

Lausuntopyyntö VM/148/03.01.00/2018, hanke VM009:00/2018

**Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelystä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta**

## 1 Yleistä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyihin liittyviksi laeiksi.

Hallituksen esityksen luonnoksessa ("esitys") ehdotetaan säädettäväksi uusi laki ("laki") veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan Unionissa antaman direktiivin (2017/1852) ("riitojenratkaisudirektiivi") implementoinniksi kansallisesti. Esityksen mukaan säädettävää lakia sovellettaisiin soveltuvin osin myös verosopimusten ja EU:n arbitraatioyleissopimuksen mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn (siirtohinnoittelua ja kiinteän toimipaikan tulon allokointia koskevat tapaukset). Laki muuttaisi nykytilannetta, sillä nykyisin ei ole voimassa keskinäistä sopimusmenettelyä kattavasti sääntelevää lainsäädäntöä. Esitys sisältää osin riitojenratkaisudirektiiviä tiukempia määräyksiä.

Teknologiateollisuus ry yhtyy EK:n asiasta lausumaan. Tämän lisäksi lausumme seuraavaa.

## 2 Kannatettavat uudistukset

- + Kaksinkertainen verotus on yrityksen taloutta rasittava, ylimääräinen kulu. Kansainvälisen verotuksen periaatteiden mukaan kaksinkertainen verotus tulee pyrkiä poistamaan. Nykyisellään käytössä olevat riidanratkaisumenettelyt eivät ole riittäviä poistamaan kaksinkertaista verotusta. Siksi on **kannatettavaa, että saadaan voimaan keskinäistä sopimusmenettelyä kokonaisuudessaan sääntelevä laki.**
- + Laki yhtenäistäisi osittain keskinäiseen menettelyyn sovellettavia säännöksiä sekä menettelyjä kuten esimerkiksi hakemuksen sisältövaatimuksia ja täytäntöönpanoa.
- + Teknologiateollisuus ry pitää myönteisenä, että **lain tavoitteena on parantaa verovelvollisen asemaa** siirtymällä verotuksen huojentamisesta verotuksen muuttamiseen, mahdollistamalla näin **verotuksen tappioiden määrän muuttamisen, palautuskoron maksamisen ja veronkorotuksen palauttamisen.**
- + Laki **laajentaisi** riidanratkaisudirektiivin mukaisen **välimiesmenettelyn koskemaan muitakin kuin siirtohinnoittelutapauksia ja kiinteän toimipaikan tulon allokointitapauksia.**
- + Verotusmenettelylain 89 §:ssä on nykyisin rajoitus, että Verohallinto voi käsitellä vain hakemuksia, joissa vapautettavaksi pyydetty määrä on alle 50.000 euroa. Käytännössä kaikki siirtohinnoittelua koskevat tapaukset ovat tätä suurempia. Sääntely on ollut sekavaa (toisen valtion oikaisun osalta noudatetaan VML 75§ 2 mom. ilman eurorajaa) ja aiheuttanut tarpeettomia viivästyksiä oikaisuihin. **Prosessin selkeyttämisen ja nopeuttamisen osalta on kannatettavaa, että VML 89 § 5 mom. poistetaan ja jatkossa Verohallinnolla on oikeus tehdä toimeenpano tältä osin ilman euromääräistä rajaa.**



### 3 Esityksen haasteet

Esityksessä on nykykäytäntöön verrattuna myös huomattavia tiukennuksia ja rajoitteita. Näistä erityisesti listan kaksi ensimmäistä kohtaa ovat haastavimpia, joihin myös EK lausunnossaan erityisesti puuttui.

- Luonnoksessa todetaan, että verovelvollisen tulee jatkossa entistä tarkemmin harkita, missä menettelyssä oman asiansa haluaisi saada käsitellyksi. Samasta asiasta ei voisi saada ratkaisua eri menettelyissä. Verovelvollinen **joutuisi jatkossa käytännössä valitsemaan** haluaako asiansa käsitellyksi kansallisessa valitusasteessa vai lain (riidanratkaisudirektiivin) mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Direktiivin 16 artiklassa kuitenkin spesifisti mainitaan: "Asianomaiset henkilöt voivat käyttää käytettävissään olevia asianomaisten jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakukeinoja." **Teknologiateollisuus ry esittää esitystä muutettavaksi niin, että verovelvollinen voi aina käyttää Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakukeinoja.** Asiaa käsitellään otsikon 4 alla tarkemmin.
- Ehdotukseen on lisätty 9 §:ään esteitä riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön esittämiselle. Oikeutta pyynnön esittämiseen ei olisi, jos tapauksessa olisi sovellettu verosopimuksen lisäksi esim. arvioverotusta, veronkiertoa, peiteltyä osinkoa tai väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä. Tämän osalta viittaamme EK:n lausumaan: **esitysluonnos ei perustu direktiiviin ja voi johtaa pyynnön perusteettomaan epäämiseen.** Varsinkin tilanne on yrityksen oikeusturvan kannalta haasteellinen, jos verotarkastuksessa ja verotuspäätöksessä verovelvollisen vahingoksi vedottu esimerkiksi VML 28 § veronkiertosääntöön "varan vuoksi", mutta myöhemmin tuomioistuimien on linjannut, ettei tapauksessa ole kyse veronkierrosta. **Teknologiateollisuus ry esittää esitystä muutettavaksi niin, että pelkkä viittaaminen pykälään ei aiheuta riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön epäämiseen, vaan direktiivin 16 artiklan mukaisesti epäämisen edellytyksenä on oikaistun tulon tai pääoman osalta määrätty seuraamukset** veropetosten, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta. Riidanratkaisumenettely tulisi olla mahdollista keskeyttää kansallisen menettelyn päätöksen saamiseen saakka.
- Nykyisin keskinäisen sopimusmenettelyn käytön epäkohtana on se, että Suomessa ei täällä tehdyn jälkiverotuksen (ensioikaisun) täytäntöönpanoon voida hakea täytäntöönpanokieltä kuten valitettaessa kansalliseen tuomioistuimeen. Laki valitettavasti ei tuo tähän muutosta. **Teknologiateollisuus ry esittää, että täytäntöönpanokiellon hakeminen tulisi mahdollistaa myös kansainvälisen sopimusmenettelyn tilanteessa.**

### 4 Kansallisten menettelyjen ja riidanratkaisumenettelyjen suhde

Esityksessä todetaan, että EU-riitadirektiivin sekä OECD:n pakkosovittelua koskevien menettelyiden mahdollistuminen verovelvollisten käyttöön tarkoittaa menettelyissä käsiteltävien tapausten määrän kasvamista. Siksi esityksen mukaan olisi tarkoituksenmukaista, että verovelvollinen ei voisi hakeutua sekä kansalliseen että keskinäiseen sopimusmenettelyyn (sis. mahd. myös välimiesmenettelyyn). Linjausta perustellaan myös sillä, että vältettäisiin "erilaisten prosessien päällekkäisyydet samaa asiaa koskien."

Verovelvollinen joutuisi siis jatkossa käytännössä valitsemaan haluaako asiansa käsitellyksi kansallisessa valitusasteessa vai MAP-prosessissa/arbitraatiomenettelyssä.

Tämän voidaan katsoa olevan **ristiriidassa Suomen perustuslain 21.1§:n kanssa**, jonka mukaan: "Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta



*viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.”*

Viranomaisen päätöksen jälkeen käytävää toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä **sopimusmenettelyä ei voi rinnastaa lainkäyttöelimeen, se on tarkoituksenmukaisharkintaan perustuvaa viranomaismenettelyä.** Keskinäinen sopimusmenettely on kansainväliseen sopimukseen perustuvaa sopimusmenettelyä ko. sopimuksen tulkinnasta ja sen luonnehditaan olevan selvästi erityinen, kansallisesta oikeudesta erillinen prosessi (OECD Malliverosopimuksen kommentaari, 25 artikla, 8 kappale) ja käytettävissä kansallisen lainsäädännön mukaisista oikeussuojakeinoista huolimatta (“irrespective of the remedies provided by the domestic law”). Kuten EK lausunnossaan toteaa, direktiivin tavoitteena on verovelvollisen aseman parantaminen, ei heikentäminen. Direktiivissä todetaan nimenomaisesti, että verovelvollinen voi käyttää jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakekeinoja. Riidat tulee olla mahdollista saattaa tuomioistuinkäsittelyyn, jotta riitaan liittyviin muihin tulkintakysymyksiin saadaan linjaus. Kansainvälisen sopimusmenettelyn tavoite on vain kaksinkertaisen verotuksen poistamisen.

OECD:n Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) työn toimenpide-ehdotuksen 14 mukaan BEPS työn ei pitäisi johtaa aiheettomaan epävarmuuteen eikä tahattomaan kaksinkertaiseen verotukseen, joten riitojenratkaisumekanismien kehittäminen on kiinteä osa BEPS työtä. Lisäksi riidanratkaisudirektiivin johdannon 4 kappaleessa katsotaan, että oikeudenmukaisemman verotusympäristön luomiseksi toimintaa tehostettaessa on samalla tarpeen varmistaa, että riidanratkaisumekanismit ovat kattavia, tuloksellisia ja kestäviä. Lain myötä Suomessa on kuitenkin käymässä niin, että samaan aikaan kun implementoidaan verotusta kiristäviä, BEPS työnkin mukaisia muutoksia verolainsäädäntöön heikennetään myös oikeussuojakeinojen saatavuutta sekä kavennetaan keskinäisen sopimusmenettelyn käytön eli kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mahdollisuuksia Suomessa. Lisäksi OECD:n MEMAPin (Manual on effective mutual agreement procedures) suosituksen numero 12 mukaan on verosopimuksen luonteen ja tarkoituksen mukaista poistaa epä johdonmukaisuudet kansallisen lainsäädännön ja verosopimusvelvoitteiden väliltä olemalla rajoittamatta kysymyksiä keskinäisen sopimusmenettelyn ulkopuolelle.

Kansainvälisen verotuksen periaatteiden mukaan kaksinkertainen verotus tulee pyrkiä poistamaan. Kaksinkertainen vero on yritykselle ylimääräinen kulu, jonka aiheutuessa yritys joutuu tekemään linjauksia mistä kulu katetaan (esim. investointien hidastuminen, kannattavuus). Yritys joutuu pyrkimään maksimoimaan kaksinkertaisen verotuksen poistamisen todennäköisyyden, jolloin MAP-prosessi valittaneen entistä useammin. Tällöin verotus- ja oikeuskäytäntöä ohjaavia tuomioistuimen päätöksiä tulee entistä vähemmän. Keskinäisen sopimusmenettelyn ratkaisut eivät myöskään ole julkisia. Lain 13 §:n 5 momentin julkistamismahdollisuus koskee vain riidanratkaisulautakunnan päätöksiä, jotka ainakin nykykäytännössä ovat äärimmäisen harvinaisia. Kaikki muut, eli lähes kaikki, sopimusmenettelyssä tehdyt ratkaisut jäävät vain asianosaisten verovelvollisten ja toimivaltaisten viranomaisten tietoon. **Teknologiateollisuus ry toivoo, että selvitettäisiin, voisiko myös keskinäisen sopimusmenettelyiden ratkaisusta julkaista direktiivin 18 artiklassa kuvattua tiivistelmää vastaava anonymisoitu tiivistelmä.**

Lain 16 §:n 4 momentin mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta saada tietoa siitä, mitä keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai riidanratkaisulautakunnassa on ilmaistu. Pykälän yksityiskohtaisten perustelujen mukaan ilmaisulla tarkoitetaan suullisesti tai kirjallisesti esitettyjä näkemyksiä, jotka liittyvät asian käsittelyyn ja ratkaisemiseen. Kuitenkin esimerkiksi EU:n arbitraatioyleissopimuksen käytännesääntöjen 6.3 (b) kohdan mukaan toimivaltaisen viranomaisen, jolle yritys on esittänyt keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan pyynnön, on



ilmoitettava kyseiselle yritykselle kaikista sellaisista merkityksellisistä asioista, joilla on vaikutusta yritykseen menettelyn aikana. Toivottavaa olisikin, että toimivaltainen viranomainen antaisi tietoja keskinäisen sopimusmenettelyn kulusta, vaikka edellä mainitut ilmaiset on lailla rajattu asianosaisjulkisuuden ulkopuolelle.

Esityksen mukaisen lainsäädännön myötä verotuskäytännön läpinäkyvyys vähentyisi huomattavasti. Yrityksille verotuksen ennustettavuus on hyvin tärkeää. **Mikäli Suomi profiloituu maana, jossa verotusmenettelyn ennustettavuus ja ennakoitavuus on epävarmaa, tämä on myös Suomen kilpailukykyä ja houkuttelevuutta vahingoittava tekijä.**

**Teknologiateollisuus ry esittää esitystä muutettavaksi niin, että verovelvollinen voi aina käyttää Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakukeinoja.**

## 5 Esitykseen pyydettäviä selvennyksiä

**Teknologiateollisuus ry toivoisi selventävää tekstiä hallituksen esityksen perusteluosiota seuraavilta osin:**

- Hakemuksen sisällön osalta todetaan (3 §), että hakemuksessa tulee ilmoittaa tiedot hakemukseen liittyvistä valtioista. Tätä vaatimusta muiden hakemukseen liittyvien valtioiden ilmoittamisesta ei ole direktiivissä. Jos kyseisen vaatimuksen sananmuotojen valinnan voi tulkita viittaavan siihen, että lain mukaisessa menettelyssä voitaisiin käsitellä myös multilateraaleja keskinäisiä sopimusmenettelyjä eikä ainoastaan bilateraalisia, tämän voisi todeta selvästi esityksessä.
- Esityksen 8 §:n mukaan Verohallinto voisi jatkossa toimeenpanna myös toimivaltaisten viranomaisten sopimuksen, jossa suomalaisen verovelvollisen verotettavaa tuloa lisätään Suomessa verotusmenettelylain 56§:n nojalla. Tällä uudistuksella käytännössä myös ilmeisesti mahdollistettaisiin jatkossa Suomen osallistuminen valtioiden välisiin yhteistarkastuksiin (joint audit) jollaisia on käyty esimerkiksi Saksan ja Hollannin välillä. Epäselväksi jää, tarkoittaako tämä myös sitä, että jatkossa myös APA-sopimus voidaan implementoida verotusmenettelylain 56 §:n nojalla niin, että Suomessa lisätään verotettavaa tuloa. Näistä voisi mainita esityksessä.

## 6 Resurssit

Myös Teknologiateollisuus ry jakaa hallituksen esitysluonnoksessa esiin nostetun huolen Suomen toimivaltaisen viranomaisen (Verohallinto) resurssien, henkilöstön riittävydestä. Suomen tulisivin turvata riittävien resurssien allokointi Suomen toimivaltaiselle viranomaiselle sen turvaamiseksi, että pätevää henkilökuntaa on riittävästi. Tähän velvoittaa myös BEPS toimenpide 14:n minimistandardi 2.5.

Helsingissä 21.9.2018

Teknologiateollisuus ry

Matti Mannonen  
Johtaja, Elinkeinopolitiikka

Lisätietoja: maria.volanan@teknologiateollisuus.fi p. 040 5323 744