

Ilari Österman

**EU-OIKEUDEN JA VEROSOPIMUSTEN
ASETTAMAT RAJOITTEET LUONNOLLISTEN
HENKILÖIDEN
MAASTAPOISTUMISVEROTUKSELLE**

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Joulukuu 2022

TIIVISTELMÄ

Ilari Österman: EU-oikeuden ja verosopimusten asettamat rajoitteet luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukselle
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Joulukuu 2022

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää EU-oikeuden sekä verosopimusten asettamia rajoitteita kansallisella tasolla säädettävälle luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukselle. Vaikka kyseinen verolaji on lähtökohtaisesti nähty EU-tasolla säädettyjen perusvapauksien rajoituksena, on se tietyin edellytyksin Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä oikeutettu. Tutkielmassa tutkitaan keskeisimmät maastapoistumisverotusta ohjaavat oikeusnormit niin EU:n primäärioikeuden kuin oikeuskäytännön valossa sekä selvitetään minkälainen asema verosopimuksilla on maastapoistumisverotuksen ja sen käyttöönnoton kannalta.

Tavoitteena tutkielmalla on esittää tulkintakannanottoja voimassa olevasta EU-oikeudesta ja peilata sitä kansallisella tasolla säädettävään sääntelyyn. Sopimusoikeudellinen tulkinta nousee keskiöön arvioitaessa verosopimusten asettamia rajoitteita rajat ylittävissä verotustilanteissa. Voimassa olevan EU-oikeuden kautta otetaan myös de lege ferenda kannanotto nykyisen elinkeinoverolain 52 f §:stä. Lainoppi eli oikeusdogmatiikka on siis tutkielman tutkimusmetodi. Oikeuslähteinä keskiössä ovat EU:n perussopimukset, Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, kansallinen lainsäädäntö sekä kansallinen ja kansainvälinen oikeuskirjallisuus.

Tutkielmassa lähdetään rakentamaan maastapoistumisverotuksen pelikenttää EU-tasolla systematisoiden keskeisimmät EU-oikeuden sekä verosopimusten asettamat oikeusnormit maastapoistumisverotukselle. Näitä oikeusnormeja peilataan kansalliselle tasolle konkretisoiden rajanvetotilanteet Suomeen suunnitellun maastapoistumisverotuksen lakiehdotusten kautta. Samalla pohditaan nykyisen elinkeinoverolain 52 f §:n EU-oikeuden mukaisuutta sekä sille annettavaa painoarvoa nyt ja tulevaisuudessa.

Keskeiseksi havainnoksi tutkimuksessa nousee lähtöjäsenvaltion verotusvallan käytön ajankohta maastapoistumisverotuksen piirissä olevaan omaisuuteen. Tämä verotusvallan käytön hetki määrittää sen, miten esimerkiksi korkoseuraamuksia sekä luovutustappioita tulisi lähtöjäsenvaltiossa huomioida. Tutkimuksessa havaitaan myös, että osa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuttamista riskienhallintakeinoista sotii tietyissä tilanteissa sen tunnustamaa periaatetta, suhteellisuusperiaatetta vastaan. Tämä luo tulkinnanvaraisuutta ja tätä kautta epävarmuutta oikeudelliseen arviointiin.

Avainsanat: Maastapoistumisverotus, EU-oikeus, verosopimus, oikeuskäytäntö, perusvapaus, lähtöjäsenvaltio.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHDELUETTELO	II
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	V
LYHENTEET	VI
1 JOHDANTO	1
1.1 TUTKIMUSAIHEEN ESITTELY JA TUTKIMUKSEN RAKENNE	1
1.2 LÄHDEAINEISTON ESITTELY JA TUTKIMUSMETODI	3
1.3 TUTKIMUKSEN RAJAUS JA TUTKIMUSKYSYMYKSET	4
2 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN KANSAINVÄLINEN PELIKENTTÄ	6
2.1 EU-OIKEUDELLINEN SÄÄNTELY	6
2.1.1 Maastapoistumisvero SEUT:n ja rule of reason -periaatteen valossa	6
2.2 EUT:N OIKEUSKÄYTÄNTÖ.....	8
2.3 MAASTAPOISTUMISVEROTUS VEROSOPIMUSTEN VALOSSA	13
2.3.1 Yleisesti verosopimuksista	13
2.3.2 Yhteensopimattomuusongelman ja kaksinkertaisen verotuksen ratkaisuvaihtoehtoja	14
3 EU-OIKEUDEN SUHDE KANSALLISEEN SÄÄNTELYYN	17
3.1 OIKEUSKÄYTÄNNÖN ASETTAMIEN NORMIEN RAJANVETOTILANTEITA	17
3.1.1 Veron lykkäysmahdollisuus sekä luovutustappioiden huomioiminen lähtöjäsenvaltiossa	17
3.1.2 Vakuus veron lykkäystilanteessa	18
3.1.3 Korkoseuraamusten arviointia	19
3.1.4 Vastikkeettoman luovutuksen sisällyttäminen maastapoistumisverotuksen piiriin	21
3.2 EVL 52 F § EU-OIKEUDEN VALOSSA	23
3.2.1 Ristiriita EU-oikeuden kanssa	23
3.2.2 EVL 52 f § - de lege ferenda.....	26
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	28

LÄHDELUETTELO

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis, Laintulkinnan teoria – Yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY, 1989.

Adamczyk & Maidanska 2018

Adamczyk, Lukasz – Majdanska, Alicja, Chapter 1 – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, s. 1–34 teoksessa Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch ja Claus Staringer (toim.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 5. uudistettu painos. Linde. Itävalta 2018.

Andersson & Penttilä 2014

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari, 14. uud. pain. Talentum 2014.

Hallituksen esitysluonnos

VM 188:00/2021. Hallituksen esitys eduskunnalle luonnollisten henkilöiden omaisuuden arvonnousun johdosta määrättävää veroa koskevaksi lainsäädännöksi.

Hallituksen esitys lainsäädännön arviointineuvostolle 7.10.2022.

https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/899c4e55-97d0-426b-8f66-2575290553e9/b41e2e5a-32cd-4954-ad28-e98603d9c670/KIRJE_20221013080756.PDF

Hallitusohjelma 2019

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019: Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta

HE 148/2011

HE 148/2011 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n ja tuloverolain muuttamisesta.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus, 2. uud. pain. EDITA, 2013.

Helminen 2018

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus: välitön verotus, 4. uud. pain. Alma Talent, 2018.

Helminen 2020

Helminen, Marjaana, EU Tax Law – Direct Taxation. 2020 edition. IBFD. Alankomaat 2020.

Helminen 2022

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus, Alma Talent, 2022.

Husa ym. 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjalainen, Teuvo, Kirjoitetaan juridiikkaa: Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum. Helsinki 2008.

Kananoja 2018

Kananoja, Visa: Maastapoistumisverotus ja sen harmonisointi EU-oikeuden vastaisten säännösten muutostarpeet veronkiertodirektiivin ja EUT:n ratkaisun A Oy (C-292/16) myötä, Verotus 3/18 2018. s. 336-353

Kollruss 2022

Kollruss, Thomas: European Union - Why Exit Taxation of Natural Persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law, European Taxation, 2022 (Volume 62), No. 4

Komissio 2006

19.12.2006 KOM(2006) 825. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle: Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja

Malmgrén & Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, 3. uud. pain. Alma Talent 2017.

Mannio 1997

Mannio, Lauri: Korke vero-oikeudessa, Helsinki 1997.

Matinen 2020

Matinen, Matti: Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus- veromallin käyttöönottomahdollisuus, sääntelyvaihtoehdot sekä tarkoituksenmukaisuus Suomessa, Verotus 2/20 2020. s. 212-220

Nykänen & Rabinä 2013

Nykänen, Pekka – Rabinä, Timo: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus, 3. uud. pain. Talentum 2013.

Nykänen 2012

Nykänen, Pekka: Osakevaihdon jäähyväisveroa koskevien säännösten muuttamisesta, Verotus 4/12 2012. s. 389-402

OECD 2017

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017, OECD Publishing http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Peeters 2017

Peeters, Steven: Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool, EC Tax Review Volume 26, Issue 3 2017

Raitio & Tuominen 2020

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi, Euroopan unionin oikeus. 2. uud. pain. Alma Talent. Helsinki 2020.

Thömmes & Linn 2012

Thömmes, Otmar & Linn, Alexander: Deferral of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate? Intertax Volume 40, Issue 8/9 2012

Verohallinto 2022

Syventävät vero-ohjeet – Verosopimusten artiklat. Antopäivä 27.4.2022. Diaarinumero VH/1405/00.01.00/2022. Voimassaolo 27.4.2022 – Toistaiseksi.

Vikram 2013

Chand, Vikram: Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis. Bulletin for International Taxation, Vol. 67, Nos. 4/5, 2013

YK 2011

United Nations: Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2011 https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

C-09/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, EU:C:2004:138

C-470/04 N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, EU:C:2006:525

C-371/10 National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, EU:C:2011:785

C-327/16 Marc Jacob v. Ministre des Finances et des Comptes publics, EU:C:2018:210

C-421/16 Marc Lassus v. Ministre des Finances et des Comptes publics, EU:C:2018:210

C-581/17 Martin Wächter v. Finanzamt Konstanz, EU:C:2019:138

C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte, EU:C:2014:20

C-657/13 Verder LabTec GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hilden, EU:C:2015:331

C-503/14 Euroopan komissio v. Portugalin tasavalta, EU:C:2016:979

C-292/16 A Oy, EU:C:2017:888

LYHENTEET

SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
EU	Euroopan unioni
ETA	Euroopan talousalue

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely ja tutkimuksen rakenne

Maastapoistumisverotus nousi Suomessa ajankohtaiseksi aiheeksi Sanna Marinin hallituksen ohjelman 10.12.2019 myötä, jossa oli tarkoitus selvittää mahdollisuutta sellaisen veromallin käyttöönotolle, joka estää ulkomailla asuvien Suomessa verovelvollisina olleiden lahjoihin, myynteihin ja perintöihin liittyvien verojen välttämisen¹. Euroopan tasolla paremmin tunnettu nimellä maastapoistumisvero² on käytössä monessa EU-jäsenvaltiossa ja sen päätavoitteena on verottaa jäsenvaltiossa syntyntä omaisuuden arvonnousua maasta muuton yhteydessä, vaikkei omaisuuden arvonnousu olisi tosiasiallisesti realisoitunut. Jäsenvaltiot laajentavat siten verotusoikeuttaan rajat ylittäviin tilanteisiin, joissa arvonnousun tosiasiallisena realisoitumishetkenä ei niillä olisi siihen enää verotusoikeutta. Näillä toimilla EU-jäsenvaltiot, joissa maastapoistumisverotus on käytössä, ovat pyrkineet mm. turvaamaan verotusvallan tasapainoista jakautumista sekä estämään luonnollisten henkilöiden veronkiertämistä.

Maastapoistumisveroa on pidetty ongelmallisena verolajina, sillä sen on katsottu rajoittavan Euroopan Unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa (SEUT) säädettyjä perusvapauksia. Näistä perusvapauksista eritoten sijoittautumisvapautta. Kuitenkin vaikka tämänkaltainen toimi rajoittaisi perussopimuksessa säädettyä perusvapautta tai olisi jopa sen vastainen, on tämänkaltainen toimi EU-oikeudessa nähty oikeutettuna tietyin edellytyksin. Perusvapautta rajoittava toimi käy läpi Euroopan Unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännössä esille nousseet vaatimukset, jonka perusteella todetaan toimen soveltuvuus EU-oikeuden näkökulmasta. Toimi, joka rajoittaa perusvapauksia arvioidaan käytettyjen keinojen sekä tavoiteltujen päämäärien keskinäisen suhteen perusteella. Tämän toimen tulee olla oikeudenmukaisessa suhteessa tavoiteltuun päämäärään, jotta se voidaan oikeuttaa.

Vaikka EUT on yhteen sovittanut yritysten ja luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta, on tutkimuksen aiheena luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotus. Koska EUT:n mukaan yrityksiä koskevaa maastapoistumisverotuksen sääntelyä on mielekästä soveltaa myös luonnollisiin

¹ Hallitusohjelma 2019, 5. liite *Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet*.

² Myös tunnettu nimellä *arvonnousuvero* sekä *exit-vero*. Kansainvälisessä yhteydessä käytetään monesti termiä *exit-tax*.

henkilöihin, on oikeuskäytäntöä tarkastellessa mukana myös tuomioita yrityksiä koskevasta maastapoistumisverotuksesta.

Koska maastapoistumisvero on käytössä monessa EU-maassa, on siitä syntynyt oikeuskäytäntöä EUT:n toimesta, joka antaa suuntaviivat kansalliselle lainsäädännölle ja sen soveltuvuudelle. Näitä EUT:n oikeuskäytännön asettamia rajoitteita kansalliselle lainsäädännölle tullaan tarkastelemaan Suomeen suunnitellun arvonnousuveron ehdotusten kautta havainnollistaen tiettyjä rajanvetotilanteita sekä tulkinnallisuuksia. Näitä esimerkkejä hyödyntäen, havainnollistuu jo kansallisessa lainsäädäntövaiheessa huomioon otettavat seikat. EUT:n oikeuskäytännön asettamat rajoitteet maastapoistumisverotukselle konkretisoituvat entisestään tuomalla ilmi ristiriidat Suomen ainoan luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveron sisältävän säännöksen ja EU-oikeuden kanssa.

Suomen lainsäädännössä tällä hetkellä ainoasta luonnollisia henkilöitä koskevasta maastapoistumisverosta on säädetty lain elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (EVL) 52 f §:ssä. EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentit käsittelevät luonnollisen henkilön osakevaihdossa saamien osakkeiden veronalaisuutta tilanteissa, joissa henkilö siirtyy asuvaksi muuhun valtioon kuin EU-valtioon tai Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvaan valtioon. Kyseiset momentit käsittelevät myös verokohtelutilanteita, joissa kyseisten osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden luovutus tapahtuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut. EU:n oikeustila on muuttunut EVL 52 f §:n voimaantulon jälkeen, mikä on aiheuttanut ristiriitatilanteen kyseisen pykälän ja EU-oikeuden välille. Näitä ristiriitoja tarkastellaan, pohditaan sekä perustellaan erilaisista näkökulmista sekä mietitään kyseisen pykälän painoarvoa nyt ja tulevaisuudessa.

Rajat ylittävissä verotustilanteissa keskiöön nousevat valtioiden väliset verosopimukset. Maastapoistumisvero saattaa aiheuttaa tulkintaongelmia valtioiden välisten verosopimusten näkökulmasta. Kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuus kohdistuu monesti maastapoistumisverotuksen piirissä olevaan omaisuuteen rajat ylittävissä tilanteissa. Kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi maastapoistumisveron osalta löytyy monenlaisia ratkaisuvaihtoehtoja, joista muutamaa tullaan tutkimaan.

1.2 Lähdeaineiston esittely ja tutkimusmetodi

Tutkimuksessa tullaan keskittymään EU:n oikeustilaan ja sen asettamiin rajoituksiin jäsenvaltioiden kansallisella tasolla säädettävälle maastapoistumisverotukselle. EU:n oikeustilan raamit maastapoistumisverotukselle rakentuvat SEUT:n säännösten sekä EUT:n oikeuskäytännön kautta. Oikeuskäytännön merkitys on tutkimuksessa hyvin suuri, koska SEUT:ssa säädettyjen perusvapauksien rajoittaminen voidaan oikeuttaa oikeuskäytännössä vakiintuneen suhteellisuusperiaatteen valossa. Tämän takia itse SEUT:n tarkastelu jää tutkimuksessa pieneksi.

Kansainvälisesti maastapoistumisverotuksesta on kirjoitettu paljon tieteellisiä ajankohtaisia artikkeleita. EU-oikeuden ensisijaisuusperiaate takaa EU-oikeuden asettamien normien saman sisältöisen voimassaolon kaikkiin jäsenvaltioihin, joten kansainvälisten artikkeleiden esille nostamat näkökulmat soveltuvat kattavasti koko EU-tasolle. Suomalaista oikeuskirjallisuutta itse luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverosta ei paljoa ole, sillä kyseistä verolajia ei Suomen lainsäädännössä ole vielä koskaan sovellettu³ ja on tältä kantilta Suomelle vielä uutta.

Suomeen suunnitellun arvonnousuveron myötä on lainsäätäjän näkökulmasta täytynyt harjaantua luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta ja sen EU-oikeudellisista velvoitteista. Tutkimuksessa tutustutaan hieman esimerkein havainnollistaen EU-oikeuden normiston asettamia rajoitteita maastapoistumisverotuksen sääntelylle hallituksen esitysluonnoksen lakiehdotusten kautta. Näin konkretisoituu EU-oikeuden asettamat rajoitteet kansallisen lainsäädännön näkökulmasta ja sen aiheuttamat tulkintaongelmatilanteet.

Tutkimusmenetelmänä tässä tutkimuksessa tullaan käyttämään lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa. Vero-oikeudelle hyvin tyypillisenä tutkimusmetodina pidettyä lainoppia hyödyntäen tutkitaan voimassa olevaa lainsäädäntöä kansallisella tasolla ja EU-tasolla. Lainoppia hyödyntäen pyritään vastaamaan kysymykseen oikeuden nykyaikaisesta sisällöstä, tulkitsemaan oikeusnormien sisältöä⁴ sekä oikeusdogmaattisin keinoin tullaan tutkimuksessa ottamaan de lege ferenda -kannanotto tämän hetkisestä kansallisesta lainsäädännön tilasta.

³ Paitsi EVL 52 f §:n sisältämät säännökset luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta.

⁴ Ks. Aarnio 1989, s. 48.

Lainopilliselle tutkimukselle on tyypillistä voimassa olevan oikeuden systematisointi⁵.

Tutkimuksessa tullaan systematisoimaan oikeusnormisto, mikä EU-tasolla ohjaa jäsenvaltioiden sääntelyä kansallisella tasolla. Tämä auttaa hahmottamaan minkälaiset rajoitteet EU-oikeus asettaa kansalliselle lainsäädännölle käytännössä.

1.3 Tutkimuksen rajaus ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksessa keskitytään luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen. EU:n oikeustilan kannalta yritysten sekä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen rajanveto on pienentynyt, sillä EUT on yhteen sovittanut näitä maastapoistumisverotustilanteita ja niiden taustalla vaikuttavia normeja. Tämän takia oikeuskäytännössä vaikuttaa luonnollisten henkilöiden osalta myös yrityksiä koskevat tuomiot.

Tutkimuksessa tuodaan esille EU-tasolla vaikuttavat keskeisimmät normit, jotka ohjaavat jäsenvaltioiden lainsäädäntöä maastapoistumisverotuksen osalta. Näitä normeja tullaan havainnollistamaan Suomeen ehdotetun arvonnousuveroa koskevien lakiehdotusten kautta. Tutkimuksessa ei tulla keskittymään erilaisten maastapoistumisverotuksen piirissä olevien omaisuuserien luonteeseen tai suhteeseen, vaan omaisuuserästä riippumatta toimiin, joilla näiden omaisuuserien verotusta pyritään oikeuttamaan.

EVL 52 f §:ää tullaan tutkimaan EU-oikeuden näkökulmasta etenkin EUT:n oikeuskäytännön valossa. Tähän oikeuskäytäntöön peilaten perustellaan ja pohditaan kyseisen pykälän EU-oikeuden mukaisuutta ja esitetään kyseiselle pykälälle de lege ferenda -kannanotto, jotta kyseinen pykälä olisi EU-oikeuden mukainen. Maastapoistumisverotuksen luonnetta tullaan katsomaan myös verosopimusten valossa. Minkälaisia tulkintaongelmia valtioiden välille saattaa syntyä sekä miten näitä ongelmia voidaan ratkaista.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavan laiset:

- 1) Minkälaisia rajoitteita EU-oikeus asettaa kansallisella tasolla säädettävälle maastapoistumisverotukselle?

⁵ Ks. Husa ym. 2008, s. 20 sekä Aarnio 1989, s. 48.

- 2) Onko EVL 52 f § nykyisellään EU-oikeuden mukainen ja minkälaista painoarvoa sille tulisi antaa nykyhetkellä sekä tulevaisuudessa?
- 3) Asettaako valtioiden väliset verosopimukset rajoitteita maastapoistumisverolle ja miten mahdolliset ristiriitatilanteet on ratkaistavissa?

2 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN KANSAINVÄLINEN PELIKENTTÄ

2.1 EU-oikeudellinen sääntely

2.1.1 Maastapoistumisvero SEUT:n ja rule of reason -periaatteen valossa

EU-kansalaisuuden perusteella edellytetään samassa tilanteessa olevien jäsenvaltioiden kansalaisten samanlaista oikeudellista kohtelua jäsenvaltiosta riippumatta, jollei muuta johdu nimenomaisesti määräytyistä poikkeuksista⁶. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten asema voidaan objektiivisesti katsottuna usein todeta olevan eri tilanteessa, mahdollistaen erilaisen verokohtelun. Tarkastellessa rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisten erilaista verokohtelua syrjinnän näkökulmasta, tulee tarkasteluun tilanteen verrannollisuus verokohtelun tarkoituksen näkökulmasta. Erilainen kohtelu on sallittua yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten tilanteissa, jotka eivät ole toisiinsa rinnastettavissa verotuksen päämäärän, sisällön ja tarkoituksen kannalta.⁷ SEUT:n 65 artikla myös mahdollistaa verovelvollisen erilaisen verokohtelun asuinpaikan tai pääomien sijoituspaikan perusteella. Toimenpiteet eivät kuitenkaan saa olla mielivaltaisen syrjinnän keinoja eivätkä vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista⁸.

SEUT 18 artikla pitää sisällään yleissäännöksen syrjintäkiellosta. Perusvapauksia⁹ koskevat säännökset ovat ensisijaisia artikla 18 suhteen, joten artiklan 18 soveltamisala verrattuna perusvapauksien soveltamisalaan on vähäinen verotukseen liittyvissä kysymyksissä.¹⁰ Maastapoistumisvero nähdään usein SEUT:n perusoikeuksien rajoituksena ja yleensä tarkemmin SEUT 49 artiklan sisältämän sijoittautumisvapauden rajoituksena, minkä takia maastapoistumisvero nähdään usein ongelmallisena verolajina¹¹. Maastapoistumisverotus on nähty sijoittautumisvapauden rajoituksena, sillä verovelvolliseen, joka haluaa käyttää SEUT:ssa määriteltyjä perusvapauksia muuttamalla jäsenvaltiosta toiseen, sovelletaan epäedullisempaa verokohtelua kuin henkilöön, joka ei muuta verotuksellista kotipaikkaansa. Pois muuttava

⁶ SEUT 18 artikla sekä Ks. Helminen 2018, kohta 2.1.1 *Yleiset soveltamisedellytykset*.

⁷ Ks. Helminen 2018, kohta 2.1.3

⁸ SEUT 65 artiklan 3 kohta.

⁹ Tavaroiden, henkilöiden, pääomien sekä palveluiden vapaa liikkuminen.

¹⁰ Ks. Helminen 2018.

¹¹ Ks. Helminen 2018, kohta 2.2.1 *Exit-verotus*.

verovelvollinen maksaa veroa realisoitumattomasta arvonnoususta, kun taas verovelvollinen joka pitää kotipaikkansa samassa jäsenvaltiossa maksaa veron arvonnoususta kun arvonnousu tosiasiallisesti realisoituu. Näin poismuutosta saadaan tehtyä vähemmän houkuttelevampi. SEUT:ssa perusvapauksien osalta kielletään kaikki kansallisuuteen perustuva syrjintä. EUT:n oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että ollakseen SEUT:n vastaista, ei lainsäädännön tarvitse olla syrjivää, vaan myös perusvapauksia rajoittava vaikutus riittää sille, että lainsäädäntö on SEUT:n vastainen.¹²

EU-oikeudessa lähtökohtana on, että kaikenlainen suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä. Epäsuora syrjintä toisaalta voidaan kuitenkin sallia SEUT:ssa nimenomaisesti mainitun syyn lisäksi, jos syy on objektiivisesti hyväksytty. EUT:n oikeuskäytännössä vakiintuneen rule of reason -periaatteen mukaan perusvapauksia rajoittava verolainsäädäntö voi olla sallittua, jos sillä on yleisen edun kannalta pakottavat syyt.¹³ EUT:n oikeuskäytännössä tällaisiksi hyväksyttäviksi syiksi on valikoitunut mm. tarve turvata verovalvonnan tehokkuus, veronkierron estäminen, verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen, tappioiden kaksinkertainen hyväksikäytön estäminen, verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaaminen sekä alueperiaate¹⁴.

Vaikka rule of reason -periaatteen mukaiset syyt ovat valikoituneet EUT:n oikeuskäytännössä hyväksyttäviksi, tulee syyt aina arvioitavaksi tapauskohtaisesti. Tapauskohtaisen arvioinnin perusteena on peilata syitä suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta: Toimenpiteet, joilla päämäärään kansallisen lainsäädännön avulla yritetään päästä, ei saa ylittää sitä, mikä on tavoitteen saavuttamisen näkökulmasta tarpeen. Toisin sanoen syy ei ole hyväksytty, jos samaan tavoitteeseen voidaan päästä lievemmin keinoin. Vaikka tavoitteet maastapoistumisverotuksen soveltamisessa olisi EUT:n oikeuskäytännön mukaan hyväksytyjä, on kansalliset säännökset monesti suhteellisuusperiaatteen vastaisia. Esimerkiksi vakuuden asettamisen vaatiminen ei ole hyväksyttyä pelkästään verovalvonnan tehokkuuden ja veronkannon turvaamisen nojalla. Lähtöjäsenvaltion tulee arvioida tapauskohtaisesti, onko veron kantamatta jäämisestä tosiasiallinen riski.¹⁵

EU-oikeudessa on siis päädytty tilanteeseen, missä kansallisella tasolla säädetyt maastapoistumisverotuksen tai arvonnousutulon verotuksen ei välttämättä tarvitse olla samassa

¹² Ks. Helminen 2018, kohta 2.2.1 *Perusvapauksien rajoitus*.

¹³ Ks. Helminen 2013, s. 62.

¹⁴ Ks. Helminen 2018, s. 133.

¹⁵ Asia DMC, tuomion 65-67 kohta sekä asia National Grid Indus, 73 ja 74 kohta.

linjassa EU:n primäärioikeuden kanssa. Vaikka kansallinen lainsäädäntö olisikin SEUT:n vastainen tai hieman perusvapauksia rajoittavaa, tulee tarkasteluun tapauskohtaisesti rule of reason -testi, jonka ”läpäistyä” voidaan jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö oikeuttaa. Näiden seikkojen perusteella tulee jäsenvaltioiden puntaroitavaksi se, kuinka paljon painoarvoa niiden tulee antaa SEUT:n säännöksille ja EUT:n oikeuskäytännölle säädettäessä mahdollisesta maastapoistumisverosta. SEUT:n säännösten sekä EUT:n oikeuskäytännön väliin jää alue, jonka sisällä jäsenvaltioilla on pieni liikkumavara uusien säännösten suhteen.

2.2 EUT:n oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuin on antanut useita tuomioita koskien luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta. Koska luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen yhteisiä pelisääntöjä ei vielä EU-tasolla ole säädetty¹⁶, asettaa EUT:n oikeuskäytäntö yhdessä EU:n sääntelyn kanssa raamit, joiden sisällä jäsenvaltiot voivat halutessaan soveltaa kansallisella tasolla säädettyjä maastapoistumisverotuksen säännöksiä. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevista EUT:n tuomioista on yleensä puitu sitä, onko jäsenmaan kansallinen lainsäädäntö SEUT:ssa säädetyn sijoittautumisvapauden periaatteen, 49 artiklan vastainen. EUT:n oikeuskäytännön asettamat raamit sääntelylle maastapoistumisverotuksesta rakentuvat monista tosiseikoista, joita oli esimerkiksi huomioitu Hallituksen esitysluonnoksessa arvonnousuverosta.

Asiassa C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (2004) (jäljempänä C-9/02) EUT katsoi kansallisen verolainsäädännön, jolla on ennaltaehkäisevä vaikutus verovelvollisen lähtöhaluun, toimivan sijoittautumisvapauden rajoituksena¹⁷. Pelkkä verotuksellisen asuinpaikan muutos ei voi realisoida arvonnousun verotusta¹⁸. EUT katsoi, että vakuuden asettamisella on jo rajoittava vaikutus sijoittautumisvapauden kannalta, koska vakuudella estetään verovelvollista käyttämästä omaisuutta, joka on annettu vakuudeksi¹⁹. EUT katsoi, ettei ole yleisen edun mukaista pakottavaa syytä ko.

¹⁶ Ks. Matinen 2020, s. 213.

¹⁷ Ranskan lainsäädännössä verotettavana tapahtumana pidettiin Ranskasta pois muuttaneiden osalta verotuksellisen asuinpaikkansa pois muuttamista Ranskasta, eikä arvopapereiden luovuttamista. EUT katsoi tämänlaisen lainsäädännön rankaisevan verovelvollisia, jotka lähtevät valtiosta. Näin ollen verovelvollisia kohdeltiin eritavalla eli syrjivästi.

¹⁸ Tuomion 46 kohta.

¹⁹ Tuomion 47 kohta.

lainsäädännölle²⁰, vaikka Perusteluina esitettiin verotulojen väheneminen ja verotuksellinen koherenssi. EUT ei kuitenkaan hyväksynyt kumpaakaan perustelua.

Asiassa C-470/04, N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost (2006) (jäljempänä asia N) EUT pysyi aikaisemmassa linjassaan asiassa C-9/02 soveltamiensa oikeusohjeiden kanssa täydentäen sitä muutamien ohjein. Asiassa N, kohdassa 54 EUT totesi, että mahdolliset arvonalennukset, jotka toteutuvat verotuksellisen kotipaikan siirron jälkeen tulee ottaa huomioon lähtömaassa, ellei kyseisiä arvonalennuksia ole jo vastaanottavassa jäsenvaltiossa otettu huomioon. EUT katsoi, että vero on mahdollista määrätä muuttohetkellä, mutta verovelvollisen vaatimana maksuunpanohetki olisi vasta tosiasiallisena luovutushetkenä.

Ensimmäisessä yhtiöitä koskevassa maastapoistumisverotusta koskevassa asiassa, National Grid Indus (2011) (C-371/10, EU:C:2011:785) (jäljempänä National Grid Indus) EUT muutti aikaisempaa näkemystään vakuuden asettamisesta veron lykkäystilanteissa. Kohdassa 74 EUT toteaa, että jäsenvaltio voi ottaa huomioon ajan kuluessa kasvavan riskin veron kantamatta jäämisestä pankkitakauksen antamisen kaltaisella toimenpiteellä. Kyseisessä asiassa EUT oli myös poikennut asiassa N katsotusta omaisuuden arvonalentumisen huomioimisesta. Asiassa National Grid Indus EUT katsoi, että muuttohetken jälkeen mahdollisesti tapahtunutta arvonalentumista ei lähtöjäsenvaltion verotuksessa tarvitse ottaa huomioon. Kohdassa 84 EUT on todennut, että yleistä veropetoksen olettaa ei voida soveltaa pelkästään sen perusteella, että yhtiö siirtää kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon.

Asia C-503/14, komissio v. Portugali (jäljempänä komissio v. Portugali) on merkitykseltään suuri EUT:n oikeuskäytännön valossa²¹. Tuomiossaan EUT on osaltaan yhteen sovittanut luonnollisten henkilöiden sekä yhteisöjen maastapoistumisverotusta. Perusteluissa kohdassa 53 EUT on todennut, että vaikka tuomiossa National Grid Indus on kyse yhtiöiden arvonnousun verotuksesta, tulee kyseisessä tuomiossa sovelletut periaatteet myös luonnollisten henkilöiden soveltamisalan piiriin. Samassa tuomiossa komissio v. Portugali on kohdassa 56 on EUT todennut, ettei luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden välillä ole objektiivisesti syytä tehdä eroa, kun on kyseessä verotusvallan tasapainoisen jaon säilyminen jäsenvaltioiden välillä. EUT on kyseisen tapauksen perusteluissaan viitannut asian C-9/02 perusteluihin, kohtaan 46. Tästä on pääteltävissä, että kyseinen tuomio ei ole mitätöinyt aikaisemmin annettuja tuomioita, vaan täydentänyt vallitsevaa

²⁰ Tuomion 69 kohta.

²¹ Ks. Matinen 2020, s. 217.

oikeustilaa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksesta. Annetun tuomion voidaan katsoa niin ikään polarisoineen maastapoistumisverotuksen oikeustilaa. Annettu tuomio on mahdollistanut jäsenvaltioille mahdollisuuden valita käyttöönsä sääntely, mikä on joko verovelvollis- tai veronsaajamyönteisempi. Verovelvollisyyönteisempää oikeustilaa edustaa asioissa C-9/02 ja asiassa N annetut tuomiot, veronsaajamyönteisempi oikeustila on edustettuna asiassa komissio v. Portugali annetussa tuomiossa.²²

EUT:n antama tuomio yhdistetyssä asiassa C-327/16 ja C-421/16, Marc Jacob sekä Marc Lassus v. Ministre des Finances et des Comptes publics (2018) (jäljempänä Jacob ja Lassus v. Ranska) koskee osakevaihtoon liittyvää maastapoistumisverotusta luonnollisten henkilöiden osalta. Tuomio on merkityksellinen EVL 52 f §:n kannalta, sillä kyseisessä pykälässä säädetään Suomen ainoasta voimassaolevasta luonnollisia henkilöitä koskevasta maastapoistumisverosta, juuri osakevaihtoon liittyvissä tilanteissa. EUT katsoi, että osakevaihtoon liittyvässä maastapoistumisverotuksessa tulee ottaa huomioon mahdollinen arvonalentuminen toisin kuin aikaisemmin annetussa tuomiossaan asiassa National Grid Indus. Tuomion kohdissa 80-84 EUT on perustellut yleisen ja osakevaihtoon liittyvän maastapoistumisverotuksen eroavaisuuksia veron laskemisen ja maksuunpanon osalta. Asiassa National Grid Indus oli kyse veron maksuunpanon siirtämisestä, kun taas asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska oli kyse verotuksen lykkäämisestä. Maastapoistumisveron piirissä olevan omaisuuden verotuksen lykkääminen johtaa tilanteeseen, jossa arvonnoususta kannetaan veroa vasta jälkimmäisen luovutuksen yhteydessä vaikka arvonnousu on todettu itse aikaisemman osakevaihtotapahtuman yhteydessä. Näin ollen jäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa omaisuuden arvonnousuun vasta arvonalentumisen realisoitumishetkellä. Tällaisen arvonalentumisen huomioiminen kuuluu jäsenvaltion velvollisuuksiin. Asiassa National Grid Indus arvonnousu oli lopullisesti jo määritetty, kun verovelvollinen oli lakannut olemasta verovelvollinen lähtöjäsenvaltiossa.

Annettu tuomio luo ongelmakohtia nykyisen EVL 52 f §:n soveltamiselle. Kyseinen säännös ei tämänhetkisen sanamuodon mukaan sisällä määräyksiä mahdollisten luovutustappioiden vähentämisestä tai arvonalentumisten huomioimisesta laskettaessa luovutusvoittoa. Näin ollen se on EUT:n asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska mainitsemien perusteluiden vastainen.

²² Ks. Matinen 2020, s. 217.

Asiassa C-581/17, Martin Wächter v. Finanzamt Konstanz (2019) (jäljempänä asia Wächter) tuli ratkaistavaksi, oliko kansallinen lainsäädäntö Saksassa maastapoistumisverotuksen osalta vastoin EU:n ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin allekirjoittamaa sopimusta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta. EUT päätyi ratkaisemaan asian verovelvollisen eduksi ja katsoi, että vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus oli esteenä kansalliselle lainsäädännölle. Asiassa keskeistä oli se, että Saksan kansallinen lainsäädäntö ei kyseisessä tilanteessa mahdollistanut veron maksamisen lykkäämistä maastamuuton yhteydessä. Edellytyksenä veronmaksun lykkäämiselle Saksan kansallisessa lainsäädännössä oli, että sijoittautumisvaltio on EU-jäsenvaltio tai ETA-alueeseen kuuluva valtio. Perusteluissaan EUT on todennut, että valtioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen tavoitteella ei voida perustella sitä, ettei maksua ole mahdollista lykätä. EUT on myös perustellut päätöstään sillä, että Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välinen sopimus sisältää mahdollisuuden vaihtaa verotietoja valtioiden välillä. Näin ollen toimenpide jolla maksunlykkäystä ei voida mahdollistaa, ylittää sen mikä on tarpeen verovalvonnan tehostamiseen koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

Suomea koskevan ennakkoratkaisun on EUT antanut asiassa C-292/16, A Oy. Asiassa oli puitavana, onko SEUT:n 49 artikla koskien sijoittautumisvapautta esteenä kansalliselle lainsäädännölle siltä osin kuin veron maksun siirtäminen ei lainsäädännössä ole sallittu myöhempään ajankohtaan. EUT ratkaisi asian niin, että SEUT 49 artikla on esteenä kansalliselle lainsäädännölle tilanteessa, jossa veron maksuunpanoa ei voida siirtää myöhempään ajankohtaan, kun vastaavassa tilanteessa kotimaisen yhtiön osalta verotettaisiin kyseisenlaista arvonnousua vasta luovutuksen yhteydessä.

Asiassa C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte (jäljempänä DMC) EUT on perusteluissa kohdassa 56 todennut, että lainsäädäntö, jonka tavoitteena on jäsenvaltioiden välisen verotusvallan säilyttäminen, voidaan oikeuttaa vain silloin, kun jäsenvaltio, jonka alueella tulo on syntynyt on tosiasiallisesti estynyt käyttämästä verotusvaltaansa tähän tuloon. Asia DMC luo ongelmakohdan erityisesti välillisesti omistettuihin osakkeisiin. Lähtöjäsenvaltiolla säilyy lähtökohtaisesti verotusoikeus lähtöjäsenvaltiossa oleviin yleisesti verovelvollisiin holdingyhtiöihin. Pois muuttaneen osakkeenomistajan välillisesti omistettuihin osakkeisiin ei pitäisi maastapoistumisverotukselle olla perusteita, koska yhtiötasolla osakkeiden verotus realisoituu kuitenkin tosiasiallisena luovutushetkenä.²³

²³ Ks. Kollruss 2022, 3. *Current Status of Research and Methodology*.

EUT:n oikeuskäytännön asettamat raamit luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukselle voidaan katsoa lähteneen rakentumaan asian C-9/02 annetusta tuomiosta. Asia N puolsi perusteluillaan asiaa C-9/02 korostaen samoja oikeusohjeita. Asiassa C-9/02 ja asiassa N annettujen tuomioiden jälkeinen oikeustila oli verovelvolliselle myönteisempi kuin mitä se oli asiassa National Grid Indus annetun tuomion jälkeen. Oikeustila lähti kiristymään entisestään asian komissio v. Portugali jälkeen verovelvollisen näkökulmasta, kun EUT harmonisoi²⁴ luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden maastapoistumisverotusta. EUT:n oikeuskäytännöstä rakentuva pelikenttä voidaan pilkkoa nykyään seuraaviin keskeisiin oikeusohjeisiin:

- Veron voi määrätä luonnollisen henkilön muuttohetkellä. Kuitenkin luonnolliselle henkilölle tulee antaa mahdollisuus valita, että maksaako hän veron muuttohetkellä vai omaisuuden tosiasiallisena luovutushetkenä. Mahdolliset kertyvät korot sekä hallinnollisen rasituksen aiheuttamat kustannukset johtuen lykkäyksestä voivat tulla verovelvollisen maksettavaksi.
- Verotusvallan käyttö maastamuuton hetkellä sekä omaisuuden luovutushetkellä määrittää omaisuudesta mahdollisesti aiheutuvan arvonalentumisen huomioimisen lähtöjäsenvaltiossa. Jos vero on määrätty maastamuuttohetkellä ja veron maksuunpanoa on lykätty, ei muuttohetken jälkeen tapahtunutta omaisuuden arvonalentumista tarvitse ottaa huomioon lähtöjäsenvaltion verotuksessa. Jos taas verotusta on lykätty niin, että lähtöjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa vasta omaisuuden tosiasiallisena luovutushetkenä, tulee mahdolliset arvonalentumiset omaisuudesta huomioida lähtöjäsenvaltion verotuksessa.
- Maksunlykkäyksen edellytyksenä ei saa olla se, että vastaanottava valtio on ETA-alueeseen kuuluva valtio tai EU-jäsenvaltio. Jos vastaanottavan valtion ja lähtövaltion välillä on sopimus verotietojen vaihtamisesta, tulee maksunlykkäys myöntää.

²⁴ EUT on negatiivisesti harmonisoinut luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta. Negatiivinen harmonisointi tarkoittaa EUT:n oikeuskäytännön kautta tapahtuvaa verotuksen harmonisointia, kun taas positiivinen harmonisointi tapahtuu poliittisten ratkaisujen kautta esimerkiksi direktiivein. Yritysten maastapoistumisverotusta on positiivisesti harmonisoitu EU-tasolla (esimerkkinä neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164), mutta luonnollisten henkilöiden ei.

- Lähtövaltio voi vaatia maastamuuton yhteydessä luonnolliselta henkilöltä vakuuden asettamista. Edellytyksenä vakuuden asettamiselle kuitenkin on tosiasiallinen riski veron kantamatta jäämisestä.
- Perusvapauksia ja -oikeuksia haittaavat kansalliset toimenpiteet voidaan sallia, jos näillä toimilla on yleisen edun mukaiset tavoitteet eivätkä ne ylitä sitä, mikä on tavoitteen saavuttamisen näkökulmasta tarpeen.
- Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan oikeuttaa kansallinen lainsäädäntö vain silloin, kun jäsenvaltio on tosiasiasa estynyt käyttämästä verotusvaltaansa tuloihin, jotka ovat sen alueella syntyneet.
- Yleistä veropetoksen olettaa ei voida soveltaa pelkästään sen perusteella, että verotuksellinen kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon.

Jäsenvaltion tulee pysyä edellä mainittujen oikeusohjeiden rajoissa säädettäessä mahdollisesta maastapoistumisverosta, mutta halutessaan voi jäsenvaltio säätää myös verovelvollisyyönteisempää sääntelyä.

2.3 Maastapoistumisverotus verosopimusten valossa

2.3.1 Yleisesti verosopimuksista

Säädettäessä kansallisella tasolla arvonnousutulosta sekä sen verotuksesta, tulee huomioida myös verosopimukset muiden valtioiden kanssa sekä niiden suhde sekä kansalliseen että EU-oikeuteen. Kansallisella tasolla verosopimuksilla voi olla vain rajoittavia vaikutuksia verotukseen eikä verosopimuksen nojalla voida laajentaa valtion verotusoikeutta kansallisen lainsäädännön yli. Mahdollisissa ristiriitatilanteissa verosopimuksen ja kansallisen lainsäädännön välillä sovelletaan pienimmän veron periaatetta.²⁵ Verosopimukset antavat oikeuden jäsenvaltiolle soveltaa kansallista lainsäädäntöä kansainvälisissä verotuksen ristiriitatilanteissa. Lähtökohtaisesti verosopimuksia

²⁵ Verohallinto 2022, 1.2 *Pienimmän veron periaate*.

sovelletaan ensisijassa kansalliseen lainsäädäntöön nähden, mutta ratkaisu syntyy todellisuudessa näiden kahden yhteisvaikutuksesta.²⁶

EU-oikeuden näkökulmasta jäsenvaltioilla on oikeus tehdä verosopimuksia. Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa oli oma 293 artiklansa, missä säädettiin jäsenvaltioiden oikeudesta tehdä verosopimuksia, mutta SEUT:ssa ei enää vastaavaa säännöstä löydy. Verosopimusten edellytyksenä on, etteivät ne saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.²⁷ Tämä ulottuu myös jäsenvaltioiden sekä kolmansien valtioiden välisiin verosopimuksiin. Vaikka EU-oikeus ei velvoitteita aseta EU:n ulkopuolisiin valtioihin, tulee jäsenvaltioiden huomioida sopimuksissaan EU-oikeuden ensisijaisuus kansalliseen lainsäädäntöön nähden.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) malliverosopimuksessa tai sen kommentaarissa²⁸ ei ole nimenomaisesti käsitelty maastapoistumis- tai arvonnousuveroa. Yhdistyneiden Kansakuntien (YK) malliverosopimuksen kommentaarissa 1 artiklan 61 kohdassa on kuitenkin todettu, että malliverosopimus ei estä kyseisten verotusmuotojen soveltamista²⁹. Koska Suomessa kyseisiä verotusmuotoja ei ole sovellettu, ei niitä ole Suomen aloitteesta verosopimukseen lisätty. Kuitenkin osassa Suomen solmimissa verosopimuksissa³⁰ on toisen maan aloitteesta lisätty 13 tai 14 artiklaan säännös koskien luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta. Suomi voisi verosopimuksen vastavuoroisuuden perusteella vaatimuksestaan soveltaa verosopimukseen sisällytettyä määräystä Suomessa tapahtuneeseen arvonnousuun mikäli Suomessa joskus päädyttäisiin säätämään maastapoistumisverotusta koskevasta sääntelystä³¹.

2.3.2 Yhteensopimattomuusongelman ja kaksinkertaisen verotuksen ratkaisuvaihtoehtoja

OECD:n malliverosopimus ei sisällä erityissäännöksiä koskien maastapoistumisverotusta. OECD:n malliverosopimuksen 13 artiklan mukaan asuinvaltio on yksinomaisesti oikeutettu osakkeiden luovutuksen verotukseen. Valtioiden verojärjestelmien yhteensopimattomuusongelma luo haasteita

²⁶ Ks. Malmgrén & Myrsky 2017, s. 86 sekä Helminen 2013, s. 42-43.

²⁷ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 17. julistuksessa Euroopan unionin oikeuden ensisijaisuus kattaa jäsenvaltioiden oikeuden ja näin ollen myös jäsenvaltioiden solmimat sopimukset.

²⁸ OECD 2017.

²⁹ YK 2011.

³⁰ Esimerkiksi Suomen ja Pohjoismaiden välillä solmitussa verosopimuksessa (91/1989) (muutos 127/2008) on 13 artiklan 7 kappaleeseen sisällytetty erityissäännös, mikä mahdollistaa maastapoistumisverotuksen soveltamisen maiden välillä.

³¹ Koska verosopimukset eivät voi laajentaa Suomen verotusoikeutta, ei näitä voisi soveltaa ennen kuin mahdollinen sääntely tulisi Suomessa voimaan.

maastapoistumisverotuksen kohteena olevan omaisuuden verokohtelulle valtioiden välillä³². Tällöin syntyy kansainvälistä juridista kaksinkertaista verotusta, missä verovelvollisen omaisuutta verotetaan samalta ajanjaksolta useammassa kuin yhdessä valtiossa, jolloin verorasite kyseiseen omaisuuteen kaksinkertaistuu³³. Nämä kaksinkertaisen verotuksen tilanteet korostuvat tilanteessa, jossa verovelvollinen lykkää verotustaan tosiasialliseen luovutushetkeen, jolloin verovelvollisen verotuksellinen asuinvaltio on muuttunut muuttohetken jälkeen.

Useat valtiot ovat sisällyttäneet solmimissaan verosopimuksissaan 13 artiklaan erityissäännöksiä, jotka mahdollistavat maastapoistumisverotuksen soveltamisen pois muuttaneen verovelvollisen omaisuuteen. Joissain maissa katsotaan luovutuksen tapahtuvan juuri ennen muuttohetkeä, jolloin lähtöjäsenvaltiolla on oikeus verottaa kyseistä omaisuutta kotimaisena luovutuksena. Tällöin verosopimuksen soveltuminen ei tulisi edes kyseeseen³⁴.

Komissio on antanut erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja antamassaan tiedonannossa 19.12.2006 KOM(2006) 825 yhteensopimattomuusongelman ratkaisemiseen. Yhtenä vaihtoehtona on esitetty lähtöjäsenvaltion maastapoistumisveron hyvitys, kun vastaanottava valtio verottaa omaisuuden luovutuksen tosiasiallisella luovutushetkellä. Tämä menetelmä on jo käytössä hyvin monessa jäsenvaltiossa, joten sitä voisi soveltaa matalalla kynnyksellä. Toisena vaihtoehtona esitetään verotusoikeuden jakamista valtioiden välillä ajan perusteella. Omaisuuteen perustuva verotusoikeus jaettaisiin valtioiden välille asumisajan perusteella jolloin arvonnousun verottaminen jakautuisi valtioiden välille. Tätä vaihtoehtoa olisi todennäköisesti hankala soveltaa, sillä se vaatisi muutoksia jo solmittuihin verosopimuksiin. Ajallisen verotusoikeuden jakaminen on myös ongelmallista, sillä se ei välttämättä huomioi omaisuuden tosiasiallista arvonnousuhetkeä. Arvo ei välttämättä kasva lineaarisesti ajan kanssa ja arvonnousun jakautuminen vääristyisi, jos esimerkiksi omaisuuden arvonnousu on pitkään pysynyt maltillisena lähtöjäsenvaltiossa asuessa, mutta hypähtäisi juuri vastaanottavaan valtioon muutettaessa.

Maastapoistumisverotusta soveltava lähtöjäsenvaltio voisi yhtenä keinona poistaa kaksinkertaista verotusta hyvittämällä vastaanottavassa maassa maksettua veroa, joka kohdistuisi maastapoistumisverotuksen kohteena olleelle omaisuudelle³⁵. Valtiot voisivat myös neuvotella

³² Ks. Komissio 2006, s. 4-5.

³³ Ks. Helminen 2022, *Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus*.

³⁴ Ks. Komissio 2006, s. 4.

³⁵ Ks. Vikram 2013, 4.3.2.3 *Reverse credits in emigration state*.

verosopimuksiaan uudelleen lisäämällä ehdon koskien hankintamenon päivitystä maastapoistumisverotuksen kohteena olleelle omaisuudelle. Vastaanottavassa valtiossa omaisuuden hankintameno päivittyisi todennäköiseen luovutushintaan ja näin tosiasiallisen luovutuksen yhteydessä verotettaisiin vain vastaanottavassa maassa syntynyttä arvonnousua. Mikäli verosopimuksia ei neuvoteltaisi uudelleen, voisi hankintamenon päivityksestä säätää vastaanottavan valtion kansallisessa lainsäädännössä. Näin päästäisiin kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamista ongelmista eroon ilman verosopimusten uudelleen neuvottelemista.³⁶

Verosopimukset aiheuttavat monesti tulkintaongelmia valtioiden verojärjestelmien yhteensopimattomuusongelman takia maastapoistumisverotuksen kohteena olevalle omaisuudelle varsinkin kaksinkertaisen verotuksen saralla. Nämä verosopimusten aiheuttamat ongelmat ovat kuitenkin monesti korjattavissa verosopimusten uudelleen neuvottelemisella, joskin tämä voi olla valtioille monen vuoden prosessi. Verosopimusten vastavuoroisuuden perusteella on myös mahdollista soveltaa toisen maan lisäämää erityissäännöstä ilman tarvetta sopimusten uudelleen neuvottelemiseen. Maastapoistumisverotukselle ei verosopimukset siis aseta ylitsepääsemättömiä rajoitteita.

³⁶ Ks. Vikram 2013, 4.3.2.3 *Step-up in the immigration state*.

3 EU-OIKEUDEN SUHDE KANSALLISEEN SÄÄNTELYYN

3.1 Oikeuskäytännön asettamien normien rajanvetotilanteita

3.1.1 Veron lykkäysmahdollisuus sekä luovutustappioiden huomioiminen lähtöjäsenvaltiossa

Suomeen suunnitellussa arvonnousutulon johdosta määrättävän veron käyttöönottamisessa oli perustavanlaatuisia ongelmia EU-oikeuden kanssa. Vaikka kyseistä sääntelyä ei Suomeen loppujen lopuksi tullut, on EU-oikeuden asettamien normien rajanvetotilanteet sekä tulkintaongelmat hyvä havainnollistaa kyseisen ehdotetun sääntelyn kautta. Tämä auttaa ymmärtämään minkälaisia EU-oikeuden asettamat raamit maastapoistumisverotukselle on sekä mitä se merkitsee ja vaatii kansalliselta lainsäädännöltä. Tämä nostaa esille myös uusia ongelmallisuuksia EU-oikeuden kannalta, mihin EUT ei ole vielä ottanut kantaa.

Hallituksen 7.10.2022 lainsäädännön arviointineuvostolle lähetetyssä esitysluonnoksessa arvonnousutulon ja sen verotuksen käyttöönottamisesta oli huomioitu verotuksen lykkäysmahdollisuus sekä asiassa *National Grid Indus* annetun tuomion perusteluissa esillä olleessa oikeusohjeessa olevan vaihtoehdon valita veron maksuunpano välittömästi muuttohetkellä. Varsinkin luovutustappioiden huomioimisen osalta on EUT:n oikeuskäytännön perusteella paljon merkitystä sillä, lykätäänkö verovelvollisen vaatimuksesta jo muuttovuoden perusteella määrätyn veron maksuunpanoa arvonnousutulon alaisesta omaisuudesta vai kyseisen omaisuuden verotusta sen vuoden tuloksi, jona luovutus tapahtuu³⁷. Tällä on myös merkitystä luovutustappioiden sekä luovutusvoittojen välisen symmetrian näkökulmasta. Kun voitto on veronalainen, tulisi luovutuksen luovutustappion olla vähennyskelpoinen³⁸.

Suomeen ehdotetussa sääntelyssä oli lakiehdotusten sanamuodon mukaisesti verovelvollisen sitä vaatiessa, arvonnousuveron määrääminen muuttovuoden sijasta sen vuoden verotuksessa, jona tosiasiallinen luovutus tapahtuu. Siinä ei siis ollut kyse jo määrätyn veron maksuunpanon lykkäämisestä. EUT:n oikeuskäytännön kannalta tämä on merkittävää, sillä ainoa tuomio, missä EUT

³⁷ Asiassa *Jacob ja Lassus v. Ranska* merkitystä luovutustappioiden vähennyskelpoisuudessa oli sillä, että jäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa arvonnousuun kyseessä olevan arvonlaskun realisoitumishetkellä. Tilanteessa, jossa verotusvaltaa käytetään arvonnousuun maastalähtöhetkellä ei EUT:n perusteluiden mukaan velvoita lähtömaata arvostamaan uudelleen verovelkaa. (82 ja 83 kohdat)

³⁸ Nykänen & Rabinä 2013, s. 557.

on ottanut kantaa verotuksen lykkäämisen tulkintaongelmiin koskien luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta, on asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska, vaikka asiassa oli kyse luonnollisten henkilöiden osakevaihdosta.

Koska kyseessä olisi ollut verotuksen lykkäys, tuli mahdolliset luovutustappiot huomioida lähtöjäsenvaltiossa. Tämä sen takia, koska Suomi olisi käyttänyt verotusvaltaansa arvonnousutulon piirissä olevaan omaisuuteen vasta mahdollisen luovutustappion realisoitumishetkellä, joten luovutustappion huomioimatta jättäminen olisi ollut EUT:n oikeuskäytännössä ilmenevien perusteluiden vastainen³⁹. Tämä mahdollinen luovutustappio oli huomioitu ehdotetussa sääntelyssä. Ehdotettu sääntely olisi mahdollistanut luovutustappion vähennyksen verotettavien omaisuuserien laskennallisten luovutusvoittojen yhteismäärään saakka. Myös TVL 50 §:ssä tarkoitettu luovutustappio olisi ollut vähennyskelpoinen arvonnousutulon laskennallisesta luovutusvoitosta. Vaikka ehdotetussa sääntelyssä oli huomioitu veron lykkäysmahdollisuus sekä mahdolliset luovutustappiot, olisi tämä verotuksen lykkäys aiheuttanut perustavanlaatuiset ongelmat muulle ehdotetulle sääntelylle. Etenkin korkoseuraamuksien arviointi muuttuu täysin, kun kyseessä ei ole veron maksuunpanon lykkäys.

3.1.2 Vakuus veron lykkäystilanteessa

EUT ei ole ottanut suoraan kantaa siihen, että kuinka suuri riski tulee maksettavan veron kantamatta jäämisestä olla, että vakuus on suhteellisuusperiaatteen mukainen. Lähtöjäsenvaltioille tulee tapauskohtaiseen arviointiin se, että onko veron kantamatta jäämisestä tosiasiallinen riski.⁴⁰ EUT on katsonut, että riski veron kantamatta jäämisestä kasvaa ajan kuluessa⁴¹. Koska voi olla mahdotonta määrittää ennalta arvonnousutulon piiriin kuuluvan omaisuuden luovutushetkeä, voidaan ajallisen riskin määrittäjänä pitää kansallisissa maastapoistumisveroa koskevissa sääntelyissä määriteltyjä aikamääreitä. Suomeen ehdotetussa sääntelyssä tämänlaisena aikamääreenä oltaisiin voitu pitää TVL 45 b §:n 7 momentin 1 kohdassa määritettyä kahdeksatta verovuotta muuttovuodesta. Yhtenä riskin arviointiperusteena voidaan myös mahdollisesti pitää luottoluokitukseen perustuvaa arviota⁴². Lähtökohtaisesti voidaan myös EUT:n oikeuskäytännön mukaan olettaa, että veron kantamatta jäämisestä on riski vähintään silloin, kun vastaanottava valtio on joku muu kuin EU- tai ETA-valtio

³⁹ Asian Jacob ja Lassus v. Ranska 82 ja 83 kohdat.

⁴⁰ Asian National Grid Indus tuomio, 73 ja 74 kohdat sekä asian DMC tuomio, 65-67 kohdat.

⁴¹ Asia National Grid Indus, 74 kohta.

⁴² Ks. Kananoja 2018, s. 344.

tai valtioiden välillä ei ole keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevaa sopimusta⁴³. Tulkinnanvaraisuutta voi myös tulevaisuudessa aiheuttaa riskin tapauskohtainen arviointi, mikäli EUT ottaa nimenomaisesti tähän tarkemmin kantaa.

Tulkinnanvaraiseksi jää EUT:n oikeuskäytännön perusteella vakuuden ja veron erissä maksamisen suhde suhteellisuusperiaatteen valossa. Asiassa DMC EUT on perusteluissaan maininnut, että veron maksun porrastamista viiteen vuosittaiseen maksuerään voidaan pitää oikeasuhtaisena toimena hallita veron kantamatta jäämisen riskiä⁴⁴. EUT on myös samassa tuomiossa oikeuttanut saman riskin huomioimisen pankkitakauksen muodossa⁴⁵. Jos lähtöjäsenvaltio perii maastapoistumisverotuksen piiriin kuuluvasta omaisuudesta näiden toimien lisäksi myös korkoa, tulee arvioitavaksi se, että ovatko nämä toimet oikeutettavissa suhteellisuusperiaatteen valossa.

EUT on nimenomaisesti perustellut, että toimi jolla tavoitellaan yleisesti hyväksyttyä päämäärää, on suhteellisuusperiaatteen vastainen jos se ylittää sen, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi. EUT ei ole sen enempää perustellut sitä millä tavalla tätä toimea tulee arvioida. Tulkinnanvaraiseksi jää se, miten esimerkiksi vakuuden ja veron erissä maksaminen tulee keskenään arvioitavaksi ja ylittääkö näiden kahden toimen yhteisvaikutus sen mikä on tavoitteen saavuttamiseksi tarpeen. Voidaanko toinen näistä toimista perustella konkreettisesti lievemmäksi kuin toinen? Jos tämä on perusteltavissa, niin EUT:n omien perusteluiden mukaan tulisi tämän toisen ”ankaramman” toimen olla suhteellisuusperiaatteen vastainen eikä näiden kahden toimen samanaikaiselle soveltamiselle tulisi olla perusteita.

3.1.3 Korkoseuraamusten arviointia

Asiassa National Grid Indus EUT ei ottanut kantaa lykätyn veronmaksun koron määrään tai perusteisiin⁴⁶. Tämä jättää tulkinnanvaraa siihen, millä perustein korkoa voidaan periä. Kyseisessä tuomiossa EUT on perustellut, että muuttohetkellä vero omaisuuden piileviin arvonnousuihin voidaan vahvistaa, mutta veron välitön kantaminen muuttohetkellä on suhteeton⁴⁷. Koska useimmissa jäsenvaltioissa korkoa peritään veronmaksun erääntymisen johdosta, jää

⁴³ Ks. asian Wächter tuomion kohta 66, jossa EUT on pitänyt vakuuden asettamista hyväksyttävänä etenkin siitä syystä ettei ole olemassa verosaatavien perinnän alalla keskinäisen avunannon järjestelmää.

⁴⁴ Tuomion 62-64 kohdat.

⁴⁵ Tuomion 65 kohta.

⁴⁶ Tuomion 73 kohta.

⁴⁷ Tuomion 52 ja 85 kohdat.

tulkinnanvaraiseksi se, että onko veron maksaminen tosiasiallisesti eräännytynyt maastamuuton johdosta ja näin ollen se, että onko lähtöjäsenvaltiolla oikeus periä korkoa kyseisestä omaisuudesta⁴⁸. Korkoa voidaan siis ennemmin pitää EUT:n oikeuskäytännön mukaan keinona hallita koron perimättä jäämisen riskiä, kuin muuttohetken jälkeen eräänntyneelle korolle perittävää taloudellista korkoa⁴⁹. Toisaalta neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 (veronkiertodirektiivi) 15 artiklan 3 kohdan mukaan voidaan veronmaksun lykkäystilanteessa korkoa veloittaa kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Sanamuodosta olisi mahdollista päätellä, että korko olisi ennemmin taloudellista korkoa veron maksamatta jäämisestä aiheutuvien taloudellisten vaikutusten johdosta kuin itse toimi veron kantamatta jäämisen riskin hallintaan⁵⁰.

Suomeen ehdotetussa sääntelyssä olisi veron lykkäystilanteessa peritty verosta veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) mukainen huojennettu viivästyskorko jäännösverolle riippumatta siitä, olisiko arvonnousutulo luovutettu muutto- vai luovutusvuonna Korkoseuraamuksien EU-oikeudenmukaisuutta arvioitaessa tulee olennaiseksi tekijäksi se, että missä vaiheessa lähtöjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa kyseiseen tuloon ja soveltaako se samoja säännöksiä puhtaasti kansallisessa tilanteessa⁵¹. Koska ehdotetun sääntelyn sanamuodon mukaan arvonnousutulon lykkäystilanteessa verovelvollisen verottamista oltaisiin lykätty, eikä veron maksuunpanoa, olisi arvonnousutulon korkoseuraamukset aiheutuneet ongelmallisiksi.

Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska EUT on perusteluissaan nostanut esille lähtöjäsenvaltion verotusvallan käytön ajankohdan olennaiseksi määrittäväksi tekijäksi. Olennaista asiassa oli myös se, että asian kyseiset arvonalentumiset olisi otettu huomioon puhtaasti kansallisessa tilanteessa. EUT arvioi asiassa myös sitä, että sijoittautumisvapauden rajoitus on hyväksyttävä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole toisiinsa rinnastettavissa objektiivisesti arvioituina⁵².

Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) 5 a §:n mukaan viivästyskorkoa lasketaan maksamatta jätetyille veroille. Ehdotetun sääntelyn sanamuodon mukaan lykkäystilanteessa olisi vero arvonnousutulosta määrätty muuttovuoden sijasta luovutusvuoden verotuksessa, joten se, että onko kyseessä maksamaton vero, olisi ollut ongelmallista sillä veroa ei ole muuttovuotena tosiasiallisesti määrätty. Jos kyseessä olisi ollut veron maksuunpanon lykkäys,

⁴⁸ Ks. Thömmes & Linn 2012, s. 489-490.

⁴⁹ Ks. Peeters 2017, s. 126 sekä Kananoja 2018, s. 344.

⁵⁰ Ks. Kananoja 2018, s. 345.

⁵¹ Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska, tuomion 80-84 kohdat.

⁵² Asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska, tuomion 77 sekä 78 kohdat.

joka määrätään muuttovuonna, olisi asetelma eri, sillä vero olisi määrätty jo muuttovuoden verotuksessa ja olisi tämän jälkeen eräänlaista verovelkaa.

Puhtaasti kansallisessa tilanteessa verovelvollinen ei maksa veroa realisoitumattomasta arvonnoususta, kun vasta yleensä luovutushetkellä⁵³. Tällaiselle realisoitumattomalle arvonnousulle olisi hyvin ongelmallista määrittää mahdollista luovutushetkeä ennen kuin itse luovutus tapahtuu. On siis sanomattakin selvää, ettei tällaiselle omaisuudelle määritetä viivästyskorkoa ennen kuin itse verotuksen realisoiva tapahtuma on toteutunut. Verotuksen realisoivan tapahtuman jälkeen⁵⁴ mahdollisesta verovelasta⁵⁵ voidaan ja määrätäänkin veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukaista viivästyskorkoa.

Ongelman Suomeen ehdotetun sääntelyn kanssa olisi luonut myös objektiivisuusarvio rajat ylittävissä tilanteissa sekä kansallisessa tilanteessa, siitä että ovatko tilanteet rinnastettavissa toisiinsa. Korkoseuraamusten kannalta tämä olisi ollut käytännössä erittäin vaikea toteuttaa kansallisessa tilanteessa viivästyskoron luonteen ja omaisuuden arvonnousun realisoitumattouuden takia, joten korkoseuraamukset olisivat saattaneet verovelvolliset eriarvoiseen asemaan korkoseuraamusten näkökulmasta. EUT ei ole ottanut kantaa vielä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen korkoseuraamuksiin, missä lähtöjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa vasta omaisuuden luovutushetkellä. Jotta korkoseuraamukset olisivat objektiivisesti arvoituina samanlaiset sijoittautumisvaltiosta riippumatta, tulisi viivästyskorkoa periä myös kansallisessa tilanteessa jo ennen kuin mahdollinen arvonnousun realisoituminen on tapahtunut.

3.1.4 Vastikkeettoman luovutuksen sisällyttäminen maastapoistumisverotuksen piiriin

Luonnollisten henkilöiden osalta ei EUT ole ottanut kantaa maastapoistumisverotuksen realisoivana tapahtumana vastikkeetonta luovutusta. Tämä luovutuksen vastikkeellisuuden tai vastikkeettomuuden semantiikka ei välttämättä aiheuta mahdollisen EUT:n kannanoton seurauksena suuria seurauksia maastapoistumisverotuksen oikeustilalle. Vastikkeettoman luovutuksen sisällyttäminen maastapoistumisverotuksen piiriin on kuitenkin lähtökohtaisesti oikeutettua veronkierron estämisen näkökulmasta. Kuitenkin se, että miten tämä implementoidaan kansalliseen

⁵³ Ks. Mannio 1997, s. 341.

⁵⁴ Ts. kun vero tosiasiallisesta arvonnoususta määrätään.

⁵⁵ Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 5 a §:ssä määritetyt verot.

lainsäädäntöön ja tuleeko se aiheuttamaan erilaista verokohtelua rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisille objektiivisesti samanlaisessa tilanteessa, tulee ratkaisevaksi tekijäksi.

Suomeen ehdotetussa sääntelyssä oli ehdotettu arvonnousutulon alaisen omaisuuden verotuksen realisoituvan, mikäli kyseinen omaisuus luovutetaan vastikkeetta lahjana. Vero-objektiin kohdistuva kaksinkertainen verotus olisi ratkaistu hyvittämällä lahjanantajalle lahjansaajan maksama lahjavero. Lahjaveron olisi voinut saada hyvitettyä arvonnousutulon perusteella määrättävästä verosta myös tapauksissa, joissa lahjansaajakin olisi ollut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen tai lahjansaajan verosopimuksen mukainen asuinvaltio olisi ollut muu kuin Suomi⁵⁶.

Tämä lahjaveron hyvittäminen lahjanantajalle loi kuitenkin uudenlaisen ongelman, missä lahjanantajalle olisi ollut edullisempaa antaa lahja ystävälleen kuin esimerkiksi suoraan alenevassa polvessa olevalle perilliselle⁵⁷. Tämä olisi luonut uudenlaisia haasteita luonnollisille henkilöille veronmaksukykyisyyteen nähden. Lahjanantaja, joka luovuttaa arvonnousutulon piiriin kuuluvaa omaisuutta, kohdellaan eritavalla kuin vastaavassa tilanteessa olevaa jäsenvaltiossa asuvaa yleisesti verovelvollista, jonka luovuttama omaisuus ei kuulu arvonnousutulon piiriin. Lahjanantajan halukkuutta sijoittautua muuhun valtioon kuin Suomeen voi itsessään jo rajoittaa omaisuuden siirtyminen arvonnousutulon piiriin, mutta uusi veroluokkiin kohdistuva epäsymmetrisyys olisi osaltaan myös vaikuttanut sijoittautumiseen rajoittaen tätä vapautta.

Vaikka vastikkeettoman luovutuksen sisällyttäminen maastapoistumisverotuksen piiriin olisi veronkierron näkökulmasta oikeutettu, tulisi sen sisällyttämien maiden mieltä sen aiheuttamia vaikutuksia yleisesti sekä rajoitetusti verovelvollisten verokohtelun näkökulmasta, kun tilanne on EUT:n oikeuskäytännössäkin esille tulleissa perusteluissa objektiivisesti katsottuna samanlainen. Verokohtelun valossa tulisi tilanteet saada rajat ylittävissä tilanteissa samanlaisiksi kuin puhtaasti kansallisissa tilanteissa, jotta sijoittautumisvapauden rajoitus olisi lähtökohtaisesti oikeutettua.

⁵⁶ Hallituksen esitysluonnos, s. 58: ”Vähennyksen edellytyksenä olisi, että arvonnousutulon verovelvollinen näyttäisi toteen, että lahjansaajalle on määrätty lahjaveroa samasta omaisuuserästä”.

⁵⁷ Perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 11 §:n sukulaisuussuhteen mukaan on verotus ollut kevyempi 1. kuin 2. veroluokassa, mutta uuden lahjaveron hyvityksen takia olisi lahjanantajalle ollut verotuksellisesti edullisempaa antaa lahja 2. veroluokkaan kuuluvalla kuin 1. veroluokkaan kuuluvalla.

3.2 EVL 52 f § EU-oikeuden valossa

3.2.1 Ristiriita EU-oikeuden kanssa

Tällä hetkellä Suomen ainoa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisveron sisältävä säännös, EVL 52 f § on osoittautunut EUT:n oikeuskäytännön myötä ongelmalliseksi EU-oikeuden kannalta. Kyseisen pykälän 3 ja 4 momentti, jotka käsittävät maastapoistumisveron realisoitumistilanteet, on saatettu voimaan ennen EUT:n tuomiota luonnollisten henkilöiden osakevaihtoon liittyvässä maastapoistumisverotuksessa⁵⁸. Kyseisissä momenteissa ei siis olla huomioitu EUT:n tuomiossa ilmeneviä perusteluita. Suomeen kaavailussa arvonnousutulon ja sen verotuksesta koskevassa sääntelyssä olisi ollut mahdollisuus huomioida tämä ristiriita EU-oikeuden kanssa, mutta koska sääntelyä ei Suomeen tullut, on EVL 52 f §:n tulevaisuus ja sille annettava painoarvo vielä täysin avoinna.

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenttiin sisältyvä sääntely on säädetty tilanteita varten, jossa 1 momentissa säädetyn osakevaihdon keinoin pyritään välttämään Suomen verotusoikeus näihin luovutuksiin. Ilman kyseisiä momenteja voisi osakevaihdon jatkuvuusperiaatetta⁵⁹ hyödyntää siten, että vaihdossa saadut osakkeet luovutettaisiin toisessa valtiossa, eikä Suomella olisi näihin luovutuksiin verotusoikeutta⁶⁰. Nykyiset 3 ja 4 momentit ovat saatettu voimaan lailla 11.5.2012/218 ja niitä on sovellettu ensimmäisen kerran vuodelta 2012 toimitettavassa verotuksessa. Hallituksen esityksessä 148/2011 on perusteltu lakimuutoksia Suomen verotusvallan laajentamisesta sillä, että alueperiaatteen mukaisesti kyseessä on luovutusvoitto, joka ilman erityissäännöstä olisi aikaisemmin jäänyt verottamatta⁶¹. Tämän takia kyse ei olisi niinkään maastapoistumisverosta, joka määrätään maastamuuttohetkellä⁶². Koska kyseessä on ollut kyseisen hallituksen esityksen mukaan alueperiaatteen mukainen luovutusvoitto, ei arvonnousua tai arvonalennuksen huomioimista ole ehdotettu sääntelyn piiriin⁶³.

⁵⁸ Asia Jacob ja Lassus v. Ranska.

⁵⁹ Ks. Andersson & Penttilä 2014, s. 785: Osakevaihdosta ei aiheudu osakkaalle veroseuraamuksia ja luovutuksen verotus lykkääntyy vaihdossa saatujen osakkeiden luovutusajankohtaan. Osakkeiden omistusaika lasketaan myös osakevaihdosta edeltävästä saannosta, jolloin hankinta-ajankohdan osalta noudatetaan myös jatkuvuusperiaatetta.

⁶⁰ Ks. Andersson & Penttilä 2014, s. 787-788: Suomella ei yleensä ole verotusoikeutta rajoitetusti verovelvollisten toisessa valtiossa tapahtuviin myyntivoittoihin. Verosopimukset yleensä myös johtavat siihen, ettei Suomi ole ns. kolmen vuoden säännön aikana tällaisen henkilön verosopimuksessa tarkoitettu valtio, jolloin näitä voittoja ei voida verottaa Suomessa.

⁶¹ Ks. HE 148/2011, s. 8-9.

⁶² Ks. kuitenkin Nykänen 2012 s. 389: Maastapoistumisveron nimitys on kuitenkin sikäli oikeutettu, sillä vero määrätään sen takia, että henkilö poistuu maasta.

⁶³ Ks. HE 148/2011, s. 8-9.

Lakimuutokset ovat tulleet voimaan ennen EUT:n antamaa tuomiota asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska. Kyseisessä tuomiossa EUT oli perusteluissaan painottanut sitä, että vaikka arvonnousu on todettu osakevaihdon yhteydessä, käyttää lähtöjäsenvaltio verotusvaltaansa kyseiseen omaisuuteen vasta mahdollisen arvonalentumisen realisoitumisen hetkellä. Tällaisessa tilanteessa arvonalentuminen tulee ottaa huomioon lähtöjäsenvaltiossa⁶⁴.

EVL 52 f §:n 3 momentti koskee tilanteita, joissa luonnollinen henkilö siirtyy muualle kuin ETA-valtiossa asuvaksi ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä jonka aikana osakevaihto on tapahtunut. Samaan momenttiin on sisällytetty myös tilanteet, joissa luonnollinen henkilö siirtyy osakevaihdon jälkeen ETA-valtiossa asuvaksi ja tämän jälkeen siirtyy muualle kuin ETA-valtiossa asuvaksi ennen kuin viisi vuotta on kulunut verovuodesta, jolloin osakevaihto on tapahtunut. Molemmissa tilanteissa, jos viittä vuotta siirtymisestä muualle kuin ETA-valtioon asuvaksi ei ole kulunut verovuodesta jolloin osakevaihto on tapahtunut, luetaan osakevaihto sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona henkilö on siirtynyt muualle kuin ETA-valtiossa asuvaksi.

EVL 52 f §:n 4 momentti koskee tilanteita, joissa henkilö siirtyy ETA-valtiossa asuvaksi ja siirtymisen jälkeen luovuttaa osakevaihdossa vastineeksi saadut osakkeet ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jona osakevaihto on tapahtunut. Mikäli henkilö luovuttaa osakevaihdossa vastineeksi saadut osakkeet ennen kuin viisi vuotta on täyttynyt siitä verovuodesta, jona osakevaihto on tapahtunut, luetaan osakevaihto sen verovuoden tuloksi, jona vastikkeeksi saadut osakkeet luovutetaan.

Momenttien sisällöt eroavat toisistaan muutamilla tavoilla. 3 momentti sanamuotoisesti realisoi verotuksen vastikkeeksi saaduista osakkeista pelkän johonkin muuhun kuin ETA-valtioon siirtymisen perusteella.⁶⁵ Myös lähtöjäsenvaltion verotusvallan käyttö eroaa momenteissa. Kolmannessa momentissa lähtöjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa vastikkeeksi saatuihin osakkeisiin maastamuuttohetkellä. 4 momentissa verotus realisoituu vastikkeeksi saatujen osakkeiden tosiasiallisena luovutushetkenä. Näin ollen lähtöjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa vasta mahdollisen arvonalentumisen realisoitumishetkenä, jolloin asiassa Jacob ja Lassus v. Ranska EUT:n mainitsemien perusteluiden mukaan tulisi arvonalentuminen ottaa huomioon lähtöjäsenvaltiossa.

⁶⁴ Tuomion 80-84 kohdat.

⁶⁵ Ks. Andersson & Penttilä 2014, s. 788-789.

Momenttien sisällöstä seuraa epäsymmetria veron määräämishetkestä sekä mahdollisten arvonalentumisten huomioimisesta EU- ja ETA-valtioiden sekä muiden kuin näiden valtioiden välille. Vaikka useimmat SEUT:n perusvapauksista eivät sovellu suhteessa EU:n ulkopuolisiin valtioihin, on SEUT:n 56 artikla koskien pääomien ja maksujen vapaata liikkuvuutta tästä kuitenkin poikkeus⁶⁶. EUT:n oikeuskäytännön mukaan voidaan oikeuttamisperusteet myöntää herkemmin vapaan liikkuvuuden rajoittamiseen toisille maille kuin EU- ja ETA-valtioille⁶⁷. Kuitenkin asiassa Wächler EUT katsoi suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi sen, ettei kansallinen lainsäädäntö mahdollista veronmaksun lykkäystä tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaa muuhun kuin EU- tai ETA-valtioon. Toimi, jota perusteltiin verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella ja jossa veronmaksun lykkäys ei ollut mahdollista, ylitti sen mikä oli tavoitteen saavuttamisen näkökulmasta tarpeen⁶⁸. EUT on tuomiossaan katsonut, että tilanteessa, jossa on riski veron kantamatta jäämisestä varsinkin siitä syystä, ettei valtioiden välillä ole sopimusta verotietojen vaihtamisesta, voidaan veron lykkäämisen edellytykseksi asettaa vakuus.⁶⁹

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentti on siis nykyisellään ongelmallinen EU-oikeuden näkökulmasta kahdesta syystä:

- 1) Veron maksuunpanohetkeä ei voi lykätä vastikkeena saatujen osakkeiden luovutusvoiton osalta siirryttäessä asuvaksi muuhun kuin EU- tai ETA-valtioon, ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jona osakevaihto on tapahtunut;
- 2) Luovutettaessa vastikkeena saadut osakkeet ennen kuin viisi vuotta on kulunut siitä verovuodesta, jona osakevaihto on tapahtunut ja luonnollinen henkilö on siirtynyt asuvaksi johonkin muuhun EU- tai ETA-valtioon kuin Suomeen, ei mahdollista arvonalentumista huomioida Suomen verotuksessa.

Ongelmallisuus on mielenkiintoinen siinä mielessä, että tilanteet ovat ikään kuin toistensa peilikuvia. Veron maksuunpanohetki aiheutuu ongelmalliseksi EU-oikeuden valossa silloin, kun henkilö siirtyy asuvaksi muualle kuin EU- tai ETA-valtioon, mutta maksuunpanohetki ei ole ongelma kun muutetaan EU- tai ETA-valtioon. Peilikuvana tälle tilanteelle on ongelmallisuus mahdollisten arvonalentumisten näkökulmasta. Arvonalentumisen huomioiminen aiheutuu

⁶⁶ Ks. Helminen 2018, kohta 2.3.9 *Pääomien vapaa liikkuminen*.

⁶⁷ Ks. Helminen 2018, kohta 2.3.9

⁶⁸ Tuomion 65 kohta.

⁶⁹ Tuomion 66 kohta.

ongelmalliseksi vain silloin, kun siirrytään asuvaksi EU- tai ETA-valtioon, mutta ei silloin kun siirrytään asuvaksi muualle kuin EU- tai ETA-valtioon asuvaksi. Molemmat tilanteet ovat ongelmallisia EU-oikeuden näkökulmasta, mutta eri syistä.

3.2.2 EVL 52 f § - de lege ferenda

Suomeen ehdotetussa sääntelyssä arvonnousutulosta oli EVL 52 f §:n 1 momentissa säädetty osakevaihto rajattu pois arvonnousutulon verotuksen realisoivana tapahtumana. EVL 52 f §:n tulevaisuutta tai painoarvon merkitystä ei oltu ehdotuksessa huomioitu lainkaan. EVL 52 f §:n mukaiset osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet oli sisällytetty arvonnousutulon piirissä olevaan omaisuuteen, mutta EVL 52 f § olisi jatkanut kansallisessa lainsäädännössä olemistaan. Tämä olisi aiheuttanut tulkintaongelmia sekä limittäisyyksiä voimassa olevan ja mahdollisesti voimaan tulevan sääntelyn kanssa. Se, että osakevaihdossa vastikkeeksi saadut osakkeet oli sisällytetty arvonnousutulon piiriin, oli oikea suunta kyseisen pykälän tulevaisuutta ajatellen, mutta näiden säännösten yhteistä implementointia Suomen verojärjestelmään olisi pitänyt pohtia, muuttaa ja tehostaa paremmin⁷⁰.

EVL 52 f §:n 3 ja 4 momentilla on pyritty veronkiertämistä estävään tavoitteeseen, joka on SEUT:n mukainen objektiivisesti yleisen edun kannalta hyväksytty. EUT:n oikeuskäytäntö on kuitenkin osoittanut että nämä toimet, joilla tavoitteeseen on pyritty, ovat suhteellisuusperiaatteen vastaisia. EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteen mukaan EU-oikeus ajaa aina kansallisen lainsäädännön edelle, syrjäyttäen kansallisessa lainsäädännössä säädetyt normit⁷¹. Ensisijaisuuden periaatteen velvoittamana kansalliset tuomioistuimet joutuvat jättämään soveltamatta kansallisen lain, joka on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa⁷². Vaikka ensisijaisuusperiaate on suuri ohjaava tekijä kansallisessa verolainsäädännössä, ei se kuitenkaan johda kansallisen normin pätemättömyyteen, vaan velvoittaa tuomioistuimet sivuuttamaan tällaisen normin⁷³. Oikeusvarmuus edellyttää, että jäsenvaltiot muuttavat kansallista lainsäädäntöään EU-oikeuden mukaiseksi ristiriidan löydettyään, vaikkei jäsenvaltio soveltaisikaan tällaista ristiriidassa olevaa normia⁷⁴.

⁷⁰ Lakiehdotuksessa oli lähdetty oikeaan suuntaan kunnioittaen EVL 52 f §:n jatkuvuusperiaatetta, mutta kyseisen pykälän jättäminen kansalliseen lainsäädäntöön sellaisenaan olisi aiheuttanut liikaa tulkintahaasteita.

⁷¹ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 17. julistuksessa *Euroopan unionin oikeuden ensisijaisuus*. Myös Helminen 2020, s. 8 sekä Adamczyk & Maidanska 2018, s. 4.

⁷² Ks. Raitio & Tuominen 2020, s. 234.

⁷³ Ks. Raitio & Tuominen 2020, s. 234.

⁷⁴ Ks. Helminen 2020, s. 8.

Nykyisellään EVL 52 f § ei siis ole lainsäädännöllisesti pätemätön, mutta tuomioistuimet joutuvat jättämään kyseisen pykälän soveltamatta. Oikeusvarmuuden edellyttämänä tulisi kyseinen pykälä muuttaa EU-oikeutta noudattavaksi. EVL 52 f §:n osalta eletään tietynlaisessa välivaiheessa, jossa pykälää ei voida lainsäädännöllisesti soveltaa, kunnes sitä on muutettu niin, että se on linjassa EU-oikeuden kanssa. Tämän hetkinen painoarvo kyseisellä pykälällä on siis häviävän pieni. Kuitenkin EUT:n oikeuskäytännöstä on saatavilla oikeustilan raamit, joiden puitteissa täytyy toimia arvioitaessa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen tilanteita osakevaihdon osalta, kunnes kansallinen lainsäädäntö saadaan EU-oikeuden mukaiseksi.

EVL 52 f § tulisi muuttaa nykyisestä muodostaan vastaamaan EU-oikeutta: Muutettaessa muuhun kuin EU- tai ETA-valtioon tulisi antaa mahdollisuus verovelvolliselle valita veron maksuunpanon lykkääminen tai veron välitön maksaminen poismuuton yhteydessä. Asuessa muussa EU- tai ETA-valtiossa kuin Suomessa, tulisi mahdollinen arvonalentuminen huomioida Suomessa vastikkeena saatujen osakkeiden luovutuksen yhteydessä.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää EU-oikeudelliset rajoitteet kansalliselle lainsäädännölle luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksessa. Keskeisimpien oikeusnormien peilaaminen lainsäädännöllisestä ja verosopimusoikeudellisesta näkökulmasta yhdistettynä konkreettisten esimerkkien esille tuomiseen lainsäädäntövalmistelun ja lakiehdotusten kautta pyrki tuomaan esille maastapoistumisverotuksen oikeudelliset raamit sekä tulkintaongelmat kansallisesta ja kansainvälisestä näkökulmasta. Tutkimuksen tavoitteisiin pyrittiin porautumaan seuraavin kysymyksiin: Minkälaisia rajoitteita EU-oikeus asettaa kansallisella tasolla säädettävälle maastapoistumisverotukselle? Onko EVL 52 f § nykyisellään EU-oikeuden mukainen ja minkälaista painoarvoa sille tulisi antaa nykyhetkellä sekä tulevaisuudessa? Asettaako valtioiden väliset verosopimukset rajoitteita maastapoistumisverolle ja miten mahdolliset ristiriitatilanteet on ratkaistavissa?

Tutkimus lähti rakentumaan tuomalla esille EU-oikeuden keskeisimpien oikeusnormien esille tuominen niin primäärioikeuden kuin oikeuskäytännön kautta. Maastapoistumisverotuksen pelikenttää lähdettiin rakentamaan tuomalla ilmi EUT:n tuomioiden keskeisimmät oikeuttamisperusteet SEUT:n perusvapauksia rajoittaville toimille. Verosopimusten merkitystä maastapoistumisverotuksen näkökulmasta avattiin sekä arvioitiin mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja ristiriitatilanteisiin. Kaksinkertaisen verotuksen ja verojärjestelmien yhteensopimattomuusongelmat tuotiin ilmi ja arvioitiin erilaisten ratkaisuvaihtoehtojen vaikutuksia verosopimusvaltioille. Ylitsepääsemättömiä ongelmia ei verosopimukset lähtökohtaisesti aiheuta kansallisella tasolla säädettävälle maastapoistumisverolle, mutta näiden ongelmien korjaamisesta aiheutuvat vaikutukset saattavat vaihdella suuresti.

Oikeuskäytännön esille tuomat oikeuttamisperusteet peilattiin kansalliselle tasolle tutkimalla Suomeen kaavailtua arvonnousuveroa sekä sen sisältämiä lakiehdotuksia. Tämän avulla päästiin konkreettisesti nostamaan esiin tulkintaongelmia ja rajanvetotilanteita kansallisen lainsäädännön kautta. Arvonnousuveron lakiehdotuksien kautta nousi esille uudenlaisia ristiriitatilanteita asioista, joihin EUT ei ole vielä ottanut kantaa. Olemassa olevan EU-oikeuden valossa pystyttiin kuitenkin jokseenkin ennustamaan mahdollisia tulkintakannanottoja, mikäli EUT näihin joskus ottaa kantaa.

Suomen tällä hetkellä ainoa säännös sisältäen luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksen, EVL 52 f §:n EU-oikeuden mukaisuutta arvioitiin tutkimuksessa. Tutkimuksessa nostettiin esille kyseisen pykälän ristiriidat tällä hetkellä EU-oikeuden kanssa, oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden avulla perustellen. Keskeisiksi ongelmiksi kyseisessä pykälässä nousi tietyin edellytyksin veron maksuunpanohetken lykkäämisen mahdottomuus sekä arvonalentumisen huomioimattomuus. Kyseisen pykälän tämän hetkistä painoarvoa punnittiin sekä tulevaisuudennäkymiä arvioitiin de lege ferenda -tulkintakannanoton avulla. EVL 52 f §:ään tulee lisätä säännökset, jotta kyseinen pykälä olisi EU-oikeuden mukainen: Muuttaessa muuhun kuin EU- tai ETA-valtioon, tulee veron maksuunpanolle luoda vaihtoehto maksuunpanon lykkäämisestä tai veron maksuunpanon välittömästä maksamisesta. Muuhun EU- tai ETA valtioon kuin Suomeen muutettaessa ja tässä valtiossa asuttaessa vastikkeena saatujen osakkeiden luovutushetkellä, tulee mahdollinen arvonalentuminen huomioida Suomessa.

Kaikkien tutkimuksessa esille tuotujen näkökulmien kautta päädyttiin lopputulokseen, missä tutkimuskysymyksiin saatiin vastattua EU:n perustamissopimusten, EUT:n oikeuskäytännön, kansallisen lainsäädännön sekä oikeuskirjallisuuden avulla perustellen. Luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeva sääntely voi täysin mahdollisesti laajentua osaksi Suomen verolainsäädäntöä, niin kuin suunnitellussa arvonnousuverossa huomattiin. Vaikka kyseistä verosääntelyä ei Suomeen vielä tullut, on sen mahdollisuus implementoitua osaksi suomen verojärjestelmää nyt avattu Sanna Marinin hallituksen toimesta. Maastapoistumisverotuksen mahdollisesti rantautuessa Suomeen uudestaan, ajankohtaiseksi nousee kaikenlainen tutkimus edelliseen suunnitelmaan pohjautuen ja reflektoiden sen mahdollisuuksia sekä rajoitteita.