

Verohallinto
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

9.2.2017

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM/85/03.01.00/2017
VM002:00/2017
VH A 4/00 00 01/2017

Verohallinto esittää monenkeskisestä yleissopimuksesta, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi sekä siihen liitetystä muistiosta sisältäen Suomen sopimukseen aikomat alustavat varaukset ja valinnat, lausuntonaan seuraavaa.

Yleistä

OECD:n ja G20 –valtioiden veropohjien rapautumisen ja voitonsiirtojen vastaisessa hankkeessa BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) on sovittu toimenpiteistä, joilla muutettaisiin valtioiden välisiä verosopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. BEPS:n vastaisten verosopimukseen liittyvien toimenpiteiden tarkoituksena on estää perusteettomien etujen saavuttamista verosopimusten perusteella ja estää nollaverotustilanteet. Liittymällä OECD:n työryhmässä valmisteltuun monenkeskiseen yleissopimukseen valtiot voivat muuttaa olemassa olevia verosopimuksiaan tarvitsematta muuttaa kaikkia kahdenvälisiä verosopimuksiaan erikseen.

Monenkeskinen yleissopimus ja verosopimukset

Osa monenkeskisen yleissopimuksen määräyksistä on minimistandardeja, jotka kaikkien BEPS -työhön sitoutuneiden valtioiden odotetaan hyväksyvän ja osa suosituksia, joiden hyväksyminen on valinnaista. Valtio voi jättää valitsematta valinnaisen määräyksen tekemällä varauksen. Yleissopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä valtion on annettava luettelo odotettavissa olevista varauksista ja yleissopimukseen sisältyvistä ilmoituksista.

Muistion mukaan Suomi ilmoittaisi kaikki tuloverosopimukset yleissopimuksen soveltamisalaan ja tekisi varauksen kaikkien muiden kuin yleissopimukseen sisältyvien minimistandardien osalta. Yleissopimuksen soveltaminen edellyttää myös, että Suomen kahdenvälinen verosopimuskumppani allekirjoittaa ja ratifioi monenkeskisen yleissopimuksen.

Verohallinnon näkemyksen mukaan valtiovarainministeriön menettely on tarkoituksenmukainen ottaen huomioon, että yleissopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä tehtävät varaukset voidaan myöhemmin peruuttaa ja sisältöä supistaa.

Yleissopimuksen määräyksiä voidaan sisällyttää myöhemmin myös kahdenvälisiin verosopimuksiin erillisten neuvottelujen kautta.

Yleissopimuksen voimaantuloa ja soveltamisen alkamista koskevien artikloiden osalta pääsääntönä olisi, että yleissopimusta sovellettaisiin sen voimaantulon jälkeen alkaviin verokausiin. Myös tämä seikka yhdessä sopimuksen suunnitellun voimaantuloaikataulun kanssa puoltaa valtiovarainministeriön kantaa varaumien jättämisestä muihin kuin yleissopimuksen minimistandardeihin.

Joidenkin valtioiden sisäisessä lainsäädännössä on yksityiskohtaisia määräyksiä tietyistä yleissopimuksessakin esitetyistä asioista kuten kiinteästä toimipaikasta. Nämä valtiot voivat muuttaa sisäistä lainsäädäntöään vastaamaan yleissopimusta, jos ne eivät jätä varaumaa kiinteän toimipaikan käsitteen laajentamiselle. Tämä ei välittömästi vaikuttaisi Suomeen, koska Suomella on tarkoitus jättää varauma kaikkiin yleissopimuksen valinnaisiin määräyksiin. Yleissopimus ei siten muuttaisi Suomen solmimien verosopimusten nykyisiä määräyksiä kiinteästä toimipaikasta.

Monenkeskinen yleissopimus tulee olemaan luonteensa johdosta haastava ja edellyttää jatkuvaa ajantasaista seurantaa eri valtioiden yleissopimukseen liittymisestä sekä eri valtioiden tekemistä varaumista ja varaumien muutoksista. Yleissopimuksen artiklan 39 edellyttämällä tavalla tallettajan on pidettävä julkisesti saatavilla olevia luetteloita mukaan luetuista verosopimuksista, osapuolten tekemistä varaumista ja osapuolten tekemistä ilmoituksista.

Muistion mukaan Suomen olisi tarkoitus allekirjoittaa sopimus 5.6.2017.

Verosopimuksen tarkoitus

Monenkeskisen yleissopimuksen artiklaan 6 sisältyy verosopimusten tarkoitusta koskeva johdantolauseita koskeva muutos. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen lisäksi monenkeskisen yleissopimuksen johdantokappale sisältää myös nimenomaisen tarkoituksen olla luomatta tilaisuuksia verottamatta jättämiseen tai alennettuun verotukseen veron kiertämisen tai välttämisen avulla. Yleissopimuksen allekirjoituksella Suomen kahdenvälisiin verosopimuksiin sovellettaisiin siten yleissopimuksen edellä esitetyn artiklan 1 kohdassa tarkoitettua johdantokappaleen tekstimuotoa.

Verohallinto kannattaa kahdenvälisen verosopimusten tarkoituksen täsmentämistä siten, että verosopimusten tarkoituksena ei ole myöskään luoda tilanteita, jotka mahdollistavat nollaverotuksen sekä veron kiertämisen ja veron välttämisen.

Verosopimusten väärinkäytön estäminen

Yleissopimuksen artiklassa 7 määrätään verosopimusten väärinkäytön estämisestä. Muistion mukaan Suomi valitsisi edellä mainitun artiklan 1 kohtaan sisältyvän yleisen väärinkäytöksiä estävän PPT- määräyksen (Principal Purpose Test). Verohallinto kannattaa valtiovarainministeriön muistiossa esitettyä valintaa PPT -määräyksestä verosopimusten väärinkäytön estämiseksi.

Verohallinto toteaa kuitenkin, että kahdenvälisen neuvottelu verosopimuksen muuttamiseksi voi olla hankalaa, mikäli toinen verosopimusosapuoli valitsee PPT-

LOB -yhdistelmän ja jättää varauman PPT- määräyksestä. Tällöin yleissopimuksen tosiasiallinen vaikutus käytäntöön voi viivästyä.

Lainkäyttöelimen prosessin keskeyttäminen

Monenkeskisen yleissopimuksen artiklan 19 kappaleen 2 mukaan, jos toimivaltainen viranomais on keskeyttänyt keskinäisen sopimusmenettelyn kansallisen prosessin vuoksi, artiklan kappaleen 1 kohdassa b tarkoitettu kahden vuoden neuvottelu-aika lakkaa kulumasta kunnes lainkäyttöelimen lopullinen päätös annetaan tai asia joko keskeytetään tai vedetään pois kyseisestä lainkäyttöelimestä.

Suomessa lainkäyttöelimen prosessin keskeyttämistä ei ole pidetty mahdollisena. Helsingin hallinto-oikeus on 4.6.2014 julkaisemattomassa päätöksessään (14/054/4) todennut, ettei hallinto-oikeuskäsittelyä ole verovelvollisen pyynnöstä huolimatta syytä lykätä. Päätöksen mukaan hallinto-oikeuden päätöksellä ei ole vaikutusta toimivaltaisten viranomaisten käymään, verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan sopimusartiklan mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn. Hallinto-oikeus on antamassaan päätöksessä siten linjannut, ettei hallinto-oikeuskäsittelyä verovelvollisen nimenomaisesta pyynnöstä huolimatta tule keskeyttää kansainväliseen sopimukseen perustuvaan toimivaltaisten viranomaisten välisen keskinäisen sopimusmenettelyn ajaksi.

Hallinto-oikeuden päätökseen viitaten kyseisen artiklan kappaleen 2 mukaisen lainkäyttöelimen prosessin keskeyttäminen edellyttäisi Suomessa todennäköisesti muutosta lainsäädäntöön.

Vastaoikaisut

Valtiovarainministeriön muistion mukaan Suomi ottaisi yleissopimuksen vastaoikaisua koskevaan artiklaan 17 sisältyvän määräyksen niihin verosopimuksiin, joista se puuttuu ja tekisi lisäksi kohdan 3 mukaisesti varauman, jonka mukaan vastaoikaisua koskevaa artiklaa ei sovellettaisi niiden kahdenvälisen verosopimusten osalta, joissa on jo vastaoikaisua koskeva OECD:n malliverosopimuksen artiklan 9 toisen kappaleen määräys.

Verohallinnon näkemyksen mukaan valtiovarainministeriön muistiossa esitetty menettely on perusteltu huomioiden, että vastaoikaisua koskeva määräys sisältyy jo nyt suurimpaan osaan Suomen voimassa olevia verosopimuksia.

Välimiesmenettely

Yleissopimuksen kuudes osa koskee välimiesmenettelyä. Suomella ei ole nykyisissä verosopimuksissaan määräyksiä pakollisesta välimiesmenettelystä.

Verohallinto suhtautuu myönteisesti yleissopimuksessa esitetyn pakollisen sitovan arbitraatiomenettelyn käyttöönottoon. Verohallinnolle EU:n arbitraatiosopimuksen (90/436/ETY) soveltamisesta kertyneiden kokemusten perusteella pakkoarbitraation avulla saataisiin ratkaistua tapaukset, joissa eri maiden toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse keskenään kansainvälisen sopimuksen vastaisen verotuksen poistavaan ratkaisuun.

Monenkeskisen yleissopimuksen voimaantulon jälkeen EU-arbitraatiosopimuksen soveltamisalalla olisi voimassa kaksi monenkeskistä kansainvälistä sopimusta, jotka molemmat sisältävät säännökset pakollisesta sitovasta arbitraatiosta. Lisäksi EU:n komissio on antanut direktiiviehdotuksensa (COM(2016) 686 final) kaksinkertaisen verotuksen riitojenratkaisumekanismeista EU:ssa, jonka soveltamisala olisi EU-arbitraatiosopimusta laajempi ja sisältäisi myös säännökset pakollisesta sitovasta arbitraatiosta.

Verohallinnon näkemyksen mukaan edellä esitettyjen kansainvälisten sopimusten soveltamisen keskinäinen suhde tulisi olla selkeä, jotta niiden soveltaminen ei aiheuta tarpeettomia tulkintatilanteita aiheuttaen samalla osapuolille ylimääräisiä kustannuksia.

Molemmat yleissopimukset ja direktiiviehdotus sisältävät myös toisistaan poikkeavat seikkaperäiset säännökset mm. keskinäisen sopimusmenettelyn neuvotteluvaiheen kestolle asetettujen aikarajojen laskemiselle. Nykyisinkin EU:n arbitraatiosopimuksen soveltamisalalla hakemus keskinäisen sopimusmenettelyn aloittamisesta tehdään käytännössä sekä EU:n arbitraatiosopimuksen että soveltuvan verosopimuksen mukaisesti. Jatkossa hakemus voitaisiin tapauksesta riippuen tehdä kahden tai kolmen kansainvälisoikeudellisen instrumentin mukaisena, joissa kaikissa on hiukan poikkeavat säännökset pakollisesta sitovasta arbitraatiosta. Yksittäisissä tapauksissa säännösten päällekkäisyydestä voisi aiheutua toimivaltaisille viranomaisille ja verovelvolliselle erittäin työllistävää ja tarpeetonta ylimääräistä työtä parantamatta kuitenkin oleellisesti verovelvollisen nykyistä oikeusturvaa.

Välimiesmenettelyn muoto ja käyttöön liittyvät varaukset

Verohallinto kannattaa valtiovarainministeriön valintaa välimiesmenettelyn lajiksi artiklan 23 kohdan 1 sisältämää muotoa, jossa välimiespaneeli valitsee toimivaltaisten viranomaisten esittämistä ratkaisuehdotuksista yhden ilman mahdollisuutta päättää asiasta toisin.

Valtiovarainministeriön muistion mukaan välimiesmenettelyn pääsemiseen oikeutettujen tapausten osalta Suomi keskittyisi verosopimuksen vastaisiin kaksinkertaisen verotuksen tyyppisimpiin asiaryhmiin, joita olisivat siirtohinnoitteluun ja kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat tapaukset.

Verohallinto pitää valtiovarainministeriön edellä esittämää asiarajausta perusteltuna. Menettelyn piiriin otettavien asioiden joukkoa voitaisiin myöhemmin tarvittaessa laajentaa. Perusteltuna voidaan pitää myös muistiossa esitettyä aikarajausta niihin tapauksiin, jotka koskevat yleissopimuksen voimaantulon jälkeisiä verokausia.

Pääjohtaja

Pekka Ruuhonen

Johtava asiantuntija

Marja-Liisa Rantanen