

Valtiovarainministeriö

**VM/148/03.01.00/2018;
VM009:00/2018, 27.8.2018**

**LAUSUNTOPYYNTÖ LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI
EDUSKUNNALLE KANSAINVÄLISTEN VERORIITOJEN
RATKAISUMENETTELYIHIN LIITTYVIKSI LAEIKSI**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoamme luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyihin liittyviksi laeiksi. Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi laki riitojenratkaisumenettelyistä kansainväliseen verotukseen liittyen sekä lisäksi ehdotetaan verotusmenettelyistä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamista ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamista. Esityksellä saatettaisiin voimaan neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa. Lisäksi tarkoituksena olisi selventää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun ratkaisun täytäntöönpanoa koskevaa oikeustilaa. Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2019.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu kunnioittaen luonnoksesta hallituksen esitykseksi seuraavaa:

1. Soveltamisala

Esityksen mukaan uusi laki riitojenratkaisumenettelyistä tulisi sovellettavaksi tulkinta- ja soveltamisristiriitoihin, jotka koskisivat tulojen kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten ja yleissopimusten tulkintaa ja soveltamista Suomen ja toisen valtion tai toisten valtioiden välillä. Käytännössä lain soveltamisalaan kuuluisivat Suomen solmimien tulo- ja varallisuusveroja koskevien kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi solmittujen sopimusten (verosopimus) tulkinta- ja soveltamisristiriidat, jotka koskevat yksittäisen verovelvollisen verotusta. Lain soveltamisalaan kuuluisi myös yleissopimukseen liittyvät ristiriidat. Yleissopimuksella tarkoitetaan Yleissopimusta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY (EU-arbitraatioyleissopimus), jonka osallinen myös Suomi on.

Tällä hetkellä verovelvolliseen kohdistunut kaksinkertainen verotus on voitu poistaa kansallisessa muutoksenhakuprosessissa tai valtioiden välisessä verosopimukseen liittyvässä keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Lisäksi myös EU:n tasolla on verovelvollinen voinut siirtohinnoittelua sekä kiinteän toimipaikan tulon allokatiota koskevissa tapauksissa hakeutua menettelyyn kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi EU-arbitraatiosopimuksen mukaisessa menettelyssä.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi kolme erilaista menettelyä, joihin uusi laki soveltuisi. Laissa säädettäisiin ensinnäkin menettelystä, joka perustuu Suomen ja EU:n jäsenvaltioiden välillä olevaan riita-asian ratkaisemista koskevaan neuvoston direktiiviin veroriitojen ratkaisumekanismeista (EU-riitojenratkaisumenettely). Toiseksi uusi laki soveltuisi soveltuvien osin tulo- ja varallisuusveroja koskevien kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämiseksi laadittujen verosopimusten mukaiseen riita-asiaan (verosopimusmenettely). Kolmanneksi uusi laki soveltuisi soveltuvien osin riita-asioihin, jotka perustuvat yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi etuyhteydessä olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (EU-arbitraatiosopimusmenettely). Tämän johdosta hallituksen esitysluonnos toisi yhden lain soveltamisalaan uuden direktiivin mukaisen riidanratkaisumenettelyn sekä olemassa olevat verosopimuksiin ja EU-arbitraatioyleissopimukseen perustuvat riidanratkaisumenettelyt.

SVA pitää hyvänä, että kansainvälisten veroriitojen ratkaisuja koskevat menettelyistä säädetään kootusti yhdessä laissa.

2. Riidanratkaisumenettelyjen keskinäinen suhde

Esityksen mukaan verovelvollinen voisi uuden lain mukaan tehdä hakemuksen jonkin esitetyn riidanratkaisumenettelyn aloittamiseksi eli EU-riitojenratkaisumenettelyn, verosopimusmenettelyn tai EU-arbitraatiosopimusmenettelyn. Verovelvollisen näkökulmasta ehdotettu laki selkeyttäisi riidanratkaisuprosessin käynnistämistä, sillä laissa säänneltäisiin näiden jokaisen menettelyn sisällöstä. Verovelvollisen tulisi kuitenkin hakemusvaiheessa ilmoittaa, minkä menettelyn mukaista riidanratkaisua tämä hakee.

Esityksessä huomioitaisiin eri riidanratkaisumenettelyjen keskinäinen suhde sekä suhde kansalliseen muutoksenhakuun. Verovelvollisen tehdessä hakemuksen direktiivin mukaisen EU-riitojenratkaisumenettelyn käynnistämiseksi, päättäisi se automaattisesti käynnissä olevan samaa asiaa koskevan verosopimusmenettelyn tai EU-arbitraatiosopimusmenettelyn mukaisen riidanratkaisun. Samasta asiasta ei toisin sanoen voisi olla yhtä aikaa käynnissä EU-riitojenratkaisumenettelyä ja tuloverosopimuksen mukaista keskinäistä sopimusmenettelyä tai EU-arbitraatiosopimuksen mukaista menettelyä. Tätä voidaan pitää perusteltuna, koska em. menettelyissä on kyse samasta tavoitteesta eli kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta valtioiden välisessä menettelyssä. Sen sijaan, kuten jäljempänä esitetään, kansallisen muutoksenhaun ja riidanratkaisumenettelyn osalta SVA ei pidä rajoitusta tarpeellisena.

3. Riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhde

Esityksessä korostetaan useassa kohdassa riidanratkaisumenettelyn suhdetta kansalliseen muutoksenhakuun. Esityksessä todetaan, että lain taustalla olleen direktiivin säännösten tarkoituksena olisi, että samassa asiassa ei voisi saada ratkaisua EU-menettelyssä ja sen jälkeen muissa menettelyissä. SVA haluaa korostaa, että direktiivin tavoitteena on ennen kaikkea parantaa verovelvollisen asemaa ja taata kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen poistaminen. Ehdotettuja menettelyjä tulee siten arvioida ennen kaikkea tätä

tavoitetta vasten.

Esitysluonnoksen mukaan direktiivissä on otettu huomioon, että kansallinen lainsäädäntö voi kieltää tilanteen, jossa samasta asiasta olisi saatu kansallisen muutoksenhaun päätös ja sen jälkeen direktiivin mukaisen menettelyn päätös. Em. maininnalla viitattaneen direktiivin 16 artiklan 4 kohtaan, jossa säädetään niistä ratkaisuksista, joita jäsenvaltiolla on käytettävissään, jos kyseisen jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö ei salli sen poiketa kyseisen jäsenvaltion asiaankuuluvan tuomioistuimen tai muu lainkäyttöelimen antamasta päätöksestä riita-asiassa. Direktiivin tarkoituksena voidaan siten katsoa olevan poikkeaman mahdollistaminen niille jäsenvaltioille joiden kansalliseen lainsäädäntöön em. säännös on jo direktiivin säätämisen aikaan sisältynyt. Suomen voimassaolevaan lainsäädäntöön ei tällaista säännöstä sisälly.

SVA pitää ongelmallisena ehdotetun lain 14 §:n määräystä, jonka mukaan verovelvollinen ei voisi saattaa samaa riita-asiaa ehdotetun lain mukaiseen riidanratkaisumenettelyyn sekä kansalliseen muutoksenhakuun (verotusmenettelystä annetun lain mukainen tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukainen muutoksenhaku) ja saada molemmista menettelyistä samaa asiaa koskevaa päätöstä. Esityksessä tätä perustellaan prosessiekonomialla, jolloin saman asian käsittelyä monessa eri menettelyssä ei nähdä tehokkaana.

Poikkeuksena esityksessä kuvattuun kieltoon saada sama asia käsiteltäväksi useassa eri menettelyssä olisi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön käynnistämä muutoksenhaku. Tilanteessa, jossa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö olisi käynnistänyt kansallisesti muutoksenhaun, ei siinä annettu päätös estäisi verovelvollisen oikeutta saattaa samaa asia ratkaistavaksi ehdotetun lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä. Tätä perustellaan sillä, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ei voi aloittaa ehdotetun lain mukaisesta riidanratkaisumenettelyä, koska sillä ei ole asianosaisasemaa riita-asiassa, eikä verovelvollinen voi vaikuttaa Veronsaajien oikeudenvallontayksikön aloittamaan muutoksenhakuun. SVA pitää tältä osin esitystä perusteltuna ja verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta välttämättömänä, mutta tällainen rajausta yksistään ei riitä, sillä kokonaisuutena esitys johtaisi verovelvollisen käytettävissä olevien oikeusturvakeinojen heikkenemiseen.

Esityksessä perustellaan kansallisen muutoksenhaun ja ehdotetun lain mukaisen riidanratkaisumenettelyn päällekkäisyyttä muiden valtioiden valitsemilla käytännöillä sekä yleisesti vallitsevalla kansainvälisellä käytännöllä. Esityksessä kuvatun maavertailun mukaan kuitenkin ainoastaan Tanska, Yhdysvallat ja Kanada määräävät, että kansallisessa muutoksenhaussa annettu ratkaisu sitoo MAP-menettelyä. Näin ollen näissä valtioissa voidaan katsoa kansallisen muutoksenhaun ja MAP-menettelyn olevan vaihtoehtoisia toisilleen. Maavertailun muissa valtioissa (Ruotsi, Norja, Saksa ja Iso-Britannia) verovelvollinen on oikeutettu saattamaan saman asian MAP-menettelyyn, vaikka asiassa olisi saatu päätös kansallisessa muutoksenhaussa.

Esityksen mukaan, mikäli kansallisessa muutoksenhaussa annetaan samassa asiassa päätös silloin, kun ehdotetun lain mukaisen riidanratkaisun hakemusmenettely on kesken, tulee Suomen

toimivaltaisen viranomaisen antaa päätös tiedoksi muille asiaan liittyville toimivaltaisille viranomaisille ja asian käsittely päättyisi automaattisesti kyseiseen tiedonantoon. Lisäksi esityksessä ehdotetaan, että mikäli asia olisi hyväksytty käsiteltäväksi ehdotetun lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä, mutta käsittely olisi vielä kesken keskinäisessä sopimusmenettelyssä, tulisi Suomen toimivaltaisen viranomaisen antaa päätös tiedoksi muille toimivaltaisille viranomaisille, jonka jälkeen ehdotetun lain säännöksiä ei enää sovellettaisi.

Esitysluonnoksessa valtioiden välinen keskinäinen sopimusmenettely ja kansallinen muutoksenhakuprosessi nähdään päällekkäisinä menettelyinä. SVA korostaa, että kyse ei ole päällekkäisistä prosesseista, vaan kahdesta erillisestä, toisiaan täydentävistä, menettelyistä.

SVA pitää esityksessä valittua lähestymistapaa ongelmallisena ja verovelvollisen oikeusturvaa heikentävänä. Verovelvollisen näkökulmasta menettelyiden asettaminen päällekkäisiksi ja toisilleen vaihtoehtoiksi menetelmiksi hankaloittaa verovelvollisen harkintaa menettelyn valinnasta. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että ainakin EU-alueella verovelvollisen tulisi valita EU:n MAP- ja arbitraatioprosessi kansallisen valitusprosessin sijaan turvatakseen kahdenkertaisen verotuksen poistamisen. Näin ollen verovelvollinen ei saisi asiaansa lainkaan kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi. SVA korostaa perustuslain 21 §:n oikeusturvan suojaa, jonka nojalla verovelvollisella tulee olla oikeus saattaa asiansa ratkaistavaksi kansallisessa tuomioistuimessa. Tätä oikeutta voidaan katsoa loukatun myös silloin, kun verovelvollinen tosiasiallisesti joutuu tekemään valinnan, joka estää pääsyn kansalliseen valitusprosessiin tai kansanvälisiin sopimuksiin tai EU-direktiiviin perustuviin riidanratkaisumenettelyihin.

Prosessien erillisyyden osalta SVA korostaa, että valtioiden välinen keskinäinen sopimusmenettely ei vastaa tuomioistuinprosessia miltään osin, sillä sopimusmenettelyssä on kysymys verosopimuksen tulkinnasta ja erimielisyyden ratkaisemisesta valtioiden keskinäisellä sopimuksella. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on taas ratkaisun antaminen kansallisesta lain soveltamisesta.

SVA kiinnittää huomiota myös siihen, että verovelvollinen ei ole valtioiden välisessä sopimusmenettelyssä lainkaan osapuolena, vaikka tulkintaongelma koskisi tämän verotusta. Kansallisessa muutoksenhaussa verovelvollinen puolestaan on prosessissa täysivaltaisena osapuolena. Tämäkin osoittaa, että kyse ei ole päällekkäisistä prosesseista ja verovelvollisella tulisi kansallisen muutoksenhaun ohella olla aina mahdollisuus saattaa asia ratkaistavaksi myös valtioiden keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

SVA pitää erityisen huolestuttavana sitä, että esitetty raja valtioiden väliseen menettelyyn pääsystä johtaisi käytännössä siihen, että kansainvälistä verotusta koskevia kysymyksiä tulisi entistä harvemmin käsiteltäväksi kansallisessa valitusprosessissa. Tämä heikentäisi oikeuskäytännön kehittymistä ja johtaisi siihen, että Verohallinnon tekemät verotuspäätökset tulisivat entistä harvemmin arvioitavaksi kansallisessa tuomioistuimessa. Verohallinnon päätöksiin ei siten kohdistuisi vastaavaa laillisuusvalvontaa kuin nyt. Laillisuusvalvonnan tärkeyttä voi kuvata esimerkiksi siirtohinnoittelun osalta merkittävillä korkeimman hallinto-oikeuden

vuosikirjaratkaisuilla KHO 2014/119 ja KHO 2017/145, jotka ovat ohjanneet lainkäyttöämme. Esitysluonnoksen mukaisella toimintamallilla em. tapaukset eivät olisi todennäköisesti lainkaan päätyneet Korkeimman hallinto-oikeuden arvioitavaksi, virheellisiä verotuspäätöksiä ei olisi oikaistu ja maksuunpanot vastaavissa tapauksissa olisivat jatkuneet.

SVA katsoo, että kansainvälistä riitojenratkaisua koskevan lain 14 §:ää ei tule säätää esitetyn mukaisena.

4. Päätösten julkisuus

Esityksen mukaan ehdotetun lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä riidanratkaisutoimikunnan johdosta annettu lopullinen päätös voidaan julkaista ainoastaan tilanteessa, jossa kukin asiaan liittyvä henkilö antaisi siihen suostumuksen. Mikäli asianosaiset eivät antaisi suostumusta, tulisi toimivaltaisten viranomaisten julkaista lopullisesta päätöksestä tiivistelmä edellyttäen, että asianosainen ei pyydä 60 päivän kuluessa liikesalaisuutta, kaupallista tai teollista salaisuutta, ammattisalaisuutta tai elinkeinotoiminnassa käytettyä menettelytapaa koskevien tietojen tai vastoin yleistä järjestystä olevien tietojen salaamista. Lähtökohtaisesti tämän nojalla päätökset olisivat käytännössä aina salaisia ja julkaistaisiin ainoastaan tiivistelmät, ilman edellä mainittuja tietoja.

Lisäksi esitetyssä laissa säädettäisiin, että ehdotetun lain mukaisessa menettelyssä syntynyt toimivaltaisten viranomaisten päätös ei ole ennakkotapaus. Kuten edellä on kuvattu, mikäli riita-asiat siirtyvät kansallisen muutoksenhakumenettelyn sijaan yhä useammin lain mukaiseen riidanratkaisumenettelyyn, vaarantaisi se kansallisen oikeuskäytännön syntymisen vastaavissa riita-asioissa. Lisäksi lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä syntyneellä päätöksellä ei olisi ennakkotapauksen arvoa, eikä sillä näin ollen olisi ohjaavaa vaikutusta verotuskäytännössä. Lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä syntyneet päätökset eivät myöskään tule kansallisen verohallinnon tietoon, jolloin verosopimusten tulkintariidat ja soveltamisongelmat eivät tule mahdollisesti korjatuksi ja huomioiduiksi vastaavissa tilanteissa.

Verovelvollisen näkökulmasta verotuksen ennakoitavuus on ensiarvoisen tärkeää, minkä vuoksi oikeuskäytännön syntyminen ja kehittyminen on tärkeää alati muuttuvassa kansainvälisessä ympäristössä.

5. Lopullisen päätöksen täytäntöönpano

Esityksen mukaan ehdotetun lain mukaisessa riidanratkaisumenettelyssä syntynyt toimivaltaisten viranomaisten päätös toteutettaisiin muuttamalla verovelvollisen verotusta. Ehdotus muuttaisi nykytilaa, sillä tällä hetkellä kaksinkertainen verotus valtioiden välisen keskinäisen sopimusmenettelyn johdosta poistetaan huojentamalla maksuunpantua veroa, eikä muuttamalla verotusta. SVA pitää positiivisena ehdotettua muutosta, sillä aikaisemmin maksuunpantua veroa huojentamalla ei ole voitu muuttaa verotuksen tappioita, maksaa palautuskorkoa tai palauttaa veronkorotusta.

6. Lopuksi

Kuten esitysluonnoksessakin todetaan, on todennäköistä, että uusien menettelyiden johdosta kansainvälisissä neuvottelu- ja riitojenratkaisuihin olevien tapausten lukumäärä lisääntyisi. SVA korostaa, että uudistuksen myötä tulee myös varmistaa toimivaltaisen viranomaisen, Verohallinnon, riittävät resurssit ja asiantuntemuksen korkea taso. Tämä turvaa osaltaan sitä, että Suomi valtiona menestyy kansainvälisissä kahdenkertaisen verotuksen riitojenratkaisuprosesseissa.

Helsingissä 21. päivänä syyskuuta 2018

SUOMEN VEROASIAANTUNTIJAT RY

Sari Takalo
Puheenjohtaja

Virpi Pasanen
Yhdistyksen jäsen