Eduskunnan verojaostolle

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt lausuntoa asiassa: HE 307/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi

Pyydettynä lausuntona esitän[1] kunnioittavasti seuraavaa:

1. Esitys on kokonaisuutena kannatettava

Koska kyse on ns. yleissopimuksen voimaansaattamisesta ja itse yleissopimukseen tehdyt valinnat on käsitelty jo aikaisemmin yleissopimusta valmisteltaessa, keskitytään tässä lausunnossa lähinnä yleissopimuksen voimaansaattamiseen ja lopullisiin varaumiin liittyviin näkökulmiin.

Yleisesti esityksestä voi todeta, että yleissopimusta voidaan pitää kannatettavana, ja se parantaa monelta osin juuri yleissopimukseen liittyviä verotuksen osa-alueita. Samoin yleissopimuksen hyväksyminen vähimmäisvaatimuksien mukaisena, täydennettynä välimiesmenettelyllä, on perusteltu asianmukaisesti. **Lopullisiin varaumiin tehdyt ratkaisut** alustavista varaumista näyttävät olevan perusteltuja.

Hyvän hallinnon periaatteita tukevana voidaan pitää sitä, että esityksen mukaisesti verosopimusten ajantasaisversiot on tarkoitus saattaa osaksi maksutonta Finlex-tietopalvelua. Voidaan pitää jossain määrin erikoisena sitä, että Suomessa on tähän mennessä tarjottu kansalaisille ilmaiseksi kansallisiin lakeihin liittyviä ajantasaisia versioita, mutta verosopimuksista ei ole tarjottu ajantasaisia versioita maksutta. Verosopimusten soveltamisessa on tullut tähän mennessä huomioida alkuperäisen sopimuksen lisäksi tehdyt muutokset, ellei sitten asiassa ole käyttänyt maksullisia palveluja jossa ajantasaiset verosopimukset on esitetty. Siten ko. asian esittäminen pelkkänä **tavoitteena** ei ole riittävää, vaan siihen on esityksen yhteydessä **sitouduttava.**

2. Voiko VOVA:n valituksesta johtuen verovelvollinen menettää oikeutensa välimiesmenettelyyn?

Yleissopimuksen 19 artiklan 12 kappaleen sanamuoto, joka on myös näin ymmärretty HE:ssa, tarkoittaa sitä, että ”myös **suomalaisen tuomioistuimen antama päätös estää välimiesmenettelyyn pääsyn**, jos verosopimuksen toinen osapuoli on tehnyt 12 kappaleen mukaisen varauman”[2]. Kuten allekirjoittanut on todennut ns. riitojenratkaisudirektiiviä koskevassa lausunnossa[3], oletettavasti direktiivi ei mahdollista sitä, että Suomen tuomioistuimen ratkaisu estäisi välimiesmenettelyn, koska Suomessa ei ole säädetty tällaisesta rajauksesta (ks. tarkemmin direktiivin ko. säännös sekä ko.

[1] Allekirjoittanut on virkavapaalla Verohallinnon erityisasiantuntijan tehtävistä, jossa allekirjoittanut toimii vastuuhenkilönä yhteisöjä koskevissa keskinäisissä sopimusmenettelyasioissa (muut kuin siirtohinnoitteluasiat).

[2] Ks. HE s. 21.

[3] Allekirjoittaneen lausunto asiassa: HE 308/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta

lausunto). Silloin kun kyse on yleissopimuksen mukaisesta menettelystä, tämä **asia on kuitenkin huomioitava, kun hakija (verovelvollinen) arvioi eri keinoja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, ja tämä asia olisi perusteltua tuoda esille jo lakia säädettäessä**.

Tältä osin on myös huomioitava se, että yleissopimuksessa ei rajata mitenkään ulkopuolelle sitä, jos tuomioistuimen ratkaisu johtuu **veronsaajien oikeudenvalvontayksikön (VOVA) valituksesta**. Siten voiko olla mahdollista, että Suomen ”erityisestä” VOVA:n roolista johtuen VOVA voi valituksellaan aiheuttaisi sen, että verovelvollinen menettää oikeutensa yleissopimuksen mukaiseen välimiesmenettelyyn?

Mikäli asia on näin (esimerkiksi joku toinen valtio voi asian näin tulkita), tulisi verovelvollisen oikeusturvan johdosta rajoittaa VOVA:n valitusoikeutta tilanteessa, jossa VOVA:n valitus voi rajoittaa verovelvollisen pääsyä yleissopimuksen mukaiseen välimiesmenettelyyn. Toisaalta samassa yhteydessä on huomioitava, että Verohallinnolla on VML:n lain säännöksistä johtuen velvollisuus tehdä tietyissä tulkinnallisissa tilanteissa verovelvolliselle edullinen ratkaisu. Siten asiaa ratkaistaessa tulisi arvioida, pitääkö Verohallinnon tehdä päätös erilaisista lähtökohdista, jos VOVA:n valitusoikeutta on asiassa rajattu.

Mikäli asia on tulkittavissa jollain muulla tavalla esimerkiksi niin, että VOVA:n toimesta käynnistetty valitus ja siitä annettava tuomioistuimen ratkaisu ei missään tilanteessa estä MAP-menettelyä ja välimiesmenettelyä, tulisi tämä perustella lakiesityksen yhteydessä riittävän yksityiskohtaisesti. Nyt tätä asiaa ei ole enemmälti huomioitu HE:ssä.

3. Välimiesmenettelyn ulkopuolelle rajataan tarpeettomasti tapaukset, jossa kyse ei ole kaksinkertaisesta verotuksesta

Lakiesityksessä välimiesmenettelyn ulkopuolelle rajataan asiat, joissa ei ole kyse kaksinkertaisesta verotuksesta. Asiassa on esitetty perustellusti, että (konkreettinen) kansainvälinen kaksinkertainen verotus on perusteltua asettaa korkeimmalle prioriteetille, ja siten tästä näkökulmasta rajaus on perusteltu.

Välimiesmenettelyä koskeva rajaus on hakijan (verovelvollisen) kannalta ongelmallinen erityisesti oikeusturvan kannalta. Toisaalta valinta heikentää myös verosopimusten yhdenmukaisten tulkintojen löytämistä ulkopuolelle jäävien tulkintakysymysten osalta. Rajaus jättää ulkopuolelle tilanteet, jossa verovelvollista syrjitään toisessa valtiossa, mutta johon ei kohdistu kaksinkertaista verotusta (esimerkiksi asuinvaltiossa tuloa ei veroteta). Koska tällaisella rajauksella rajataan verovelvollisen oikeusturvaa välimiesmenettelyyn, olisi asiassa tarkoituksenmukaista perustella tarkemmin rajausta esimerkiksi arvioimalla ns. hyötynäkökulmia aiheutuviin kustannuksiin nähden, ja onko olemassa riskiä tällaisten tapausten suurelle määrälle välimiesmenettelyssä. Mikäli veropoliittista syistä johtuen tämä rajaus halutaan tässä vaiheessa tehdä[4], olisi asiassa kuitenkin perusteltua **sitoutua seuraamaan sitä, aiheuttaako tämä rajaus käytännössä kohtuuttomia seuraamuksia verovelvollisille** joissain tilanteissa (varauksen peruuttaminen tai supistaminen myöhemmässä vaiheessa).

[4] Huomionarvoista on, että riippumatta Suomen valinnasta, toisen valtion rajoitus voi käytännössä estää tällaisten tapausten viemistä välimiesmenettelyyn.

Samoin tulkinnasta riippuen verotyyppiä koskevat tilanteet saattavat jäädä välimiesmenettelyn ulkopuolelle, mitä ei voida pitää tarkoituksenmukaisena. On mahdollista esimerkiksi se, että lähdevaltiossa määrätään kansallista digiveroa joka katsotaan ei-tuloveroksi (ja siten tuloverosopimusta ei veroon sovellettaisi), ja asuinvaltiossa veroa ei hyvitetä (eikä hyväksytä vähennyskelpoiseksi) koska veron katsotaan olevan verosopimuksen vastainen tulovero. Siten teknisesti kyseessä ei olisi välttämättä kyse kaksinkertaisesta tuloverosta, jos toinen valtio ei luokittele veroa tuloveroksi. Käytännössä tällaisessa tilanteessa kyse on kaksinkertaisesta verosta. Siten **verotyyppiä** koskevat tapaukset (kun ainakin toinen valtio katsoo veron tuloveroksi) olisi perusteltua käsitellä viimekädessä välimiesmenettelyssä asian ratkaisemiseksi. Olisi tärkeää, että laissa selkeästi ei rajattaisi verotyyppiä koskevia tapauksia ulkopuolelle vastaavalla tavalla kuin ”tappiotilanteitakaan” ei rajata välimiesmenettelyn ulkopuolelle (ks. HE:n s. 25).

4. Välimiesmenettelyn ulkopuolelle rajataan tarpeettomasti tapaukset, jossa kyse on veronkierrosta

Vastaavalla tavalla myös veronkiertotilanteiden rajaaminen välimiesmenettelyn ulkopuolelle on ongelmallista, kun otetaan huomioon myös yleissopimuksen yhteydessä otettava PPT-määräys. Yleisellä tasolla voitaneen sanoa, että Suomessa veronkiertosäännösten soveltamiselle on asetettu verrattain korkea kynnys, vaikkakin yksittäistapauksissa tämäkin voidaan kyseenalaistaa[5]. Suurin huoli tässä rajauksessa liittyy siihen, jos esimerkiksi toisessa valtiossa sovelletaan PPT-säännöstä tai muita veronkiertosäännöksiä matalalla kynnyksellä. Käytännössä näitä tapauksia ei voida ratkaista välimiesmenettelyssä rajauksesta johtuen. Tämä on erityisesti verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallista, mutta myös verosopimuksen soveltamisen yhtenäisyyden kannalta ongelmallista. Jos rajaus asiassa halutaan tehdä, tulisi asiassa yksityiskohtaisemmin perustella, miksi rajaus on näin kriittinen. Esityksessä tämä on perusteltu verrattain vähäisin perustein. Mikäli veropoliittista syistä johtuen tämä rajaus halutaan tässä vaiheessa tehdä[6], olisi asiassa kuitenkin perusteltua **sitoutua seuraamaan sitä, aiheuttaako tämä rajaus käytännössä kohtuuttomia seuraamuksia verovelvollisille** joissain tilanteissa (varauksen peruuttaminen tai supistaminen myöhemmässä vaiheessa).

Helsingissä 6.1.2019

Mika Nissinen

Yliopisto-opettaja

Itä-Suomen yliopisto

[5] Myös Suomessa KHO on kumonnut päätöksiä, joissa valituksen aikaisemmissa päätösasteissa on katsottu, että tilanteeseen voidaan soveltaa veronkiertosäännöksiä.

[6] Huomionarvoista on, että riippumatta Suomen valinnasta, toisen valtion rajoitus voi käytännössä estää tällaisten tapausten viemistä välimiesmenettelyyn.