

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että verosta vapauttamisesta, joka perustuu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen valtiosopimusten keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan määräykseen, säädettäisiin lailla.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan heti, kun eduskunta on sen hyväksynyt.

---

PERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

1.1. Lainsäädäntö ja käytäntö

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyihin valtiosopimuksiin, jäljempänä verosopimuksiin, sisältyy määräys, jonka mukaan kummankin sopimusvaltion asianomaiset viranomaiset voivat sopia, miten verotusoikeus jaetaan sopimusvaltioiden kesken silloin, kun yksittäistapauksissa annetut verotuspäätökset johtavat kaksinkertaiseen verotukseen.

Kaksinkertainen verotus voi syntyä esimerkiksi siten, että verosopimusmääräystä sovelletaan väärin tahi toisen tai molempien sopimusvaltioiden verotusta toimittavilla viranomaisilla on ollut puutteelliset tiedot tosiasioista. Kaksinkertainen verotus voi syntyä myös silloin, kun ei voida osoittaa, että kummassakaan valtiossa olisi menetelty väärin. Tällöin sopimusvaltioiden sisäinen lainsäädäntö tai verotuskäytäntö ovat keskenään ristiriidassa, eikä asiaa ole verosopimusta tehtäessä voitu ottaa huomioon.

Verosopimusmääräykseen perustuva viranomaisten välinen neuvottelu tapahtuu suullisesti tai kirjeitse. Lopputuloksena toinen tai molemmat sopimusvaltiot voivat luopua osittain tai kokonaan verotusoikeudestaan. Jos luopuminen on tapahtunut Suomessa, on nimettyä verovelvollista ja hänen ansaitsemaansa tiettyä tuloa koskeva verosta vapauttaminen veronkannossa teknisesti toteutettu noudattamalla soveltuvien osin verotuslain huojennuspäätöksiä koskevia säännöksiä.

Verosopimuksen mukaan toimivaltainen viranomainen Suomessa on valtiovarainministeriö tai sen valtuuttama edustaja. Ratkaisutoimivaltaa puheena olevien asioiden osalta ei ole kuitenkaan jaettu ministeriön ja verohallituksen kesken.

2. Syyt esityksen antamiseen

Verosopimuksiin sisältyvä määräys keskinäisestä sopimusmenettelystä varaa sopimusvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille neuvottelu-

mahdollisuuden ristiriitatilanteissa. Kyseinen sopimusmääräys ei sisällä niitä sääntöjä, joita kussakin sopimusvaltiossa on menettelyssä noudatettava. Kun kansainvälisen kanssakäymisen lisääntyessä on voitu todeta yhä useammin tarvetta keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan sopimusmääräyksen soveltamiseen ja sen perusteella tapahtuvaan verosta vapauttamiseen, on selkeyden vuoksi tarkoituksenmukaista, että menettelystä säädetään lailla.

Vastaavaa asiaa koskeva säännös tuli Ruotsissa voimaan 1 päivänä tammikuuta 1979.

### 2.1. Verosta vapauttamisen suhde muutoksenhakumenettelyyn

Verosopimusten määräyksen mukaan sopimusvaltiossa asuva henkilö tai yhteisö, jolla on kotipaikka sopimusvaltiossa, voi sopimuksen vastaisessa tilanteessa kääntyä toimivaltaisen viranomaisen puoleen siinä valtiossa, jossa hän asuu, ilman, että toimenpide vaikuttaa hänen oikeuteensa käyttää valtion sisäisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakekeinoja. Tavanomainen muutoksenhakutie ei täällä voikaan johtaa verotuspäätöksen muuttamiseen silloin, kun verotus on Suomessa toimitettu soveltaen oikein sekä sisäisen lainsäädännön että verosopimuksen määräyksiä. Toisen sopimusvaltion toimenpiteiden vuoksi saattaa tuloksena kuitenkin olla kaksinkertainen verotus tai muutoin sopimuksen tarkoituksen vastainen tilanne.

Kun verovelvollinen voi valittaa verotuksesta Suomessa sekä lisäksi saattaa täällä yhtäaikaaisesti vireille samaa asiaa koskevan keskinäisen sopimusmenettelyn, on mahdollista, että tuloksena on kaksi samaa asiaa koskevaa erilaista päätöstä. Päätösten erilaisuus johtuu siitä, että tuomioistuin tekee päätöksensä oikeusharkinnan perusteella, mutta ministeriö käyttää tarkoituksenmukaisuusharkintaa.

Kahden samaa verotusta koskevan erillisen päätöksen yhteensovittaminen on hallinnollisesti epätarkoituksenmukaista ja johtaa tulkintavaikeuksiin. Tähän saakka on menetelty siten, että ministeriö on jäänyt odottamaan tuomioistuinten päätöstä, ja vasta sen saatua lainvoiman tarvittaessa antanut oman päätöksensä. Kun kuitenkin joissakin tilanteissa on tarvetta verosta vapauttamiseen jo ennen kuin valitusviranomainen on tutkinut asian tai tilanteessa, jossa valitukselle varattu määräaika ei ole kulunut

umpeen, ehdotetaan, että ministeriö voisi myöntää vapautuksen määräämillään ehdoilla. Ehdoksi voitaisiin tällöin asettaa esimerkiksi, että ministeriön päätös peruuntuu, jos samaa verotusta on muulla päätöksellä Suomessa muutettu tai toisen valtion tuomioistuin ottaa asian käsiteltäväkseen taikka muusta samankaltaisesta syystä.

### 2.2. Oikeudellinen ja taloudellinen kaksinkertainen verotus

Kaksinkertaisen verotuksen tapauksista yleisimpiä ovat sellaiset, joissa verovelvollinen joutuu samasta tulosta maksamaan veron useampiin sopimusvaltioihin. Tilannetta sanotaan oikeudellisen kaksinkertaisen verotuksen tapaukseksi. Monikansallisten yritysten määrän ja liiketoiminnan lisääntyessä on kuitenkin yhä enemmän ilmennyt myös sellaisia tilanteita, joissa sama tulo on verotettu kahden, eri sopimusvaltiossa sijaitsevan, riippuvuussuhteessa keskenään olevan yrityksen, esimerkiksi emojen ja tytäryhtiön tulona. Kysymyksessä on taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen tapaus.

Ehdotettua verotuslain 126 a §:ää on tarkoitettu soveltaa myös taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen silloin kun verosopimus koskee taloudellista kaksinkertaista verotusta.

### 2.3. Vapautus kunnallis- ja kirkollisverosta

Verosta vapauttamisen tulisi koskea paitsi valtion- myös kunnallisveroa ja kirkollisveroa. Ehdotetaan, että valtiovarainministeriö voisi myöntää vapautuksen myös viimeksi mainituista veroista. Kyseisiä veronsaajia olisi kuitenkin kuultava ennen päätöksen tekemistä.

### 2.4. Veron suorittamisen lykkäys

Kaksinkertaisen verotuksen tapahtuessa saattaa verovelvollisen taloudellinen tilanne olla vaikea, koska kysymyksessä voivat olla suuret veromäärät. Kun asiaa käsiteltäessä joudutaan ottamaan yhteys toisen valtion viranomaisiin, vie selvitys huomattavan pitkän ajan. Sen vuoksi ehdotetaan, että veronkantoviranomainen tai verohallitus joka on veronkantoviranomaisen ohella lykkäysasioissa toimi-

valtainen, voisi valtiovarainministeriön määräämin ehdoin myöntää veron suorittamiselle lykkäystä.

## 2.5. Veroon liittyvät seuraamukset

Jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi verosta vapautetaan Suomessa, tulisi vapautuksen tarvittaessa koskea myös verotukseen liittyviä seuraamuksia. Sen vuoksi ehdotetaan, että verotuslain 126 a §:n 1 momentissa lausuttu koskisi myös niitä. Nyt voimassa olevan lain-säädännön mukaan voidaan peria viivästyskorkoa vastaavaa korkoa, viivästyskorkoa, jäämaksua ja lykkäyskorkoa.

## 2.6. Palautettavalle määrälle maksettava korko

Muutoksenhaun perusteella palautettavalle veromäärälle tai liikaa peritylle ennakkoerolle maksetaan korkoa. Huojennuspäätöksiin perustuvilla palautuksilla sen sijaan ei makseta korkoa. Periaate rakentuu sille ajatukselle, että korkoa palautusmäärälle suoritetaan silloin, kun vero on kannettu aiheutta. Ehdotetun verotuslain 126 a §:n mukainen päätös ei perustu oikeusharkintaan, joten verosta vapauttaminen keskinäisen sopimusmenettelyn perusteella ei ole kannanotto siihen, oliko verotus Suomessa oikein toimitettu. Näin ollen ehdotetaan, että verotuslain 126 a §:n nojalla palautettavalle veromäärälle ei makseta korkoa.

Jos veronpalautukselle on suoritettava korkoa, on asiasta maininta asianomaisessa verolaissa. Edellä olevan periaatteen kanssa yhdenmukaisesti ehdotetaan, että palautettavalle vero-

määrälle suorittamatta jätettävästä korosta ei säännöksessä mainita.

## 2.7. Muutoksenhakukielto

Yhdenmukaisesti veronhuojennussäännösten kanssa ehdotetaan, että verotuslain 126 a §:n perusteella tehtyyn päätökseen ei saa valittamalla hakea muutosta. Keskinäiseen sopimusmenettelyyn perustuva päätös ei ole esteenä saman asian käsittelemiselle ministeriössä uudestaan hakemuksen perusteella.

## 3. Esityksen taloudelliset ja hallinnolliset vaikutukset

Esitykseen ei liity olennaisia, ennakoitavissa olevia taloudellisia tai hallinnollisia vaikutuksia. Ehdotettu verotuslain 126 a § sisältää toimivalta- ja menettelysäännökset verosta vapauttamiseksi keskinäisen sopimuksen perusteella eikä asian tarkemman sääntelyn oleteta lisäävän tällaisia sopimuksia koskevia hakemuksia.

## 4. Voimaantulo

Ehdotettu laki on tarkoitus saattaa voimaan heti, kun eduskunta on sen hyväksynyt, minkä jälkeen myös vireillä olevat asiat ratkaistaisiin tämän lain mukaisesti.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki verotuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti lisätään 12 päivänä joulukuuta 1958 annettuun verotuslakiin (482/58) uusi näin kuuluva 126 a §:

### 126 a §

Jos veron määrääminen, maksuunpano tai verotusta koskeva muu toimenpide johtaa kaksinkertaiseen tai muutoin vieraan valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn valtiosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen, valtiovarainministeriö voi hakemuksesta myöntää määräämillään ehdoilla osittaisen tai täydellisen vapautuksen täällä maksuunpannusta verosta. Ennen vapautuksen myöntämistä kunnallisverosta ja kirkollisverosta on asianomaiselle kunnalle ja seurakunnalle varattava tilaisuus tulla kuulluksi.

Mitä 1 momentissa on säädetty verosta, koskee myös veroon liittyviä seuraamuksia.

Veronkantoviranomainen voi 1 momentissa mainituin edellytyksin myöntää veron suorittamisen lykkäystä. Verohallitus voi erityisistä syistä ottaa lykkäysasian ratkaistavakseen. Lykkäys myönnetään valtiovarainministeriön määräämin ehdoin.

Tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei valittamalla saa hakea muutosta.

—————

Tämä laki tulee voimaan      päivänä  
kuuta 198 . Lakia sovelletaan myös asioihin,  
jotka ovat vireillä lain voimaan tullessa.

—————

Helsingissä 3 päivänä joulukuuta 1982

**Tasavallan Presidentti**  
**MAUNO KOIVISTO**

Ministeri *Jermu Laine*