

VM - valtiovarainministeriö

VM009:00/2018

Hallituksen esitysluonnos laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelystä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta

Finanssiala ry (FA) kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyä koskevan lainsäädännön muutoksesta. Esityksellä saatettaisiin voimaan neuvoston direktiivi 2017/1852/EU veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa. FA kannattaa EU:n riidanratkaisudirektiivin tavoitteita ja pitää tärkeänä, että direktiivi implementoidaan kansalliseen lainsäädäntöön siten, ettei se alenna verojärjestelmän kilpailukykyä, ennustettavuutta tai läpinäkyvyyttä muihin eurooppalaisiin tai Euroopan ulkopuolisiin verojärjestelmiin verrattuna.

Esitysluonnoksen vaikutus verovelvollisen oikeusturvaan

Verovelvolliselle päätavoite on nopea, oikeudenmukainen ja lopullinen verotus. Näin ollen on tärkeää, että kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyt ovat tehokkaita. Hallituksen esitysluonnoksessa on todettu, että verovelvollisen tulisi jatkossa entistä tarkemmin harkita, missä menettelyssä oman asiansa haluaisi saada käsitellyksi. Kansallinen muutoksenhaku ja kansainvälinen veroriidanratkaisu nähtäisiin päällekkäisinä menettelyinä, joiden välillä verovelvollisen pitäisi osata tehdä valinta.

Käytännössä verovelvollinen voi joutua valitsemaan varmuuden vuoksi kansainvälisen riidanratkaisun, koska normaali verotusmenettelylain mukainen muutoksenhakumenettely ei ole käytettävissä samanaikaisesti eikä yksinään takaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista. EU-riidanratkaisumenettely kuitenkin poikkeaa monin tavoin kansallisesta muutoksenhausta oikeusturvan ja ratkaisujen julkisuuden osalta. Riidanratkaisumenettely ei ole tuomioistuinmenettelyä. Riitatapausten siirtyminen kansainvälisiin riidanratkaisumenettelyihin voi heikentää kansainvälisen verotuksen ennakoitavuutta, kun (riita)tapauksia menisi entistä harvemmin korkeimpaan hallinto-oikeuteen ratkaistavaksi.

Riidanratkaisutoimikunnan antama päätös on lopullinen, eikä siitä voi valittaa, joten verohallinnon tulkinnat eivät tulisi enää kansainvälisen riidanratkaisutoiminnan osalta suomalaisen muutoksenhakujärjestelmän käsiteltäväksi lainkaan. Tämä heikentää verovelvollisen oikeusturvaa. FA:n näkemyksen mukaan riidanratkaisudirektiivin

tavoite eli verovelvollisen oikeussuojan parantaminen moninkertaisen verotuksen osalta ei siten toteudu.

Soveltamisalueen ulkopuolelle rajatut veroasiat

Esitysluonnoksen 9 §:ssä on määritelty ne tilanteet, jolloin riidanratkaisutoimikuntaa ei voida perustaa. 9 §:n 3 momentin 2) kohdassa on lueteltu ne verotukselliset tilanteet, esimerkiksi veronkierto, kansainvälinen veronkierto sekä korkokulujen vähentämisrajoitteiden tai väliyhteisölain soveltaminen, jolloin ei voida esittää pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamiseksi. Huomionarvoista on, että yleensä moninkertaisen verotuksen tapauksissa jokin valtio arvioi itselleen epäedullista verotusta tässä säännöksessä mainituilla perusteilla.

Edelleen luonnoksen tarkemmissa perusteluissa listauksen tarkoituksena mainitaan riidanratkaisumenettelyn rajaaminen ainoastaan vilpittömässä mielessä toimivien verovelvollisten käyttöön. Verovelvollisen katsotaan toimivan vilpillisessä mielessä silloin, kun listatut kansalliset säännökset tulevat sovellettavaksi sen verotuksessa. Verovelvollisen vilpityksen mieli ei liity esimerkiksi väliyhteisölain soveltamisedellytysten arviointiin. Esityksen perusteella esimerkiksi ETA-alueen ulkopuolella muuta kuin teollista tuotannollista toimintaa tai laivanvarustusta harjoittavien suomalaisten konsernien, joiden veronmaksun tosiasiallinen taso ETA-alueen ulkopuolissa maassa voi veropohjan ja jaksotussäännösten eroista johtuen joinain vuosina muodostua väliyhteisölaissa tarkoitetulla tavalla Suomen verotuksen tasoa alhaisemmaksi, voitaisiin katsoa lähtökohtaisesti toimivan vilpillisessä mielessä.

Riidanratkaisudirektiivi ei sisällä vastaava listausta eli kyse on puhtaasti kansallisesta lisäysehdotuksesta direktiiviä implementoitaessa. Tämä listaus kaventaa selvästi ja tarpeettomasti menettelyn soveltamisaluetta direktiiviin verrattuna. Mahdollisuutta riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön esittämiseen ei tule evätä sillä perusteella, että veroriita-asian käsittelyn alkuvaiheessa on viitattu esimerkiksi väliyhteisölain mahdolliseen soveltumiseen tai veron kiertämistä koskevien säännösten soveltamisedellytysten mahdolliseen olemassaoloon.

Riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhde

Esitysluonnoksen 4, 7 ja 14 §:ssä on säädetty riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhteesta. Käytännössä luonnoksen mukaisista säännöksistä seuraisi, että verovelvollisen on riita-asian ilmettyä valittava lähteäkö edistämään kaksinkertaisen verotuksen poistamista kansallisessa muutoksenhakuelimessä vai kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä, koska verovelvollisella ei voisi olla kansallista muutoksenhakuprosessia vireillä samaan aikaan kansainvälisen riidanratkaisuprosessin kanssa, edes riidanratkaisumenettelyn ajaksi keskeytettynä.

Sekä esitysluonnoksen 4 §:n 4 momentissa että 7 §:n toisessa momentissa on poikettu riita-asiaa koskevan kansallisen muutoksenhaun osalta direktiivin sanamuodosta varsin merkityksellisellä tavalla. Direktiivin 16 §:n 3 kohdan mukaan ”jos asianomainen henkilö on aloittanut menettelyn tällaisen muutoksenhakuaineiston käyttämiseksi, 3 artiklan 5 kohdassa ja 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut määräajat alkavat päivästä, jona menettelyssä annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai

*jona menettely on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on **keskeytetty**.”* Direktiivin englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa on käytetty vastaavassa kohdassa termejä *suspended* ja *skjutits upp*. Esitysluonnoksessa 4 §:n 4 momentissa direktiiviä seuraileva teksti on muutettu muotoon ”*jos asiaan liittyvä henkilö on aloittanut asiassa asiaan liittyvien jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakukeinoja, edellä mainittu kuuden kuukauden määräaika alkaa kuitenkin vasta myöhemmästä päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona menettely on muutoin saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on **peruutettu**.”*

Vastaava terminologian muutos sisältyy myös luonnoksen 7 §:n 2 momenttiin. Merkityksellisen tästä muutoksesta tekee se, että useissa maissa kansallinen muutoksenhaku voidaan nimenomaan keskeyttää kansainvälisen riidanratkaisun ajaksi, mutta sitä ei edellytetä peruutettavan. Esitysluonnoksessa tämä mahdollisuus on mainittu esimerkiksi Norjan osalta.

Ellei esityksen mukaista sanamuotoa korjata direktiiviä vastaavaksi, verovelvollisen ei siis olisi mahdollista aloittaa Suomessa kansallista muutoksenhakuprosessia (ja esimerkiksi hakea jälkiverotuksen maksuunpanokieltoa), tarvittaessa keskeyttää sitä kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn ajaksi, ja taas jatkaa kansallista muutoksenhakua mikäli esimerkiksi lain 7 §:n mukainen neuvottelumenettely ei johda sopimukseen eikä asiaa voi viedä riidanratkaisutoimikunnan käsittelyyn.

Näin ollen suomalainen verovelvollinen olisi merkittävästi huonommassa asemassa kuin esimerkiksi muiden Pohjoismaiden verovelvolliset ja useiden muiden esitysluonnoksen yleisperustelluissakin mainittujen maiden verovelvolliset. Suomen ei pidä valita verovelvolliselle epäedullisempaa menettelyä, joka ei ole kansainvälisen käytännön mukainen. FA pitää lisäksi esityksen perusteella epäselvänä voisiko direktiivin mukaiseen menettelyyn pääsylvä Suomessa edellyttää, että myös toisessa jäsenvaltiossa vireillä oleva kansallinen muutoksenhaku peruutettaisiin, vaikka direktiivin ja toisen valtion kansallisen lainsäädännön mukaan kansallisen muutoksenhaun keskeyttäminen olisi riittävä toimenpide direktiivin mukaisen menettelyn etenemiseksi.

FA katsoo, että esitysluonnoksesta ei riittävän selkeästi ole luettavissa, mikä on verovelvollisen mahdollisuus kansalliseen muutoksenhakuun, jos 7 §:n mukainen neuvottelumenettely ei johda sopimukseen eikä tapauksessa ole mahdollista vielä asiaa riidanratkaisutoimikunnan ratkaistavaksi. Esityksen jatkovalmistelussa olisi hyvä ottaa kantaa, mikä on tällöin verovelvollisen mahdollisuus kansalliseen muutoksenhakuun kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Myös veronsaajien oikeudenvallontayksikön rooli varsinaisessa lakitekstissä tulisi täsmentää esitysluonnoksen jatkovalmistelussa. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuoikeus jää esityksen mukaan kansalliseen muutoksenhakujärjestelmään myös siltä osin kuin verovelvollinen valitsee kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn. Tällainen asetelma on selvästi epätasapainoinen verovelvollisen vahingoksi.

Riidanalaisen veron maksuunpano kansainvälisen riidanratkaisuprosessin aikana sekä veron huojentamismahdollisuus

Koska esitysluonnoksen mukainen menettely ei mahdollista kansallisen muutoksenhaun samanaikaista vireillä oloa edes keskeytettynä, seuraa kansainvälisen neuvottelu- ja riidanratkaisuprosessin vireille saattamisesta se, ettei verovelvollinen voi hakea verojen maksuunpanokieltoa prosessin ajaksi. Myös veron huojentamismahdollisuus (nykyisen verotusmenettelylain 89 §) poistuu.

Edellä mainituilla menettelyillä on ollut suuri merkitys taloudellisesti raskaan moninkertaisen verotuksen seuraamusten lieventäjänä ja esityksen jatkovalmistelussa tulisi ottaa huomioon verovelvollisen oikeusturva näiltä osin.

FINANSSIALA RY

Lea Mäntyniemi