

VM/VO/AS

19.2.2019

Exit tax henkilöverotuksessa

Henkilöverotuksessa sovellettava exit tax on laaja ja monimutkainen kokonaisuus, jota tulisi ensin kattavasti selvittää ennen kuin asiasta voitaisiin tehdä perusteltuja päätöksiä. Etenkään ei tulisi toimia siten, että exit tax säädetään ensin yhden instrumentin osalta, vaan asiaa tulisi tarkastella kokonaisuutena. Alla on kuitenkin selostettu asiaa jonkin verran.

Tärkein Suomen lainsäädäntövaltaa exit taxin osalta rajoittava tekijä on EU-oikeus. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tietyvästi ollut ainakin kolme tapausta, joiden perusteella on saatu ohjeistusta siitä, millainen EU-oikeuden vaatimukset täyttävä exit tax olisi. Ehdoton lähtökohta on se, että pelkkä maasta pois muuttaminen ilman konkreettista tulon realisointia ei saa johtaa välittömään veroseuraamukseen.

Maastapoistumisveron (exit tax) määrä voidaan laskea ko. valtiossa kertyneen arvonnousun osalta poismuuttohetkeen saakka, mutta veroa ei saa periä, jos tulo, jonka perusteella veroa peritään, ei ole realisoitunut. Suorien osakesijoitusten osalta tämä tarkoittaa, että luovutusvoittoveron määrä voidaan laskea poismuuttohetkeen saakka, mutta sen periminen tulee lykätä siihen hetkeen saakka, kunnes verovelvollinen luovuttaa osakkeet. Verolle ei saa periä korkoa, eikä veron maksamisen turvaamiseksi saa vaatia vakuutta verovelvolliselta. Verovelvolliselle on myönnettävä kaikki luovutusvoittoveron määrää pienentävät vähennykset myös poismuuton jälkeiseltä ajalta, jos niillä on vaikutusta maastapoistumisveron määrään. Esimerkiksi Suomessa luovutusvoittoverotuksessa sovellettava hankintameno-olettama lienee tällainen vähennys. Lisäksi maastapoistumisveron määrässä on huomioitava poismuuton jälkeinen omaisuuden arvon alentuminen, mikä tarkoittaa käytännössä, että maastapoistumisveron määrää ei lopullisesti ole mahdollista laskea poismuuttohetkellä.

Elinkeinoverolain 52 f §:n mukaisen osakevaihdon osalta on säädetty edellisessä kappaleessa kuvatut ehdot täyttävä exit tax -säännös EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa. Tämä exit tax on tarpeellisenä pidetty erityissäännös, joka on säädetty, koska kysymyksessä on yksityishenkilön Suomessa asuessaan saaman, verohuojennuksesta syntyneen veroedun palauttamisesta. Säännöstä ei ole tietyvästi koskaan sovellettu verotuksessa.

Toinen Suomen lainsäädäntövaltaa rajoittava tekijä ovat Suomen muiden valtioiden kanssa solmimat verosopimukset. Verosopimukset ovat kahden valtion välisiä (paitsi Pohjoismaiden välillä solmittu monenkeskinen verosopimus) sopimuksia, joissa sovitetaan verotusvallan jakamisesta sopijavaltioiden kesken. Monet verosopimukset noudattavat OECD:n malliverosopimusta ainakin suuremmalta osin, mutta verosopimukseen sisältyy paljon myös kahdenkeskisissä neuvotteluissa sovittuja ns. epästandardeja määräyksiä.

Verosopimusten tarkoituksena on poistaa kahdenkertainen verotus tilanteissa, joissa samaa tuloa verottaa asuinvaltion lisäksi myös tulon lähdevaltio. Tyypitapauksena voidaan mainita esimerkiksi Suomessa yleisesti verovelvollisen henkilön saama osinkotulo Ruotsista. Ruotsi perii lähdeveron osingosta sovitun lähdeveroprosentin mukaisesti, ja Suomi hyvittää Ruotsin perimän veron verosopimuksessa sovitulla tavalla, eli

vähentää sen osinkotulosta täällä määrättävästä verosta. Osinkotulosta peritään siten kokonaisuudessaan sama määrä veroa kuin jos osinko olisi saatu Suomesta, mutta vero maksetaan kahdessa osassa, Ruotsiin lähdeverona, ja Suomeen pääomatuloverona, joista on vähennetty Ruotsiin maksettu vero.

OECD:n malliverosopimuksessa ja useimmissa Suomen solmimissa verosopimuksissa arvopapereiden luovutusvoittojen verotusoikeus on vain asuinvaltiolla. Suomen perimien maastapoistumisverojen osalta verosopimuksissa ei ole määräyksiä, koska Suomessa ei aiemmin ole tällaisia veroja ollut. Jos Suomi määräisi pois muuttavalle henkilölle maastapoistumisveroa Suomessa kertyneen arvopapereiden arvonnousun perusteella, ja perisi veron vasta kun henkilö luovuttaa osakkeet ollessaan verosopimuksen mukaan muualla kuin Suomessa asuva, verottaisi Suomi silloin rajoitetusti verovelvollisen henkilön luovutusvoittoa (vaikka arvonnousu olisikin kertynyt silloin kun henkilö oli täällä yleisesti verovelvollinen). Tällöin on tulkinnanvaraista, miten kaksinkertainen verotus poistettaisiin, ja kummassa sopimusvaltiossa se tehtäisiin. Valtioilla saattaisi olla myös erisuuntaiset tulkinnat asiasta. Ainoa tapa ratkaista asia ennustettavalla tavalla olisi neuvotella verosopimukset uudelleen tältä osin. Tyypillisesti yhden verosopimuksen muuttaminen on useita vuosia kestävä projekti. Uudelleen neuvoteltavia verosopimuksia olisi useita kymmeniä.