

Valtiovarainministeriölle

Asia: Professori Marjaana Helmisen lausunto monenkeskisestä yleissopimuksesta ja Suomen alustavia varauksia ja valintoja kuvaavasta muistiosta (VM002:00/2017)

BEPS ja monenkeskinen yleissopimus

OECD:n ja G20-valtioiden BEPS-hankkeessa (Base Erosion and Profit Shifting) on sovittu mm. toimenpiteistä, joilla muutettaisiin valtioiden välisiä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi solmittuja verosopimuksia. Tarkoituksena on perusteettomien verosopimusetujen ja nollaverotustilanteiden estäminen. Tähän liittyen OECD on valmistellut monenkeskinen yleissopimuksen (yleissopimus), johon liittymällä valtiot voivat muuttaa jo olemassa olevia verosopimuksiaan nopeassa aikataulussa.

Yleissopimuksella on mahdollista muuttaa muun muassa verosopimusten määräyksiä, jotka liittyvät hybridi-instrumentteihin, yhteisöjen kaksoisasujatilanteisiin, kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmiin, sopimusten väärinkäytösten estämiseen, osinkoverotukseen, myyntivoittojen verotukseen, kiinteän toimipaikan syntymiseen, keskinäiseen sopimusmenettelyyn ja välimiesmenettelyyn.

Osa yleissopimuksen määräyksistä on minimistandardeja, jotka kaikkien BEPS-työhön sitoutuneiden valtioiden odotetaan hyväksyvän, ja osa on suosituksia, joiden ulkopuolelle valtio voi jättäytyä tekemällä varauksia.

Yleissopimuksen tarpeellisuus

On selvää, että tietyt verosopimusten säännöt mahdollistavat tarkoituksettomia matalan verotuksen tilanteita tai nollaverotusta. Koska tällaisia sääntöjä on suuressa osassa kahdenvälisiä verosopimuksia, on tarkoituksenmukaista, että ongelmaan puututaan ainakin osittain yleissopimuksen avulla eikä muuttamalla yksittäisiä verosopimuksia hitaassa prosessissa kahdenvälisten neuvotteluiden tuloksena.

Yleissopimuksen piiriin otettavat verosopimukset

Vaikka yleissopimuksen voimaansaattaminen on tarkoituksenmukaista, yleissopimuksen voimaantulo tulee huomattavasti monimutkaistamaan verosopimusten soveltamista. Suomen verotusoikeus ei sen jälkeen ratkea enää pelkästään kahdenvälisiä verosopimuksia lukemalla, vaan lisäksi tulee ottaa huomioon yleissopimuksen vaikutus. Tästä johtuen on tärkeätä, että Suomi valitsee mahdollisimman yhtenäisen linjan kaikkien Suomen verosopimusten osalta. Yleissopimuksen olisi sovellettava kaikkiin Suomen laajoihin tuloverosopimuksiin. Lopullinen yleissopimuksen piiriin tulevien verosopimusten joukko kuitenkin riippuu myös kahdenvälisten verosopimusten toisena osapuolena olevien valtioiden toimista. Myös sopimuskumppaneiden tekemät varauksat ja valinnat

vaikuttavat merkittävästi muutosten sisältöön. Tästäkin johtuen mahdollisimman yhtenäinen lähestymistapa Suomen osalta on tärkeä.

Minimistandardit ja Suomen valinnat

Yleissopimuksen minimistandardeista johtuvia muutoksia ovat verosopimusten tarkoitusta kuvaavan johdantolauseen muutos (yleissopimuksen 6 artikla), yleisen väärinkäytöksiä estävän määräyksen lisääminen (yleissopimuksen 7 artikla) ja keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan (yleissopimuksen 16 artikla) päivitys. Suomen on ilman muuta otettava nämä muutokset yleissopimuksella jossakin muodossa osaksi Suomen verosopimuksia.

Verosopimuksen tarkoitus (6 artikla)

Verosopimuksen tarkoitusta kuvaavaa johdantokappaletta muutetaan siten, että kaksinkertaisen verotuksen poistamisen lisäksi nimenomaisesti mainitaan tarkoitus olla luomatta tilaisuuksia verottamatta jäämiseen tai alennettuun verotukseen veron kiertämisen tai välttämisen avulla. Yleissopimuksen allekirjoittamisen seurauksena kaikkiin Suomen verosopimuksiin sisällytettäisiin tällainen johdantokappale. Tämä on tarkoituksenmukaista, koska yleissopimuksen myötä verosopimukset joka tapauksessa sisältäisivät nimenomaisia sääntöjä, joilla on tällainen tarkoitus. Johdantolauseella on myös jonkinlainen merkitys verosopimuksien sellaisia sääntöjä tulkittaessa, joista tämä tarkoitus ei nimenomaisesti ilmene. Tämä tulkintavaikutus on kuitenkin rajallinen.

Lisäksi yleissopimukseen liittyvät osapuolet voivat halutessaan sisällyttää verosopimuksiinsa johdannon sanat, jotka viittaavat haluun kehittää taloudellista suhdettaan ja laajentaa yhteistyötään veroasioissa. Valtiovarainministeriön mukaan Suomi ei valitsisi tätä lausetta. Tämä on tarkoituksenmukainen lähestymistapa. Laajemmasta yhteistyöstä sopiminen on tarkoituksenmukaista jättää kunkin valtion osalta erikseen sovittavaksi.

Sopimusten väärinkäytön estäminen (7 artikla)

Yleissopimus sisältää yleiset verosopimusten väärinkäytön estämiseen tähtäävät säännöt (7 artikla). Minimistandardin voi täyttää ottamalla yleissopimuksella verosopimuksiin pelkän yleisen väärinkäytöksiä estävän määräyksen (Principal Purpose Test, PPT, 7 artiklan 1 kappale), PPT-määräyksen ja yksinkertaistetun etuuksien saamista rajoittavan määräyksen (Limitation of Benefits, LOB, 7 artiklan 8-13 kappaleet) tai ottamalla yksityiskohtaisen kansallisella lainsäädännöllä täydennetyn LOB-määräyksen kahdenvälisiin verosopimuksiin. Valtiovarainministeriön mukaan Suomi valitsisi näistä vaihtoehdoista yleisen PPT-määräyksen. Tämä on linjassa sekä Suomen voimassaolevien verosopimusten että kansallisessa lainsäädännössä omaksutun lähestymistavan kanssa (vrt. VML 28 §). PPT-määräys sopii LOB-lausekkeita paremmin myös EU-ympäristöön. LOB-määräyksiä voidaan erikseen harkiten ja EU-vero-oikeuden rajoitukset huomioiden neuvotella kahdenvälisiin verosopimuksiin etenkin, jos sopimuksen toinen osapuoli sitä toivoo.

Keskinäinen sopimusmenettely (16 artikla)

Yleissopimuksen sisältämät riidanratkaisumekanismien kehittämiseen liittyvät muutokset ovat kannatettavia, koska ei ole odotettavissa, että verosopimuksiin liittyvät riidat ovat vähenemässä, vaan pikemminkin päinvastoin. Tässä tilanteessa on ensisijaisen tärkeitä, että verovelvollisilla on nopea ja varma tapa saada mahdollinen kaksinkertainen tai muuten verosopimusten vastainen verotus

poistettua. On hyvä edistysaskel, että verovelvollinen voisi saattaa keskinäisen sopimusmenettelyn vireille asuinvaltionsa lisäksi myös lähdevaltiossa.

Keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan minimistandardin voi täyttää ottamalla verosopimuksiinsa OECD:n verosopimusmallin 25 artiklan 1 - 3 kappaleet mukaan lukien edellä kuvattu muutos. Valtiovarainministeriön mukaan Suomi tekisi näin. Tämä on linjassa Suomen nykyisen verosopimuspolitiikan kanssa. Edellä esitetyistä syistä on myös kannatettavaa laajentaa verovelvollisen mahdollisuuksia saada verosopimuksia koskeva riita ratkaistuksi. Selkeyden vuoksi voidaan pitää perusteltuna, että keskinäistä sopimusmenettelyä koskevia yleissopimuksen sääntöjä sovelletaan vasta sääntöjen voimaantulon jälkeisiin verokausiin.

Vastaoikaisut (17 artikla)

Yleissopimus sisältää vastaoikaisua koskevan säännön (vrt. OECD:n malliverosopimuksen 9.2. artikla). Kyseisen säännön ottaminen osaksi verosopimuksia ei ole kuitenkaan minimistandardi. Sen sijaan minimistandardin vaatimus on, että toimivaltainen viranomaisyritys pyrkii ratkaisemaan asian keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja toimeenpanee keskinäiset sopimukset riippumatta siitä, onko verosopimuksessa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan toista kappaletta vastaava vastaoikaisusääntö. Koska valtaosassa Suomen verosopimuksista kuitenkin on jo OECD:n verosopimuksen 9 artiklan toista kappaletta vastaava määräys, on perusteltua, että Suomi valitsee yleissopimuksen vastaoikaisua koskevan säännön soveltumisen niihin verosopimuksiin, joissa sitä ei vielä ole. On tarkoituksenmukaista, että vastaoikaisua koskeva sääntö sisältyy kaikkiin Suomen verosopimuksiin.

Valinnaiset määräykset

Valtiovarainministeriön lähtökohtana on, että Suomi tekisi varauman kaikkien muiden kuin minimistandardien osalta eli ei ottaisi yleissopimuksen tarjoamia muita muutoksia verosopimuksiinsa. Tämä on yksinkertainen ja selkein ratkaisu. Verosopimuksia on helpompi hallita, jos itse kahdenvälisistä sopimuksista on luettavissa, miten mikäkin sopimus soveltuu. Tämä lähestymistapa on perusteltu myös siitä syystä, että vapaaehtoisten sääntöjen ottaminen osaksi Suomen verosopimuksia edellyttäisi perusteellista valmistelua. Samoin voimaantulo käytännössä edellyttäisi, että myös toinen verosopimusvaltio tekisi kyseessä olevat valinnat.

Toisaalta valinnaisiin sääntöihin sisältyvät säännöt ovat hyvin perusteltuja ja tarpeen verosopimusetujen väärinkäytön estämiseksi. Tästä syystä on tärkeitä, että vapaaehtoiset säännöt käydään myöhemmin huolella läpi ja selvitetään, miltä osin ne halutaan ottaa osaksi Suomen verosopimuksia. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tässä vaiheessa yleissopimus ei muuttaisi esimerkiksi Suomen verosopimusten nykyisiä määräyksiä koskien läpikulkuentiteettejä (3 artikla), kaksoisasujayhtiöitä (4 artikla), vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä (5 artikla), osinkoja koskevaa omistusaikavaatimusta (8 artikla), kiinteistöyhtiöiden osakeluovutuksia (9 artikla), kiinteitä toimipaikkoja (10 ja 12 -15 artiklat).

Välimiesmenettely

Yleissopimuksen kuudes osa koskee välimiesmenettelyä, joka koskisi tilanteita, joissa verosopimuksen vastaista verotusta ei ole saatu oikaistua määräajassa keskinäisessä

sopimusmenettelyssä. Välimiesmenettelyssä annettu päätös olisi lopullinen ratkaisu siitä, mikä valtio yksittäistapauksessa saa verottaa tiettyä tuloa.

Suomen verosopimuksissa on määräykset keskinäisestä sopimusmenettelystä mutta ei pakollisesta välimiesmenettelystä. Verovelvollisten on kuitenkin tärkeää saada verosopimuksia koskevat riidat ratkaistua tehokkaasti ja nopeasti siten, että verosopimuksen vastainen verotus poistetaan. Verosopimuksia koskeva välimiesmenettely on siksi tarpeen ja Suomen on syytä ottaa yleissopimuksella välimiesmenettely osaksi verosopimuksiaan.

Valtiovarainministeriön mukaan Suomi valitsisi verosopimuksia koskevaa välimiesmenettelyn tietyin varauksin. Suomi valitsisi välimiesmenettelyn lajiksi 23 artiklan 1 kohdan sisältämän muodon, jossa välimiehet valitsisivat toimivaltaisten viranomaisten esittämistä ratkaisuehdotuksista yhden ilman mahdollisuutta päättää asiasta toisin. Tämä valinta on perusteltu, koska se rajoittaa välimiesten roolin käytännössä ratkaisemaan kumpi toimivaltaisista viranomaisista on oikeassa. Tämä on myös yleissopimuksen ensisijainen välimiesmenettelyn muoto.

Yhteenveto

Yhteenvetona todettakoon, että pidän Valtiovarainministeriön yleissopimukseen liittyvää lähestymistapaa perusteltuna. Suomen on ehdottomasti liityttävä yleissopimukseen ja otettava vähintään minimistandardi osaksi verosopimuksiaan. Pitkällä aikavälillä on myös syytä harkita minimitason ylittävien yleissopimuksen sääntöjen ottamista osaksi Suomen verosopimuksia. Minimitasoa pidemmälle menevää yleissopimuksen omaksumista on kuitenkin valmisteltava huolellisesti.

Helsingissä 19.1.2017

Professori Marjaana Helminen
marjaana.helminen@helsinki.fi