

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Antero Toivanen

LAUSUNTO MONENKESKISESTÄ YLEISSOPIMUKSESTA JA SUOMEN ALUSTAVISTA VARAUMISTA JA VALINNOISTA

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää mahdollisuudesta lausua monenkeskisestä yleissopimuksesta ("yleissopimus") ja Suomen alustavista varaumista ja valinnoista, joilla on tarkoitus implementoida OECD:n BEPS-projektin verosopimuksia koskevat toimenpiteet. Valtiovarainministeriön vero-osasto on pyytänyt lausuntoa sekä monenkeskisestä yleissopimuksesta että Suomen valintoja ja varaumia koskevasta muistiosta ("muistio"). Koska muistio käsittelee nimenomaisesti Suomen tekemiä varaumia ja valintoja, SVA:n lausunto keskittyy kyseiseen muistioon. SVA lausuu kunnioittaen seuraavaa.

Minimistandardit ja Suomen valinnat

Muistiossa esitetään, että Suomi tulee soveltamaan yleissopimuksen muutoksia kaikkiin verosopimuksiinsa. Laaja soveltaminen on oikeustilan selvyiden ja oikeusvarmuuden kannalta ensisijaisen tärkeää, koska kyseessä on monimutkainen sopimuskokonaisuus.

Osa yleissopimuksen määräyksistä on minimistandardeja, jotka kaikkien BEPS-työhön sitoutuneiden valtioiden odotetaan hyväksyvän. Yleissopimuksen 6 artikla käsittelee mukaan luetun verosopimuksen tarkoitusta. 6 artiklassa esitetään, että verosopimusten johdantokappaletta muutettaisiin siten, että kaksinkertaisen verotuksen poistamisen lisäksi mainitaan nimenomaisesti tarkoitus olla luomatta tilaisuuksia verottamatta jäämiseen tai alennettuun verotukseen veron kiertämisen tai välttämisen avulla. Koska Suomen verosopimuksissa ei ole vastaavaa johdantokappaletta, Suomi tulee muuttamaan verosopimuksiaan tältä osin. SVA kuitenkin korostaa, että nollaverotuksen estämisen tavoittelu ei saisi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, sillä se olisi verosopimusten alkuperäisen tarkoituksen vastaista. Siten kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tulisi olla edelleen verosopimusten ensisijaisena tarkoituksena nollaverotuksen ehkäisemisestä huolimatta.

Yleissopimuksen 7 artikla koskee sopimusten väärinkäytön estämistä. Yleissopimuksessa on kolme eri vaihtoehtoa, joilla kyseinen minimistandardi voidaan täyttää. Muistiossa esitetään, että Suomi valitsisi yleisen väärinkäytöksiä estävän määräyksen eli Principal Purpose Test -määräyksen ("PPT").

PPT-testin mukaan verosopimukseen perustuvaa etuutta ei saa tulon tai varallisuuden osalta myöntää, jos on kohtuullista päätellä, että tämän etuuden hankkiminen oli yksi sellaisen järjestelyn tai transaktion pääasiallisista tarkoituksista, joka välittömästi tai välillisesti johti tähän etuuteen. SVA pitää PPT-testin sanamuotoa varsin laveana, mikä jättää tilaa erilaisille tulkinnoille. Järjestelyn tai transaktion ”*pääasiallisen tarkoituksen*” selvittäminen jääkin lopulta varsin subjektiivisen tarkastelun varaan ja voi heikentää oikeusvarmuutta.

Muistion mukaan Suomi tulee implementoimaan keskinäistä sopimusmenettelyä koskevat minimistandardit ottamalla kaikkiin verosopimuksiinsa OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 1 – 3 kappaleet. 25 artiklaan kuitenkin lisättäisiin määräys, jonka mukaan verovelvollinen voi saattaa keskinäisen sopimusmenettelyn vireille myös tulon lähdevaltiossa. Yleissopimuksessa esitetään, että keskinäistä sopimusmenettelyä koskevia määräyksiä sovellettaisiin kaikkiin asioihin riippumatta siitä, mitä verokautta ne koskevat. Muistiossa kuitenkin esitetään, että Suomi soveltaisi muutoksia ainoastaan yleissopimuksen voimaantulon jälkeisiin verokausiin. Muistiossa ei esitetä perusteluja valinnalle. SVA korostaa, että verokausien rajaaminen heikentää verovelvollisten oikeusturvaa ja asettaa samanlaisissa tilanteissa olevat verovelvolliset erilaiseen asemaan, jos menettelyn soveltuminen perustuu kyseessä oleviin verokausiin. SVA esittääkin määräysten soveltamisen laajentamista kaikkiin yleissopimuksen voimaantulon jälkeen vireille tuleviin asioihin riippumatta siitä, mitä verokautta ne koskevat.

Valinnaiset määräykset ja Suomen valinnat

Muistiossa esitetään, että Suomi tulee tekemään varauman kaikkien muiden kuin minimistandardien osalta. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että Suomi ei implementoisi yleissopimuksen muita muutoksia verosopimuksiinsa. SVA pitää Valtiovarainministeriön ratkaisua myönteisenä, sillä etenkin kiinteää toimipaikkaa koskevat muutosehdotukset eivät SVA:n näkemyksen mukaan ole Suomen kannalta edullisia. SVA:n näkemyksen mukaan suomalaisille yrityksille muodostuisi muutosten seurauksena huomattavasti enemmän kiinteitä toimipaikkoja ulkomaille kuin ulkomaisille yrityksille muodostuisi Suomeen. Koska kiinteän toimipaikan muodostumisen kynnys alenisi, kiinteitä toimipaikkoja muodostuisi aiempaa helpommin myös tilanteissa, joissa kiinteän toimipaikan veronalaiset tulot olisivat vähäisiä. Muutos saattaisikin lisätä hallinnollisia työtä ja kustannuksia, vaikka muutosten fiskaalinen vaikutus ei olisi merkittävä.

Kuten muistiossa todetaan, yleissopimuksen tekstin ja yksittäisten verosopimusten yhteensovittaminen on hankalaa. Valtiovarainministeriöllä ei ole myöskään vielä käytössään arviota BEPS:in taloudellisista vaikutuksista. SVA pitää näidenkin seikkojen takia myönteisenä Valtiovarainministeriön ehdotusta, jonka mukaan Suomi jättää varaukset kaikkien muiden kuin minimistandardien osalta.

Välimiesmenettely ja Suomen valinnat

SVA pitää myönteisenä Valtiovarainministeriön ehdotusta siitä, että Suomi osallistuisi niin sanottuun välimiesmenettelyyn, sillä verovelvollisten oikeusturva edellyttää tehokkaita riidanratkaisumenetelmiä. Muistiossa kuitenkin ehdotetaan, että Suomi osallistuisi välimiesmenettelyyn tietyin varauksin. Valtiovarainministeriö esittää, että erilaisten muutoksenhakukeinojen päällekkäisyyksien välttämiseksi erilaisten prosessien käynnistymistä samaa asiaa koskien rajattaisiin ja välimiesmenettelyyn ei pääsisi, jos asia olisi jo ratkaistu kansallisessa muutoksenhakuprosessissa. SVA huomauttaa, että tällainen rajaus heikentäisi

merkittävästi verovelvollisten oikeusturvaa. Lisäksi SVA huomauttaa, että kansallisen tuomioistuimen päätös voi aiheuttaa kaksinkertaista verotusta. Jotta kaksinkertainen verotus voitaisiin poistaa tehokkaasti myös kansallisen tuomioistuimen päätöksen jälkeen, tulisi välimiesmenettelyä soveltaa laajasti myös tällaisissa tilanteissa.

SVA pitää kielteisenä muistiossa esitettyä varaumaa, jonka mukaan Suomi keskittyisi välimiesmenettelyssä verosopimuksen vastaisiin kaksinkertaisen verotuksen tyypillisimpiin asiaryhmiin. SVA esittääkin, että välimiesmenettelyyn pääsyä ei rajattaisi ja välimiesmenettelyyn olisi mahdollista päästä kaikissa verosopimuksen soveltamisalaan kuuluvissa kiista-asioissa. SVA myös korostaa, että yksityishenkilöiden verotusta koskevia kaksinkertaisen verotuksen tilanteita ei pitäisi jättää välimiesmenettelyn ulkopuolelle. Laajalla soveltamisella välttyttäisiin rajanvetotilanteilta, joissa tulee arvioida, onko jokin asia oikeutettu välimiesmenettelyyn vai ei. Lisäksi laaja oikeus välimiesmenettelyyn sopeutuisi paremmin kansainvälistyvään ja kehittyvään verotusympäristöön.

SVA myös esittää, että välimiesmenettelyä ei rajattaisi koskemaan ainoastaan tapauksia, jotka koskevat yleissopimuksen allekirjoittamisen jälkeisiä verokausia. Rajausta asettaa samanlaisissa tilanteissa olevat verovelvolliset erilaiseen asemaan riippuen siitä, mitä verokautta asia koskee. SVA:n näkemyksen mukaan yleissopimuksen implementoinnissa tulisikin ajatella ensisijaisesti verovelvollisten oikeussuojaa ja mahdollisuuksia saada asiansa ratkaistuksi.

Helsingissä 10. päivänä helmikuuta 2017

Suomen Veroasiantuntijat ry

Markku Järvenoja
Hallituksen puheenjohtaja

Henri Lyyski
Yhdistyksen jäsen

