

VEROTUSVALLAN TASAPUOLINEN JAKAUTUMINEN POISMUUTTOTILANTEISSA*

Tiivistelmä: EU:n keskeisimpiä poliittisia ideoita on ollut jäsenvaltioiden välisten sisämarkkinoiden luominen ja sisäisten rajojen poistaminen. Tavoitetta on pidetty häkellyttävänä, sillä kansalliset tuloverosäännökset perustuvat tyypillisesti verotusvallan turvaamiseen rajat ylittävissä tilanteissa. Tämä on ollut omiaan luomaan merkittävän jännitteen yksittäisen jäsenvaltion fiskaalisten intressien ja vapaaseen liikkuvuuteen perustuvien sisämarkkinoiden välillä. Artikkelissa jännitettä tarkastellaan yritysten maastapoistumisverotuksen ja jäsenvaltioiden verosuveriniteetin näkökulmasta vertailemalla ensin yksittäisen jäsenvaltion verovaatimusten oikeutusta sisämarkkinoiden luomiin rajoituksiin ja tarkastelemassa sitten veronkiertodirektiivin vaikutusta asetelmaan. Maastapoistumisverotus onkin parhaillaan taitekohdassa, jossa siirrytään aiemmasta perusvapauksien tulkinnasta sekundaarilainsäädännön noudattamiseen. Tarkastelu rakentuu EUT:n hyväksymien sijoittautumisvapauden rajoitusperusteiden, erityisesti verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamisen ympärille. Artikkelissa tunnistetaan positiivisen ja negatiivisen integraation vaikutus jännitteen lievenemiseen ja veropoliittiseen kilpailuun. Siitä huolimatta, että sisäisiä rajoja ei alun perin ollut määrä olla, artikkelissa havaitaan sisämarkkinoille tosiasiaa muodostuneen välitöntä verotusta koskeva veroraja. Vaatimukset verotusvallan tasapuolisesta jakautumisesta nähdään oikeudenmukaiseksi tavoitteeksi, jonka saavuttaminen edellyttää jäsenvaltioiden verojärjestelmien johdonmukaisuutta. Vaikka tarkastelu keskittyy yritysverotukseen, aihe on ajankohtainen laajemminkin, sillä pääministeri Antti Rinteen hallituksen ohjelmassa sovittiin luonnollisia henkilöitä koskevan maastapoistumisveron selvittämisestä. Tutkimus on oikeusteoreettinen ja näkökulmaltaan veropoliittinen.

Asiasanat: veropoliitiikka, maastapoistumisvero, sijoittautumisvapaus, verosuveriniteetti, eurooppavero-oikeus



I. Johdanto

Euroopan unionin (EU) keskeisimpiä poliittisia ideoita on jäsenvaltioiden välisten, yhteisten sisämarkkinoiden luominen ja varmistaminen. Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 3 artiklan mukaan *unioni toteuttaa sisämarkkinat*. Sisämarkkinoiden perustana ovat EU:n vapaan liikkuvuuden periaatteet, jotka takaavat tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden. Sijoittautumisvapaus koskee myös yrityksiä. Nämä *perusvapaudet* on taattu sopimuksella Euroopan unionin toiminnasta (SEUT)¹, jonka 26 artiklan mukaan sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja. Yksittäisen jäsenvaltion näkökulmasta tavoitetta sisäisten rajojen poistamiseksi on pidetty häkellyttävänä, sillä kansalliset tuloverosäännökset perustuvat tyypillisesti verotusvallan ja veropohjan turvaamiseen rajat ylittävissä tilanteissa². Se että jäsenvaltiot ovat yhteisestä sisämarkkinatavoit-

* Artikkelin liittyy talousoikeudelliseen väitöstutkimukseen, jonka aiheena on maastapoistumisverotus rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä. Kiitän Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsrådä ja Liikesivistysrahastoa tutkimustyöni taloudellisesta tukemisesta.

1 Verotuksen näkökulmasta SEUT:n takaamista perusvapauksista keskeisimpiä ovat sijoittautumisvapaus (49 artikla) ja pääomien vapaa liikkuvuus (63 artikla).

2 Penttilä 2007, s. 327.

teesta huolimatta pidättäneet itsellään määräysvallan välittömän verotuksen osalta (*verosuvereniteetti*),³ korostaa entisestään sisämarkkinaidealle tunnusomaista jännitettä kansallisvaltion fiskaalisten intressien ja täydellisten sisämarkkinoiden saavuttamisen välillä.⁴ Siitä huolimatta, että välitön verotus (tässä tuloverotus) on enimmäkseen harmonisoimatonta toisin kuin välillinen verotus (kuten arvonnlisäverotus), jäsenvaltioiden on välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta eli perusvapauksia ja soveltuvaa sekundaarilainsäädäntöä.

Artikkeli luo katsauksen EU:n veropolitiikan kehittymiseen ja sen perusasetelma rakentuu erityisesti yritysten maastapoistumisverotuksen (*exit tax*) ja jäsenvaltioiden verosuvereniteetin ympärille, vaikka eurooppaoikeusteoreettinen tarkastelu ja veropoliittiset havainnot soveltuvat laajemmin myös muunlaisiin jäsenvaltioiden välisiin verotustilanteisiin ja sisämarkkina-asetelmiin. Yritysverotuksen näkökulmasta aihe on ajankohtainen, sillä Suomessa ollaan parhaillaan implementoimassa *veronkiertodirektiivin* (ATAD, (EU) 2016/1164) edellyttämiä maastapoistumisverotoimenpiteitä, joiden on määrä tulla voimaan 1.1.2020 alkaen. Uusien yleisten maastapoistumisverosäännösten tarkoituksena on samassa korjata nykyisin voimassa olevat erityiset säännökset, jotka ovat osoittautuneet EU-oikeuden vastaisiksi.⁵ Maastapoistumisverotus on siis eurooppavero-oikeudellisena ilmiönä taitekohdassa, jossa siirrytään aiemmasta perusvapauksien tulkinnasta sekundaarilainsäädännön noudattamiseen. Vaikka tarkastelussa nojaututaan yritysverotukseen, aihe on ajankohtainen myös henkilöverotuksen näkökulmasta, sillä pääministeri *Antti Rinteen* hallituksen 6.6.2019 julkaisemassa ohjelmassa sovittiin luonnollisia henkilöitä koskevan maastapoistumisveron selvittämisestä⁶.

Maastapoistumisverotuksessa on yritysten osalta kysymys siitä, että verovelvollinen siirtyy kokonaan tai osittain taikka siirtää jonkin hyödykkeen yhden jäsenvaltion (*lähtövaltio*) lainkäyttöalueelta ja verotusvallasta toisen valtion (*kohdevaltio*) piiriin, mikä laukaisee pois-muuttohetkellä siirretyen varallisuuden realisoitumattomiin arvonnousuihin (nk. piilovauruksiin) kohdistuvan luovutusvoittoveron.⁷ Käytännössä kysymys voi olla esimerkiksi ra-

3 *Tikan* mukaan kansallisen parlamentin käyttämä verotusvalta kuuluu demokratian kulmakiviin, vaikkakin EU-jäsenyys on kaventanut verosuvereniteettia ja asettanut sille oikeudellisia rajoja (2003, s. 1184). *Schön* katsoo verosuvereniteetin rajautuvan jäsenvaltion oikeuteen kehittää – perusvapauksien asettamissa rajoissa – uusia verolajeja, päättää verokannoista ja määrittää veropohjan parhaaksi katsomallaan tavalla (2015, s. 283). *Urpilaisen* mukaan EU-oikeudellisessa tarkastelussa verosuvereniteetillä viitataan yleisesti toimivallan jakoon jäsenvaltion ja EU:n välillä. Kysymys on kuitenkin myös rajasta vapaan liikkuvuuden suojaamiselle, mikä on huomiotava sisämarkkinatavoitteita tulkittaessa. (2012, s. 25, 52.)

4 Ks. esim. Schön 2015, s. 271 sekä Urpilainen 2012, s. 34, ja siinä viitattu *Terran* ja *Wattelin* käyttämä ilmaisu *internal market/fiscal autonomy antithesis*, joka viittaa lähtökohtaisesti sovitamattomaan ristiriitaan.

5 Valtiovarainministeriön luonnos 14.6.2019 maastapoistumisverotusta koskevaksi hallituksen esitykseksi (VM079:00/2019), s. 1, 21, 27. Ks. lisäksi Kananoja 2015, s. 436–437 ja Kananoja 2018, s. 351–352.

6 Hallitusohjelman liitteen 5 mukaan: ”Selvitetään, onko mahdollista ottaa käyttöön veromallia, joka estää ulkomailla asuvien Suomessa verovelvollisina olleiden myynteihin, lahjoihin ja perintöihin liittyvien verojen välttämisen.” Kysymys on siis luonnollisiin henkilöihin kohdistuvasta maastapoistumisverosta, josta Suomen sosialidemokraattinen puolue käytti vero-ohjelmassaan nimitystä *arvonnousuvero*. Ks. Pääministeri Antti Rinteen hallituksen ohjelma 6.6.2019, Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, Valtioneuvoston julkaisuja 2019:23, s. 190.

7 Tällainen maastapoistumisvero on siis poikkeus elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360) taustalla olevaan *Martti Saarion* kehittämään *meno-tulo-teoriaan* ja *realisointiperiaatteeseen* (teoriasta ja lainsäädäntötaustasta ks. Andersson 1973, s. 71–72). Realisointiperiaatteen mukaan vain realisoitunut tulo (kuten luovutuksesta syntynyt luovutusvoitto) on veronalaista (Penttilä 2018, s. 270). Kääntäen, realisoitumattomat arvonnousut eivät ole tuloa eikä niiden tulisi olla lähtökohtaisesti veronalaisia. Realisointiperiaatteeseen liittyvää jännitettä ei tarkastella tässä tarkemmin.

jat ylittävästä sulautumisessa, jossa sulautuvan suomalaisen osakeyhtiön ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirtyisivät sulautumisen vastaanottavalle ruotsalaiselle yhtiölle ja poistuisivat Suomen verotusvallasta.⁸ Verotusvallan tasapuolisen jakautumisen näkökulmasta ilmiössä on kysymys siitä, että lähtövaltio menettää poismuuttohetkellä verotusoikeuden sen alueella tapahtuneeseen arvonnousuun⁹, joka siirtyvien varojen arvostustavasta riippuen joko siirtyisi kohdevaltion hyväksi tai jäisi kokonaan verottamatta.¹⁰ Tämän vuoksi maastapoistumisveron periminen on paitsi lähtövaltion fiskaalisten intressien mukaista yleisestikin oikeudenmukaista.¹¹

EU:n sisämarkkinatavoitteet ja vapaan liikkuvuuden periaatteet yhtäältä edellyttävät vapaata ja tasapuolista pääsyä kohdevaltion markkinoille (*inbound*) ja toisaalta kieltävät lähtövaltiota rajoittamasta verovelvollisen poismuuttoa ja vapautta sijoittautua toiseen jäsenvaltioon (*outbound*).¹² Sisämarkkinaidea ja perusvapaudet perustuvat neutraliteettiperiaatetta mukailevaan tavoitteeseen, jonka mukaan kansallisten ja rajat ylittävien tilanteiden kohtelu olisi lähtökohtaisesti yhdenmukaista. Verotuksen saralla neutraliteettia pidetäänkin yhtenä hyvän verojärjestelmän peruspiirteenä, sillä neutraali ja taloudellisesti tehokas verotus vääristää talouden toimintaa kaikkein vähiten¹³. Tässä suhteessa yksinomaan rajat ylittävässä poismuuttotilanteessa välittömästi laukeavan maastapoistumisveron on katsottu luovan tosiasiallisen esteen sijoittautua toiseen jäsenvaltioon tai siirtää varoja sinne, ja nähty siksi perusvapauksien valossa lähtökohtaisesti kielletyksi sisämarkkinaesteeksi.

Vapaan liikkuvuuden rajoittaminen ja syrjivät säännökset on kuitenkin voitu tietysin edellytyksin sallia.¹⁴ Verosuvereniteetin nojalla jäsenvaltioiden on katsottu olevan oikeutettuja turvaamaan muun muassa veropohjansa eheyttä ja jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumista tasapuolisesti. Kysymys on tällöin verovelvollisen sijoittautumisvapaudesta ja sen rajoittamisesta suhteessa jäsenvaltioiden verotusoikeuteen. Tarkasteltavana oleva maas-

8 Ks. KHO 2018:59.

9 Arvonnousu lasketaan hyödykkeen käyvän arvon eli todennäköisen luovutushinnan ja sen verotuksessa poistamattoman hankintamenon erotuksena. Terminologian osalta on huomattava, että Valtiovarainministeriö käytti 14.6.2019 lausuntokierrokselle lähettämässään esitysluonnoksessa veronalaisen tulon määrittelyssä erityistä *maastapoistumisarvon* käsitettä siinä missä veronkiertodirektiivissä viitataan markkina-arvoon. Uuden ilmiösidonnaisen käsitteen tuominen verolainsäädäntöön on sikäli kritiikille altis, että se on omiaan aiheuttamaan ennakoimattomia tulkintatilanteita ollessaan merkityssisällöltään siirtohinnoittelumenetelmien mukaista markkina-arvoa ja verolainsäädännössä vastaavissa yhteyksissä käytettyjä käyvän arvon tai todennäköisen luovutushinnan käsitteitä vastaava. Termin valintaa ei vielä luonnosesityksessä perusteltu esimerkiksi arvonnäytysteorioihin pohjautuen ja osoitettu sen merkityssisällön yhtäläisyyttä tai poikkeavuutta markkina-arvon käsitteen kanssa. Luonnosta koskeva lausuntokierros päättyi 8.8.2019 ja vastaavat huomiot näkyivät myös annetuissa lausunnoissa.

10 Arvonnousun voidaan katsoa siirtyvän kohdevaltion hyväksi, jos varat siirtyvät sinne verotuksessa poistamattomasta hankintamenosta (eli poismuuttohetkeen saakka kertynyttä arvonnousua ei huomioida veropohjassa). Tällöin koko arvonnousu tuloutuisi ja verotettaisiin, kun verovelvollinen luovuttaa hyödykkeen kohdevaltion lainkäyttöalueella. Toisaalta veronkiertodirektiivin myötä verojärjestelmien johdonmukaisuutta kohennettiin ja maastapoistumisverotusta harmonisoitiin EU:n alueella. Jäsenvaltioiden tulee implementoida direktiivin määräykset ja soveltaa uusia säännöksiä viimeistään 1.1.2020 alkaen. Direktiivin mukaan kohdevaltion tulee arvostaa siirtyvät varat niiden markkina-arvoon. Tällöin lähtövaltiossa tapahtunut arvonnousu jäisi verottamatta, ellei se voisi periä maastapoistumisveroa. Tarkemmin veronkiertodirektiivin maastapoistumisverotusta koskevista toimenpiteistä, ks. Kananoja 2018, s. 338–346.

11 Ks. myös Soler Roch 2016, s. 483.

12 Kohta 16 asiassa *Daily Mail* (C-81/87) ja kohta 21 asiassa *ICI* (C-264/96). Ks. myös Terra–Wattel 2012, s. 955, van Thiel 2019, s. 829, 840 sekä Schön 2015, s. 283.

13 Penttilä 2019, s. 15–16.

14 Ks. esim. Äimä 2003, s. 198–199 sekä Helminen 2018, s. 132–133. Rajoitus- ja syrjintäkiellon eroista ks. Urpilainen 2006, s. 94–95.

tapoistumisverotus onkin Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännössä katsottu sallituksi toimenpiteeksi muun muassa verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamiseksi, kunhan keinot tämän tavoitteen saavuttamiseksi ovat oikeasuhteisia¹⁵. Käytännössä kysymys on ollut tasapainoilusta yksittäisen jäsenvaltion fiskaalisten intressien ja vapaaseen liikkuvuuteen perustuvien sisämarkkinoiden välillä, mikä on ollut omiaan luomaan systeemitason jännitteen. Sittemmin asetelma on kehittynyt edelleen vuonna 2016 hyväksytyin vähimmäissuojan kautta jäsenvaltioiden verotusvallan turvaamista tavoittelevan veronkierto-direktiivin myötä.

Jännitettä tarkastellaan tässä artikkelissa vertailemalla ensin yksittäisen jäsenvaltion (veronsaaja) verovaatimusten oikeutusta jäsenvaltioiden välisten sisämarkkinoiden luomiin rajoituksiin¹⁶ ja tarkastelemassa sitten veronkiertodirektiivin vaikutusta asetelmaan. Artikkelissa tarkastellaan EUT:n ratkaisukäytännön *rule of reason* -periaatteen muovaamia oikeuttamisperusteita sijoittautumisvapauden rajoittamiselle.¹⁷ Pääomien vapaa liikkuvuus on rajattu tarkastelun ulkopuolelle. Oikeuttamisperiaatteista keskitytään erityisesti jäsenvaltioiden välisen *verotusvallan tasapuolisen jakautumisen* turvaamiseen ja *alueperiaatteen*seen.¹⁸ Samassa asetelmaa kommentoidaan *Habermasin* oikeusparadigmojen – liberaalin, hyvinvointi- ja proseduaalisen paradigman – kontekstissa.¹⁹ Teoriaa sovelletaan tässä tarkastelukehikkona valtioiden välisen integraatiokehityksen ja sisämarkkinajännitteen arviointiin, vaikkakin se on alun perin rakentunut pikemmin kansallisten oikeusjärjestelmien kehitysvaiheiden arviointiin. Tutkimus on oikeusteoreettinen ja näkökulmaltaan veropoliittinen.

2. Sisämarkkinaidean rakentuminen ja veropoliitiikan kehittyminen

EU on vajaan seitsemän vuosikymmenen saatossa kehittynyt alkuperäisestä kuuden valtion – Saksan, Ranskan, Italian, Belgian, Hollannin ja Luxemburgin – *Pariisin sopimuksella* perustamasta Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä (1951) ensin samojen valtioiden välisellä *Rooman sopimuksella* (1957) yhteismarkkinoita edistäväksi ja tulliliittoa tavoittelevaksi Euroopan talousyhteisöksi ja sittemmin syventyneen poliittisen integraation ja laajentumisen myötä *Maastrichtin sopimuksella* (1991) täydellisiä sisämarkkinoita tavoittelevaksi poliittiseksi unioniksi (Euroopan yhteisö, myöhemmin Euroopan unioni). Mikäli tarkastelu ulotetaan nykyisinkin voimassaolevia, nykymuotoisen EU:n perustana olevia sopimuksia kauem-

15 Terra–Wattel 2012, s. 955. Tarkemmista veron kantamiseen liittyvistä teknisistä yksityiskohdista, ks. Kananoja 2015, s. 424–430.

16 Veronsaajan näkökulmasta perusvapaudet luovat rajoituksia niiden verotusoikeudelle, kun taas verovelvollisten näkökulmasta perusvapaudet luovat oikeuksia ja mahdollisuuksia toimia sisämarkkinoilla.

17 Artikkelissa ei kuitenkaan pääsääntöisesti kommentoida suhteellisuusperiaatteen toteutumista.

18 Näiden ohella EUT on tuomioissaan hyväksynyt perusvapauksia rajoittaviksi oikeuttamisperusteiksi mm. verovalvonnan ja veron kantamisen tehokkuuden turvaamisen, veron kiertämisen estämisen, tarpeen estää tappioiden käyttäminen kahteen kertaan ja verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaamisen. Toisaalta EUT:n hylkäämiä, riittämättömiä perusteita ovat olleet historiallisesti mm. verohallinnolle aiheutuva hallinnollinen taakka, verotulojen vähentyminen, muut valtion talouteen liittyvät syyt, verolakien harmonisoimattomuus, ulkomaisen yhtiömuodon vastineen puuttuminen kansallisessa lainsäädännössä, vastavuoroisuusperiaate, verovapaus toisessa valtiossa ja haitan kompensoiva etu. Ks. Helminen 2018, s. 133 ja Äimä 2003, s. 199–210.

19 Ks. Habermas 1996a, s. 388–446 ja 1996b, s. 771–784.

maksi, Euroopan integraatiokehityksen juurien voidaan nähdä olevan jopa vuosisatojen tai vuosituhsien päässä²⁰. Sisämarkkinakehityksen ja verotuksen kannalta tarkastelu on kuitenkin perusteltua rajata lähinnä toisen maailmansodan jälkeiseen ajanjaksoon.

Euroopan hiili- ja teräsyhteisön tavoitteena oli rauhan vakiinnuttaminen Eurooppaan keskittämällä hiili- ja terästeollisuutta koskeva päätösvalta toisen maailmansodan jälkeen muodostetulle ylikansalliselle toimielimelle. Perustajavaltiot luopuivat siis tarkkaan määritellystä osasta kansallista suvereniteettiaan yhteisten intressien hyväksi. Vaikka hanke nähdään usein lähtökohdaltaan nimenomaisesti rauhanprojektina, on sen tarkoituksena ollut alusta saakka edistää myös vaurautta – esimerkiksi talousyhteisön yhtenä perustajaisänä pidetty ranskalainen *Jean Monnet* näki valtioiden välisen taloudellisen yhteistyön keinona rauhan ja vaurauden edistämiseksi.²¹ Talousyhteisön ja siten EU:n taustalla olevat intressit ovat siis alun perinkin kietoutuneet rauhaan ja rikkauteen, joita laajemmat markkinat ovat edistäneet ja joiden voidaan nähdä olevan taustalla myös Euroopan myöhemmässä integraatiokehityksessä.

Suotuisan talouskehityksen seurauksena huomio suunnattiin *yhteismarkkinoiden* synnyttämiseen eli taloudellisen integraation laajentamiseen muillekin teollisuuden aloille. Keskeisenä tavoitteena oli tullionionin muodostaminen kuuden jäsenvaltion välille 30.6.1968 mennessä ja samalla kauppapolitiikan siirtäminen jäsenvaltioilta uudelle Euroopan talousyhteisölle. Verotuksen saralla yhteismarkkinat tarkoittivat jäsenvaltioiden välisten tullien kieltämistä. Yhteismarkkinat eivät kuitenkaan jäsenvaltioiden toisistaan poikkeaviin elinkeinorakenteisiin pohjautuvien jännitteiden vuoksi syntyneet kivuttomasti, ja esimerkiksi Ranska myöntyi hankkeelle vasta saatuaan itselleen muun muassa maatalouspolitiikkaa koskevia etuja.²² Myöhemmin jäsenvaltioiden väliset poliittiset jännitteet lisääntyivät kansallisen suvereniteettinsa turvaamiseksi hiili- ja teräsyhteisön ulkopuolelle jääneen Ison-Britannian hylätessä yhdessä kuuden muun valtion kanssa perustamansa löyhempään kauppayhteistyöhön perustuvan Euroopan vapaakauppaliiton (EFTA)²³ ja liittyessä talousyhteisön jäseneksi vuonna 1973.²⁴ Tämä laittoi orastavan integraatiokehityksen jäihin, kunnes budjetti-kiistojen sovittelemiseksi muut jäsenvaltiot myöntyivät vuonna 1984 Isolle-Britannialle palautettavaan hyvitykseen, joka vastasi kahta kolmasosaa sen talousyhteisölle suorittamasta nettosummasta.²⁵

Syvenevän integraatiokehityksen korostamiseksi alettiin yhteismarkkinoiden asemasta puhua *sisämarkkinoista* ja markkinoiden vapauttamisesta. Jäsenvaltiot hyväksyivät komission *valkoisen kirjan*²⁶ (1985) ehdotukset sisämarkkinahankkeen edistämiseksi ja sitoutuivat toteuttamaan tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääoman vapaan liikkuvuuden sisämarkkinoilla vuoden 1992 loppuun mennessä.²⁷ Verotuksen osalta sisämarkkinatavoit-

20 *Ojanen* katsoo historian ulottuvan aina roomalaiseen oikeuteen asti (2016, s. 9). *Raitio* puolestaan käsittelee integraatiokehitystä 1800–1900-luvuilla ennen toista maailmansotaa (2013, s. 11–22).

21 *Raitio* 2016, s. 4.

22 *Ibid.*, s. 6–7.

23 Muut perustajavaltiot olivat Itävalta, Norja, Portugali, Ruotsi, Sveitsi ja Tanska. Sittemmin vapaakauppaliittoon liittyivät myös Islanti (1970), Suomi (1986) ja Liechtenstein (1991). Ennen täysjäsenyyttään Suomi oli liittännäisjäsen vuodesta 1961.

24 Yhdessä Tanskan ja Irlannin kanssa.

25 *Raitio* 2016, s. 6–10, 15.

26 COM(85) 310 final, *Completing the Internal Market*.

27 *Raitio* 2016, s. 14–19.

teet ovat alusta saakka tarkoittaneet yhtenäistämispyrkimyksiä ja harmonisointi on kohdistunut erityisesti välilliseen verotukseen purkamalla rajat ylittävän tavaroiden ja palveluiden kaupan verotuksellisia esteitä, kuten tuontia syrjivää verotusta ja tulleihin rinnastettavia kaupanesteitä.²⁸ Valkoisen kirjan verotuksellisten esteiden poistamista koskeva kolmas osa keskittyi liikevaihtopohjaisten verojen korvaamiseen arvonlisäverolla sekä arvonlisäverotuksen ja tullien harmonisointiin. Rooman sopimuksen muutokseksi ja lisäykseksi laaditulla *Euroopan yhtenäisasiakirjalla*²⁹ (1986) silloiseen perustamissopimukseen sisällytettiin välillisen verotuksen harmonisointia edellyttävä määräys. Välittömän verotuksen osalta yhdenmukaistamiskehitys on ollut verkkaisempaa ja realisoitunut vasta *yritysjärjestelydirektiivin* (90/434/EY) ja *emo-tytäryhtiödirektiivin* (90/435/EY) myötä vuonna 1990³⁰, johon saakka välitöntä verotusta koskevia tilanteita säädeltiin lähinnä valtioiden välisin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen keskittynein verosopimuksin. Seuraava välitöntä verotusta koskeva direktiivi – *korko- ja rojaltdirektiivi* (2003/49/EY) – hyväksyttiin vasta vuonna 2003.

Kohti poliittista unionia kehittynyt, Euroopan yhteisöksi muutettu talousyhteisö ja Euroopan vapaakauppaliitto neuvottelivat sopimuksesta Euroopan talousalueeksi (1992), jolla sisämarkkinoita koskevat perusvapaudet ulottuvat sopimusten myötä myös Euroopan talousalueelle (ETA).³¹ Osa vapaakauppaliiton jäsenistä oli samanaikaisesti hakenut Euroopan yhteisön jäsenyyttä ja sitoutuivat liittyessään muovaamaan lainsäädäntöään yhteensopiviksi sisämarkkinatavoitteiden kanssa.³² Liittymispäätös voidaan nähdä jossain määrin tietoisena päätöksenä kaventaa verosuvereniteettia, vaikkakaan sen nykyisen laajuista vaikutusta välittömään verotukseen erityisesti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (sittemmin Euroopan unionin tuomioistuimen) perusvapauksien tulkintaan pohjautuvan oikeuskäytännön välityksellä ei voitu vielä tuolloin ennakoita.³³ Välitöntä verotusta koskevat yhtenäistämispyrkimykset – samoin jännitteet jäsenmaiden fiskaalisten intressien ja sisämarkkinatavoitteiden välillä – ovat sittemmin korostuneet EUT:n ratkaisukäytännön kautta. Lisäksi esimerkiksi ehdotukset yhteiseksi (yhdistetyksi) yhteisöveropohjaksi vuonna 2011³⁴ ja uudelleen vuonna 2016³⁵ ovat korostaneet jäsenvaltioiden välisiä jännitteitä.

Euroopan unioniksi muuttuneen yhteisön perustana olevia sopimuksia on täydennetty *Amsterdamin* (1997), *Nizzan* (2001) ja *Lissabonin sopimuksilla* (2007), jotka ovat muun muassa muovanneet toimielinjärjestelmää ja laajentaneet määräenemmistöpäätöksentekoa – ei kuitenkaan toistaiseksi verotuksen alalla.³⁶ EU on entisestään laajentunut kolmentoista uuden jäsenvaltion myötä ensimmäisen niistä – tätä artikkelia kirjoitettaessa – tosin soutuessa ja huovatessa juhannuksen aatonaattona 2016 käydyin niukasti EU:sta eroamista kan-

28 Salminen–Urpilainen 2007, s. 340–343.

29 *Single European Act*, L 169/1. Allekirjoittajina aiemmin tekstissä mainittujen jäsenvaltioiden ohella talousyhteisön jäseniksi hyväksytyt Kreikka (1981), Portugali (1986) ja Espanja (1986).

30 Nykyisin järjestyksessä kodifioitu toisinto 2009/133/EY ja uudelleenlaadittuna 2011/96/EU.

31 Raitio 2016, s. 20–27. Jäsenvaltioista ainoastaan Sveitsi jättäytyi ETA-sopimuksen ulkopuolelle.

32 Itävalta, Ruotsi ja Suomi hyväksyttiin yhteisön jäseniksi vuonna 1995.

33 Ks. esim. Urpilainen 2006, s. 93.

34 Ks. KOM(2011) 121 lopullinen, *Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta (CCCTB)*.

35 Ks. COM(2016) 685 final, *Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä veropohjasta* ja COM(2016) 683 final, *Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB)*.

36 Raitio 2016, s. 28–44.

nattamaan päätyneen kansanäänestyksen tuloksen toteuttamisessa.³⁷ Jäsenvaltioiden lukumäärän merkittävä kasvaminen on heijastunut myös päätöksentekoprosesseihin. Osittain tämän seurauksena komissio on nostanut pöydälle ehdotuksen yksimielisyysvaatimuksesta luopumiseksi verotuksen alalla³⁸, mikä olisi toteutuessaan omiaan lisäämään verotukseen kohdistuvaa jännitettä sisämarkkinoilla ja jäsenvaltioiden välillä.

Kansainvälisen verotuksen kehityskulkuun on samanaikaisesti vaikuttanut taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen (*Base erosion and profit shifting, BEPS*) torjumista koskeva hanke, joka alkoi vuonna 2013 julkaistusta selvityksestä tuottaen vuoden 2015 loppuraporttien julkaisuun mennessä useita lainsäädäntöä ja verosopimuksia koskevia toimenpidesuosituksia verotulojen turvaamiseksi.³⁹ Tämä merkitsi kansainvälisen verotuksen paradigman muutosta, jota EU vahvisti toimenpidesuosituksia noudattavalla veronkiertodirektiivillä.⁴⁰ Sisämarkkinahanke on jatkanut kehittymistään ja komissio julkaisi vuonna 2015 tavoitteen sekä digitaalisten sisämarkkinoiden että pääomamarkkinaunionin luomiseksi.⁴¹ Digitaalisia sisämarkkinoita koskeva tiedonanto sisälsi erilaisia toimenpiteitä arvonlisäverotuksen kehittämiseksi, ja myöhemmin sen puitteissa Tallinnassa 29.9.2017 pidetyssä Eurooppa-neuvoston huippukokouksessa sovittiin jäsenvaltioiden kesken digiaikaan soveltuvan tehokkaan ja oikeudenmukaisen verotusjärjestelmän luomisesta. Sittemmin erilaiset perinteisen verojärjestelmän kyseenalaistavat – ja sitä täydentävät – digiverohankkeet ovat tehokkaasti vallanneet veropoliittisen keskustelun ilmatilaa.⁴²

3. Verosuvereniteetin ja täydellisten sisämarkkinoiden välinen jännite

Jäsenvaltioiden rajat ylittäviin tilanteisiin kohdistuvien fisikaalisten intressien ja EU:ssa tavoiteltujen täydellisten, vapaaseen liikkuvuuteen perustuvien sisämarkkinoiden välillä on historiassa ollut havaittavissa rakenteellinen jännite, jota voidaan kuvata seuraavalla vertailulla:

37 Maastapoistumisverotuksen kannalta Brexit on mahdollisesti toteutuessaan akateemisesti kiehtova tapahtuma jäsenvaltion muuttuessa kolmanneksi valtioksi, mikä saattaisi tietyissä veronkiertodirektiivin mukaisissa tilanteissa laukaista verotuksen. Näitä tilanteita ja eri jäsenvaltioiden mahdollisesti soveltuvia säännöksiä ei kuitenkaan tarkastella tässä tarkemmin.

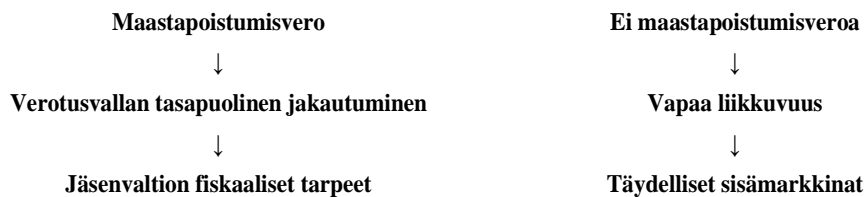
38 COM(2019) 8 final, *Kohti tehokkaampaa ja demokraattisempaa päätöksentekoa EU:n veropolitiikan alalla*.

39 BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti, Valtiovarainministeriön julkaisuja 26/2017, s. 37–38.

40 Tässä artikkelissa tarkasteltava maastapoistumisverotus ei sisällynyt BEPS-hankkeen suosituksiin, vaan kysymys on EU:n samassa yhteydessä edellyttämistä toimenpiteistä jäsenvaltioiden veropohjan turvaamiseksi ja poismuuttotilanteita koskevan sääntelyn harmonisoimiseksi.

41 COM(2015) 192 final, *Digitaalisten sisämarkkinoiden strategia Euroopalle* ja COM(2015) 468 final, *Pääomamarkkinaunionin luomista koskeva toimintasuunnitelma*.

42 Vaikka tavoitteena on maailmanlaajuisesta digiverosta sopiminen, Ranska ennätti pioneeriksi säätämällä heinäkuussa 2019 kansallisesta digiverosta, joka tuli takautuvasti voimaan vuoden 2019 alusta. Tilannetta voitaneen verrata vanhempaan eurooppalaiseen keksintöön eli arvonlisäveroon, jonka historia juontaa juurensa vuoteen 1918. Tuolloin saksalainen liikemies *Wilhelm von Siemens* esitteli ajatuksen arvonlisäverosta ja myöhemmin Ranska otti arvonlisäveron käyttöön ensimmäisenä valtiona maailmassa vuonna 1954 – yli kolmekymmentä vuotta ennen kuin arvonlisävero nousi osaksi EU:n sisämarkkinahanketta.



Kuvion vasemmalla puolella kuvataan fiskaalisia intressejä yksittäisen jäsenvaltion lähtökohdista, kun taas oikealla puolella esitetään jäsenvaltioiden väliseen sopimukseen (SEUT) perustuva EU:n sisämarkkinaidea. Luettaessa kuviota ylhäältä alaspäin se kuvaa poismuut-
totilanteeseen liittyvien vastakkaisten seuraamusten – vero ja ei veroa – edustamat tavoitteet. Alhaalta ylöspäin edetessä kuvio puolestaan esittää tavoitteen edellytyksenä olevat perustelut.

Jäsenvaltion pyrkimyksenä on hyvinvointivaltion rahoitustarpeen kattaminen verotuloilla, mikä rajat ylittävissä tilanteissa edellyttää verotusvallan tasapuolista jakautumista jäsenvaltioiden kesken. Tässä tarkastelussa jäsenvaltioita pidetään pohjimmiltaan hyvinvointivaltioina, sillä niiden sisäisten oikeusjärjestelmien voitaneen keskimäärin (tai vähintäänkin pohjoismaisesta näkökulmasta) katsoa Habermasin *hyvinvointiparadigman* tapaan painottavan yhteiskunnallisia tavoitteita ja tasa-arvopyrkimyksiä. Habermasin teoriassa hyvinvointiparadigmaa edeltävä kehitysvaihe oli *liberaali paradigma*, joka pohjautui laajaa markkinoiden ja yksilönvapautta puoltavaan formaaliin oikeusjärjestelmään. Täydelliset sisämarkkinat rakentuvatkin vapaan liikkuvuuden periaatteiden varaan ja edellyttävät verotuksellisten sisämarkkinaesteiden purkamista – kysymys on siis liberaalia paradigmaa mukailevasta vapausperusteisesta oikeudesta.⁴³ Erilaisiin oikeudellisiin lähtökohtiin perustuvista tavoitteista päädytäänkin poismuuttilanteessa kahteen päinvastaiseen seuraamukseen. Veron periminen olisi jäsenvaltion fiskaalisten intressien mukaista, kun taas vapaan liikkuvuuden periaatteet edellyttäisivät veron perimättä jättämistä. Maastapoistumisvero näyttääkin sopivan lähtökohdiltaan kehnosti yhteen sisämarkkinaidean kanssa.

Kuvattua jännitettä voidaanakin lieventää tuomalla ääripäitä lähemmäs toisiaan poliittisen integraation ja tuloverotuksen harmonisoinnin keinoin, jotka edellyttävät jäsenvaltioiden demokraattista päätöksentekoa. Habermasin teoriassa tämä näyttäytyy *proseduaalisena paradigmatena* eli kahden edellisen – yksilön ja yhteiskunnan – vuorovaikutukseen perustuvana oikeusjärjestelmänä.⁴⁴ Verotuksen osalta harmonisoinnin hidasteeksi on kuitenkin osoittautunut SEUT:n 115 artiklan mukainen yksimielisyysvaatimus⁴⁵, joka tuntui ennen veronkiertodirektiivin hyväksymistä tyrehtyttäneen poliittiseen päätöksentekoon ja direktiiveihin perustuvan *positiivisen integraation*. Historiallisesti tämän integraatiotyhjiön on täyttänyt EUT:n tuomioiden muodostama *negatiivinen integraatio*, joka on perustunut SEUT:n määräyksien ja tavoitteiden tulkintaan sekä jäsenvaltioiden tietynsisältöisten verosäännösten tuomitsemiseen niiden vastaisiksi – jäsenvaltioiden yhteiskunnallisille tavoitteille perus-

43 Vrt. Habermas 1996b, s. 771–778.

44 Habermas 1996b, s. 780–784.

45 Terra–Wattel 2019, s. 36–37.

tuvan järjestelmän voidaan nähdä joutuneen törmäyskurssille SEUT:n vapausperusteisen mallin kanssa. Siinä missä positiivinen integraatio perustuu jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamiseen implementoitavaksi annettujen ylikansallisten säännösten perusteella, negatiivinen integraatio keskittyy tietyn jäsenvaltion yksittäisten, SEUT:n vastaisiksi katsottujen säännösten kieltämiseen ilman vaihtoehtoisen mallin esittämistä⁴⁶.

Sisämarkkinoiden näkökulmasta EUT onkin jäsenvaltioiden välisen toiminnan ja sopimusten ohella – tai niiden puuttuessa – ollut keskeisessä roolissa Euroopan integraatiokehityksessä. Alun perin tuomioistuin valvoi jäsenvaltioiden toimintaa talousyhteisön muodostamalla yhteismarkkinoilla oikeuskäytännössään synnyttämiensä periaatteiden mukaisesti ja purki jäsenvaltioiden asettamia kaupanesteitä (kuten tulleja). Jäsenvaltioiden protektionistiseen talouspolitiikkaan puuttuneen oikeuskäytännön on katsottu olleen merkittävässä asemassa sisämarkkinahankkeen edellytysten ja tavoitteiden luomisessa.⁴⁷ Taloudellisen integraation syventyessä ja sisämarkkinahankkeen edetessä oikeuskäytäntö on tulleihin ja välilliseen verotukseen liittyneiden tuomioiden ohella laajentunut kattamaan erilaisia välittömän verotuksen (erityisesti tuloverotuksen) tilanteita. Harmonisoimattoman välittömän verotuksen alalla oikeuskäytäntö on perustunut perusvapauksien tulkintaan (mukaan lukien myöhempien välitöntä verotusta koskevien direktiivien tulkinta).⁴⁸ Toisaalta tällainen negatiivinen integraatio etenee pitkälti satunnaisten tekijöiden kautta, sillä EUT ratkaisee ainoastaan jäsenvaltioiden kansallisten tuomioistuinten sille esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä ja komission nostamia rikkomusmenettelyasioita.⁴⁹

Kansallisesta näkökulmasta tarkasteltuna negatiivista integraatiota on vielä reilu vuosikymmen sitten kritisoitu jäsenvaltioiden veronsaajaintressien huomioimatta jättämisestä ja sisämarkkinatavoitteiden painottamisesta näiden fiskaalisten intressien kustannuksella. Esimerkiksi *Anderssonin* mukaan EUT:n voitiin aikoinaan nähdä jopa kokonaan sivuuttaneen EU:n suvereenien valtioiden yhteenliittymään perustuvan lähtökohdan. *Wikström* on puolestaan yleisestikin esitettyä väitettä arvioidessaan katsonut EUT:n harjoittavan integraatiopolitiikkaa.⁵⁰ Havaittua jännitettä sekä tuomioiden historiallista vaikutusta integraatioon ja välittömän verotuksen harmonisoitumiseen ei voida kiistää. *Schönin* mukaan EUT näki alueellisuuteen perustuvat rajoitukset 1990-luvulla riskinä kotimaisten ja ulkomaisten toimintojen vertailukelvottomuuteen eli syrjintään, vaikka vain joitain vuosia myöhemmin alueperiaate hyväksyttiin oikeuttamisperiaatteeksi⁵¹.

Jännitettä voidaan tarkastella maastapoistumisverotusta koskevan EUT:n oikeuskäytännön valossa. Tuomioissa on kysymys sen arvioimisesta, onko tietynlainen kansallinen verosäännös perusvapauksien mukainen vai katsotaanko se SEUT:n takaaman vapaan liikkuvuuden rajoittamiseksi. Rajoittaminen voidaan hyväksyä sikäli kuin sillä pyritään SEU:n mukaiseen sallittuun tavoitteeseen ja sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä (*oikeuttamisperuste*). Maastapoistumisverotusta koskevissa tuomioissa jäsenval-

46 Urpilainen 2006, s. 92–93.

47 Raitio 2016, s. 9–13.

48 Salminen–Urpilainen 2007, s. 343.

49 Wikström 2005, s. 202.

50 Andersson 2005, s. 42 ja Wikström 2005, s. 199–201, 214. Historiallisesti esitetyn kritiikin yhteenvedo, ks. Urpilainen 2006, s. 92–95.

51 Schön 2015, s. 282.

tioiden esittäminä oikeuttamisperusteista korostuvat verotusvallan tasapuolinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken ja sen perustana oleva alueperiaate (ks. Taulukko 1), joiden valossa maastapoistumisverosäännökset on EUT:n ratkaisukäytännössä usein katsottu sinällään oikeutetuiksi. Alueperiaate itsessään on kuitenkin melko onntto (vaikkakin EUT:n hyväksymä) oikeuttamisperuste, sillä se lähinnä vahvistaa valtion verotusvallan tietyllä alueella ja käytännössä rajoitusperusteena edellyttää verotusvallan tasapuolisen jakautumisen tukea. Verotusvallan tasapuolinen jakautuminen konseptina pohjautuu EUT:n vuonna 2005 asiassa *Marks & Spencer* (C-446/03) antamaan tuomioon⁵². Rajoittamistoimenpiteen on lisäksi sovelluttava tavoitteen saavuttamiseen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi (*suhteellisuusperiaate*). Säännösten hyväksyttävyyttä arvioitaessa tarkasteltava keinojen oikeasuhtaisuus on puolestaan osoittautunut maastapoistumisverosäännösten kohdalla historiallisesti haasteelliseksi⁵³. Kaksivaiheista tarkastelua kutsutaan *Gebhard*-testiksi⁵⁴ ja se noudattaa lähes kirjaimellisesti Olaus Petrin tuomarinohjeita: ”*Mikä ei ole oikeus ja kohtuus, se ei saata olla lakikaan*”. Toisin sanoen sijoittautumisvapautta rajoittava syrjintä ei voi olla perusvapauksien mukainen lakikaan, ellei sille ole osoitettavissa hyväksyttävää oikeuttamisperustetta ja se täytyy suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia.

Taulukko 1 kattaa EUT:n tuomioiden (C-alkuiset tapausnumerot) ohella myös ETA-sopimusta sen osapuolina olevien Euroopan vapaakauppaliiton jäsenvaltioiden eli Islannin, Liechtensteinin ja Norjan osalta tulkitsevan EFTA:n tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskevat tuomiot (E-alkuiset tapausnumerot). ETA-sopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä on EUT:n ja EFTA:n tuomioistuimen vakiintuneen ja hyväksytyyn käytännön mukaisesti tulkittava keskenään samalla tavoin⁵⁶.

Varhaisemman oikeuskäytännön – erityisesti *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) ja *N* (C-470/04) – mukaan *luonnollisten henkilöiden* poismuuton ei katsottu olevan sellainen tapahtuma, jonka perusteella jäsenvaltiot olisivat voineet olla myöntämättä tiettyjä vastavassa kansallisessa tilanteessa saatavissa olleita etuja tai periä maastapoistumisveroa. Verosäännökset katsottiin siis SEUT:n vastaisiksi ja jäsenvaltioiden fiskaaliset intressit tulivat näissä vuosina 2004 ja 2006 annetuissa tuomioissa sivuutetuiksi. Tästä huolimatta oikeuskäytännössä tunnustettiin jäsenvaltion oikeus *alueperiaatteen* nojalla verottaa sen alueella kertyneet tuotot⁵⁷, vaikkakaan tätä verotusoikeutta ei voitu käyttää poismuuttohetkellä.⁵⁸ Toisin sanoen jäsenvaltioilla on alueellinen verosuvereniteetti ja ne voivat sopia verotusvallan jakautumisesta ja verotusvallasta luopumisesta verosopimuksin.⁵⁹

Alueperiaate onkin johdettu OECD:n tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen 13 artiklan 5 kappaleen määräyksistä, joiden mukaan omaisuserien luovutuksesta

52 Kohdat 36, 43 ja 45–46 asiassa *Marks & Spencer* (C-446/03).

53 Ks. tarkemmin Kananoja 2015, s. 425–427

54 Ks. kohta 37 asiassa *Gebhard* (C-55/94).

55 Taulukon 1 valtioista on käytetty ISO 3166-2 -standardin mukaista kirjaintunnusta, pl. Yhdistynyt kuningaskunta, jonka osalta seurataan EU:n jäsenvaltioita koskevia suosituksia. Ranska (FR), Alankomaat (NL), Portugali (PT), Norja (NO), Espanja (ES), Tanska (DK), Islanti (IS), Saksa (DE), Yhdistynyt kuningaskunta (UK) ja Suomi (FI).

56 Ks. esim. kohta 20 asiassa *Komissio v. Tanska* (C-261/11).

57 Kohdat 46–47 ja 51 asiassa *N* (C470/04).

58 Schön 2015, s. 282 sekä siinä viitatu tuomiot.

59 Perussopimukset eivät sen sijaan määrää verotusvallan jakautumisesta, ks. Schön 2015, s. 276.

Taulukko 1. Jäsenvaltioiden esittämät oikeuttamisperusteet EUT:n ja EFTA:n tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskevissa tuomioissa.

	<i>de Lasteyrie du Saillant</i> (C-9/02)	N (C-470/04)	<i>National Grid Indus</i> (C-371/10)	<i>Komissio v. Portugal</i> (C-38/10)	<i>Arcade Drilling</i> (E-15/11)	<i>Komissio v. Alankomaat</i> (C-301/11)	<i>Komissio v. Espanja</i> (C-64/11)	<i>Komissio v. Tanska</i> (C-261/11)	<i>EFTA:n valvontaviranomainen</i> v. <i>Islanti</i> (E-14/13)	<i>DMC</i> (C-164/12)	<i>Komissio v. Saksa</i> (C-591/13)	<i>Verder LabTec</i> (C-657/13)	<i>Komissio v. Portugal</i> (C-503/14)	<i>Panayi</i> (C-464/15)	<i>A Oy</i> (C-292/16)	<i>Wächter</i> (C-581/17)
Päiväys	11.3.2004	7.9.2006	29.11.2011	6.9.2012	3.10.2012	31.1.2013	25.4.2013	18.7.2013	2.12.2013	23.1.2014	16.4.2015	21.5.2015	21.12.2016	14.9.2017	23.11.2017	26.2.2019
Jäsenvaltio ⁵⁵	FR	NL	NL	PT	NO	NL	ES	DK	IS	DE	DE	DE	PT	UK	FI	DE
Rikkomusmenettely	-	-	-	•	-	•	•	•	•	-	•	-	•	-	-	-
Yritysverotus	-	-	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	-	•	•	-
Soveltuva perusvapaus																
- sijoittautumisvapaus (SEUT 49 artikla)	•	•	•	•	-	•	•	•	-	-	•	•	•	•	•	-
- sijoittautumisvapaus (ETA-sopimuksen 31 artikla)	-	-	-	(•)	•	-	(•)	•	•	-	•	-	•	-	-	-
- pääomien vapaa liikkuvuus (SEUT 63 artikla)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	•	-	-	-	-	-	-
- pääomien vapaa liikkuvuus (ETA-sopimuksen 40 artikla)	-	-	-	-	-	-	-	-	•	-	-	-	-	-	-	-
Oikeuttamisperuste																
- veronkierron torjuminen	•	-	•	-	•	-	-	-	-	-	-	-	•	-	-	-
- verotusvallan tasapuolinen jakautuminen	•	•	•	-	•	-	-	•	-	•	•	•	•	•	•	•
- alueperiaate	•	•	•	•	•	•	•	•	-	•	•	•	•	-	•	-
- verojärjestelmän johdonmukaisuus	•	-	•	-	-	-	-	•	-	-	•	-	•	-	-	•

saaduista voitoista kannetaan verot maassa, jossa luovuttaja asuu.⁶⁰ Rajat ylittävissä tilanteissa alueperiaatetta on *verotusvallan tasapuolisen jakautumisen* turvaamiseksi sovellettu yhdessä ajallisen tekijän kanssa, jolloin yksittäisen jäsenvaltion osuus verotettavaan tuloon määräytyy verovelvollisen kysymyksessä olevassa valtiossa oleskelun kuluessa syntyneen arvonnousun perus-

60 *Ekkehart Reimer* mainitsi esimerkkinä *oikeudellisia siirännäisiä (legal transplants)* koskevassa Euroopan vero-oikeuden professoreiden yhdistyksen (EATLP) kongressissa Madridissa 8.6.2019 käyttämässään puheenvuorossa maastapoistumisverotuksen konseptina olevan juuriltaan oikeudellinen siirännäinen, joka perustuu samaiseen malliverosopimuksen artiklaan ja jonka useat valtiot ovat sittemmin omaksuneet kansallisiin verojärjestelmiinsä. Oikeudellisista siirännäisistä, ks. esim. Husa 1999, s. 376–397 ja Linna 2010, s. 835–884.

teella. Verojärjestelmän tasolla verotusvallan tasapuolinen jakautuminen on kuitenkin aina poliittinen ratkaisu⁶¹. Nykyinen kansainvälinen verojärjestelmä pohjautuu yhtiön sijaintivaltion perusteella määräytyvään maailmanlaajuiseen verotusoikeuteen (*asuinvaltioperiaate*), jonka ohella valtiot pyrkivät lisäksi verottamaan alueellaan syntyvän tulon alueperiaatteen (myös *lähdevaltioperiaate*) mukaan myös silloin, kun tulonsaaja asuu muussa valtiossa. Nykymalli soveltuu verojärjestelmänä hyvin poismuuttotilanteisiin, joissa yhtiön tai sen osan sijaintivaltio tosiasiaa vaihtuu. Ongelmalliseksi malli voidaan nähdä liiketulon verotuksen kannalta, jos digitaalisen liike toiminnan myötä yhtiölle ei välttämättä muodostuisikaan kiinteää toimipaikkaa tai muuta läsnäoloa toiseen valtioon taikka voitot keskittyisivät konsernin aineettoman pääoman sijaintivaltioihin.⁶²

Luonnollisia henkilöitä koskeneet tuomiot havahduttivat myös komission kirjelmöimään joulukuussa 2006 neuvostolle ja Euroopan parlamentille tarpeesta koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja maastapoistumisverotuksen saralla⁶³, minkä Euroopan unionin neuvosto päätöslauselmassaan kaksi vuotta myöhemmin myös tunnusti⁶⁴. Lisäksi komissio edellytti tuomioiden perusteella useita jäsenvaltioita muuttamaan EU-oikeuden vastaiseksi osoitautuneita maastapoistumisverosäännöksiään.⁶⁵ Osa valtioista myöntyi vaadittuihin muutoksiin kirjelmöinnin pohjalta, osa vasta komission vireille panemien rikkomusmenettelyiden myötä.⁶⁶

Komission tavoittelemia poliittisia toimenpiteitä ei kuitenkaan ollut ennätetty edistää, kun yritysten poismuuttoa koskenut vuonna 2011 annettu tuomio ennakkoratkaisuasiassa *National Grid Indus* (C-371/10) ravisteli luonnollisia henkilöitä koskeneen oikeuskäytännön luomaa linjaa ja tunnusti jäsenvaltioiden fiskaaliset intressit aiempaa vahvemmin nojautuen verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamiseen ja alueperiaatteeseen.⁶⁷ Tuomio salli maastapoistumisveron määräämisen poismuuttohetkellä, kunhan verovelvollisella olisi mahdollisuus lykätä veronmaksua siihen saakka kunnes varoista lopullisesti luovuttaisiin. Vuonna 2013 seuranneessa *Tanskaa* (C-261/11) koskeneessa rikkomusmenettelyssä ja vuosina 2014–2015 tuomituissa ennakkoratkaisuasioissa *DMC* (C-164/12) ja *Verder LabTec* (C-657/13) mentiin verotusvallan turvaamisessa kuitenkin tätäkin pidemmälle EUT:n irtautuessa verotuksen *realisointiperiaatteesta* ja edellytyksestä sitoa maastapoistumisveron kantaminen varojen lopulliseen luovuttamiseen.⁶⁸ Vuonna 2016 asiassa *Komissio v. Portugali*

61 Nieminen 2019, s. 61–62.

62 Digitaalisen talouden verojärjestelmille tuomista haasteista, ks. Nieminen 2019, s. 62.

63 KOM(2006) 825 lopullinen, *Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja*.

64 Neuvoston päätöslauselma 2.12.2008 *maastapoistumisverotuksen koordinoinnista* (C 323/1).

65 Ks. yritysverotuksen osalta komission lehdistötiedotteet IP/08/1362 (Ruotsi), IP/08/1813 (Portugali ja Espanja), IP/10/299 (Belgia, Tanska ja Hollanti), IP/11/78 (Irlanti) sekä IP/12/285 (Iso-Britannia).

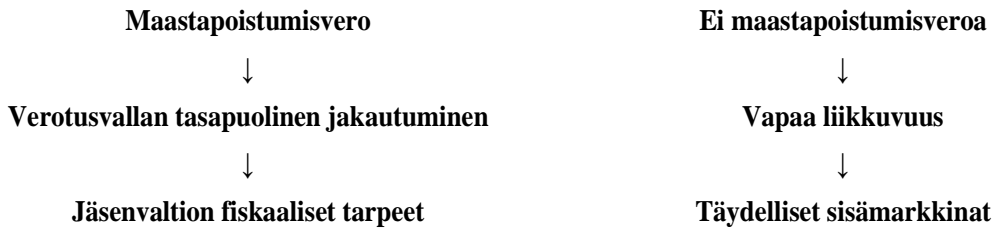
66 Ks. komission lehdistötiedotteet IP/09/1460 (Espanja ja Portugali) sekä IP/10/1565 (Tanska, Hollanti ja Espanja).

67 Kohdat 46 ja 48–49 asiassa *National Grid Indus* (C-371/10). Samat perusteet toistuivat myös vuosina 2012–2015 *Portugalia* (C-38/10), *Espanjaa* (C-64/11), *Alankomaita* (C-301/11) ja *Saksaa* (C-591/13) koskeneissa rikkomusmenettelyistä alkunsa saaneessa oikeuskäytännössä ja vuoden 2017 ennakkoratkaisuasioissa *Panayi* (C-646/15) ja *A Oy* (C-292/16). Luonnollisten henkilöiden osalta verotusvallan tasapuolinen jakautuminen vahvistettiin mm. vuonna 2012 asiassa *Komissio v. Espanja* (C-269/09) annetussa tuomiossa, jossa luonnolliselle henkilölle lähtömaassa aiemmin veronalaiseksi realisoituneille tuloille veronmaksun lykkäämisen muodossa myönnetyn veroedun epäminen poismuuttotilanteessa katsottiin kielletyksi (kysymys ei kuitenkaan ollut varsinaisesti maastapoistumisverosta).

68 Kohta 37 asiassa *Komissio v. Tanska* (C-261/11), kohdat 48–68 asiassa *DMC* (C-164/12) ja kohta 45 asiassa *Verder LabTec* (C-657/13). Ks. myös Schön 2015, s. 282.

(C-503/14) annetussa tuomiossa EUT vahvisti lisäksi, että oikeushenkilöitä koskevan oikeuskäytännön periaatteita voidaan soveltaa myös luonnollisiin henkilöihin.⁶⁹ Verotusvallan tasapuolisella jakautumisella oli vuonna 2019 asiassa *Wächter* (C-581/17) mahdollista oikeuttaa maastapoistumisvero myös tilanteessa, joka kuului EU:n ja Sveitsin välisen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaan. EUT:n linjan voidaan katsoa kääntyneen aiemmasta sisämarkkinatavoitteita painottavasta ja tätä kautta verovelvollisia suosivasta tulkinnasta kohti yksittäisten jäsenvaltioiden fiskaaliset intressit tunnistavaa ja tunnustavaa tulkintaa. Muutos on lieventänyt jännitettä yksittäisen jäsenvaltion ja sisämarkkinoiden tavoitteiden välillä ja se on tapahtunut samanaikaisesti laajemman kansainvälisen verotuksen paradigmanmuutoksen kanssa.

EUT:n linjamuutos ei ole kuitenkaan täysin purkanut jännitettä, vaan oikeastaan lisännyt siihen uuden dimension: verovelvollisen intressin, joka voitiin aiemmin nähdä lähes yhtenevänä sisämarkkinatavoitteiden kanssa. Oikeuskäytännön kehittymisen myötä eriytynyttä verovelvollisen intressiä suhteessa jäsenvaltion veronsaajaintressiin ja sisämarkkinaideaan voidaan kuvata alla esitetyllä vertailulla:



Kuvion vasemmassa laidassa kuvattu jäsenvaltion veronsaajaintressi ja hyvinvointivaltion rahoitustarve ovat säilyneet käytännössä ennallaan. Tässä vastakkaisella laidalla on verovelvollinen, jolle vero on kärjistetyksi osa taloudellista päätöksentekoa ja tulossuunnittelun myötä yksi liiketoiminnan minimoitavista kustannuksista⁷⁰. Verovelvollisen tavoitteena voidaankin taloudellisesta näkökulmasta arvioituna pitää vapaan liikkuvuuden takaamia vapaita markkinoita, joilla rajat ylittävissä tilanteissa perittävä vero olisi este – unohtamatta kuitenkin sitä, että verovelvollisen perimmäisenä intressinä on oikeusvarmuus ja verotuksen ennustettavuus⁷¹. Näiden väliin asettuu SEUT:een perustuvat EU:n sisämarkkinat. Alkuperäiseen sisämarkkinaideaan verrattuna EUT:n tuomioiden muovaamat sisämarkkinat pyrkivät turvaamaan vapaan liikkuvuuden, mutta oikeutettujen rajoitusten puitteissa nyt myös veron periminen sallitaan tietyissä rajoissa. Kysymys on tasapainoilusta veronsaajien yh-

69 Ks. kohta 53 asiassa *Komissio v. Portugal* (C-503/14). EUT:n perusteluita on kuitenkin kritisoitu epäjohtamukaisuuden perusteella, ks. van Thiel 2019, s. 848–849. On lisäksi huomioitava, että maastapoistumisverotus harmonisointiin veronkiertodirektiivillä ainoastaan yritysten osalta. Luonnollisten henkilöiden kohdalla tähän liittyy mm. siirtyvien varojen arvonnousun huomioimiseen liittyviä ongelmakohtia, vrt. oikeushenkilöiden osalta ennen harmonisointia Kananoja 2015, s. 437 ja Malmgrén 2008, s. 526.

70 *Tikan* mukaan tulossuunnittelussa vero on yksi kustannuserä muiden kokonaisuuteen vaikuttavien kustannusten joukossa (1972, s. 1, 26–33).

71 *Lönbladin* mukaan verosuunnittelun tarkoituksena on verosäännösten tulkinta- ja soveltamisepävarmuuteen liittyvän riskin minimointi (2019, s. 64–65).

teiskunnallisten tavoitteiden ja verovelvollisten vapauden välillä – EUT vaikuttaakin toteutaneen proseduraalista paradigmaa demokraattisten päätöksentekoelementtien sijasta. Siitä huolimatta, että sisämarkkinat käsittivät alun perin alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja, niille on tämän kehityksen myötä tosiasiaa muodostunut tietynlainen välitöntä verotusta koskeva *veroraja*⁷².

EUT:n noudattamaa EU-oikeuden tulkintatapaa voidaan *Raition* mukaan kutsua teleologiseksi. Tällainen tulkintatapa huomioi EU:n tavoitteet ja historiallisen asiayhteyden, jossa aiemmat tuomiot on annettu, ja rakentaa uuden ratkaisutoiminnan näiden varaan.⁷³ Tämä johtaa siihen, että EUT:n tulkintalinja voidaan nähdä dynaamisena ja alati kehittyvänä, mikä muovaa EU-oikeuden ja perusvapauksien myöhempää tulkintaa. Sikäli kuin tässä yhteydessä tulkinnan lähtökohtana pidettäisiin EU:n alkuperäistä sisämarkkinatavoitetta, maastapoistumisverotusta koskevien tuomioiden kehitys ei tunnu sopivan tähän kokonaisuuteen. Niiden kohdalla paino näyttää siirtyneen pikemminkin jäsenvaltioiden verosuvereniteetin vahvistamiseen, mikä toisaalta kuuluu nykymuotoisen EU:n perusrakenteisiin.

Myös *Urpilainen* on perusvapauksia arvioidessaan todennut, etteivät sisämarkkinatavoitteet suinkaan ole mustavalkoisia ja absoluuttisia, vaan niiden tulkinnassa on huomioitava monia muitakin näkökohtia. Jäsenvaltioiden verosuvereniteetti nousee tässä suhteessa erityisen tärkeäksi tekijäksi, joka asettaa perusvapauksien tulkinnassa rajoja vapaan liikkuvuuden suojaamiselle. Sikäli kuin EUT jättäisi verosuvereniteetin huomioimatta, kysymys olisi tuomioistuimen toimivaltaa ulommas menevästä sisämarkkinaideologian ajamisesta ja integraatiopolitiikasta.⁷⁴ Jäsenvaltioiden korostuneet vaatimukset verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamisesta ja alueperiaatteen toteutumisesta ovat verosuvereniteetin ilmenemismuotoja, jotka ovat nousseet EUT:n tuomioissakin keskiöön. Oikeuskäytäntö voidaankin kenties tältä osin nähdä eräänlaisena itseään täydentävänä hermeneuttisena kehänä, joka huomioi paitsi EU:n kirjoitetut tavoitteet myös niiden luomat jännitteet suhteessa verosuvereniteettiin.

4. Jännitteen purkaminen harmonisointitoimenpitein

Edellä havaitusti negatiivinen integraatio ei ole täysin purkanut sisämarkkinoilla läsnä olevaa jännitettä, vaan on lieventänyt ja luonut siihen jopa uusia ulottuvuuksia. Tämän voidaan verorajojen muodostumisen myötä katsoa johtaneen käsitteellisesti täydellisten sisämarkkinoiden saavuttamattomuuteen. Lievennyt jännite voinee puolestaan purkautua lähinnä harmonisoinnin kautta, jossa on pohjimmiltaan kysymys suvereniteetista. Viimeaikaisina merkittävinä harmonisointiaskeleina voidaan nostaa esiin parhaillaan implementoitavana oleva veronkiertodirektiivi ja toistaiseksi hyväksymättä jääneet CCTB- ja CCCTB-direktiiviehdotukset⁷⁵.

EUT:n oikeuskäytännössä verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamisen voidaan katsoa vahvistavan jäsenvaltioiden verosuvereniteettia, vaikka useassa maastapoistumisve-

72 Schön 2015, s. 282.

73 Raitio 2005, s. 93.

74 Urpilainen 2012, s. 51–52.

75 Vuoden 2016 ehdotukset, ks. alaviite 35.

rotusta koskevassa tapauksessa varsinaiset verotustoimenpiteet ovatkin olleet liian pitkälle meneviä. Samaan tavoitteeseen pyrkii myös EU:n veronkiertodirektiivi, joka maastapoistumisverotuksen osalta käytännössä kodifioi EUT:n poismuuttotilanteita koskevan oikeuskäytännön.⁷⁶ Kysymys on kansainvälisen vero-oikeuden osalta merkittävästä paradigman muutoksesta, sillä aiemman kaksinkertaisen verotuksen (*double taxation*) poistamiseen keskittyneen järjestelmän sijaan veronkiertodirektiivin tavoitteena onkin vähimmäissuojan kautta jäsenvaltioiden verotusvallan turvaaminen ja verottamatta jättämisen (*non-taxation*) ehkäiseminen.⁷⁷ Verosuvereniteetin kannalta veronkiertodirektiivi yhtäältä ajaa jäsenvaltioiden kanssa samaa verotusvallan tasapuolisen jakautumisen päämäärää, mutta toisaalta kysymys on jäsenvaltion määräysvallasta luopumisesta direktiivissä säädetyissä toimenpiteissä. Kysymys ei silti ole täydellisestä harmonisoinnista (*exhaustive harmonisation*), vaan jäsenvaltioilla on vapaus implementoida direktiivin edellyttämät toimenpiteet parhaaksi katsomallaan tavoin ottaen huomioon direktiivin 3 artiklan edellyttämä vähimmäissuojan vaatimus. Direktiivi ei siis lähtökohtaisesti estä ottamasta käyttöön siinä edellytettyä pidemmälle meneviä keinoja veropohjan turvaamiseksi – tosin maastapoistumisverotuksen osalta direktiivin vähimmäissuojan asettaman lattian ja EUT:n oikeuskäytännön luoman katon välinen liikkumavara on hyvin kapea.⁷⁸

Näin tarkkarajainen säännös on silti omiaan herättämään kysymyksen, vastaavatko sen maastapoistumisverotusta koskevat toimenpiteet SEU:n 5 artiklan mukaisia toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteita – olisivatko veronkiertodirektiivin tavoitteet olleet saavutettavissa jättämällä jäsenvaltioille liikkumavaraa toimenpiteiden implementoinnin osalta tai ylittävätkö direktiivin sisältö ja muoto sen, mikä on sisämarkkinoiden toiminnan kannalta välttämätöntä. Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 16 kohta sisältää toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta tehdyn pöytäkirjan edellyttämää arviointia periaatteiden toteutumisesta. Unionintasoisella sääntelyllä on määrä välttää muun muassa jäsenvaltioiden erilaisista verojärjestelmistä aiheutuvaa sisämarkkinoiden pirstoutumista ja kansallisten toimenpiteiden vääristymistä. Toimenpiteiden tehokas toteuttaminen edellyttääkin jäsenvaltioiden verojärjestelmien johdonmukaisuuden varmistamista, mikä puoltaa direktiiviä. Koska rajat ylittävissä tilanteissa on kysymys yksittäiseen verovelvolliseen kohdistuvan verotusvallan jakautumisesta, olisi johdonmukaisuus ja ennakoitavuus myös verovelvollisen eduksi. Suhteellisuusperiaatteen osalta direktiivin oikeuttaminen nojaa yksinomaan sen vähimmäissuojaluonteeseen, joka maastapoistumisverotuksen osalta näyttäytyy käytännössä joustamattomana. Toisaalta jäsenvaltioiden liikkumavaraa rajoittavat määräykset ovat kuitenkin sinänsä läpäisseet EUT:n suhteellisuusarvioinnin.

Verosuvereniteetin vahvistuminen veronkiertodirektiivin kautta on lisäksi saanut joidenkin kirjoittajien arvioissa osakseen kritiikkiä, jossa direktiivin veron kiertämisen torjumiseen tähtäävien tavoitteiden saavuttamiseksi säädetyt poismuuttotilanteita koskevat toimenpiteet

76 EUT:n oikeuskäytännön ja veronkiertodirektiivin suhteesta, ks. Kananoja 2018, s. 340–346 ja erityisesti siitä esitetty taulukko. Saman tulkinnan oikeuskäytännön kodifioinnista on tehnyt myöhemmin myös mm. Collier ym. 2018, s. 16–17.

77 Tikka ennakoi tällaisen vähimmäissuojaan perustuvan harmonisoinnin mahdollisuuden toteamalla verokohdetun voivan saada valtioiden välillä sovittuja ylä- ja alarajoja, joilla niiden välinen veropoliittinen kilpailu saadaan yhdessä sovittuun muotoon (1990, s. 115).

78 Kananoja 2018, s. 351–352.

on tulkittu perusvapauksien suhteen vastakkaisina ja jopa militantteina.⁷⁹ Esitetty kritiikki kuitenkin sivuuttaa sen, että sisämarkkinat ja vapaa liikkuvuus eivät suinkaan ole staattinen lähtökohta, vaan dynaamisen prosessin alati itseään täydentävä saavutus. Verosuvereniteetin vahvistumisen voidaan myös katsoa sitouttavan jäsenvaltioita sisämarkkinoihin. Kritiikin taustalla on toki nähtävissä akateeminen kysymys, voiko sekundäärioikeus olla tässä tapauksessa primäärioikeuden vastaista. Sijoittautumisvapauden alalla nimenomaisesti veronkiertodirektiivin maastapoistumisverotusta koskevien toimenpiteiden kohdalla tällainen tulkinta olisi jokseenkin odottamatonta, sillä direktiivi seuraa orjallisesti EUT:n tuomioiden viitoittamalla linjalla (vaikkakin tulkitsee niitä ankarasti vahvistaen sisämarkkinoille muodostuneita verorajoja). Tuomiot puolestaan perustuvat jäsenvaltioiden ennakkoratkaisupyyntöihin, joihin annetuista ratkaisuista EUT:n vakiintuneen linjan mukaisesti ilmenee, miten esillä ollutta EU-oikeuden säännöstä olisi tullut tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien⁸⁰. EUT voi toki iteraation myötä muuttaa aiempaa tulkintalinjaansa⁸¹, mutta *Szudockyn* mukaan välittömän verotuksen alalla EUT ei erityisen lainsäätämisyjärjestyksen johdosta ole tyypillisesti arvioinut, voisiko direktiivi olla perusvapauksien vastainen.⁸² Sen sijaan on mahdollista, että direktiivin toimenpiteiden riittämätön tai perusvapauksien vastainen implementointi saattaisi päätyä EUT:n arvioitavaksi ja nostaa esiin ristiriitaisuuksia.⁸³ Esimerkiksi *yritysjärjestelydirektiiviin* (2009/133/EY) perustuvien maastapoistumisverosäännösten osalta EUT on asiassa *A Oy* (C-292/16) antamassaan tuomiossa katsonut, että jäsenvaltioiden olisi tullut unionin oikeutta noudattaen antaa sellaiset menettelysäännöt, joita direktiivi ei sisältänyt.⁸⁴

Maastapoistumisverotuksen osalta voidaan esittää kysymys, onko nykyisen kaltainen harmonisointi riittävää poistamaan jännitteen. Kodifioidessaan EUT:n oikeuskäytännön veronkiertodirektiivi betonoi positiivisen integraation keinoin verotusvallan tasapuolista jakautumista koskevan asetelman. Kun verotuksen alalla päätökset perustuvat yksimielisyysvaatimuksen mukaisesti kaikkien jäsenvaltioiden hyväksyntään, voidaan edellä kuvatun jäsenvaltioiden fiskaalisten intressien ja SEUT:n mukaisten sisämarkkinoiden välisen jännitteen tulkita oikeusjärjestelmän tasolla poistuneen tai ainakin muuttuneen aiempaa merkityksettömämmäksi. Oikeusparadigmojen näkökulmasta nykyisenkaltaisen poismuuttotilanteita koskevan harmonisoinnin voidaankin katsoa noudattavan proseduraaliseen paradigmaan sisältyvää yksilön vapausperusteisten intressien ja yhteiskunnallisten tavoitteiden demokraattista yhteensovittamista.

Veronsaajan ja verovelvollisen välillä oleva taloudellisesta näkökulmasta rakentuva jännite poismuuttotilanteissa ei harmonisointitoimenpiteinkään poistu, vaan pikemminkin korostuu, kun veronkiertodirektiivin myötä maastapoistumisverotusta koskevat säännökset tulevat implementoitaviksi myös sellaisiin jäsenvaltioihin, jotka eivät ole aiemmin nähneet tarpeelli-

79 Ks. Cavalcante Koury 2018, s. 512.

80 Penttilä 2013, s. 25.

81 Näin esimerkiksi luonnollisia henkilöitä koskevan maastapoistumisverotuksen osalta, ks. van Thiel 2019, s. 846.

82 Szudoczky 2014, s. 719–727. Sen sijaan EUT näyttää kehittäneen menettelytapoja, joilla se käytännössä on sivuuttanut tällaisen arvioinnin tarpeellisuuden.

83 Ristiriitaisuudet liittyisivät todennäköisesti lähinnä veronkiertodirektiivin mahdollistamiin lykätulle verolle vaadittavaan korkoon ja vakuuden asettamiseen, koska EUT ei ole ratkaisuisaan ottanut nimenomaisesti kantaa niiden hyväksyttävyyteen, vaan muun arviointinsa yhteydessä sivunnut niitä vain hyvin yleisellä tasolla.

84 Kohdat 17–22 asiassa *A Oy* (C-292/16). Kysymys oli mahdollisuudesta lykätä poismuutossa laukeava veronmaksu myöhempään ajankohtaan.

seksi tällaista alueellaan tapahtuneisiin realisoitumattomiin arvonnousuihin kohdistuvaa veroa. Myös jäsenvaltioiden välisten verorajojen vahvistuminen lisää jännitettä. Toisaalta nyt toteutettu positiivinen integraatio ottaa satunnaisesti etenevää negatiivista integraatiota paremmin huomioon verovelvollisen tarpeen verotuksen ennustettavuuden turvaamiseksi edellyttäen, että veronkiertodirektiivin edellyttämät säännökset implementoidaan viisasti eikä jäsenvaltioiden verojärjestelmien välille jää merkittäviä eroavaisuuksia, jotka vesittäisivät harmonisoinnin tavoitteet.

Veronkiertodirektiivin kohdalla verotusvallan tasapuolisen jakautumisen ja erityisesti verojärjestelmien johdonmukaisuuden kannalta merkittävimmät oikeusvarmuutta heikentävät haasteet liittyisivät todennäköisesti siirtyvien varojen arvostamiseen⁸⁵, jos lähtövaltiossa ja kohdevaltiossa sovellettavat arvostamismenetelmät poikkeaisivat toisistaan⁸⁶ tai lähtövaltio jättäisi veronkiertodirektiivin edellyttämän veron kokonaan perimättä⁸⁷. Ensimmäinen on ratkaistavissa valtioiden välisiä riitojenratkaisukeinoja käyttäen, mikä ei käsittelytilastojen valossa tarjoa nopeita ratkaisuita, ellei esimerkiksi Konserniverokeskuksen aktiivisesti edistämä *rajat ylittävä ennakkollinen keskustelu* soveltuisi mahdollisten erimielisyyksien ratkomiseen sitovasti ennakolta.⁸⁸ Jälkimmäinen olisi puolestaan ratkaistavissa vain komission vireille panemassa rikkomusmenettelyssä, sillä veronkiertodirektiivi ei mahdollista esimerkiksi kohdevaltiolta edellytetyn veroedun (tässä tapauksessa siirtyville varoille myönnettävän *step-upin*) myöntämättä jättämistä, vaan turvaa verotusvallan tasapuolisen jakautumisen jäsenvaltioiden kesken lähtökohtaisesti kaikissa tilanteissa.

Toisaalta taloustieteen näkökulmasta tarkasteltuna veronkiertodirektiivi saattaa johtaa uudella tavalla kiristyvään jäsenvaltioiden väliseen kilpailuun veronmaksajista. Kun uusien säännösten myötä mahdollisuudet voiton siirtämiseen kaventuvat, tämä saattaa johtaa monikansallisten yritysten tosiasiallisen taloudellisen toiminnan sijainnin optimointiin – ja kun valtiot eivät voi kilpailla erityisillä verokannustimilla ja -huojennuksilla, jäljelle jää verokantakilpailu.⁸⁹ Monikansallisten yritysten toiminnan mahdollisesti laukaisema verokilpailu saattaisikin hyödyttää pienempiä veronmaksajia sekä vaikuttaa veronsaajan ja verovelvollisen välille jääneeseen jännitteeseen. Mahdollinen taloudellisen toiminnan ja varojen siirtäminen johtaisi luonnollisesti maastapoistumisveroseuraamuksiin. Suomen kansainvälisen houkuttelevuuden kannalta keskeistä lienee lisäksi hyvinvointivaltion rakenteiden säilyttäminen⁹⁰. Tässä suhteessa verokilpailun myötä madaltuvat verokannat taannevat hyvinvointivaltion rahoittamisen, jos vaihtoehtona on verotulojen täydellinen menettäminen.

85 Veronkiertodirektiivin mukaan kohdevaltion on poismuuttotilanteessa hyväksyttävä siirtyvien varojen poistopohjaksi ja alkuarvoksi verotuksessa lähtövaltion maastapoistumisverotusta varten vahvistama arvo, paitsi jos se ei vastaa siirtyvien varojen markkina-arvoa.

86 Smit 2019, s. 506–509.

87 Peeters 2017, s. 130.

88 Ks. Laaksonen 2018, s. 68–70 ja Konserniverokeskus, Cross-Border Dialogue kotimaisen ennakkollisen keskustelun rinnalle, uutinen 15.2.2019, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2019/cross-border-dialogue-kotimaisen-ennakkollisen-keskustelun-rinnalle/>.

89 Collier ym. 2018, s. 26 ja Kalin ym. 2019, s. 38.

90 Tikka 1990, s. 114.

5. Johtopäätökset

Jäsenvaltioiden vaatimukset verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamisesta ovat verosuvereniteetin ilmenemismuoto ja ne pyrkivät ratkaisemaan kysymyksen, kenelle verot kuuluvat. Verojärjestelmän toimivuuden kannalta verotusvallan tasapuolinen jakautuminen alueperiaatteen mukaisesti on etenkin poismuuttotilanteissa edelleen perusteltu ja oikeudenmukainen lähtökohta⁹¹. Harmonisoidun maastapoistumisverotuksen neutraliteetti edellyttää kuitenkin lisäksi korostuneesti verojärjestelmien johdonmukaisuutta, joka nivoo eri jäsenvaltioiden verojärjestelmät aukotta yhteen esimerkiksi arvonnousujen yhdenmukaisen tunnistamisen osalta.⁹² Tällainen johdonmukaisuus parantaa myös kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jäämisen ehkäisemistä.

Positiivinen integraatio poistaa sisämarkkinajännitettä satunnaisesti etenevää negatiivista integraatiota tehokkaammin ainakin maastapoistumisverotuksen kohdalla. Osaltaan tämä saattaa kuitenkin johtua veronkiertodirektiiviä edeltäneestä ja siinä kodifioidusta kattavasta EUT:n oikeuskäytännöstä, joka oli jo aiemmin lieventänyt jäsenvaltioiden fiskaalisten intressien ja sisämarkkinatavoitteiden välistä jännitettä. Veronkiertodirektiivi yhtäältä vahvistaa jäsenvaltioiden verosuvereniteettia luomalla säännöt verotusvallan jakautumiselle (mukaan lukien verorajojen korostuminen), mutta toisaalta kaventaa jäsenvaltioiden kansallista määräysvaltaa siinä säädetyissä toimenpiteissä. Kysymys on kansainvälisen vero-oikeuden saralla paradigman muutoksesta, jossa aiemmin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen keskittynyt järjestelmä käännetään turvaamaan jäsenvaltioiden verotusvaltaa ja torjumaan verottamatta jäämistä.

Nykyisellään positiivinen integraatio on perustunut yksimieliseen päätöksentekoon eli kaikkien jäsenvaltioiden voidaan tulkita jakavan direktiivein vahvistetuissa asiakokonaisuuksissa yhtenevät intressit. Jos komission tammikuinen ehdotus yksimielisyysvaatimuksesta luopumiseksi verotuksen alalla⁹³ hyväksyttäisiin, tämä saattaisi vauhdittaa välittömän verotuksen harmonisointia. Samassa tähän sisältyy kuitenkin merkittävä riski eri mieltä olevien jäsenvaltioiden intressien huomioimatta jäämisestä. Tämä olisi omiaan lisäämään verotukseen kohdistuvaa jännitettä sisämarkkinoilla ja jäsenvaltioiden välillä.

Vaikka veronkiertodirektiivi torjuu veropohjilla käytävää kilpailua, monikansallisten yritysten reaktiot saattavat johtaa verokannoilla käytävän kilpailun kiihtymiseen. Valtioiden välinen tarve kilpailla veronmaksajista ei kuitenkaan ole uusi ilmiö, vaan kysymys on tasapainoilusta veronsaajaintressien ja verovelvollisten vapaan liikkuvuuden sallimisen välillä. Aiemmin veropoliittista kilpailua on voitu käydä laajemmalla valikoimalla verotuksellisia keinoja, kun taas harmonisoinnin myötä jäsenvaltioita ohjattiin epäsuorasti pikemminkin verokannoilla käytävään kilpailuun⁹⁴. Verotuksen tehokkuuden näkökulmasta alhaiset vero-

91 Ks. myös Soler Roch 2016, s. 487.

92 Vrt. Schön 2015, s. 285, 293. Arvonnousujen huomioimisesta veronkiertodirektiivissä, ks. alaviitteet 10 ja 69 tässä sekä Kananoja 2018, s. 345–346. Luonnollisten henkilöiden kohdalla verojärjestelmien keskinäisen johdonmukaisuuden vaatimus korostuu samasta syystä ja olisi ratkaistavissa vain harmonisointitoimenpitein.

93 Ks. alaviite 38.

94 Vrt. Tikka 1990, s. 115. EU:n tasolla lainsäätäjän voidaan nähdä olevan tietoinen verokannoilla käytävän kilpailun vahvistamisesta, sillä esimerkiksi komission alkuperäisen vuoden 2011 CCCTB-ehdotuksen perus-

kannat ja laaja veropohja voidaan nähdä jopa tavoiteltavana.⁹⁵ Verokilpailu myös kirittää yhteiskunnallista kehitystä, sillä sijoittautumispäätöksissä verokanta on vain yksi osatekijä, jonka ohella jäsenvaltiot voivat houkutella verovelvollisia muun muassa turvaamalla verotuksen ennustettavuutta, yhteiskunnallista vakautta sekä julkisten palveluiden ja tuotannon-tekijöiden saatavuutta.⁹⁶

Abstract in English

BALANCED ALLOCATION OF TAXING POWERS IN THE CONTEXT OF EXIT TAXES

One of the key objectives of the European Union has been to establish an internal market without internal frontiers. This has been perceived extraordinary from the individual Member States' perspective due to the fact that national tax systems typically aim at safeguarding one's tax jurisdiction in cross-border situations. Consequently, an identifiable tension between Member States' fiscal interests and the Single Market has arisen. The tension is examined from the point of view of corporate exit taxation and tax sovereignty of the Member States considering the impact of the ATAD in particular. The analysis is based on the principle of balanced allocation of taxing powers as recognised by the ECJ. The article discusses the impact of positive and negative integration to the tension as well as identifies existence of tax borders associated with the direct taxation in the Single Market. The demands for balanced allocation of taxing powers are seen as a fair objective which however requires the coherence of Member States' tax systems. The study has a legal theory framework with a tax policy viewpoint.

Keywords: tax policy, exit tax, right of establishment, tax sovereignty, European tax law

Lähteet

- Andersson, Edward, Eräitä huomioita EVL:n valmistelusta, säätämisestä ja tulkinnasta, s. 70–80. Teoksessa Suomalainen Lakimiesyhdistys 75 vuotta. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1973.
- Andersson, Edward, Har EG-domstolen gått för långt i sina inkomstskattedomar?, s. 29–47. Teoksessa Kristina Ståhl – Per Thorell (toim.). Festskrift till Nils Mattsson, Iustus Förlag 2005.
- Cavalcante Koury, Paolo Arthur, The End of the “Luxembourg Effect”: An Analysis of the Protection of Fundamental Freedoms Regarding Exit Taxes and Implementation of Anti-BEPS Measures by the European Union. *European Taxation*, 58(11) 2018, s. 505–512.
- Collier, Richard – Kari, Seppo – Ropponen, Olli – Simmler, Martin – Todtenhaupt, Maximilian, Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems. *EconPol Policy Report 8*, September 2018.
- Habermas, Jürgen, *Between Facts and Norms: Contribution to a Discourse Theory of Law and Democracy*, translated by William Rehg, Polity Press 1996a.
- Habermas, Jürgen, *Paradigms of Law*, *Cardozo Law Review* 17(4-5) 1996b, s. 771–784.
- Helminen, Marjaana, EU-vero-oikeus: välitön verotus. *Lakimiesliiton Kustannus – Alma Talent* 2018.
- Husa, Jaakko, Oikeudellisten siirrännäisten ongelmallisuus – esimerkkinä oikeussystematiikka ja hallintolainkäytön organisointi. *Lakimies* 3/1999, s. 376–397.
- Kalin, Salla – Kari, Seppo – Kauppinen, Ilpo – Kotakorpi, Kaisa – Määttänen, Niku – Ropponen, Olli – Valkonen, Tarmo, Verotuksen muutospainheet ja tulevaisuus. *Selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja* 2019:35, Valtioneuvoston kanslia 2019.

teluosioonkin sisältyi kirjaus verokannoilla käytävän terveen kilpailun edistämisestä. Ks. KOM(2011) 121 lopullinen, *Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta (CCCTB)*, s. 4. Myöhempään vuoden 2016 ehdotukseen ei enää sisälly vastaavaa kirjausta, mutta myöskään sen ei ole tarkoitus kaventaa jäsenvaltioiden oikeutta määrätä verokantojaan.

95 Ks. esim. Myrsky 2013, s. 356.

96 Vrt. Schön 2015, s. 276.

- Kananoja, Visa, Maastapoistumisverotus kiinteän toimipaikan lakatessa – elinkeinoverolain kehittämistarpeet Euroopan unionin oikeuden näkökulmasta. Verotus 4/2015, s. 422–440.
- Kananoja, Visa, Maastapoistumisverotus ja sen harmonisointi – EU-oikeuden vastaisten säännösten muutostarpeet veronkiertodirektiivin ja EUT:n ratkaisun A Oy (C-292/16) myötä. Verotus 3/2018, s. 336–353.
- Laaksonen, Sami, Verohallinnon ennakkollinen ote. Keskuskauppakamarin Suuri veropäivä 3.10.2018, s. 68–70.
- Linna, Tuula, Transplanti – metafora, mutta mistä? Lakimies 5/2010, s. 835–844.
- Lönnblad, Siru, Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 1/2019, s. 62–74.
- Malmgrén, Marianne, Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edita 2008.
- Myrsky, Matti, Suomen Veropolitiikka. Talentum 2013.
- Nieminen, Martti, Kansainvälisen yritysverotuksen uudistusten arviointia: tarkastelussa digitaalisen talouden verotus ja CC(C)TB, s. 55–84. Teoksessa Seppo Penttilä – Pekka Nykänen – Martti Nieminen (toim.), Parempaan yritysverotukseen. Edita 2019.
- Ojanen, Tuomas, EU-oikeuden perusteita. 3., uudistettu laitos, Edita 2016.
- Peeters, Steven, Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. EC Tax Review 26(3) 2017, s. 122–132.
- Penttilä, Seppo, Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia, s. 324–337. Teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys – Suomen Lakimiesliitto – Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2007.
- Penttilä, Seppo, Euroopan unionin ratkaisutoiminta tuloveroasioissa, s. 19–30. Teoksessa Seppo Penttilä (toim.), Yritysverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHTpro 2013.
- Penttilä, Seppo, Elinkeinovalolaki 50 vuotta – onnittelet. Verotus 3/2018, s. 268–281.
- Penttilä, Seppo, Yritysverotuksen veropohja ja vaihtoehtoiset yritysveromallit – EVL:sta kohti eurooppalaista sääntelyä (CCTB/CCCTB), s. 15–54. Teoksessa Seppo Penttilä – Pekka Nykänen – Martti Nieminen (toim.), Parempaan yritysverotukseen. Edita 2019.
- Raitio, Juha, Teleologia eurooppaoikeudessa. Oikeus 3/2005, s. 276–297.
- Raitio, Juha, Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. 3., uudistettu painos, Talentum 2013.
- Raitio, Juha, Euroopan unionin oikeus. Lakimiesliiton Kustannus, Talentum Pro 2016.
- Salminen, Janne – Urpilainen, Matti, Eurooppaverolain oikeus, s. 339–374. Teoksessa Tuomas Ojanen – Arto Haapea (toim.), EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia. Edita 2007.
- Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? Bulletin for International Taxation, 69(4/5) 2015, s. 271–293.
- Smit, Daniël, The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), s. 485–538. Teoksessa Peter J. Wattel – Otto Marres – Hein Vermeulen (toim.), European Tax Law – Volume I: General Topics and Direct Taxation. Seventh edition, Kluwer Law International 2019.
- Soler Roch, María Teresa, Exit Tax: A Fair Balance? s. 483–498. Teoksessa Heike Jochum – Peter Essers – Michael Lang – Norbert Winkeljohann – Bertil Wiman (toim.), Practical Problems in European and International Tax Law. IBFD 2016.
- Szudoczky, Rita, The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons from the Field of Taxation. IBFD Doctoral Series 32, IBFD 2014.
- Terra, Ben J. M. – Wattel, Peter J., Constitutional foundations: EU Tax Competences; Treaty Basis for Tax Integration; Sources and Enactment of EU Tax Law (updated and elaborated by Rita Szudoczky & Dennis Weber), s. 11–38. Teoksessa Peter J. Wattel – Otto Marres – Hein Vermeulen (toim.), European Tax Law – Volume I: General Topics and Direct Taxation. Seventh edition, Kluwer Law International 2019.
- Terra, Ben J. M. – Wattel, Peter J., European Tax Law. Sixth edition, Kluwer Law International 2012.
- Tikka, Kari S., Veron minimoinnista. Suomalainen lakimiesyhdistys 1972.
- Tikka, Kari S., Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus 1990.

- Tikka, Kari S., Integraation paineet ja haasteet. *Lakimies* 7–8/2003, s. 1184–1197.
- Urpilainen Matti, Näkökohtia EU:n sisämarkkinatavoitteiden ja kansallisen tuloverotuksen yhteensovittamisesta. *Oikeus* 1/2006, s. 92–100.
- Urpilainen, Matti, Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton Kustannus 2012.
- van Thiel, Servaas, Exit Taxes, s. 829–849. Teoksessa Peter J. Wattel – Otto Marres – Hein Vermeulen (toim.), *European Tax Law – Volume I: General Topics and Direct Taxation*. Seventh edition, Kluwer Law International 2019.
- Wikström, Kauko, Suvereniteetti, integraatiopolitiikka ja EY-tuomioistuin, s. 199–214. Teoksessa Juha Tolonen – Vesa Annola – Brita Herler (toim.), *Talusoikeuden taitekohtia – Juhlajulkaisu Asko Lehtoselle*. Vaasan yliopisto 2005.
- Äimä, Kristiina, EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Lakimiesliiton Kustannus – Talentum 2003.