö (TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohta ja TVL 11 §) muuttaisi toiseen valtioon, jonka seurauksena luonnollisesta henkilöstä tulisi Suomessa rajoitetusti verovelvollinen (TVL 9 §:n 1 momentin 2 kohta) ja verosopimuksen mukaan toisessa valtiossa asuva. Muuton ja verovelvollisuusstatuksen vaihtumisen jälkeen Suomella ei yleensä olisi enää verotusoikeutta verosopimuksen mukaisesti ulkomailla asuvan ja täällä rajoitetusti verovelvollisen luonnollisen henkilön omistaman omaisuuden luovutuksesta syntyneeseen luovutusvoittoon (pois lukien tietyt TVL 10 §:ssä tarkoitetut tulot, esimerkiksi kiinteistöstä saadut tulot, sekä luovutusvoitot, joihin Suomella olisi poikkeuksellisesti TVL 11 §:n ja verosopimukseen ympätyen kolmen vuoden säännön nojalla verotusoikeus). Nyt kyseessä olevassa veromallissa verovelvollisuus voisi siten aiheutua edellä kuvatussa Suomesta poismuuttotilanteessa ja se voisi koskea muuttohokella Suomessa asuvaa ja täällä yleisesti verovelvollista luonnollista henkilöä.

Mahdollisen säännöksen soveltamisala voitaisiin laajentaa koskemaan myös tilanteita, joissa Suomessa asuva ja täällä yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö siirtäisi omaisuutta tai varoja toiseen valtioon. Tällainen säännöksen soveltamisalan laajennus on käytössä esimerkiksi Puolassa. Käytännössä laajennettu soveltamisala voisi koskea esimerkiksi ammatin- ja liikkeenharjoittajia sekä elinkeinoyhtymiä, jotka siirtäisivät toimintaansa liittyvää varallisuutta ulkomaille.

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. Ammatin- tai liikkeenharjoittamisesta muodostunut yritystulo verotetaan luonnollisen henkilön ansio- ja pääomatulona. Elinkeino-yhtymien ja ammatin- ja liikkeenharjoittajien osalta yllä mainittu mahdollisen säännöksen soveltamisalan laajennus voisi mahdollisesti olla tarpeellinen, koska yritysten maastapoistumisverotusta koskevia säännöksiä sovelletaan ainoastaan yhteisöihin. Sitä, olisiko mahdollisen säännöksen soveltamisala tarkoituksenmukaista ulottaa koskemaan mainittuja yritysmuotoja, tulisi selvittää erikseen vielä yksityiskohtaisemmin, jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa.

Yllä käsitelty mahdollisen säännöksen laajennettu soveltamisala voisi käytännössä koskea myös luonnollisia henkilöitä, jotka tekisivät vastikkeettomia luovutuksia, kuten lahjoituksia ja ennakkoperintönä pidettäviä suorituksia, ulkomaille. Ruotsissa ehdotetussa mallissa vastikkeettomat luovutukset olisivat kuuluneet luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveron soveltamisalaan.

Mahdollisessa säännöksessä verovelvollisuutta voitaisiin tarvittaessa rajoittaa siten, että se koskisi luonnollisia henkilöitä, jotka olisivat olleet tietyn aikaa, esimerkiksi viisi vuotta maastamuuttohetkeä edeltävistä kymmenestä vuodesta, Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia. Aikarajoituksen seurauksena luonnolliset henkilöt, jotka olisivat Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia vain lyhyen aikaa, eivät tulisi maastapoistumisverotuksen piiriin.

Verovelvollisuutta voitaisiin rajoittaa, kuten Saksan sääntelyssä, myös siten, että se ei koskisi luonnollisia henkilöitä, jotka muuttaisivat määräajaksi toiseen valtioon työskentelemään siellä ja jotka aikoisivat muuttaa takaisin Suomeen työskentelyn päätyttyä. Aikarajaksi tällaiselle määräaikaiselle, työskentelystä johtuvalle, asumiselle toisessa valtiossa voitaisiin asettaa esimerkiksi 5–10 vuotta.

Mahdollisessa säännöksessä voitaisiin säätää siitä, miten kohdeltaisiin luonnollisia henkilöitä mahdollisessa Suomeen takaisinmuuttotilanteessa. Tässä tilanteessa luonnollinen henkilö olisi aiemmin muuttanut pois Suomesta, jolloin hän olisi muuttohetkellä tullut

maastapoistumisverovelvolliseksi. Jos sama luonnollinen henkilö muuttaisi tietyn ajan, esimerkiksi viiden vuoden, kuluessa poismuutosta takaisin Suomeen, hänen poismuuttohetkellä syntynyt maastapoistumisverovelvollisuus voitaisiin esimerkiksi poistaa tai, jos hän olisi jo maksanut veron, hänelle voitaisiin maksaa veronpalautusta.

5.3.2 Vero-objekti ja veronalaiset omaisuuserät

Mahdollisessa säännöksessä tulisi säätää siitä, mikä olisi nyt kyseessä olevan veromallin vero-objekti eli veron kohde. Käytännössä se olisi omaisuuden realisoitumaton arvonnousu, joka olisi kertynyt sinä aikana, kun luonnollinen henkilö olisi ollut Suomessa asuva ja täällä yleisesti verovelvollinen. Vero-objekti voitaisiin yksilöidä mahdollisessa säännöksessä esimerkiksi siten, että luonnollisen henkilön katsottaisiin muuttohetkellä luovuttaneen joko välittömästi tai välillisesti omistamansa veronalaiset omaisuuserät niiden todennäköisestä luovutushinnasta. Verotus kohdistuisi siten kuvitteelliseen luovutukseen. Vaihtoehtoisesti omaisuuden luovutushetkenä voitaisiin pitää myös muuttohetkeä edeltävää päivää, kuten esimerkiksi Ranskan sääntelyssä tehdään.

Mahdollisessa säännöksessä tulisi säätää siitä, mitkä olisivat veronalaisia omaisuuseriä ja koskisiko niitä jokin tietty kynnyсарvo, jonka alle jäävät omaisuuserät eivät tulisi maastapoistumisverotuksen piiriin. Veronalaisiksi omaisuuseriksi voitaisiin katsoa esimerkiksi osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet sekä muut tietyt sijoituskohteet, kuten virtuaalivaluutta. Kynnyсарvoksi voitaisiin puolestaan asettaa jokin tietty euromäärä, esimerkiksi 10 000 euroa, jonka alle jääviä omaisuuseriä ei pidettäisi maastapoistumisverotuksen näkökulmasta veronalaisina. Jos euromääräinen kynnyсарvo asetettaisiin, tällöin tulisi säätää lisäksi siitä, verrattaisiinko kynnyсарvoa omaisuuserän muuttohetken mukaiseen todennäköiseen luovutushintaan vai arvonnousuun. Ruotsissa ehdotetussa mallissa kynnyсарvona olisi käytetty arvonnousua, koska siellä säännöksiä olisi sovellettu vain sellaisiin pääoma-voittoihin, joiden määrä olisi ollut vähintään 100 000 kruunua. Vaihtoehtoisesti tai lisäksi kynnyсарvona voitaisiin käyttää myös suhteellista omistusosuutta osakeyhtiön osakekannasta. Tällainen kynnyсарvo on käytössä esimerkiksi Alankomaiden, Ranskan ja Espanjan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa sääntelyssä.

Jos mahdollisessa säännöksessä ei yksilöitäisi veronalaisia omaisuuseriä, vaan puhuttaisiin yleisesti omaisuudesta tai varoista, tällöin voisi olla tulkinnanvaraista ja epäselvää, minkä nimenomaisen omaisuuden perusteella maastapoistumisverovelvollisuus syntyisi. Tämän vuoksi mahdollisessa säännöksessä olisi perusteltua yksilöidä veronalaiset omaisuuserät. Asiasta säätämistä puoltaisi lisäksi se, että pääosassa oikeusvertailun kohteena olleiden maiden kansallisissa sääntelyissä yksilöidään maastapoistumisveron kohteena olevat omaisuuserät. Myös Ruotsissa ehdotetussa mallissa veronalaiset omaisuuserät olisi määritelty tarkkarajaisesti.

Olisi kuitenkin sinänsä ajateltavissa, että veronalaisen omaisuuserien tai yleisemmin omaisuuden käsitteen määrittelymahdollisuus säännöksessä ei olisi edellä esitetystä huolimatta välttämättä tarpeen. Tätä näkökohtaa voidaan perustella sillä, että myöskään tuloverolaki ei sisällä säännöstä, jossa nimenomaisesti määriteltäisiin omaisuuden käsite. Myöskään yritysten maastapoistumisverotusta koskevassa kansallisessa sääntelyssä tai direktiivissä, johon mainittu sääntely perustuu, ei määritellä varojen käsitettä.

Jos mahdollisessa säännöksessä ei yksilöitäisi veronalaisia omaisuuseriä, tällöin voitaisiin omaisuuden käsitteen osalta tukeutua siihen, millaiseksi se on kansallisessa oikeuskäytännössä muodostunut. Omaisuuden käsitettä on arvioitu viimeaikaisissa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuissa KHO 2018:11, 2018:170, 2019:42 ja KHO 2019:79. Mainittu oikeuskäytäntö perusteella omaisuuden käsite on laaja. Lain esitöissä voitaisiin siten viitata omaisuuden käsitteen osalta vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jos omaisuuden käsitettä tai veronalaisia omaisuuseriä ei yksilöitäisi asiaa koskevassa mahdollisessa säännöksessä. Tätä vaihtoehtoa ei voida kuitenkaan pitää suositeltavana, vaan tarkoituksenmukaisempaa olisi, että veronalaiset omaisuuserät yksilöitäisiin mahdollisimman tarkkarajaisesti asiaa koskevassa mahdollisessa säännöksessä.

5.4 Veron peruste, arvonnousun laskeminen ja sen verotus

Mahdollisessa säännöksessä tulisi säätää siitä, mikä olisi veron peruste eli miten omaisuuden veronalainen arvonnousun määrä laskettaisiin. Käytännössä veron peruste olisi arvonnousu, joka muodostuisi omaisuuden muuttohetken (tai sitä edeltävän päivän) mukaisen todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon tai hankintameno-olettaman (20/40 %) erotuksesta. Täten veronalainen arvonnousun määrä laskettaisiin noudattaen samoja periaatteita, jotka ilmenevät luovutusvoiton laskemista koskevasta TVL 46 §:n 1 momentista.

Arvonnousun laskemisesta voitaisiin säätää joko suoraan sitä koskevassa mahdollisessa säännöksessä, kuten edellä ehdotetussa TVL 30 c §:ssä, tai lisäämällä tuloverolakiin erityissäännös, esimerkiksi TVL 46 b §, jossa säädettäisiin maastapoistumisverotuksessa veronalaisen arvonnousun laskemisesta. Vaihtoehtoinen tapa säännellä arvonnousun laskemisesta voisi olla myös se, että mahdolliseen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen sisällytettäisiin viittaussäännös TVL 46 §:n 1 momenttiin. Viittaussäännöksen seurauksena maastapoistumisverotuksessa veronalaisen arvonnousun laskemisesta noudatettaisiin TVL 46 §:n 1 momentista ilmeneviä periaatteita, mukaan lukien hankintameno-olettamaa.

Nyt kyseessä olevan veromallin vero-objektia (omaisuuden realisoitumaton arvonnousu) tulisi verottaa TVL 32 §:n nojalla veronalaisena pääomatulona. Tämä sen vuoksi, että omaisuuden realisoitumattoman arvonnousun voidaan katsoa olevan TVL 32 §:ssä tarkoitettua muuta sellaista tuloa, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Lisäksi mainittua vero-objektia tulisi verottaa tuloverolaissa tarkoitettuna luovutusvoittona. Täten veron perusteesta tulisi tällöin suorittaa pääomatuloveroa 30 prosenttia tai 34 prosenttia siltä osin kuin verovelvollisen verotettavan pääomatulon määrä ylittäisi 30 000 euroa.

5.5 Tappiolla oleviin omaisuuseriin liittyvät näkökohdat

Mahdollisen säännöksen säätämisen yhteydessä tulisi arvioida sitä, miten maastapoistumisverotuksen näkökulmasta suhtauduttaisiin muuttohetkellä tappiolla oleviin omaisuuseriin. Tässä yhteydessä tulisi arvioidavaksi, kuuluisivatko muuttohetkellä tappiolla olevat omaisuuserät lainkaan maastapoistumisverotuksen piiriin Suomessa. Jos kuuluisivat, tällöin tulisi lisäksi arvioidavaksi, voitaisiinko tappiot vähentää vain muuttohetkellä voitolla olevien omaisuuserien arvonnousuista (rajoitettu tappioiden vähentäminen). Tällöin muuttohetkellä voitolla olevat omaisuuserät olisivat veronalaisia, mutta vastaavasti muuttohetkellä tappiolla olevat omaisuuserät olisivat vähennyskelpoisia arvonnousuista enintään veronalaisten arvonnousujen määrään saakka. Tappioiden huomioon ottaminen kuitenkin vähentäisi mahdollisen maastapoistumisverotuksen verokertymää.

Jos muuttohetkellä tappiolla olevat omaisuuserät kuuluisivat maastapoistumisverotuksen piiriin Suomessa, tällöin tulisi mahdollisen säännöksen säätämisen yhteydessä edelleen arvioidavaksi tilanne, jossa luonnollisella henkilöllä ei olisi muuttohetkellä veronalaisia arvonnousuja, joista tappiot voitaisiin vähentää, vaan ainoastaan tappiolla olevia omaisuuseriä. Tilanne voisi olla myös se, että luonnollisella henkilöllä olisi muuttohetkellä enemmän tappiolla kuin voitolla olevia omaisuuseriä. Näissä tilanteissa tulisi arvioidavaksi, voitaisiinko tappiot vähentää muista veronalaisista tuloista kuin maastapoistumisverotuksen perusteena olevista arvonnousuista. Tällaista laajennettua tappioiden vähentämistä ei voida pitää perusteltuna yhtäältä, koska tappioiden vähentämisoikeus olisi tällöin laajempi kuin mikä olisi nyt kyseessä olevan veromallin vero-objekti eli veron kohde (tiettyjen omaisuuserien tai omaisuuden realisoitumaton arvonnousu).

Toisaalta edellä kuvattua tappioiden laajaa vähennysoikeutta ei voida pitää perusteltuna myöskään sen vuoksi, että tosiasiasa kyse ei ole muuttohetkellä vielä todellisista, realisoituneista, tappioista. Kyse on sen sijaan laskennallisista tappioista, jotka on laskettu kuvitteellisen luovutuksen perusteella. Tällaisten tappioiden vähentäminen muista veronalaisista tuloista kuin maastapoistumisverotuksen perusteena olevista arvonnousuista olisi

lisäksi epäyhteensopivaa verrattuna TVL 50 §:n 1 momenttiin, jossa säädetään omaisuuden luovutuksesta syntyneestä luovutustappiosta ja sen vähentämisestä verotuksessa.

Vaihtoehtoinen sääntelytapa olisi myös se, että muuttohetkellä tappiolla olevia omaisuuseriä ei otettaisi lainkaan huomioon maastapoistumisverotuksen näkökulmasta eivätkä ne siten tulisi nyt kyseessä olevan veromallin piiriin. Tappiolla olevat omaisuuserät voitaisiin rajata mahdollisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle esimerkiksi siten, että edellä käsitelty maastapoistumisverotuksen euromääräinen kynnyсарvo laskettaisiin arvonnousun perusteella. Euromääräinen kynnyсарvo olisi tällöin nettoarvo, joka muodostuisi omaisuuden muuttohetken mukaisen todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden verotuksessa poistamatta olevan hankintameno tai hankintameno-olettaman (20/40 %) erotuksesta. Tällaisen kynnyсарvon laskentatavan seurauksena maastapoistumisverotuksen piiriin tulisivat ainoastaan muuttohetkellä voitolla olevat omaisuuserät. Tämä vaihtoehto olisi kuitenkin verotuksen symmetrian vastainen, jonka vuoksi suositeltavampaa olisi ottaa käyttöön edellä kuvattu tappioiden rajoitettu vähentäminen, jossa veronalaisten omaisuuserien tappiot voisi vähentää muuttohetkellä voitolla olevien omaisuuserien arvonnoususta enintään veronalaisten arvonnousujen määrään saakka.

5.6 Omaisuuden hankintameno määräytymiseen liittyvät näkökohdat

Mahdollisessa säännöksessä voisi olla tarpeellista säätää myös siitä, mikä arvo katsottaisiin luonnollisen henkilön omaisuuden hankintamenoiksi, kun hän muuttaisi Suomeen ja hänestä tulisi täällä asuva ja yleisesti verovelvollinen. Kyse olisi siten käänteisestä tilanteesta, jossa esimerkiksi ulkomaalainen luonnollinen henkilö muuttaisi Suomeen. Yritysten maastapoistumisverotuksen osalta Suomeen siirrettyjen varojen hankintameno määräytymisestä verotuksessa säädetään EVL 51 f §:ssä. Mainitun lainkohdan mukaan Suomessa hankintamenoiksi katsottaisiin lähtöjäsenvaltion vahvistama arvo, paitsi jos se ei vastaisi markkina-arvoa. Vastaavaa periaatetta, joka perustuu suoraan veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin, voitaisiin soveltaa myös luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteydessä, jos tämä katsottaisiin tarkoituksenmukaiseksi.

Vaihtoehtoisesti yllä tarkoitettussa tilanteessa omaisuuden hankintamenoiksi voitaisiin katsoa sen todennäköinen luovutushinta sillä hetkellä, kun luonnollinen henkilö muuttaisi Suomeen. Tässä vaihtoehdossa luonnollisen henkilön omistamille omaisuuserille myönnettäisiin siten hankintamenojen päivitys niiden todennäköisiin luovutushintoihin, kun hän muuttaisi Suomeen. Jos luonnollinen henkilö myöhemmin muuttaisi pois Suomesta ja tulisi maastapoistumisverovelvolliseksi, Suomi määräisi tällöin maastapoistumisveron ainoastaan Suomessa asumisaikana kertyneestä omaisuuden arvonnoususta.

5.7 Veron periminen ja veronmaksun lykkääminen

5.7.1 Yleistä

EUT:n oikeuskäytäntöön perustuva, luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva, verovelvollisyytemyönteisempi ja veronsaajamyönteisempi oikeustila poikkeavat toisistaan keskeisesti veron perimishetken, veronmaksun lykkäämisen ja viimeksi mainittuun liittyvien yksityiskohtien osalta.

Mainittu verovelvollisyytemyönteisempi oikeustila perustuu EUT:n asioissa de Lasteyrie ja N antamiin tuomioihin. Verovelvollisyytemyönteisempään oikeustilaan rinnastuva sääntely on käytössä useassa oikeusvertailun kohteena olleessa maassa, kuten Norjassa, Alankomaissa, Saksassa ja Itävallassa, Ranskassa ja Espanjassa. Myös Ruotsissa ehdotettu veromalli olisi vastannut sisällöltään pitkälti verovelvollisyytemyönteisemmän oikeustilan mukaista sääntelyä. Edellä mainittu veronsaajamyönteisempi oikeustila perustuu puolestaan EUT:n asiassa komissio v. Portugali antamaan tuomioon. Veronsaajamyönteisempi oikeustila edustaa EUT:n tuoreempaa oikeuskäytäntöä. Oikeusvertailun perusteella veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn voidaan katsoa olevan käytössä Puolassa, jossa säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2019 alusta.

Seuraavaksi esitetään veron perimistä ja veronmaksun lykkäämistä koskevat mahdolliset kansalliset säännökset ja sääntelytarpeet sekä verovelvollisyytemyönteisemmän että veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisesti jäsenneiltyä. Sen jälkeen esitetään päätelmät siitä, mitkä olisivat verovelvollisyytemyönteisemmän ja veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisten sääntelyjen keskeisimmät poikkeavuudet ja mitä ne käytännössä tarkoittaisivat.

5.7.2 Verovelvollisyytemyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely

Verovelvollisyytemyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä muuttohetkellä eli, kun luonnollinen henkilö muuttaisi Suomesta toiseen valtioon. Veron perimistä tulisi kuitenkin lykätä siihen hetkeen saakka, kunnes luonnollinen henkilö tosiasiassa luovuttaisi veron kohteena olevan omaisuuden.

Verovelvollisyytemyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä tulisi mahdollisesti säätää siitä, olisiko vero perittävässä ikuisesti (kuten Alankomaissa) vai ainoastaan tietyn muuttohetkestä laskettavan määräajan. Määräaika veron perimiselle voisi olla esimerkiksi 5 tai 10 vuotta muuttohetkestä lukien. Tässä tapauksessa, jos luonnollinen henkilö ei määritetyn määräajan kuluessa luovuttaisi veron kohteena olevaa omaisuutta, muuttohetkellä määrätty verovelvollisuus tällöin poistuisi.

Verovelvollisyytemyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä lykkäyksen saaminen veronmaksulle tulisi olla automaattista. Vakuuden asettaminen ei saisi siten olla

edellytyksenä veronmaksun lykkäyksen saamiselle. Viimeksi mainitulle ei saisi asettaa muitakaan ankaria edellytyksiä. Lykätyn veronmaksamisen yhteydessä ei voitaisi laskea viivästyskorkoa.

Kun veron kohteena oleva omaisuus olisi tosiasiallisesti luovutettu ja vero tulisi sen seurauksena perittäväksi, muuttohetken jälkeen – eli ulkomailla asumisaikana tapahtunut – mahdollinen omaisuuden arvonalentuminen tulisi ottaa kokonaisuudessaan huomioon perittävän veron määrää pienentävänä eränä. Edellytyksenä mainitun arvonalentumisen huomioon ottamiselle olisi, että sitä ei olisi otettu huomioon jo toisessa valtiossa. Jos omaisuuden luovutus muodostuisi mainitun arvonalentumisen vuoksi tappiolliseksi, muuttohetkellä määrätty vero tulisi tämän seurauksena poistaa.

Verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä luonnollinen henkilö voitaisiin velvoittaa antamaan veroilmoitus sekä muuttohetkellä että silloin, kun omaisuus olisi tosiasiallisesti luovutettu.

Mahdollisessa säännöksessä tulisi säätää tilanteista, jotka keskeyttäisivät veronmaksun lykkäyksen. Tältä osin sääntelymallia ja -tarpeita on mahdollista hakea esimerkiksi yritysten maastapoistumisverotuksen maksunlykkäystä koskevasta VML 50 a §:n 4 momentista ja Ruotsissa ehdotetun veromallin maksunlykkäystä koskevista tilanteista. Näiden perusteella verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä veronmaksun lykkäys voisi keskeytyä, kun:

- Veron kohteena oleva omaisuus tosiasiallisesti luovutettaisiin tai kun se lakkaisi tuottamasta tuloa (esimerkiksi konkurssin vuoksi).
- Verovelvollinen muuttaisi edelleen ETA-alueen ulkopuoliseen kolmanteen valtioon eikä uutta veronmaksun lykkäystä myönnettäisi.
- Verovelvollinen kuolisi.
- Verovelvollinen laiminlöisi ilmoittamisvelvollisuutensa tai maksueriä koskevien velvoitteidensa noudattamisen eikä korjaisi tilannetta esimerkiksi 12 kuukauden kohtuullisessa ajassa.
- Verovelvollinen sitä pyytäisi.

EU-oikeus todennäköisesti edellyttäisi sitä, että verovelvollisyyden mukaisessa mahdollisessa sääntelyssä tulisi säätää siitä, että kun vero perittäisiin, omaisuuden omistusaikaa laskettaessa huomioon otettaisiin myös se aika, jonka luonnollinen henkilö on Suomesta poismuuton jälkeen omistanut veron kohteena olevan omaisuuden.

Tämä sen vuoksi, että EU-oikeuden mukaan verovelvollisyyntöisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä luonnolliselle henkilölle on myönnettävä kaikki veron määrää pienentävät vähennykset myös poismuuton jälkeiseltä ajalta, jos niillä on vaikutusta perittävän veron määrään. Tällöin Suomesta poismuuttanutta luonnollista henkilöä ei kohdeltaisi epäsuotuisammin verrattuna Suomessa asuvaan luonnolliseen henkilöön, joka olisi oikeutettu verotuksessa vastaaviin vähennyksiin. Käytännössä omistusasjan huomioon ottamisella voisi olla merkitystä, kun arvioitaisiin sitä, kumpi TVL 46 §:n 1 momentissa tarkoitettu hankintameno-olettama (20 vai 40 %) tulisi sovellettavaksi luonnollisen henkilön verotuksessa, kun vero lopullisesti perittäisiin omaisuuden luovutuksen seurauksena.

5.7.3 Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely

Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä ja periä välittömästi muuttohetkellä. Luonnolliselle henkilölle tulisi kuitenkin antaa oikeus valita, maksaako hän maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veron välittömästi muuttohetkellä vai maksaako hän mainitun veron myöhemmin (veronmaksun lykkääminen). Tässä sääntelymallissa maastapoistumisverotus tapahtuisi siten riippumatta siitä, luovuttaisiko luonnollinen henkilö veron kohteena olevaa omaisuutta muuttohetkellä, veronmaksun lykkäyksen kuluessa tai lainkaan.

Maksuaikaa maastapoistumisverotuksesta johtuvan veron määrän maksamiselle voitaisiin myöntää esimerkiksi viisi vuotta, kuten EVL 50 a §:n 1 momentissa säädetään yritysten maastapoistumisverotuksen maksunlykkäyksestä. Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä veron lykätyille maksuerille voitaisiin laskea viivästyskorkoa.

Jos luonnollinen henkilö valitsisi maksutavaksi veronmaksun lykkäämisen, tällöin luonnolliselta henkilöltä voitaisiin tietyissä olosuhteissa edellyttää vakuuden asettamista. Käytännössä vakuuden asettamista voitaisiin vaatia poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa olisi osoitettavissa oleva ja tosiasiallinen riski verojen jäämisestä perimättä. EU-oikeuden vuoksi vakuutta ei voitaisi vaatia silloin, kun luonnollinen henkilö muuttaisi EU-jäsenvaltioon tai ETA-valtioon, jonka kanssa Suomella on keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskeva sopimus tai joka on EU:n kanssa solminut keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä säädettyä keskinäistä virka-apua. Vakuutta voitaisiin vaatia, kun luonnollinen henkilö muuttaisi kolmanteen valtioon, joka ei olisi EU-jäsenvaltio tai ETA-valtio.

Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä luonnollinen henkilö voitaisiin velvoittaa antamaan veroilmoitus muuttohetkellä sekä, jos luonnollinen henkilö valitsisi veronmaksun lykkäämisen, vuosittain siihen saakka, kunnes veron lykätyt maksuerät olisivat kokonaisuudessaan loppuun maksettu.

Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä muuttohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden mahdollista arvonalentumista tai sen johdosta syntyneitä omaisuuden luovutustappiota ei tarvitsisi ottaa huomioon Suomen verotuksessa. Myöskään muuttohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden omistusajan jatkumista ei tarvitsisi ottaa huomioon.

Edellä sanottu sen vuoksi, että veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä maastapoistumisvero määrättäisiin, perittäisiin sekä vahvistettaisiin lopullisesti maastamuuttohetkellä. Mahdollinen arvonalentuminen ja luovutustappio realisoituivat puolestaan vasta omaisuuden luovutushetkellä. Omistusajan jatkuminen tapahtuisi vuorostaan sen jälkeen, kun maastapoistumisvero olisi jo lopullisesti määrätty ja peritty. EU-oikeuden mukaan mainituissa tilanteissa muuttohetken jälkeen tapahtuneita omaisuuden arvonalentumisia ja luovutustappioita sekä omistusajan jatkumista ei tarvitse ottaa huomioon lähtöjäsenvaltion verotuksessa. Kun vero määrättäisiin ja perittäisiin sekä myös vahvistettaisiin lopullisesti maastamuuttohetkellä, muuttohetken jälkeen tapahtuneilla arvonalentumisilla, luovutustappioilla, omistusajan jatkumisella tai ylipäänsä sillä, luovuttaisiko luonnollinen henkilö veron kohteena olevaa omaisuutta lainkaan, ei olisi siten merkitystä perittävän veron määrään.

Myös veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä tulisi säätää tilanteista, jotka keskeyttäisivät veronmaksun lykkäyksen. Tällaiset tilanteet voisivat olla samoja kuin edellä esitetyn verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä muilta osin paitsi sen osalta, että veron kohteena olevan omaisuuden luovuttaminen tai että se lakkaisi tuottamasta tuloa (esimerkiksi konkurssin vuoksi), ei aiheuttaisi veronmaksun lykkäyksen keskeyttämistä. Sanottu eroavaisuus sen vuoksi, että veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä ja periä välittömästi muuttohetkellä riippumatta siitä, että omaisuutta ei olisi muuttohetkellä vielä tosiasiassa luovutettu. Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen mahdollisen sääntelyn kannalta olisi tällöin johdonmukaista, että myöskään muuttohetken jälkeisellä omaisuuden luovuttamisella ei olisi merkitystä muuttohetkellä määrätyn veron perimiseen ja sen lykättyyn maksamiseen.

5.7.4 Päätelmät eri oikeustilojen mukaisista sääntelyistä

Keskeisimmät poikkeavuudet

Edellä esitetyn perusteella verovelvollisyyönteisemmän ja veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisista sääntelyistä keskeisimmät poikkeavuudet voidaan tiivistää seuraavasti:

	Verovelvollisyyönteinen sääntely	Veronsaajamyönteinen sääntely
Veron perimishetki	Luovutushetki	Muuttohetki
Veronmaksun lykkäys	Automaattisesti luovutushetkeen asti	Maksuaikaa veron maksamiselle esim. 5 vuotta
Koron laskeminen	Ei	Kyllä veron lykätuille maksuerille
Vakuus	Ei	Kyllä, jos poikkeukselliset olosuhteet, tai muutto ei EU- tai ETA-valtioon
Arvonlaskentovähennys	Kyllä	Ei
Veroilmoitus	Muutto- ja luovutushetkellä	Muuttohetkellä sekä vuosittain, jos veronmaksun lykkääminen

Keskeisimpien poikkeavuuksien vaikutukset käytännössä

Verovalvontaan ja veron perintään voisi liittyä enemmän käytännön haasteita, jos vero perittäisiin luovutushetkellä. Tämä erityisesti tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaisi kolmanteen valtioon, joka ei olisi EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio. Verovalvonta ja veron perintä voisivat olla käytännössä helpommin toteutettavissa, jos vero perittäisiin muuttohetkellä. Tällöinkin verovalvontaan ja veronmaksun lykkäyksen seurantaan voisi kuitenkin liittyä käytännön haasteita.

Veron periminen luovutushetkellä tarkoittaisi käytännössä sitä, että kyseessä olevan veromallin tuottamaa valtion verotulojen kertymää olisi vaikeaa tai jopa mahdotonta arvioida ennakkoon. Jos vero sen sijaan perittäisiin muuttohetkellä, valtion verotulojen kertymä olisi tällöin helpommin ennustettavissa. Viivästyskoron laskeminen veron lykätuille maksuerille voisi hieman lisätä valtion verotulojen kertymää.

Verovelvollisyyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä luovutushetkellä perittävän veron määrässä otettaisiin huomioon mahdollinen omaisuuden arvonalentuminen sekä omistusajan jatkuminen. Näiden huomioon ottamisesta voisi seurata käytännössä, että luovutushetkellä perittävän veron määrä joko alenisi muuttohetkellä määrätystä verosta tai että perittävän veron määrä poistuisi kokonaan. Mainitut seikat paitsi pienentäisivät valtion verotulojen kertymää myös heikentäisivät sen ennustettavuutta ennakkoon.

Myös verovelvollisen näkökulmasta maksettavaksi tulevan veron määrää olisi vaikea ennustaa, jos veron perimishetki olisi luovutushetki ja jos perittävän veron määrässä otettaisiin huomioon mahdollinen omaisuuden arvonalentuminen sekä omistusasjan jatkuminen. Jos veron perimishetki olisi muuttohetki, maksettavaksi tulevan maastapoistumisveron lopullinen määrä olisi verovelvollisen tiedossa välittömästi muuttohetkellä.

Verovelvollisen näkökulmasta veron periminen muuttohetkellä tarkoittaisi, että maastapoistumisveron kohteena voisi olla omaisuuden arvonnousu, jota ei välttämättä koskaan kuitenkaan syntyisi joko sen vuoksi, että omaisuutta ei tosiasiasa lainkaan luovutettaisi, tai sen vuoksi, että omaisuuden arvo alenisi muuttohetken jälkeen poistaen muuttohetkellä verotuksen kohteena olleen arvonnousun.

Veron periminen muuttohetkellä olisi verovelvollisen kassatilanteen näkökulmasta ongelmallista, koska tällöin hänellä ei olisi vielä käytettävissään omaisuuden luovutushintaa, joka voitaisiin käyttää verojen maksuun. Sinänsä kassatilannetta helpottaisi se, että verovelvollinen voisi näin valitessaan maksaa veron määrän osissa esimerkiksi viiden vuoden aikana. Kassatilannetta koskevaa ongelmaa ei olisi, jos vero perittäisiin omaisuuden luovutushetkellä, jolloin verovelvollisella olisi käytettävissään omaisuuden luovutuksesta saatu luovutushinta.

Verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä verovelvollinen voisi omilla toimillaan vaikuttaa paitsi veron perimishetkeen myös siihen, mikä olisi maksettavaksi tulevan veron määrä. Tämä sen vuoksi, että verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä veron perimishetki olisi omaisuuden luovutushetki. Lisäksi verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä luovutushetkellä perittävän veron määrässä otettaisiin huomioon mahdollinen omaisuuden arvonalentuminen sekä omistusasjan jatkuminen. Tällaisia verosuunnittelumahdollisuuksia ei olisi veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä, jossa vero määrättäisiin ja perittäisiin sekä myös vahvistettaisiin lopullisesti maastamuuttohetkellä.

Voidaan arvioida, että veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn käyttöönotto tulisi käytännössä aiheuttamaan enemmän vastustusta ja kritiikkiä kuin verovelvollisyyden mukaisen sääntelyn käyttöönotto. Tämä sen vuoksi, että veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely olisi verovelvollisen näkökulmasta sisällöltään merkittävästi ankarampi kuin verovelvollisyyden mukainen sääntely. Tämän vuoksi ja kun otetaan huomioon edellä esitetyt eri oikeustilojen mukaisten sääntelyjen keskeisimmät poikkeavuudet, suositeltavimpana sääntelyvaihtoehtona voitaisiin pitää verovelvollisyyden mukaisen oikeustilan mukaista sääntelyä, jos kyseessä oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa.

5.8 Verovapaat tilanteet ja poikkeukset

5.8.1 Yleistä

Mahdollisessa säännöksessä voisi olla tarpeellista säätää verovapaista tilanteista ja poikkeuksista, joissa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä ei sovellettaisi. Tarve tällaisille säännöksille voisi perustua EU-oikeuteen, kansallisen sääntelyn erityispiirteisiin sekä mahdollisen kansallisen sääntelyn päällekkäisyyden välttämiseen.

5.8.2 Yritysjärjestelydirektiivi ja jatkuvuusperiaate

Mahdollisessa säännöksessä voisi olla tarpeellista säätää siitä, että sitä ei sovellettaisi EVL 52 a, c ja f §:ssä tarkoitetuissa yritysjärjestelyissä (sulautuminen, jakautuminen ja osakevaihto) vastikkeeksi saatuihin osakkeisiin. Tämä sen vuoksi, että muutoin luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus voisi olla mahdollisesti vastoin yritysjärjestelydirektiivissä ja sen perusteella EVL 52 b §:n 4 momentissa (sulautumisen ja jakautumisen osalta) sekä EVL 52 f §:n 2 momentissa (osakevaihdon osalta) säädettyä jatkuvuusperiaatetta. Tätä näkökohtaa käsitellään seuraavissa kappaleissa.

Jatkuvuusperiaatteesta seuraa, että yritysjärjestelydirektiivin kattamat järjestelyt voidaan toteuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi osakkeenomistajan verotuksessa osakkeiden vaihtamista toisen yhtiön osakkeisiin ei pidetä luovutuksena, joka aiheuttaisi luovutusvoiton verotuksen. Jatkuvuusperiaatteen mukaisesti mahdollinen luovutusvoiton verotus toimitetaan osakkeenomistajan verotuksessa vasta silloin, kun hän luovuttaa yritysjärjestelyssä saadut osakkeet edelleen.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksessa verovelvollisuus aiheutuisi sen sijaan jo maastamuuttohetkellä. Täten kyseessä olevassa veromallissa osakkeenomistajalle määrättäisiin vero muuttohetkellä yritysjärjestelyn yhteydessä vastikkeeksi saaduista osakkeista, vaikka osakkeenomistaja ei olisikaan vielä tuolloin luovuttanut mainittuja osakkeita edelleen. Tästä näkökohdasta nyt puheena oleva veromalli voisi siten mahdollisesti olla yritysjärjestelydirektiivin vastainen. Maastapoistumisveron määrittämisestä muuttohetkellä ei voitane kuitenkaan pitää yritysjärjestelydirektiivin ja siihen sisältyvän jatkuvuusperiaatteen vastaisena, koska myös yritysjärjestelyssä, esimerkiksi osakevaihdossa, syntyneen voiton, joka jätetään EVL 52 f §:n 2 momentin nojalla verottamatta, määrä lasketaan yritysjärjestelyn toteuttamishetkellä.

Kun arvioidaan nyt puheena olevan veromallin mahdollista yritysjärjestelydirektiivin vastaisuutta, huomioon tulee ottaa se, että edellä esitetyssä verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero perittäisiin vasta, kun omaisuus tosiasiaa luovutettaisiin. Tätä vastaavasti myös tavanomaisessa tuloverolain mukaisessa luovutusvoittoverotuksessa vero tulisi osakkeenomistajan maksettavaksi sinä verovuonna, jona hän on

luovuttanut yritysjärjestelyssä vastikkeeksi saadut osakkeet edelleen. Molemmissa tapauksissa veron perimisen aiheuttava tapahtuma ja veron perimishetki olisivat siten yhdenmukaisia (luovutushetki). Täten verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus ei varhentaisi veron perimistä aiemmaksi verrattuna tilanteeseen, jossa osakkeenomistaja pysyisi koko ajan Suomessa ja olisi täällä yleisesti verovelvollinen.

Kun otetaan huomioon edellisessä kappaleessa esitetyt näkökohdat, nyt puheena oleva veromalli olisi siten veron perimishetken osalta yritysjärjestelydirektiivin ja siihen sisältyvän jatkuvuusperiaatteen mukainen, jos veron perimishetken osalta käyttöön otettaisiin verovelvollisyyden mukainen sääntelymalli. Tällöin mahdollista poikkeussäännöstä siitä, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä ei sovellettaisi EVL 52 a, c ja f §:ssä tarkoitetuissa yritysjärjestelyissä vastikkeeksi saatuihin osakkeisiin, ei olisi vastaavasti tarpeellista säätää.

Yllä mainittu poikkeussäännös olisi sen sijaan todennäköisesti tarpeellista säätää, jos veron perimishetken osalta käyttöön otettaisiin edellä kuvattu veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntelymalli. Tällöin luonnollisten henkilöiden maastapoistumisvero voitaisiin määrätä ja periä välittömästi muuttohetkellä. Tämä olisi selvästikin yritysjärjestelydirektiivin ja siihen sisältyvän jatkuvuusperiaatteen vastaista, koska tällöin osakkeenomistajalta perittäisiin vero muuttohetkellä yritysjärjestelyn yhteydessä vastikkeeksi saaduista osakkeista, vaikka osakkeenomistaja ei olisikaan vielä tuolloin luovuttanut mainittuja osakkeita edelleen. Tämän vuoksi mahdollisessa poikkeussäännöksessä voitaisiin esimerkiksi säätää, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi EVL 52 a, c ja f §:ssä tarkoitetuissa yritysjärjestelyissä (sulautuminen, jakautuminen ja osakevaihto) vastikkeeksi saatuihin osakkeisiin.

5.8.3 Osakesäästötili ja välillisen sijoittamisen instrumentit

Jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös mahdollisesti säädettäisiin, tässä yhteydessä tulisi arvioida myöskin sitä, millaisia sääntelytarpeita välillisen sijoittamisen instrumentit, kuten 1.1.2020 voimaan tullut osakesäästötili (TVL 53 b §), aiheuttaisivat nyt puheena olevan veromallin näkökulmasta.

Sääntelytarpeita ja mahdollisia ongelmakohtia voisi aiheutua esimerkiksi siitä, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa sääntelyssä veron perimishetki olisi joko luovutushetki tai muuttohetki riippuen siitä, kumman edellä kuvatun oikeustilan (verovelvollis- vai veronsaajamyönteisempi) mukainen sääntelymalli otettaisiin käyttöön. Osakesäästötilin verotuskohtelu poikkeaa tästä olennaisesti, koska osakesäästötilillä tapahtuvista arvopapereiden luovutuksista ei katsota luovutushetkellä syntyvän

veronalaista luovutusvoittoa tai vähennyskelpoista luovutustappiota. Osakesäästötilin tuottoa verotetaan sen sijaan vasta silloin, kun säästövaroja nostetaan tililtä.

Jos mahdollisessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa säännöksessä ei säädettäisi osakesäästötiliä koskevasta poikkeuksesta, tällöin luonnollisen henkilön katsottaisiin nyt kyseessä olevan veromallin näkökulmasta muuttohetkellä luovutaneen omistamansa veronalaiset omaisuuserät, kuten osakkeet, riippumatta siitä, missä niitä säilytetään. Tässä tapauksessa luonnollinen henkilö tulisi maastapoistumisverovelvolliseksi omaisuuden arvonnoususta myös osakesäästötilillä olevien osakkeiden arvonnousun osalta. Tämä olisi kuitenkin epäyhteensopivaa osakesäästötilin verotuskohtelun kanssa.

Yllä esitetyn vuoksi mahdollisessa uudessa säännöksessä voitaisiin säätää esimerkiksi poikkeuksesta, jonka mukaan välillisen sijoittamisen instrumenttien osalta luonnollisten henkilöiden maastapoistumisvero perittäisiin vasta, kun verovelvollinen nostaisi säästövaroja välillisen sijoittamisen instrumentista, kuten osakesäästötililtä tai kapitalisaatiosopimuksesta. Kyse olisi tällöin poikkeuksesta maastapoistumisveron pääsääntöiseen perimishetkeen. Poikkeuksen johdosta maastapoistumisveron ja osakesäästötilin tuoton verotushetket olisivat tällöin yhdenmukaisia. Mainittua poikkeusta kuitenkin monimutkaistaisi esimerkiksi osakesäästötilin osalta se, että osakesäästötilin tuoton kertymistä tulisi tällöin seurata valtiokohtaisesti, jotta voitaisiin selvittää, mikä osuus tuotosta olisi kertynyt sinä aikana, kun verovelvollinen olisi asunut Suomessa. Suomi ei voisi nyt kyseessä olevan veromallin nojalla verottaa sitä osuutta osakesäästötilin tuotosta, joka olisi kertynyt vieraassa valtiossa asumisen aikana.

Vaihtoehtoisesti mahdollisessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa säännöksessä voitaisiin säätää poikkeuksesta, että sitä ei sovellettaisi välillisen sijoittamisen instrumentteihin, kuten osakesäästötiliin ja sillä oleviin omaisuuseriin. Näin tehdään esimerkiksi Ruotsissa, jossa kymmenen vuoden sääntöä ei sovelleta muun muassa osakesäästötilillä oleviin omaisuuseriin. Tämä vaihtoehto kuitenkin pienentäisi valtion verotulojen kertymää. Lisäksi tämän vaihtoehdon seurauksena sama omaisuuserä, osake, voisi olla maastapoistumisverotuksen näkökulmasta veronalainen tai verovapaa riippuen siitä, säilytettäisiinkö osaketta osakesäästötilillä vai tavallisella arvo-osuustilillä. Tämä vaihtoehto kohtelisi siten veronalaisia omaisuuseriä epätasa-arvoisesti riippuen niiden säilytystavasta. Lisäksi sen avulla voitaisiin pyrkiä välttämään maastapoistumisveroa siten, että osake hankittaisiin arvo-osuustilin sijaan osakesäästötilille.

Toinen poikkeus, josta mahdollisessa uudessa säännöksessä tulisi todennäköisesti säätää, liittyisi siihen, että TVL 53 b §:n 4 momentin mukaan säästövaroja ei katsota nostetuksi tai osakesäästötiliä lopetetuksi, jos verovelvollinen irtisanoo sopimuksen ja tekee uuden osakesäästötiliä koskevan sopimuksen toisen palveluntarjoajan kanssa ja jos tilillä olevat

varat siirretään suoraan uuden sopimuksen osapuolena olevalle palveluntarjoajalle osakesäästöttilin 13 §:ssä säädetyllä tavalla. Vastaavasta osakesäästöttilillä olevien varojen siirtämistä koskevasta jatkuvuusperiaatteesta tulisi sisällyttää poikkeussäännös myös luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen, jotta kyseiset veromallit olisivat yhteensopivia, jos osakesäästöttilillä olevat varat kuuluisivat maastapoistumisverotuksen soveltamisalaan.

Kun otetaan huomioon yllä esitetty, luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen ja välillisen sijoittamisen instrumenttien, kuten osakesäästöttilin, yhteensovittaminen olisi siten monimutkaista ja vaatisi todennäköisesti erityissääntelyä. Tämän vuoksi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely voisi muodostua etenkin välillisen sijoittamisen instrumenttien osalta vaikeaselkoiseksi, joka puolestaan voisi heikentää verokohtelun ennustettavuutta. Erityisen ongelmallista olisi, jos puheena oleva veromalli edellyttäisi sitä, että osakesäästöttilin tuoton kertymistä seurattaisiin poismuuton jälkeen valtiokohtaisesti. Mainitun seikan seuraaminen voisi olla verovalvonnassa hankalaa tai jopa mahdotonta. Lisäksi tuoton kertymisen seuraaminen valtiokohtaisesti aiheuttaisi hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa sekä verovelvolliselle että veronsaajalle.

Nyt puheena olevan veromallin ja välillisen sijoittamisen instrumenttien yhteensopivuutta ja mahdollisia sääntelytarpeita tulisi selvittää erikseen vielä yksityiskohtaisemmin, jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn käyttöönottamisessa päätettäisiin edetä Suomessa.

5.8.4 Kansallisen sääntelyn päällekkäisyyden välttäminen

TVL 11 §

Jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös mahdollisesti säädettäisiin, tällöin tulisi arvioida asiaa koskevan säännöksen ja nykytilassa voimassa olevan TVL 11 §:n välistä suhdetta ja yhteensopivuutta. TVL 11 §:ssä säädetään niin sanotusta kolmen vuoden säännöstä, joka laajentaa verovelvollisuutta maastamuuttotilanteissa. Täten TVL 11 §:n ja nyt puheena olevan mahdollisen uuden säännöksen soveltamisala ja tarkoitus olisivat siten päällekkäisiä. Tämän vuoksi mahdollisen uuden säännöksen säätämisen yhteydessä tulisi arviotavaksi, mitä nykytilassa voimassa olevalle TVL 11 §:lle tehtäisiin. Yksi vaihtoehto olisi, että TVL 11 §:ään sisältyvä kolmen vuoden sääntö kumotaisiin tarpeettomana, jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa. Vastaavasti esitettiin myös Ruotsissa, jossa voimassa oleva kymmenen vuoden sääntö ehdotettiin kumottavaksi, jos siellä ehdotettu veromalli olisi otettu käyttöön.

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit

Jos kyseessä oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa, tässä yhteydessä tulisi arvioida myöskin sitä, mikä olisi mahdollisen uuden säännöksen ja EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien, jotka koskevat osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden maastapoistumisverotusta, välinen suhde ja yhteensopivuus.

Mahdollinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yleissäännös soveltuisi myös EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa tarkoitettuihin tilanteisiin. Uuden veromallin ja mainittujen säännösten soveltamisalat voisivat siten olla osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden osalta päällekkäisiä. Täten mahdollinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yleissäännös voisi tehdä EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit sekä TVL 46 §:n 9 momentin (osakevaihtoa koskevilta osin) tarpeettomiksi.

Mainitun päällekkäisen soveltamisalan vuoksi EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit sekä mahdollinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yleissäännös voisivat aiheuttaa sen, että saman omaisuuden (tässä tapauksessa osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden) luovutuksesta syntyneeseen luovutusvoittoon kohdistuisi mahdollisesti kaksinkertainen verotus Suomessa. Tämä siitä syystä, että EVL 52 f §:n 3 tai 4 momentin nojalla verotettaisiin se luovutusvoitto, joka olisi jäänyt osakevaihtohetkellä EVL 52 f §:n 2 momentin lykkäyssäännöksen nojalla verottamatta. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yleissäännöksen nojalla verotettaisiin puolestaan maastamuuttotilanteessa se omaisuuden arvonnousu, joka olisi kertynyt sinä aikana, kun verovelvollinen olisi omistanut osakkeet (osakevaihdossa vastikkeeksi saadut) olleessaan Suomessa yleisesti verovelvollinen ja täällä asuva.

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien osalta on lisäksi yhtäältä huomionarvoista, että kuten selvityksessä aiemmin on jo esitetty, yritysjärjestelydirektiivi ei edellytä, että mainitut säännökset on sisällytettävä jäsenvaltion verolainsäädäntöön. Toisaalta mainittujen säännösten osalta on huomionarvoista, että EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit sekä TVL 46 §:n 9 momentti (osakevaihtoa koskevilta osin) voivat nykytilassa mahdollisesti olla EU-oikeuden näkökulmasta ongelmallisia, koska kyseiset säännökset eivät mahdollista maastamuuton jälkeen tapahtuneen omaisuuden arvonalentumisen vähentämistä luovutusvoittoa laskettaessa. EUT:n oikeuskäytännössä arvonalentumisvähennyksen ja sen vuoksi mahdollisesti syntyvän luovutustappion huomioon ottamista on kuitenkin edellytetty, kun veroa ei lopullisesti vahvisteta muuttohetkellä, kuten EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttien sekä TVL 46 §:n 9 momentin soveltamistilanteissa.

Yllä esitetyn vuoksi mahdollisessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa säännöksessä voitaisiin säätää, että sitä ei sovellettaisi EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa tarkoitettuihin tilanteisiin eli osakevaihdossa vastikkeeksi saatuihin osakkeisiin. Vaihtoehtoisesti, kun otetaan huomioon yllä esitetty näkökohdat, EVL 52 f §:n 3 ja 4

momentit sekä TVL 46 §:n 9 momentti voitaisiin mahdollisesti kumota, jos nyt puheena oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa.

5.9 Ulkomaisen veron hyvittäminen

Jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva säännös mahdollisesti säädettäisiin, tässä yhteydessä tulisi arvioida, miten mahdolliseen kaksinkertaiseen verotukseen ja sen poistamiseen suhtauduttaisiin Suomessa. Hyvittäisikö Suomi ulkomailla samasta tulosta (luovutusvoitosta) perityn veron vai jätettäisiinkö ulkomainen vero hyvittämättä.

Vertailukohtaa ja tulkinta-apua on tältä osin mahdollista hakea esimerkiksi väliyhteisötu-
lostasta, josta Suomessa maksettavasta verosta voidaan hyvittää samasta tulosta ulkomaille maksettuja veroja. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisen vuoksi Suomen olisi perusteltua hyvittää ulkomaille maksettuja veroja myös mahdollisen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteydessä. Jos ulkomaista veroa päätettäisiin hyvittää, mahdolliseen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen tulisi sisällyttää viittaussäännös menetelmälakiin, jossa tarkemmin säädetään vieraasta valtiosta saadun tulon kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Mahdollisen ulkomaisen veron hyvittämisen osalta tulee ottaa huomioon, että se voisi pienentää merkittävästi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen verokertymää Suomessa. Riippuen siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä, ulkomaisen veron hyvittäminen voisi tehdä nyt kyseessä olevan veromallin useassa tilanteessa jopa kokonaan merkityksettömäksi. Näin sen vuoksi, että useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa arvopapereiden myynti-/luovutusvoittojen verotusoikeus on pääsääntöisesti vain asuinvaltiolla. Suomen solmimiin verosopimukseen ei ole myöskään sisällytetty määräyksiä, jotka nimenomaisesti sallisivat Suomelle oikeuden periä nyt kyseessä olevaa maastapoistumisveroa. Ulkomaisen veron hyvittäminen lisäksi monimutkaistaisi Suomessa lopullisesti perittävän veron määrän laskentaa.

Ulkomaisen veron hyvittämiseen liittyy eri näkökohtia riippuen siitä, kumman edellä kuvatun oikeustilan (verovelvollis- vai veronsaajamyönteisempi) mukainen sääntelymalli otettaisiin käyttöön. Kuten selvityksessä edellä on jo esitetty, verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin periä vasta luovutushetkellä, kun puolestaan veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä, periä sekä vahvistaa lopullisesti jo muuttohetskellä.

Verovelvollisyyden mukaisen sääntelyn näkökulmasta maastapoistumisvero perittäisiin ja ulkomainen vero syntyisi samalla hetkellä, joka olisi siis omaisuuden luovutushetki. Tämän vuoksi olisi johdonmukaista, että verovelvollisyyden mukaisen sääntelyssä ulkomainen vero hyvitetäisiin luovutushetkellä Suomessa maksettavaksi tulevasta maastapoistumisverosta. Tällöin ei muodostuisi kaksinkertaista verotusta. Verovelvollisyyden mukaisen sääntelyn veron perimishetki, siihen liittyvät yksityiskohdat sekä edelleen ulkomaisen veron hyvittäminen aiheuttaisivat sen, että lopullisesti perittävän maastapoistumisveron määrää ei olisi mahdollista laskea muuttohetkellä, jolloin maastapoistumisvero sinänsä määrättäisiin.

Veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn näkökulmasta maastapoistumisvero määrättäisiin, perittäisiin sekä vahvistettaisiin lopullisesti eri hetkellä (muuttohetki) kuin ulkomainen vero syntyisi (omaisuuden luovutushetki). Mainitun ajallisen eron seurauksena olisi ajateltavissa, että veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä ulkomaista veroa ei hyvitetäisi, koska viimeksi mainittu olisi syntynyt maastapoistumisveron vahvistamisen jälkeen. Täten ulkomaista veroa kohdeltaisiin tästä näkökulmasta vastaavasti kuin veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä kohdeltaisiin omaisuuden arvonalentumista ja omistusaajan jatkumista, joita ei siis otettaisi huomioon. Ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen voisi kuitenkin aiheuttaa kaksinkertaista verotusta. Lisäksi se olisi epäyhdenmukaista verrattuna esimerkiksi siihen, että välilyhteisötulosta hyvitetään ulkomaista veroa.

Jos ulkomaista veroa päätettäisiin kuitenkin hyvittää veronsaajayönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä, tällöin voitaisiin säätää esimerkiksi siitä, että verovelvollinen voisi hakea ulkomaille maksettujen verojen seurauksena veronpalautusta maastapoistumisveron määrästä, vaikka ulkomainen vero olisikin syntynyt eri hetkellä kuin maastapoistumisvero olisi määrätty, peritty sekä vahvistettu. Tässä tapauksessa tulisi lisäksi arvioitavaksi, voitaisiinko veronpalautusta hakea veronmaksun lykkäyksen, jossa maksuaikaa veron maksamiselle saisi esimerkiksi viisi vuotta, kuluessa vai vielä senkin jälkeen.

6 Verosopimukseen liittyvät näkökohdat ja mahdolliset muutostarpeet

6.1 Yleistä

Kyseessä olevaan veromallin liittyviä verosopimusoikeudellisia näkökohtia ja ongelmia voidaan havainnollistaa seuraavasti:

Maastapoistumisverotus perustuisi Suomessa siihen, että luonnollisen henkilön katsottaisiin muuttohetkellä luovuttaneen omistamansa veronalaiset omaisuuserät niiden todennäköisestä luovutushinnasta. Suomessa maastapoistumisverotus kohdistuisi siten omaisuuden kuvitteelliseen luovutukseen. Suomessa maastapoistumisvero perittäisiin joko luovutushetkellä tai muuttohetkellä riippuen siitä, kumman edellä kuvatun oikeustilan (verovelvollis- vai veronsaajamyönteisempi) mukainen sääntelymalli otettaisiin käyttöön. Kun luonnollinen henkilö luovuttaisi Suomessa maastapoistumisveron kohteena olleet omaisuuserät asuessaan ulkomailla, luonnollisen henkilön uusi asuinvaltio voisi tässä tilanteessa mahdollisesti katsoa, että sillä olisi yksinomainen verotusoikeus omaisuuden tosiasiallisesta luovutuksesta syntyneeseen luovutusvoittoon. Tämä sen vuoksi, että luovutusvoittojen verotusoikeus on Suomen solmimissa verosopimuksissa 13 artiklan mukaisesti yleensä vain asuinvaltiolla. Maastapoistumisverotuksesta voisi siten mahdollisesti seurata verosopimusten tulkintaerimielisyyksiä sekä juridista kaksinkertaista verotusta, joita voitaisiin joutua lopulta käsittelemään verosopimusvaltioiden välisissä keskinäisissä sopimusmenettelyissä (MAP).

Kyseessä olevaan veromalliin liittyvien verosopimusoikeudellisten näkökohtien ja ongelmien ratkaisuvaihtoehtoja ei ole käsitelty OECD:n malliverosopimuksen 13 artiklassa tai sen kommentaarissa. Ratkaisuvaihtoehtoja on kuitenkin käsitelty esimerkiksi komission

maastapoistumisverotusta koskevassa tiedonannossa²⁴ sekä artikkelissa²⁵ ”Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis”. Nämä ratkaisuvaihtoehdot esitetään seuraavaksi, ja niiden jälkeen vielä muut mahdolliset ratkaisuvaihtoehdot.

6.2 Komission tiedonannossa esitetyt ratkaisuvaihtoehdot

Komission tiedonannossa esitetään, että jäsenvaltiot ovat tiedonannon antamishetkellä (vuonna 2006) ratkaisseet kansalliseen maastapoistumisverotukseen ja verosopimukseen liittyvät yhteensopimattomuusongelmat seuraavasti:

- Jäsenvaltiot ovat sisällyttäneet kahdenvälisiin verosopimuksiinsa erityismääräyksiä, joilla varmistetaan, että verotusoikeuksien jako sopii yhteen kansallisessa lainsäädännössä määrätyn verovelvollisia koskevan laajennetun verovelvollisuuden kanssa.
- Eräät jäsenvaltiot ovat sitä mieltä, että kansalliseen maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen ei sovelleta verosopimusta, koska luovutuksen katsotaan tapahtuneen juuri ennen muuttoa, jolloin kyseessä on kotimainen luovutus.

Komission tiedonannossa suositellaan, että jäsenvaltiot voisivat ratkaista kansalliseen maastapoistumisverotukseen ja verosopimukseen liittyvät yhteensopimattomuusongelmat seuraavasti:

- Lähtöjäsenvaltio voisi hyvittää veron, jonka uusi asuinvaltio mahdollisesti perii samasta luovutusvoitosta.
- Jäsenvaltiot voisivat jakaa arvonnousua koskevat verotusoikeudet esimerkiksi sen ajan perusteella, jonka verovelvollinen on asunut kussakin jäsenvaltiossa.

Lisäksi komission tiedonannossa suositellaan, että jäsenvaltiot käyttäisivät täysimääräisesti hyväkseen hallinnollista yhteistyötä ja jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa, kun maastapoistumisverotukseen liittyvää kaksinkertaista verotusta tai kaksinkertaista verottamatta jättämistä estetään.

²⁴ Komission tiedonanto 19.12.2006 KOM(2006) 825, internetosoite: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2006/FI/1-2006-825-FI-F1-1.Pdf>.

²⁵ Chand, Vikram: Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis. Bulletin for International Taxation, Vol. 67, Nos. 4/5, 2013, internetosoite: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2250769.

6.3 Artikkelissa esitetyt ratkaisuvaihtoehdot

Artikkelissa esitetään, että valtiot, joilla on käytössä kansallinen maastapoistumisverotusta koskeva sääntely, voisivat ratkaista mahdolliseen kaksinkertaiseen verotukseen liittyvät ongelmat seuraavasti:

- Lähtövaltio, joka soveltaisi maastapoistumisverotusta, voisi poistaa kaksinkertaisen verotuksen yksipuolisesti siten, että se myöntäisi käänteisen hyvityksen (reverse credit) vastaanottavassa valtiossa maksetusta verosta, joka kohdistuisi samaan arvonnousuun, jonka perusteella maastapoistumisvero olisi peritty lähtövaltiossa.
- Lähtövaltio voisi neuvotella verosopimukset uudelleen siltä osin, että verosopimuksiin lisättäisiin omaisuuden hankintamenojen päivytystä koskeva ehto (step-up clause). Mainitun ehdon mukaan luonnollisen henkilön omistaman omaisuuden hankintamenot päivittyisivät vastaanottavan valtion verotuksessa muuttohetkellä niiden todennäköiseen luovutushintaan. Kyseisen ehdon seurauksena vastaanottava valtio verottaisi luonnollista henkilöä ainoastaan siitä omaisuuden arvonnoususta, joka olisi tapahtunut muuttohetken jälkeen.
- Vaihtoehtoisesti, jos verosopimuksia ei neuvoteltaisi uudelleen, vastaanottava valtio voisi poistaa kaksinkertaisen verotuksen yksipuolisesti siten, että se kansallisen lainsäädäntönsä nojalla myöntäisi yllä mainitun omaisuuden hankintamenojen päivytyksen maahan muuttavalle luonnolliselle henkilölle.

Artikkelissa käsitellään myös tilannetta, jossa lähtövaltio perii maastapoistumisveron välittömästi muuttohetkellä, jolloin luonnollinen henkilö on vielä kyseisessä valtiossa asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen. Tämä tilanne vastaa selvityksessä edellä kuvattua veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaista sääntelyä veron perimishetken osalta. Artikkelin mukaan välittömästi muuttohetkellä perittävä maastapoistumisvero ei ole verosopimusrikkomus. Näin siitä riippumatta, onko kansallinen maastapoistumisverotusta koskeva sääntely otettu käyttöön ennen vai jälkeen verosopimuksen voimaantulon. Artikkelissa esitetään, että lähtöjäsenvaltiolla on OECD:n malliverosopimuksen 13 artiklan 5 kappaaleen nojalla oikeus periä maastapoistumisvero muuttohetkellä, jos maastapoistumisvero voidaan lukea verosopimuksen 2 artiklassa tarkoitettuihin sopimuksen piiriin kuuluviin veroihin. Tämä artikkelissa esitetty tulkinta perustuu siihen, että maastapoistumisverotus kohdistuu tällöin muuttohetkellä lähtöjäsenvaltiossa verosopimuksen mukaisesti vielä asuvaan luonnolliseen henkilöön.

6.4 Muut mahdolliset ratkaisuvaihtoehdot

Sen lisäksi mitä yllä on esitetty, yksi mahdollinen kyseessä olevaan veromallin liittyvien verosopimusoikeudellisten näkökohtien ja ongelmien ratkaisuvaihtoehto voisi olla myös se, että Suomen solmimiin verosopimukseen sisältyviä erityissäännöksiä, jotka antavat toiselle sopimusvaltiolle verotusoikeuden sen kansallisen lainsäädännön mukaiseen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen, voitaisiin vastavuoroisesti soveltaa myös Suomen vastaavan sääntelyn yhteydessä.

Kuten selvityksessä edellä on esitetty, esimerkiksi Suomen ja Pohjoismaiden välillä solmittu verosopimus (muutos 127/2008) sisältää kyseessä olevan erityissäännöksen (13 artiklan 7 kappale) ja sitä koskevan pöytäkirjamerkinnän määräyksen. Puheena olevassa ratkaisuvaihtoehdossa Suomen ja Pohjoismaiden välillä solmitun verosopimuksen määräykset voisivat tulla vastavuoroisuuden vuoksi sovellettaviksi myös silloin, kun Suomessa yleisesti verovelvollinen ja täällä asuva luonnollinen henkilö muuttaisi esimerkiksi Ruotsiin ja kun Suomi muuttohetkellä määräisi ja mahdollisesti myös perisi maastapoistumisveron.

Tilanne voisi olla yllä esitettyä vastaava myös Suomen ja muiden maiden välillä solmittuihin verosopimukseen sisältyvien luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevien erityissäännösten kohdalla, ellei kussakin verosopimuksessa tai sen pöytäkirjamerkinnöissä olisi erikseen määrätty, että mainittua säännöstä sovelletaan vain toisen sopimusvaltion määräämään maastapoistumisveroon. Asiaa tulisi kuitenkin selvittää vielä yksityiskohtaisemmin, jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa ja jos siihen liittyvät verosopimusoikeudelliset näkökohdat ja ongelmat päätettäisiin ratkaista nyt puheena olevan vaihtoehdon mukaisesti. Tällöin Suomen solmimat verosopimukset, jotka sisältävät luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan erityissäännöksen, tulisi käydä läpi verosopimuskohtaisesti (mukaan lukien pöytäkirjamerkinnät) ja varmistaa yhdessä toisen sopimusvaltion kanssa, että kukin verosopimus tosiasiansa sallisi Suomelle verotusoikeuden tältä osin.

6.5 Ratkaisuvaihtoehtojen arviointi ja niiden vaikutukset käytännössä

Edellä esitetyistä ratkaisuvaihtoehdoista mallit,

- jossa verosopimukseen sisällytettäisiin erityismääräyksiä, jotka käsittelevät kansallista maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä,
- jossa verotusoikeus jaettaisiin esimerkiksi valtiossa asumisajan keston perusteella sekä malli,

- jossa verosopimukseen lisättäisiin omaisuuden hankintamenojen päivitystä koskeva ehto (step-up clause),

edellyttäisivät kaikki Suomen solmimien verosopimusten muuttamista (ja uudelleen neuvottelemista). Todennäköisesti myös edellä esitetty vastavuoroinen malli, jossa Suomen solmimiin verosopimukseen nykytilassa sisältyviä erityissäännöksiä, jotka antavat toiselle sopimusvaltiolle verotusoikeuden sen kansallisen lainsäädännön mukaiseen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen, voitaisiin soveltaa myös Suomen vastaavan sääntelyn yhteydessä, edellyttäisi neuvotteluja toisen sopimusvaltion kanssa sen varmistamiseksi, että verosopimus tosiasiaassa sallisi Suomelle verotusoikeuden tältä osin.

Verosopimuksen muuttamisen osalta on huomionarvoista, että se on yleensä useita vuosia kestävä projekti. Lisäksi muutettavia verosopimuksia olisi todennäköisesti useita kymmeniä. Tarkka lukumäärä täsmentyisi verosopimusten tarkemman läpikäynnin tuloksena. Yllä mainitut ratkaisuvaihtoehdot, jotka edellyttäisivät verosopimusten muuttamista, johtaisivat siten hyvin aikaa vievään ja raskaaseen prosessiin. Tältä osin on lisäksi kiinnitettävä huomiota siihen, että toisella sopimusvaltiolla voisi olla asiassa eri intressi ja tulkinta kuin Suomella. Täten neuvottelujen menestymiseen liittyisi epävarmuutta. Kun otetaan huomioon edellä esitetyt näkökohdat, ratkaisuvaihtoehdot, jotka edellyttäisivät verosopimusten muuttamista, ei voida siten pitää suositeltavina.

Edellä esitetyistä ratkaisuvaihtoehdoista mallit,

- jossa lähtövaltio hyvittäisi vastaanottavassa valtiossa maksetun veron ja
- jossa vastaanottava valtio yksipuolisesti myöntäisi omaisuuden hankintamenojen päivityksen maahan muuttavalle luonnolliselle henkilölle,

eivät edellyttäisi verosopimusten muuttamista. Näin olisi myös sen edellä käsitellyn ratkaisuvaihtoehdon osalta, jonka tulkinnan mukaan kansalliseen maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen ei ylipäänsä sovellettaisi verosopimusta.

Ratkaisuvaihtoehtoa, jossa lähtövaltio (Suomi) hyvittäisi vastaanottavassa valtiossa maksettua veroa, joka kohdistuisi samaan arvonnousuun, jonka perusteella maastapoistumisvero olisi peritty lähtövaltiossa, voidaan pitää edellä käsitellyistä malleista suositeltavimpana keinona ratkaista kyseessä olevaan veromallin liittyvät verosopimusosoikeudelliset näkökohdat ja ongelmat. Tätä voidaan perustella sillä, että ulkomaisen veron hyvittämisestä voitaisiin säätää yksipuolisesti kansallisilla lainsäädäntötoimilla ilman, että asia edellyttäisi verosopimusmuutoksia. Lisäksi ulkomaisen veron hyvittäminen on Suomen verojärjestelmässä jo nykytilassa yleisesti käytetty keino poistaa kaksinkertainen verotus. Ulkomaisen veron hyvittäminen sinänsä kuitenkin pienentäisi luonnollisten henkilöiden

maastapoistumisverotuksen verokertymää Suomessa. Riippuen siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä, ulkomaisen veron hyvittäminen voisi myös tehdä nyt kyseessä olevan veromallin useassa tilanteessa jopa kokonaan merkityksettömäksi.

Se edellä käsitelty ratkaisuvaihtoehto, jossa vastaanottava valtio yksipuolisesti myöntäisi omaisuuden hankintamenojen päivytyksen maahan muuttavalle luonnolliselle henkilölle, ei olisi Suomesta poismuuttavan luonnollisen henkilön näkökulmasta tehokas keino poistaa mahdollinen kaksinkertainen verotus. Tämä sen vuoksi, että kyseinen ratkaisuvaihtoehto ei poistaisi mahdollista kaksinkertaista verotusta tilanteessa, jossa Suomessa asuva ja täällä yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö muuttaisi toiseen valtioon. Kyseinen ratkaisuvaihtoehto poistaisi sen sijaan mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteessa, jossa esimerkiksi ulkomaalainen luonnollinen henkilö muuttaisi ensiksi toisesta valtiosta Suomeen, jonka jälkeen hän muuttaisi Suomesta edelleen kolmanteen valtioon. Suomi määräisi tällöin maastapoistumisveron ainoastaan Suomessa asumisaikana kertyneestä omaisuuden arvonnoususta. Tätä ratkaisuvaihtoehtoa voidaan siten pitää suositeltavana keinona ratkaista kyseessä olevaan veromallin Suomeen muuttavan luonnollisten henkilön näkökulmasta liittyvät verosopimus oikeudelliset näkökohdat ja ongelmat.

Kuten edellä esitetyistä komission tiedonannosta ja artikkelista ilmenee, yksi ratkaisuvaihtoehto olisi tulkita asiaa siten, että kansalliseen maastapoistumisverotusta koskevaan säännökseen ei ylipäänsä sovellettaisi verosopimusta. Välittömästi muuttohetkellä peritävä maastapoistumisvero ei olisi myöskään tietyin edellytyksin verosopimusrikkomus. Tämän tulkinnan mukainen ratkaisuvaihtoehto ei siten edellyttäisi muutoksia verosopimukseen. Kyseessä oleva tulkinta perustuisi siihen, että maastapoistumisverotus kohdistuisi tällöin muuttohetkellä lähtöjäsenvaltiossa verosopimuksen mukaisesti vielä asuvaan luonnolliseen henkilöön. Tämä tulkinta voisi olla perusteltavissa erityisesti selvityksessä edellä kuvatun veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä, jossa veron perimishetki olisi muuttohetki. Kyseessä oleva ratkaisuvaihtoehto voisi kuitenkin olla altis kritiikille ja vastaanottavan valtion vaihtoehtoisille tulkinnoille. Lisäksi kaksinkertaista verotusta voisi syntyä, jos ulkomaista veroa ei hyvitetä Suomessa. Tämän vuoksi puheena olevaa ratkaisuvaihtoehtoa ei voida pitää suositeltavana erityisesti siinä tilanteessa, että ulkomaista veroa ei hyvitetä Suomessa.

Yllä viimeksi käsitellyn ratkaisuvaihtoehdon osalta on sinänsä huomionarvoista, että Suomen solmimiin verosopimukseen ei nykytilassa sisälly mitään EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentteja koskevia erityissäännöksiä, jotka sallisivat Suomelle verotusoikeuden osakevaihdon jälkeisen osakeluovutuksen yhteydessä määrättävään maastapoistumisveroon. Siten voisi olla ajateltavissa, että myöskään mahdollisen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan säännöksen osalta Suomen solmimiin verosopimukseen ei tarvitsisi lisätä asiaa koskevaa erityissäännöstä.

7 Hyvä verojärjestelmä ja verolainsäädännön perusperiaatteet

7.1 Keskeisimmät ominaisuudet ja periaatteet

Selvityksen kohteena olevassa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverossa olisi kyse kokonaan uudesta veromallista Suomessa. Tämän vuoksi on perusteltua arvioida sitä, olisiko mahdollinen uusi veromalli yhteensopiva hyvän verojärjestelmän ja Suomen verolainsäädännön perusperiaatteiden kanssa.

Hyvän veronjärjestelmän ominaisuuksia on käsitelty muun ohella valtiovarainministeriön verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportissa²⁶. Mainitussa väliraportissa esitetään, että hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ovat muun ohella seuraavat:

- Verojärjestelmän mahdollisimman laaja tehokkuus, mukaan lukien hallinnollinen tehokkuus.
- Erialaisten verotuskohteiden yhdenmukainen kohtelu.
- Oikeudenmukaisuus, mukaan lukien samassa asemassa olevien verovelvollisten välinen horisontaalinen oikeudenmukaisuus sekä sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus.
- Yksinkertaisuus ja läpinäkyvyys sekä verotuksen ennustettavuus.
- Laaja veropohja.

26 Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010, s. 33–40, internetosoite: https://api.hankeikkuna.fi/asia-kirjat/bc0b3ab1-7f77-4b36-b8f5-231ffb08e120/8ea981a4-9ebf-4a4c-911a-d9ba7fe8b40c/JUL-KAISU_20100722101529.pdf.

Sen lisäksi mitä yllä on lueteltu, Myrsky on esittänyt kirjassaan²⁷ ja artikkelissaan²⁸ seuraavia seikkoja hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiksi:

- Verotuksen neutraalisuus.
- Yhdenmukaisuus EU-vaatimusten sekä perustuslain ja ihmisoikeussopimusten kanssa.
- Hyväksyttävyyys (legitimiteetti).
- Laaja veropohja yhdistettynä matalaan veroasteeseen.
- Niveltyminen hyvin muidenkin valtioiden verojärjestelmiin. Tämä merkitsee kattavaa ja toimivaa verosopimusverkostoa ja sitä, että verojärjestelmät eivät rakenteiltaan merkittävästi poikkea toisistaan eri maissa.

Nissinen tiivistää väitöskirjassaan²⁹ hyvän verojärjestelmän ominaisuudet seuraavan taulukon muotoon:

27 Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Alma Talent Oy, 2013, s. 77–98.

28 Myrsky, Matti: Millainen on hyvä verojärjestelmä?, Verotus-lehti 2/2013, s. 131–144.

29 Nissinen, Mika: Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus. Grano Oy, 2019, s. 112, internetosoite: http://epublications.uef.fi/pub/urn_isbn_978-952-61-3031-6/urn_isbn_978-952-61-3031-6.pdf.

HYVÄN VEROJÄRJESTELMÄN KRITTEERIT (Kansallinen ja kansainvälinen ulottuvuus)	
FISKAALISUUS Verotuottovakaus Verotuottojoustavuus	
<p>TALOUDELLINEN TEHOKKUUS</p> <p>Neutraalisuus Laaja veropohja, matalat verokannat</p> <p>Ohjaustavoite Veromeno (verotuki) Valtioiden välinen kilpailu</p>	<p>HALLINNOLLINEN TEHOKKUUS</p> <p>Compliance Cost and Administration</p> <p>Uskottavuus</p>
<p>YLEINEN OIKEUDENMUKAISUUS (Yleiset oikeusperiaatteet)</p> <p>Perusoikeudet ja perusvapaudet kansallinen oikeus kansainvälinen oikeus ylikansallinen oikeus (EU)</p> <p>Yhdenvertaisuus ja yhdenmukaisuus</p> <p>Syrjintäkielto</p> <p>Oikeusturva mm. oikeusvarmuus (ml. ennustettavuus), hyväksyttävyyys, selkeys, täsmällisyys, saavutettujen etujen suoja ja taan- nehtivuuden kielto</p> <p>Hyvän hallinnon periaatteet mm. avoimuus, suhteellisuusperiaate ja luottamuksen- suoja</p> <p>Legaliteettiperiaate</p>	<p>VEROTUKSEN OIKEUDENMUKAISUUS (Vero-oikeuden oikeusperiaatteet)</p> <p>Etuperiaate</p> <p>Veronmaksukykyperiaate realisointiperiaate progressiivisuus yhdenkertainen verotus</p> <p>Verotuksen syrjintäkielto ulkomaisten verovelvollisten syrjintäkielto</p> <p>Verotusvalta taloudellinen liittymä vastavuoroisuus</p> <p>Symmetriaperiaate</p>

Yllä esitettyjä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia voidaan pitää myös Suomen verolainsäädännön perusperiaatteina. Näistä erityisesti verotuksen oikeudenmukaisuuden-, veronmaksukykyisyyden-, realisointi-, symmetria- sekä yhdenkertaisen verotuksen periaatteita voidaan pitää merkityksellisenä nyt kyseessä olevan veromallin näkökulmasta. Realisointiperiaatteen mukaisesti tuloksi tulisi katsoa lähtökohtaisesti vain realisoitunut tulo; esimerkiksi omaisuuden laskennallisen arvonnousun verotuksen ei katsota täyttävän maksukykyisyysperiaatteen vaatimuksia.³⁰ Realisointiperiaatetta ilmentää TVL 110 §, jossa säädetään muun ohella, että "luovutusvoitto katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut." Lisäksi nettotulon verotusta voidaan myös pitää Suomen verolainsäädännön perusperiaatteena.

30 Valtiovarainministeriön työryhmäraportti: Eri sijoitusmuotojen verokohtelu. Valtiovarainministeriön julkaisu 14/2018, s. 51–52, internetosoite: <https://vm.fi/documents/10623/461286/Eri+sijoitusmuotojen+verokohtelu/ba186104-d4fd-41ce-8bad-25a721cdd894?version=1.0>.

7.2 Mahdollisen sääntelyn yhteensopivuus

7.2.1 Veromalliin liittyvät näkökohdat

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva veromalli sinänsä laajentaisi, monipuolistaisi sekä turvaisi Suomen veropohjaa. Veromallin seurauksena Suomi verottaisi sitä omaisuuden realisoitumatonta arvonnousua, joka ilman kyseistä veromallia jäisi yleensä Suomesta poismuuttolanteessa verottamatta. Nyt kyseessä oleva veromalli kuitenkin monimutkaistaisi Suomen verojärjestelmää. Lisäksi se voisi rajoittaa taloudellista tehokkuutta eli aiheuttaa vääristymiä talouteen esimerkiksi seuraavasti:

- Luonnollinen henkilö voisi valita sijoituskohteikseen muita kuin nyt kyseessä olevan veromallin näkökulmasta veronalaisia omaisuuseriä.
- Jos maastapoistumisvero perittäisiin luovutushetkellä (verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely), luonnollinen henkilö voisi tämän vuoksi pidättäytyä luovuttamasta veron kohteena olevaa omaisuutta.
- Luonnollinen henkilö voisi pyrkiä ennen maastamuuttoa tekemään omistusjärjestelyitä, joiden tarkoituksena voisi olla maastapoistumisverovelvollisuuden välttäminen.

Hallinnollisen tehokkuuden näkökulmasta nyt kyseessä oleva veromalli aiheuttaisi todennäköisesti hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa sekä verovelvolliselle että veronsaajalle. Hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa voisi erityisesti aiheutua veronmaksun lykkäämisestä ja siihen liittyvistä yksityiskohdista, mahdollisesta luovutushetkellä perittävän veron määrän laskemisesta sekä veroilmoituksen antamisvelvollisuudesta. Verohallinnolle hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa aiheutuisi todennäköisesti myös verovalvonnasta sekä uuden veromallin edellyttämistä tietojärjestelmämuutoksista.

On lisäksi huomionarvoista, että luovutusvoitot ovat jo tällä hetkellä Suomen verolainsäädännössä laajasti veronalaisia.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan veromallin fiskaalista merkitystä arvioidaan selvityksessä jäljempänä luvussa 8. ”Vaikutukset verotuloihin”.

Nyt kyseessä olevassa veromallissa verotus perustuisi siihen, että luonnollisen henkilön katsottaisiin muuttohetkellä luovuttaneen omistamansa veronalaiset omaisuuserät niiden todennäköisestä luovutushinnasta. Verotus kohdistuisi siten kuvitteelliseen luovutukseen, ja verovelvollisuus aiheutuisi, vaikka luonnollinen henkilö ei olisi muuttohetkellä vielä tosiasiallisesti luovuttanut veronalaisia omaisuuseriä ja saanut niiden luovutushintaa haltuunsa.

Kun otetaan huomioon mainitut seikat, puheena oleva veromalli voisi siten olla veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen. Näin erityisesti, jos veron perimishetken osalta käyttöön päätettäisiin ottaa selvityksessä edellä esitetty veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely. Tällöin vero määrättäisiin ja perittäisiin välittömästi muuttohetkellä tai, jos verovelvollinen niin valitsisi, tietyn maksuajan, esimerkiksi viiden vuoden, kuluessa. Lisäksi veronmaksukykyisyyden periaatteen näkökulmasta voisi olla ongelmallista, että luonnollinen henkilö joutuisi käyttämään maastapoistumisveron maksamiseen muita varoja kuin omaisuuden luovutuksesta saatua luovutushintaa, jos hän ei luovuttaisi veron kohteena olevaa omaisuutta joko muuttohetkellä tai mainitun maksuajan kuluessa.

Selvityksessä edellä kuvattu verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely ei olisi veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta välttämättä niin ongelmallinen, koska tällöin vero perittäisiin vasta omaisuuden luovutushetkellä. Tässä tapauksessa maastapoistumisvero perittäisiin siten samalla hetkellä kuin luovutusvoitosta aiheutuva vero perittäisiin TVL 110 §:n 2 momentin nojalla, jos luonnollinen henkilö luovuttaisi veron kohteena olevan omaisuuden asuessaan Suomessa ja ollessaan täällä yleisesti verovelvollinen. Myös verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä verovelvollisuus kuitenkin sinänsä aiheutuisi ja maastapoistumisvero määrättäisiin muuttohetkellä, jonka vuoksi se voisi silti olla veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen.

Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntelymalli voisi olla myös verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallinen. Tämä sen vuoksi, että mainitussa sääntelymallissa maastapoistumisvero perittäisiin joko muuttohetkellä tai veronmaksun lykkäysajan kuluessa. Tällöin maastapoistumisveron kohteena voisi olla omaisuuden arvonnousu, jota ei välttämättä koskaan kuitenkaan syntyisi joko sen vuoksi, että omaisuutta ei tosiasiallisesti lainkaan luovutettaisi, tai sen vuoksi, että omaisuuden arvo alenisi muuttohetken jälkeen poistaen muuttohetkellä veron kohteena olleen arvonnousun. Vastaavaa verotuksen oikeudenmukaisuutta koskevaa ongelmallisuutta ei liittyisi verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaiseen sääntelyyn, koska siinä veron perimishetki olisi kytketty omaisuuden tosiasialliseen luovutushetkeen.

Nyt kyseessä oleva veromalli olisi nettotulon verotuksen periaatteen mukainen, jos maastapoistumisveron peruste olisi arvonnousu, joka muodostuisi omaisuuden muuttohetken mukaisen todennäköisen luovutushinnan ja omaisuuden verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon tai hankintameno-olettaman (20/40 %) erotuksesta. Nyt kyseessä oleva veromalli olisi lisäksi verotuksen symmetrian mukainen, jos muuttohetkellä tappiolla olevien omaisuuserien laskennalliset tappiot voitaisiin vähentää muuttohetkellä voitolla olevien omaisuuserien arvonnousuista enintään veronalaisten arvonnousujen määrään saakka (rajoitettu tappioiden vähentäminen). Puheena oleva veromalli olisi edelleen myös

yhdenkertaisen verotuksen periaatteen mukainen, jos Suomi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteydessä hyvittäisi ulkomailla samasta tulosta perittyä veroa. Tällöin kaksinkertaista verotusta ei muodostuisi.

Nyt kyseessä oleva veromalli olisi saatettavissa yhdenmukaiseksi EU-oikeuden ja kansallisen sääntelyn kanssa, jos mahdolliset säännökset säädettäisiin sen sisältöisinä kuin selvityksessä edellä luvussa 5. "Mahdolliset kansalliset säännökset" on esitetty. Lisäksi mahdolliset säännökset niveltäisivät tällöin yhteen oikeusvertailun kohteena olleiden maiden vastaavien luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevien sääntelyjen kanssa. Puheena olevan veromallin ja Suomen solmimien verosopimusten yhteensovittaminen voisi kuitenkin olla ongelmallista. Tietyt kaksinkertaisen verotuksen poistamisvaihtoehdot edellyttäisivät Suomen solmimien verosopimusten muuttamista ja uudelleen neuvottelemista. Tämä voisi muodostua käytännössä hyvin haastavaksi. Sinänsä kaksinkertainen verotus olisi mahdollista poistaa yksipuolisesti siten, että ulkomaista veroa hyvitetäisiin Suomessa. Lisäksi kaksinkertaista verotusta voitaisiin poistaa yksipuolisesti siten, että Suomi myöntäisi maahan muuttavan luonnollisen henkilön omistamalle omaisuudelle hankintamenojen päivityksen niiden todennäköiseen luovutushintaan.

Mahdollinen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely voisi saada osakseen kritiikkiä siitä, että se voisi olla omaisuuden suojaa koskevan perustuslain 15 §:n näkökulmasta ongelmallinen. Tällainen kritiikki voisi liittyä erityisesti tilanteeseen, jossa vero perittäisiin veronsaajamyönteisemmän oikeustilan sääntelyn mukaisesti välittömästi muuttohetkellä tai veronmaksun lykkäysajan kuluessa ja jossa luonnollinen henkilö joutuisi käyttämään maastapoistumisveron maksamiseen muita varoja kuin omaisuuden luovutuksesta saatua luovutushintaa. Tässä tilanteessa voitaisiin argumentoida, että luonnollinen henkilö voisi olla tällöin pakotettu luovuttamaan veron kohteena olevan omaisuutensa, jotta hän saisi haltuunsa omaisuuden luovutushinnan, jolla hän pystyisi maksamaan maastapoistumisveron.

Omaisuuden suojaa koskevien mahdollisten näkökohtien osalta tulee kuitenkin ottaa huomioon, että veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä luonnollisella henkilöllä olisi oikeus valita, maksaisiko hän maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veron välittömästi muuttohetkellä vai myöhemmin tietyn maksuajan, esimerkiksi viiden vuoden, kuluessa. Mainitun valintamahdollisuuden voitaisiin katsoa lieventävän mahdollisia omaisuuden suojaa koskevia ongelmallisuuksia, jotka voisivat liittyä veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaiseen sääntelyyn. Vastaavia ongelmallisuuksia ei voitaisi argumentoida muodostuvan verovelvollisyyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä, koska tällöin vero perittäisiin vasta omaisuuden luovutushetkellä.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverossa olisi kyse kokonaan uudesta veromallista Suomessa. Sen hyväksyttävyyteen (legitimiteettiin) voisi luonnollisten henkilöiden näkökulmasta liittyä haasteellisuuksia. Nämä voisivat johtua yhtäältä siitä, että kuten yllä on jo esitetty, kyseessä oleva veromalli voisi mahdollisesti olla verotuksen oikeudenmukaisuuden-, veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen sekä omaisuuden suojan näkökulmasta ongelmallinen. Toisaalta hyväksyttävyyttä koskevat haasteet voisivat liittyä siihen, että veromallin katsottaisiin silti rajoittavan SEUT:n mukaisia perusvapauksia ja -oikeuksia, kuten sijoittautumisvapautta, vaikka mahdollinen sääntely olisikin sisällöltään lähtökohtaisesti EU-oikeuden mukainen. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus voitaisiin veromallina ylipäänsä kokea epäoikeudenmukaiseksi ja epäreiluksi. Nyt kyseessä olevan veromallin hyväksyttävyyttä voitaisiin kritisoida myös sen mahdollisilla haitallisilla vaikutuksilla Suomen kilpailukykyyn, kiinnostavuuteen muutto- ja sijoituskohteena sekä ulkomaisen työvoiman saatavuuteen.

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista yksinkertaisuus ja läpinäkyvyys sekä verotuksen ennustettavuus ja oikeusvarmuus liittyvät toisiinsa siten, että säännösten tulisi lähtökohtaisesti olla mahdollisimman helppotajuisia sekä yksinkertaisia. Säännökset eivät saisi yksinkertaisuuden ja läpinäkyvyyden vuoksi jäädä kuitenkaan liian yleisluontoisiksi, joka voisi puolestaan heikentää verotuksen ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Tämän vuoksi yksinkertaisuuden ja läpinäkyvyyden sekä verotuksen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden välillä tulisi löytää kompromissi siten, että säännökset olisivat riittävän yksityiskohtaisia, mutta samalla kuitenkin mahdollisimman yksinkertaisia (selkeitä). Legaliiteettiperiaatteen vuoksi säännökset tulisi vuorostaan säätää mahdollisimman tarkkarajaisesti. Jotta mahdollinen sääntely olisi mainittujen hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien mukainen, edellä esitetyt näkökohdat tulisi ottaa huomioon, jos kyseessä oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa.

7.2.2 Verosubjektiin ja -objektiin liittyvät näkökohdat

Mahdollisessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa säännöksessä voitaisiin säätää tietystä euromääräisestä, esimerkiksi 10 000 euron, kynnsarvosta, jonka täytyminen olisi edellytyksenä säännöksen soveltamiselle. Kynnsarvosta seuraisi yhtäältä, että luonnolliset henkilöt, joiden omistamat omaisuuserät olisivat taloudelliselta merkitykseltään vähäisempiä tai jotka eivät lainkaan omistaisi maastapoistumisverotuksen kohteena olevia omaisuuseriä, eivät tulisi maastapoistumisverotuksen piiriin. Toisaalta kynnsarvosta seuraisi, että mahdollisen säännöksen soveltamisalan piiriin tulisivat vain tietyt varallisuusaseman omaavat tai sen ylittävät luonnolliset henkilöt.

Jos kynnysarvo otettaisiin käyttöön, nyt kyseessä oleva veromalli voisi mahdollisesti olla sen vuoksi verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun ja verovelvollisten horisontaalisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallinen. Kynnysarvon vuoksi nyt kyseessä oleva veromalli voitaisiin mahdollisesti myös nähdä ikään kuin toisena solidaarisuusverona. Lisäksi kynnysarvo voisi olla tiettyjen omaisuuserien, kuten listaamattomien yritysten osakkeiden, arvon määrittämisen näkökulmasta ongelmallinen. Kynnysarvon käyttöönottamista voitaisiin kuitenkin perustella sillä, että taloudelliselta merkitykseltään vähäisiä omaisuuseriä ei olisi esimerkiksi hallinnollisten kustannusten ja -taakan vuoksi tarkoituksenmukaista saattaa maastapoistumisverotuksen piiriin.

Nyt kyseessä olevassa veromallissa verovelvollisuus voisi aiheutua Suomesta poismuuttotilanteesta ja se voisi koskea muuttohetkellä Suomessa asuvaa ja täällä yleisesti verovelvollista luonnollista henkilöä. Maastapoistumisverotusta koskevan sääntelyn piiriin voisi siten tulla myös ulkomaalainen luonnollinen henkilö, jos hän olisi muuttohetkellä Suomessa asuva ja täällä yleisesti verovelvollinen. Täten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely ei olisi kansalaisuuden perusteella syrjivää. Tarvittaessa verovelvollisuutta voitaisiin rajoittaa siten, että se koskisi luonnollisia henkilöitä, jotka olisivat olleet tietyn aikaa, esimerkiksi viisi vuotta maastamuuttohetkeä edeltävistä kymmenestä vuodesta, Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia. Aikarajoituksen seurauksena esimerkiksi ulkomaalaiset luonnolliset henkilöt, jotka olisivat Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia vain lyhyen aikaa, eivät tulisi maastapoistumisverotuksen piiriin. Mahdollinen säännös voisi kuitenkin mainitusta aikarajoituksesta huolimatta vähentää ulkomaalaisten luonnollisten henkilöiden halukkuutta muuttaa Suomeen. Tämä voisi vaikeuttaa ulkomaisen työvoiman saatavuutta.

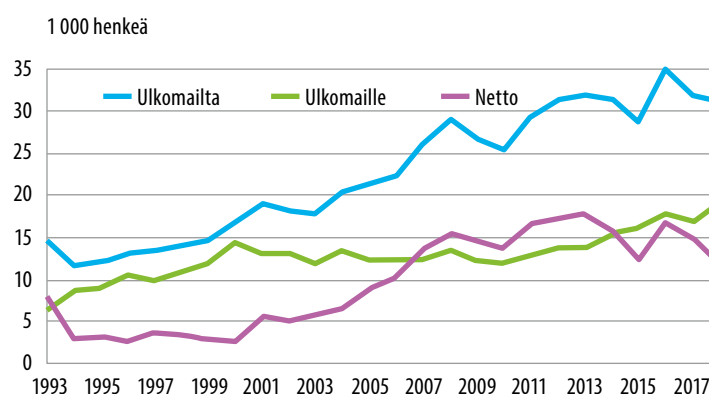
Jos mahdollisessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevassa säännöksessä yksilöitäisiin veronalaiset omaisuuserät ja jos sellaisiksi katsottaisiin ainoastaan esimerkiksi osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet sekä muut tietyt sijoituskohteet, kuten virtuaalivaluutta, tämä voisi johtaa erilaisten verotuskohteiden epäyhdenmukaiseen kohteluun. Tällöin tietyt omaisuuserät kuuluisivat maastapoistumisverotuksen piiriin, kun taas toiset eivät. Veronalaisten omaisuuserien yksilöiminen mahdollisessa säännöksessä kuitenkin turvaisi oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta verotuksessa, mutta myös vahvistaisi sitä, että mahdollinen uusi sääntely olisi legaliteettiperiaatteen mukainen. Tämän vuoksi olisi tarkoituksenmukaista, että veronalaiset omaisuuserät yksilöitäisiin asiaa koskevassa mahdollisessa säännöksessä.

8 Vaikutukset verotuloihin

8.1 Väkilukua ja muuttoliikettä koskevat tiedot

Tilastokeskuksen väestörakennetilaston³¹ mukaan Suomen virallinen väkiluku oli vuoden 2018 lopussa 5 517 919.

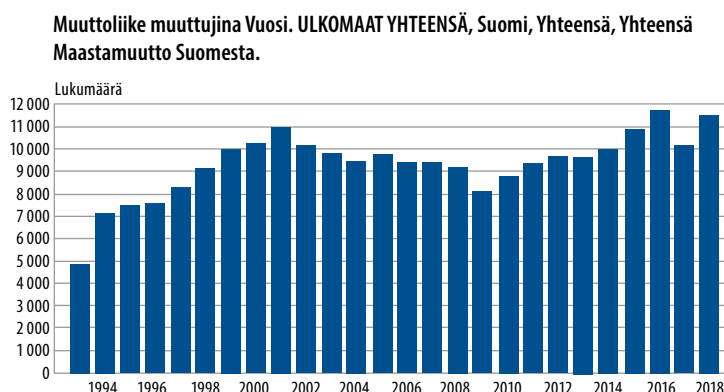
Tilastokeskuksen muuttoliikettä koskevan tilaston³² mukaan Suomesta ulkomaille muuttaneiden luonnollisten henkilöiden lukumäärä oli 19 148 vuonna 2018. Kyseinen lukumäärä sisältää sekä Suomen kansalaiset että muun maan kansalaiset. Seuraavassa tilastokeskuksen viivakuviossa on esitetty Suomen ja ulkomaiden välinen muuttoliike vuosina 1993–2018.



31 Internetosoite: https://www.stat.fi/til/vaerak/2018/vaerak_2018_2019-03-29_tie_001_fi.html.

32 Tilastokeskus: Nettomaahanmuutto selvästi edellisvuotta pienempää vuonna 2018, internetosoite: http://www.tilastokeskus.fi/til/muutl/2018/muutl_2018_2019-06-17_tie_001_fi.html.

Tilastokeskuksen maahan- ja maastamuuttotilaston³³ mukaan Suomesta ulkomaille muuttaneiden Suomen kansalaisten lukumäärä oli 11 538 vuonna 2018. Seuraavassa Tilastokeskuksen pylväskuviossa on esitetty Suomesta ulkomaille muuttaneiden Suomen kansalaisten muuttoliike vuosina 1993–2018.



8.2 Kotitalouksien sijoitusvarallisuutta koskevat tiedot

Tilastokeskuksen kotitalouksien varallisuutta koskevan tilaston³⁴ mukaan vuonna 2016 pörssiosakkeita ja sijoitusrahastoja omisti yhteensä 1 103 003 kotitaloutta, sijoitusrahastoja 841 697 kotitaloutta, pörssiosakkeita 562 872 kotitaloutta ja muita osakkeita 293 124 kotitaloutta.

Finanssiala ry:n vuositilaston³⁵ mukaan vuoden 2018 lopussa suomalaisten kotitalouksien yhteenlaskettu osakevarallisuus (sisältäen noteeratut osakkeet ja muut osakkeet ja osuudet) oli 116,1 miljardia euroa ja sijoitusrahasto-osuuksien arvo oli 23,0 miljardia euroa. Kotitalouksien yhteenlaskettu sijoitusvarallisuus oli vuoden 2018 lopussa siten 139,1 miljardia euroa.

Verohallinnon tilastotietokannan tilastojen³⁶ mukaan verovuonna 2017 osinkoja saaneiden luonnollisten henkilöiden lukumäärä oli yhteensä 907 936.

33 Tilastokeskus: 11aa -- Maahan- ja maastamuutto muuttomaan, ikäryhmän ja kansalaisuuden mukaan, 1990-2018, internetosoite: http://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin__vrm__muuti/statfin_muuti_pxt_11aa.px/.

34 Internetosoite: http://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin__tul__vtutk/statfin_vtutk_pxt_003.px/table/tableViewLayout1/.

35 Internetosoite: <https://www.finanssiala.fi/tilastot/FA-tilasto-Finanssialan-vuositilasto-2018.pdf>.

36 Internetosoite: http://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero__Elinkeinoverotilasto__osingot/.

8.3 Muu tutkimustieto

Valtioneuvoston kanslian 26.4.2019 julkaistussa selvityksessä³⁷, Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus, on muun ohella tarkasteltu Suomesta lähtevän ja Suomeen suuntautuvan muuttoliikkeen kehitystä viimeisten vuosikymmenien aikana Tilastokeskuksen vuosien 1990–2016 muuttoliiketilastojen avulla. Mainituksessa selvityksessä todetaan tältä osin yhteenvedona, että Suomen kansalaisten nettomaastamuutto on ollut viime vuosikymmeninä positiivista lähes jokaisena tarkasteluvuonna, mutta maastamuutto ei ole tarkastelujaksolla kiihtynyt. Suomesta pois muuttavat Suomen kansalaiset ovat positiivisesti valikoituneita, toisin sanoen muuttajat ovat korkeammin koulutettuja ja ansaitsevat keskimäärin enemmän kuin muut kansalaiset. Suomesta muutetaan erityisesti sekä muihin Pohjoismaihin, joissa on tyypillisesti korkea verotus ja suhteellisen matala koulutuksen tuotto, että matalamman verotuksen ja korkean tuoton maihin kuten Yhdysvaltoihin ja Isoon-Britanniaan. Kyseisessä selvityksessä³⁸ on myös esitetty muuttojen tarkemmat kohdemaat.

Valtioneuvoston kanslian selvityksessä³⁹ todetaan edelleen johtopäätöksenä, että maastamuuton ja kohdemaan verotuksen välillä ei vaikuta olevan selvää yhteyttä. Tämän analyysin ja muuttoliikkeen pidemmän aikavälin kehityksen sekä aiemman tutkimuskirjallisuuden valossa vaikuttaa siltä, että kansainvälinen muuttoliike ei tällä hetkellä anna syytä yleisen tuloverotuksen muuttamiseen Suomessa.

Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikön 17.9.2019 julkaiseman selvityksen⁴⁰ mukaan keinotekoisin maastamuuttotilanteisiin liittyvän verovilpin suuruusluokan arviointi on hyvin haasteellista, koska Verohallinnolla ei kaikilta osin ole tietoa esimerkiksi ulkomaisen sijoitusvakuutuksen omistajista eikä ulkomaille muuton jälkeisistä yritysjärjestelyistä yleensä saada tarkempaa tietoa. Viitatussa selvityksessä on esitetty ennakkoratkaisuhakemuksia, jotka koskevat maastamuuttotilanteita ja joissa on merkittävä vero-intressi, tulee Verohallintoon vuosittain joitain kymmeniä. Verotarkastuksessa keinotekoisia maastamuuttotilanteita ja tosiasiallisiin maastamuuttoihin liittyviä realisoituneita, joihin esimerkiksi osakevaihtoa koskeva säännös soveltuu, on havaittu vuosittain muutamista joihinkin kymmeniä. Näissä tapauksissa tulonlisäysten määrä on voinut olla jopa useita miljoonia.

37 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:35: Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus. Internetosoite: http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf?sequence=1&isAllowed=y, s. 44.

38 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:35: Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus. Internetosoite: http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf?sequence=1&isAllowed=y, s. 77.

39 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:35: Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus. Internetosoite: http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf?sequence=1&isAllowed=y, s. 67.

40 Internetosoite: https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/selvitykset/2019_07-verovilppi-kansainvalisess%C3%A4lisess%C3%A4-sijoitustoiminnassa.pdf, s. 54–55.

8.4 Arvio verotuottovaikutuksesta ja fiskaalisesta merkityksestä

8.4.1 Yleistä

Seuraavassa esitetään karkea yleisen tason arvio nyt kyseessä olevan veromallin verotuottovaikutuksesta ja fiskaalisesta merkityksestä. Arvio perustuu edellä esitettyihin tilastotietoihin sekä Verohallinnosta saatuihin osinkoverotusta koskeviin tietoihin. Arvio on laskettu tekemällä karkeita laskentaoletuksia muun muassa maasta muuttaneiden luonnollisten henkilöiden sijoitusvarallisuudesta ja sen jakautumisesta. Arvion luotettavuutta heikentää keskeisesti se, että käytettävissä ei ole ollut nimenomaista tietoa siitä, mikä osuus maasta muuttaneista luonnollisista henkilöistä on omistanut sijoitusvarallisuutta ja mikä on ollut tällaisten henkilöiden sijoitusvarallisuusasema.

8.4.2 Mahdollisten verovelvollisten lukumäärä

Suomesta ulkomaille muuttaneita Suomen kansalaisia oli vuonna 2018 yhteensä 11 538 henkilöä. Voidaan olettaa, että mainitut Suomen kansalaiset olisivat myös Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia luonnollisia henkilöitä, jolloin he kuuluisivat mahdollisen maastapoistumisverotusta koskevan säännöksen soveltamisalan piiriin. Nyt kyseessä oleva mahdollinen veromalli soveltuisi myös muun maan kansalaisiin, jos he olisivat Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia. Vuonna 2018 Suomesta ulkomaille muuttaneiden luonnollisten henkilöiden määrä oli yhteensä 19 148. Kun Suomen kansalaisia mainitusta määrästä oli 11 538 henkilöä, Suomesta ulkomaille muuttaneiden muun maan kansalaisten määrä oli siten yhteensä 7 610 henkilöä. Voidaan olettaa, että osa mainituista muun maan kansalaisista olisivat myös Suomessa asuvia ja täällä yleisesti verovelvollisia luonnollisia henkilöitä, jolloin hekin kuuluisivat mahdollisen säännöksen soveltamisalaan.

Kun otetaan huomioon edellä esitetty, voidaan varovaisesti arvioida, että vuoden 2018 tietojen perusteella mahdollista luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä olisi lähtökohtaisesti voitu soveltaa yhteensä noin 14 000 verovelvolliseen, jos he olisivat omistaneet sijoitusvarallisuutta eikä veronalaisille omaisuserille olisi asetettu mitään kynnysarvoa. Tämä lukumäärä olisi vastannut vuonna 2018 noin 0,254 prosenttia Suomen väestöstä.

8.4.3 Verovelvollisten omistama laskennallinen sijoitusvarallisuus

Finanssiala ry:n vuositilaston⁴¹ mukaan vuoden 2018 lopussa suomalaisten kotitalouksien yhteenlaskettu sijoitusvarallisuus (sisältäen noteeratut osakkeet ja muut osakkeet ja

41 Internetosoite: <https://www.finanssiala.fi/tilastot/FA-tilasto-Finanssialan-vuositilasto-2018.pdf>.

osuudet sekä sijoitusrahasto-osuudet) oli 139,1 miljardia euroa. Suomen virallinen väkiluku oli vuoden 2018 lopussa puolestaan 5 517 919. Kun kotitalouksien yhteenlaskettu sijoitusvarallisuus jaetaan väkiluvulla, jokaisen Suomen kansalaisen omistaman sijoitusvarallisuuden laskennalliseksi arvoksi muodostuu siten keskimäärin 25 000 euroa. Jos oletetaan, että edellä mainitut 14 000 verovelvollista, joihin maastapoistumisverotus voisi lähtökohtaisesti soveltua, vastaisivat sijoitusvarallisuusasemaltaan keskimääräistä Suomen kansalaista, heidän yhteenlasketuksi laskennalliseksi sijoitusvarallisuudeksi muodostuisi tällöin noin 353 miljoonaa euroa. Tässä oletuksessa jokainen 14 000 verovelvollisesta omistaisi siten keskimäärin 25 000 euron arvosta sijoitusvarallisuutta.

8.4.4 Mahdollinen verotuottovaikutus

Jos oletetaan, että jokaisen 14 000 verovelvollisen omistama sijoitusvarallisuus olisi nyt kyseessä olevan veromallin näkökulmasta veronalaista, luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus voisi tällöin kohdistua sijoitusvarallisuuteen, jonka yhteenlaskettu arvo olisi noin 353 miljoonaa euroa. Tiedossa ei kuitenkaan ole, mikä olisi kyseisen sijoitusvarallisuuden todellinen hankintameno kunkin verovelvollisen verotuksessa. Jos oletetaan, että keskimääräinen hankintameno olisi esimerkiksi puolet sijoitusvarallisuuden arvosta, veron perusteeksi muodostuisi tällöin noin 177 miljoonaa euroa. TVL 46 §:n 1 momentissa säädetyn 20 prosentin hankintameno-olettaman vähentäminen ei ole perusteltua, koska se todennäköisesti selvästi yliarvioisi verotuottovaikutusta.

Verotuottovaikutusta pienentäisivät ulkomaisen veron hyvittäminen sekä mahdollisen omaisuuden arvonalentumisen ja omistusajan jatkumisen huomioon ottaminen perittävän veron määrässä. Riippuen siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä, ulkomaisen veron hyvittäminen voisi tehdä nyt kyseessä olevan veromallin useassa tilanteessa jopa kokonaan merkityksettömäksi. Täten luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan veromallin verotuottovaikutuksena voitaisiin käytetyillä laskentaoletuksilla pitää noin 0–50 miljoonaa euroa. Veromallilla voisi siten olla positiivisia verotuottovaikutuksia, mutta tarkkoja määrällisiä arvioita on vaikea esittää. Voidaan arvioida, että verotuottovaikutus vaihtelisi voimakkaasti vuosittain. Lisäksi maastapoistumisverotus voisi vähentää maastamuuttoa, joka osaltaan pienentäisi verotuottovaikutusta.

Todellisessa tilanteessa kaikki 14 000 verovelvollista eivät kuitenkaan tosiasiassa omistaisi nyt kyseessä olevan veromallin näkökulmasta veronalaisia omaisuuseriä. Sitä osuutta verovelvollisista, jotka todellisuudessa omistaisivat veronalaisia omaisuuseriä, voidaan arvioida sen perusteella, kuinka moni luonnollinen henkilö on saanut osinkoja, sekä Tilastokeskuksen kotitalouksien varallisuutta koskevan tilaston perusteella.

Verohallinnon tilastotietokannan tilastojen⁴² mukaan verovuonna 2017 osinkoja saaneiden luonnollisten henkilöiden lukumäärä oli yhteensä 907 936, joka vastaa noin 16,5 prosenttia väestöstä. Tilastokeskuksen kotitalouksien varallisuutta koskevan tilaston⁴³ mukaan vuonna 2016 pörssiosakkeita ja sijoitusrahastoja omisti yhteensä 1 103 003 kotitaloutta, sijoitusrahastoja 841 697 kotitaloutta, pörssiosakkeita 562 872 kotitaloutta ja muita osakkeita 293 124 kotitaloutta. Näiden tietojen perusteella voidaan varovaisesti arvioida, että sijoitusvarallisuutta (sisältäen noteeratut osakkeet ja muut osakkeet ja osuudet sekä sijoitusrahasto-osuudet) omistaisi tällöin noin 30 prosenttia Suomen väestöstä.

Jos edellä mainitut 14 000 verovelvollista, joihin maastapoistumisverotus voisi lähtökohteisesti soveltua, vastaisivat sijoitusvarallisuusasemaltaan keskimääräistä Suomen kansalaista, heistä 30 prosenttia vastaava osuus eli noin 4 000 henkilöä voisivat todellisuudessa omistaa veronalaisia omaisuuseriä. Täten nyt kyseessä olevan veromallin varsinaisten verovelvollisten määrä supistuisi mainittuun 4 000 henkilöön. Sijoitusvarallisuus kuitenkin keskittyy käytännössä harvoille varakkaille omistajille. Esimerkiksi Verohallinnosta saatujen osinkoverotusta koskevien tietojen perusteella voidaan arvioida, että osakevarallisuutta omistavista luonnollisista henkilöistä varakkain kymmenys omistaa kaikesta osakevarallisuudesta lähes 90 prosenttia. Kyseinen kymmenys olisi myös maksanut arviolta lähes 90 prosenttia maastapoistumisverosta. Sijoitusvarallisuuden omistuksen keskittymisen vuoksi verotuottovaikutus voisi vaihdella voimakkaasti vuosittain.

Veromallin verotuottovaikutus pienentyisi jonkin verran, jos veronalaisille omaisuuserille asetettaisiin kynnysarvo. Verohallinnosta saatujen osinkoverotusta koskevien tietojen perusteella voidaan arvioida, että noin 60 prosentilla luonnollisista henkilöistä, jotka omistavat osakevarallisuutta, osakevarallisuuden todennäköinen luovutushinta on alle 10 000 euroa. Tämän perusteella, jos maastapoistumisverotuksen yhteydessä veronalaisiin omaisuuseriin sovellettaisiin esimerkiksi 10 000 euron kynnysarvoa, veromallin varsinaisten verovelvollisten määrä supistuisi edellä mainitusta 4 000 henkilöstä 40 prosenttiin, jolloin verovelvollisia olisi enää arviolta noin 1 600 henkilöä. Sillä, laskettaisiinko kynnysarvo omaisuuden todennäköisen luovutushinnan vai arvonnousun perusteella, ei olisi laskelmien perusteella mainittavaa merkitystä verovelvollisten määrään. Laskelmien perusteella voidaan arvioida, että kynnysarvon soveltaminen pienentäisi yllä arvioitua verotuottovaikutusta muutamalla miljoonalla eurolla. Kynnysarvon vaikutus olisi fiskaalisesti siten melko vähäinen. Tämä selittyy sillä, että sijoitusvarallisuus keskittyy käytännössä harvoille varakkaille omistajille. Kynnysarvo kuitenkin vähentäisi hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa, koska merkittävä osa maasta muuttavista luonnollisista henkilöistä rajautuisi sen perusteella varsinaisen verovelvollisuuden ulkopuolelle.

42 Internetosoite: http://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero__Elinkeinoverotilasto__osingot/.

43 Internetosoite: http://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin__tul__vtutk/statfin_vtutk_pxt_003.px/table/tableViewLayout1/.

8.4.5 Yhteenveto

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevalla veromallilla voisi olla positiivisia verotuottovaikutuksia, mutta tarkkoja määrällisiä arvioita on vaikea esittää. Käytettävissä olleiden tietojen ja laskentaoletusten perusteella laskettuna veromallin verotuottovaikutuksena voitaisiin pitää noin 0–50 miljoonaa euroa. Verotuottovaikutus ja fiskaalinen merkitys olisivat kuitenkin vahvasti riippuvaisia siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä. Useassa tilanteessa ulkomaisen veron hyvittäminen voisi tehdä nyt kyseessä olevan veromallin jopa kokonaan merkityksettömäksi. Lisäksi mahdollisen omaisuuden arvonalentumisen ja omistustajan jatkumisen huomioon ottaminen perittävän veron määrässä sekä kynnyksarvon soveltaminen voisivat pienentää veromallin verotuottovaikutusta.

Edellä esitetyn perusteella voidaan lisäksi todeta, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus kohdistuisi harvalukaiseen varakkaaseen joukkoon. Fiskaalinen merkitys voisi sinänsä olla yksittäisenkin verovelvollisen kohdalla suuri, jos hänen sijoitusvarallisuusasema olisi merkittävä ja jos ulkomailla peritty vero olisi selvästi Suomessa perittävää maastapoistumisveroa pienempi. Tällaisia tilanteita ei kuitenkaan todennäköisesti olisi verovuosittain useita. Täten verotuottovaikutus voisi vaihdella voimakkaasti vuosittain. Maastapoistumisverotus voisi myös vähentää maastamuuttoa, joka osaltaan pienentäisi verotuottovaikutusta.

9 Vaihtoehtoiset tavat säännellä asiasta

Jos luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa veromallia ei päätettäisi ottaa käyttöön Suomessa, tällöin vaihtoehtoinen tapa puuttua nyt kyseessä olevaan ilmiöön (verosyistä tapahtuva maastamuutto, jonka tarkoituksena olisi omaisuuden luovutuksesta aiheutuvan veron määrän pienentäminen tai mahdollisesti sen kokonaan välttäminen) voisi olla esimerkiksi TVL 11 §:ssä tarkoitetun kolmen vuoden säännön ja verosopimusverkoston kehittäminen.

Kuten selvityksessä edellä on jo esitetty, Suomella ei yleensä TVL 11 §:n nojalla ole verotusoikeutta omaisuuden luovutusvoittoon, jos luonnollisesta henkilöstä on tullut verosopimuksen mukaisesti toisessa valtiossa asuva. Tällöin mainitussa lainkohdassa tarkoitettujen olennaisten siteiden olemassa ololla ei ole merkitystä Suomen verotusoikeuden kannalta. Tästä kuitenkin poikkeuksen tekevät valtiot, joiden kanssa solmittuun verosopimukseen (yleensä 23 artikla) sisältyy niin sanottu ympätty kolmen vuoden sääntö. Sen mukaan Suomi saa verottaa yleisesti verovelvollisia kansalaisiaan, vaikka heidät verosopimusta sovellettaessa katsottaisiinkin toisessa sopimusvaltiossa verosopimuksen tarkoittamalla tavalla asuviksi. Ympätty kolmen vuoden sääntö sisältyy muun ohella Viron, Luxemburgin, Latvian ja Liettuan kanssa solmittuihin verosopimuksiin.

Suomi voisi mahdollisesti pyrkiä muuttamaan verosopimuksia siinä tarkoituksessa, että ympätty kolmen vuoden sääntö saataisiin sisällytettyä myös muiden valtioiden kanssa solmittuihin verosopimuksiin. Tällaisten neuvottelujen menestymiseen voisi kuitenkin liittyä epävarmuutta ja toisella sopimusvaltiolla voisi olla asiassa eri intressi kuin Suomella. Lisäksi tältä osin on huomionarvoista, että Suomi ei nykyisin edes itse ehdota ympätyn kolmen vuoden säännön sisällyttämistä verosopimukseen, kun se aloittaa uudet verosopimusneuvottelut toisen sopimusvaltion kanssa.

10 Johtopäätökset

10.1 Veromallin käyttöönottomahdollisuus ja sääntelyvaihtoehdot

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva veromalli olisi mahdollista ottaa käyttöön Suomessa luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa. EUT:n oikeuskäytännön perusteella on muodostettavissa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva tarkastelukehikko, jonka sisältä jäsenvaltio voi valita, ottaako se kansallisessa lainsäädännössään käyttöön verovelvollis- vai veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn tai jotain niiden väliltä. Mainittujen sääntelyvaihtoehtojen keskeisimmät poikkeavuudet koskisivat veron perimishetkeä, veronmaksun lykkäämistä ja viimeksi mainittuun liittyviä yksityiskohtia.

Verovelvollisyyönteisempään oikeustilaan rinnastuva sääntely on käytössä useassa oikeusvertailun kohteena olleessa maassa, kuten Norjassa, Alankomaissa, Saksassa ja Itävallassa, Ranskassa ja Espanjassa. Myös Ruotsissa ehdotettu veromalli olisi vastannut sisällöltään pitkälti verovelvollisyyönteisemmän oikeustilan mukaista sääntelyä. Oikeusvertailun perusteella veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn voidaan katsoa olevan käytössä Puolassa, jossa säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2019 alusta.

Verovelvollisyyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä muuttohetkellä eli, kun luonnollinen henkilö muuttaisi Suomesta toiseen valtioon. Veron perimistä tulisi kuitenkin lykätä siihen hetkeen saakka, kunnes luonnollinen henkilö tosiasiassa luovuttaisi veron kohteena olevan omaisuuden. Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisessa sääntelyssä vero voitaisiin määrätä ja periä välittömästi muuttohetkellä. Luonnolliselle henkilölle tulisi kuitenkin antaa oikeus valita, maksaako hän maastapoistumisverotuksesta aiheutuvan veron välittömästi muuttohetkellä vai maksaako hän mainitun veron myöhemmin. Toisin kuin verovelvollisyyönteisessä sääntelymallissa, veronsaajamyönteisessä sääntelymallissa maastapoistumisverotus tapahtuisi siten riippumatta siitä,

luovuttaisiko luonnollinen henkilö veron kohteena olevaa omaisuutta muuttohetkellä, veronmaksun lykkäysajan kuluessa tai lainkaan.

Tietyiltä osin mahdolliset säännökset olisivat sisällöltään yhteneväisiä riippumatta siitä, otettaisiinko käyttöön verovelvollis- vai veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely. Yhteneväisiä sääntelykohtia olisivat lain soveltamisala, mukaan lukien verosubjekti ja -objekti, veron peruste, arvonnousun laskeminen ja sen verotus sekä verovapaat tilanteet ja poikkeukset. Verovelvollis- ja veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaiset sääntelyt voisivat kohdella ulkomaisen veron hyvittämistä joko yhteneväisesti tai toisistaan poikkeavasti riippuen siitä, millainen sääntelymalli tältä osin päätettäisiin ottaa käyttöön. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisen vuoksi Suomen olisi perusteltua hyvittää ulkomaille maksettuja veroja myös mahdollisen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteydessä.

10.2 Suositeltavin sääntelyvaihtoehto

Jos kyseessä oleva veromalli päätettäisiin ottaa käyttöön Suomessa, suositeltavimpana sääntelyvaihtoehtona voitaisiin valtiovarainministeriön vero-osaston käsityksen mukaan lähtökohtaisesti pitää verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaista sääntelyä. Tätä voidaan perustella keskeisesti seuraavilla syillä:

- Veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntelymalli voisi olla verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallinen. Tämä sen vuoksi, että mainitussa sääntelymallissa maastapoistumisvero perittäisiin joko muuttohetkellä tai veronmaksun lykkäysajan kuluessa. Tällöin maastapoistumisveron kohteena voisi olla omaisuuden arvonnousu, jota ei välttämättä koskaan kuitenkaan syntyisi joko sen vuoksi, että omaisuutta ei tosiasiallisesti lainkaan luovutettaisi, tai sen vuoksi, että omaisuuden arvo alenisi muuttohetken jälkeen poistaen muuttohetkellä veron kohteena olleen arvonnousun. Vastaavaa verotuksen oikeudenmukaisuutta koskevaa ongelmallisuutta ei liittyisi verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaiseen sääntelyyn, koska siinä veron perimishetki olisi kytketty omaisuuden tosiasialliseen luovutushetkeen.
- Verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely ei olisi verovelvollisen kassatilanteen näkökulmasta ongelmallinen, koska vero perittäisiin tällöin omaisuuden luovutushetkellä, jolloin verovelvollisella olisi käytettävissään omaisuuden luovutuksesta saatu luovutushinta. Maastapoistumisvero perittäisiin siten samalla hetkellä kuin luovutusvoitosta aiheutuva vero perittäisiin TVL 110 §:n 2 momentin nojalla, jos luonnollinen henkilö luovuttaisi veron kohteena olevan omaisuuden

asuessaan Suomessa ja ollessaan täällä yleisesti verovelvollinen. Tämän vuoksi verovelvollisyyden mukaisen oikeustilan mukainen sääntely ei olisi myöskään veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta välttämättä niin ongelmallinen kuin veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely.

- Verovelvollisyyden mukaisen oikeustilan mukainen sääntely olisi verosubjektin näkökulmasta sisällöltään merkittävästi lievempi kuin veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukainen sääntely.
- Verovelvollisyyden mukaisempaan oikeustilaan rinnastuva sääntely on käytössä useassa oikeusvertailun kohteena olleessa maassa. Oikeusvertailun perusteella veronsaajamyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn voidaan katsoa olevan käytössä ainoastaan Puolassa.
- Verovelvollisyyden mukaisen oikeustilan mukainen sääntely olisi veron perimishetken osalta yritysjärjestelydirektiivin ja siihen sisältyvän jatkuvuusperiaatteen mukainen.
- Verovelvollisyyden mukaisen sääntelyn ei voitaisi katsoa olevan omaisuuden suoja koskevan perustuslain 15 §:n näkökulmasta ongelmallinen, koska mainitussa sääntelyvaihtoehdossa maastapoistumisvero perittäisiin vasta omaisuuden luovutushetkellä.

Sen lisäksi, mitä jäljempänä esitetään yleisesti veromalliin liittyvinä haasteina ja ongelmallisuuksina, verovelvollisyyden mukaiseen sääntelyyn kuitenkin liittyisivät seuraavat haasteet ja ongelmallisuudet:

- Koska vero perittäisiin vasta luovutushetkellä, verovalvonta ja veron periminen voisivat tämän vuoksi muodostua käytännössä hyvin haastaviksi toteuttaa. Näin erityisesti tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaisi kolmanteen valtioon, joka ei olisi EU-jäsenvaltio tai ETA-alueella sijaitseva valtio. EU-jäsenvaltiosta olisi mahdollista saada pyynnöstä tietoja sijoitusvarallisuuden myynneistä, mutta käytännössä Verohallinnon tietojensaanti jäisi verovelvollisen oman ilmoituksen varaan.
- Veron periminen luovutushetkellä tarkoittaisi käytännössä sitä, että kyseessä olevan veromallin tuottamaa valtion verotulojen kertymää olisi vaikeaa tai jopa mahdotonta arvioida ennakkoon.
- Verovelvollisyyden mukaisessa sääntelyssä luovutushetkellä perittävän veron määrässä otettaisiin huomioon mahdollinen omaisuuden arvonalentuminen sekä omistusajan jatkuminen. Näiden huomioon ottamisesta

voisi seurata käytännössä, että luovutushetkellä perittävän veron määrä joko aleni muuttohetkellä määrätystä verosta tai että perittävän veron määrä poistuisi kokonaan. Mainitut seikat paitsi pienentäisivät valtion verotulojen kertymää myös heikentäisivät sen ennustettavuutta ennakkoon.

- Verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaiseen sääntelyyn voisi liittyä verosuunnittelumahdollisuus, koska verovelvollinen voisi omilla toimillaan vaikuttaa paitsi veron perimishetkeen myös siihen, mikä olisi maksettavaksi tulevan veron määrä.
- Myös verovelvollismyönteisemmän oikeustilan mukaisen sääntelyn yhteydessä verovelvollisuus kuitenkin sinänsä aiheutuisi ja maastapoistumisvero määrättäisiin muuttohetkellä, jonka vuoksi se voisi silti olla veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen.

10.3 Veromallin käyttöönottamisen tarkoituksenmukaisuus Suomessa

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan veromallin käyttöönottamisen tarkoituksenmukaisuutta Suomessa on mahdollista perustella muun ohella seuraavilla näkökohdilla:

- Veromallilla puututtaisiin verosyistä tapahtuvaan maastamuuttoon, jonka tarkoituksena olisi omaisuuden luovutuksesta aiheutuvan veron määrän pienentäminen tai mahdollisesti sen kokonaan välttäminen. Veromalli voisi osaltaan myös ennalta ehkäistä kyseistä ilmiötä. Lisäksi veromallilla puututtaisiin valtioiden väliseen haitalliseen verokilpailuun, joka aiheutuisi siitä, että luonnollinen henkilö valitsisi uuden asuinpaikkansa sen perusteella, mikä valtio perisi omaisuuden luovutuksesta Suomea olennaisesti pienempää veroa tai ei perisi sitä lainkaan.
- Veromalli voisi mahdollisesti myös edistää verovelvollisten välistä horisontaalista oikeudenmukaisuutta, koska sen seurauksena myös maasta muuttavat luonnolliset henkilöt, kuten Suomeen jäävätkin luonnolliset henkilöt, joutuisivat maksamaan veroa omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta.
- Veromallissa voidaan katsoa olevan kyse sääntelystä, joka on osa nykyaikaista rajat ylittävien tilanteiden verosääntelyä, jolla turvataan valtion verotusvaltaa. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely myös täydentäisi Suomen verotusvaltaa.

- Veromalli sinänsä laajentaisi, monipuolistaisi sekä turvaisi Suomen veropohjaa. Veromallin seurauksena Suomi verottaisi sitä omaisuuden realisoitumatonta arvonnousua, joka ilman kyseistä veromallia jäisi yleensä Suomesta poismuuttotilanteessa verottamatta.
- Suomi ei nykytilassa kyseisen veromallin osalta käytä sitä verotusvaltaa, jota se olisi EU-oikeuden mukaan oikeutettu käyttämään. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely on käytössä merkittävässä osassa EU-jäsenvaltioita.

Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevan veromallin käyttöönottamiseen Suomessa kuitenkin liittyisi lukuisia haasteita ja ongelmallisuuksia. Näitä olisivat muun muassa seuraavat:

- Veromalli voisi olla veronmaksukykyisyyden- ja realisointiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen. Tämän vuoksi veromallin hyväksyttävyyteen (legitimiteettiin) voisi luonnollisten henkilöiden näkökulmasta liittyä haasteellisuuksia. Hyväksyttävyyttä koskevat haasteet voisivat liittyä myös siihen, että veromallin katsottaisiin silti rajoittavan SEUT:n mukaisia perusvapauksia ja -oikeuksia, kuten sijoittautumisvapautta, vaikka mahdollinen sääntely olisikin lähtökohtaisesti sisällyttään EU-oikeuden mukainen.
- Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus voitaisiin veromallina ylipäänsä kokea epäoikeudenmukaiseksi ja epäreiluksi. Veromallin hyväksyttävyyttä voitaisiin kritisoida myös sen mahdollisilla haitallisilla vaikutuksilla Suomen kilpailukykyyn, kiinnostavuuteen muutto- ja sijoituskohteena sekä ulkomaisen työvoiman saatavuuteen. Lisäksi haitallisia vaikutuksia voisi liittyä ihmisten liikkuvuuteen ja maastamuuttoon sekä siten myös yritysten mahdollisuuksiin laajentua ulkomaille.
- Veromallin ja Suomen solmimien verosopimusten yhteensovittaminen voisi olla ongelmallista. Tietyt kaksinkertaisen verotuksen poistamisvaihtoehdot edellyttäisivät Suomen solmimien verosopimusten muuttamista ja uudelleen neuvottelemista. Tämä voisi muodostua käytännössä hyvin haastavaksi.
- Veromalli voisi mahdollisesti aiheuttaa verosopimusten tulkintaerimielisyyksiä sekä juridista kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertainen verotus voitaisiin poistaa siten, että Suomi hyvittäisi ulkomaille samasta tulosta (luovutusvoitosta) perityn veron Suomessa maksettavasta maastapoistumisverosta. Ulkomaisen veron hyvittäminen voisi kuitenkin pienentää merkittävästi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen verokertymää Suomessa. Lisäksi ulkomaisen veron hyvittäminen monimutkaistaisi Suomessa lopullisesti perittävän veron määrän laskentaa.

- Riippuen siitä, mikä olisi ulkomailla perityn veron määrä, ulkomaisen veron hyvittäminen voisi tehdä nyt kyseessä olevan veromallin useassa tilanteessa jopa kokonaan merkityksettömäksi. Näin sen vuoksi, että useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa arvopapereiden myynti-/luovutusvoittojen verotusoikeus on pääsääntöisesti vain asuinvaltiolla. Suomen solmimiin verosopimukseen ei ole myöskään sisällytetty määräyksiä, jotka nimenomaisesti sallisivat Suomelle oikeuden periä nyt kyseessä olevaa maastapoistumisveroa.
- Maastapoistumisverotus kohdistuisi harvalukaiseen varakkaaseen joukkoon. Fiskaalinen merkitys voisi sinänsä olla yksittäisenkin verovelvollisen kohdalla suuri, jos hänen sijoitusvarallisuusasema olisi merkittävä ja jos ulkomailla peritty vero olisi selvästi Suomessa perittävää maastapoistumisveroa pienempi. Tällaisia tilanteita ei kuitenkaan todennäköisesti olisi verovuosittain useita. Täten verotuotto-vaikutus voisi vaihdella voimakkaasti vuosittain.
- Koska kyse olisi kokonaan uudesta veromallista Suomessa, se todennäköisesti aiheuttaisi hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle. Hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa voisivat aiheuttaa muun ohella veroilmoituksen antamisvelvollisuus, veronmaksun lykkäykseen liittyvä verovalvonta ja seuranta, veron määrän laskemiseen ja sen perimiseen liittyvät toimet sekä mahdollinen ulkomaisen veron hyvittäminen. Verohallinnolle hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa aiheutuisi todennäköisesti myös uuden veromallin edellyttämistä tietojärjestelmämuutoksista.
- Veromalli edellyttäisi yksityiskohtaista sääntelyä, jonka vuoksi se monimutkaisuuttaisi Suomen verojärjestelmää. Lisäksi se voisi rajoittaa taloudellista tehokkuutta eli aiheuttaa vääristymiä talouteen. Jos maastapoistumisvero perittäisiin luovutushetkellä (verovelvollisyyden oikeustilan mukainen sääntely), luonnollinen henkilö voisi tämän vuoksi pidättäytyä luovuttamasta veron kohteena olevaa omaisuutta.
- Veromalli voisi mahdollisesti olla verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun ja verovelvollisten horisontaalisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta ongelmallinen, jos veronalaisia omaisuuseriä koskisi jokin tietty kynnyksiarvo, esimerkiksi 10 000 euroa. Kynnyksiarvosta seuraisi, että luonnolliset henkilöt, joiden omistamat omaisuuserät olisivat taloudelliselta merkitykseltään vähäisempiä tai jotka eivät lainkaan omistaisi maastapoistumisverotuksen kohteena olevia omaisuuseriä, eivät tulisi maastapoistumisverotuksen piiriin.

- Yllä mainitusta kynnyksarvosta seuraisi, että mahdollisen säännöksen soveltamisalan piiriin tulisivat vain tietyn varallisuusaseman omaavat tai sen ylittävät luonnolliset henkilöt. Kynnyksarvon vuoksi nyt kyseessä oleva veromalli voitaisiin mahdollisesti myös nähdä ikään kuin toisena solidaarisuusverona. Lisäksi kynnyksarvo voisi olla tiettyjen omaisuuserien, kuten listaamattomien yritysten osakkeiden, arvon määrittämisen näkökulmasta ongelmallinen.
- Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen ja välillisen sijoittamisen instrumenttien, kuten osakesäästötilin, yhteensovittaminen olisi monimutkaista ja vaatisi todennäköisesti erityissääntelyä. Tämän vuoksi luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely voisi muodostua etenkin välillisen sijoittamisen instrumenttien osalta vaikeaselkoiseksi.
- Veromalli voisi johtaa erilaisten verotuskohteiden epäyhdenmukaiseen kohteluun, jos mahdollisessa säännöksessä veronalaisiksi omaisuuseriksi yksilöitäisiin ainoastaan esimerkiksi osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet sekä muut tietyt sijoituskohteet, kuten virtuaalivaluutta.

Valtiovarainministeriön vero-osasto katsoo, että luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaan veromalliin liittyy useita sen käyttöönottoa puoltavia näkökohtia. Veromalliin kuitenkin liittyy myös lukuisia haasteita ja ongelmallisuuksia, jotka puhuvat sen käyttöönottoa vastaan. Veromalli edellyttäisi yksityiskohtaista sääntelyä, jonka vuoksi se monimutkaistaisi Suomen verojärjestelmää. Veromallin tehokas toimeenpano ja sen edellyttämä tietojensaanti voisivat muodostua käytännössä hyvin haastaviksi toteuttaa. Maastapoistumisverotus kohdistuisi harvalukaiseen varakkaaseen joukkoon ja sillä olisi fiskaalista merkitystä lähinnä yksittäistapauksissa. Veromallilla saattaisi olla haitallisia vaikutuksia Suomen kilpailukykyyn, kiinnostavuuteen sijoituskohteena, maahan- ja maastamuuttoon sekä taloudelliseen tehokkuuteen. Ruotsissa vastaavaa veromallia on ehdotettu, mutta sen käyttöönotosta on siellä ainakin toistaiseksi luovuttu. Vero-osasto katsoo, että veromallin käyttöönottoon liittyy siinä määrin haasteita ja ongelmallisuuksia, että välittömien lainsäädäntötoimien sijaan olisi aiheellista seurata sitä, kuinka sääntelyn tarve ja asiaa koskeva kansainvälinen tilanne tulevaisuudessa kehittyvät.

erityisasiantuntija

Matti Matinen

Matti Matinen



VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Snellmaninkatu 1 A

PL 28, 00023 VALTIONEUVOSTO

Puhelin 0295 160 01

vm.fi

ISSN 1797-9714 (pdf)

ISBN 978-952-367-061-7 (pdf)

Helmi­kuu 2020