Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

vav@eduskunta.fi

ASIANTUNTIJALAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI KANSAINVÄLISTEN VERORIITOJEN RATKAISUMENETTELYSTÄ, VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN 89 §:N 3-5 MOMENTIN KUMOAMISESTA JA RAJOITETUSTI VEROVELVOLLISEN TULON VEROTTAMISESTA ANNETUN LAIN 22 §:N MUUTTAMISESTA (HE 308/2018 vp)

Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua otsikossa mainitusta asiasta. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa:

Taustaa

Uudella lailla kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä on tarkoitus saattaa voimaan veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 ("Direktiivi"). Kansainvälisistä riidanratkaisumenettelyistä ehdotetaan nyt säädettäväksi täsmälliset säännökset, mitä Asianajajaliitto pitää tärkeänä verovelvollisten oikeusturvan sekä riitaprosessien toimivuuden kannalta.

Asianajajaliitto pitää hallituksen esityksen mukaista uutta lainsäädäntöä pääosin hyvänä. Haluamme kuitenkin kommentoida ehdotetun lain 11 §:n 3 momentin 2) kohdassa säädettyjä tapauksia, joissa velvoitetta perustaa riidanratkaisutoimikuntaa ei olisi sekä mahdollisuutta perintätoimien keskeyttämiseen ja veronmaksun lykkäämiseen kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyn ajaksi.

Väliyhteisölain, peitellyn osingon säännöksen ja veronkiertosäännöksen soveltaminen estäisi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn

Ehdotetun uuden lain 9 § 3 momentin mukaan verovelvollisella ei olisi oikeutta vaatia riidanratkaisutoimikunnan asettamista, jos tapauksessa olisi kyse sekä 1 §:n mukaisen verosopimuksen tai yleissopimuksen soveltamisesta että VML[1] 27–30 §:n, EVL[2] 6 a §:n 8 momentin tai 52 h §:n, väliyhteisölain[3] tai rikoslain 29 luvun 1–4 §:n soveltamisesta.

[1] Verotusmenettelylaki (1558/1995)
[2] Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
[3] Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994)

Hallituksen esityksen mukaan riidanratkaisumenettelyn parantuminen ja tehostaminen olisivat tarjolla silloin, kun tilanteeseen ei liity veronkiertämiseen liittyviä elementtejä. Sen sijaan riidanratkaisumenettelyn parantuminen ja tehostuminen ei olisi tarjolla silloin, kun tapaukseen liittyy veron välttelyyn tai veropetokseen liittyviä elementtejä. Tarkoituksena olisi estää vain vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen joutuminen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi.[4]

Asianajajaliitto katsoo, että hallituksen esityksen mukainen säädösten luettelo ja sen kategorinen soveltaminen voi johtaa tilanteisiin, joissa kaksinkertainen verotus jää poistamatta vilpittömässä mielessä toimivilta verovelvollisilta. Joka tapauksessa listassa on säännöksiä, joita sovelletaan myös muihin kuin hallituksen esityksessä mainittuihin veronvälttelytilanteisiin.

Säännöksen soveltaminen kategorisesti tilanteisiin, joissa voidaan soveltaa esimerkiksi VML 28 §:n yleistä veronkiertosäännöstä voi johtaa tilanteisiin, jossa riidanratkaisutoimikuntaan pääseminen estyy tilanteissa, joihin ei liity verovelvollisen moitittavaa menettelyä. Yleisesti ottaen voidaan todeta, että verotuskäytännössä esimerkiksi VML 28 §:ää sovelletaan varsin monenlaisiin tilanteisiin, minkä lisäksi säännöksen soveltamiseen liittyy usein vaikeita tulkintakysymyksiä. VML 28 §:n soveltaminen ei edellytä verovelvollisen tahallisuutta tai huolimattomuutta.

VML 29 §:ssä olevan peiteltyä osinkoa koskevan säännöksen soveltaminen riidanratkaisutoimikunnan käsittelyyn pääsyn esteenä voi aiheuttaa ongelmallisia tilanteita. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2009:70 linjannut, että VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä ja VML 29 §:ssä olevaa peiteltyä osinkoa koskevaa säännöstä voidaan soveltaa samanaikaisesti. Peitellyn osingon säännöksen soveltaminen ei edellytä tahallisuutta tai huolimattomuutta, vaan säännöstä voidaan soveltaa, kun osakkaalle on annettu hinnoittelu- tai muu etu. Siten periaatteessa kaikissa emoyhtiön kanssa olevissa siirtohinnoitteluriidoissa voitaisiin soveltaa VML 31 §:n lisäksi VML 29 §:ää tilanteissa, joissa avoin osinko ei ole verovapaata.

Säännöksen epäoikeudenmukaisuus käy ilmi seuraavasta esimerkistä.

> Oletetaan, että EU-maassa oleva yhtiö (A AS) ja samassa maassa asuva yksityishenkilö (X) omistavat suomalaisen yhtiön (A Oy) siten, että A AS omistaa 60 % ja X omistaa 40 %. Molemmat osakkaat ovat antaneet A Oy:lle lainaa toiminnan rahoittamiseksi ja perivät lainalle korkoa. Osapuolet ovat parhaan kykynsä mukaan, huolellisesti ja ulkopuolisen asiantuntijan avustuksella pyrkineet määrittelemään lainan koron markkinaehtoiseksi. Suomessa Verohallinto päätyy katsomaan, että korko on ylittänyt markkinaehtoisen tason. A AS:lle maksettu markkinaehtoisen määrän ylittävä korko lisätään A Oy:n verotettavaan tuloon siirtohinnoitteluoikaisuna VML 31 §:n nojalla. Sen sijaan siirtohinnoitteluoikaisusäännös ei sovellu A Oy:n X:lle maksamaan korkoon, vaan korko lisätään A Oy:n verotettavaan tuloon VML 29 §:n nojalla peiteltynä osinkona. Lisäksi A

[4] HE 308/2018 vp. s. 18 ja 38.

> Oy:ltä peritään lähdevero X:lle maksetusta peitellystä osingosta. A AS:n ja X:n kotivaltion veroviranomainen ei hyväksy Suomessa tehtyjä oikaisuja vaan pitää osapuolten alun perin sopimaa korkoa markkinaehtoisena. A Oy saa A AS:lle maksettuun korkoon kohdistuvan siirtohinnoitteluoikaisun viime kädessä riidanratkaisutoimikunnan ratkaistavaksi. Sen sijaan jos riidanratkaisutoimikunnan menettelyyn pääsy estyy peitellyn osingon tilanteissa hallituksen esityksessä ehdotetulla tavalla, A Oy:n X:lle maksaman koron verotus voi jäädä kaksinkertaiseksi.

Väliyhteisölakia sovelletaan, mikäli laissa määritellyt objektiiviset kriteerit täyttyvät. Siten väliyhteisölain soveltamiseen ei millään tavalla liity verovelvollisen toiminnan taikka sen moitittavuuden tai tahallisuuden arviointi. Väliyhteisölakia sovelletaan myös sellaisissa tilanteissa, joihin ei liity minkäänlaista veron välttämistarkoitusta.

Väliyhteisölain muuttamista koskevan hallituksen esityksen mukaan[5] suomalaisilla yhtiöillä oli vuosina 2013–2014 ulkomailla noin 70 väliyhteisöä. Osa väliyhteisöistä on tullut suomalaisiin konserneihin kansainvälisten yrityskauppojen myötä, ja osalle on selkeät verotuksesta riippumattomat syyt. Kaikkien väliyhteisötilanteiden kategorinen katsominen veronvälttelyrakenteiksi on täysin perusteetonta.

Väliyhteisölain soveltamistilanteiden rajaaminen riidanratkaisutoimikunnan menettelyn ulkopuolelle rankaisee suomalaisia yrityksiä sellaisissakin tilanteissa, joihin ei liity minkäänlaisia Suomen veron välttämispiirteitä. Tämä käy ilmi seuraavasta esimerkistä.

> Suomalaisella yhtiöllä B Oy on ulkomainen väliyhteisö (B Ltd). B Oy on antanut B Ltd:lle lainaa, josta sovittu korko on 100. B Ltd on lainannut varat edelleen samalla korolla. B Ltd:n verotettava tulo on nolla, kun B Ltd maksaa saamansa korot edelleen oman lainansa korkona B Oy:lle. B Oy:n veronalainen tulo on 100. Jos ulkomaan veroviranomainen väittää, että B Ltd:n maksama markkinaehtoinen korko olisi vain 50, B Ltd:n verotettava tulo asuinvaltiossaan olisi 50. B Oy:n veronalainen tulo olisi edelleen 100, sillä 50suuruisen koron lisäksi B Oy:tä verotettaisiin 50 suuruisesta väliyhteisötulosta. Kaksinkertaisen verotuksen tilanne aiheutuisi, jos Suomen toimivaltainen viranomainen ei hyväksyisi B Ltd:n asuinvaltion tekemää päätöstä eikä siten hyvittäisi B Ltd:n asuinvaltiossaan maksamaa veroa Suomessa.

Direktiivin 16 artiklan 6 kappaleen mukaan asianomaiset jäsenvaltiot voivat evätä pääsyn direktiivin 6 artiklan mukaiseen neuvoa-antavan toimikunnan[6] käsittelyyn silloin, kun jäsenvaltiossa on määrätty seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta aiheutuvasta verotettavan tulon oikaisusta.[7]

[5] HE 218/2018 vp. s. 16

[6] Uudessa laissa direktiivin tarkoittamasta neuvoa-antavasta toimikunnasta käytetään nimitystä riidanratkaisutoimikunta.

[7] Direktiivin englanninkielisessä tekstissä käytetään ilmaisua "where penalties were imposed in that Member State in relation to the adjusted income or capital for tax fraud, wilful default and gross negligence".

Hallituksen esityksen mukaan edellä mainitut ja uuden lain 9 §:n 3 momenttiin otettavaksi ehdotetut lainkohdat kuuluisivat kategoriaan veropetos, tahallinen laiminlyönti tai törkeä huolimattomuus[8].

Asianajajaliitto katsoo, että ehdotetun 9 § 3 momentin 3) kohdassa mainittujen säädösten kattamien tilainteiden ala on olennaisesti Direktiivin sallimaa laajempi, minkä johdosta uusi laki olisi tältä osin direktiivin vastainen.

Kuten edellä on selvitetty, lainkohdassa tarkoitetut säännökset eivät liity yksinomaan sellaisiin tilanteisiin, joissa verovelvollinen olisi toiminut jotenkin moitittavasti. Näin ollen direktiivissä oleva kriteeri veropetos, tahallinen laiminlyönti tai törkeä huolimattomuus ei täyty.

Direktiivin mukaan riidanratkaisutoimikunnan menettelyyn pääseminen voisi estyä nimenomaan sellaisissa tilanteissa, joissa kaksinkertainen verotus johtuu veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta verotettavaan tuloon tehdystä oikaisusta. Hallituksen esityksessä ehdotetussa säännöksessä oleva ilmaus "tapauksessa on kyse" on ensinnäkin epämääräinen ja toiseksi selvästi direktiivin määritelmää laajempi. Esimerkiksi edellä olevassa B Oy:tä koskevassa esimerkissä kaksinkertainen verotus (verotettavan tulon lisäys ulkomailla) ei millään tavalla liity väliyhteisölain soveltamiseen, mutta B Oy:n osalta tapauksessa on kyse väliyhteisölain soveltamisesta (eli väliyhteisötulosta hyvitettävästä ulkomaan verosta).

Edellä esitetyn perusteella Asianajajaliitto katsoo, että Direktiivin sisältö huomioon ottaen olisi perusteltua säätää vain siitä, että rikoslain 29 luvun 1–4 §:n tunnusmerkit täyttävät teot estäisivät pääsyn riidanratkaisumenettelyyn.

Verojen ulosoton ja perinnän keskeyttäminen

Verot on maksettava muutoksenhausta huolimatta. Verovelvollinen voi kuitenkin muutoksenhaun yhteydessä hakea verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) 12 §:n mukaista täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä, jolloin verojen maksamista voidaan lykätä jopa siihen ajankohtaan, kun asia on lainvoimaisesti ratkaistu.

Mahdollisuudesta hakea tai saada lykkäystä verojen maksuun verosopimuksen mukaisen keskinäisen sopimusmenettelyn tai EU-arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn yhteydessä ei ole lainsäännöksiä. Asianajajaliiton käsityksen mukaan Verohallinto tulkitsee edellä mainittua lainkohtaa siten, ettei keskeytysmääräystä voida antaa MAP- tai arbitraatioprosessin ajaksi, jos kotimainen muutoksenhakuprosessi ei ole vireillä. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole esitetty muutoksia edellä mainittuun lainsäädäntöön.

[8] HE 308/2018 vp. s. 19.

Käytännössä edellä mainittu saattaa tarkoittaa sitä, että yrityksen on maksettava verot moneen kertaan. Tällaista tilannetta ei voida pitää tyydyttävänä: yrityksen on maksettava usein huomattavat verot kahteen tai jopa useampaan kertaan valtioiden kiistellessä keskenään jopa useiden vuosien ajan siitä, kenellä on verotusoikeus.

EU:n Joint Transfer Pricing Forum on jo vuonna 2006 laatimissaan arbitraatiosopimuksen menettelysäännöissä suositellut jäsenvaltioiden toteuttavan EU-arbitraatiosopimusmenettelyn aikana samat veronkannon keskeyttämismenettelyt kuin kotimaisissa muutoksenhakumenettelyissä.[9] Lisäksi menettelysäännöissä todetaan aiheelliseksi, että samoja sääntöjä sovellettaisiin verosopimusten mukaisiin kansainvälisiin riidanratkaisumenettelyihin. Suositus ei ole johtanut Suomessa lainsäädäntötoimiin.

Samansisältöinen suositus sisältyy BEPS-hankkeen toimenpide 14:ään. BEPS toimenpide 14:n parhaita käytäntöjä koskevan suosituksen 6 mukaan valtioiden tulisi myöntää verovelvollisille veron maksun lykkääntymistä vähintään samoilla ehdoilla kuin täytäntöönpanoa voidaan lykätä tai keskeyttää käytettäessä kansallisia muutoksenhakukeinoja.

Kansainvälisten riidanratkaisumenettelyjen yleistyessä olisi entistä tärkeämpää, että verovelvollisen olisi mahdollisuus saada verojen perintä lykkääntymään tai keskeytetyksi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn ajaksi. Asianajajaliitto pitää tämän mahdollisuuden puuttumista haitallisena verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen kannalta ja katsoo, että myös lakia verojen ja maksujen täytäntöönpanosta tulisi esittää muutettavaksi siten, että hallituksen esitysluonnoksen mukaisissa prosesseissa olisi myös mahdollista pyytää vastaavaa täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä kuin kotimaisissa prosesseissa.

Helsingissä 9. päivänä tammikuuta 2019

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Asianajaja, OTT Ossi Haapaniemi, Roschier Asianajotoimisto Oy
Asianajaja Mika Ohtonen, Roschier Asianajotoimisto Oy

[9] Menettelysääntöjen kohta 5.