



EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO

Bryssel 19.12.2006
KOM(2006) 825 lopullinen

**KOMISSION TIEDONANTO NEUVOSTOLLE, EUROOPAN PARLAMENTILLE JA
EUROOPAN TALOUS- JA SOSIAALIKOMITEALLE**

**Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoida jäsenvaltioiden
veropolitiikkoja**

SISÄLLYSLUETTELO

1.	Johdanto	3
2.	Maastapoistumisverot (exit tax): Oikeustila	3
2.1.	Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa <i>de Lasteyrie</i> antama tuomio ja sen vaikutukset luonnollisiin henkilöihin	3
2.2.	Yhteensopimattomuusongelman ratkaiseminen sekä kaksinkertaisen verotuksen ja kaksinkertaisen verottamatta jättämisen estäminen	4
3.	Yhtiöiden maastapoistumisvero	6
3.1.	Asian <i>de Lasteyrie</i> vaikutus yhtiöihin	6
3.2.	Yhteensopimattomuusongelman ratkaiseminen sekä kaksinkertaisen verotuksen ja kaksinkertaisen verottamatta jättämisen estäminen	7
4.	Maastapoistumisverot muutettaessa ETA/EFTA-maihin tai siirrettäessä varoja sinne	9
4.1.	ETA-maihin sovellettavat vapaudet	9
4.2.	Luonnollisten henkilöiden muutto / yhtiön kotipaikan siirto – työntekijöiden vapaa liikkuvuus / sijoittautumisvapaus	9
4.3.	Varojen siirto – sijoittautumisvapaus, tavaroiden ja pääoman vapaa liikkuvuus	10
5.	Maastapoistumisverot JA kolmanNET maAT	10
6.	Päätelmä	10

1. JOHDANTO

Tämä tiedonanto esitetään yhteydessä jäsenvaltioiden välittömiä veroja koskevan järjestelmän koordinoitua sisämarkkinoilla koskevaan tiedonantoon. Siinä analysoidaan EY:n perustamissopimuksen oikeudellisia vaatimuksia, joita Euroopan yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi asiassa *de Lasteyrie*¹ ja joita se vahvisti ja kehitti asiassa *N*². Tiedonannossa tutkitaan, kuinka nämä tekijät vaikuttavat luonnollisilta henkilöiltä ja yhtiöiltä perittäviin maastapoistumisveroihin. Siinä tarkastellaan myös, kuinka jäsenvaltioiden maastapoistumisveroa koskevat säännöt saataisiin yhdenmukaisiksi yhteisön lainsäädännön kanssa ja esitetään yleisiä periaatteita, joilla nykyinen kansallisten säännösten yhteensopimattomuus voitaisiin ratkaista koordinoitusti. Komissio aikoo kehittää yksityiskohtaisempia ohjeita näistä kysymyksistä läheisessä yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa.

2. MAASTAPOISTUMISVEROT (EXIT TAX): OIKEUSTILA

2.1. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa *de Lasteyrie* antama tuomio ja sen vaikutukset luonnollisiin henkilöihin

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 11. maaliskuuta 2004 tärkeän tuomion sijoittumisvapauden tulkinnasta ja Ranskan lainsäädännöstä, joka verottaa arvopapereiden realisoitumatonta arvonnousua verovelvollisen luonnollisen henkilön muuttaessa verotuksellisen asuinpaikkansa pois Ranskasta. Kun *de Lasteyrie du Saillant* muutti vuonna 1998 Ranskasta Belgiaan, hänelle määrättiin veroa eräästä ranskalaisesta yhtiöstä omistamiensa osakkeiden vielä realisoitumattomasta arvonnoususta.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseessä oleva Ranskan lainsäädäntö todennäköisesti rajoittaa sijoittautumisvapautta ja että sillä on vähintään hillitsevä vaikutus muuhun jäsenvaltioon sijoittautumista suunnitteleviin verovelvollisiin, koska heitä verotetaan valtiossa, josta he muuttavat, toteutumattomista tuloista pelkästään sen vuoksi, että he muuttavat verotuksellisen asuinpaikkansa Ranskan ulkopuolelle. Näin ollen heitä syrjitään sellaisiin henkilöihin nähden, joiden verotuksellinen asuinpaikka säilyy Ranskassa.

Vaikka asiassa *de Lasteyrie* annettu tuomio koskee siinä mainittuja tosiseikkoja ja olosuhteita, siinä esitetty yhteisön lainsäädännön tulkinta pätee maastapoistumisveroihin yleisesti.

Maassa asuvien verottaminen realisoituneen voiton perusteella ja maasta muuttavien henkilöiden verottaminen kertyneen arvonnousun perusteella on erilaista kohtelua, joka muodostaa esteen vapaalle liikkuvuudelle. Kun jäsenvaltio päättää käyttää oikeuttaan verottaa verovelvolliselle kyseisen jäsenvaltion alueella asumisen aikana kertynyttä arvonnousua, se ei voi soveltaa vapaata liikkuvuutta rajoittavia toimenpiteitä.

¹ Asia C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, EUVL C 94, 17.4.2004, p. 5.

² Asia C-470/04 N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7.9.2006.

Sen vuoksi ei ole mahdollista periä välittömästi veroa realisoitumattomista voitoista, kun verovelvollinen muuttaa verotuksellisen asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin totesi asioissa *de Lasteyrie* ja *N*, että jos mahdollisen verojen maksamisen lykkäämisen edellytyksenä on esim. vakuuden antaminen, sillä on rajoittava vaikutus, koska verovelvolliselta riistetään mahdollisuus hyötyä vakuudeksi annetuista varoista. Asiassa *de Lasteyrie* käy samoin selvästi ilmi, että verojen maksamisen lykkäämisen edellytyksenä ei voi olla edustajan nimeäminen alkuperäisessä jäsenvaltiossa. Verosaatavien varmistamisen on aina oltava ehdottomasti oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen eikä se saa aiheuttaa suhteettomia kustannuksia verovelvolliselle.

Kuten Euroopan yhteisöjen tuomioistuin vahvistaa asiassa *N³*, kun jonkin jäsenvaltion kansalainen muuttaa toiseen jäsenvaltioon, yhteisön lainsäädännössä ei estetä jäsenvaltiota, josta hän muuttaa, määrittämästä tuloja, joiden osalta se haluaa säilyttää verotusoikeutensa, kunhan tämä ei johda veron välittömään verojen perimiseen eikä maksun lykkäämiselle aseta muita ehtoja. Tällainen käytäntö vastaa verotuksen alueperiaatetta ja sen ajallista osatekijää, joka liittyy kyseisessä jäsenvaltiossa asumiseen sinä aikana, jona verotettava voitto syntyy. Vaatimusta, jonka mukaan verovelvolliselta kotipaikkansa siirron hetkellä edellytetään tuloveron laskemiseksi välttämättömän veroilmoituksen antamista, ei voida pitää suhteettomana sen oikeutetun tavoitteen kannalta, joka koskee verotusvallan jakoa etenkin jäsenvaltioiden välisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.⁴

Useimmat jäsenvaltiot, joissa luonnollisiin henkilöihin osakkeenomistajina sovellettiin asiassa *de Lasteyrie* käsiteltyjä säännöksiä vastaavia maastapoistumisverosäännöksiä, ovat joko kumonnet tällaiset säännökset tai muuttaneet ne tuomion mukaisiksi. Sen vuoksi komissio pystyi keskeyttämään useita jäsenvaltioita vastaan käynnistämänsä rikkomista koskevat menettelyt. Komissio seuraa kuitenkin edelleen jäsenvaltioissa tällä alalla noudatettavia sääntöjä varmistaakseen, että ne vastaavat yhteisön lainsäädäntöä.

2.2. Yhteensopimattomuusongelman ratkaiseminen sekä kaksinkertaisen verotuksen ja kaksinkertaisen verottamatta jättämisen estäminen

Vaikka ilman ehtoja myönnettävä verottamisen lykkääminen voi olla ratkaisu ongelmaan, joka koskee toiseen jäsenvaltioon muuttavien verovelvollisten ja samassa jäsenvaltiossa pysyvien verovelvollisten erilaista kohtelua, se ei välttämättä ratkaise jäsenvaltioiden verojärjestelmien yhteensopimattomuuteen liittyvää ongelmaa. OECD:n tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 13 artiklassa olevan pääsäännön mukaan asuinvaltiolla on yksinomainen verotusoikeus osakkeiden luovutukseen. Kyseisessä sopimuksessa ei ole erityisiä määräyksiä siitä, kuinka verotuksellista asuinpaikkaansa muuttavia luonnollisia henkilöitä on kohdeltava. Käytännössä eräät jäsenvaltiot ovat sisällyttäneet kahdenvälisiin verosopimuksiinsa erityismääräyksiä, joilla varmistetaan, että verotusoikeuksien jako sopii yhteen kansallisessa lainsäädännössä määrätyn verovelvollisia koskevan laajennetun verovelvollisuuden kanssa. Muut ovat sitä mieltä, että koska luovutuksen katsotaan tapahtuneen juuri ennen muuttoa, kyseessä on kotimainen luovutus, johon kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta ei sovelleta.

³ 42–46 kohta.

⁴ 49 kohta.

Mahdollinen epäoikeutettu rajoitus saattaa syntyä, jos valtio, josta verovelvollinen muuttaa, laskee arvonnousun sen hetken perusteella, jolloin luovutuksen katsotaan tapahtuneen, ja perii veron tosiasiallisen luovutushetken perusteella ja uusi asuinvaltio verottaa hankinnan ja tosiasiallisen luovutushetken välisen arvonnousun. Tämä aiheuttaisi hankinnan ja sen hetken, jona luovutuksen katsotaan tapahtuneen, välisen arvonnousun kaksinkertaisen verotuksen, jos asuinvaltio katsoo, että sillä on yksinomainen verotusoikeus luovutukseen ja kumpikaan jäsenvaltio ei myönnä hyvitystä toisen jäsenvaltion perimästä verosta. Komissio katsoo, että kun kaksi jäsenvaltiota käyttää verotusoikeuttaan samaan tuloon, niiden on varmistettava, että tämä ei johda kaksinkertaiseen verotukseen. Tämä näkemys saa implisiittisesti tukea myös tuomioistuimen asiassa *N* antamasta tuomiosta⁵.

Komission mielestä jäsenvaltiot voivat ratkaista yhteensopimattomuusongelman seuraavilla tavoilla:

- käytännössä useissa jäsenvaltioissa, joissa luovutuksen katsotaan tapahtuvan juuri ennen muuttoa tai jotka soveltavat laajennettua verovelvollisuutta, on jo järjestelmä, jossa myönnetään hyvitys verosta, jonka uusi asuinvaltio mahdollisesti perii samasta voitosta;
- jäsenvaltiot voivat myös jakaa arvonnousua koskevat verotusoikeudet esim. jakamalla verotusoikeudet sen ajan perusteella, jonka osakkeenomistaja on asunut kussakin jäsenvaltiossa. Tämä saattaa edellyttää muutoksia voimassa oleviin kaksinkertaista verotusta koskeviin sopimuksiin. Kuten Euroopan yhteisöjen tuomioistuin toteaa asiassa *N*, joko uuden asuinvaltion tai valtion, josta muutettiin, on otettava kaikissa ratkaisumalleissa huomioon mahdollinen osakkeiden arvon aleneminen⁶. Se, että verovelvollinen on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkumiseen, ei saa johtaa siihen, että arvonnousua verotetaan kotipaikan vaihtamisen vuoksi ankarammin kuin jos hän ei olisi muuttanut asuinvaltiosta.

Riippumatta siitä, miten jäsenvaltiot ratkaisevat verojärjestelmiensä yhteensopivuusongelman, toimenpiteiden onnistuminen edellyttää tehokasta hallinnollista yhteistyötä. Poistumisvaltio voi käyttää verotusoikeuksiaan luovutushetkellä ainoastaan, jos se on tietoinen luovutuksen tapahtumisesta. Samoin jos kotipaikkaansa vaihtava verovelvollinen kieltäytyy maksamasta verojaan, poistumisvaltion on luotettava siihen, että uusi asuinvaltio perii verot sen puolesta⁷. Sen vuoksi jäsenvaltioiden olisi käytettävä täysimääräisesti hyväkseen keskinäisestä avusta annetussa direktiivissä ja perinnästä annetussa direktiivissä⁸ tarjottavia mahdollisuuksia.

⁵ 49 kohta.

⁶ 54 kohta.

⁷ Asia *N*, 52–53 kohta.

⁸ Neuvoston direktiivi 77/799/ETY, 19.12.1977, ja neuvoston direktiivi 76/308/ETY, 15.3.1976, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä 2001/44/EY, 15.6.2001.

3. YHTIÖIDEN MAASTAPOISTUMISVERO

3.1. Asian *de Lasteyrie* vaikutus yhtiöihin

Komissio katsoo, että Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa *de Lasteyrie* esittämä luonnollisia henkilöitä koskevien maastapoistumista koskevien verosäännösten tulkinta vaikuttaa suoraan myös yhtiöiden maastapoistumista koskeviin verosäännöksiin jäsenvaltioissa⁹.

Eurooppayhtiön säännöt otettiin käyttöön 8. lokakuuta 2004. Niiden nojalla eurooppayhtiön (*Societas Europaea*¹⁰) muotoinen yhtiö voi siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ilman että se purkautuu tai muodostaa uutta oikeushenkilöä. Sulautumisdirektiiviin (90/434/ETY) vuonna 2005 tehdyillä muutoksilla¹¹ varmistetaan, että jos tietyt edellytykset täyttyvät, eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen¹² toiseen jäsenvaltioon ei aiheuta sitä, että siihen jäsenvaltioon, josta kotipaikka siirretään, jäävien varojen realisoitumatonta arvonnousua verotettaisiin heti. Muutoksissa ei mainita varoja, jotka eivät enää liity kiinteään toimipaikkaan jäsenvaltiossa, josta sääntömääräinen kotipaikka siirretään. Komissio katsoo kuitenkin, että asiassa *de Lasteyrie* esitetyt periaatteet koskevat myös tällaisia ”siirrettyjä” varoja.

Useimmat jäsenvaltiot perivät eräänlaisen maastapoistumismaksun silloin, kun yhtiö siirtää yksittäisiä varoja tai velkoja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, kun taas tällainen varojen siirto pääkonttorista samassa jäsenvaltiossa sijaitsevaan haarakonttoriin ei aiheuta välittömiä veroseurauksia¹³.

Kun yhtiö siirtää varoja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, voi jäsenvaltio, jossa yhtiöllä on kotipaikka, haluta käyttää verotusoikeuttaan siirtohetkellä siirrettävien varojen ja velkojen markkina-arvon ja varojen verotuksessa vahvistetun arvon (myyntivoitto) erotukseen. Tämä erotus verotetaan yleensä silloin, kun se realisoituu, eikä arvonnousun perusteella. Yhtiön pääkonttorin sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan siirtämiä varoja ja velkoja pidetään kuitenkin useimmissa jäsenvaltioissa voimassa olevien verosääntöjen mukaisesti ”luovutettuina”, ja arvonnousua ajalta, jolloin varat kuuluivat tosiasiallisesti kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan yhtiöön, verotetaan yleensä heti kun varat siirretään.

⁹ Jotkut asiaa kommentoineet tahot ovat huomanneet, että yhtä kohtaa lukuun ottamatta koko tuomio on laadittu ”verovelvollisen” näkökulmasta ja että siinä ei viitata pelkästään yksityishenkilöiden verotukseen. On myös huomattava, että Euroopan yhteisöjen tuomioistuin viittaa asiaan *de Lasteyrie* tuomiossa, jonka se antoi 13.12.2005 yritysten rajatylittäviä sulautumisia koskevassa asiassa C-411/03 *Sevic Systems AG*.

¹⁰ Neuvoston asetus (EY) N:o 2157/2001, 8.10.2001.

¹¹ Neuvoston direktiivi 2005/19/EY, 17.2.2005.

¹² Neuvoston asetus (EY) N:o 1435/2003, 22.7.2003.

¹³ Tällainen tilanne voi syntyä myös silloin, kun varoja siirretään kiinteästä toimipaikasta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan pääkonttoriin tai saman yhtiön eri jäsenvaltioissa sijaitsevien kahden kiinteän toimipaikan välillä. Asian yksinkertaistamiseksi tässä tiedonannossa käsitellään ainoastaan varojen siirtoa pääkonttorista kiinteään toimipaikkaan, mutta tämä analyysi pätee yhtä lailla myös kyseisiin muihin siirtoihin. On kuitenkin huomattava, että käytännön vaikutukset saattavat vaihdella eri tapauksissa riippuen siitä, mitä menetelmää jäsenvaltio, jossa pääkonttori sijaitsee, käyttää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Asiasta *de Lasteyrie* seuraa, että verovelvollisilta, jotka käyttävät vapaata sijoittautumisoikeuttaan muuttamalla toiseen jäsenvaltioon, ei saa periä veroa aikaisemmin tai enemmän kuin samaan jäsenvaltioon jääviltä verovelvollisilta. Jos jäsenvaltio myöntää lykkäyksen sinne sijoittautuneen yhtiön toimipaikkojen välisiin varojen siirtoihin liittyvistä veroista, niin varojen siirrosta toiseen jäsenvaltioon heti perittävä vero on todennäköisesti EY:n perustamissopimuksessa määrättyjen vapauksien vastainen.

Jäsenvaltio, joka haluaa käyttää verotusoikeuttaan erotukseen, joka vallitsee siirtohetkenä varojen kirjanpitoarvon ja markkina-arvon välillä, voi vahvistaa tulojen määrän, johon se haluaa käyttää verotusoikeuttaan, jos tämä ei johda verojen välittömään perimiseen eikä verottamisen lykkäämiselle ole asetettu muita ehtoja. Ilman ehtoja tapahtuva lykkäys ei kuitenkaan välttämättä ratkaise jäsenvaltioiden verojärjestelmien yhteensopimattomuuteen liittyvää ongelmaa (ks. 3.2 kohta).

Jäsenvaltiot voivat asettaa verovelvollisille verojen perimisen lykkäämistä koskevia kohtuullisia velvoitteita, jotta veroviranomaisille ilmoitettaisiin säännöllisesti siirrettyjen varojen hallinnan jatkumisesta tai niiden luovuttamisesta, kunhan tällaisissa velvoitteissa ei edellytetä enempää kuin mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi eikä estetä verovelvollisia käyttämästä perustamissopimukseen perustuvia oikeuksiaan. Jäsenvaltio voi esim. vaatia, että verovelvollisen on varoja toiseen jäsenvaltioon siirtäessään annettava ilmoitus, jossa vahvistetaan, että varoja ei ole luovutettu. Hyväksyttävä ja riittävä ratkaisu voisi olla myös se, että verovelvollinen antaa vuosittain yksinkertaisen ilmoituksen, jossa se vahvistaa, että sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka pitää edelleen hallussaan siirrettyjä varoja, sekä tekee ilmoituksen sinä hetkenä, kun varat tosiasiallisesti luovutetaan tai siirretään kolmanteen valtioon.

Komissio kannustaa myös jäsenvaltioita käyttämään paremmin hyväkseen jo käytettävissään olevia tapoja parantaa tietojenvaihtoa ja verojen perintää koskevaa avunantoa asianomaisten verohallintojen välillä. Komissio on valmis auttamaan jäsenvaltioita tutkimaan automaattisen tietojenvaihdon laajuutta tällä alalla.

Jos jäsenvaltio haluaa vähentää hallinnollista taakkaa, se voi tarjota verovelvollisilleen *mahdollisuuden* kieltäytyä veron perimisen lykkäämisestä eli maksaa vero siirtohetkellä. Tämän mahdollisuuden on kuitenkin oltava täysin vapaaehtoinen ja tasapuolinen. Jäsenvaltio ei saa pakottaa verovelvollisiaan maksamaan veroa heti asettamalla kohtuutonta taakkaa silloin, kun veron maksu lykätään varojen tosiasialliseen luovutushetkeen saakka.

3.2. Yhteensopimattomuusongelman ratkaiseminen sekä kaksinkertaisen verotuksen ja kaksinkertaisen verottamatta jättämisen estäminen

Jäsenvaltiot soveltavat erilaisia arvonmääritysmenetelmiä varojen rajatylittävissä siirroissa. Useat jäsenvaltiot sallivat varojen siirron toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan varojen kirjanpitoarvoon arvostettuina. Nämä jäsenvaltiot ovat päättäneet olla käyttämättä verotusoikeuttaan siirtohetken varojen kirjanpitoarvon ja markkina-arvon väliseen erotukseen. Yleensä ne myös arvostavat niiden alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan siirrettävät varat niiden kirjanpitoarvoon. Muut jäsenvaltiot pyrkivät käyttämään verotusoikeuttaan siirtohetken varojen kirjanpitoarvon ja markkina-arvon väliseen erotukseen.

Kun varat siirretään jäsenvaltiosta, joka käyttää verotusoikeuttaan siirtohetkenä, sellaiseen jäsenvaltioon, joka arvostaa siirretyt varat niiden kirjanpitoarvoon ja verottaa tästä seuraavaa arvonnousua varojen luovuttamisen yhteydessä, tämä voi johtaa kyseisen arvonnousun kaksinkertaiseen verotukseen. Jos toisaalta varat siirretään jäsenvaltiosta, joka sallii varojen

siirron niiden kirjanpitoarvoon arvostettuina, sellaiseen jäsenvaltioon, joka arvostaa siirretyt varat niiden markkina-arvoon, varojen kirjanpitoarvon ja markkina-arvon välistä eroa ei veroteta kummassakaan jäsenvaltiossa eli kyseessä on arvonnousun tahaton kaksinkertainen verottamatta jättäminen.

Yhteensopimattomuudesta on kyse myös silloin, kun kaksi jäsenvaltiota noudattaa samaa lähestymistapaa, mutta käytännössä päätyvät erilaisiin tuloksiin varojen arvosta. Jos jäsenvaltio, johon varat siirretään, arvostaa varat suuremmiksi ja siten sallii suuremmat poistot kiinteän toimipaikan verotettavasta voitosta ja määrää veron varojen mahdollisten myöhempien luovutusten yhteydessä syntyvästä pienemmästä arvonnoususta, tämä voi johtaa siihen, että osaa arvonnoususta ei veroteta kummassakaan jäsenvaltiossa. Jos toisaalta jäsenvaltio, johon varat siirretään, arvostaa varat pienemmiksi, niistä tehtävät poistot ovat pienemmät ja mahdollisen myöhemmän luovutuksen yhteydessä syntyvä arvonnousu suurempi, mikä saattaa johtaa siihen, että osaa arvonnoususta verotetaan kahteen kertaan.

Tällainen yhteensopimattomuus haittaa sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa, koska se saattaa saada yritykset luopumaan investoinneista toisiin jäsenvaltioihin. Kaksinkertaisen verottamatta jättämisen laajuus voi myös kannustaa niitä järjestämään rajatylittävän toimintansa siten, että jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroja käytetään hyväksi sen sijaan, että liiketoimintaa koskevat päätökset tehtäisiin taloudellisin perustein.

Kun jäsenvaltio käyttää verotusoikeuttaan hetkellä, jona varat siirretään toiseen jäsenvaltioon, verovelvollisen ei tulisi joutua kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi. Asianomaisten jäsenvaltioiden olisi varmistettava, että toimenpiteitä toteutetaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Mahdollinen ratkaisu voisi olla, että jäsenvaltio, johon varat siirretään, hyväksyy toisen jäsenvaltion siirtohetkellä vahvistaman markkina-arvon varojen arvoksi verotuksessa. Tällaisen keskinäiseen tunnustamiseen perustuvan lähestymistavan hallinnointi olisi yksinkertaista sekä verohallinnoille että verovelvollisille. Se voi kuitenkin aiheuttaa verokeinottelua. Verovelvolliset voivat käyttää hyväkseen jäsenvaltioiden erilaisia arvostuksia maksimoidakseen arvonnousua sellaisessa jäsenvaltiossa, jossa yhtiövero on alhaisempi. Vaihtoehtoisesti jäsenvaltiot voisivat arvostaa varat omia sääntöjään noudattaen, mutta ottaa käyttöön menettelyn erilaisesta arvonnäärityksestä johtuvien ongelmien ratkaisemiseksi, kuten esim. EU:n välimiesmenettely-yleissopimuksessa (90/436/ETY) määrätyn menettelyn kaltainen sitova riitojenratkaisumenettely tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäävä EU:n laajuinen yleinen järjestelmä (kuten koordinaatiota koskevassa tiedonannossa todetaan, komissio aikoo tutkia tällaisen järjestelmän soveltamisalaa ja toteutettavuutta).

Kun varat siirretään jäsenvaltiosta, joka sallii varojen siirron niiden kirjanpitoarvoon arvostettuina, sellaiseen jäsenvaltioon, joka tavallisesti arvostaa varat niiden markkina-arvoon, jäsenvaltioiden olisi toteutettava asianomaiset toimenpiteet, jottei varojen kirjanpitoarvon ja markkina-arvon välinen erotus siirtohetkellä jäisi verottamatta molemmissa jäsenvaltioissa. Yksi mahdollisuus olisi se, että jäsenvaltio, johon varat siirretään, käyttäisi toisen jäsenvaltion kirjanpitoarvoa verotuksessa. Tällaisissa olosuhteissa keskinäiseen tunnustamiseen perustuva lähestymistapa näyttäisi olevan luonnollisin ratkaisu.

Edellä mainitut lähestymistavat edellyttävät yleensä, että valtion, josta siirrytään, olisi lykättävä veron perimistä siihen saakka, kunnes kiinteän toimipaikan varat tosiasiallisesti luovutetaan tai varat siirretään johonkin kolmanteen valtioon (ks. 4 luku). On kuitenkin huomattava, että yhtiöissä käytettävät tai yhtiön luomat tietyn tyyppiset varat ovat luonteeltaan

sellaisia, että niitä ei ole tarkoitus luovuttaa, vaan ne käytetään loppuun yhtiössä tai ne lakkaavat ajan mittaan (esim. eräät aineettomat varat). Käytännössä jäsenvaltiot käyttävät usein muita veronalaisia tapahtumia kuin tosiasiallista luovutusta varmistaa tällaisten varojen verotuksen puhtaasti kotimaisissa tilanteissa. Esim. kansallisissa verojärjestelmissä korvataan yleisesti oston jälkeisenä ensimmäisenä vuotena (ensimmäisinä vuosina) tehdyt nopeutetut poistot vastaavasti pienentämällä poistoja myöhempinä vuosina. Toisena esimerkkinä mainittakoon itse kehitetystä patentista saatavan tulovirran verotus (tutkimus- ja kehitysmenoja ei aktivoida) patentin suoja-aikana.

Komission mielestä silloin, kun jäsenvaltiot käyttävät muita verotuksellisia keinoja kuin luovutusta kotimaisissa tilanteissa, niiden olisi voitava soveltaa samanlaista järjestelmää myös rajatylittävissä tilanteissa, kunhan tämä ei johda siihen, että rajatylittäviä toimintoja kohdellaan huonommin kuin kotimaisia toimintoja. Jäsenvaltioiden olisi kuitenkin varmistettava, että tällaiset vaihtoehtoiset järjestelmät eivät johda kaksinkertaiseen verotukseen tai tahattomaan kaksinkertaiseen verottamatta jättämiseen. Sen vuoksi niiden olisi koordinoitava toimintaansa niiden jäsenvaltioiden kanssa, joihin varoja siirretään. Komissio on valmis auttamaan jäsenvaltioita näitä kysymyksiä koskevien yksityiskohtaisten ohjeiden laatimisessa.

4. MAASTAPOISTUMISVEROT MUUTETTAESSA ETA/EFTA-MAIHIN TAI SHIRRETTÄESSÄ VAROJA SINNE

4.1. ETA-maihin sovellettavat vapaudet

Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyssä sopimuksessa määrätään samoista neljästä perusvapaudesta kuin EY:n perustamissopimuksessa (tavarat, henkilöt, palvelut ja pääoma). Siihen sisältyy myös näitä neljää vapautta koskevia alakohtaisia määräyksiä. Verotusallalla annettua johdettua oikeutta ei ole kuitenkaan sisällytetty ETA-sopimukseen. Keskinäisestä avusta annettua direktiiviä ja perinnästä annettua direktiiviä ei näin ollen sovelleta näissä maissa.

4.2. Luonnollisten henkilöiden muutto / yhtiön kotipaikan siirto – työntekijöiden vapaa liikkuvuus / sijoittautumisvapaus

Luonnollisten henkilöiden muutosta perittävät verot näyttäisivät kuuluvan pääasiallisesti työntekijöiden vapaan liikkuvuuden piiriin (EY:n perustamissopimuksen 39 artikla ja ETA-sopimuksen 28 artikla) ja yhtiöiden kotipaikan siirrosta perittävät verot sijoittautumisvapauden piiriin (EY:n perustamissopimuksen 43 artikla ja ETA-sopimuksen 31 artikla). Asioissa *de Lasteyrie* ja *N* käsiteltyjen maastapoistumisverojen, joita sovellettiin merkittävän osakeomaisuuden omaaviin luonnollisiin henkilöihin, todettiin olevan sijoittautumisvapauden vastaisia. Koska samaa perusvapautta sovelletaan ETA-maihin, asioissa *de Lasteyrie* ja *N* annetut tuomiot koskevat myös niitä suoraan. On syytä tarkastella, onko tilanteissa sellaisia merkittäviä eroja, joilla voitaisiin perustella rajoitusten soveltamista ETA-maihin. Komissio katsoo, että verojen välitön periminen voidaan perustella eräissä tapauksissa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. Tällainen syy on ennen kaikkea tarve varmistaa verovalvonnan tehokkuus ja estää veronkierto.

ETA-maiden ei tarvitse panna täytäntöön verotusallaa koskevaa yhteisön johdettua oikeutta, kuten keskinäisestä avusta annettua direktiiviä ja perimisestä annettua direktiiviä. Sen vuoksi jäsenvaltioilla ei välttämättä ole ETA-maissa samanlaista taetta kuin yhteisössä sen suhteen, että lykätyt verosaatavat maksetaan myöhemmin. Monet jäsenvaltiot ovat kuitenkin tehneet

ETA-maiden kanssa kahden- tai monenvälisiä verosopimuksia, joihin sisältyy vastaavantasaisen keskinäisen avunannon takaavia tietojenvaihtovelvollisuuksia. Komissio uskoo, että tilanteissa, joissa hallinnollisen yhteistyön puute estää jäsenvaltiota turvaamasta verosaataviaan, niiden tulisi olla oikeutettuja tekemään tarvittavat toimenpiteet sinä hetkenä, jona muutto tai siirto tapahtuu.

4.3. Varojen siirto – sijoittautumisvapaus, tavaroiden ja pääoman vapaa liikkuvuus

Varojen siirto jäsenvaltiossa sijaitsevasta yhtiön pääkonttorista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan voi olosuhteista ja varojen luonteesta riippuen kuulua sijoittautumisvapauden, tavaroiden vapaan liikkuvuuden tai pääoman vapaan liikkuvuuden piiriin.

ETA-maiden osalta, joissa sovelletaan näitä samoja vapauksia, tämä tilanne näyttäisi vastaavan 4.2 kohdassa käsiteltyä yksittäisten verovelvollisten muuttoja ja yhtiöiden kotipaikan siirtoa. Komissio on sitä mieltä, että jäsenvaltioiden olisi voitava turvata verosaatavansa varojen siirtohetkellä, jos kyseessä olevan ETA-maan kanssa ei ole sovittu riittävistä tiedonvaihtoa koskevista määräyksistä.

5. MAASTAPOISTUMISVEROT JA KOLMANNET MAAT

Neljästä perusvapaudesta ainoastaan pääoman ja maksujen vapaata liikkuvuutta (56 artikla) sovelletaan kolmansiin maihin.

Kun kyseessä on luonnollisen henkilön muutto tai kotipaikan siirto muihin kolmansiin maihin¹⁴, henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei sovelleta, joten jäsenvaltiot voivat itse vapaasti arvioida ja periä veronsa lähtöhetkellä. Luonnollisten henkilöiden muuttoon tai yhtiön kotipaikan siirtoon voi kuitenkin liittyä liiketoimia, jotka kuuluvat pääoman vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan. Varojen siirtoa kolmannessa maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan on myös tutkittava pelkästään pääoman vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kannalta.

Koska eri vapauksien soveltamisen olisi johdettava samaan tulokseen, näyttäisi siltä, että verojen välitön periminen varojen siirtohetkellä muodostaa rajoitteen pääoman vapaalle liikkuvuudelle. Kuten edellä todetaan, komissio katsoo kuitenkin, että hallinnollisen yhteistyön puuttuminen voi oikeuttaa rajoitukset tällaisissa olosuhteissa. Komissio haluaa kannustaa jäsenvaltioita parantamaan tarvittaessa hallinnollista yhteistyötä myös muiden kuin EU-kumppaniensa kanssa, sillä tämä on tehokkain tapa varmistaa verolakien noudattaminen ja estää veronkierto.

6. PÄÄTELMÄ

Maastapoistumisverotus on erinomainen esimerkki alasta, jolla jäsenvaltiot voisivat hyötyä EU:n tasolla toteutettavasta koordinoinnista. Koordinoidun lähestymistavan avulla jäsenvaltiot voivat saattaa maastapoistumista koskevat verosäännöksensä yhteensopiviksi EY:n lainsäädännön ja muiden jäsenvaltioiden lainsäädännön kanssa.

¹⁴ Poikkeuksen muodostaa Sveitsi. Vuonna 1999 Euroopan yhteisön, sen jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton välillä tehdyn sopimuksen nojalla henkilöiden vapaata liikkuvuutta sovelletaan Sveitsiin.

Komissio on halukas auttamaan jäsenvaltioita tässä tiedonannossa esitettyjen koordinoitujen ratkaisujen kehittämisessä, ja se aikoo laatia yksityiskohtaisemmat ohjeet edellä mainituista kysymyksistä läheisessä yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa.

Komissio pyytää neuvostoa, Euroopan parlamenttia ja Euroopan talous- ja sosiaalikomiteaa antamaan lausuntonsa tästä tiedonannosta.