

# Exit tax – viimeinkin muutetaan maastapoistumisverotusta!

Veroekonomi Visa Kananoja

Tohtorikoulutettava, Vaasan yliopisto  
Tax Manager, Ernst & Young Oy



# Esityksen rakenne

**Maastapoistumisverotus ilmiönä**

**Veronkiertodirektiivi**

**Kysymyksiä**

# Maastapoistumisverotus ilmiönä

# Maastapoistumisverotus ilmiönä

## Mitä?

- Realisoitumattomien luovutusvoittojen verotus
- Varojen todennäköinen luovutushinta veronalaista tuloa

## Missä?

- Kiinteän toimipaikan lakatessa
- Rajat ylittävän yritysjärjestelyn seurauksena
- Veronkiertodirektiivin edellyttämässä tilanteissa

## Milloin?

- Nykyisellään poismuuttohetkellä
- EUT:n tuomioiden ja veronkiertodirektiivin edellyttämällä tavalla lykättynä viidelle vuodelle

# EU:n perusvapaudet poismuuttotilanteissa

- EU:n perusvapaudet edellyttävät vapaata ja tasapuolista pääsyä kohdevaltion markkinoille sekä kieltävät lähtövaltioita rajoittamasta yksilön tai yhteisön poismuuttoa ja vapautta sijoittautua toiseen jäsenvaltioon
  - Sijoittautumisvapaus (SEUT 49 artikla)
  - Pääomien vapaa liikkuvuus (SEUT 63 artikla)
- SEUT:n takaaman vapaan liikkuvuuden rajoittaminen voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä pyritään SEU:n mukaiseen sallittuun tavoitteeseen ja jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä (*oikeuttamisperuste*)
- Tällaisella rajoittamisella on voitava lisäksi taata tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi (*suhteellisuusperiaate*)

# EU:n perusvapaudet poismuuttotilanteissa

- Sallittuina tavoitteina on pidetty mm. jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamista, veronkierron ehkäisemistä ja alueperiaatetta
  - Maastapoistumisverosäännökset on katsottu jäsenvaltioiden välisen tasapuolisen verotusvallan jakautumisen valossa oikeutetuiksi
- Jäsenvaltioiden esittämät oikeuttamisperusteet on kuitenkin usein hylätty, sillä niiden mukaiset tavoitteet olisivat saavutettavissa myös verovelvollisen taloudellista toimintaa vähemmän rajoittavin keinoin
  - Esimerkiksi välittömän veron maksuunpanon sijaan veronmaksulle voitaisiin myöntää lykkäystä
- EUT on erottanut toisistaan veron perusteen määrittämisen ja veron täytäntöönpanon hetken – veron perusteen vahvistaminen poismuuttohetkellä on hyväksyttävää, mutta poismuuttohetkellä maksuunpantu vero ei täytä suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia

# Taloudellinen merkitys kotimaisessa oikeuskäytännössä

## Kiinteän toimipaikan lakkaaminen (EVL 51 e §) – Helsingin HaO 6.6.2013 nro 13/0910/4

Todennäköistä luovutushintaa vastaavana määränä pidettiin v. 1998 noin 10,7 miljoonaa markkaa (noin 1,8 miljoonaa euroa), josta v. 1998 voimassa olleen 28 prosentin yhteisöverokannan mukainen vero olisi ollut **noin 0,5 miljoonaa euroa**.

## Rajat ylittävät yritysjärjestelyt (EVL 52 e § 3 mom.) – A Oy (C-292/16) eli Helsingin HaO 23.1.2018 nro 18/0030/4

Varojen todennäköisenä luovutushinnaksi katsottiin yhteensä noin 260,9 miljoonaa euroa, josta vähennettiin verotuksessa poistamaton hankintameno. Verotettavan tulon määrä olisi noin 25,8 miljoonaa euroa, josta v. 2006 voimassa olleen 26 prosentin yhteisöverokannan mukainen vero olisi ollut **noin 6,7 miljoonaa euroa** (josta vähennettäisiin Itävallan fiktiivinen vero).

## Rajat ylittävät yritysjärjestelyt (EVL 52 e § 2 ja 3 mom.) – KVL 27/2016 eli KHO 2018:59 sekä KHO 25.4.2018 taltio 1966

Sivuliikkeiden kohdalla varojen tasearvot v. 2016 olivat **useita miljardeja euroja**.

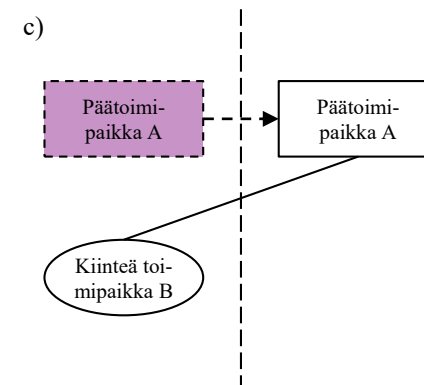
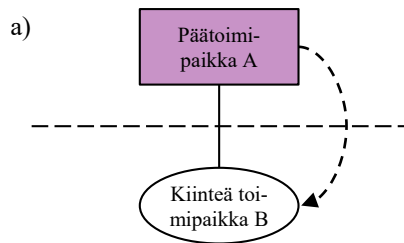
# Nykyisten maastapoistumisverosäännösten soveltaminen

- Helsingin HaO on katsonut EVL 51 e §:n olevan EU-oikeuden vastainen
- KVL:n, EUT:n, Helsingin HaO:n ja KHO:n päätösten mukaisesti veroa ei voida EVL 52 e §:n perusteella kantaa poismuuttohetkellä, sillä säännös on EU-oikeuden vastainen
- Nykytilanteessa tämä johtaa verottamatta jättämiseen (*non-taxation*), sillä verotuksen toimittamiselle ei ole olemassa normipohjaa
- EUT:n vakiintuneen linjan mukaan sen antamat tuomiot määräävät, miten kussakin kysymyksessä esillä ollutta EU-oikeuden säännöstä olisi tullut tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien
- Suomen olisi tullut muuttaa lainsäädäntöään EUT:n v. 2004–2015 antamien tuomioiden mukaisesti – veronkiertodirektiivin implementointi tulee viimein korjaamaan tilanteen



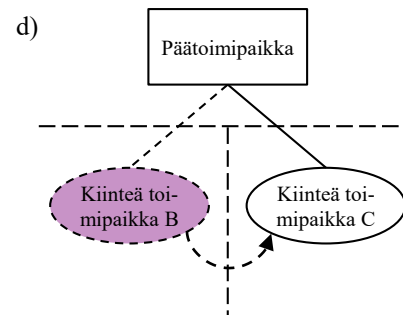
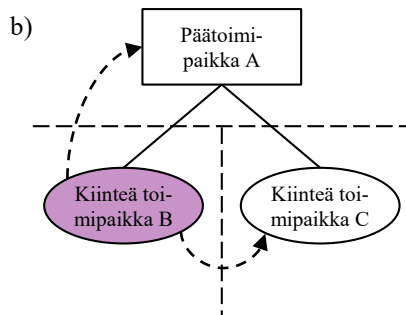
# Veronkiertodirektiivi

# Veronkiertodirektiivin poismuuttotilanteet



- *Verovelvollinen siirtää päätoimipaikastaan (A) varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan kiinteään toimipaikkaansa (B), eikä päätoimipaikan (A) jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja*
- *Yleisestä verovelvollisuudesta ja vapautusmenetelmän harvinaisuudesta johtuen Suomi ei yleensä menettäisi verotusoikeutta*
- *Verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa (A) toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan, paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät ensimmäisessä jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan (B)*
- *Suomessa nyky-lainsäädäntö tunnistaa kotipaikan siirtämisen ainoastaan eurooppayhtiön ja -osuuskunnan osalta*

# Veronkiertodirektiivin poismuuttotilanteet



- *Verovelvollinen siirtää jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikastaan (B) varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan päätoimipaikkaansa (A) tai toiseen kiinteään toimipaikkaan (C), eikä kiinteän toimipaikan (B) jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja*
- Suomessa EVL 51 e § kattaa vastaavan tilanteen
- *Verovelvollinen siirtää kiinteän toimipaikkansa (B) harjoittaman liiketoiminnan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon (C) tai kolmanteen maahan (C), eikä kiinteän toimipaikan (B) jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja*
- Suomessa EVL 51 e § ja/tai 52 e §:n 2 momentti kattaa vastaavan tilanteen

# EUT:n tuomiot v. veronkiertodirektiivi

- *Kyllä / sallittu*
- × *Ei / kielletty*
- *Ei suoraan viittausta*
- ( ) *Epäsuorasti*

|   | <i>de Lasteyrie du Saillant (C-9/02)</i> | <i>N (C-470/04)</i> | <i>National Grid Indus (C-371/10)</i> | <i>Komisio v. Portugal (C-38/10)</i> | <i>Komisio v. Espanja (C-64/11)</i> | <i>Komisio v. Alankomaat (C-301/11)</i> | <i>Komisio v. Tanska (C-261/11)</i> | <i>DMC (C-164/12)</i> | <i>Komisio v. Saksa (C-591/13)</i> | <i>Verder LabTec (C-657/13)</i> | <i>A Oy (C-292/16)</i> | <i>Veronkiertodirektiivi</i> |
|---|--|---------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|---|-------------------------------------|-----------------------|------------------------------------|---------------------------------|------------------------|------------------------------|
| Päiväys   | 11.3.2004                                | 7.9.2006            | 29.11.2011                            | 6.9.2012                             | 25.4.2013                           | 31.1.2013                               | 18.7.2013                           | 23.1.2014             | 16.4.2015                          | 21.5.2015                       | 23.11.2017             | 12.7.2016                    |
| Valtio  | Ranska                                   | Alankomaat          | Alankomaat                            | Portugali                            | Espanja                             | Alankomaat                              | Tanska                              | Saksa                 | Saksa                              | Saksa                           | Suomi                  | EU                           |
| Yritysverotus   | ×  | ×                   | •                                     | •                                    | •                                   | •                                       | •                                   | •                     | •                                  | •                               | •                      | •                            |
| Veronmaksun lykkäämisen edellytys / välittömän perimisen kieltö       | •  | •                   | •                                     | •                                    | •                                   | •                                       | •                                   | •                     | •                                  | •                               | •                      | •                            |
| – lykkäämisen ajallinen rajoitus                                      | -  | -                   | -                                     | -                                    | -                                   | -                                       | •                                   | •                     | -                                  | •                               | -                      | •                            |
| – lykkääminen viidelle vuodelle                                       | -  | -                   | -                                     | -                                    | -                                   | -                                       | -                                   | •                     | -                                  | (•)                             | -                      | •                            |
| – lykkääminen kymmenelle vuodelle                                     | -  | -                   | -                                     | -                                    | -                                   | -                                       | -                                   | -                     | -                                  | •                               | -                      | ×                            |
| Koron perimisen salliminen  | -  | -                   | •                                     | •                                    | -                                   | -                                       | (•)                                 | •                     | •                                  | •                               | •                      | •                            |
| Vakuuden edellyttäminen   | ×  | ×                   | •                                     | -                                    | -                                   | -                                       | -                                   | •                     | -                                  | (•)                             | -                      | •                            |
| – edellytys riskiarviosta   | -  | -                   | •                                     | -                                    | -                                   | -                                       | -                                   | •                     | -                                  | •                               | -                      | •                            |
| Veropohjan sitominen poismuuttohetkeen                                | -  | •                   | •                                     | -                                    | •                                   | •                                       | •                                   | •                     | •                                  | •                               | •                      | •                            |
| – myöhempien arvonmuutosten huomioiminen                              | -  | •                   | ×                                     | -                                    | -                                   | (×)                                     | (×)                                 | -                     | -                                  | -                               | -                      | ×                            |
| Veroilmoitusten edellyttäminen (hallinnollisen rasituksen salliminen) | -  | •                   | •                                     | -                                    | -                                   | -                                       | -                                   | -                     | •                                  | -                               | •                      | -                            |

# Yksityiskohtia ja avoimia kysymyksiä

- Vähimmäissuoja
- Poismuuttotilanteessa veroa maksetaan siirrettyjen varojen realisoitumattomasta luovutusvoitosta eli määrästä, joka vastaa näiden varojen markkina-arvoa vähennettynä niiden poistamattomalla hankintamenolla
  - Kohdevaltion on hyväksyttävä lähtövaltion vahvistama varojen alkuarvo verotuksessa edellyttäen, että se vastaa markkina-arvoa
  - 0-verokanta
- Sovellettavan verokannan muuttuminen poismuuttohetken jälkeen
  - Sanamuodon mukaan vero on maksettava määrästä, joka on sidottu poismuuttohetkeen – lisäksi viitataan veron maksamisen lykkäämiseen
- Kansallisen lain mukaan perittävä korko
- Poikkeus lykkäämiseen edellytykseen Viron v. Latvian kohdalla



# Vaasan yliopisto

UNIVERSITY OF VAASA

Visa Kananoja

Käsi puhelin: 040-767 2453

Sähköposti: [visa@kananoja.com](mailto:visa@kananoja.com)

Sähköposti (työ): [visa.kananoja@fi.ey.com](mailto:visa.kananoja@fi.ey.com)