ULKOMINISTERIÖ
OIKEUSPALVELU
OIK-20 Johanna Lahti

LAUSUNTO

PC0TQ3XT-3

08.01.2019

Eduskunnan verojaostolle

Viite
HE 307/2018 vp; kuuleminen 9.1.2019 klo 10.30

Asia
Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt ulkoministeriön asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen (jäljempänä ”yleissopimus”) hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi (HE 307/2018 vp).

Ulkoministeriö pitää hallituksen esitystä huolellisesti valmisteltuna ja puoltaa esityksen pikaista hyväksymistä. Ulkoministeriö – keskittyen erityisesti esityksen valtiosopimusoikeudellisiin kysymyksiin – esittää lausuntonaan seuraavaa:

Valtiovarainministeriö on yleissopimuksen neuvotteluvaiheessa ollut yhteydessä ulkoministeriön oikeuspalvelun EU- ja valtiosopimusoikeuden yksikköön, joka on antanut valtiosopimusoikeudellista neuvontaa eritoten yleissopimuksen loppumääräyksistä (VII osa). Valtiovarainministeriö on myös hallituksen esityksen laatimisvaiheessa konsultoinut ulkoministeriötä.

Yleissopimus mahdollistaa lukuisten kahdenvälisten verosopimusten mukauttamisen yhdellä monenvälisellä sopimuksella ilman jokaisen kahdenvälisen sopimuksen erillistä muuttamista sekä muutoksia koskevia hyväksymis- ja voimaansaattamismenettelyjä.

Jotta yleissopimuksella olisi vaikutuksia tiettyyn Suomen tekemään verosopimukseen, on myös Suomen kahdenvälisen sopimuskumppanin allekirjoitettava ja hyväksyttävä/ratifioitava yleissopimus. Lisäksi molempien verosopimusten osapuolien on sisällytettävä kahdenvälinen verosopimus omaan yleissopimuksessa edellytettyyn luetteloon niistä sopimuksista, jotka se haluaa kuuluvan yleissopimuksen soveltamisalaan (muutoin yleissopimuksella ei voida vaikuttaa maiden väliseen verosopimukseen). Lisäksi sopimuskumppaneiden tekemät varaumat ja valinnat vaikuttavat kunkin sopimussuhteen sisältöön.

Yleissopimus ei muuta kahdenvälistä verosopimusta suoraan samaan tapaan kuin verosopimuksen muutospöytäkirja. Sen sijaan yleissopimusta sovelletaan varsinaisen verosopimuksen rinnalla.

Ulkoministeriö on valmistelun aikana katsonut, että kyseessä oleva menettely, jossa **monenvälisellä yleissopimuksella muutetaan kahdenvälisiä sopimuksia**, jotka kukin tulevat muutettuina itsenäisesti sovellettavaksi, on poikkeuksellinen, mutta mahdollinen. Yleissopimus on tarkoituksenmukainen ja tehokas keino, jolla mahdollistetaan kerralla

useamman kahdenvälisen sopimuksen muuttaminen. Ulkoministeriö pitää hyvänä sitä, että yleissopimuksen valmisteluvaiheessa OECD:ssä kansainvälisen valtiosopimusoikeuden asiantuntijat ovat osallistuneet yleissopimuksen luonnosteluun. Tätä kautta on voitu mahdollistaa yleissopimuksen yhteensopivuus myös valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen (SopS 32 ja 33/1980) määräysten kanssa.

Ulkoministeriö on lisäksi kannattanut esityksessä (s. 29–30 ja s. 33) **valittua voimaansaattamistapaa**, jossa yleissopimus ja sen voimaansaattamislaki saatettaisiin voimaan valtioneuvoston asetuksella sinä ajankohtana, jona yleissopimus voimaan Suomen osalta. Yleissopimuksen 34 artiklan 2 kohdan mukaan sopimus tulee Suomen osalta voimaan sen kuukauden 1 päivänä, joka seuraa sen kolmen kalenterikuukauden ajanjakson kuluttua, joka alkaa päivänä, jona Suomi tallettaa ratifioimis- tai hyväksymisasiakirjansa. Yleissopimus on Suomessa hyväksyttävä ja saatettava voimaan perustuslain 94 §:n ja 95 §:n mukaisesti. Yleissopimuksella kahdenvälisiin verosopimuksiin tehtyjä muutoksia voidaan kuitenkin alkaa soveltaa kunkin kahdenvälisen sopimuksen osalta vasta, kun kumpikin kahdenvälisen sopimuksen osapuolista on sitoutunut yleissopimukseen ja se on tullut kummankin osapuolen osalta voimaan. Kahdenvälisten sopimusten muutosten lopulliseen sisältöön vaikuttavat kummankin osapuolen tekemät varaumat ja valinnat.

Ulkoministeriön näkemyksen mukaan yleissopimuksen **voimaansaattamislaki** julkaistaisiin tavanomaisesti **säädöskokoelmassa** heti lain vahvistamisen jälkeen. Kun yleissopimuksen voimaantulopäivä Suomen osalta on selvinnyt, julkaistaisiin **säädöskokoelman sopimussarjassa voimaansaattamislaki, ja –asetus, yleissopimuksen teksti sekä Suomen tekemät varaumat ja ilmoitukset.** Tämän jälkeen kunkin mukautetun kahdenvälisen verosopimuksen osalta julkaistaisiin **valtiovarainministeriön ilmoitus** säädöskokoelman sopimussarjassa säädöskokoelmalain (188/2000) 8 ja 10 §:n mukaisesti. Kuten ehdotetun voimaansaattamislain 3 §:n 2 momentista ilmenee (ks. s. 33), ilmoituksella tehtäisiin julkiseksi tieto yleissopimuksen voimaantulosta Suomen verosopimuskumppanin osalta sekä verosopimuskumppanin ilmoituksista ja toimista yleissopimukseen liittyen. Ulkoministeriö pitää valittua ilmoituskäytäntöä sopimussarjassa asianmukaisena. Ulkoministeriö kiinnittää huomiota siihen, että ilmoitukset Finlexissä olisi syytä kirjata valtiosopimusten viitetietokantaan sekä *yleissopimuksen* että mukautetun *kahdenvälisen verosopimuksen* kohdalle, jotta tieto kahdenvälisten verosopimusten mukautuksista välittyisi yleisölle oikein.

Hallituksen esityksen s. 30 on todettu, että verosopimuksista ei ole tähänkään asti julkaistu Finlexissä ns. **ajantasaisversioita**, joka sisältää alkuperäisen sopimustekstin siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Yleissopimuksen myötä tilanne tulee entistä haastavammaksi, sillä verosopimuksia soveltavien tulisi lukea rinnan alkuperäistä verosopimusta, sen muutospöytäkirjoja, monenvälistä yleissopimusta sekä verosopimusosapuolten yleissopimukseen tekemiä varaumia ja ilmoituksia. Hallituksen esityksen mukaan tavoitteena onkin saada **kaikkien verosopimusten ajantasaisversiot osaksi Finlex-tietopalvelua**. Lisäksi niiden verosopimusten osalta, joiden rinnalla yleissopimus tulee sovellettavaksi, on Finlex-tietopalveluun tavoitteena sisällyttää **koonnos**, jossa yhdessä asiakirjassa esitettäisiin kyseisen ajantasaistetun verosopimuksen kannalta myös merkitykselliset yleissopimuksen määräykset. Koonnos ei kuitenkaan olisi todistusvoimainen sopimusteksti, vaan se laadittaisiin sopimusten soveltajan apuvälineeksi. Ulkoministeriö kannattaa edellä mainittujen ajantasaversioiden ja koonnosten luomista, sillä ne helpottaisivat merkittävästi sopimuskokonaisuuden hahmottamista.

Kuten esityksessä on todettu (s. 12–13), yleissopimuksessa edellytetään, että sen allekirjoittamisen yhteydessä on annettava väliaikainen luettelo odotettavissa olevista **varaumista ja yleissopimukseen sisältyvistä ilmoituksista**. Suomi antoi allekirjoituksen yhteydessä Suomen odotettavissa olevia varaumia ja ilmoituksia koskevan väliaikaisen luettelon, jonka tasavallan presidentti oli hyväksynyt allekirjoitusvaltuuksien myöntämisen yhteydessä. Lopulliset luettelot varaumista ja ilmoituksista Suomen tulee antaa Suomen hyväksymiskirjan tallettamisen yhteydessä.

Valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin sopimuksen 2 artiklan mukaan "**varauma**" tarkoittaa miten tahansa muotoiltua tai nimitettyä yksipuolista selitystä, jonka valtio antaa allekirjoittaessaan sopimuksen tai sitoutuessaan siihen lopullisesti ja jonka tarkoituksena on valtiosopimuksen tiettyjen määräysten oikeudellisten vaikutusten poistaminen tai muuttaminen sovellettaessa niitä tähän valtioon. **Ilmoitusta** käytetään taas yleensä esimerkiksi silloin, kun valinnaismääräyksiä sisältävien sopimusten (**ns. menu-sopimusten**) ollessa kyseessä Suomi ilmoittaa, mitä sopimuksen määräyksiä se sitoutuu noudattamaan (ks. Ulkoministeriön Valtiosopimusopas 2017, s. 59, *Ulkoasiainministeriön julkaisuja 2/2017*).

Kuten hallituksen esityksestä ilmenee (s. 1), yleissopimusta voidaan luonnehtia niin kutsutuksi menu-sopimukseksi, sillä se tarjoaa sen osapuolille merkittävästi valinnanvaraa sen suhteen, mitä sopimuksen määräyksistä osapuoli haluaa soveltaa. Yleissopimuksessa on määräyksiä, jotka osapuoli voi jättää soveltamatta tekemällä **varauman**. Lisäksi osapuolen on annettava yleissopimuksen mukaisia **ilmoituksia** (kuten ilmoitus kahdenvälisistä verosopimuksista, jotka osapuoli haluaa kuuluvan yleissopimuksen soveltamisalaan).

Valtiosopimukseen tehtävästä varaumasta tai ilmoituksen antamisesta päättää Suomessa tasavallan presidentti (lukuun ottamatta valtioneuvoston ohjesäännön (262/2003) 3 §:n 9 kohdassa tarkoitettuja EU-sopimuksia, joiden osalta asiasta päättää valtioneuvoston yleisistunto). Kun kyse on varaumasta tai ilmoituksesta, joka koskee lainsäädännön alaa, sille on ennen tasavallan presidentin taikka valtioneuvoston yleisistunnon päätöstä hankittava eduskunnan suostumus.

Suomen varaumat ja ilmoitukset yleissopimukseen vahvistettaisiin siten sitoutumisen yhteydessä tasavallan presidentin päätöksellä. Kuten hallituksen esityksessä on todettu (s. 32), Suomen varaumat ja ilmoitukset kuuluvat lainsäädännön alaan, joten niille pyydetään hallituksen esityksen ponnessa eduskunnan hyväksyntää. Varaumat ja ilmoitukset on poikkeuksellisesti lueteltu hallituksen esityksen **liitteessä**, eikä ponnessa. Ottaen huomioon varaumien ja ilmoitusten suuren määrän (yhteensä 28 sivua), voidaan liitettä pitää tarkoituksenmukaisena.

Kuten esityksessä on todettu, yleissopimus sisältää määräyksiä, jotka kuuluvat **Ahvenanmaan toimivaltaan**. Näin ollen yleissopimuksen voimaansaattamissäädöksen voimaantulolle Ahvenanmaan maakunnassa on saatava Ahvenanmaan maakuntapäivien suostumus (Ahvenanmaan itsehallintolain (1141/1991) 59 §).

Liitteet -

Erillinen sivu elektronisen version käsittelyyn:

OIKEUSPALVELU
OIK-20 Johanna Lahti

Asiasanat	VEROSOPIMUKSET
Hoitaa	**OIK-20**
Hoitaa UE	
Koordinoi	
Tiedoksi	TUO-02; TUO-10
	VM
Laatija jakanut	