

**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**

## **ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Lakia sovellettaisiin menettelyyn, joka käynnistyisi yksittäisen verovelvollisen hakemuksen johdosta ja jolla Euroopan unionin jäsenvaltiot pyrkisivät keskinäisiin neuvotteluihin ratkaisemaan kyseisen verosopimukseen liittyvän riita-asian. Asia saatettaisiin viime kädessä riippumattomien välimiesten käsiteltäväksi. Lakia sovellettaisiin soveltuvin osin myös silloin, kun Suomi ja toinen valtio käsittelevät yksittäisen verovelvollisen verosopimukseen liittyvää verotusongelmaa verosopimuksen mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai kun Suomi ja toinen Euroopan unionin jäsenvaltio käsittelevät siirtohinnoittelua koskevaa asiaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan yleissopimuksen mukaisessa menettelyssä.

Esityksessä ehdotetaan, että Verohallinto panisi täytäntöön toimivaltaisen viranomaisen keskinäisen sopimusmenettelyn perusteella antamat, kaksinkertaista verotusta koskevat ratkaisut. Muutos toteutettaisiin muuttamalla verotusta. Verotusmenettelystä annetun lain nykyiset säännökset, jotka liittyvät kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen keskinäisessä sopimusmenettelyssä, kumottaisiin.

Esityksellä saatettaisiin voimaan direktiivi, joka koskee veroriitojen ratkaisumekanismeja Euroopan unionissa. Lisäksi ehdotetuilla muutoksilla selvennettäisiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi annetun ratkaisun täytäntöönpanoa koskevaa oikeustilaa. Lisäksi tarkoituksena on parantaa verovelvollisen asemaa, koska palautettavalle verolle maksettava palautuskorko voitaisiin laskea muiden veroon liittyvien seuraamusten lisäksi toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanon yhteydessä kuten kansallisessa muutoksenhaussa. Verovelvollisen asemaa parantaisi myös se, että verotusta voitaisiin muuttaa ja määrättyä veronkorotusta palauttaa samassa suhteessa kuin verovelvollisen verovuoden verotettavaan tuloon tehtyä lisäystä alennettaisiin.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2019. Direktiivin mukaiseen menettelyyn liittyviä säännöksiä sovellettaisiin hakemuksiin, jotka on tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen koskien 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen alkaneita verovuosia. Muilta osin säännöksiä sovellettaisiin hakemuksiin, jotka on tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	4
1 JOHDANTO.....	4
2 NYKYTILA.....	4
2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	4
Kaksinkertaisesta verotuksesta.....	4
Veroriitojen ratkaisua koskevat menettelyt OECD:ssä.....	5
Veroriitojen ratkaisua koskevat säännökset EU:ssa.....	6
Toimivaltainen viranomaisen verotusmenettelystä annetun lain 88 §:n nojalla.....	7
Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen verotusmenettelylain 89 §:n 3—5 momentin mukaisesti.....	7
2.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden lainsäädäntö.....	8
OECD:n riitojenratkaisua koskevat muutokset.....	8
EU:n riitojenratkaisua koskevat muutokset.....	9
Ruotsi.....	12
Norja.....	13
Tanska.....	13
Saksa.....	14
Iso-Britannia.....	15
Yhdysvallat.....	15
Kanada.....	16
2.3 Nykytilan arviointi.....	16
3 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	17
3.1 Tavoitteet.....	17
3.2 Toteuttamisvaihtoehdot.....	18
Eräitä EU-riitadirektiiviin voimaansaattamiseen liittyviä erityiskysymyksiä.....	18
Kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisten riidanratkaisuprosessien suhde.....	19
Toimivaltaisen viranomaisen päätöksen täytäntöönpano.....	22
3.3 Keskeiset ehdotukset.....	22
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	23
4.1 Taloudelliset vaikutukset.....	23
4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	24
4.3 Vaikutukset verovelvollisille.....	24
5 ASIAN VALMISTELU.....	24
6 RIIPPUVUUS MUISTA ESITYKSISTÄ.....	25
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	26
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	26
1.1 Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä.....	26
1.2 Laki verotusmenettelystä.....	50
1.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta.....	51
2 TARKEMMAT SÄÄNNÖKSET JA MÄÄRÄYKSET.....	51
3 VOIMAANTULO.....	51
4 SUHDE PERUSTUSLAKIIN JA SÄÄTÄMISJÄRJESTYS.....	51
LAKIEHDOTUKSET.....	54
1. Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä.....	54
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta.....	65

**HE 308/2018 vp**

3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.....	66
LIITE .....	67
RINNAKKAISTEKSTI.....	67
3. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.....	67

## YLEISPERUSTELUT

### 1 Johdanto

Tulo- ja varallisuusveroja koskevat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyt sopimukset, jäljempänä *verosopimus*, liittyvät kansainväliseen, rajat ylittävään toimintaan. Sopimuksia sovelletaan yksittäisen verovelvollisen verotuksessa. Sopimusten tarkoituksena on sopia toisen valtion tai ei-valtiollisen, itsenäisesti veroa kantavan lainkäyttöalueen välillä verotusoikeuden jakamisesta tietyissä sopimuksen kattamissa tilanteissa luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen verotukseen liittyen. Verosopimukset on siten tehty kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämiseksi.

Verosopimuksen tulkintaan ja soveltamiseen voi kuitenkin liittyä näkemuseroja valtioiden välillä. Jo vanhastaan näitä tulkintaerimielisyyksiä on voitu ratkaista erilaisin keinoin. Viime aikoina on kuitenkin pyritty luomaan keinoista entistä tehokkaampia. Euroopan unionissa (EU) asiasta on 10 päivänä lokakuuta 2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 veroriitojen ratkaisumekanismista Euroopan unionissa, jäljempänä *EU-riitadirektiivi*, joka on saatettava voimaan jäsenvaltioissa viimeistään kesällä 2019. Riitojenratkaisun tehostamiseen liittyy Suomessa EU-riitadirektiivin voimaansaattamisen ohella myös menettelyjen ja riidanratkaisussa saavutetun lopputuloksen kansallista täytäntöönpanoa koskevan melko vanhan lainsäädännön kehittäminen. Lisäksi osana Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) ja G20-maiden käynnistämää niin sanottua BEPS-hanketta (Base Erosion and Profit Shifting, jäljempänä *BEPS*) on neuvoteltu monenkeskinen yleissopimus veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteutettavista toimenpiteistä. Yleissopimukseen sisältyy myös välimiesmenettelyä koska osa, joten yleissopimuksen osapuolet voivat sopimuksen avulla halutessaan ottaa osaksi verosopimuksiaan välimiesmenettelyn.

### 2 Nykytila

#### 2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Kaksinkertaisesta verotuksesta

Suomi on tehnyt lukuisan joukon verosopimuksia. Jos molemmat asiaan liittyvät sopimusosapuolet tulkitsevat keskinäistä verosopimustaan siten, että tulkitusjavaltiliolla on verotusoikeus ja kumpikin verottaa samaa tuloerää, voi syntyä kaksinkertaisen verotuksen tilanne. Kansainvälisellä kaksinkertaisella verotuksella voidaan tarkoittaa kansainvälistä juridista kaksinkertaista verotusta tai kansainvälistä taloudellista kaksinkertaista verotusta. Kansainvälisellä juridisella kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa useampi kuin yksi valtio verottaa samalta ajanjaksolta samaa verovelvollista samasta tulosta tai samoista varoista. Kansainvälisellä taloudellisella kaksinkertaisella verotuksella puolestaan tarkoitetaan tilannetta, jossa useampi kuin yksi valtio verottaa kahta tai useampaa eri valtioissa asuvaa verovelvollista samasta tulosta tai samoista varoista.

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus voidaan pyrkiä poistamaan valtion sisäisin tai valtioiden välisin keinoin. Valtion sisäisenä keinona on verotusasian käsitteleminen kansallisessa muutoksenhakuprosessissa, joka toimii kansallisten sääntöjen mukaan. Valtioiden välisiin keinoihin lukeutuu puolestaan ensinnäkin verosopimukseen sisältyvä menettely, joiden puitteissa valtiot voivat pyrkiä ratkaisemaan sopimukseen liittyvät erimielisyydet. Myös EU:n piirissä on ollut käytössä menettely, johon verovelvollinen on rajatuissa tapauksissa voinut hakeutua kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Valtioiden välisessä riidanratkaisussa on ky-

## HE 308/2018 vp

se yksittäisen verovelvollisen tapausta koskevasta neuvottelusta, jossa perusteltuja näkemyksiä esittämällä pyritään saavuttamaan ratkaisu asiassa.

Veroriitojen ratkaisua koskevat menettelyt OECD:ssä

Verosopimukset sisältävät tyypillisesti sopimuksen tulkintaa koskevia erimielisyyksiä varten niin sanotun keskinäisen sopimusmenettelyn (Mutual Agreement Procedure), jäljempänä *MAP*. OECD:n niin sanotussa malliverosopimuksessa (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) keskinäistä sopimusmenettelyä koskee artikla 25. Sen mukaan valtiot voivat verovelvollisen hakemuksen johdosta neuvotella keskenään tulkintaerimielisyydestä ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, jos asiaa ei hakemuksen perusteella ole yksipuolisesti voitu ratkaista ennen neuvottelujen käynnistymistä.

Vaikka keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistyminen edellyttää verovelvollisen aloitetta (hakemusta), neuvotteluosapuolia menettelyssä ovat kuitenkin verosopimuksen osapuolet eli valtiot. Neuvotteluiden pyrkimyksenä on löytää ratkaisu tulkintaerimielisyyteen OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan neuvottelumenettelyä koskevan 2 kappaleen mukaisesti. Se ei kuitenkaan aseta neuvotteluosapuolille velvoitetta saavuttaa asiassa lopullista ratkaisua. Jos ratkaisu löytyy, se tulisi malliverosopimuksen mukaan panna täytäntöön kansallisista määräajoista huolimatta.

Suomella on seuraavien 76 valtion (tilanne 1.10.2018) kanssa voimassa oleva verosopimus, jossa määrätään lähes kaikista OECD:n malliverosopimuksen tekstissä käsitellyistä asioista, mukaan lukien keskinäisestä sopimusmenettelystä (sopimussarjanumero sulkumerkeissä): Alankomaat (84/1997 ja 31/1998), Arabiemiraattien liitto (90/1997 ja 32/1998), Argentiina (85/1996), Armenia (120/2007 ja 31/2008), Australia (91/2007 ja 32/2008), Azerbaidzhan (94/2006), Barbados (79/1992 ja 58/2013), Belgia (66/1978, 54/1997 ja 13/2014), Bosnia-Hertsegovina (60/1987 ja 75/2005), Brasilia (92/1997 ja 33/1998), Bulgaria (11/1986), Egypti (12/1966 ja 56/1976), Espanja (32/2018), Etelä-Afrikka (78/1995 ja 4/1996), Filippiinit (60/1981), Georgia (76/2008), Indonesia (4/1989), Intia (58/2010), Irlanti (88/1993), Islanti (26 ja 95/1997, 34/1998, 127/2008 ja 43/2009), Iso-Britannia (2/1970, 31/1974, 26/1981, 8/1987, 2/1992, 75/1992 ja 63/1997), Israel (90/1998), Italia (55/1983), Itävalta (18/2001 ja 95/2011), Japani (43/1972, 111/1991 ja 76/1992), Kanada (2/2007), Kazakstan (85/2010), Kiina (104/2010), Kirgistan (14/2004), Korean tasavalta (75/1981), Kosovo (60/1987 ja 1/2012), Kreikka (58/1981), Kroatia (60/1987 ja 34/1995), Kypros (40/2013), Latvia (92/1993), Liettua (94/1993), Luxemburg (18/1983, 60/1992 ja 62/2010), Makedonia (23/2002), Malesia (16/1986), Malta (82/2001), Marokko (18/2013), Meksiko (65/1998), Moldova (92/2008), Montenegro (60/1987 ja 45/2007), Norja (26 ja 95/1997, 34/1998, 127/2008 ja 43/2009), Pakistan (15/1996), Portugal (27/1971), Puola (21/2010), Ranska (8/1972 ja 5/1976), Romania (7/2000), Ruotsi (26 ja 95/1997, 34/1998, 127/2008 ja 43/2009), Saksa (86/2017), Sambia (28/1985), Serbia (60/1987 ja 70/2001), Singapore (115/2002, 38/2003 ja 41/2010), Slovakia (28/2000), Slovenia (70/2004), Sri Lanka (28/2018), Sveitsi (90/1993, 92/2006, 122/2010 ja 14/2013), Tadžikistan (72/2013), Tansania (70/1978), Tanska (mukaan lukien Färsaaret; 26 ja 95/1997, 34/1998, 127/2008 ja 43/2009), Thaimaa (28/1986), Tsekki (80/1995 ja 5/1996), Turkki (49/2012), Turkmenistan (12/2017), Ukraina (82/1995 ja 6/1996), Unkari (51/1981), Uruguay (16/2013), Uusi Seelanti (49/1984 ja 16/1988), Uzbekistan (104/1999 ja 43/2016), Valko-Venäjä (84/2008), Venäjä (110/2002), Vietnam (112/2002 ja 64/2003), Viro (96/1993 ja 55/2016) ja Yhdysvallat (2/1991 ja 3/2008). Pohjoismaisen verosopimuksen muutospöytäkirja allekirjoitettiin 29 päivänä elokuuta 2018 ja se on esitetty eduskunnan hyväksyttäväksi (HE 169/2018 vp). Lisäksi Suomi allekirjoitti 24 päivänä toukokuuta 2018 verosopimuksen Hongkongin kanssa, joka on jo hyväksytty eduskunnassa (HE 103/2018 vp).

Keskinäinen sopimusmenettely on valtioiden toimivaltaisten viranomaisten kesken käytävää neuvottelumenettelyä. Suomen tekemiin verosopimuksiin on pääsääntöisesti sisällytetty määräys, jonka mukaan toimivaltainen viranomainen on valtiovarainministeriö tai sen valtuuttama edustaja tai määräämä viranomainen. Suomella on Egyptin kanssa vuonna 1965 tehty voimassa oleva sopimus (SopS 12/1966), jossa toimivaltainen viranomainen on valtiovarainministeriö. Egyptin kanssa on kuitenkin käynnistetty verosopimusneuvottelut.

OECD:n tilastojen mukaan Suomea koskevia hakemuksia keskinäisestä sopimusmenettelystä on vuosina 2011—2015 tullut vireille keskimäärin 30 kappaletta vuodessa. Hakemuksen perusteena on verosopimuksen vastaiseen tilanteeseen johtanut toimenpide joko Suomessa tai toisessa asiaan liittyvässä valtiossa. Vastaava luku Ruotsin osalta on 92, Saksan osalta 317 ja Yhdysvaltojen osalta 318. Tilastotietoja on saatavissa myös valtioiden vuoden aikana ratkaisematta jääneistä, samana vuonna tai jonakin edellisena vuotena vireille tulleista hakemuksista. Vuoden lopussa vireillä olevia hakemuksia, joissa Suomi on ollut osapuolena, on kyseisinä vuosina ollut keskimäärin 79 kappaletta. Vastaava luku Ruotsissa on 184, Saksassa 917 ja Yhdysvalloissa 789. Keskimääräisiä lukuja tarkasteltaessa on kuitenkin huomattava, että yhtäältä uusien hakemusten lukumäärissä ja toisaalta vuoden aikana ratkaistujen ja siten vuoden lopussa vireillä olevien hakemusten määrissä voi olla vuosittain suuriakin heilahteluja. Valtiot ovat vuosittain kyenneet ratkaisemaan tapauksia ja siten purkamaan keskeneräisten tapauksien varastoa, mutta kasvaneiden hakemuskäytöiden seurauksena myös vuoden lopussa vireillä olleiden tapauksien määrä on kasvanut kansainvälisellä tasolla mitattuna.

OECD:n malliverosopimuksen MAP-artiklaan on vuoden 2008 päivityksestä lähtien sisällytetty 5 kappale välimiesmenettelyä (Arbitration). Sen puitteissa tuloksettomien MAP-neuvotteluiden jälkeen verovelvollinen voi pyytää asian viemistä välimiesmenettelyyn ja lopputuloksena asiassa saadaan ratkaisu. Välimiesmenettelyssä tehty päätös sitoo jäsenvaltioita, jos verovelvollinen hyväksyy päätöksen. Päätös implementoidaan malliverosopimuksen mukaan kansallisista määräajoista huolimatta. Malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappaleen toisen lauseen mukaan tapausta ei kuitenkaan saateta välimiesmenettelyyn, jos asiassa on jo annettu päätös jommankumman valtion tuomioistuimessa tai hallinnollisessa oikeuselimessä.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on korostettu, että välimiesmenettelyssä annettu päätös koskee ainoastaan käsittelyssä ollutta tapausta, eikä se velvoita valtioita samanlaiseen ratkaisuun muiden tapauksien yhteydessä. Välimiesmenettelyssä annettulla ratkaisulla ei ole vastaavaa ennakkopäätösarvoa kuin esimerkiksi kansallisten tuomioistuinten antamilla prejudikaateilla.

Suomen verosopimuksiin ei ole tähän mennessä sisällytetty välimiesmenettelyä koskevaa lauseketta. Kun tarkastellaan muiden valtioiden verosopimuksia, on välimiesmenettelylauseke sisällytetty yksittäisiin verosopimuksiin näiden verosopimusverkostoissa.

Veroriitojen ratkaisua koskevat säännökset EU:ssa

EU-jäsenvaltioiden välillä on voimassa yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY), jäljempänä *EU-arbitraatioyleissopimus*. Neuvosto on antanut tiedonannon EU-arbitraatioyleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa koskevista tarkistetuista menettelysäännöistä (2009/C 322/01). EU-arbitraatioyleissopimus koskee ainoastaan yritysten kansainvälisiä verotustilanteita EU:ssa ja silloinkin vain siirtohinnoittelutapauksia.

EU-arbitraatioyleissopimus kattaa menettelyn, jonka puitteissa yritykset voivat pyytää EU-valtioita neuvottelemaan keskenään sopimuksen soveltamisalaan kuuluvassa tapauksessa. Jos

toimivaltainen viranomainen katsoo valituksen perustelluksi mutta ei voi itse saada aikaan tyydyttävää ratkaisua, sen on pyrittävä toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia. Jos neuvottelutulosta ei saavuteta kahdessa vuodessa, valtioiden on perustettava neuvoa-antava toimikunta. Velvoitetta neuvoa-antavan toimikunnan perustamiseen ei kuitenkaan ole, jos asiaan liittyvän valtion toimivaltainen viranomainen ei voi poiketa kansallisen muutoksenhaun antamasta päätöksestä paitsi, jos yritys on antanut valitusajan kulua umpeen tai on perunut kaikki tällaiset valitukset.

Neuvoa-antava toimikunta antaa lausunnon tapauksen ratkaisemiseksi. Valtioiden toimivaltaisen viranomaisten on poistettava kaksinkertainen verotus tavalla, joka voi noudattaa lautakunnan lausuntoa tai se voi poiketa siitä. EU-arbitraatioyleissopimuksen mukainen menettely on kansalliseen muutoksenhakuun nähden erillinen prosessi.

EU-arbitraatioyleissopimukseen liittyvää tilastointia kerää Euroopan komission työryhmä Joint Transfer Pricing Forum. Sen tilastojen mukaan vuosina 2011—2015 on tullut vireille vuodessa keskimäärin 17 EU-arbitraatioyleissopimukseen perustuvaa hakemusta keskinäisen sopimusmenettelyn aloittamiseksi, joissa Suomi on osapuolena. Vastaavat luvut Ruotsin osalta ovat 16 ja Saksan osalta 84. Vuoden lopussa vireillä olleita hakemuksia, joilla on liityntä Suomeen ja jotka ovat tulleet vireille kyseisenä vuonna tai jonakin aiempina vuonna, on kyseisinä vuosina ollut keskimäärin 39 kappaletta. Vastaavat luvut Ruotsin osalta ovat 46 sekä Saksan osalta 260. Kuten yllä mainittiin OECD-tilastoihin liittyen, myös EU-tilastoja koskevia keskimääräisiä lukuja tarkasteltaessa on huomattava, että yhtäältä uusien hakemusten lukumäärissä ja toisaalta vuoden aikana ratkaistujen ja siten vuoden lopussa vireillä olevien hakemusten määrissä voi olla vuosittain suuriakin heilahteluja.

Toimivaltainen viranomainen verotusmenettelystä annetun lain 88 §:n nojalla

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 88 §:n sisältämä valtuutussäännös määrittää, kuka on toimivaltainen viranomainen verosopimusten keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Kyseisen lainkohdan nojalla toimivaltaisena viranomaisena toimii Verohallinto, kun Suomen vieraan valtion tai oikeusalueen kanssa tekemän verotusta koskevan sopimuksen mukaan toimivaltaisena viranomaisena voi olla valtiovarainministeriön valtuuttama tai määräämä viranomainen. Valtiovarainministeriö voi kuitenkin ottaa periaatteellisesti tärkeän asian ratkaistavakseen.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen verotusmenettelylain 89 §:n 3—5 momentin mukaisesti

Toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanoon on sovellettu verotusmenettelylain 89 §:n 3 momentin huojennusta koskevaa säännöstä. Säännöstä edeltävää pykälää (kumotun verotuslain (482/1958) 126 a §) koskevasta hallituksen esityksestä 252/1982 vp käy ilmi, että kyseinen lainkohta on säädetty nimenomaan verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan määräyksen perusteella tapahtuvaan verosta vapauttamiseen. Voimassa olevan lain mukaan toimivaltainen viranomainen voi tehdä huojennuspäätöksen silloinkin, kun samasta asiasta on olemassa Suomessa muutoksenhaun johdosta annettu päätös. Huojennuspäätöksen sisältö voi poiketa muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä.

Verotusmenettelylain 89 §:n 3 momentti koskee ainoastaan huojennuspäätöksen tekoa, mutta siinä ei ole säännelty verotuksen uudelleen laskemisesta. Käytännössä kuitenkin esiintyy tilanteita, joissa keskinäisen sopimuksen täytäntöönpano johtaisi kyseiseltä verovuodelta vahvistetun tappion muuttumiseen tai vanhojen tappioiden käytön muuttumiseen. Tällöin Suomessa ei

välttämättä ole maksuunpantu veroa, jota voitaisiin huoventaa. Huojennuspäätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.

Verotusmenettelylain 89 §:n 4 momentin mukaisilla veroon liittyvillä seuraamuksilla tarkoitettiin hallituksen esityksen 252/1982 vp mukaan viivästyskorkoa vastaavaa korkoa, viivästyskorkoa, jäämämaksua ja lykkäyskorkoa. Viivästyskorkoa vastaava korko on sittemmin korvattu veronlisäyksellä. Viivästyskorko ja jäämämaksu on korvattu viivekorolla. Lain esitöissä ei ole mainintaa veronkorotuksista.

Verotusmenettelylain 89 §:n 5 momentin mukaan valtiovarainministeriö voi määrätä Verohallinnon ratkaisemaan 3 momentissa tarkoitettuja hakemuksia, jos vapautettavaksi pyydetty määrä on enintään 50 000 euroa. Valtiovarainministeriö voi kuitenkin ottaa periaatteellisesti tärkeän asian ratkaistavakseen.

## 2.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden lainsäädäntö

OECD:n riitojenratkaisua koskevat muutokset

OECD:n vuonna 2013 julkaisemaa BEPS-selvitystä seurasi samana vuonna julkaistu toimenpideohjelma (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), johon sisältyi 15 toimenpidettä BEPS-tilanteiden ratkaisemiseksi.

Yksi toimenpide BEPS-hankkeessa oli monenkeskinen yleissopimus, jolla toteutetaan verosopimuksiin liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting), jäljempänä *multi-instrumentti*. Kyse on välineestä, jolla valtiot voivat toteuttaa verosopimusmääräyksiä koskevat BEPS-muutokset. Multi-instrumentin avulla on mahdollista saattaa BEPS-muutokset osaksi verosopimusverkostoa yhdellä allekirjoituksella ja kansallisella hyväksymismenettelyllä.

Multi-instrumenttia koskevan BEPS-työn yhteydessä OECD:ssä kehitettiin pakollista välimiesmenettelyä koskeva osa, joka sisältyy multi-instrumenttiin. Kyse ei ollut riitojenratkaisun minimistandardiin kuuluvasta elementistä, vaan se on valtioiden vapaaehtoisesti valittavissa oleva sopimuksen osa, jolla pyritään tehostamaan valtioiden välisten erimielisyyksien ratkaisua.

Välimiesmenettelyllä tarkoitetaan multi-instrumentin yhteydessä verosopimuksen tulkintaerimielisyyttä koskevan tilanteen ratkaisemista saattamalla asia riippumattoman välimiespaneelin käsiteltäväksi valtioiden välisten neuvotteluiden jälkeen. Tämä voi tapahtua verovelvollisen pyynnöstä silloin, jos yksittäisen verovelvollisen tapauksessa on käsillä verosopimuksen tulkintaerimielisyys eivätkä valtiot ole määrääjässä saaneet ratkaistua asiaa neuvotteluin verosopimuksen mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Välimiesmenettelyn johdosta annettu päätös olisi lopullinen ratkaisu siitä, mikä valtio yksittäistapauksessa saa verottaa tiettyä tuloerää. Multi-instrumentin mukaan valtioiden välinen neuvottelu voi tuottaa asiassa ratkaisun nopeastikin. Jos asiaa ei kuitenkaan saada ratkaistua kahden, tai sopimusosapuolen valinnan johdosta kolmen, vuoden kuluessa, voi verovelvollisen pyynnön johdosta tulla velvoite perustaa välimiespaneeli ratkaisemaan asiaa.

Multi-instrumentin ensimmäisessä allekirjoitustilaisuudessa 7 päivänä kesäkuuta 2017 allekirjoittaneesta 68 sopimusosapuolesta 25 ilmoitti allekirjoitusvaiheessa valitsevansa välimiesmenettelyä koskevan osan VI soveltamisen tietyillä ilmoittamallaan ehdoilla. Tällä hetkellä (1.10.2018) multi-instrumentin välimiesmenettelyn valinneita on 28, kun sopimuksen allekir-



joittajia on kaikkiaan 84. Suomi kuuluu tähän multi-instrumentin VI osan valinneiden joukkoon tehtyään multi-instrumentin allekirjoituksen yhteydessä niin sanotun väliaikaisen ilmoituksen, jossa se ilmoitti soveltavansa välimiesmenettelyä tietyin valinnoin, ilmoituksin ja varauksin. Multi-instrumentin kansallinen hyväksyminen ja voimaansaattaminen tapahtuvat multi-instrumenttia koskevalla hallituksen esityksellä. Tämän lain muutosehdotuksilla on kuitenkin vaikutuksia multi-instrumentin sisältämään menettelyyn siltä osin kuin tähän ehdotukseen sisältyy yleisesti keskinäiseen sopimusmenettelyyn sovellettavia seikkoja.

EU:n riitojenratkaisua koskevat muutokset

Euroopan komissio julkaisi 25 päivänä lokakuuta 2016 ehdotuksen neuvoston direktiiviksi kaksinkertaisen verotuksen riitojenratkaisumekanismeista Euroopan unionissa (COM(2016) 686 final). Komissio perusteli direktiiviehdotustaan sillä, että nykyiset mekanismit, toisin sanoen verosopimusten keskinäinen sopimusmenettely sekä EU-arbitraatioyleissopimus, eivät ole riittäviä varmistamaan sitä, ettei voittoja verotettaisi kahteen kertaan. Komission mukaan nykyiset mekanismit toimivat usein hyvin, mutta on silti syytä helpottaa mekanismien saatavuutta verovelvollisten keskuudessa sekä parantaa mekanismien kattavuutta, ajantasaisuutta ja todistusvoimaisuutta.

Komission ehdotus, joka sittemmin johti 10 päivänä lokakuuta 2017 annettuun EU-riitadirektiiviin, pohjautuu suurelta osin EU-arbitraatioyleissopimukseen. Kyse on siis prosessista, jossa verovelvollinen voi pyytää keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistämistä omassa asiassaan. Jos asia hyväksytään käsiteltäväksi, neuvotteluosapuolten eli jäsenvaltioiden olisi pyrittävä pääsemään sopimukseen määräajassa. Jos neuvottelut jäisivät tuloksettomiksi, voisi verovelvollinen pyytää välimiesmenettelyn käynnistämistä, jolloin kiista ratkaistaisiin tietyssä määräajassa. Tätä menettelyvaihetta varten nimitettäisiin neuvoa-antava lautakunta, joka antaisi tapausta koskevan lausunnon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Tämä lausunto sitoisi jäsenmaita, paitsi jos ne sopivat vaihtoehtoisesta ratkaisusta.

EU-riitadirektiivin mukaisessa menettelyssä on aina kyse EU-jäsenvaltioiden välisen riitatilanteen ratkaisusta. Se koskisi menettelyä, jolla riita ratkaistaan. Direktiivissä asetetaan menettelyllisiä sääntöjä sekä asiaa käsitteleville osapuolille (valtioiden toimivaltaisille viranomaisille) että verovelvolliselle, jota koskevasta asiasta on kyse. Direktiivin sisältämät menettelysäännöt ovat hyvin yksityiskohtaiset mutta toisaalta monissa kohdissa viitataan, että asiassa sovelletaan kunkin kansallisten sääntöjen mukaista menettelyä. Direktiivin mukainen menettely lopettaa muut keskinäiset sopimusmenettelyt. Toisaalta direktiivin mukainen menettely pääsääntöisesti myös odottaa asiassa mahdollisesti käynnistetyin kansallisen muutoksenhakumenettelyn lopullista päätöstä.

EU-riitadirektiivissä todetaan, että sen mukainen riidanratkaisumenettely koskee kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tehtyjen tuloverosopimusten ja EU-arbitraatioyleissopimuksen soveltamisalaan kuuluvia tapauksia. Menettely koskee direktiivissä määritellyn asianomaisen henkilön asiaa, jolla on verotuksellinen kotipaikka jossakin jäsenvaltiossa. Asianomaisella henkilöllä tarkoitetaan juridisten henkilöiden ohella myös luonnollisia henkilöitä. EU-riitadirektiivissä ei myöskään ole rajoituksia sen suhteen, mitä verosopimuksen artikloita riitojenratkaisumenettelyn puitteissa voitaisiin käsitellä. Direktiivin mukainen riidanratkaisumekanismi on siten soveltamisalaltaan laajempi kuin EU-arbitraatioyleissopimus, joka kattaa vain yritysten verotustapaukset ja niidenkin osalta vain siirtohinnoittelutilanteet.

EU-riitadirektiivin mukaan asianomainen henkilö (yksittäinen verovelvollinen) voi saada asiansa valtioiden käsiteltäväksi, jos tämä tekee valituksen direktiivin määräämässä kolmen vuoden määräajassa siitä, kun ensimmäinen ilmoitus riita-asiaan johtaneesta tai johtavasta

toimesta otettiin vastaan toimittaan muun muassa vaaditut tiedot ja asia muutoinkin täyttää käsiteltäväksi ottamista koskevat kriteerit. Asiaa käsittelevät toimivaltaiset viranomaiset, jolla direktiivin mukaan tarkoitetaan jäsenvaltion viranomaista, jonka tämä jäsenvaltio on nimennyt toimivaltaiseksi viranomaiseksi. Direktiivissä on lueteltu yksityiskohtainen listaus seikoista, joita asianomaisen henkilön olisi toimitettava valituksensa tueksi. Direktiivissä on lisäksi todettu, että asianomaisen henkilön on vastattava lisäkysymyksiin kolmessa kuukaudessa, jos toimivaltaiset viranomaiset ovat esittäneet kyseiset kysymykset kolmen kuukauden kuluessa valituksen vastaanottamisesta. Lisäkysymyksiin vastaamiselle asetetun kolmen kuukauden määräajan noudattaminen on yksi niistä ehdoista, jotka on täytettävä, jotta asianomainen henkilö saa valituksensa käsiteltäväksi.

EU-riitadirektiivissä on asetettu määräaikoja niin toimivaltaiselle viranomaiselle kuin asianomaiselle henkilöllekin valituksen käsittelyn osalta. Ensimmäinen vaihe valituksen vastaanottamisen ja mahdollisten lisäkysymysten jälkeen olisi valituksen käsittelyyn ottamista koskevan päätöksen tekeminen. Se pitäisi tehdä kuudessa kuukaudessa valituksen tai saatujen lisätietojen vastaanottamisesta, sen mukaan, kumpi on myöhempi. EU-riitadirektiivin mukaan peruste hylätä valitus olisi käsillä, jos valituksessa ei ole vaadittuja tietoja (mukaan lukien määräajassa toimitettuja vastauksia lisäkysymyksiin), kyseessä ei ole riita-asia tai jos valitusta ei ole tehty kolmen vuoden määräajassa. Jos toimivaltainen viranomainen ei tekisi päätöstä määräajassa, kyseisen toimivaltaisen viranomaisen katsottaisiin ottaneen valituksen käsiteltäväkseen. Direktiivin mukaan, jos kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat hylänneet valituksen, asianomaisella henkilöllä on oikeus hakea muutosta kuhunkin päätökseen kansallisten sääntöjen mukaisesti.

Jos asia hyväksytään käsiteltäväksi, toimivaltaiset viranomaiset aloittavat keskinäisen sopimusmenettelyn asian ratkaisemiseksi. Kullakin toimivaltaisella viranomaisella on myös mahdollisuus ratkaista asia yksipuolisesti ilman neuvottelumenettelyn aloittamista. Jos valtioiden välinen keskinäinen sopimusmenettely aloitetaan, asia on ratkaistava pääsäännön mukaisessa kahden vuoden määräajassa. Määräaikaa voidaan pidentää vuodella. Keskinäisessä sopimusmenettelyssä saavutettu ratkaisu on toimivaltaisia viranomaisia sitova, jos asianomainen henkilö hyväksyy ratkaisun ja lopettaa muut mahdolliset menettelyt ja sitoutuu olemaan hakematta muutosta myöhemmin.

Asianomainen henkilö voi EU-riitadirektiivin mukaisten edellytysten täytyessä pyytää neuvoo-antavan lautakunnan perustamista kahdessa tilanteessa: 1) jos toinen toimivaltaisista viranomaisista olisi ensi vaiheessa katsonut, ettei se voi hyväksyä valitusta eikä siten aloita keskinäistä sopimusmenettelyä ja asianomainen henkilö olisi asiasta eri mieltä; tai 2) toimivaltaiset viranomaiset olisivat aloittaneet keskinäisen sopimusmenettelyn mutta eivät olisi saaneet asiaa ratkaistuksi määräajassa. Pyyntöä 1 kohdan nojalla ei kuitenkaan voi tehdä, jos kansallinen tuomioistuimien on vahvistanut hylkäävän kannan eikä kyseisen valtion toimivaltainen viranomainen voi poiketa siitä. Direktiivi sisältää myös säännökset siitä, miten voisi toimia, jos neuvoo-antavaa toimikuntaa ei perusteta direktiivissä määrättyssä 120 päivän määräajassa. Tällöin asianomainen henkilö voi pyytää kansallista toimivaltaista tuomioistuinta tai kansallista nimittävää elintä tekemään toimia neuvoo-antavan toimikunnan asettamiseksi.

Neuvoo-antava toimikunta koostuu EU-riitadirektiivin mukaan puheenjohtajasta, toimivaltaisen viranomaisen edustajista sekä kunkin toimivaltaisen viranomaisen nimeämästä riippumattomasta ja pätevistä henkilöstä. Neuvoo-antavan toimikunnan jäsenet valitaan toimivaltaisia viranomaisia lukuun ottamatta jäsenvaltioiden ylläpitämästä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta. Toimivaltainen viranomainen voi vastustaa riippumattoman ja pätevän henkilön nimeämistä tietyillä perusteilla. Näistä yksi on veroneuvojana toimiminen. Riippumattomuutta koskevien edellytysten tulee säilyä myös määrätyn ajan toimikunnan toiminnan

päättymisen jälkeen, sillä nimittämisen vastustamisen perusteita ei saa olla olemassa 12 kuukauden ajan sen jälkeen, kun toimikunta on antanut lausuntonsa. Toimikunnan puheenjohtajan on oltava tuomari, elleivät toimivaltaiset viranomaiset sekä riippumattomat henkilöt ole toisin sopineet.

Neuvoa-antavalla toimikunnalla on oltava toimintasäännöt, jotka on ilmoitettava direktiivissä tarkemmin määritellyssä 120 päivän määräajassa asianomaiselle henkilölle ja jotka sisältävät muun muassa käsittelyn kohteena olevat kysymykset sekä menettelyn aikataululliset seikat. Edellä mainitussa ajassa on lisäksi ilmoitettava päivämäärä, johon mennessä lausunto annetaan ja viittaukset sovellettaviin säännöksiin.

Neuvoa-antavan toimikunnan sijaan jäsenvaltiot voivat sopia perustavansa vaihtoehtoisen riitojenratkaisutoimikunnan. Jäsenten riippumattomuutta koskevia sääntöjä lukuun ottamatta vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpano ja muoto voivat poiketa neuvoa-antavasta toimikunnasta. Vaihtoehtoisella riidanratkaisutoimikunnalla on oltava toimintasäännöt, mutta se voi tarvittaessa käyttää muita riidanratkaisumenettelyjä tai -tekniikkoja riita-asian ratkaisemiseksi sitovasti. Vaihtoehtoinen toimikunta voi olla muodoltaan myös pysyväluonteinen.

EU-riitadirektiivissä on säännöksiä muun muassa kustannusten jakautumisesta jäsenvaltioiden kesken ja myös verovelvollisen osalta. Pääsäännön mukaan jäsenvaltiot jakavat riippumattomien henkilöiden kustannukset tasan. Poikkeuksena edellä mainitusta valtioiden velvollisuudesta kantaa kustannuksia voivat olla tilanteet, joissa verovelvollinen peruu hakemuksensa tai jos toimivaltaisen viranomaisen päätös olla hyväksymättä kannetta käsittelyyn oli oikea. Verovelvollisen on aina kannettava omat kustannuksensa.

EU-riitadirektiivi sisältää yksityiskohtaisia säännöksiä siitä, mitä tietoja neuvoa-antava toimikunta tai vaihtoehtoinen riitojenratkaisutoimikunta voivat menettelyn yhteydessä saada ja millaisia kuulemisia voidaan järjestää. Myös toimikunnan jäsenten sekä verovelvollisten salassapitovelvoitteen osalta direktiivi sisältää kattavat säännökset, jotka estävät näitä paljastamista tietoja.

Neuvoa-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen riitojenratkaisutoimikunnan on annettava lausuntonsa kuudessa kuukaudessa. Määräaika voidaan kuitenkin pidentää kolmella kuukaudella. Kuuden kuukauden kuluessa lausunnon antamisen jälkeen toimivaltaiset viranomaiset tekevät asiassa päätöksen. Päätös on sitova eikä se muodosta ennakkotapausta. Päätösten tiedoksiannosta ja kansallisesta täytäntöönpanosta direktiivi sisältää hyvin yksityiskohtaiset säännökset. Täytäntöönpano tapahtuu, jos asianomainen henkilö tai henkilöt hyväksyvät sen ja luopuvat oikeudesta kansallisesta muutoksenhakuun 60 päivässä päätöksen tiedoksiannosta. Neuvoa-antavan toimikunnan lausunnon jälkeen tehtävä päätös olisi implementoitava kansallisesti tehokkaasti ja siitä olisi julkistettava tietoja läpinäkyvyyden takaamiseksi.

EU-riitadirektiivi sisältää säännöksiä direktiivin mukaisen menettelyn sekä mahdollisten muiden samaa asiaa koskevien menettelyiden suhteesta. Tarkoituksena on, ettei samasta asiasta voi saada ratkaisua EU-menettelystä ja sen jälkeen vielä muista menettelyistä. Direktiivissä on myös otettu huomioon, että valtion lainsäädännön mukaan voi olla kiellettyä, että samasta asiasta olisi kansallisen muutoksenhaun päätös ja sen jälkeen direktiivin mukaisen menettelyn päätös. Direktiivi sisältää säännöt tilanteeseen, jossa jäsenvaltion tuomioistuin tai muu lainkäyttöelin on antanut samasta asiasta päätöksen eikä kansallinen lainsäädäntö salli poiketa siitä. Tällöin direktiivin mukainen menettely ei etene.

Direktiivi sisältää myös mahdollisuuden rajata tapauksia, jotka pääsisivät riitojenratkaisuvaiheeseen eli neuvoo-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riitojenratkaisutoimikuntaan. Esimerkiksi tapaus, jossa ei ole kysymys kaksinkertaisen verotuksen tilanteesta tai jossa on kyse väärinkäyttötilanteesta, kuten veropetoksesta, tahallisesta laiminlyönnistä ja törkeästä huolimattomuudesta, voidaan rajata direktiivin mukaisen välimiesmenettelyn ulkopuolelle.

EU-riitadirektiivin mukaiseen menettelyyn sisältyy paljon määräaikoja, jotka koskevat sekä asiaa käsittelevien osapuolten että verovelvollisten toimintaa. Tämän tarkoituksena on tehostaa prosessin etenemistä. Direktiivissä on myös pyritty turvaamaan prosessin joutuisaa etenemistä vaiheesta toiseen erityisesti verovelvollisen näkökulmasta. Luonnollisten henkilöiden ja direktiivissä määriteltyjen pienten ja keskisuurten yritysten osalta prosessiin sisältyy joitakin helpotuksia liittyen siihen, mihin valtioon tietoja tulee toimittaa.

EU-riitadirektiivi on saatettava kansallisesti voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2019 mennessä. Sitä sovelletaan direktiivin mukaisesti tehtyihin valituksiin, jotka olisi tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 veroriidoista, jotka koskevat 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen alkaneena verovuonna ansaittua tuloa. Asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset voisivat kuitenkin päättää soveltaa direktiiviä hakemukseen, joka on tehty ennen kyseistä ajankohtaa tai joka koskee aiempia verovuosia.

#### Ruotsi

Ruotsi on sisällyttänyt verosopimuksiinsa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Neljään niistä sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 5 kappale. Ruotsi on lisäksi allekirjoittanut 7 päivänä kesäkuuta 2017 multi-instrumentin ja tallettanut sen ratifioimisasiakirjan 22 päivänä elokuuta 2018. Ruotsi on ottanut välimiesmenettelyä koskevan VI luvun osaksi edellä mainittua sopimustaan. Ruotsin tekemien varaumien johdosta välimiesmenettelyyn eivät kuitenkaan pääse tapaukset, joissa toimivaltaiset viranomaiset päättävät, ettei tapaus ole sovelias välimiesmenettelyyn. Lisäksi jos kyse on kaksois-asumista koskevasta tilanteesta tai jos asiaan liittyy vaikeasti arvostettaviin aineettomiin liittyvä oikaisu, asiaan ei voida soveltaa VI lukua.

Ruotsi on EU:n jäsenvaltio ja siten se on liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen. Ruotsin on lisäksi pantava EU-riitadirektiivi kansallisesti täytäntöön.

Verovelvolliset voivat Ruotsissa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa.

Ruotsin verotusmenettelyä koskevan lain (skatteförfarandelag 67 kap. 38) mukaan hallitus tai hallituksen valtuuttama viranomainen saa tehdä muutoksen veroa koskevaan päätökseen, jos verosopimuksen määräys johtaa siihen, että muutos on tehtävä. Ruotsissa verohallinto on toimivaltainen viranomainen muissa kuin merkittävissä asioissa. Merkittävydestä ei ole säännelty rahamääräisesti. Lain (skatteförfarandelag 67 kap. 39 §) mukaan hallituksen tai sen valtuuttaman viranomaisen päätöksestä ei saa valittaa.

Ruotsin verohallinto on antanut ohjeen keskinäisestä sopimusmenettelystä. Keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan hakemuksen tekemisen kolmen vuoden määräaika alkaa yleensä verohallinnon tulonoikaisua koskevasta verotuspäätöksestä. Jos verovelvollinen valittaa tuomioistuimeen, täytyy MAP-hakemukselle asetettu määräaika kuitenkin ottaa huomioon. Verovel-

## HE 308/2018 vp

vollinen ei ole osallinen toimivaltaisten viranomaisten välisissä neuvotteluissa mutta verovelvolliselta voidaan kuitenkin kysyä täydentäviä kysymyksiä.

Norja

Norja on sisällyttänyt suurimpaan osaan verosopimuksiaan OECD:n malliverosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Kolmeen verosopimukseen sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 5 kappale. Norja allekirjoitti 7 päivänä kesäkuuta 2017 multi-instrumentin muttei ole tähän mennessä (tilanne 1.10.2018) sisällyttänyt valintoihinsa välimiesmenettelyä koskevaa VI lukua. Norja ei myöskään ole EU:n jäsenvaltio. Siten se ei ole liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen eikä sillä ole velvoitettava EU-riitadirektiiviä kansallisesti täytäntöön.

Verovelvolliset voivat Norjassa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. MAP ja kansallinen muutoksenhaku eivät pääsääntöisesti kuitenkaan voi edetä yhtä aikaa eikä toiseen prosessiin hakeutuminen katkaise toiseen prosessiin hakemiselle asetettuja määräaikoja.

Jos verovelvollinen haluaa edetä ensin MAP:lla, valitustapauksen käsittely Norjan kansallisessa muutoksenhakumenettelyssä keskeytetään siksi ajaksi, kunnes MAP-tapaus on käsitelty. Jos tapaus ratkaistaan MAP:ssa, toimivaltainen viranomainen määrää, että verovelvollisen täytyy peruuttaa valitus, jotta MAP-ratkaisu voidaan toteuttaa.

Jos muutoksenhakua käytetään ensin, MAP keskeytetään siihen saakka, kunnes päätös Norjan muutoksenhakumenettelyssä on tehty. Jos verovelvollinen valituspäätöksen jälkeen yhä pitäytyy vaatimuksessaan siitä, että verotus ei ole verosopimuksen mukaista, Norjan toimivaltainen viranomainen aloittaa MAP:n. Tällaisissa tapauksissa Norjan toimivaltainen viranomainen ei käytännössä yleensä kuitenkaan voi noudatetun menettelyn johdosta poiketa tuomioistuimen päätöksestä eli se ei voi keskinäisessä sopimusmenettelyssä sopia muuta kuin mitä tuomioistuimen päätöksen sisältö on. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että Norjan toimivaltainen viranomainen ei voi tehdä asiassa muuta kuin esittää tuomioistuinratkaisun neuvottelukumppanilleen. MAP voi siten johtaa tapauksen ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen ainoastaan silloin, Norjan neuvottelukumppani suostuu ratkaisemaan asian Norjan tuomioistuimen päätöksen mukaisella tavalla ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen tuomioistuinpäätöstä vastaavalla tavalla tässä toisessa valtiossa. Jos näin ei käy, MAP ei johda verovelvollisen kannalta tavoiteltuun lopputulokseen eli asian ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. Tällöin Norjassa verotus perustuu tuomioistuinratkaisuun, kun taas toisessa valtiossa se on jonkin muun sisältöinen.

Kun verovelvollinen on hyväksynyt keskinäisen sopimuksen, veroa alentava oikaisu on tehtävä verotusta muuttamalla. Paikalliset verotoimistot muuttavat verotusta viran puolesta. Toimivaltaisten viranomaisten tekemää sopimusta voidaan soveltaa menneisiin ja tuleviin verovuosiin. Valitusoikeutta toimivaltaisen viranomaisen ratkaisuun ei ole.

Tanska

Tanska on sisällyttänyt verosopimuksiinsa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan mutta mihinkään niistä ei sisälly voimassa olevaa, välimiesmenettelyä koskevaa OECD:n malliverosopimuksen 5 kappaletta. Tanska on lisäksi allekirjoittanut 7 päivänä kesäkuuta 2017

## HE 308/2018 vp

multi-instrumentin muttei ole tähän mennessä (tilanne 1.10.2018) sisällyttänyt välimiesmenettelyä koskevaa VI lukua osaksi sitä.

Tanska on EU:n jäsenvaltio ja siten se on liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen. Tanskan on lisäksi pantava EU-riitadirektiivi kansallisesti täytäntöön.

Verovelvolliset voivat Tanskassa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. Tällaisissa tapauksissa Tanskan toimivaltainen viranomainen ei kuitenkaan noudatetun menettelyn johdosta voi poiketa tuomioistuimen päätöksestä eli se ei voi keskinäisessä sopimusmenettelyssä sopia muuta kuin mitä tuomioistuimen päätöksen sisältö on. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että Tanskan toimivaltainen viranomainen ei voi tehdä asiassa muuta kuin esittää tuomioistuinratkaisun neuvottelukumppanilleen. MAP voi siten johtaa tapauksen ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen ainoastaan silloin, jos Tanskan neuvottelukumppani suostuu ratkaisemaan asian tanskalaisen tuomioistuimen päätöksen mukaisella tavalla ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen tuomioistuinpäätöstä vastaavalla tavalla tässä toisessa valtiossa. Jos näin ei käy, MAP ei johda verovelvollisen kannalta tavoiteltuun lopputulokseen eli asian ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. Tällöin Tanskassa verotus perustuu tuomioistuinratkaisuun, kun taas toisessa valtiossa se on jonkin muun sisältöinen.

Verotusta muutetaan MAP-sopimuksen mukaisesti kansallisista määräajoista riippumatta, jos verovelvollinen hyväksyy sopimuksen. Tulli- ja verohallinto on valtuutettu tekemään verosopimuksen mukaisia päätöksiä toimivaltaisena viranomaisena. Toimivaltainen viranomainen muuttaa viran puolesta myös verotusta yleensä yhteistyössä verohallinnon kanssa.

Jos samaan asiaan on haettu muutosta, asian käsittely MAP:ssa odottaa useimmiten muutoksenhaun tulosta mutta samanaikainenkin käsittely on mahdollista. EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla käsiteltävää asiaa ei voida käsitellä neuvoa-antavassa toimikunnassa, jos asia tulee vireille tanskalaisessa tuomioistuimessa.

### Saksa

Saksa on sisällyttänyt verosopimukseensa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Joihinkin niistä sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappale. Saksa on lisäksi allekirjoittanut 7 päivänä kesäkuuta 2017 multi-instrumentin ja ottanut välimiesmenettelyä koskevan VI luvun osaksi sitä. Saksan allekirjoitusvaiheessa tekemien varaumien johdosta välimiesmenettelyyn eivät kuitenkaan pääse tapaukset, joissa on sovellettu kansallisen lain tai verosopimuksen väärinkäytökseen liittyviä sääntöjä, kyse on verorikoksesta tai vastaavasta tilanteesta, kyse ei ole kaksinkertaisesta verotuksesta, kyse on EU-arbitraatioyleissopimuksen tai vastaavan soveltamisalaan kuuluvasta tapauksesta, tapaukseen sovelletaan hyvitysmenetelmää vapautusmenetelmän sijasta tai asiassa on tehty sopimus tosiseikoista.

Saksa on EU:n jäsenvaltio ja siten se on liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen. Saksan on lisäksi pantava EU-riitadirektiivi kansallisesti täytäntöön.

Verovelvolliset voivat Saksassa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. MAP ja kansallinen muutoksenhaku eivät pääsääntöisesti kuitenkaan voi edetä

## HE 308/2018 vp

yhtä aikaa. MAP:n päätökselle pyydetään yleensä kuitenkin verovelvollisen hyväksyntä ja ilmoitus, ettei tämä aloita asiassa kansallista muutoksenhakua tai lopettaa käynnissä olevat menettelyt.

Saksan verolainsäädännön (Abgabenordnung 175 a §) mukaan verotuspäätöstä on muutettava, se on annettava tai poistettava siltä osin kuin keskinäisessä sopimusmenettelyssä saavutetun sopimuksen täytäntöönpano edellyttää. Muutoksen toimittamiselle on vuosi aikaa keskinäisessä sopimusmenettelyssä saavutetun sopimuksen voimaantulosta lähtien.

Valtiovarainministeriö on antanut ohjeen keskinäisestä sopimusmenettelystä. Keskinäiseen sopimusmenettelyyn on hakeuduttava neljässä vuodessa siitä, kun verovelvollinen sai tiedon verotustoimenpiteestä, jos verosopimuksessa ei ole määräystä hakemuksen määräajasta. Tästä voidaan kuitenkin erityisissä olosuhteissa joustaa.

### Iso-Britannia

Iso-Britannia on pääsääntöisesti sisällyttänyt verosopimuksiinsa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Joihinkin niistä sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappale. Iso-Britannia on lisäksi allekirjoittanut 7 päivänä kesäkuuta 2017 multi-instrumentin ja tallettanut sen ratifioimisasiakirjan 29 päivänä kesäkuuta 2018. Iso-Britannia on ottanut välimiesmenettelyä koskevan VI luvun osaksi sitä. Iso-Britannia on EU:n jäsenvaltiona liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen.

Verovelvolliset voivat Isossa-Britanniassa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. MAP ja kansallinen muutoksenhaku eivät pääsääntöisesti kuitenkaan voi edetä yhtä aikaa.

Ison-Britannian Taxation (International and Other Provisions) Act sisältää säännökset keskinäisessä sopimusmenettelyssä saavutetun sopimuksen täytäntöönpanosta ja EU:n arbitraatioyleissopimuksen nojalla saavutetun sopimuksen täytäntöönpanosta. Oikaisu voidaan tehdä muun muassa vapauttamalla verosta tai palauttamalla veroa tai muuten. Huojennusvaatimus voidaan tehdä 12 kuukauden sisällä siitä, kun sopimus on annettu tiedoksi. EU:n arbitraatioyleissopimuksen nojalla saavutetun sopimuksen täytäntöönpanon osalta huojennusvaatimuksen tekemiselle ei ole määräaika. Päätöksen täytäntöönpano vaatii yleensä, että verovelvollinen hyväksyy päätöksen.

### Yhdysvallat

Yhdysvallat on pääsääntöisesti sisällyttänyt verosopimuksiinsa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Joihinkin niistä sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappale. Yhdysvallat ei ole tähän mennessä (tilanne 1.10.2018) allekirjoittanut multi-instrumenttia.

Verovelvolliset eivät voi Yhdysvalloissa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. Tällöin toimivaltainen viranomainen voi ainoastaan pyytää toiselta valtiolta päätöstä vastaavaa oikaisua.

Keskinäiseen sopimusmenettelyyn hakeutuminen ei estä ryhtymästä oikeusprosessiin. Keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaa hakemusta ei kuitenkaan hyväksytä ilman tietyn verohallinnon yksikön lupaa, jos hakemus koskee verovuosia tai asiaa, joka on vireillä tuomioistuimessa Yhdysvalloissa. Verovelvollista voidaan pyytää yhtymään hallituksen pyyntöön lykätä tuomioistuinkäsittelyä keskinäisen sopimusmenettelyn ajaksi. Toimivaltainen viranomainen on sidottu tuomioistuimen ratkaisuun eli se ei voi keskinäisessä sopimusmenettelyssä sopia muuta kuin mitä tuomioistuimen päätöksen sisältö on.

#### Kanada

Kanada on sisällyttänyt verosopimuksiinsa keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan. Joihinkin niistä sisältyy myös välimiesmenettelyä koskeva OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan 5 kappale. Kanada on lisäksi allekirjoittanut 7 päivänä kesäkuuta 2017 multi-instrumentin ja ottanut välimiesmenettelyä koskevan VI luvun osaksi sitä. Kanadan allekirjoitusvaiheessa tekemien varaumien johdosta välimiesmenettelyyn eivät kuitenkaan pääse tapaukset, joissa on sovellettu kansallisen lain tai verosopimuksen väärinkäyttöön liittyviä sääntöjä. Välimiesmenettelyyn pääsevät vain tapaukset, joissa on kyse asuinvaltion määrittämisestä, kiinteän toimipaikan muodostumisesta ja tulon allokoinnista sille, etuyhteisyriyten rojalteista ja etuyhteisyriyten välisten toimien hinnoittelusta sekä tapaukset, joista valtiot ovat sopineet.

Verovelvolliset voivat Kanadassa sovellettavien säännösten mukaan pyytää pääsyä MAP:iin tapauksissa, joissa verovelvollinen on pyrkinyt saamaan riidanalaiseen asiaan ratkaisun kansallisessa muutoksenhaussa tai joissa riidanalaiseen asiaan on jo annettu päätös kansallisessa muutoksenhaussa. Tällaisissa tapauksissa Kanadan toimivaltainen viranomainen ei kuitenkaan voi poiketa tuomioistuimen päätöksestä eli se ei voi keskinäisessä sopimusmenettelyssä sopia muuta kuin mitä tuomioistuimen päätöksen sisältö on. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että Kanadan toimivaltainen viranomainen ei voi tehdä asiassa muuta kuin esittää tuomioistuinratkaisun neuvottelukumppanilleen. MAP voi siten johtaa tapauksen ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen ainoastaan silloin, Kanadan neuvottelukumppani suostuu ratkaisemaan asian Kanadan tuomioistuimen päätöksen mukaisella tavalla ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen tuomioistuinpäätöstä vastaavalla tavalla toisessa valtiossa. Jos näin ei käy, MAP ei johda verovelvollisen kannalta tavoiteltuun lopputulokseen eli asian ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. Tällöin Kanadassa verotus perustuu tuomioistuinratkaisuun, kun taas toisessa valtiossa se on jonkin muun sisältöinen.

### 2.3 Nykytilan arviointi

Voimassa olevan lainsäädännön nojalla kansainvälistä veroriitojenratkaisua koskeva menettely voi Suomessa tällä hetkellä perustua joko verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan artiklaan tai EU-arbitraatioyleissopimukseen. EU-arbitraatioyleissopimus sisältää valtioiden välisen neuvotteluvaiheen ohella myös välimiesmenettelyä koskevat säännöt. Sopimus koskee kuitenkin ainoastaan yritysten siirtohinnoitteluun liittyviä tapauksia. EU-riitadirektiivi, joka on saatettava kansallisesti täytäntöön, on soveltamisalaltaan laajempi nykyisiin menettelyihin nähden. Se sisältää myös tietyissä menettelyä koskevissa seikoissa paljon erityisiä ja yksityiskohtaisempia säännöksiä muihin menettelyihin nähden.

EU-riitadirektiivi, joka saatetaan tällä esityksellä kansallisesti täytäntöön Suomessa, sisältää kansainvälisten veroriitojen ratkaisuun uuden menettelyn. Suomi on myös ottamassa välimiesmenettelyä koskevan luvun osaksi multi-instrumenttia, jolla toteutetaan BEPS-muutokset ja saatetaan ne osaksi Suomen verosopimusverkostoa. Onkin oletettavaa, että uusien menette-



lyiden myötä erilaisissa veroriitojen ratkaisumenettelyissä käsiteltävien tapausten määrässä tapahtuu kasvua tulevaisuudessa.

Voimassa oleva verotusmenettelylain huojennussääntely mahdollistaa vain verosta vapauttamisen, eikä keskinäisen sopimuksen ratkaisun johdosta verovuodelta vahvistettua tappiota tai vanhojen tappioiden käyttöä voida voimassa olevan lainsäädännön nojalla muuttaa. Palautettavalle erälle ei voida maksaa palautuskorkoa. Voimassa olevaa lainsäädäntöä, joka liittyy valtioiden välisissä menettelyissä saavutettujen ratkaisujen täytäntöönpanoon, olisi päivitettävä ja saatettava tehokkaammaksi ja joustavammaksi.

Valtioiden välisiä riitojenratkaisumenettelyitä koskevien sopimusten soveltamistilanteissa ja valtioiden piirissä yleisemminkin on nähty tarkoituksenmukaiseksi säädellä erilaisten mutta samaa riita-asiaa koskevien menettelyiden suhteesta toisiinsa. Kansainvälisellä tasolla tarkasteltuna on useasti asetettu rajoitteita sille, voiko samasta tapauksesta saada täysimittaisesti ratkaisun monessa eri menettelyssä. Kansainvälisessä tarkastelussa vaikuttaisi siten olevan tyypillistä, että jos verovelvollinen on hakeutunut samassa asiassa kansalliseen muutoksenhaakuun, valtio ei MAP:ssa voi asettua kansallisessa muutoksenhaussa annettuun ratkaisuun nähden poikkeavalle kannalle. Perusteena kyseisenkaltaiselle menettelylle voi olla se, että muutoksenhaun johdosta annetut ratkaisut asetetaan asemaan, josta toimivaltaisella viranomaisella ei ole valtuuksia poiketa. Tällainen asetelma tarkoittaa MAP:n kannalta sitä, että tilanteessa, jossa asiasta on olemassa muutoksenhakuratkaisu, MAP ei välttämättä johda samassa asiassa ratkaisuun. Jos kansallinen muutoksenhaku on pysyttänyt kokonaan tai osittain kyseisen valtion verotuspäätöksen, MAP voi johtaa ratkaisuun ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ainoastaan, jos neuvottelukumppanina oleva toisen valtion toimivaltainen viranomainen hyväksyy edellä mainitun muutoksenhakuratkaisun. Jos näin ei käy, MAP ei johda ratkaisuun eikä kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. Edellä kuvailtu menettely on kansainvälisen vertailun perusteella vallitseva käytäntö useimmissa EU-jäsenvaltioissa. Kansallisen muutoksenhaun johdosta annettu päätös ei sen sijaan aseta EU-tasolla rajoituksia Alankomaissa, Isossa-Britanniassa, Kroatiaassa, Saksassa ja Ruotsissa. EU:n ulkopuolisissa valtioissa on tyypillistä, että eri prosessien välillä on rajoituksia. Esimerkkeinä kyseisistä valtioista voidaan mainita Norja, Yhdysvallat, Kanada, Japani, Australia, Uusi-Seelanti, Meksiko, Brasilia, Etelä-Afrikka, Indonesia ja Malesia.

Suomessa ei nykytilassa ole rajoituksia, jotka estäisivät MAP:n ratkaisun toteuttamisen sillä perusteella, että asiassa on muutoksenhaun johdosta annettu päätös. Käytännössä esiintyy usein tilanteita, joissa verovelvollinen on hakeutunut sekä kansalliseen muutoksenhakuprosessiin että MAP:iin. Jos sitten alkuperäinen verotuspäätös on pysynyt Suomessa muutoksenhakuprosessissa kokonaan tai osittain, on tapausten käsittely käytännössä tällöin aina jatkunut MAP:ssa. Tapausten ratkaiseminen ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on saattanut edellyttää, että Suomen toimivaltaisen viranomaisen on tullut poiketa verovelvollisen hyväksi siitä lopputuloksesta, mihin muutoksenhakuprosessissa Suomessa on päädytty.

### **3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

#### **3.1 Tavoitteet**

Esityksen tavoitteena on saattaa EU-riitadirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä. EU-riitadirektiivi on EU-arbitraatioyleissopimuksen soveltamisalaan nähden kattavampi, koska siihen kuuluvat siirtohinnoittelutapausten ohella myös muut yritysten kansainvälisiin veroriitoihin liittyvät tapaukset samoin kuin luonnollisten henkilöiden kansainväliset veroriidat. Direktiivin mukainen menettely sisältää lisäksi paljon menettelyllisiä yksityiskohtia ja esimerkiksi määräaikoja niin verovelvollisille kuin hakemusta käsitteleville neuvotteluosapuolina

oleville toimivaltaisille viranomaisille. EU-riitadirektiivin voimaan saattaminen edellyttää muutoksia kansalliseen lainsäädäntöön.

EU-riitadirektiivin mukaiseen menettelyyn sisältää vastaavia elementtejä, jotka liittyvät myös verosopimuksen ja EU-arbitraatiosopimuksen mukaiseen menettelyyn. Olisi tarkoituksenmukaista, että verosopimukseen tai EU-arbitraatioyleissopimukseen perustuvia menettelyitä sovellettaessa voitaisiin ehdotetun uuden lain sisältämiä säännöksiä soveltaa tietyiltä osin myös näihin sen sijaan, että niitä koskisivat erilliset tai toisen sisältöiset säännökset.

Lisäksi tavoitteena on muuttaa voimassa olevaa lainsäädäntöä, jotta kansainvälisiin veroriitoihin liittyvät menettelyt olisivat nykytilaan nähden hallinnollisesti tehokkaat. Tavoitteena on myös, että kansainvälisiin veroriitoihin liittyvät menettelyt olisivat entistä joustavammat ja etenkin toimivaltaisten viranomaisten päätöksen täytäntöönpanossa voitaisiin verovelvollisen näkökulmasta entistä paremmin ottaa huomioon muun muassa tappiollisen verovuoden tilanne.

### 3.2 Toteuttamisvaihtoehdot

Suomen voimassa olevassa verolainsäädännössä on verrattain vähän erityisiä kansainväliseen riidanratkaisuun liittyviä säännöksiä. Pääsääntöisesti menettelyä koskevat säännökset ovat sisältyneet ainakin kulloinkin sovellettavissa olevaan sopimukseen (verosopimus tai EU-arbitraatioyleissopimus), joka on lakina voimassa Suomessa. Jos saavutetun ratkaisun täytäntöönpano on edellyttänyt muutoksia Suomessa perityn veron osalta, on sovellettu kansallisen lain osin melko vanhentuneita säännöksiä.

Eräitä EU-riitadirektiiviin voimaansaattamiseen liittyviä erityiskysymyksiä

EU-riitadirektiivin täytäntöönpano Suomessa edellyttää kansallisia lainsäädäntötoimia ja entistä enemmän erityistä sääntelyä prosessuaalisiin kysymyksiin liittyen. Direktiivi sisältää joidenkin yksityiskohtia, joiden osalta on mahdollista harkita, millä tavalla direktiivin mukaiseen menettelyyn liittyviä yksityiskohtia kansallisesti saatetaan voimaan.

EU-riitadirektiivin mukaan jäsenvaltio voi rajata tapauksia, jotka pääsisivät välimiesmenettelyvaiheeseen eli neuvoo-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan. Direktiivin mukaan jäsenvaltio voi evätä mahdollisuuden päästä käyttämään mainitun artiklan mukaista riidanratkaisumenettelyä tapauksissa, joissa kyseisessä jäsenvaltiossa on määrätty oikaistun tulon tai pääoman osalta seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta. Jos on aloitettu oikeudellinen tai hallinnollinen menettely, joka voi johtaa tällaisiin seuraamuksiin, ja kyseinen menettely toteutetaan samanaikaisesti direktiivissä tarkoitettujen menettelyjen kanssa, toimivaltainen viranomainen voi keskeyttää direktiivin mukaisen menettelyn siitä päivästä, jona valitus otettiin käsiteltäväksi, tämän menettelyn lopullisen tuloksen päivään saakka.

Verosopimusten tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen välttämisen ohella veron kiertämisen estäminen. Nykytilassakaan ei ole takeita siitä, että kaksinkertainen verotus poistettaisiin tilanteessa, jossa olisi kyse tapauksesta, jossa olisi pyritty välttelemään veroja. Tällaisissa tilanteissa on mahdollista hakea muutosta kansallisessa muutoksenhakuprosessissa. Lainmuutosehdotuksen tavoitteena on, että riidanratkaisumenettelyn parantuminen ja tehostuminen olisivat tarjolla silloin, kun kyse on puhtaasti verosopimuksen soveltamistilanteesta ilman, että tapaukseen liittyy veronkiertämiseen liittyviä elementtejä.

Tässä esityksessä ehdotetaan, että säännöksiin sisällytettäisiin edellytys, jonka mukaan riidanratkaisuvaiheeseen eivät pääsisi tapaukset, joissa on sovellettu verosopimusmääräystä ja lisäksi sovellettu veropetokseen, tahalliseen laiminlyöntiin tai törkeään huolimattomuuteen liittyvää säännöstä. Säännökseen sisällytettäisiin viittaukset lainkohtiin, jotka kuuluisivat edellä mainittuihin kategorioihin. Niitä koskevilla soveltamistilanteissa ei siis pääsisi välimiesmenettelyvaiheeseen. Näitä lainkohtia olisivat verotusmenettelystä annetun lain 27—30 §, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 a §:n 8 momentti tai 52 h §, ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) tai rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—4 §.

EU-riitadirektiivi sisältää väärinkäytöstilanteiden ohella myös muita tilanteita, jossa tapausten pääsyä välimiesmenettelyvaiheeseen eli neuvoo-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan voidaan rajoittaa. Direktiivin mukaan esimerkiksi riita-asialta, joka ei koske kaksinkertaista verotusta, voidaan evätä pääsy neuvoo-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riitojenratkaisutoimikuntaan. Direktiivin mukaan tällöin kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava asiasta viipymättä asianomaiselle henkilölle ja muiden asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Direktiivi sisältää kaksinkertaisen verotuksen määritelmän direktiivissä tarkoitettuun tapausten rajaamiseen.

Verosopimusten tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Se, että välimiesmenettelyvaiheeseen (direktiivin mukaiseen neuvoo-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riitojenratkaisutoimikuntaan) pääsisivät siten vain tapaukset, joissa on kyse kaksinkertaisesta verotuksesta, on tämä tavoite huomioiden perusteltua. Tavoitteena on suojata verovelvollista kaksinkertaiselta verotukselta. Lisäksi on huomioitava, että riidanratkaisuvaihe, toisin sanoen neuvoo-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen toimikunnan asettaminen, on raskas ja valtioille kustannuksia aiheuttava prosessi. Tästäkin syystä olisi perusteltua, että vain sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on kohdannut kaksinkertaisen verotuksen, syntyisi velvollisuus ryhtyä riidanratkaisutoimikunnan perustamiseen.

Tässä esityksessä ehdotetaan, että säännöksiin sisällytettäisiin edellytys, jonka mukaan vain direktiivin mukaisesti määritellyt kaksinkertaisen verotuksen tapaukset pääsisivät riidanratkaisuvaiheeseen.

EU-riitadirektiivin mukaan on mahdollista, että kun asianomainen henkilö on tehnyt a) ilmoituksen valituksen peruuttamisesta 3 artiklan 6 kohdan mukaisesti; tai b) 6 artiklan 1 kohdan säännösten mukaisen pyynnön 5 artiklan 1 kohdan mukaisen hylkäämisen jälkeen ja neuvoo-antava toimikunta on päättänyt, että kyseiset toimivaltaiset viranomaiset olivat oikeassa hylätessään valituksen, ja kun asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ovat asiasta yhtä mieltä, asianomainen henkilö vastaa kaikista 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuista kustannuksista.

Tässä esityksessä ehdotetaan, että edellä mainittuja säännöksiä neuvoo-antavan toimikunnan kustannusten kohdistamisesta verovelvolliselle ei tässä vaiheessa sisällytettäisi kansalliseen lainsäädäntöön.

Kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisten riidanratkaisuprosessien suhde

Valtioiden väliseen riidanratkaisumenettelyyn liittyy keskeisesti kysymys siitä, mikä on kansallisen muutoksenhakuprosessin ja valtioiden välisen prosessin keskinäinen suhde. Suomessa ei ole ollut tähän mennessä asiaa koskevia säännöksiä. Tämän johdosta tapaus on saatettu ensin ratkaista kansallisessa muutoksenhaussa. Jos alkuperäinen maksuunpano on säilynyt kokonaan tai osittain, asian käsittely on saattanut jatkua valtioiden välisessä riidanratkaisupro-

sessissa. Tämä on ollut tilanne lukuisissa Suomessa käsitellyissä hakemuksissa ja etenkin tapauksissa, joissa valtioilla on ollut velvoite ratkaista tapaus viime kädessä välimiesmenettelyssä eli EU-arbitraatioyleissopimuksen mukaisissa menettelyissä.

Välimiesmenettely on raskas ja kallis prosessi ja sillä toivotaan olevan ennen kaikkea ennaltaehkäisevä vaikutus. Tavoitteena siten on, että valtaosa tapauksista ratkaistaan valtioiden välisin neuvotteluin ilman, että tapausta saatetaan välimiesten käsiteltäväksi. Nykytilassa asiassa saavutettavan ratkaisun tavoittelu johtaa käytännössä siihen, että vaikka tapauksesta olisi kansallisen muutoksenhaun päätös, Suomen toimivaltainen viranomainen voi joutua poikkeamaan siitä asian ratkaisemiseksi.

Kansainvälisen vertailun perusteella vaikuttaisi olevan tyypillistä, että verovelvollinen ei voi saada asiaansa ratkaistuksi kansallisessa muutoksenhaussa ja saattaa sitä vielä täysimittaisesti ratkaistavaksi MAP:ssa. Tämä johtuu siitä, että useiden valtioiden toimivaltaiset viranomaiset ovat tyypillisesti sidottuja valtion muutoksenhakuprosessissa saavutettuun lopputulokseen. Tällöin kyseinen toimivaltainen viranomainen voi siten valtioiden välisessä riidanratkaisuprosessissa ainoastaan tarjota muutoksenhakuinstanssin ratkaisua toiselle valtiolle. Asiassa ei saavuteta ratkaisua, jos jälkimmäinen valtio ei hyväksy tarjottua, toisen valtion muutoksenhaun tekemää ratkaisua. Samaa asiaa ei siten voi saada ratkaistuksi täysimittaisesti monessa eri prosessissa. Nämä prosessien eri suhdetta koskevat käytännöt ja oikeustilat eri valtioissa on otettu huomioon muun muassa EU-arbitraatioyleissopimuksessa, EU-riitadirektiivissä ja multi-instrumentin varaumisissa. EU-arbitraatioyleissopimuksen mukaan neuvoo-antavaa toimikuntaa ei ole velvoitettu perustaa, jos asiaan liittyvän valtion toimivaltainen viranomainen ei voi poiketa kansallisen muutoksenhaun antamasta päätöksestä. EU-riitadirektiivi sisältää sääntelyä tilanteisiin, joissa jäsenvaltio ei voi kansallisen muutoksenhaun päätöksen jälkeen jatkaa direktiivin mukaista menettelyä. Multi-instrumentin vakiomuotoisiin varauksiin sisältyy varaus, jonka mukaan kumman tahansa valtion muutoksenhaun antama päätös estää asian viemisen välimiespaneelin käsiteltäväksi. Varaumaa on ilmoittanut käyttävänsä yli kaksi kolmasosaa (tilanne 1.10.2018) multi-instrumentin välimiesmenettelyn valinneista sopimusosapuolista.

On oletettavaa, että kansainvälisiä veroriitaprosesseja koskevat hakemukset Suomessa lisääntyvät, kun entistä useammin prosessit takaavat ratkaisun viime kädessä välimiesmenettelyn uhalla. On tarkasteltava sitä, onko Suomessa vallitseva oikeustila, jossa sama asia voidaan ensin ratkaista kansallisessa muutoksenhaussa ja sen jälkeen valtioiden välisessä riitojenratkaisuprosessissa, tyydyttävä.

Pakollinen ratkaisumenettely (välimiesmenettely) koskee jatkossa muun muassa EU-riitadirektiivin ja multi-instrumentin johdosta myös muita kaksinkertaista verotusta koskevia verosopimuksen soveltamistilanteita kuin pelkkiä siirtohinnoittelutapauksia. Siten on olemassa entistä suurempi joukko tapaustyyppisiä, joissa kansainvälisessä riidanratkaisussa on saavutettava ratkaisu. Nykykäytännön mukaan Suomen toimivaltainen viranomainen voi poiketa kansallisen muutoksenhaun perusteella annetusta päätöksestä. Tämä voi siis esimerkiksi tarkoittaa sitä, että vaikka tapauksessa olisi annettu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös, toimivaltainen viranomainen ei ole sidottu siihen valtioiden välisessä menettelyssä neuvottelun tai välimiesmenettelyn jälkeen tehtävässä päätöksessä. Asian lopputulos saattaa siis poiketa merkittävästikin siitä, mitä vuosikirjapäätöksen mukainen ratkaisu on ollut.

Arvioitaessa kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisten riidanratkaisumenettelyiden välistä suhdetta on pohdittava muun ohella myös verovelvolliseen asemaa yleisesti. Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa se-

kä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Jos Suomessa säädettäisiin, että muutoksenhaun jälkeen toimivaltainen viranomainen voisi ainoastaan toimittaa kansallisen muutoksenhaun ratkaisun toiseen valtioon, merkitsisi se sitä, että kansainvälinen riidanratkaisumenettely ei etenisi täysimittaisesti, jos verovelvollinen päättäisi käyttää oikeuttaan kansalliseen muutoksenhakuun. Tämä siis tarkoittaisi, että verovelvollisella olisi, kuten nykytilassa, edelleen oikeus hakeutua kansalliseen muutoksenhakuun. Tällöin asiassa ratkaisuna olisi kansallisen muutoksenhaun tuloksena annettu päätös. Jos alkupeäinen maksuunpano pysyisi kokonaan tai osittain, kaksinkertainen verotus poistuisi vain, jos toinen valtio hyväksyisi Suomessa annetun kansallisen muutoksenhaun päätöksen ja poistaisi verotuksen sen mukaisesti. Jos verovelvollinen ei sen sijaan käyttäisikään oikeuttaan muutoksenhakuun vaan hakeutuisi MAP:iin, asia käsiteltäisiin tässä menettelyssä. Verosopimusten keskinäinen sopimusmenettely antaa valtioille mahdollisuuden keskustella asiasta mutta ei sisällä ratkaisupakkoa. Kuitenkin tietyissä, välimiesmenettelyn sisältävissä menettelyissä (direktiivin mukainen menettely, EU-arbitraatioyleissopimuksen mukainen menettely sekä multi-instrumentin välimiesmenettelyä koskevan VI osan sisältämät verosopimukset) edellytetään, että soveltamisalassa olevissa asioissa ratkaisu saavutetaan viime kädessä välimiesmenettelyn avulla. Edellä mainitut instrumentit ovat siten verovelvollisen näkökulmasta varsin tehokkaita keinoja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Se, että saman asian voi nykytilan mukaisesti saada käsiteltäväksi ja ratkaistavaksi monessa eri prosessissa, ei ole hallinnollisesti tehokasta. Lisäksi se, että samaa asiaa käsitellään ensin kansallisessa muutoksenhaussa ja sen jälkeen vielä täysimittaisesti MAP:ssa, johtaa vääjäämättä tilanteeseen, että MAP:ssa käsitellään verrattain vanhoja verovuosia koskevia tapauksia.

Eräs ratkaisu prosessien välistä suhdetta koskevan sääntelyn osalta olisi, että kansallisen muutoksenhaun jälkeen asiaa ei enää voisi saattaa täysimääräisesti MAP:iin ja viime kädessä välimiesmenettelyssä käsiteltäväksi. Olisi mahdollista, että Suomessa toteutettaisiin lainsäädäntö, jonka perusteella Suomen toimivaltainen viranomainen voisi ainoastaan tarjota kansallisen muutoksenhaun päätöstä toiselle valtiolle, mutta ei voisi poiketa siitä itse. Koska Suomessa muutoksenhakuprosessiin liittyy kuitenkin kaksi osapuolta, verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö, olisi se otettava huomioon myös muutoksenhakuoikeuden ja MAP:n suhdetta koskevan sääntelyn toteuttamisessa. Verovelvollinen voi harkita, aloittaako se kansallisen muutoksenhakuprosessin vai MAP:n. Veronsaajien oikeudenvaltontayksiköllä on sen sijaan mahdollisuus ainoastaan kansallisen muutoksenhakuprosessin käynnistämiseen. Siten eri prosessien keskinäisen suhdetta rajattaessa olisi tarkoituksenmukaista säädellä, että vain silloin, kun verovelvollinen olisi päättänyt käynnistää kansallisen muutoksenhakuprosessin, tämä ei enää sen jälkeen voisi saada käynnistettyä täysimääräistä MAP:ia. Sen sijaan, jos Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö olisi käynnistänyt kansallisen muutoksenhaun, olisi tarkoituksenmukaista säätää, että verovelvollinen voisi edelleen käynnistää MAP:n täysimääräisesti. Tällainen sääntely merkitsisi sitä, että verovelvollisen tai Veronsaajien oikeudenvaltontayksikön toimet eivät vaikuttaisi toisen osapuolen toimintaan.

Tässä esityksessä ehdotetaan, että voimassa oleva oikeustilaa ei ehdotetun lainsäädännön puitteissa muutettaisi edellä kuvatulla tavalla, vaan että Suomessa kansallisen muutoksenhaun jälkeen verovelvollinen voisi edelleen hakeutua myös kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn ja siten Suomen toimivaltainen viranomainen voisi jatkossakin poiketa kansallisen muutoksenhaun antamasta päätöksestä. Se, että ehdotettuun lakiin kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä ei esitettäisi eri menettelyiden suhdetta koskevia rajoituksia, ei kuitenkaan tarkoittaisi, että jatkossa verovelvollinen pääsisi aina kansallisesta muutoksenhausta huolimatta kansainväliseen riidanratkaisuun. Esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollinen hakeutuisi

kansalliseen muutoksenhakuun valtiossa, jonka toimivaltainen viranomainen ei voi poiketa kansallisen muutoksenhaun päätöksestä, voi syntyä esteitä käynnistää valtioiden välinen menettely. Lisäksi esimerkiksi Suomen verosopimuskumppani on saattanut tehdä multi-instrumentin välimiesmenettelyyn liittyvän varauksen, jonka johdosta joko kyseisessä verosopimuskumppanin valtiossa tai Suomessa annettu kansallisen muutoksenhaun päätös on este välimiesmenettelyvaiheeseen pääsyyllä.

#### Toimivaltaisen viranomaisen päätöksen täytäntöönpano

Toimivaltaisen viranomaisen kansainvälisessä riidanratkaisussa tekemä päätös saattaa edellyttää, että Suomessa maksuunpannun veron määrää on muutettava. Voimassa oleva verotusmenettelylain huojennussääntely mahdollistaa vain veron vapauttamisen. Tämä merkitsee, että jos puheena olevana vuonna on verovuodelta vahvistettu tappiota, toimivaltaisen viranomaisen päätös ei aiheuta mitään muutosta verovelvollisen verotukselliseen asemaan. Myöskään vanhojen tappioiden käyttöä ei voida voimassa olevan lainsäädännön nojalla muuttaa tai veronkorotusta palauttaa. Palautettavalle erälle ei voida maksaa palautuskorkoa.

Jos verovelvollisen asemaa toimivaltaisen viranomaisen päätöksen täytäntöönpanon osalta hahutettaisiin muuttaa, edellyttäisi tämä lakimuutosta. Edellä esitettyjen ongelmakohtien osalta ratkaisuvaihtoehtoina olisi muuttaa lainsäädäntöä siten, että veronhuojennusta koskevien säännösten sijaan toimivaltaisen viranomaisen päätöksen toteutettaisiin verotusta muuttamalla.

Tässä esityksessä ehdotetaan, että voimassa olevaa oikeustilaa muutettaisiin verovelvollisen eduksi ja että lainsäädäntöön otettaisiin edellä kuvatun kaltaista menettelyä koskeva uudet säännökset.

### 3.3 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Lakia sovellettaisiin menettelyyn, joka käynnistyisi yksittäisen verovelvollisen hakemuksen johdosta ja jolla Euroopan unionin jäsenvaltiot pyrkisivät keskinäisin neuvotteluin ratkaisemaan kyseisen, yksittäisen verovelvollisen verosopimusta koskevan riita-asian. Asia saatettaisiin viime kädessä riippumattomien välimiesten käsiteltäväksi. Menettelyn tavoitteena on ratkaista verosopimusta koskeva erimielisyys ja poistaa kaksinkertainen verotus.

Laki perustuisi EU-riitadirektiivin edellyttämään säätelyyn ja lakia sovellettaisiin EU-riitadirektiivin mukaiseen menettelyyn. Tiettyjä lain säännöksiä sovellettaisiin myös tilanteeseen, jossa verovelvollinen olisi kansainvälistä verotusta koskevassa, valtioiden välisessä riitatilanteessa hakeutunut menettelyyn joko verosopimuksen tai EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla.

Uudessa laissa säädettäisiin muun muassa siitä, millä edellytyksillä riidanratkaisumenettelyn saisi käynnistettyä, mukaan lukien hakemuksen sisältövaatimukset, ja mitä velvoitteita hakijalla ja hakemuksen vastaanottavalla toimivaltaisella viranomaisella olisi hakemuksen käsittelyn eri vaiheissa. Laissa säädettäisiin myös valtioiden toimivaltaiten viranomaisten keskinäisestä neuvottelusta ja siinä mahdollisesti saavutetun ratkaisun kansallisesta täytäntöönpanosta. Laissa säädettäisiin myös siitä, miten ja millä edellytyksillä hakija voisi pyytää valtioiden välisten neuvotteluiden jälkeen edelleen ratkaisematta olevaa tapausta käsiteltäväksi riidanratkaisutoimikuntaan.

Riidanratkaisutoimikunta koostuisi puheenjohtajasta, riippumattomista ja pätevistä henkilöistä sekä valtioiden edustajista. Puheenjohtaja sekä riippumattomat ja pätevät henkilöt valittaisiin

Euroopan komission ylläpitämästä luettelosta, johon valtiot nimeäisivät menettelyihin valittavissa olevia henkilöitä. Riidanratkaisutoimikunta antaisi asiassa lausunnon, jonka jälkeen valtiot tekisivät asiassa päätöksen. Tapausta voitaisiin käsitellä riidanratkaisutoimikunnan lisäksi myös niin sanotussa vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa, jonka muoto ja toimintatapa voisivat poiketa riidanratkaisutoimikunnasta.

Laissa olisi yksityiskohtaista sääntelyä riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpanosta, menettelystä, menettelyihin liittyvästä salassapidosta ja riidanratkaisutoimikunnan antaman lausunnon jälkeen saavutetun ratkaisun kansallisesta täytäntöönpanosta ja ratkaisun julkistamisesta.

Toimivaltaisten viranomaisten päätöksen täytäntöönpanoa koskevia säännöksiä uudistettaisiin ja ne sisällytettäisiin uuteen lakiin. Jos täytäntöönpano merkitsisi, että Suomessa maksuunpantua veroa pitäisi palauttaa, se voitaisiin tehdä muuttamalla verotusta. Toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanon yhteydessä palautettavalle verolle maksettava palautuskorko voitaisiin laskea muiden veroon liittyvien seuraamusten lisäksi kuten kansallisessa muutoksenhaussa. Uudistusten johdosta myös määrätty veronkorotusta voitaisiin palauttaa samassa suhteessa kuin verovelvollisen verovuoden verotettavaan tuloon tehtyä lisäystä alennettaisiin. Lakimuutosten seurauksena muualla laissa olevia säännöksiä olisi muutettava vastaavasti.

Tietyistä direktiivin edellyttämistä seikoista annettaisiin tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

## **4 Esityksen vaikutukset**

### **4.1 Taloudelliset vaikutukset**

Ehdotetussa sääntelyssä on kyse menettelyllisistä säännöksistä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin liittyen. Ehdotuksilla ei olisi välitöntä vaikutusta verotulojen kertymiseen. On kuitenkin oletettavaa, että EU-riitadirektiivin sekä OECD:n pakkosovittelua koskevien menettelyiden sisällyttäminen kansalliseen lainsäädäntöön ja siten verovelvollisilla käytettävissä olevien tehokkaiden menettelyiden lisääntyminen kasvattaa menettelyissä käsiteltävien tapausten määrää. Seurauksena voi olla, että Suomi joutuu aikaisempaa useammin tilanteeseen, jossa riidan ratkaisemista koskevan tavoitteen saavuttaminen edellyttää, että Suomi luopuu verotuloista yksittäistapauksessa.

Ehdotettuun sääntelyyn sisältyisi keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan prosessin kehittäminen toimivaltaisen viranomaisen päätöksen täytäntöönpanon osalta. Jos riidan ratkaiseminen edellyttäisi, että Suomi poistaisi kaksinkertaisen verotuksen luopumalla maksuunpannusta verosta, se tapahtuisi lakiehdotuksen mukaan muuttamalla verotusta sen sijaan, että ratkaisu toteutettaisiin voimassa olevia huojennussäännöksiä soveltamalla. Tämä merkitsisi sitä, että palautettavalle erälle maksettaisiin palautuskorkoa ja myös verolainsäädännön nojalla Suomessa maksuunpantua veronkorotusta voitaisiin palauttaa toisin kuin veronhuojennustilanteessa on mahdollista.

Palautuskoron määrä voisi veronkantolain (11/2018) säännösten mukaisesti vaihdella viitekorokojen vaihtelujen johdosta ollen kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia. Veronkorotusten määrät vaihtelevat tapauskohtaisesti ja perustuvat kulloinkin sovellettuun verolainsäädäntöömme säännökseen. Niiden tapausten määrä, joissa Suomen olisi riidan ratkaisemiseksi muutettava verotusta sekä palautettava Suomessa maksuunpantuja veroja, veronlisäyksiä, yhteisökorjoja ja veronkorotuksia, voisi vaihdella vuosittain huomattavasti. Siten tappioiden muuttamisen

vaikutuksia ja palautuskoron maksamista sekä maksuunpantujen veronkorotusten palauttamista koskevien säädösmuutosehdotusten taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida.

#### 4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Suomen toimivaltainen viranomainen on jo nykyisellään käynyt keskinäisiä sopimusmenettelyitä verosopimusten ja EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla. Neuvotteluihin liittyvät toiminnot ovat kansainvälisen käytännön mukaisesti sijainneet Verohallinnossa mutta pieni osa tapauksista on nykysäännösten johdosta käsitelty valtiovarainministeriössä.

On oletettavaa, että uusien menettelyiden johdosta tapausten määrä lisääntyisi. Käsitellyssä olevien tapausmäärien ja menettelyiden ajallisiin velvoitteisiin liittyvien uudistusten johdosta syntyisi tarve arvioida Suomen toimivaltaisen viranomaisen toimintoihin kohdistetun henkilöstön riittävyttä.

Ehdotetut lakimuutokset edellyttäisivät myös Verohallinnon tietojärjestelmien muuttamista. Asiaa koskevaa koulutusta henkilöstölle samoin kuin tiedottamista verovelvollisille olisi myös lisättävä.

#### 4.3 Vaikutukset verovelvollisille

Ehdotettujen säännösten johdosta verovelvollisilla olisi käytössään uuden tyyppisiä keinoja, joiden avulla oman, kaksinkertaista verotusta koskevan tapauksensa voisi saattaa valtioiden väliseen menettelyyn ja saada asiassa ratkaisun. Ehdotuksista ei aiheutuisi välittömiä kustannuksia verovelvollisille.

Ehdotetut muutokset merkitsisivät, että tilanteessa, jossa verovelvollinen saisi palautusta Suomessa maksuunpannusta verosta, palautukselle voitaisiin nykytilanteesta poiketen maksaa palautuskorkoa. Samoin Suomessa maksuunpantua veronkorotusta voitaisiin palauttaa. Lisäksi se, että palautus toteutettaisiin muuttamalla verotusta veron huojentamisen sijaan, merkitsisi, että verovelvollisen verovuoden tappioiden määrää voitaisiin muuttaa. Ehdotuksilla parannettaisiin siten verovelvollisen asemaa nykytilaan nähden.

### 5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa oikeusministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, ulkoministeriö, Helsingin hallinto-oikeus, korkein hallinto-oikeus, Pohjois-Suomen hallinto-oikeus, Turun hallinto-oikeus, Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Suomen ammattiliittojen keskusjärjestö SAK, Suomen asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat SVA ry, Suomen yrittäjät ry, Teknologiateollisuus, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Marjaana Helminen, professori Juha Lindgren, professori Seppo Penttilä ja apulaisprofessori Tomi Viitala.

Lausunnoissa pidettiin kannatettavana lakiluonnoksen sisältämiä ehdotuksia, joilla pyritään selkiyttämään riidanratkaisua koskevan lainsäädännön nykytilaa. Kannatettavana pidettiin myös sitä, että toimivaltaisten viranomaisten päätöksen täytäntöönpanoa koskevaa oikeustilaa muutettaisiin ehdotuksessa esitetyllä tavalla eli mahdollisuudella muuttaa tappioita, palauttaa maksuunpantua veronkorotusta ja maksamalla palautettavalle erälle palautuskorkoa. Lausunnoissa pidettiin myös tärkeänä ehdotuksessa esiin nostettua Verohallinnon resurssien riittävyttä koskevia huomioita.



Keskeisin lausunnoissa esiin nostettu seikka liittyi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhteeseen ja sitä koskevaan sääntelyehdotukseen. Voimassa olevan oikeustilan muuttamista tältä osin pidettiin ongelmallisena. Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota siihen, että muun muassa verovelvollisen oikeusturva, oikeusvarmuus ja verotuksen ennakoitavuus edellyttävät, että verovelvollisella tulee jatkossakin olla mahdollisuus hakea muutosta kansallisessa muutoksenhaussa kansainvälisen riidanratkaisun ohella. Riittävänä ei pidetty sitä, että verovelvollisella olisi mahdollisuus valita, haluaako tämä saattaa asiansa ratkaistavaksi kansallisessa muutoksenhaussa vai valtioiden välisessä riidanratkaisussa. Kansainvälinen riidanratkaisumenettely nähtiin kansallista muutoksenhakua täydentävänä menettelyinä.

Lausunnoissa kiinnitettiin myös kriittistä huomiota riidanratkaisumenettelyn viimeisen vaiheen, välimiesmenettelyn, ulkopuolelle rajattavien tapaustyyppien soveltuvuuteen ja salassapitoa koskevaan sääntelyehdotukseen. Myös ehdotuksia, jotka liittyivät EU-riitadirektiivin edellyttämiin, verovelvollisella käytettävissä oleviin muutoksenhakuteitä koskeviin ehdotuksiin yksittäisissä prosessin vaiheissa, pidettiin kansallisen lainsäädännön puitteissa ongelmallisina. Lausunnoissa esitettiin huomiota myös ehdotuksessa käytetyistä käsitteistä.

Jatkovalmistelussa lakiehdotuksiin ja perusteluihin on lausuntopalautteen johdosta tehty useita muutoksia, täydennyksiä ja tarkennuksia. Esityksessä on otettu huomioon lausunnoissa esitetyt näkemyksiä kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisen riidanratkaisumenettelyiden suhteesta eikä oikeustilaa tältä osin ehdoteta muutettavaksi. Myös välimiesmenettelyvaiheen ulkopuolelle jäävien tapaustyyppien piiriä on arvioitu ja tarkennettu. Ehdotettuun sääntelyyn sisältyy EU-riitadirektiivin johdosta lukuisia prosessuaalisia yksityiskohtia, joissa verovelvollisella on muutoksenhakumahdollisuus kansallisen sääntelyn puitteissa. Esityksessä on tehty tarkennuksia, kun tältä osin on ollut tarpeen sovittaa yhteen direktiivin edellyttämä sääntely ja toisaalta kansallinen lainsäädännön vakiintuneet prosessuaaliset puitteet. Esitystä on pyritty selkiyttämään ja käytettyjä käsitteitä on täsmennetty. Pyrkimyksenä on, että esitys olisi mahdollisimman johdonmukainen EU-riitadirektiivin sanamuotojen kanssa.

## **6 Riippuvuus muista esityksistä**

Esitys ei välittömästi liity muihin hallituksen esityksiin, mutta esityksellä on yhtymäkohtia samanaikaisesti tämän esityksen kanssa eduskunnassa käsiteltävänä olevaan hallituksen esitykseen eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi. Molempiin esityksiin sisältyy vastaavia yksityiskohtia tietyissä aihepiireissä, kuten esimerkiksi kansainvälisen riidanratkaisuprosessin ja kansallisen muutoksenhaun suhdetta koskevissa seikoissa.

## YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

### 1 Lakiehdotusten perustelut

#### 1.1 Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä

**1 §. Soveltamisala.** Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joiden osalta laki voisi tulla sovellettavaksi. Lakia sovellettaisiin pykälän 1 momentin mukaan tapauksiin, jotka koskevat tulkinta- ja soveltamisriitiriitoja Suomen ja toisen valtion tai toisten valtioiden välillä ja jotka liittyvät tulo- ja varallisuusveroja koskevaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämiseksi tehtyyn sopimukseen (*verosopimus*) tai säännöksessä mainittuun yleissopimukseen. Soveltamisalassa olisivat siten käytännössä pääsääntöisesti verosopimusten tulkintaan ja soveltamiseen liittyvät ongelmat yksittäisen verovelvollisen verotusta koskien Suomen ja toisen sopimuskumppanin välillä. Laki voisi lisäksi tulla sovellettavaksi silloin, jos kyse olisi yleissopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY, johon on tehty muutospöytäkirja (1999/C 202/01) ja johon Suomi on liittynyt sopimuksella Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisestä Brysselissä 23 päivänä heinäkuuta 1990 tehtyyn, allekirjoitusten osalta avoimeksi jätettyyn yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (96/C 26/01) (*EU-arbitraatioyleissopimus*). EU-arbitraatioyleissopimuksen tulkintaristiriitatilanteesta voisi olla kyse silloin, jos Suomen ja toisen EU-jäsenvaltion välillä ei olisi verosopimusta mutta asianomainen toinen valtio olisi Suomen tavoin liittynyt EU-arbitraatioyleissopimukseen ja siten sen sisältämää 4 artiklaa etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisusta ja tulon allokoinnista kiinteälle toimipaikalle voitaisiin soveltaa valtioiden välillä. Suomella on tällä hetkellä (tilanne 1.10.2018) verosopimussuhde kaikkien EU-jäsenvaltioiden kanssa. Siten 1 §:n soveltamisalaan kuuluvat tulkintaristiriidat koskisivat käytännössä vain verosopimuksen tulkintaa ja soveltamista.

Verosopimusten ja EU-arbitraatioyleissopimuksen tulkinta- ja soveltamisongelmista käytettäisiin laissa nimitystä riita-asia. Riita-asiat koskisivat yksittäisen verovelvollisen verotukseen liittyvää kysymystä. Tällöin kuitenkin itse tulkinta- ja soveltamisongelma olisi Suomen ja asiaan liittyvän toisen tai toisten verosopimusosapuolten tai EU-arbitraatioyleissopimusosapuolten välinen.

Pykälän 2 momentin mukaan lakia sovellettaisiin menettelyyn tilanteessa, jossa Suomen ja toisen tai toisten EU-jäsenvaltioiden välillä olisi käsillä 1 momentin mukainen riita-asia ja sen ratkaisemiseen hyödynnettäisiin neuvoston direktiivin EU 2017/1852, annettu 10 päivänä lokakuuta 2017, veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa mukaista menettelyä. Tällöin laki kokonaisuudessaan tulisi sovellettavaksi. Menettelystä käytettäisiin laissa nimitystä EU-riitojenratkaisumenettely.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin lain tiettyjen pykälien soveltamisesta tietyissä myös muissa kuin EU-riitadirektiivin mukaisen menettelyn tilanteissa. Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tällaisista muista menettelyistä käytettävistä nimityksistä sekä siitä, miltä osin lain säännöksiä niihin sovellettaisiin. Ehdotetun lain 3 §:ää, 8 §:n 1 ja 3—6 momenttia, 10 §:ää, 16 §:n 4, 6 ja 7 momenttia, 18 §:ää, 19 §:n 3 momenttia sekä 20 §:n 2—4 momenttia sovellettaisiin soveltuvin osin menettelyyn, joka perustuisi verosopimukseen. Tästä menettelystä käytettäisiin laissa nimitystä verosopimusmenettely. On huomattava, että verosopimusmenettelyn osalta olisi aina tarkasteltava kulloinkin sovellettavana olevaa verosopimusta ja sen määräyksiä. Ehdotetun lain säännöksiä sovellettaisiin aina tarkasteltavan verosopimuksen määräysten puitteissa. Jos siten esimerkiksi sovellettavaan verosopimukseen ei sisälly määräyksiä toimival-

taisten viranomaisten neuvotteluiden jälkeisestä menettelystä eli verosopimuksessa ei ole niin sanottua välimieslauseketta, ehdotetun lain 16 §:n 4, 6 ja 7 momentti eivät voisi tulla sovellettavaksi. Edellä mainittuja säännöksiä voidaan soveltaa ainoastaan sellaisiin verosopimuksiin, jotka sisältävät välimieslausekkeen. Tämän lain johdosta verosopimuksiin, joihin itsessään ei sisälly välimiesmenettelyä koskevia määräyksiä, ei siten verosopimusmenettelyn puitteissa sovellettaisi laissa olevaa sääntelyä riidanratkaisuvaiheesta.

Pykälän 3 momentin mukaisesti vastaavasti mainittuja lain 3 §:ää, 8 §:n 1 ja 3—6 momenttia, 10 §:ää, 16 §:n 4, 6 ja 7 momenttia, 18 §:ää, 19 §:n 3 momenttia sekä 20 §:n 2—4 momenttia sovellettaisiin soveltuvien osin tilanteeseen, jossa 1 momentissa mainitun yleissopimuksen eli EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla olisi tehty hakemus, joka olisi Suomen toimivaltaisen viranomaisen käsittelyssä. Kyseisestä menettelystä käytettäisiin nimitystä EU-arbitraatiosopimusmenettely. Siten säännöksiä hakemuksen sisällöstä, toimivaltaisen viranomaisen yksipuolisesta päätöksestä ja keskinäisen neuvottelumenettelyn tai välimiesmenettelyvaiheen jälkeisen toimivaltaisten viranomaisten sopimuksen johdosta annetusta päätöksestä sovellettaisiin myös tapauksiin, joissa keskinäiseen sopimusmenettelyyn olisi hakeuduttu joko verosopimuksen tai EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla. Lain säännöstä, jonka mukaan valtio ei vastaa verovelvollisen menettelyyn liittyvistä kustannuksista, sovellettaisiin myös verosopimusten ja EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla tehtyjen hakemusten mukaisesti menettelyihin. Tämä lakiehdotus vastaa nykytilaa ja siten vahvistaa nykyisen oikeustilan, jossa verovelvollisen on kannettava omat kustannuksensa. Siltä osin kuin kyse on valtioiden keskinäisestä kustannusten jaosta liittyen esimerkiksi riippumattomien välimiesten ja kokouskustannuksiin, asiaa koskevat määräykset sisältyvät kulloinkin sovellettavaan sopimukseen. Myös välimiesten ja asianosaisten salassapitoa sekä muuta salassapitoa ja tiettyjä muutoksenhakua koskevia säännöksiä sovellettaisiin myös verosopimusten ja EU-arbitraatioyleissopimuksen nojalla tehtyjen hakemusten mukaisesti menettelyihin.

Tulkinta- ja soveltamisristiriita voisi olla käsillä Suomen ja toisen valtion välillä. Kyse voisi kuitenkin olla myös Suomen ja toisen lainkäyttöalueen tai toisten lainkäyttöalueiden välisestä riidasta. Siten pykälän 4 momentin mukaan, mitä tässä laissa säädettäisiin valtiota koskien, sovellettaisiin vastaavalla tavalla myös lainkäyttöalueeseen. Siten mitä tässä laissa säädettäisiin tulo- ja varallisuusveroja koskevasta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämisestä tehdystä sopimuksesta Suomen ja toisen valtion välillä sovellettaisiin vastaavalla tavalla myös tulo- ja varallisuusveroja koskevaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkiertämisen estämisestä tehtyyn sopimukseen Suomen ja toisen lainkäyttöalueen välillä. Lainkäyttöalueella tarkoitettaisiin ei-valtiollista lainkäyttöaluetta, jolla on itsenäinen veronkanto-oikeus. Verotusta koskevassa lainsäädännössä on käytetty käsitteen lainkäyttöalue ohella myös termiä oikeusalue. Tässä esityksessä omaksuttaisiin käsite lainkäyttöalue, joka sisältyy erityisesti viimeaikaisiin lainsäädäntöesityksiin.

**2 §. Hakemus.** Riita-asiaa koskeva EU-riitojenratkaisumenettelyn käynnistyminen olisi riippuvainen verovelvollisen toiminnasta. Pykälän 1 momentin mukaan menettely käynnistyisi, jos asianomainen henkilö tekisi hakemuksen toimivaltaiselle viranomaiselle. Asianomaisella henkilöllä tarkoitettaisiin henkilöä, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Suomessa tai jossakin muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, ja riita-asian pitäisi välittömästi vaikuttaa tämän verotukseen. Arvioitaessa sitä, onko verotuksellinen asuinpaikka jäsenvaltiossa, on tarkasteltava asianomaisen verosopimuksen asuinpaikkaa koskevaa artiklaa. Tulkinta- tai soveltamisongelma vaikuttaa välittömästi henkilön verotukseen silloin, kun riita-asiassa kyse on verovelvollisen omasta asiasta. Hakemuksella tarkoitettaisiin samaa kuin EU-riitadirektiivin valitus. Toimivaltaisella viranomaisella tarkoitettaisiin verotusmenettelylain 88 §:n säännöksiä Suomen toimivaltaisesta viranomaisesta. Kun laissa käytettäisiin käsitettä toimivaltaiset viranomaiset, tällä tarkoitettaisiin sekä Suomen toimivaltaista viranomaista ja toisen valtion tai toisten valti-

oiden toimivaltaisista viranomaisista. Toisen valtion toimivaltainen viranomaisena määräytyisi aina kulloinkin kyseessä olevan toisen valtion kansallisen sääntelyn mukaisesti.

Vaikka EU-riitojenratkaisumenettelyn käynnistyminen olisi riippuvainen asianomaisen henkilön toiminnasta, itse menettely olisi asianomaisten sopimusosapuolten eli valtioiden välillä tapahtuva menettely. Kyse ei siten olisi esimerkiksi asianomaisen henkilön ja Suomen valtion välisestä menettelystä, jolla pyrittäisiin ratkaisemaan näiden välinen tulkintaristiriita.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin hakemuksen toimittamiseen liittyvistä seikoista. Hakemus olisi pääsäännön mukaan toimitettava jokaiseen riita-asiaan liittyvään valtioon. Asianomaisen henkilön olisi toimitettava hakemus kullekin edellä mainittujen valtioiden asianomaiselle toimivaltaiselle viranomaiselle, joista käytettäisiin nimitystä asianomainen toimivaltainen viranomaisena, ja toimittamisen pitäisi tapahtua kaikille samaan aikaan ja samoilla tiedoilla. Vain silloin, kun kyse olisi jäljempänä tämän lain 17 §:ssä määritellystä luonnollisesta henkilöstä tai pienyrityksestä, voisi hakemuksen toimittaa 17 §:ssä säädettyllä tavalla kotipaikan toimivaltaiselle viranomaiselle. Hakemuksen toimittamiselle olisi määräaika. Se pitäisi toimittaa toimivaltaisille viranomaisille kolmen vuoden kuluessa siitä, kun asianomainen henkilö otti vastaan ensimmäisen ilmoituksen asiaan johtaneesta tai johtavasta toimesta. Tällainen ensimmäinen ilmoitus olisi Suomessa esimerkiksi Verohallinnon verotarkastuksen jälkeen tekemä maksuunpanopäätös. Säännös sisältää hakemuksen toimittamiselle edellytettävän määräajan. Se ilmentää kuitenkin samalla, että hakemuksen taustalla on oltava jokin asianomaisen valtion aktiivinen toimi, joka on johtanut riita-asian syntymiseen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin lain mukaisen riidanratkaisumenettelyn suhteesta muihin vastaaviin riidanratkaisumenettelyihin. Jos EU-riitojenratkaisumenettelyssä tehtäisiin hakemus, se päättäisi samaa asiaa koskevan, jonkin toisen sopimuksen mukaisen menettelyn. Sopimuksella tarkoitettaisiin 1 §:n mukaisia sopimuksia. Siten tällaisia muita asiaan soveltuvia menettelyitä voisivat olla esimerkiksi verosopimuksen mukaiseen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan artiklaan perustuva menettely tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä koskevan yleissopimuksen 90/436/ETY mukainen menettely. Säännöksen tavoitteena olisi, että samaan aikaan ei olisi käynnissä useita eri menettelyitä samaa asiaa koskien. Muut menettelyt päättyisivät siitä päivästä, jona jokin toimivaltaisista viranomaisista ensimmäisen kerran vastaanottaa hakemuksen.

**3 §. Hakemuksen sisältö.** Pykälässä säädettäisiin hakemuksen sisällöstä, jotka edellytettäisiin toimitettavan toimivaltaiselle viranomaiselle, jotta asiansa voisi saada ensi vaiheessa käsiteltäväksi riidanratkaisumenettelyssä. Hakemuksen sisältöä koskevaa sääntelyä sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn ohella verosopimusmenettelyyn ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Jos pykälässä edellytetyt tiedot ei toimittaisi, se olisi peruste tehdä hakemuksen käsittelyyn ottamista koskeva hylkäämispäätös ja lopettaa menettely.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan hakemuksessa, jolla tarkoitettaisiin edellä 2 §:ssä säädettyä hakemusta, olisi ensinnäkin yksilöitävä, mikä olisi hakemuksen perusteena oleva riitojenratkaisumenettely. Menettelyllä tarkoitettaisiin jotakin 1 §:n 2 ja 3 momentissa mainituista menettelyistä eli EU-riitojenratkaisumenettelyä, verosopimusmenettelyä tai EU-arbitraatiosopimusmenettelyä. Menettelyn ilmoittaminen hakemuksessa yksilöisi sen, minkä menettelyn ja sitä koskevan sääntelyn pohjalta toimivaltaiset viranomaiset neuvottelisivat asiassa. Kun riita-asia koskee EU-jäsenvaltioita, voisi menettelynä olla EU-riitojenratkaisumenettely, verosopimusmenettely tai EU-arbitraatiosopimusmenettely niitä koskevien soveltamisedellytysten ja muiden määräysten täyttyessä.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaisesti hakemuksessa olisi esitettävä, mitä muuta valtiota hakemus koskee ja mitä muita valtioita asiaan mahdollisesti liittyy. Hakemus koskee käytännössä aina kahdenvälisen verosopimuksen tulkintaan ja soveltamiseen liittyvää ongelmaa. Myös neuvottelut käydään kahdenvälisesti, vaikka asianomaisella henkilöllä olisi samanlainen verotuksellinen ongelmatilanne käsillä useassa eri valtiossa. Tällöin asianomaisen henkilön olisi tehtävä hakemus kunkin valtion osalta erikseen. Hakemuksessa olisi myös ilmoitettava, onko hakemus toimitettu myös toiseen valtioon tai toisiin asianomaisiin valtioihin. Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan hakemuksesta tulisi käydä ilmi asianomaisen henkilön yksilöintitiedot ja jos asiaan liittyy muita asianomaisia henkilöitä, näiden yksilöintitiedot. Yksilöintitiedoilla tarkoitettaisiin henkilön tai henkilöiden nimi-, osoite- ja verotunnistietoja sekä muita tarvittavia tietoja yksilöinnin tekemiseksi. Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan hakemuksessa olisi ilmoitettava verokaudet, joita hakemus koskee.

Pykälän 1 momentin 5 kohdassa edellytettäisiin riidan kohteena olevaa asiaa kuvaavia tietoja. Niitä olisivat kyseistä tapausta koskevat tosiseikat ja olosuhteet, joihin kuuluisivat myös yksityiskohtaiset tiedot oikeustoimen rakenteesta sekä asianomaisen henkilön ja kyseisten oikeustoimien muiden osapuolten välisestä suhteesta. Joissakin valtioissa on mahdollista, että verohallinto ja vilpittömässä mielessä oleva verovelvollinen voivat tehdä sopimuksen tapauksen tosiseikoista. Jos tapauksessa on asian liittyvän verohallinnon ja vilpittömässä mielessä olevan asianomaisen henkilön välillä olisi tehty tällainen sopimus, olisivat nämä tosiseikat ilmoitettava hakemuksessa. Erityisesti hakemuksessa olisi myös esitettävä riita-asiaan johtaneiden toimien luonne ja päivämäärä. Toimilla tarkoitettaisiin tapaukseen liittyviä asianomaisen henkilön tuloja tai pääomaa sekä niihin kohdistuvia veroja ja verohallinnon toimia, joilla veroja olisi määrätty. Myös yksityiskohtaiset tiedot toisessa valtiossa saaduista tuloista ja näiden tulojen sisällyttämisestä verotettavaan tuloon toisessa valtiossa sekä yksityiskohtaiset tiedot verosta, joka on kannettu tai kannetaan tällaisista tuloista toisessa valtiossa. Lisäksi hakemuksessa olisi esitettävä riitaan johtaneiden toimien määrät asianomaisten valtioiden rahayksikössä ja jäljennökset perusteena olevista asiakirjoista.

Pykälän 1 momentin 6 kohdan mukaan hakemuksessa olisi oltava ensinnäkin viittaus sovellettaisiin kansallisiin sääntöihin. Lisäksi hakemuksesta olisi käytävä ilmi, mitä tämän lain 1 §:n mukaista sopimusta tapaukseen sovelletaan. Jos sovellettavia sopimuksia olisi useampi kuin yksi, hakemuksessa olisi täsmennettävä, minkä sopimuksen tulkintaa kyseinen riita-asia koskee. Tällaisen sopimuksen olisi oltava lain 1 §:n mukainen soveltamisalaan kuuluva tuloverosopimus tai yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY.

Pykälän 1 momentin 7 kohdassa lueteltaisiin selvitykset ja jäljennökset niiden perusteena olevista asiakirjoista, jotka asianomaisen henkilön olisi esitettävä hakemuksessaan. Alakohdan a mukaan hakemukseen olisi liitettävä selitys siitä, miksi asianomainen henkilö katsoo, että kyseessä on riita-asia. Alakohdan b mukaan hakemuksessa olisi esitettävä yksityiskohtaiset tiedot asiassa vireille pannuista muutoksenhauista ja oikeudenkäynneistä, jotka koskevat kyseisiä oikeustoimia. Lisäksi olisi esitettävä päätökset ja ratkaisut, joita on annettu. Siten muutoksenhaun ja oikeudenkäyntien päätökset sekä esimerkiksi ennakkoratkaisu- tai siirtohinnoitteluun liittyvät ennakkohinnoittelusopimukset olisi annettava tämän kohdan nojalla. Alakohdan c mukaan hakemuksessa olisi oltava asianomaisen henkilön sitoumus vastata mahdollisimman kattavasti ja nopeasti kaikkiin asianmukaisiin toimivaltaisen viranomaisen esittämiin pyyntöihin ja toimittaa kaikki toimivaltaisten viranomaisten pyytämät asiakirjat. Alakohdan d mukaan hakemukseen olisi sisällytettävä jäljennös lopullista veromäärää koskevasta päätöksestä. Suomessa tällä tarkoitettaisiin lopullista, asiaa koskevaa Verohallinnon päätöstä ja siihen liittyviä asiakirjoja, josta käy ilmi veron määrä. Muiden maiden osalta se voisi olla myös tapauksesta riippuen verotarkastuskertomus tai muu vastaava riita-asiaan johtanut asiakirja. Tarvitta-

essa hakemukseen liitettäisiin jäljennös myös muista riita-asiaa koskevista veroviranomaisten antamista asiakirjoista.

Alakohdan e mukaan hakemuksessa olisi esitettävä myös tiedot, jos asianomainen henkilö on saattanut asian myös johonkin toiseen, 1 §:ssä tarkoitetun sopimuksen nojalla käytävään menettelyyn. Tällä tarkoitettaisiin siten esimerkiksi sovellettavan tuloverosopimuksen mukaista keskinäistä sopimusmenettelyä tai välimiesmenettelyä tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä koskevan yleis-sopimuksen 90/436/ETY mukaista menettelyä. Tieto olisi olennainen, koska kyseiset menettelyt päättyvät 2 §:n 3 momentin mukaisesti siitä päivästä, jona toimivaltainen viranomaisen ensimmäisen kerran vastaanottaa riidanratkaisumenettelyä koskevan hakemuksen. Hakemukseen olisi lisäksi liitettävä asianomaisen henkilön sitoumus noudattaa tarvittaessa 2 §:n 3 momentin säännöksiä.

Pykälän 1 momentin 8 kohdan mukaan asianomaisen henkilön olisi lisäksi toimitettava toimivaltaisten viranomaisten mahdollisesti pyytämät erityiset lisätiedot, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten.

Hakemuksen voisi toimittaa Suomen toimivaltaiselle viranomaiselle suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. Koska toimivaltaiset viranomaiset käytännössä useimmiten käyttäisivät keskinäisessä yhteydenpidossaan englannin kieltä, olisi hakemuksen toimittaminen englanniksi hallinnollisesta näkökulmasta tehokasta.

Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä ja ohjeita hakemuksen sisällöstä ja toimittamistavasta.

**4 §. Hakemuksen käsittely.** Pykälässä säädettäisiin 2 §:ssä tarkoitetun hakemuksen käsittelyyn liittyvistä velvoitteista ja määräajoista. Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen olisi kahden kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta ilmoitettava hakijalle, että hakemus on saapunut.

Toimivaltainen viranomainen voi pyytää tämän lain 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuja erityisiä lisätietoja, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että asianomaisen henkilön olisi toimitettava pyydetty tiedot kolmen kuukauden määräajassa pyynnön vastaanottamisesta. Edellytyksenä tällöin kuitenkin on, että toimivaltainen viranomainen on pyytänyt niitä kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Tietoja voidaan pyytää edellä kuvatussa määräajassa useamman kerran. Asianomaisen henkilön olisi lisäksi samanaikaisesti lähetettävä jäljennös vastauksestaan 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuun lisätietopyyntöön myös muiden valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Siten kaikkien asiaan liittyvien valtioiden toimivaltaisilla viranomaisilla olisi käytettävissään samaan aikaan samat tiedot. Poikkeuksena tästä velvoitteesta on lain 17 §:n mukainen säännös, jonka mukaan luonnollinen henkilö tai lainkohdassa määritelty pienyritys voisi toimittaa tiedot vain kotivaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Toimivaltaisen viranomaisen saamiin tietoihin sovellettaisiin, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999) säädetään. Siten annetut tiedot ovat salassa pidettäviä tietosuojaan, liikesalaisuuden, kaupallisen tai teollisen salaisuuden, ammattisalaisuuden taikka elinkeinotoiminnassa käytetyn menettelytavan osalta.

Pykälän 3 momentin mukaan pykälän 2 momentissa lisätietopyynnön esittämiselle asetettu määräaika ei kuitenkaan estäisi tarpeellisten tietojen pyytämistä mainitun ajankohdan jälkeen. Säännöksen johdosta toimivaltainen viranomainen voisi pyytää asianomaiselta henkilöltä tarpeellisia tietoja kolmen kuukauden määräajan laskemisen jälkeenkin EU-

riitojenratkaisumenettelyn myöhemmässäkin vaiheessa. Jos tietoja pyydetäisiin 2 momentin mukaisen määräajan jälkeen, tiedoilla ei olisi vaikutusta hakemuksen käsiteltäväksi ottamista koskevan päätöksen tekemiselle jäljempänä 5 §:ssä säädettyyn kuuden kuukauden määräaikaan. Saatujen tarpeellisten tietojen avulla asian käsittely mitä todennäköisimmin voisi nopeutua ja helpottua. Siten on kaikkien osapuolten edun mukaista, että toimivaltaisilla viranomaisilla on käytettävissään mahdollisimman hyvät ja kattavat tiedot asian ratkaisemiseksi ja että ne olisivat käytettävissä mahdollisimman varhaisesta vaiheesta lähtien.

Pykälän 4 momentin mukaan tarkempia säännöksiä hakemuksen käsittelyyn liittyvästä toimivaltaisen viranomaisen noudattamasta menettelystä toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden annettaisiin valtioneuvoston asetuksella.

**5 §. Hakemusta koskeva päätös.** Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen olisi tehtävä päätös siitä, hyväksytäänkö hakemus 9 §:ssä tarkoitettuun keskinäiseen neuvottelumenettelyyn vai hylätäänkö se. Päätös olisi pääsäännön mukaan tehtävä kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hakemus vastaanottamisesta tai siitä, kun 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettut tiedot on vastaanotettu. Ratkaisevaa olisi se, kumpi edellä mainituista ajankohdista on myöhempi.

Pykälän 1 momentissa säädetäisiin lisäksi poikkeuksesta liittyen siihen, miten hakemuksen käsiteltäväksi ottamista koskevan päätöksen määräaika lasketaan tietyssä erityistilanteessa. Jos asianomainen henkilö olisi samassa asiassa käyttänyt oikeuttaan hakea muutosta kansallisessa muutoksenhaussa joko Suomessa tai jossakin muussa asianomaisessa valtiossa tai molemmissa valtioissa, kuuden kuukauden määräajan laskeminen saattaisi myöhentyä alkamaan edellä pääsäännön mukaiseen nähden myöhemmästä ajankohdasta. Kyse olisi pääsääntöä koskevaa ajankohtaa myöhemmästä päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty. Muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämisellä tarkoitettaisiin tilannetta, jossa Suomen osalta asianomainen henkilö olisi tehnyt asiassa alun perin esimerkiksi verotusmenettelylain 5 luvun tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 10 luvun mukaisen oikaisuvaatimuksen. Muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämisellä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa asianomainen henkilö olisi omalta osaltaan käynnistänyt kansallista muutoksenhakua koskevan menettelyn ensimmäisen kerran joko hallinto-oikeudessa tai vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Siten esimerkiksi se, että asianomainen henkilö olisi tehnyt asiassa valituksen hallinto-oikeuteen, vaikkei olisi tehnyt oikaisuvaatimusta asiassa, katsottaisiin muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämiseksi ja hakemuksen käsittelyn määräaika alkaisi muutoksenhaun johdosta annetusta lainvoimaisesta päätöksestä. Se, että kaikki edellä kuvatut asianomaisen henkilön muutoksenhaun käyttämisestä koskevat eri tilanteet vaikuttaisivat määräaikaisten käynnistymiseen, olisi perusteltua, koska tällöin kyse olisi asianomaisen henkilön aktiivisista toimista saada asiassa kansallisen muutoksenhaun päätös asiassa. EU-riitadirektiivi asettaa etusijan kansallisen muutoksenhaun menettelylle silloin, kun asianomaisella henkilöllä on tahtotila viedä asiaa eteenpäin ja saada päätös molemmissa prosesseissa.

Pykälän 1 momentin määräaikaisten laskentaa koskevassa poikkeussäännöksessä mainitulla lopullisella päätöksellä tarkoitettaisiin lainvoimaista päätöstä. Säännöksessä käytettäisiin lisäksi käsitettä muutoksenhaun keskeyttäminen. Suomessa tältä osin tarkoitettaisiin muutoksenhaun peruuttamista. Joissakin valtioissa on kuitenkin mahdollista, että muutoksenhaku voidaan keskeyttää, joten säännös kattaisi myös sellaiset tapaukset. Sinänsä hakemuksen sisältöä koskevan 3 §:n mukaisesti hakemukseen pitäisi jo alun perin liittää tiedot asiaan liittyvistä mahdollisista kansallisista muutoksenhakuista sekä muutoksenhaun johdosta annetut päätöksistä. Siten 5 §:n 1 momentin sääntely, jonka mukaan asian käsittelyyn ottamista koskevan päätöksen

tekeminen lykkääntyy odottamaan muutoksenhaun johdosta annettua lopullista päätöstä, omalta osaltaan luo selkeät puitteet sille, ettei asianomainen henkilö voisi saada sekä kansallisen muutoksenhaun menettelyitä että lain mukaista riidanratkaisumenettelyä etenemään samanaikaisesti.

Pykälän 2 momentin mukaan toimivaltaisten viranomaisten olisi ilmoitettava päätöksestään viipymättä asianomaiselle henkilölle ja muiden valtioiden toimivaltaisille viranomaisille.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin myös seurauksista tilanteessa, jossa toimivaltainen viranomainen ei tekisi hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta päätöstä pykälän 1 momentissa säädettyssä määräajassa. Tällöin katsottaisiin, että toimivaltainen viranomainen olisi ottanut hakemuksen käsiteltäväkseen.

**6 §. Hakemuksen hylkääminen.** Pykälässä säädettäisiin hakemuksen hylkäämiseen liittyvistä seikoista. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilanteista, joiden nojalla toimivaltaisella viranomaisella olisi perusteltu syy olla ottamatta asiaa menettelyyn. Hylkäämisperusteen olemassaolo merkitsisi siten, että kyseisellä tapauksella ei olisi oikeutta päästä EU-riitojenratkaisumenettelyyn eikä siinä siten käynnistettäisi valtioiden välisiä neuvotteluita asian ratkaisemiseksi. Hylkäämispäätöksen tekisi toimivaltainen viranomainen ja päätös olisi tehtävä tämän lain 5 §:n 1 momentissa säädettyssä, toimivaltaisen viranomaisen päätöksen määräaikaa koskevassa ajassa.

Peruste hylätä hakemus olisi olemassa, jos jokin pykälän 1 momentin 1—3 kohdan mukaisista tilanteista olisi käsillä. Peruste hylätä hakemus olisi ensinnäkin tilanteessa, jossa hakemuksesta puuttuisi tämän lain 3 §:n 1 momentissa edellytetyt tiedot. Tiedoilla tarkoitettaisiin sitä, mitä 3 §:n 1 momentissa on säädetty hakemuksen sisällöstä. Lisäksi hylkäysperuste olisi olemassa, jos asianomainen henkilö ei olisi toimittanut vastauksia toimivaltaisen viranomaisen tämän lain 3 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaisiin kysymyksiin edellä säädettyssä 4 §:n 2 momentin mukaisessa määräajassa. Toisena hylkäysperusteen tyyppinä olisi tilanne, jossa hakemuksen kohteena olevassa asiassa ei olisi kyse laissa määritellystä riita-asiasta. Tällainen tapaus ei siten kuuluisi säädetyn riidanratkaisumenettelyn piiriin. Kolmantena hylkäysperusteiden tyyppinä olisi tilanne, jossa asianomainen henkilö ei olisi tehnyt hakemusta tämän lain 2 §:n 2 momentin mukaisessa kolmen vuoden määräajassa.

Pykälän 2 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen olisi hakemuksen hylätessään ilmoitettava yleiset syyt kyseiselle hylkäämiselle. Yleisillä syillä tarkoitettaisiin päätöksen perustelemista ja sen ilmoittamista, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset. Perusteet olisi sisällytettävä ilmoitukseen, jonka toimivaltaisen viranomaisen olisi tehtävä asianomaiselle henkilölle edellä 5 §:n 2 momentin mukaisesti.

Kielteistä päätöstä mahdollisesti seuraavista vaiheista säädettäisiin jäljempänä muutoksenhakua koskevassa 20 §:ssä.

**7 §. Hakemuksen peruuttaminen ja riita-asian raukeaminen.** Pykälän 1 momentissa säädettäisiin hakemuksen peruuttamiseen liittyvistä seikoista. Asianomaisen henkilön, joka haluaisi peruuttaa hakemuksen, olisi tehtävä samanaikaisesti kirjallinen peruutusilmoitus kaikille asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Poikkeuksena tästä velvoitteesta on lain 17 §:n mukainen säännös, jonka mukaan luonnollinen henkilö tai lainkohdassa määritelty pienyritys voisi toimittaa ilmoituksen vain kotivaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Ilmoitus päättäisi välittömästi EU-riitojenratkaisumenettelyn ja siihen liittyvät prosessit.



Pykälän 2 momentissa säädettäisiin myös riita-asian raukeamiseen liittyvistä menettelyistä. Jos riita-asia jostain syystä raukeaisi, EU-riitojenratkaisumenettely päättyisi välittömästi vaikutuksin. Toimivaltaisen viranomaisen olisi ilmoitettava viipymättä asiasta ja siihen vaikuttaneista yleisistä syistä asianomaiselle henkilölle.

Pykälän 3 momentin mukaan tarkempia säännöksiä hakemuksen peruuttamiseen liittyvistä toimivaltaisen viranomaisen noudattamasta menettelystä toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden annettaisiin valtioneuvoston asetuksella.

**8 §.** *Toimivaltaisen viranomaisen yksipuolinen päätös.* Pykälässä säädettäisiin tilanteesta, jossa toimivaltainen viranomainen päättäisi asian ratkaisusta ilman muita neuvotteluosapuolia. Kyse olisi prosessuaalisesti tehokkaasta tilanteesta, jossa asiassa pystyttäisiin saavuttamaan ratkaisu menettelyn alkuvaiheessa ilman riidan muiden osapuolten kanssa käytyjä neuvotteluita. Pykälää sovellettaisiin 2 momenttia lukuun ottamatta niin EU-riitojenratkaisuun, verosopimusmenettelyyn kuin EU-arbitraatiosopimusmenettelyynkin, sillä kaikissa niissä voi tulla tilanne, jossa toimivaltainen viranomainen päättää asian ilman neuvotteluiden käynnistämistä muiden osapuolien kanssa.

Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltainen viranomainen voisi päättää ratkaista riita-asian yksipuolisesti ilman muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten osallistumista.

Pykälän 2 momentin mukaan päätös olisi tehtävä 5 §:n 1 momentin mukaisessa määräajassa.

Pykälän 3 momentin mukaan yksipuolisen ratkaisun tekvän toimivaltaisen viranomaisen olisi viipymättä ilmoitettava asiasta asianomaiselle henkilölle ja muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille, minkä jälkeen lain mukaiset riitojenratkaisumenettelyt olisi päätettävä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin edellytyksistä, joiden kaikkien olisi toteuduttava, jotta toimivaltaisen viranomaisen päätös olisi sitova. Toimivaltaisen viranomaisen päätös olisi sitova, jos asianomainen henkilö hyväksyisi päätöksen ja 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisen viranomaisen päätös olisi annettu tiedoksi, ilmoittaisi luopuvansa oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakuihin. Jos tällaista muuta muutoksenhakua koskeva menettely olisi jo aloitettu, toimivaltaisen viranomaisen päätöksestä tulisi sitova ja täytäntöönpanokelpoinen vasta sen jälkeen, kun asianomainen henkilö olisi todistetusti 60 päivän kuluessa ilmoittanut toimivaltaiselle viranomaiselle ryhtyneensä toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi. Päätös olisi sen jälkeen pantava täytäntöön määräajoista riippumatta. Asianomaisella henkilöllä on edelleen käytettävissään kansallisen muutoksenhakuprosessi, jonka tämä olisi voinut käynnistää jo alun perin tai jonka tämä voisi käynnistää, jos tämä ei hyväksyisi toimivaltaisen viranomaisen päätöstä ja jos määräaika muutoksenhauille olisi olemassa.

Toimivaltaisen viranomaisen yksipuoliseen päätökseen ei jäljempänä 17 §:ssä säädetyllä tavalla saisi valittamalla hakea muutosta. Pykälän 5 momentissa säädettäisiin siitä, miten toimivaltaisen viranomaisen yksipuolisesti tekemä päätös pantaisiin kansallisesti täytäntöön. Edellytyksenä täytäntöönpanolle olisi, että päätös olisi sitova pykälän 4 momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä. Toimivaltaisen viranomaisen päätös saattaisi johtaa siihen, että Suomen tulisi luopua verotusoikeudestaan. Pykälässä säädettäisiin, että se toteutettaisiin muuttamalla verovelvollisen verotusta. Tämä olisi muutos nykytilaan, jonka mukaan verotusoikeudesta luopuminen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan hakemuksen johdosta tapahtuu Suomessa pääsääntöisesti voimassa olevan verotusmenettelylain 89 §:n nojalla huojentamalla maksuunpantua veroa. Sen nojalla esimerkiksi verotuksen tappioiden muuttaminen, palautus-

koron maksaminen ja veronkorotuksen palauttaminen eivät ole olleet mahdollisia. Ehdotetun momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen päätöksen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutettaisiin noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelylain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 40 ja 41 §:ssä säädetään. Momentissa tarkoitetut muutokset verotukseen tehtäisiin, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuisivat. Säännöksen johdosta muutokset voitaisiin siten tehdä, vaikka muutosten tekemiselle verotusmenettelylain 55 ja 56 §:n tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:n mukaiset aikarajat olisivat jo umpeutuneet.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin siitä, että jos edellä 5 momentissa säädettyä muutosta, joka täyttää 5 momentin edellytykset ei olisi täytäntöön pantu ilman aiheetonta viivytystä, asianomainen henkilö voisi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Muutosten toteuttamisen laiminlyöntiä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:ssä.

**9 §.** *Keskinäinen neuvottelumenettely.* Pykälässä säädettäisiin toimivaltaisten viranomaisten neuvotteluun liittyvästä menettelystä, siihen liittyvistä määräajoista sekä muista prosessuaalisista seikoista. Toimivaltaisten viranomaisten neuvotteluja koskevasta vaiheesta käytettäisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn osalta nimitystä keskinäinen neuvottelumenettely. Verosopimusmenettelyissä tästä käytetään tyypillisesti nimitystä keskinäinen sopimusmenettely.

Pykälän 1 momentin mukaan sen jälkeen, kun asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset olisivat päättäneet ottaa hakemuksen käsiteltäväkseen, niiden olisi pyrittävä ratkaisemaan riita-asia neuvotteluin. Neuvottelutulos pitäisi saavuttaa kahden vuoden kuluessa ajallisesti viimeisimmästä niistä ilmoituksista, jotka koskevat asianomaisten valtioiden päätöstä ottaa hakemus käsiteltäväksi. Kahden vuoden määräaika voisi pidentyä enintään vuodella jonkin asianomaisen valtion toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Pyyntö olisi esitettävä kaikille muille asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Lisäksi edellytettäisiin, että pyynnön esittävä toimivaltainen viranomainen toimittaisi kirjalliset perustelut.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin poikkeuksesta siihen, mistä keskinäisiä neuvotteluita koskevan määräajan katsottaisiin alkavan. Jos asianomainen henkilö olisi käyttänyt oikeuttaan hakea muutosta samassa asiassa kansallisessa muutoksenhausta joko Suomessa tai jossakin muussa asianomaisessa valtiossa tai molemmissa, kahden vuoden tai säännöksen mukaisen pidemmän neuvotteluajan laskeminen myöhentyisi alkamaan päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty. Muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämisellä tarkoitettaisiin tilannetta, jossa Suomen osalta asianomainen henkilö olisi tehnyt asiassa alun perin esimerkiksi verotusmenettelylain 5 luvun tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 10 luvun mukaisen oikaisuvaatimuksen. Muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämisellä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa asianomainen henkilö olisi omalta osaltaan käynnistänyt kansallista muutoksenhakua koskevan menettelyn ensimmäisen kerran joko hallinto-oikeudessa tai vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Siten esimerkiksi se, että asianomainen henkilö olisi tehnyt asiassa valituksen hallinto-oikeuteen, vaikkei olisi tehnyt oikaisuvaatimusta asiassa, katsottaisiin muutoksenhakua koskevan oikeuden käyttämiseksi ja hakemuksen käsittelyn määräaika alkaisi muutoksenhaun johdosta annetusta lainvoimaisesta päätöksestä. Se, että kaikki edellä kuvatut asianomaisen henkilön muutoksenhaun käyttämisestä koskevat eri tilanteet vaikuttaisivat määräaika-kojen käynnistymiseen, olisi perusteltua, koska tällöin kyse olisi asianomaisen henkilön aktiivisista toimista saada asiassa kansallisen muutoksenhaun päätös asiassa. EU-riitadirektiivi asettaa etusijan kansallisen muutoksenhaun menettelylle silloin, kun asianomaisella henkilöllä on tahtotila viedä asiaa eteenpäin käsiteltäväksi ja saada kannanotto asiaan molemmissa prosesseissa.

Pykälän 2 momentin määräaikojen laskentaa koskevassa poikkeussäännöksessä mainitulla lopullisella päätöksellä tarkoitettaisiin lainvoimaista päätöstä. Säännöksessä käytettäisiin käsitettä muutoksenhaun keskeyttäminen. Suomessa tältä osin tarkoitettaisiin muutoksenhaun peruuttamista. Joissakin valtioissa on kuitenkin mahdollista, että muutoksenhaku voidaan keskeyttää, joten säännös kattaisi myös sellaiset tapaukset. Pykälän 2 momentin sääntely, jonka mukaan neuvotteluille asetetun määräajan umpeutumisen lykkääntyä odottamaan muutoksenhaun johdosta annettua lopullista päätöstä, omalta osaltaan luo selkeät puitteet sille, ettei asianomainen henkilö voisi saada sekä kansallisen muutoksenhaun menettelyitä että lain mukaisista riidanratkaisumenettelyä etenemään samanaikaisesti.

Pykälän 2 momentin neuvotteluiden määräajan umpeutumisen lykkääntymistä koskeva säännös tulisi sovellettavaksi erityisesti niissä tilanteissa, joissa asianomainen henkilö olisi ensin käynnistänyt lain mukaisen EU-riitojenratkaisumenettelyn ja asia olisi otettu käsiteltäväksi tämän lain mukaiseen menettelyyn. Jos asianomainen henkilö tämän vaiheen jälkeen käynnistäisi myös kansallisen muutoksenhaun, tulisivat eri menettelyiden keskinäistä etenemistä koskevat säännökset sovellettavaksi tämän pykälän nojalla. Jos sen sijaan asianomainen henkilö käynnistäisi kansallisen muutoksenhaun niin, että hakemuksen käsiteltäväksi ottamista koskevat aikarajat olisivat vielä umpeutumatta, sovellettaisiin edellä 5 §:n 2 momentin säännöksiä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin menettelystä, jossa sopimustulosta ei saavutettaisi edellä 1 ja 2 momentin mukaisessa määräajassa. Tällöin valtion toimivaltaisen viranomaisen olisi tehtävä tästä ilmoitus asianomaiselle henkilölle ja ilmoitettava yleiset syyt siihen, miksi sopimukseen ei päästy.

**10 §.** *Keskinäisen neuvottelumenettelyn johdosta annettu päätös.* Pykälässä säädettäisiin menettelyistä, kun toimivaltaiset viranomaiset keskinäisin sopimuksin saisivat asiassa aikaan ratkaisun. Pykälän sääntely olisi yhdenmukainen EU-riitadirektiivissä edellytetyn sääntelyn kanssa. Asiassa saavutetulla ratkaisulla tarkoitettaisiin tämän lain 9 §:ssä kuvattua, neuvottelujen jälkeen saavutettua ratkaisua. Pykälää sovellettaisiin niin EU-riitojenratkaisuun, verosopimusmenettelyyn kuin EU-arbitraatiosopimusmenettelyynkin, sillä kaikissa niissä voisi tulla eteen tilanne, jossa neuvotteluiden jälkeen asiassa olisi ratkaisu ja jonka johdosta tehtävä päätös olisi laitettava täytäntöön. Pykälän mukaisesta keskinäisestä neuvottelumenettelystä käytettäisiin verosopimusmenettelyssä ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyssä käsitettä keskinäinen sopimusmenettely.

Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltaiset viranomaiset tekisivät asiassa päätöksen, joka olisi kaikkia sitova sillä edellytyksellä, että asianomainen henkilö hyväksyisi päätöksen. Jos asianomainen henkilö ei hyväksyisi päätöstä, päätös ei myöskään sitoisivat valtioita.

Toimivaltaisten viranomaisten asiassa tekemän päätöksen sitovaksi tuleminen edellyttäisi lisäksi, että asianomainen henkilö ilmoittaisi luopuvansa oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakuihin. Tämä olisi tarkoituksenmukaista, koska asiassa olisi jo saatu aikaan ratkaisu eikä asianomaisella henkilöllä olisi enää tarvetta käyttää muita oikeussuojakeinoja sovellettavan sopimuksen tulkinta- ja soveltamisristiriidan ja kaksinkertaisen verotuksen ongelman ratkaisemiseksi. Myöskään Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ei voisi hakea asiassa muutosta. Muutoksenhakuoikeudesta luopuminen olisi perusteltua myös siitä syystä, ettei olisi myöskään tarkoituksenmukaista, että sama sopimuksen tulkinta- ja soveltamisongelmaa koskeva asia, josta valtiot jo olisivat päässeet yksimielisyyteen, tulisi käsiteltäväksi myös jossakin muussa menettelyssä. Verovelvollisen olisi tehtävä ilmoitus toimivaltaiselle viranomaiselle 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltainen viranomainen olisi antanut päätöksensä tiedoksi. Asianomaisella henkilöllä on edelleen erikseen käytettävissään kansallisen muutoksenhakuprosessi, jonka tämä olisi voinut käynnistää jo alun perin tai jonka tämä voisi käynnistää, jos

tämä ei hyväksyisi toimivaltaisen viranomaisen päätöstä ja jos määräaika muutoksenhauille olisi olemassa.

Jos asianomainen henkilö olisi aloittanut tällaisia muita muutoksenhakuja koskevat menettelyt, keskinäisen neuvottelumenettelyn johdosta annetusta päätöksestä tulisi sitova ja täytäntöönpanokelpoinen vasta sen jälkeen, kun asianomainen henkilö olisi toimittanut asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille todisteen siitä, että tämä on ryhtynyt toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi. Tällainen todiste olisi toimitettava 60 päivän kuluessa päivästä, jona kyseinen päätös annettiin asianomaiselle henkilölle tiedoksi. Päätös olisi sen jälkeen laitettava täytäntöön asianomaisten valtioiden kansallisessa lainsäädännössä mahdollisesti säädetyistä määräajoista riippumatta. Kuten jäljempänä 20 §:ssä säädetään, toimivaltaisten viranomaisten päätökseen ei saisi valittamalla hakea muutosta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siitä, miten toimivaltaisten viranomaisten päätös, jos se olisi 1 momentissa säädetyllä tavalla sitova, pantaisiin kansallisesti täytäntöön. Toimivaltaisten viranomaisten päätös, joka sitoisi osapuolia, olisi asiassa lopullinen ratkaisu eikä siihen ei saisi valittamalla hakea muutosta. Toimivaltaisten viranomaisten päätökseen, johon ei saisi hakea muutosta, pantaisiin täytäntöön Verohallinnon päätöksellä. Tämä tarkoittaisi sitä, että toimivaltaisten ratkaisemassa asiakysymyksessä ei asianomainen henkilö tai Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö voisi hakeutua muutoksenhakuun siltä osin kuin asiassa olisi ratkaisu. Myöskään Verohallinto ei voisi tehdä oikaisua verovuoden verotukseen siltä osin kuin kyse on toimivaltaisten viranomaisten ratkaisemasta asiasta. Toimivaltaisten viranomaisten päätös saattaisi johtaa siihen, että Suomen tulisi luopua verotusoikeudestaan. Momentissa säädettäisiin, että se toteutettaisiin muuttamalla verovelvollisen verotusta. Tämä olisi muutos nykytilaan, jonka mukaan verotusoikeudesta luopuminen keskinäisen sopimusmenettelyn johdosta tapahtuu Suomessa pääsääntöisesti verotusmenettelylain 89 §:n nojalla huojentamalla maksuunpantua veroa. Siten esimerkiksi verotuksen tappioiden muuttaminen, palautuskoron maksaminen ja veronkorotuksen palauttaminen eivät ole olleet mahdollisia. Huojennuspäätökseen ei saa hakea muutosta. Ehdotetun momentin mukaan toimivaltaisten viranomaisten päätöksen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutettaisiin noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelylain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:ssä säädetään. Momentissa tarkoitettut muutokset verotukseen tehtäisiin, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuisivat. Säännöksen johdosta muutokset voitaisiin siten tehdä, vaikka muutosten tekemiselle verotusmenettelylain 55 ja 56 §:n tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:n mukaiset aikarajat olisivat jo umpeutuneet.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin siitä, jos edellä 2 momentissa säädettyä muutosta ei olisi täytäntöön pantu ilman aiheetonta viivytystä, asianomainen henkilö voisi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Muutosten toteuttamisen laiminlyöntiä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:ssä.

**11 §.** *Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamiseksi.* Pykälässä säädettäisiin neuvonantavasta toimikunnasta, joka pitäisi pykälässä säädettyjen edellytysten täytyessä perustaa käsittelemään riita-asiaa. Toimikunnasta käytettäisiin nimitystä riidanratkaisutoimikunta.

Pykälän 1 momentin mukaan riidanratkaisutoimikunnan perustaminen tapahtuisi asianomaisen henkilön esittämästä pyynnöstä, joka tehtäisiin kaikille asianomaisille toimivaltaisille viranomaisille. Poikkeuksena tästä veloitteesta toimittaa pyyntö kaikkiin valtioihin olisi lain 17 §:n mukainen säännös, jonka mukaan luonnollinen henkilö tai lainkohdassa määritelty pienyritys voisi toimittaa ilmoituksen vain kotivaltion toimivaltaiselle viranomaiselle.

Pyyntö olisi mahdollista tehdä kahdessa tilanteessa. Ensinnäkin se olisi 1 kohdan mukaisesti mahdollista, jos asianomaisten henkilöiden tekemän hakemuksen on tämän lain 6 §:n nojalla hylännyt vähintään yksi asianomaisten valtioiden toimivaltaisista viranomaisista mutta eivät ne kaikki. Toisena tilanteena olisi 2 kohdan mukaisesti tapaus, jos asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset eivät ole tämän lain 9 §:n 1 momentin määräajassa tai, jos määräaikojen laskennassa sovellettaisiin lisäksi 9 §:n 2 momenttia, niissä säädetyissä määräajoissa päässeet keskinäisessä neuvottelumenettelyssä sopimukseen riita-asian ratkaisusta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin lisäedellytyksistä, jotka liittyisivät riidanratkaisutoiminnan perustamista koskevaan pyyntöön 1 momentin nojalla. Pyyntöä voisi tehdä ja riidanratkaisutoimikunta olisi perustettava ainoastaan, jos tämän lain 6 §:n mukaiseen hylkäämiseen ei voisi minkään sovellettavien kansallisten sääntöjen mukaisesti hakea muutosta tai jos sitä koskeva muutoksenhaku ei olisi vireillä eikä asiassa muutoksenhakuaikaakaan olisi jäljellä. Asianomainen henkilö voisi luopua muutoksenhakuoikeudestaan ja sillä perusteella voisi tehdä pyyntöä edellä 1 momentin 1 kohdan mukaisesti riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta. Pyyntöä olisi sisällettävä näitä seikkoja koskeva vakuutus. Tarkoituksena olisi, ettei riidanratkaisutoimikuntaa voisi saada perustetuksi, jos asianomainen henkilö voisi saattaa hakemuksen hylkäämistä koskevan päätöksen vielä myöhemmin arvioitavaksi kansalliseen muutoksenhakuun tai jos tällainen muutoksenhaku olisi samaan aikaan vireillä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että muutoksenhaun johdosta annettu päätös toimisi pohjana, kun arvioitaisiin, täyttyvätkö edellä 1 momentin 1 kohdan edellytykset riidanratkaisutoiminnan perustamiseksi. Jos muutoksenhakuaste on pysyttänyt hylkäävän päätöksen ja jos sen johdosta kaikissa valtioissa päätös olisi siis hylkäävä, ei asianomainen henkilö voisi tehdä tämän lain 11 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla pyyntöä. Lisäksi olisi huomioitava pykälän 4 momentin säännökset, jonka johdosta tilanteessa, jossa yhden valtion muutoksenhakuaste on pysyttänyt kieltävän päätöksen pykälän 4 momentin 1 kohdan mukaisesti eikä tästä päätöksestä voisi poiketa, pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta ei voisi esittää.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin poikkeuksista 1 momentin mukaiseen oikeuteen pyytää ja velvoitteeseen perustaa riidanratkaisutoimikunta. Poikkeusta koskevaa sääntelyä sovellettaisiin EU-riitadirektiivin mukaiseen menettelyyn. Siltä osin kuin kyse olisi verosopimuksen ja EU-arbitraatiosopimuksen mukaisista riidanratkaisumenettelyistä, sääntely perustuisi aina kulloinkin käsillä olevan sopimuksen säännöksiin siitä, mitkä tapaukset pääsisivät riidanratkaisuun.

Poikkeustilanteet voitaisiin jakaa kolmeen pääryhmään. Pykälän 4 momentin 1 kohdan mukaan pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta ei voisi tehdä, jos tämän lain 6 §:n nojalla toimivaltainen viranomainen olisi tehnyt päätöksen hylätä pääsyn ottaa hakemus käsitteilyyn ja myös muutoksenhakumenettelyn johdosta Suomessa olisi lainvoimainen päätös, jonka mukaan hakemus on tullut hylätä. Myös silloin, jos hylkäämispäätös olisi vahvistettu jonkin toisen asianomaisten valtion kansallisessa muutoksenhakuprosessissa, jonka päätöksestä ei myöskään kyseisessä valtiossa ole mahdollista poiketa, pyyntöä riidanratkaisumenettelyn käynnistämisestä ei voisi tehdä eikä velvoitetta perustaa toimikuntaa olisi.

Pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta ei voisi pykälän 4 momentin 2 kohdan mukaan myöskään tehdä, jos tapausta koskevassa verotustilanteessa olisi sovellettu sekä asiaan liittyvää 1 §:ssä tarkoitettua sopimusta ja jotakin 2 kohdassa mainittua säännöstä. Lain 1 §:n mukaisella sopimuksella tarkoitettaisiin joko verosopimusta tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisuun yhteydessä tehtyä yleissopimusta (90/436/ETY). Jos olisi sovellettu sekä jotakin 1 §:n sopimusta että verotusmenettelylain arvioverotusta koskevaa 27 §:ää, saman lain veronkiertoa koskevaa 28 §:ää, pei-

tellyn osingon 29 §:ää tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen 30 §:ää, pyyntöä ei voisi tehdä. Vastaavasti jonkin 1 §:n sopimuksen soveltaminen yhdessä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 a §:n 8 momentin osingon verovapauden rajoittamista koskevan säännöksen tai yritysjärjestelyihin liittyviin veronkiertotilanteisiin liittyvän 52 h §:n kanssa rajoittuisi riidanratkaisutoimikuntaa koskevan menettelyn ulkopuolelle. Riidanratkaisutoimikuntaa ei myöskään voisi pyytää perustettavaksi, jos tilanteessa olisi sovellettu ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia (1217/1994) jonkin 1 §:n sopimuksen ohella. Lisäksi silloin, jos tilanteessa olisi sovellettu jonkin 1 §:n mukaisen sopimuksen ja rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §:n veropetosta, 2 §:n törkeää veropetosta, 3 §:n lievää veropetosta tai 4 §:n verorikkomusta koskevaa säännöstä, pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta ei voisi tehdä.

Pykälän 4 momentin 2 kohdan mukainen sääntely toteuttaa EU-direktiivin mahdollistaman sääntelyn, jonka puitteissa jäsenvaltio voi evätä mahdollisuuden päästä riidanratkaisuvaiheeseen (toimivaltaisten viranomaisten neuvotteluiden jälkeinen vaihe), kun kyseisessä jäsenvaltiossa on määrätty oikaistun tulon tai pääoman osalta seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta.

Verosopimusten tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen välttämisen ohella veron kiertämisen estäminen. Nykytilassakaan ei ole takeita siitä, että kaksinkertainen verotus poistettaisiin tilanteessa, jossa olisi kyse tapauksesta, jossa on pyritty välttelemään veroja. Lakimuutosehdotuksen tavoitteena on, että riidanratkaisumenettelyn parantuminen ja tehostuminen olisivat tarjolla silloin, kun kyse on puhtaasti verosopimuksen soveltamistilanteesta ilman, että tapaukseen liittyy veron välttelyyn tai veropetokseen liittyviä elementtejä. Verovelvollinen voisi halutessaan saattaa kansalliseen muutoksenhakuun arvioitavaksi, onko tapauksessa jotakin tai joitakin listauksessa mainittuja säännöksiä sovellettu oikein, ja saada asiassa lainvoimaisen päätöksen. Lain soveltamisalaan kuuluvien verosopimusten tavoitteena on estää vilpittömässä mielessä toimivan verovelvollisen joutuminen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi ja siten tarjota kyseisten sopimusten etuuksia verovelvollisille. Se, että tapauksessa olisi sovellettu sekä verosopimusta että säännöksessä mainittuja kansallisen verolainsäädännön tai rikoslain säännöstä, säilyisi edelleenkin nykyinen mahdollisuus hakea muutosta kansallisessa muutoksenhakuprosessissa. On syytä huomata, että pykälän 4 momentin 2 kohdan mukaiset tapaukset koskisivat ainoastaan sellaisia melko harvinaisia tilanteita, joissa on verosopimuksen tai EU-arbitraatiosopimuksen soveltamisen ohella sovellettu kohdassa mainittuja säännöksiä. Sen sijaan tilanteissa, joissa on yksinomaan sovellettu jotakin kansallisen lain säännöstä ilman, että kyse on samalla tämän lain 1 §:n mukaisen verosopimuksen tai yleissopimuksen nimenomaisesti soveltamistilanteesta, nyt puheena oleva laki ja siten sen sisältämä menettely eivät tulisi lainkaan sovellettavaksi eivätkä menettelyt olisi lainkaan käytettävissä.

Pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta ei voisi 4 momentin 3 kohdan mukaan tehdä, jos todettaisiin, että riita-asiassa ei olisi kyse nyt puheena olevassa laissa määritellystä kaksinkertaisesta verotuksesta. Tällöin Suomen toimivaltaisen viranomaisen olisi ilmoitettava asiasta viipymättä asianomaiselle henkilölle sekä muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaiselle viranomaiselle.

Pykälän 4 momentin 3 kohdan sääntely toteuttaa EU-riitadirektiivin mahdollistaman sääntelyn, jonka mukaan riita-asialta, joka ei koske kaksinkertaista verotusta, voidaan evätä pääsy neuvoa-antavaan toimikuntaan tai vaihtoehtoiseen riitojenratkaisutoimikuntaan. Direktiivin mukaan tällöin kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava asiasta viipymättä asianomaiselle henkilölle ja muiden asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Direktiivi sisältää kaksinkertaisen verotuksen määritelmän direktiivissä tarkoitettuun tapausten rajaamiseen.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin edellä 4 momentin 2 kohtaan liittyvien menettelyiden välisestä suhteesta. Sen mukaan tämän lain mukainen menettely keskeytyisi, kunnes edellä 4 momentin 2 kohdassa mainitun säännöksen soveltamista koskevassa asiassa on lainvoimainen päätös. Kyseinen sääntely vastaa EU-riitadirektiiviä, jonka mukaan toimivaltainen viranomaisena voi keskeyttää direktiivin mukaisen riidanratkaisumenettelyn, jos samaan aikaan käynnissä on oikeudellinen tai hallinnollinen menettely poissulkemista koskevan säännöksen soveltamisasiassa. Riidanratkaisumenettelyn keskeyttäminen tarkoittaisi, että riidanratkaisu- vaiheesta poissulkemisen arviointi tapahtuisi vasta sen jälkeen, kun poissulkemisen perusteena olevassa asiassa on lainvoimainen päätös.

Pykälän 5 momentin sääntely täydentäisi osaltaan edellä 5 §:n 1 momentin ja 9 §:n 2 momentin säännöksiä, joiden mukaan menettelyssä etusija annettaisiin kansallisen muutoksenhauille mukaisille menettelyille eivätkä laissa säädetyn menettelyn mukaiset määräajat juokse ennen kansallisen muutoksenhaun lopullista päätöstä.

Pykälän 6 momentissa määriteltäisiin 4 momentin 3 kohdassa tarkoitettu kaksinkertaisen veron käsite. Käsite vastaisi EU-riitadirektiivin sisältämää määritelmää kaksinkertaisesta verotuksesta. Tässä laissa kaksinkertaisella verotuksella tarkoitettaisiin 1 §:ssä tarkoitetun sopimuksen tai yleissopimuksen soveltamisalaan kuuluvien verojen määräämistä samasta verotettavasta tulosta tai pääomasta kahdessa tai useammassa valtiossa, kun siitä seuraa joko lisäantynyt veroa, verovelvollisuuden lisääntymistä tai sellaisten tappioiden peruuntuminen tai aleneminen, joita voitaisiin käyttää verotettavan tulon kuittaamiseen. Lainkohdassa tarkoitettu kaksinkertainen verotus voisi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun tuloa verotettaisiin valtiossa a lähteellä rojaltilutona ja sama tulo olisi veronalaista asuinvaltiossa b. Kaksinkertainen vero olisi kyseessä myös silloin, jos samaan konserniin kuuluvaa yritystä X verotettaisiin valtiossa x käyttäen etuyhteyssuhteessa olevaan liiketoimeen hintaan i, kun taas samaan konserniin kuuluvaa yritys Y:tä verotettaisiin valtiossa y edellä mainittuun liiketoimeen verotarkastuksen jälkeen tehdyn maksuunpanon perusteella hintaan e ja maksuunpanon johdosta Y:n verotettavan tappion määrä pienisi.

Pykälän 7 momenttiin sisältyisivät säännökset riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön ajallisista edellytyksistä. Pyyntö olisi tehtävä 50 päivän kuluessa päivästä, jona 6 §:n 2 momentin tai 9 §:n 3 momentin mukainen ilmoitus vastaanotetaan. Jos kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset olisivat tehneet hakemuksen hylkäämistä koskevan päätöksen ja asiassa olisi haettu muutosta, riidanratkaisutoimikunnan asettamista koskeva pyyntö olisi tehtävä 50 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuaste olisi antanut lainvoimaisen päätöksen. Kielteistä päätöstä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:n 1—3 momentissa.

**12 §. Riidanratkaisutoimikunnan perustaminen.** Pykälän 1 momentin mukaan riidanratkaisutoimikunta koostuisi puheenjohtajasta, kunkin asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen edustajista ja kunkin valtion nimeämästä riippumattomasta ja pätevistä henkilöstä. Toimivaltaisten viranomaisten sopimuksella toimivaltaisten viranomaisten edustajien ja riippumattomien henkilöiden lukumäärä voidaan nostaa kahteen kutakin toimivaltaista viranomaista kohti. Kun riippumattomat ja pätevät henkilöt on nimitetty, heille kullekin on nimitettävä varajäsen niiden sääntöjen mukaisesti, joita sovelletaan riippumattomien henkilöiden nimittämiseen, sillä varalta, että riippumattomat henkilöt ovat estyneet hoitamasta tehtäviään. Riidanratkaisutoimikunnan puheenjohtajan valitsisivat riippumattomat ja pätevät henkilöt sekä toimikunnan toimivaltaiset viranomaiset. Puheenjohtajan olisi oltava tuomari, ellei toimikunta olisi toisin päättänyt.

Puheenjohtaja sekä riippumattomat ja pätevät henkilöt sekä heidän varajäsenensä valittaisiin asiaan liittyvältä listalta, josta laissa käytettäisiin nimitystä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelo, jota hallinnoisi komissio.

Pykälän 2 momentin mukaan riidanratkaisutoimikunta olisi asetettava 120 päivän kuluessa siitä, kun pyyntö asettaa toimikunta vastaanotettiin. Pyyntöä tarkoitettaisiin tämän lain 11 §:ssä säädettyä asianomaisen henkilön pyyntöä riidanratkaisutoimikunnan perustamiseksi. Pyyntö olisi täytettävä lain 11 §:n sekä vastaavien asianomaisten muiden valtioiden säännöksissä säädetty edellytykset. Sen jälkeen, kun riidanratkaisutoimikunta olisi perustettu, toimikunnan puheenjohtajan olisi viipymättä ilmoitettava tästä asianomaiselle henkilölle.

Pykälän 3 momentin mukaan, jos Suomessa laiminlyötäisiin edellä 1 momentissa säädettyjä velvoitteita nimittää henkilö riidanratkaisutoimikuntaan riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta, tätä koskeva vaatimus käsiteltäisiin hallintoriitana hallinto-oikeudessa. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden nimittämisessä on sovellettava samaa menettelyä, jota sovelletaan välimiesmenettelyssä siviili- ja kaupallisia asioita koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti silloin, kun tuomioistuimet tai kansalliset nimittävät elimet nimittävät välimiehiä siitä syystä, että osapuolet eivät ole päässeet asiasta sopimukseen. Siten noudatettaisiin välimiesmenettelyä annetun lain (967/1992) säännöksiä, jotka koskevat tilanteita, joissa tuomioistuin määrää välimiehen. Vaatimus voitaisiin esittää aikaisintaan edellä 2 momentin riidanratkaisutoimikunnan asettamiselle säädetyn määräajan päätyttyä eli aikaisintaan 120 päivän kuluessa siitä, kun asianomaisen henkilön pyyntö asettaa riidanratkaisutoimikunta on vastaanotettu. Vaatimus olisi kuitenkin esitettävä viimeistään 30 päivän kuluessa edellä mainitun 120 päivän määräajan päättymisestä. Hallintoriita-asiassa olisi tehtävä päätös ja ilmoitettava siitä hakijalle. Hallintoriita-asiassa saavutetusta päätöksestä ilmoitettaisiin myös Suomen toimivaltaiselle viranomaiselle, joka vuorostaan ilmoittaisi asiasta viipymättä muiden asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Tässä tarkoitettua hallintoriita-asiata koskevasta muutoksenhausta säädetäisiin jäljempänä 20 §:ssä. Jos minkään asianomaisen valtion toimivaltaiset viranomaiset eivät olisi nimitystä tehneet, asianomainen henkilö voisi tehdä nimittämispyynnön kussakin valtiossa.

Jos useampi kuin yksi asianomainen henkilö olisi osallisena menettelyssä, asianomaisten henkilöiden olisi toimitettava riippumattomien ja pätevien henkilöiden ja näiden varajäsenten nimittämistä koskeva pyyntönsä kullekin kotipaikkavaltiolleen. Jos menettelyssä olisi osallisena vain yksi asianomainen henkilö, kyseinen pyyntö olisi toimitettava niille valtioille, joiden toimivaltaiset viranomaiset eivät ole nimittäneet vähintään yhtä riippumatonta ja pätevää henkilöä ja varajäsentä.

Pykälän 4 momentti sisältäisi riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittavan henkilön riippumattomuuteen liittyviä seikkoja. Sitä sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyyn. Siltä osin kuin kyse olisi verosopimuksen ja EU-arbitraatiosopimuksen mukaisista riidanratkaisumenettelyistä, sääntely perustuisi aina kulloinkin käsillä olevan sopimuksen säännöksiin asiasta. Pykälän 4 momentin mukaan riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden olisi oltava riippumattomia ja puolueettomia. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelossa olevan henkilön olisi luovutettava toimivaltaisen viranomaisen pyytäessä riippumattomuutta ja puolueettomuutta koskevien seikkojen arviointiin vaikuttavat tiedot. Mikä tahansa asianomaisen valtion toimivaltaisen viranomaisen voisi siten pyytää, että nimitetyn riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelossa olevan henkilön tai hänen varajäsenensä olisi luovutettava tiedot kaikista intresseistä, suhteista ja muista seikoista, jotka todennäköisesti vaikuttavat kyseisen henkilön riippumattomuuteen tai puolueettomuuteen tai jotka voivat kohtuullisesti arvioiden luoda vaikutelman esteellisyydestä.



Pykälän 4 momentin mukaan toimivaltainen viranomainen voisi vastustaa jonkin henkilön nimittämistä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta. Vastustamisen mahdollisuus olisi vain silloin, jos nimittämiseen ei liittyisi laiminlyöntiä. Laiminlyönti olisi kyseessä, jos toisessa valtiossa ei olisi tehty nimittämistä määräajassa ja asianomainen henkilö olisi hakenut sitä nimittämiseen osoitetulta elimeltä, joka tekisi nimityksen. Henkilön nimittämistä koskeva vastustaminen voisi tapahtua perustellusta syystä. Perusteltu syy voisi olla mikä tahansa asianomaisten toimivaltaisten viranomaisten etukäteen sopima syy. Perusteltu syy voisi olla myös jokin seuraavista syistä: kyseinen henkilö kuuluu johonkin asianomaiseen verohallintoon tai työskentelee sellaisen lukuun tai oli tällaisessa asemassa milloin tahansa edellisten kolmen vuoden aikana; kyseisellä henkilöllä on tai on ollut merkittävä omistus tai äänivalta jossakin kyseessä olevassa asianomaisessa henkilössä taikka hän on tai on ollut jonkin asianomaisen henkilön työntekijä tai neuvonantaja milloin tahansa nimittämistään edeltävien viiden vuoden aikana; kyseinen henkilö ei kykene esittämään riittäviä takeita puolueettomuudesta päätettävänä olevan riidan tai riitojen ratkaisemisessa; tai kyseinen henkilö on sellaisen yrityksen työntekijä, joka tarjoaa veroneuvontaa tai antaa muuten ammattimaisesti veroneuvontaa, tai on ollut tällaisessa asemassa milloin tahansa nimittämistään edeltävien vähintään kolmen vuoden aikana.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin lisäksi siitä, miten nimittämisen vastustamista koskevilla perusteilla olisi vaikutuksia myös riidanratkaisutoimikunnan lausunnon jälkeisenä aikana. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valitun henkilön tulisi 12 kuukauden ajan riidanratkaisutoimikunnan lausunnon jälkeen säilyttää asema, jossa nimittämisen vastustamista koskevia perusteita ei ole olemassa. Riidanratkaisutoimikuntaan kuuluva riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittu henkilö ei saisi siten olla lausuntoa seuranneen 12 kuukauden aikana sellaisessa tilanteessa, joka olisi antanut toimivaltaiselle viranomaiselle syyntä vastustaa hänen nimittämistään momentissa säädetyssä riippumattomuuden ja puolueettomuuden puutteen vuoksi, jos hän olisi ollut siinä tilanteessa silloin, kun hänet nimitettiin riidanratkaisutoimikuntaan. Pykälän 4 momentissa viitattaisiin myös tuomarin esteellisyyden perusteita koskevaan oikeudenkäymiskaaren 13 luvun sääntelyyn. Kyseisen luvun sääntelyä sovellettaisiin soveltuvin osin riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden esteellisyyksyksiin.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin niin sanotusta vaihtoehtoisesta riidanratkaisutoimikunnasta 1 momentissa säädetyssä riidanratkaisutoimikunnan sijaan. Mahdollisuudella asetetaan vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta valtioille annettaisiin joustavammat mahdollisuudet toteuttaa riidanratkaisudirektiivin puitteissa sen edellyttämä vaihe, jossa valtiot eivät olisi päässeet sopimukseen asiassa neuvotteluin. Vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta antaisi asiassa lausunnon, miten asia olisi ratkaistava. Toimivaltainen viranomainen voisi sopia vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan asettamisesta.

Valtioiden toimivaltaiset viranomaiset voisivat myös sopia asettavansa vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan, joka voisi olla muodoltaan pysyväluonteinen toimikunta. Vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpano ja muoto voisivat poiketa riidanratkaisutoimikunnasta. Kuitenkin edellä 4 momentin jäsenten riippumattomuutta koskevia säännöksiä olisi sovellettava myös vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan ja toimivaltaisten viranomaisten olisi hyväksyttävä 13 §:n mukaiset toimintasäännöt. Myös silloin, kun kyse olisi vaihtoehtoisesta riidanratkaisutoimikunnasta, sovellettaisiin 11 §:n säännöksiä siitä, milloin ja miten pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta olisi tehtävä.

Vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta voisi tarvittaessa käyttää muita riidanratkaisumenetelmiä tai -tekniikkoja riita-asian ratkaisemiseksi sitovasti. Asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset voisivat 5 momentin nojalla sopia vapaasti menettelystä, jonka puitteissa

vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta päätyisi lausunnossa esitettyyn ratkaisuunsa. Tällainen menettely voisi esimerkiksi olla ”lopullisen tarjouksen” mukainen välimiesmenettely (eli niin sanottu viimeisen parhaan tarjouksen mukainen välimiesmenettely), jossa vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta valitsisi yhden toimivaltaisten viranomaisten esittämistä ratkaisuehdotuksista.

Pykälän 6 momentin mukaan tarkempia säännöksiä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta ja riidanratkaisutoimikunnan asettamista koskevista menettelyistä annettaisiin valtioneuvoston asetuksella.

**13 §.** *Riidanratkaisutoimikunnan toimintasäännöt ja muut tiedot käsittelystä.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tiedoista, joita kunkin asianomaisen valtion toimivaltaisen viranomaisen olisi ilmoitettava asianomaiselle henkilölle. Ilmoitus olisi tehtävä samassa 12 §:n 2 momentissa säädettyssä ajassa, jossa riidanratkaisutoimikunta olisi asetettava eli 120 päivän kuluessa siitä, kun asianomaisen henkilön pyyntö toimikunnan asettamisesta on vastaanotettu. Ilmoituksen olisi sisällettävä seuraavat tiedot: 1 kohdan mukaiset asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten allekirjoittamat riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan toimintasäännöt, 2 kohdan mukainen päivämäärä, johon mennessä lausunto riita-asiassa annetaan ja 3 kohdan mukaiset viittaukset mahdollisesti sovellettaviin valtioiden kansallisiin säännöksiin sekä sovellettaviin sopimuksiin tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehtyä yleissopimukseen (90/436/ETY).

Pykälän 2 momentissa täsmennettäisiin 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen toimintasääntöjen sisältöä. Pääsäännön mukaan asianomaiselle henkilölle olisi ilmoitettava kaikki 2 momentin luetteloon sisältyvät tiedot. Luettelon sisältämistä tiedoista olisi kuitenkin vain 1 ja 4—6 kohdassa säädetyt tiedot, jos toimikunta perustettaisiin käsittelemään vain tämän lain 11 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista kysymystä. Tällöin riidanratkaisutoimikunnan käsiteltävänä on siis kysymys, onko tapauksessa kyseessä lain mukainen riita-asia, joka pitäisi ottaa lain mukaiseen riidanratkaisumenettelyyn. Toimintasääntöjen pitäisi 1 kohdan mukaan sisältää riita-asian kuvaus ja ominaisuudet. Momentin 2 kohdan mukaan niiden tulisi sisältää kehys, jota valtioiden toimivaltaiset viranomaiset sopivat noudattavansa ratkaistavina olevissa oikeudellisissa ja tosiseikkoja koskevissa kysymyksissä. Momentin 3 kohdan mukaan toimintasääntöjen olisi sisällettävä riidanratkaisuelimen muoto, joka olisi joko riidanratkaisutoimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta, sekä vaihtoehtoisen riidanratkaisumenettelyn tyyppi, jos menettely eroaisi riidanratkaisutoimikunnan noudattamasta riippumattomaan mielipiteeseen perustuvasta menettelystä. Momentin 4 kohdan mukaan toimintasääntöjen tulisi sisältää riidanratkaisumenettelyn aikataulu. Momentin 5 kohdan mukaisesti toimintasääntöjen tulisi sisältää riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpano, mukaan lukien jäsenten määrä ja nimet, yksityiskohtaiset tiedot heidän pätevyystään ja tutkinnoistaan sekä tiedot jäsenten mahdollisista eturistiriidoista. Momentin 6 kohdan mukaan toimintasäännöissä olisi esitettävä säännöt, jotka koskevat asianomaisen henkilön tai henkilöiden ja kolmansien osapuolten osallistumista menettelyyn, kirjelmien, tietojen ja todisteiden vaihtoa, kustannuksia, käytettävän riidanratkaisumenettelyn tyyppiä sekä mahdollisia muita asiaankuuluvia menettelyllisiä tai organisatorisia seikkoja. Momentin 7 kohdan mukaisesti toimintasäännöissä vahvistettaisiin logistiset järjestelyt riidanratkaisutoimikunnan toimintaa ja sen lausunnon antamista varten.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin toimintasääntöjen ilmoittamiseen liittyvistä laiminlyönneistä. Jos toimivaltaisen viranomaisen laiminlöisi edellä 1 tai 2 momentin mukaisia toimintasääntöjä koskevia velvoitteitaan, riippumattomat ja pätevät henkilöt sekä puheenjohtaja ilmoittaisivat toimintasäännöt asianomaiselle henkilölle kahden viikon kuluessa riidanratkaisutoimi-

kunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan asettamispäivästä. Tällöin toimintasäännöt ilmoitettaisiin komission tekemien vakiomuotoisten toimintasääntöjen pohjalta. Jos myös riippumattomat ja pätevät henkilöt sekä puheenjohtaja laiminlöisivät edellä säädettyt velvoitteensa toimintasääntöjen täydentämisestä ja ilmoittamisesta asianomaiselle henkilölle, kyseistä laiminlyöntiä koskeva asianomaisen henkilön vaatimus käsiteltäisiin hallintoriita-asiana hallinto-oikeudessa. Edellytyksenä kuitenkin olisi, ettei vastaavaa vaatimusta ei ole esitetty toisessa valtiossa. Asianomaisen henkilön pitäisi sisällyttää tätä koskeva tieto vaatimukseensa. Hallinto-oikeuden päätöstä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:ssä. Näin asianomainen henkilö voisi saada toimintasäännöt täytäntöön pantaviksi.

**14 §. Riidanratkaisutoimikuntaan liittyvistä menettelyistä.** Pykälän 1 momentissa säädettäisiin riidanratkaisutoimikunnalle annettavista tiedoista ja todisteista sen käsitellessä tämän lain 11 §:n 1 momentissa tarkoitettuja tapauksia. Sen mukaan asianomainen henkilö tai voisi tai asianomaiset henkilöt voisivat, jos asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset niin sopivat, antaa riidanratkaisutoimikunnalle kaikki tiedot, todisteet ja asiakirjat, jotka voivat olla merkityksellisiä päätöksen kannalta. Asianomaisen henkilön tai asianomaisten henkilöiden ja asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten olisi toisaalta annettava kaikki tiedot, todisteet ja asiakirjat riidanratkaisutoimikunnan niitä pyytäessä. Kyseiset toimivaltaiset viranomaiset voisivat kuitenkin kieltäytyä antamasta tietoja riidanratkaisutoimikunnalle seuraavissa tapauksissa: 1) tietojen hankkiminen edellyttää kansallisen lainsäädännön vastaisten hallinto-toimenpiteiden toteuttamista; 2) tietoja ei voida saada asianomaisen valtion kansallisen lainsäädännön nojalla; 3) tiedot koskevat liikesalaisuuksia, kaupallisia tai teollisia salaisuuksia, ammattisalaisuuksia tai elinkeinotoiminnassa käytettyjä menettelytapoja; 4) tietojen paljastaminen on vastoin yleistä järjestystä.

Pykälän 2 momentti koskisi asianomaisten henkilöiden läsnäoloa ja kuulemista riidanratkaisutoimikunnassa. Asianomaiset henkilöt voisivat yhtäältä pyynnöstään, jos asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset suostuvat, esiintyä tai olla edustettuina riidanratkaisutoimikunnassa. Toisaalta asianomaisten henkilöiden olisi riidanratkaisutoimikunnan pyynnöstä esiinnyttävä tai oltavana edustettuina kyseisessä toimikunnassa.

Pykälän 3 momentin mukaan mitä on säädetty 1 ja 2 momentissa, sovellettaisiin myös vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan. Poikkeuksena on tilanne, jossa tämän lain 13 §:n mukaisissa toimintasäännöissä on sovittu toisin.

**15 §. Riidanratkaisutoimikunnan päätös ja lausunto.** Pykälässä säädettäisiin kahdentyyppisestä kirjallisesta analyysistä, jonka riidanratkaisutoimikunta voisi tehdä: päätöksestä ja lausunnosta. Lisäksi pykälässä säädettäisiin erinäisistä niihin liittyvistä menettelyistä ja määräajoista.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa riidanratkaisutoimikunta olisi perustettu käsittelemään hakemuksen käsiteltäväksi ottamista tämän lain 11 §:n 1 momentin 1 kohdan tilanteissa eli kun asianomaisen henkilön tekemän hakemuksen olisi tämän lain 6 §:n nojalla hylännyt vähintään yksi asianomaisten valtioiden toimivaltaisista viranomaisista mutta eivät ne kaikki. Riidanratkaisutoimikunnan asiassa tekemästä johtopäätöksestä käytettäisiin nimitystä riidanratkaisutoimikunnan päätös. Se olisi tehtävä kuuden kuukauden kuluessa riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta. Kyseisestä päätöksestä olisi ilmoitettava toimivaltaisille viranomaisille 30 päivän kuluessa sen tekemisestä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siitä, miten tapauksen käsittely jatkuisi, jos riidanratkaisutoimikunnan päätöksen mukaan hakemus tulisi ottaa käsiteltäväksi. Jos riidanratkaisutoimikunta olisi siis katsonut, että 2—4 §:ssä säädetty, asianomaiselle henkilölle asetetut edellytykset ovat täyttyneet eikä 6 §:n 1 momentissa säädettyjä hylkäämisperusteita olisi olemassa, pi-

täisi asiassa aloittaa tämän lain 9 §:n mukainen keskinäinen neuvottelumenettely. Se käynnistyisi, jos jokin toimivaltaisista viranomaisista sitä pyytäisi. Asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen olisi ilmoitettava kyseisestä pyynnöstä riidanratkaisutoimikunnalle, muille asianomaisille toimivaltaisille viranomaisille ja asianomaiselle henkilölle. Määräaika, joka neuvotteluille olisi tämän lain 9 §:ssä säädetty, alkaisi päivänä, jona riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä ilmoitetaan.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa riidanratkaisutoimikunta käsittelee itse riita-asiaa ja antaa johtopäätöksen siitä, miten se pitäisi ratkaista. Tästä käytettäisiin nimitystä riidanratkaisutoimikunnan lausunto. Se voitaisiin antaa kahdessa tapauksessa. Lausunto annettaisiin pykälän 3 momentin 1 kohdan mukaan tilanteessa, jossa mikään toimivaltainen viranomainen ei olisi pyytänyt keskinäisen neuvottelumenettelyn aloittamista edellä 2 momentin mukaisesti 60 päivän kuluessa päivästä, jona riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä on ilmoitettu. Lausunto voitaisiin lisäksi antaa pykälän 3 momentin 2 kohdan mukaisessa tilanteessa eli silloin, kun riidanratkaisutoimikunta käsittelee asiaa tämän lain 11 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla. Tällöin kyse olisi siitä, että toimivaltaiset viranomaiset olisivat neuvottelleet asiasta pääsemättä sopimukseen tämän lain 9 §:n 1 tai 2 momentissa säädettyssä määräajassa ja asianomainen henkilö olisi pyytänyt riidanratkaisutoimikunnan perustamista. Toimivaltaiset viranomaiset olisivat voineet aloittaa tuloksettomiksi sittemmin osoittautuneet neuvottelut joko tilanteessa, jossa ne olisivat alun perin hyväksyneet hakemuksen käsiteltäväksi tai jossa asiasta neuvoteltaisiin edellä 1 momentin mukaisen riidanratkaisutoimikunnan päätöksen johdosta.

Pykälän 4 momentin mukaan riidanratkaisutoimikunnan lausunto olisi annettava asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille kuuden kuukauden kuluessa riidanratkaisutoimikunnan perustamispäivästä. Jos riidanratkaisutoimikunnan lausunto annettaisiin tilanteessa, jossa riidanratkaisutoimikunnan päätöksen mukaan hakemus on tullut ottaa käsiteltäväksi mutta mikään toimivaltaisista viranomaisista ei ole pyytänyt keskinäisen neuvottelumenettelyn aloittamista, riidanratkaisutoimikunta katsottaisiin perustetuksi 60 päivän kuluttua päivästä, jona riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä on ilmoitettu. Jos lausunnon antamiselle säädetty 6 kuukauden aika olisi liian lyhyt asian laatu huomioon ottaen, riidanratkaisutoimikunta voisi pidentää kuuden kuukauden määräaikaa kolmella kuukaudella. Tällöin riidanratkaisutoimikunnan olisi ilmoitettava määräajan pidentämisestä asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille ja asianomaisille henkilöille.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin siitä, minkä nojalla riidanratkaisutoimikunta antaisi lausuntonsa. Lausunto perustuisi tämän lain 1 §:ssä tarkoitettuun sovellettavaan sopimukseen ja mahdollisesti sovellettaviin kansallisiin säännöksiin. Tällaisena sovellettavana sopimuksena olisi siten lain 1 §:n mukainen soveltamisalaan kuuluva verosopimus tai yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY.

Pykälän 6 momentti sisältäisi riidanratkaisutoimikunnan päätöksentekomuodosta. Lausunto olisi kirjallinen ja se annettaisiin jäsenten yksinkertaisella enemmistöllä. Jos enemmistöä ei voitaisi saavuttaa, puheenjohtajan ääni ratkaisisi lopullisen lausunnon sisällön. Puheenjohtaja antaisi riidanratkaisutoimikunnan lausunnon tiedoksi toimivaltaisille viranomaisille.

Pykälän 7 nojalla riidanratkaisutoimikunnan lausuntoa koskevia pykälän 3—6 momenttia sovellettaisiin soveltuvin osin myös vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan lausuntoon.

**16 §.** *Riidanratkaisutoimikunnan johdosta annettu lopullinen päätös.* Pykälässä säädettäisiin menettelyistä, kun toimivaltaiset viranomaiset tekisivät lopullisen päätöksen riidanratkaisu-

toimikunnan antaman lausunnon tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan antaman lausunnon jälkeen.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin aikarajasta, jonka puitteissa toimivaltaisen viranomaisen olisi sovittava riita-asia toisen asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen kanssa. Toimivaltaisten viranomaisten olisi sovittava riita-asian ratkaisemisesta kuuden kuukauden kuluessa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnon tiedoksi antamisesta.

Pykälän 2 momentin mukaan toimivaltaiset viranomaiset eivät olisi sidottuja riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan näkemykseen. Koska riidanratkaisutoimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta antaisivat asiassa lausunnon, voisivat toimivaltaiset viranomaiset tehdä asiassa myös päätöksen, joka poikkeaisi lausunnon. Jos toimivaltaiset viranomaiset eivät kuitenkaan pääsisi sopimukseen riita-asian ratkaisemisesta, ne olisivat sidottuja lausuntoon.

Pykälän 3 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen olisi annettava riita-asian ratkaisemisesta koskeva lopullinen päätöksensä tiedoksi asianomaiselle henkilölle. Tiedoksianto olisi tehtävä viipymättä ja viimeistään 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä. Päätöksellä tarkoitettaisiin edellä 1 tai 2 momentissa toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä toimivaltaisten viranomaisten päätöstä asiassa. Päätös on tullut tehdä edellä 1 momentin mukaisesti kuuden kuukauden kuluessa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnon jälkeen ja se pitäisi siis antaa tiedoksi asianomaiselle henkilölle 30 päivän kuluessa. Jos toimivaltaisen viranomaisen ei olisi tehnyt tiedoksiantoa asetetussa 30 päivän määräajassa, asianomainen henkilö voisi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Hakemuksen voisi siis tehdä aikaisintaan silloin, kun tiedoksianto olisi viimeistään pitänyt tehdä. Hakemus tulisi kuitenkin tehdä viimeistään 30 päivän kuluessa edellä mainitusta määräajasta. Hallinto-oikeuden päätöstä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:ssä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin toimivaltaisten viranomaisten tekemän päätöksen sitovuudesta. Sitä sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn ohella soveltuvin osin myös verosopimusmenettelyyn ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Pykälän 4 momentin mukaan toimivaltaisten viranomaisten asiassa tekemä päätös olisi sitova ja pantaisiin kansallisesti täytäntöön, jos asianomainen henkilö hyväksyisi päätöksen ja ilmoittaisi luopuvansa oikeudesta kansallisiin muutoksenhakuihin. Kuten edellä vastaavaa tilannetta koskevissa pykälissä on todettu, tämä olisi tarkoituksenmukaista, koska asiassa olisi jo saatu aikaan ratkaisu eikä verovelvollisella olisi enää tarvetta käyttää muita oikeussuojakeinoja verosopimuksen tulkintaristiriidan ja kaksinkertaisen verotuksen ongelman ratkaisemiseksi. Myöskään Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ei voisi hakea asiassa muutosta. Muutoksenhakuoikeudesta luopuminen olisi perusteltua myös siitä syystä, ettei olisi myöskään tarkoituksenmukaista, että sama verosopimuksen tulkintaongelmaa koskeva asia, josta valtiot jo olisivat päässeet yksimielisyyteen, tulisi käsiteltäväksi myös jossakin muussa menettelyssä. Ilmoitus olisi toimitettava 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisten viranomaisten päätös on annettu tiedoksi. Asianomaisella henkilöllä on edelleen käytettävissään kansallisen muutoksenhakuprosessi, jonka tämä olisi voinut käynnistää jo alun perin tai jonka tämä voisi käynnistää, jos tämä ei hyväksyisi toimivaltaisen viranomaisen päätöstä ja jos määräaikaa muutoksenhauille olisi olemassa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin lisäksi edellytyksenä päätöksen täytäntöönpanolle, että 12 §:ssä säädettyjä riippumattomuuden edellytyksiä koskeva asia ei olisi vireillä tai riippumattomuuden edellytyksiä koskevia säännöksiä ei olisi todettu rikutun. Siten jos asiassa olisi kansallisella tasolla tuomioistuin tai muun lainkäyttöelin todennut, etteivät riippumattomuuden

edellytykset ole riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan jäsenen osalta täyttyneet, päätöstä ei pantaisi täytäntöön. Riippumattomuuden edellytyksiä koskeva asia liittyisi asianomaisten valtioiden välisiin menettelyihin, eikä asianomaisella henkilöllä olisi sen osalta oikeutta esittää väitteitä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin lisäksi, ettei asiassa annettu päätös muodostaisi ennakkotapausta. Sillä ei siten olisi esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemissä asioissa hallintolainkäyttölain (586/1996) 13 §:ssä mainittua piirrettä, jonka mukaan korkein hallinto-oikeus ottaa asioita käsiteltäväkseen asioita, joiden mukaan lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Riidanratkaisutoimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta antaa lausunnon ja toimivaltaiset viranomaiset tekevät päätöksen aina yksittäistapauksessa siihen liittyvien tapauskohtaisten olosuhteiden puitteissa. Täten asialla ei ole ohjaavaa vaikutusta siihen, miten asiat tulisi ratkaista muissa tapauksissa.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan jälkeen annettavan lopullisen päätöksen julkaisemisesta. Toimivaltaiset viranomaiset voisivat sopia, että lopulliset päätökset julkaistaan kokonaisuudessaan, jos kukin asianomainen henkilö antaa siihen suostumuksensa. Jos asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset tai asianomainen henkilö eivät antaisi suostumustaan lopullisen päätöksen julkaisemiseen kokonaisuudessaan, toimivaltaiset viranomaiset julkaisisivat lopullisesta päätöksestä tiivistelmän. Kyseinen tiivistelmä sisältäisi kuvauksen asiasta ja kohteesta, päivämäärän, kyseessä olevat verokaudet, oikeusperustan, toimialan ja lyhyen kuvauksen lopputuloksesta. Lisäksi siihen sisällytettäisiin kuvaus käytetystä välimiesmenettelymenetelmästä. Toimivaltaisen viranomaisen olisi lähetettävä julkaistavat tiedot asianomaiselle henkilölle ennen niiden julkaisemista. Tämä voisi 60 päivän kuluessa näiden tietojen vastaanottamisesta pyytää, että toimivaltaiset viranomaiset eivät julkaisisi liikesalaisuutta, kaupallista tai teollista salaisuutta, ammattisalaisuutta tai elinkeinotoiminnassa käytettyä menettelytapaa koskevia tietoja eivätkä tietoja, joiden sisältö on vastoin yleistä järjestystä. Pykälän 5 momentissa säädettäisiin lisäksi, että toimivaltaisen viranomaisen olisi annettava julkaistavat tiedot viipymättä tiedoksi myös komissiolle.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin siitä, miten toimivaltaisten viranomaisten päätös pantaisiin kansallisesti täytäntöön. Sitä sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn ohella myös verosopimusmenettelyyn ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Kuten 20 §:ssä säädettäisiin, toimivaltaisten viranomaisten päätös, joka sitoisi osapuolia, olisi asiassa lopullinen ratkaisu eikä siihen saisi valittamalla hakea muutosta.

Toimivaltaisten viranomaisten päätös saattaisi johtaa siihen, että Suomen tulisi luopua verotusoikeudestaan. Pykälässä säädettäisiin, että toimivaltaisten viranomaisten päätökseen, jonka asianomainen henkilö olisi hyväksynyt ja se olisi muutoinkin tullut sitovaksi pykälän 4 momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä, liittyvät muutokset toteutettaisiin muuttamalla verovelvollisen verotusta. Tämä olisi muutos nykytilaan, jonka mukaan verotusoikeudesta luopuminen keskinäisen sopimusmenettelyn johdosta tapahtuu Suomessa pääsääntöisesti voimassa olevan verotusmenettelylain 89 §:n nojalla huojentamalla maksuunpantua veroa. Siten esimerkiksi verotuksen tappioiden muuttaminen, palautuskoron maksaminen ja veronkorotuksen palauttaminen eivät ole olleet mahdollisia. Ehdotetun pykälän mukaan toimivaltaisten viranomaisten päätöksen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutettaisiin noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelylain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:ssä säädetään. Momentissa tarkoitetut muutokset verotukseen tehtäisiin, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuisivat. Säännöksen johdosta muutokset voitaisiin siten tehdä, vaikka muutosten tekemiselle verotusmenettelylain 55 ja

56 §:n tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:n mukaiset aikarajat olisivat jo umpeutuneet.

Pykälän 7 momentin mukaan jos 6 momentin mukaisia muutoksia verotukseen ei olisi tehty tilanteessa, jossa toimivaltaisten viranomaisten päätöksestä on tullut 4 momentissa säädetyillä edellytyksillä sitova, asianomainen henkilö voisi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Asianomaisella henkilöllä olisi oikeus tehdä päätöksen täytäntöönpanon laiminlyöntiä koskeva hakemus, kuitenkin aikaisintaan 395 päivän kuluttua siitä, kun tämän riidanratkaisutoimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta olisi antanut lausuntonsa. Se, että hakemuksen voisi tehdä aikaisintaan 395 päivän kuluessa riidanratkaisutoimikunnan lausunnosta, olisi perusteltua, koska riidanratkaisutoimikunnan jäsenten on tämän 12 §:n 4 momentin nojalla säilytettävä riippumattomuutensa 12 kuukauden ajan lausunnon antamisen jälkeen. Hallinto-oikeuden päätöstä koskevasta muutoksenhausta säädettäisiin jäljempänä 20 §:ssä.

**17 §.** *Luonnollisia henkilöitä ja pienyrityksiä koskevat erityisäännökset.* Pykälässä säädettäisiin tietyistä menettelyllisiä seikkoja koskevista helpotuksista, joita luonnolliset henkilöt ja muut kuin suuret yritykset tai suurten konsernien osat voisivat lakia soveltaessaan noudattaa.

Pykälässä suurella yrityksellä tai suurella konsernilla tarkoitettaisiin Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietäntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta, määriteltyä suurta yritystä ja konsernia. Kyseisen direktiivin mukaan suuret yritykset ovat yrityksiä, joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ylittyy tilinpäätöspäivänä: taseen loppusumma 20 000 000 euroa, liikevaihto 40 000 000 euroa ja työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin 250. Suurella konsernilla direktiivin mukaan tarkoitetaan konserneja, jotka koostuvat konsernitilinpäätökseen yhdisteltävistä emo- ja tytäryrityksistä ja joilla konsernin lukujen perusteella vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ylittyy emoyrityksen tilinpäätöspäivänä: taseen loppusumma 20 000 000 euroa, liikevaihto 40 000 000 euroa ja työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin 250.

Pykälän 1 momentin mukaan luonnollinen henkilö ja lainkohdassa määritelty muu kuin suuri yritys tai yritys, joka ei ole suuren konsernin osa, voisi tietyissä tilanteissa poikkeuksellisesti toimittaa tietoja vain sen valtion toimivaltaiselle viranomaiselle, jossa tällä on kotipaikka, sen sijaan, että tiedot pitäisi toimittaa kaikkien asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille.

Tilanteita, joissa luonnollinen henkilö ja lainkohdassa määritelty pienyritys voisi poikkeuksellisesti toimittaa tiedot vain kotipaikkaan, olisi neljä. Ensimmäinen poikkeustilanne pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisesti liittyisi tämän lain 2 §:n 2 momentin säännöksiin hakemuksen tekemisestä toimivaltaiselle viranomaiselle. Toinen poikkeustilanne pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaisesti koskisi tämän lain 4 §:n 2 momentin mukaista vastausten toimittamista toimivaltaisen viranomaisen lisäkysymyksiin. Kolmas poikkeustilanne pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaisesti koskisi tilannetta, jossa hakemus peruutettaisiin tämän lain 7 §:n 1 momentin nojalla. Neljäs tilanne liittyisi pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaisesti pyyntöön, joka tehtäisiin tämän lain 11 §:n 1 momentin nojalla ja koskisi riidanratkaisutoimikunnan perustamista. Pykälän sisältämä poikkeus merkitsisi siis sitä, että 1—4 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luonnollinen henkilö ja lainkohdassa määritelty pienyritys voisi poikkeuksellisesti toimittaa tiedot vain yhdelle toimivaltaiselle viranomaiselle eli tämän kotipaikan toimi-

valtaiselle viranomaiselle eikä sillä olisi velvoitetta noudattaa kunkin lainkohdan edellyttämää pääsääntöä toimittaa tietoja kaikille toimivaltaisille viranomaisille. Toimitettujen tietojen on kuitenkin täytettävä kaikkien asianomaisten valtioiden asettamat edellytykset, kuten kielivaatimukset.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin edellä 1 momentin mukaisesti saatujen tietojen toimittamisesta toisille asianomaisille toimivaltaisille viranomaisille sekä tietoja koskevien määräaikojen laskemiseen. Pykälän 1 momentin mukaisen, tiedot vastaanottaneen valtion toimivaltaisen viranomaisen olisi kahden kuukauden kuluessa tietojen vastaanottamisesta annettava ne tiedoksi kaikkien asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille samanaikaisesti. Sen jälkeen, kun tiedoksi antaminen olisi suoritettu, asianomaisen henkilön olisi katsottava toimitaneen ilmoituksen kaikille asianomaisille valtioille tänä ajankohtana, jolloin tiedot on toimitettu kaikille asianomaisille toimivaltaisille viranomaisille. Tiedoksiannon tapahtumishetkeä koskevalla säännöksellä olisi merkitystä arvioitaessa sitä, olisiko hakemus tehty oikea-aikaisesti, lisäkysymyksiin vastattu ja pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta tehty laissa säädetyssä määräajassa. Tiedoksiannon hetki olisi keskeinen myös hakemuksen mahdollisen peruuttamisen ja sitä koskevan menettelyn päättymishetken määrittämisen kannalta.

Jos olisi saatu tämän lain 3 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaisia lisätietoja, sen valtion toimivaltaisen viranomaisen, joka vastaanotti lisätiedot, olisi toimitettava niistä jäljennös samanaikaisesti kaikkien muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Kun jäljennökset on toimitettu, kaikkien asianomaisten valtioiden olisi katsottava saaneen lisätiedot päivänä, jona ne vastaanottivat kyseiset tiedot.

**18 §. Salassapito.** Pykälässä säädettäisiin menettelyihin liittyvistä salassapitokysymyksistä. Pykälää sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn ohella myös verosopimusmenettelyyn ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Pykälän 1 momentin mukaan keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa käsiteltäviin asiakirjoihin ja tietoihin sovellettaisiin, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa säädetään. Keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa käsiteltäisiin asianomaisen henkilön verotusta koskevia tietoja, jotka verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain nojalla ovat salassa pidettäviä verotustietoja.

Pykälän 2 momentin mukaan toimivaltaiset viranomaiset ja riidanratkaisutoimikunnan jäsenet olisivat velvollisia pitämään salassa, mitä keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa asiaa käsiteltäessä on ilmaistu. Tällä säännöksellä olisi tarkoitus turvata se, että asian ratkaisemiseksi käydyt neuvottelut pidettäisiin salassa vastaavalla tavalla kuin muissa verotukseen liittyvissä menettelyissä, joissa verovelvollisen asiaa ratkaistaan. Säännös ei kuitenkaan estäisi toimivaltaista viranomaista ilmoittamasta asianomaiselle henkilölle yleisiä prosessiin liittyviä seikkoja, kuten esimerkiksi menettelyn yleistä tilaa koskevia seikkoja.

Pykälän 3 momentin mukaan asianomaisen henkilön ja tämän edustajan olisi pidettävä keskinäisen neuvottelumenettelyn, riidanratkaisutoimikunnan ja vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan yhteydessä saamansa tiedot salassa, ellei muusta lainsäädännöstä aiheudu velvoitteita ja annettava tätä koskeva vakuutus. Muusta lainsäädännöstä aiheutuva velvoite voisi olla esimerkiksi arvopaperimarkkina-aiheutuva tiedonantovelvoite. Tiedot voisivat tulla julkiseksi myös esimerkiksi nyt puheena olevan lain 16 §:n 5 momentin lopullisen päätöksen julkistamisvelvoitteesta johtuen.



Pykälän 3 momentin mukaan, jos asianomainen henkilö tai tämän edustaja olennaisella tavalla rikkoisi salassapitoa koskevaa säännöstä keskinäisen neuvottelumenettelyn, riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehdoisen riidanratkaisutoimikunnan ollessa meneillään, seurauksena olisi menettelyn loppuminen. Jos sen sijaan salassapitovelvoitteen rikkominen tapahtuisi sen jälkeen, kun valtioiden välinen menettely on päättynyt, rangaistus momentissa säädetyn salassapitovelvoitteen olennaisesta rikkomisesta tuomittaisiin rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan ja jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta. Merkitystä ei tällöin olisi sillä, olisiko menettely päättynyt keskinäisen neuvottelumenettelyn jälkeen vai olisiko asiassa perustettu riidanratkaisutoimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta, jonka jälkeen menettely olisi päättynyt.

Pykälän 4 momentin mukaan asianomaiselle henkilöllä ja, jos tällä olisi edustaja, edustajalla ei olisi oikeutta saada tietoa siitä, mitä keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa on ilmaistu. Ilmaistulla seikalla tarkoitettaisiin suullisesti tai kirjallisesti esitettyjä näkemyksiä, jotka liittyvät asian käsittelyyn ja ratkaisemiseen.

**19 §. Kustannukset.** Pykälässä säädettäisiin menettelyihin liittyvistä kustannuksista. Pykälän 1 momenttia sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyyn. Siihen sisältyisi oletettamääräiset, joita sovellettaisiin, elleivät asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset olisi toisin päättäneet. Olettamääräisten mukaan valtioiden kesken jaettaisiin tasan 1 kohdan mukaiset riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden kulut, joiden on vastattava määrältään keskimääräistä korvausta, joka tavallisesti maksetaan asianomaisten valtioiden korkeille virkamiehille. Samoin tasan jaettaisiin soveltuvin osin palkkiot, jotka maksetaan riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valituille henkilöille ja joiden määrä saisi olla enintään 1 000 euroa henkilöä kohden päivässä kultakin päivältä, jona riidanratkaisutoimikunta kokoontuu.

Pykälän 2 momentin mukaan, mitä on säädetty edellä 1 momentissa, sovellettaisiin myös vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan. Poikkeuksena tähän olisi tilanne, jossa tämän lain 13 §:n mukaisissa toimintasäännöissä on sovittu toisin.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin asianomaisille henkilöille aiheutuneista kustannuksista. Pykälää sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyyn, verosopimusmenettelyyn ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Säännöksen mukaan ne eivät kuuluisi valtion kannettavaksi. Kustannuksilla tarkoitettaisiin mitä tahansa hakemusvaiheesta toimivaltaisten viranomaisten neuvottelutulosta tai välimiesmenettelyvaiheen jälkeisen päätöksen täytäntöönpanoon liittyviä kustannuksia riippumatta siitä, missä vaiheessa tapauksen käsittely on päättynyt. EU-riitojenratkaisumenettelyn osalta säännöstä sovellettaisiin myös silloin, kun on perustettu vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta.

**20 §. Muutoksenhaku.** Pykälässä säädettäisiin muutoksenhakua koskevista seikoista. Pykälän 1 momenttia sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyyn. Pykälän 2—4 momenteja sen sijaan sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyn ohella verosopimusmenettelyyn sekä EU-arbitraatiosopimusmenettelyyn. Pykälän 1 momentti liittyy 6 §:n nojalla tehtyyn kielteiseen päätökseen hakemuksen käsiteltäväksi ottamista. Jos kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset olisivat tehneet 6 §:ssä tarkoitetun hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta hylkäävän päätöksen, asianomainen henkilö voisi hakea muutosta Suomen toimivaltaisen viranomaisen päätökseen valittamalla hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään. Sen sijaan, jos vähintään yksi toimivaltainen viranomainen hyväksyy hakemuksen käsiteltäväksi muiden asianomaisten toimivaltaisten viranomaisten hylätessä hakemuksen, voisi asianomainen henkilö pyytää riidanratkaisutoimikunnan perustamista 11 §:n mukaisesti.

Pykälän 2 momentti koskisi valitusten tekemistä erinäisiin muihin lain sisältämien prosessin yksityiskohtiin liittyen. Edellä 8 §:n 6 momentin toimivaltaisen viranomaisen yksipuolisen päätöksen johdosta annetun tehdyn muutoksen tekemisen laiminlyöntiä, 10 §:n 3 momentin keskinäisen sopimusmenettelyn johdosta annetun päätöksen johdosta tehtävän muutoksen toteuttamisen laiminlyöntiä, 12 §:n 3 momentin riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittavan henkilön nimittämisvelvoitteen ja 13 §:n 3 momentin toimintasääntöjen laiminlyöntiä koskevan hallintoriita-asiaa, 16 §:n 3 momentin toimivaltaisten viranomaisten päätöksen tiedottamista ja 7 momentin toimivaltaisten sitovan päätöksen täytäntöönpanon laiminlyöntiä sekä 20 §:n 1 momentin hakemuksen käsiteltäväksi ottamista koskevaan hallinto-oikeuden päätökseen saisi hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus antaa valitusluvan.

Pykälän 3 momentin mukaan mitä edellä 2 momentissa säädetään asianomaisesta henkilöstä, sovellettaisiin myös toimivaltaiseen viranomaiseen. Kuten tässä esityksessä muutoinkin, toimivaltaisella viranomaisella tarkoitettaisiin Suomen toimivaltaista viranomaista. Olisi perusteltua, että toimivaltaisella viranomaisella olisi valitusoikeus esimerkiksi tilanteessa, jossa toimivaltainen viranomainen olisi tehnyt kielteisen päätöksen hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta 6 §:n nojalla ja tämä katsoisi, että asiassa olisi tarve hakea valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta päätökseen, jonka hallinto-oikeus on asiassa antanut.

Pykälän 4 momentin mukaan 8 §:n toimivaltaisen yksipuoliseen päätökseen ja 10 tai 16 §:n mukaiseen toimivaltaisten viranomaisten päätökseen ei saisi hakea valittamalla muutosta. Tämä tarkoittaisi sitä, että toimivaltaisten ratkaisemassa asiakysymyksessä ei asianomainen henkilö tai Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi hakeutua muutoksenhakuun siltä osin kuin asiassa olisi ratkaisu. Myöskään Verohallinto ei voisi tehdä oikaisua verovuoden verotukseen siltä osin kuin kyse on toimivaltaisten viranomaisten ratkaisemasta asiasta. Se, että päätökseen ei voisi hakea muutosta, olisi perusteltua. Kansainvälinen riidanratkaisumenettely on kansalliseen muutoksenhakuun ja muihin menettelyihin nähden erillinen menettely, jossa saavutettua ratkaisua ei ole tarkoitettu arvioitavaksi muihin menettelyihin. Lisäksi asianomaisen henkilön olisi pitänyt ensin hyväksyä toimivaltaisten viranomaisten päätös, joten ei olisi perusteltua, että hyväksymisen jälkeen asian voisi kuitenkin saattaa muuhun prosessiin arvioitavaksi. Jos hyväksyntää ei antaisi, asianomainen henkilö voisi asian saattaa muihin menettelyihin ratkaistavaksi. Asianomaisella henkilöllä olisi edelleen käytettävissään kansallisen muutoksenhakuprosessi, jonka tämä olisi voinut käynnistää jo ennen kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn hakeutumista ja saada siitä ratkaisun.

**21 §. Voimaantulo.** Laki tulisi voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2019 ja sitä sovellettaisiin EU-riitojenratkaisumenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka tehdään 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen riita-asioissa, jotka koskevat 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen alkavana verovuonna ansaittua tuloa tai pääomaa. Asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset voisivat kuitenkin päättää soveltaa tätä lakia hakemukseen, joka koskee aiempia verovuosia.

Lain 3 §:ää, 8 §:n 1 ja 3—6 momenttia, 10 §:ää, 16 §:n 4, 6 ja 7 momenttia, 18 §:ää, 19 §:n 3 momenttia sekä 20 §:n 2—4 momenttia sovellettaisiin verosopimus- ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka on tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen.

## 1.2 Laki verotusmenettelystä

**89 §. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen.** Keskinäistä sopimusmenettelyä ovat koskeneet verotusmenettelylain 89 §:ään sisältyvät huojennussäännökset. Koska nyt

samasta asiasta säänneltäisiin kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetussa laissa, 89 §:n 3—5 momentti kumottaisiin. Lisäksi on huomattava, että veronkantolain 8 lukuun sisältyy mahdollisuus hakea Verohallinnolta verosta vapauttamista.

### **1.3 Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta**

**22 §.** Pykälään lisättäisiin, että kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyä koskevat säännökset hakemuksen käsittelystä ja toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanosta koskisivat myös rajoitetusti verovelvollista. Siten mitä veronkantolaissa ja verotusmenettelystä annetun lain 10 luvussa säädetään verosta vapauttamisesta taikka kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä annetussa laissa säädetään tai sen nojalla määrätään kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn liittyvän toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanosta, olisi vastaavasti sovellettava tässä laissa tarkoitettuun veroon.

## **2 Tarkemmat säännökset ja määräykset**

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi valtuutuksia tarkempien säännösten antamiseksi valtioneuvoston asetuksella. Asetuksella annettaisiin tarkempia säännöksiä siitä, miten Suomen toimivaltaisen viranomaisen pitäisi toimia toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden. Lisäksi asetuksella annettaisiin tarkempia säännöksiä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta ja riidanratkaisutoimikunnan asettamista koskevista menettelyistä.

Esityksessä ehdotetaan myös säädettäväksi valtuutuksia Verohallinnolle tarkempien määräysten antamiseksi. Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä annettavan lain mukaan Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset ja ohjeet hakemuksen sisältöön ja toimittamiseen liittyvistä yksityiskohdista.

## **3 Voimaantulo**

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 30 päivänä kesäkuuta 2019.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä annettua lakia alettaisiin soveltaa EU-riitojenratkaisumenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka tehdään 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen ja jotka koskevat 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen alkavana verovuonna ansaittua tuloa tai pääomaa. Toimivaltainen viranomainen voisi, yhdessä toisen asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen kanssa päätettyään, soveltaa lakia EU-riitojenratkaisumenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka tehdään 1 päivänä heinäkuuta 2019 ja jotka koskevat aiempia verovuosia. Siltä osin kuin kyse on lain 3 §:stä, 8 §:n 1 ja 3—6 momentista, 10 §:stä, 16 §:n 4, 6 ja 7 momentista, 18 §:stä, 19 §:n 3 momentista sekä 20 §:n 2—4 momentista, niitä sovellettaisiin verosopimusmenettelyä tai EU-arbitraatiosopimusmenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka on tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen.

Verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momenttien kumoamista koskevan lain voimaantulon osalta ennen 1 päivää heinäkuuta 2019 tehtyihin hakemuksiin sovellettaisiin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisen osalta ennen 1 päivää heinäkuuta 2019 tehtyihin hakemuksiin sovellettaisiin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

## **4 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys**

Perustuslain 80 §:n mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Perustuslain 81 §:n mukaan valtion veroista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuudesta ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi 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. Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan hyvän hallinnon takeet tulee turvata lailla. Oikeusturvasta on määrätty myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 18—19/1990) 6 artiklassa.

Edellä mainituilla perustuslain säännöksillä on merkitystä arvioitaessa sitä, millä tavoin verotusmenettelystä sekä muutoksenhausta voidaan säätää.

Voimassa olevan lain mukaan verovelvollinen voi saattaa asiansa kansalliseen muutoksenhakuun. Tämän oikeuden käyttämisestä riippumatta verovelvollinen voi myös hakeutua verosopimusten ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen (90/436/ETY) mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn, jossa valtiot voivat keskinäisin neuvotteluin ja edellä mainitun yleissopimuksen nojalla viime kädessä neuvoa-antavan toimikunnan lausunnon jälkeen, pyrkiä ratkaisemaan kaksinkertaisen verotuksen ongelman. Ehdotetun lain mukaan tätä koskevaa oikeustilaa ei ole tarkoitus muuttaa.

Jos verovelvollinen on hakeutunut valtioiden väliseen riidanratkaisuun ja haluaa toimivaltaisten viranomaisten päätöksen täytäntöön pannuksi ja sitovaksi, tämän on direktiivin edellyttämällä tavalla luovuttava oikeudestaan muutoksenhakuun. Verovelvollinen voi tällöin kuitenkin jättää toimivaltaisten viranomaisten päätöksen hyväksymättä ja hakeutua asiassa muutoksenhakuun. Kuten edellä on lisäksi todettu, verovelvollinen on jo alun pitäen voinut hakeutua muutoksenhakuun ja saada asiassa päätöksen ja vielä tämän jälkeen hakeutua valtioiden väliseen riidanratkaisumenettelyyn. Verovelvollisella on siten halutessaan mahdollisuus käyttää oikeuttaan hakeutua kansalliseen muutoksenhakuun.

Valtioiden välinen riidanratkaisumenettely saattaa johtaa tilanteeseen, jossa Suomessa maksunpantua veroa joudutaan palauttamaan. Voimassa olevan lain mukaan se tapahtuu pääsäännön mukaan verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n huojennussäännöstä soveltamalla. Kyseisen säännöksen mukaiseen päätökseen ei saa hakea muutosta. Tämä on ollut perusteltua, koska valtioiden välinen riidanratkaisumenettely ja kansallinen muutoksenhaku ovat toisiinsa nähden erillisiä prosesseja eikä toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä päätöstä ole tarkoitettu saatettavaksi kansallisen muutoksenhaun arvioitavaksi. Verovelvollisella on kuitenkin ollut oikeus saattaa verotukseen liittyvä kysymys itsessään käsiteltäväksi kansallisessa muutoksenhaussa, mutta silloin kyse on kansainväliseen riidanratkaisuun nähden omasta, itsenäisestä prosessistaan. Ehdotetun lain mukaan verotusmenettelystä annetun 89 §:n säännökset, joilla toimivaltaisten viranomaisten riitaa koskeva sopimus pannaan täytäntöön, kumottaisiin siltä osin kuin samasta asiasta säädettäisiin uudessa kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyitä koskevassa laissa. Uusien riidanratkaisun päätöstä koskevia säännöksiä uudistettaisiin siltä osin, että ne parantaisivat verovelvollisen asemaa, kun veron palauttamisen ohella myös maksunpantua veronkorotusta voitaisiin palauttaa, palautettaville erille voitaisiin maksaa palautuskorkoa ja myös tappioiden määrää voitaisiin muuttaa. Toimivaltaisen viranomaisen päätökseen, jolla verotusta muutettaisiin, ei voisi hakea muutosta. Tältä osin ehdotetuilla säännöksillä ei muutettaisi vallitsevaa oikeustilaa.

## HE 308/2018 vp

Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Erityisiä syitä ovat perustuslakia koskevan hallituksen esityksen mukaan lähinnä tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä.

Esitys sisältää norminantovaltuussäännöksiä, joiden nojalla Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset ja ohjeet hakemuksen sisältöön ja toimittamiseen liittyvistä yksityiskohdista. Niistä ei olisi tarkoituksenmukaista säätää lain tai asetuksen tasolla. Valtuussäännöksissä olisi kyse laissa säädettyjä tietoja täsmällisemmistä ja teknisluonteisista määräyksistä. Valtuussäännökset on laadittu siten, että ne kohdistuvat määräyksenantovaltuuksia koskevien periaatteiden mukaisesti selkeästi pykälän asianomaisiin perussäännöksiin.

Edellä mainituilla perusteilla ja riittävän täsmällisesti rajattuina valtuussäännökset voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan hyväksyä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

Hallituksen käsityksen mukaan lakiehdotukset voidaan hyväksyä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

## Laki

### kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

#### 1 §

##### *Soveltamisala*

Tätä lakia sovelletaan Suomen ja toisen valtion tai toisten valtioiden välisiin asioihin, jotka koskevat näiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehtyjen sopimusten tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen (90/436/ETY) tulkinta- ja soveltamiserimielisyyttä (*riita-asia*).

Lakia sovelletaan Suomen ja Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä olevaa riita-asiaa koskevaan menettelyyn, joka perustuu veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa annettuun neuvoston direktiiviin EU 2017/1852 (*EU-riitojenratkaisumenettely*).

Tämän lain 3 §:ää, 8 §:n 1 ja 3—6 momenttia, 10 §:ää, 16 §:n 4, 6 ja 7 momenttia, 18 §:ää, 19 §:n 3 momenttia sekä 20 §:n 2—4 momenttia sovelletaan soveltuvin osin riita-asiaa koskevaan menettelyyn, joka perustuu tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehtyyn sopimukseen (*verosopimusmenettely*) tai 1 momentissa mainittuun yleissopimukseen (*EU-arbitraatiosopimusmenettely*).

Mitä tässä laissa säädetään valtiota koskien, sovelletaan myös lainkäyttöalueeseen.

#### 2 §

##### *Hakemus*

Henkilön, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Suomessa tai toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja jonka verotukseen tulkinta- tai soveltamisongelma välittömästi vaikuttaa (*asianomainen henkilö*), on tehtävä hakemus toimivaltaiselle viranomaiselle EU-riitojenratkaisumenettelyn käynnistymiseksi. Toimivaltaisesta viranomaisesta Suomessa sovelletaan, mitä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 88 §:ssä säädetään toimivaltaisesta viranomaisesta.

Hakemus on toimitettava samanaikaisesti ja samansisältöisenä jokaiselle riita-asiaan liittyvän valtion toimivaltaiselle viranomaiselle (*asianomainen toimivaltainen viranomainen*) kolmen vuoden kuluessa siitä, kun asianomainen henkilö otti vastaan ensimmäisen ilmoituksen riita-asiaan johtaneesta tai johtavasta toimesta.

Hakemuksen vastaanottaminen päättää muut menettelyt, jotka riita-asiassa on 1 §:ssä tarkoitettujen sopimuksen nojalla vireillä.

#### 3 §

##### *Hakemuksen sisältö*

## HE 308/2018 vp

Edellä 2 §:ssä tarkoitettussa hakemuksessa on ilmoitettava seuraavat tiedot:

- 1) hakemuksen perusteena oleva 1 §:ssä tarkoitettu menettely;
- 2) tiedot hakemukseen liittyvistä valtioista;
- 3) asianomaisen henkilön ja mahdollisten muiden asianomaisten henkilöiden yksilöintitiedot;
- 4) kyseessä olevat verovuodet;
- 5) asian tosiseikat ja olosuhteet, riitaan johtaneiden toimien luonne, päivämäärä ja rahamäärät sekä jäljennökset niitä koskevista asiakirjoista;
- 6) viittaus sovellettaviin kansallisiin sääntöihin ja sovellettavaan 1 §:ssä tarkoitettuun sopimukseen;
- 7) seuraavat selvitykset ja jäljennökset niiden perusteena olevista asiakirjoista:
  - a) selvitys siitä, että kyseessä on riita-asia;
  - b) yksityiskohtaiset tiedot riita-asiaa koskevista muutoksenhauista, oikeudenkäynneistä ja päätöksistä;
  - c) sitoumus vastata mahdollisimman kattavasti ja nopeasti kaikkiin asianmukaisiin toimivaltaisen viranomaisen esittämiin pyyntöihin ja toimittaa kaikki toimivaltaisten viranomaisten pyytämät asiakirjat;
  - d) jäljennös lopullista veromäärää koskevasta päätöksestä ja tarvittaessa jäljennös muista riita-asiaa koskevista veroviranomaisten antamista asiakirjoista;
  - e) tiedot muista riita-asiaa koskevista 1 §:ssä tarkoitettujen sopimuksen mukaisista menettelyistä ja asianomaisen henkilön sitoumus noudattaa 2 §:n 3 momentin säännöksiä;
- 8) toimivaltaisten viranomaisten mahdollisesti pyytämät erityiset lisätiedot, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten.

Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä ja ohjeita hakemuksen sisällöstä ja toimittamisesta.

### 4 §

#### *Hakemuksen käsittely*

Toimivaltaisen viranomaisen on kahden kuukauden kuluessa 2 §:ssä tarkoitettujen hakemuksen vastaanottamisesta ilmoitettava tästä hakijalle.

Asianomaisen henkilön on toimitettava 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettujen tiedosten kolmen kuukauden kuluessa pyynnön vastaanottamisesta edellyttäen, että niitä on pyydetty kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Asianomaisen henkilön on lähetettävä samanaikaisesti tässä momentissa tarkoitettujen toimitettujen tiedosten myös muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Toimivaltaisen viranomaisen tämän momentin nojalla saamiin tietoihin sovelletaan, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annettussa laissa (1346/1999) säädetään.

Toimivaltainen viranomainen saa pyytää asianomaiselta henkilöltä tarpeellisia tietoja EU-riitojenratkaisumenettelyn kuluessa 2 momentissa lisätietopyynnön esittämiselle säädetyssä määräajan jälkeen.

Tarkempia säännöksiä hakemuksen käsittelyyn liittyvästä toimivaltaisen viranomaisen noudattamasta menettelystä toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden annetaan valtioneuvoston asetuksella.

### 5 §

#### *Hakemusta koskeva päätös*

Toimivaltaisen viranomaisen on tehtävä päätös hakemuksen hyväksymisestä 9 §:ssä tarkoitettuun keskinäiseen neuvottelumenettelyyn kuuden kuukauden kuluessa hakemuksen vas-

taanottamisesta tai 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettujen tietojen vastaanottamisesta sen mukaan, kumpi ajankohdista on myöhempi. Jos asianomainen henkilö on käyttänyt asiassa oikeuttaan asianomaisten valtion tai valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaiseen muutoksenhakuun, edellä mainittu kuuden kuukauden määräaika myöhentyy alkamaan kuitenkin vasta päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty.

Toimivaltaisten viranomaisten on ilmoitettava päätöksestään viipymättä asianomaiselle henkilölle ja kaikkien muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille.

Toimivaltaisen viranomaisen on katsottava ottaneen hakemuksen käsiteltäväkseen myös, jos se ei ole tehnyt päätöstä hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta 1 momentissa säädettyssä määräajassa.

## 6 §

### *Hakemuksen hylkääminen*

Peruste 2 §:ssä tarkoitettujen hakemuksen hylkäämiselle on, jos:

- 1) hakemus ei täytä 3 §:n 1 momentissa säädettyjä edellytyksiä tai mainitun momentin 8 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei ole toimitettu 4 §:n 2 momentin säädettyssä määräajassa toimivaltaiselle viranomaiselle;
- 2) kyseessä ei ole riita-asia; tai
- 3) hakemusta ei ole tehty 2 §:n 2 momentissa säädettyssä määräajassa.

Toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava asianomaiselle henkilölle yleiset syyt hakemuksen hylkäämiselle ilmoittaessaan asiasta 5 §:n 2 momentin mukaisesti.

## 7 §

### *Hakemuksen peruuttaminen ja riita-asian raukeaminen*

Jos asianomainen henkilö haluaa peruuttaa hakemuksensa, sen on tehtävä kirjallinen peruutusilmoitus samanaikaisesti kaikille toimivaltaisille viranomaisille. EU-riitojenratkaisumenettely päättyy välittömästi tällaiseen ilmoitukseen.

Riita-asian raukeaminen päättää EU-riitojenratkaisumenettelyn välittömästi. Toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava viipymättä asiasta ja siihen vaikuttaneista yleisistä syistä asianomaiselle henkilölle.

Tarkempia säännöksiä hakemuksen peruuttamiseen liittyvästä toimivaltaisen viranomaisen noudattamasta menettelystä toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden annetaan valtioneuvoston asetuksella.

## 8 §

### *Toimivaltaisen viranomaisen yksipuolinen päätös*

Toimivaltainen viranomainen voi ratkaista riita-asian yksipuolisesti ilman muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten osallistumista.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu päätös on tehtävä 5 §:n 1 momentissa säädettyssä määräajassa.

Toimivaltaisen viranomaisen on viipymättä ilmoitettava päätöksestään asianomaiselle henkilölle ja muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille, minkä jälkeen tämän lain mukainen riitojenratkaisumenettely on päätettävä.



Edellä 1 momentissa tarkoitettu päätös on sitova, jos asianomainen henkilö hyväksyy päätöksen ja 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisen viranomaisen päätös on annettu tiedoksi, ilmoittaa luopuvansa oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakuihin. Jos tällaisia muita muutoksenhakuja koskevat menettelyt on jo aloitettu, päätöksestä tulee sitova ja täytäntöönpanokelpoinen vasta, kun asianomainen henkilö on todistetusti 60 päivän kuluessa ilmoittanut toimivaltaiselle viranomaiselle ryhtyneensä toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi.

Jos toimivaltaisen viranomaisen päätös on 4 momentissa tarkoitettulla tavalla sitova, sen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelystä annetun lain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 40 ja 41 §:ssä säädetään. Tässä momentissa tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuvat.

Jos 5 momentissa tarkoitettua muutosta verotukseen ei ole tehty kyseisessä momentissa säädettyjen edellytysten vallitessa ilman aiheetonta viivytystä, asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

## 9 §

### *Keskinäinen neuvottelumenettely*

Jos 2 §:ssä tarkoitettu hakemus on otettu käsiteltäväksi, toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä neuvotteluihin ratkaisemaan asia kahden vuoden kuluessa viimeisimmästä asianomaisten valtioiden ilmoituksesta, joka koskee päätöstä ottaa asia käsiteltäväksi. Kahden vuoden määräaika voi pidentyä enintään yhdellä vuodella, jos jokin toimivaltainen viranomainen kirjallisin perusteluin pyytää sitä kaikilta muilta asianomaisilta toimivaltaisilta viranomaisilta.

Jos asianomainen henkilö on käyttänyt asiassa oikeuttaan asianomaisten valtion tai valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaiseen muutoksenhakuun, 1 momentin mukainen neuvotteluiden määräaika myöhentyy alkamaan päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annettusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty.

Jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse sopimukseen asiassa 1 ja 2 momentissa säädetysissä määräajassa, asiasta on ilmoitettava asianomaiselle henkilölle. Ilmoitukseen on liitettävä yleiset syyt, joiden johdosta sopimusta ei ole syntynyt.

## 10 §

### *Keskinäisen neuvottelumenettelyn johdosta annettu päätös*

Toimivaltaisen viranomaisen on viipymättä ilmoitettava 9 §:ssä tarkoitettua ratkaisua koskevasta päätöksestä asianomaiselle henkilölle. Päätös on sitova, jos asianomainen henkilö hyväksyy sen ja 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisten viranomaisten ratkaisu on annettu tiedoksi, ilmoittaa luopuvansa oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakuihin. Jos tällaisia muita muutoksenhakuja koskevat menettelyt on jo aloitettu, päätöksestä tulee sitova ja täytäntöönpanokelpoinen vasta, kun asianomainen henkilö on todistetusti 60 päivän kuluessa ilmoittanut toimivaltaisille viranomaisille ryhtyneensä toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi.

Jos toimivaltaisten viranomaisten päätös on 1 momentissa tarkoitettulla tavalla sitova, sen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelystä annetun lain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:ssä säädetään. Tässä momentissa tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuvat.

Jos 2 momentissa tarkoitettua muutosta verotukseen ei ole tehty kyseisessä momentissa säädettyjen edellytysten vallitessa ilman aiheetonta viivytystä, asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

11 §

*Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamiseksi*

Riita-asiaa käsittelemään on asianomaisen henkilön toimivaltaisille viranomaisille esittämästä pyynnöstä perustettava neuvoa-antava toimikunta (*riidanratkaisutoimikunta*), jos:

1) asianomaisen henkilön tekemän hakemuksen on 6 §:n nojalla hylännyt vähintään yksi toimivaltaisista viranomaisista mutta eivät ne kaikki; tai

2) toimivaltaiset viranomaiset eivät ole 9 §:ssä säädetyssä määräajassa päässeet keskinäisessä neuvottelumenettelyssä sopimukseen riita-asian ratkaisusta.

Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta 1 momentin nojalla voidaan tehdä ainoastaan, jos 6 §:ssä tarkoitettuun hylkäämiseen ei saa asianomaisten valtioiden sovellettavien kansallisten säännösten mukaan hakea muutosta, sitä koskeva muutoksenhaku ei ole vireillä, muutoksenhakuaikaa ei ole jäljellä tai asianomainen henkilö on luopunut muutoksenhakuoikeudestaan. Pyyntö on sisällettävä näitä seikkoja koskeva vakuutus.

Muutoksenhaun johdosta annettu päätös otetaan huomioon 1 momentin 1 kohtaa sovellettaessa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua velvoitetta perustaa riidanratkaisutoimikuntaa ei kuitenkaan ole, jos:

1) 6 §:n nojalla tehty hylkäämispäätös on pysytetty muutoksenhakumenettelyssä Suomessa tai toisen valtion muutoksenhakumenettelyssä, jossa annetusta päätöksestä ei kyseisessä valtiossa ole mahdollista poiketa;

2) tapauksessa on kyse sekä 1 §:ssä tarkoitetun verosopimuksen tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen (90/436/ETY) soveltamisesta että verotusmenettelystä annetun lain 27—30 §:n, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 a §:n 8 momentin tai 52 h §:n, ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) tai rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—4 §:n soveltamisesta; tai

3) riita-asia ei koske kaksinkertaista verotusta.

Tämän lain mukainen menettely keskeytyy, kunnes 4 momentin 2 kohdassa mainittujen säännösten ja määräysten soveltamista koskevassa asiassa on lainvoimainen päätös.

Edellä 4 momentin 3 kohdassa kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan 1 §:ssä tarkoitetun verosopimuksen tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen (90/436/ETY) soveltamisalaan kuuluvien verojen määräämistä samasta verotettavasta tulosta tai pääomasta kahdessa tai useammassa valtiossa, jos siitä seuraa joko lisääntynyttä veroa, verovelvollisuuksien lisääntymistä tai sellaisten tappioiden peruuntuminen tai aleneminen, joita voitaisiin käyttää verotettavan tulon kuittaamiseen.

Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta on tehtävä 50 päivän kuluessa päivästä, jona 6 §:n 2 momentin tai 9 §:n 3 momentin mukainen ilmoitus vastaanotetaan, tai 50 päivän kuluessa päivästä, jona tämän lain 6 §:n päätöstä koskevassa muutoksenhaussa on annettu lainvoimainen päätös.

12 §

*Riidanratkaisutoimikunnan perustaminen*

Riidanratkaisutoimikuntaan kuuluvat puheenjohtaja ja kunkin asianomaisen valtion valitsema riippumaton ja pätevä henkilö tai enintään kaksi henkilöä sekä näiden varajäsen tai varajäsenet luettelosta (*riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelo*). Riidanratkaisutoimikun-

nan kokoonpanoon kuuluvat myös asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten edustaja tai enintään kaksi edustajaa. Riidanratkaisutoimikunnan on valittava puheenjohtaja, jonka on oltava tuomari, ellei toimikunta ole toisin päättänyt.

Riidanratkaisutoimikunta on perustettava 120 päivän kuluessa siitä, kun asianomainen henkilö on tehnyt 11 §:n ja vastaavissa asianomaisissa ulkomaisissa säännöksissä säädetyt edellytykset täyttävän pyynnön. Perustamisen jälkeen riidanratkaisutoimikunnan puheenjohtajan on viipymättä ilmoitettava perustamisesta asianomaiselle henkilölle.

Asianomaisen henkilön vaatimus, joka koskee Suomessa tapahtunutta 1 momentissa tarkoitettua riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittavien henkilöiden nimittämisen velvoitteen laiminlyöntiä, käsitellään hallintoriitana hallinto-oikeudessa noudattaen välimiesmenettelystä annetun lain (967/1992) säännöksiä välimiehen nimeämisestä tuomioistuimen määräämänä. Vaatimus voidaan esittää 2 momentin riidanratkaisutoimikunnan asettamiselle säädetyssä määräajan päätyttyä ja se on esitettävä 30 päivän kuluessa edellä tarkoitettua määräajan päättymisestä. Päätös annetaan tiedoksi asianomaiselle henkilölle ja toimivaltaiselle viranomaiselle.

Riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden on oltava riippumattomia ja puolueettomia ja annettava toimivaltaisen viranomaisen pyytessä näiden seikkojen arviointiin vaikuttavat tiedot. Toimivaltainen viranomainen voi 3 momentissa tarkoitettuja nimittämisen velvoitteen laiminlyöntilanteita lukuun ottamatta vastustaa tietyn riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittavan henkilön nimittämistä perustellusta syystä. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valitun henkilön on 12 kuukauden ajan riidanratkaisutoimikunnan lausunnon jälkeen säilytettävä asema, jossa nimittämisen vastustamista koskevia perusteita ei ole. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden esteellisyyden perusteisiin sovelletaan soveltuvin osin, mitä tuomarin esteellisyyden perusteista säädetään oikeudenkäymiskaaren 13 luvussa.

Riidanratkaisutoimikunnan ja sitä koskevien säännösten sijaan toimivaltainen viranomainen voi sopia myös muunlaisen toimikunnan (*vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta*) asettamisesta. Vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan on kuitenkin aina sovellettava 4 momentin ja 11 §:n ja 13 §:n 2 momentin säännöksiä.

Tarkempia säännöksiä riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta ja riidanratkaisutoimikunnan asettamista koskevista menettelyistä annetaan valtioneuvoston asetuksella.

### 13 §

#### *Riidanratkaisutoimikunnan toimintasäännöt ja muut tiedot käsittelystä*

Asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava asianomaiselle henkilölle 12 §:n 2 momentissa tarkoitettussa ajassa seuraavat tiedot:

- 1) asianomaisten valtioiden toimivaltaisten viranomaisten allekirjoittamat riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan toimintasäännöt;
- 2) päivämäärä, johon mennessä lausunto riita-asiassa annetaan;
- 3) viittaukset mahdollisesti sovellettaviin valtioiden kansallisiin säännöksiin sekä sovellettaisiin sopimuksiin ja yleissopimuksiin.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen toimintasäännösten sisältävät soveltuvin osin seuraavat tiedot:

- 1) riita-asian kuvaus ja ominaisuudet;
- 2) riita-asian oikeudellisia ja tosiseikkoja koskevat puitteet;
- 3) riidanratkaisuelimen muoto;
- 4) riidanratkaisumenettelyn aikataulu;
- 5) riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpano;
- 6) menettelylliset ja organisatoriset säännöt;
- 7) logistiset järjestelyt toimikunnan toimintaa ja sen lausunnon antamista varten.

Jos toimivaltainen viranomainen laiminlyö 1tai 2 momentissa tarkoitettuihin toimintasääntöihin ja niiden ilmoittamiseen liittyviä velvoitteitaan, riippumattomat ja pätevät henkilöt sekä puheenjohtaja ilmoittavat toimintasäännöt asianomaiselle henkilölle kahden viikon kuluessa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan asettamispäivästä. Riippumattomien ja pätevien henkilöiden sekä puheenjohtajan edellä säädettyjen velvoitteiden laiminlyöntiä koskeva asianomaisen henkilön vaatimus käsitellään hallintoriita-asiana hallinto-oikeudessa, jos vastaavaa vaatimusta ei ole esitetty toisessa valtiossa.

14 §

*Riidanratkaisutoimikuntaan liittyvistä menettelyistä*

Riidanratkaisutoimikunnan käsitellessä 11 §:n 1 momentissa tarkoitettuja tapauksia asianomainen henkilö voi, jos asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset niin sopivat, antaa riidanratkaisutoimikunnalle kaikki tiedot, todisteet ja asiakirjat, jotka voivat olla merkityksellisiä päätöksen kannalta. Asianomaisen henkilön ja valtioiden toimivaltaisten viranomaisten on annettava kaikki tiedot, todisteet ja asiakirjat riidanratkaisutoimikunnan pyynnöstä. Asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset voivat kuitenkin kieltäytyä antamasta tietoja riidanratkaisutoimikunnalle, jos:

- 1) tietojen hankkiminen edellyttää kansallisen lainsäädännön vastaisten hallintotoimenpiteiden toteuttamista;
- 2) tietoja ei voida saada asianomaisen valtion kansallisen lainsäädännön nojalla;
- 3) tiedot koskevat liikesalaisuuksia, kaupallisia tai teollisia salaisuuksia, ammattisalaisuuksia tai elinkeinotoiminnassa käytettyjä menettelytapoja;
- 4) tietojen paljastaminen on vastoin yleistä järjestystä.

Asianomaiset henkilöt saavat pyynnöstään toimivaltaisten viranomaisten suostumuksella esiintyä tai olla edustettuina riidanratkaisutoimikunnassa. Asianomaisten henkilöiden on riidanratkaisutoimikunnan pyynnöstä esiinnyttävä tai oltava edustettuina kyseisessä toimikunnassa.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, sovelletaan myös vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan, ellei 13 §:ssä tarkoitetuissa toimintasäännöissä ole toisin sovittu.

15 §

*Riidanratkaisutoimikunnan päätös ja lausunto*

Riidanratkaisutoimikunnan, joka on perustettu 11 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla, on tehtävä päätös hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta (*riidanratkaisutoimikunnan päätös*) kuuden kuukauden kuluessa perustamisestaan. Päätöksestä on ilmoitettava toimivaltaisille viranomaisille 30 päivän kuluessa sen tekemisestä.

Jos riidanratkaisutoimikunnan päätöksen mukaan asianomaiselle henkilölle 2—4 §:ssä asetetut edellytykset ovat täyttyneet eikä tapaukseen voida soveltaa tämän lain 6 §:n 1 momentissa säädettyjä hylkäämisperusteita, 9 §:ssä tarkoitettu keskinäinen neuvottelumenetely on aloitettava jonkin toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava kyseisestä pyynnöstä riidanratkaisutoimikunnalle, muille toimivaltaisille viranomaisille ja asianomaiselle henkilölle. Neuvotteluille tämän lain 9 §:ssä säädetty määräaika alkaa päivänä, jona hakemuksen käsiteltäväksi ottamista koskevasta riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä ilmoitetaan.

Riidanratkaisutoimikunnan on annettava lausuntonsa (*riidanratkaisutoimikunnan lausunto*) siitä, miten riita-asia ratkaistaan, jos

1) mikään toimivaltainen viranomainen ei ole pyytänyt keskinäisen neuvottelumenettelyn aloittamista 60 päivän kuluessa päivästä, jona riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä on ilmoitettu; tai

2) riidanratkaisutoimikunta käsittelee asiaa 11 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla.

Riidanratkaisutoimikunnan lausunto on annettava valtioiden toimivaltaisille viranomaisille kuuden kuukauden kuluessa toimikunnan perustamispäivästä. Tällöin 3 momentin 1 kohtaa sovellettaessa riidanratkaisutoimikunta katsotaan perustetuksi 60 päivän kuluttua päivästä, jona riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä on ilmoitettu. Riidanratkaisutoimikunta voi pidetään lausunnon määräaikaa kolmella kuukaudella, jos se katsoo riita-asian edellyttävän määräajan pidentämistä. Riidanratkaisutoimikunnan on ilmoitettava määräajan pidentämisestä toimivaltaisille viranomaisille ja asianomaisille henkilöille.

Riidanratkaisutoimikunta antaa lausuntonsa 1 §:ssä tarkoitetun sovellettavan sopimuksen määräysten ja mahdollisten sovellettavien kansallisten säännösten perusteella.

Riidanratkaisutoimikunta antaa kirjallisen lausuntonsa, jonka sisältö perustuu jäsenten yksinkertaisen enemmistön kantaan. Jos enemmistöä ei voida saavuttaa, puheenjohtajan ääni ratkaisee lausunnon sisällön. Puheenjohtaja antaa riidanratkaisutoimikunnan lausunnon tiedoksi toimivaltaisille viranomaisille.

Mitä 3—6 momentissa säädetään riidanratkaisutoimikunnan lausunnosta, sovelletaan soveltuvin osin myös vaihtoehdoisen riidanratkaisutoimikunnan lausuntoon.

## 16 §

### *Riidanratkaisutoimikunnan johdosta annettu lopullinen päätös*

Toimivaltaisen viranomaisen on sovittava riita-asian ratkaisemisesta muiden asianomaisten toimivaltaisten viranomaisten kanssa kuuden kuukauden kuluessa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehdoisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnon tiedoksi antamisesta.

Toimivaltaiset viranomaiset voivat tehdä päätöksen, joka poikkeaa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehdoisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnosta. Toimivaltaiset viranomaiset ovat kuitenkin sidottuja lausuntoon, jos nämä eivät pääse sopimukseen riita-asian ratkaisemisesta.

Toimivaltaisen viranomaisen on annettava riita-asian ratkaisemista koskeva lopullinen päätös tiedoksi asianomaiselle henkilölle 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä. Jos päätöstä ei ole annettu tiedoksi määräajassa, asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Hakemus on tehtävä 30 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisten viranomaisten päätös on viimeistään tullut antaa tiedoksi.

Toimivaltaisten viranomaisten asiassa tekemä päätös on sitova, jos asianomainen henkilö hyväksyy päätöksen, ilmoittaa luopuvansa oikeudesta kaikkiin kansallisiin muutoksenhakuihin eikä 12 §:ssä säädettyjä riippumattomuuden edellytyksiä koskeva asia ole vireillä tai edellä tarkoitettuja riippumattomuuden edellytyksiä ei ole todettu rikotun. Asianomaisen henkilön on toimitettava ilmoitus 60 päivän kuluessa siitä, kun toimivaltaisten viranomaisten päätös on annettu tiedoksi. Toimivaltaisten viranomaisten päätös ei ole ennakkotapaus.

Toimivaltainen viranomainen voi sopia muiden asianomaisten toimivaltaisten viranomaisten kanssa lopullisen päätöksen julkaisemisesta kokonaisuudessaan edellyttäen, että kukin asianomainen henkilö antaa siihen suostumuksensa. Toimivaltaiset viranomaiset julkaisevat lopullisesta päätöksestä tiivistelmän, jos ne tai asianomainen henkilö eivät anna suostumusta lopullisen päätöksen julkaisemiseen kokonaisuudessaan. Tiivistelmä sisältää kuvauksen asiasta ja kohteesta, päivämäärän, kyseessä olevat verokaudet, oikeusperustan, toimialan, lyhyen kuvauksen lopputuloksesta ja kuvauksen käytetystä välimiesmenettelymenetelmästä. Toimivaltaisen viranomaisen on lähetettävä julkaistavat tiedot asianomaiselle henkilölle ennen niiden julkaisemista. Asianomainen henkilö voi 60 päivän kuluessa näiden tietojen vastaanottamisesta pyytää, että toimivaltaiset viranomaiset eivät julkaise liikesalaisuutta, kaupallista tai teollista

salaisuutta, ammattisalaisuutta tai elinkeinotoiminnassa käytettyä menettelytapaa koskevia tietoja eivätkä tietoja, joiden sisältö on vastoin yleistä järjestystä. Toimivaltaisen viranomaisen on annettava tiedot viipymättä Euroopan komissiolle.

Jos toimivaltaisten viranomaisten päätös on 4 momentissa tarkoitettulla tavalla sitova, sen perusteella tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta verotusmenettelystä annetun lain 55 ja 56 §:ssä tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 41 §:ssä säädetään. Tässä momentissa tarkoitettut muutokset verotukseen tehdään, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuvat.

Jos 6 momentissa tarkoitettua muutosta verotukseen ei ole tehty kyseisessä momentissa säädettyjen edellytysten vallitessa, asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, kuitenkin aikaisintaan 395 päivän kuluessa riidanratkaisutoimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnosta.

#### 17 §

##### *Luonnollisia henkilöitä ja pienyrityksiä koskevat erityisäännökset*

Asianomaisen henkilön ollessa luonnollinen henkilö tai yritys, joka ei ole tietyn tyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2013/34/EU tarkoitettu suuri yritys tai suuren konsernin osa, tämä voi toimittaa tiedot vain sen valtion toimivaltaiselle viranomaiselle, jossa on asianomaisen henkilön kotipaikka, noudattamatta, mitä säädetään:

- 1) 2 §:n 2 momentissa hakemuksen tekemisestä;
- 2) 4 §:n 2 momentissa vastausten toimittamisesta lisäkysymyksiin;
- 3) 7 §:n 1 momentissa hakemuksen peruuttamisesta;
- 4) 11 §:n 1 momentissa riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevasta pyynnöstä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen, tiedot vastaanottaneen valtion toimivaltaisen viranomaisen on kahden kuukauden kuluessa tietojen vastaanottamisesta annettava ne tiedoksi kaikkien asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille samanaikaisesti. Sen jälkeen, kun tiedoksi antaminen on suoritettu, asianomaisen henkilön on katsottava toimittaneen ilmoituksen kaikille asianomaisille valtioille kyseisenä tiedoksi antamisen ajankohtana.

#### 18 §

##### *Salassapito*

Keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa käsiteltäviin asiakirjoihin ja tietoihin sovelletaan, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa säädetään.

Toimivaltaiset viranomaiset ja riidanratkaisutoimikunnan jäsenet ovat velvollisia pitämään salassa, mitä keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa asiaa käsiteltäessä on ilmaistu.

Asianomaisen henkilön ja tämän edustajan on pidettävä keskinäisen neuvottelumenettelyn, riidanratkaisutoimikunnan ja vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan yhteydessä saamansa tiedot salassa muusta lainsäädännöstä aiheutuvia velvoitteita lukuun ottamatta ja annettava tätä koskeva vakuutus. Edellä mainitut menettelyt lopetetaan, jos asianomainen henkilö tai tämän edustaja menettelyn kuluessa olennaisesti rikkoo tässä momentissa tarkoitettua salassapitovelvoitetta. Rangaistus tässä momentissa tarkoitettua salassapitovelvoitteen olennaisesta rikkomisesta menettelyn päätyttyä tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole

## HE 308/2018 vp

rangaistava rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan ja jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

Asianomaiselle henkilöllä ja tämän edustajalla ei ole oikeutta saada tietoa siitä, mitä keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa on ilmaistu.

### 19 §

#### *Kustannukset*

Elleivät asianomaisten valtioiden toimivaltaiset viranomaiset ole toisin päättäneet, seuraavat kustannukset jaetaan tasan valtioiden kesken:

1) riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittujen henkilöiden kulut, joiden on vastattava määrältään keskimääräistä korvausta, joka tavallisesti maksetaan asianomaisten valtioiden korkeille virkamiehille; ja

2) soveltuvin osin palkkiot, jotka maksetaan riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valituille henkilöille ja joiden määrä saa olla enintään 1 000 euroa henkilöä kohden päivässä kultakin päivältä, jona riidanratkaisutoimikunta kokoontuu.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan, jollei 13 §:ssä tarkoitetuissa toimintasäännöissä ole toisin sovittu.

Valtio ei vastaa asianomaiselle henkilölle aiheutuvista kustannuksista.

### 20 §

#### *Muutoksenhaku*

Jos kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet 6 §:ssä tarkoitetun hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta hylkävän päätöksen, asianomainen henkilö voi hakea muutosta Suomen toimivaltaisen viranomaisen päätökseen valittamalla hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään. Jos vähintään yksi toimivaltainen viranomainen hyväksyy hakemuksen käsiteltäväksi muiden asianomaisten toimivaltaisten viranomaisten hylätessä hakemuksen, voi asianomainen henkilö pyytää riidanratkaisutoimikunnan perustamista 11 §:n mukaisesti.

Asianomainen henkilö voi hakea 8 §:n 6 momentin, 10 §:n 3 momentin, 12 §:n 3 momentin, 13 §:n 3 momentin, 16 §:n 3 ja 7 momentin ja tämän pykälän 1 momentin mukaiseen hallinto-oikeuden päätökseen muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus antaa valitusluvan.

Mitä 2 momentissa säädetään asianomaisesta henkilöstä, sovelletaan myös toimivaltaiseen viranomaiseen.

Edellä 8 §:n toimivaltaisen viranomaisen yksipuoliseen päätökseen ja 10 tai 16 §:n mukaiseen toimivaltaisten viranomaisten päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.

### 21 §

#### *Voimaantulo*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan EU-riitojenratkaisumenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka tehdään 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen riita-asioissa, jotka koskevat 1 päivänä tammikuuta 2018 tai sen jälkeen alkavana verovuonna ansaittua tuloa tai pääomaa. Toimivaltainen viranomainen voi, yhdessä toisen asianomaisen toimivaltaisen viranomaisen kanssa päätettyään,

## HE 308/2018 vp

soveltaa tätä lakia EU-riitojenratkaisumenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka tehdään 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen ja jotka koskevat aiempia verovuosia.

Tämän lain 3 §:ää, 8 §:n 1 ja 3—6 momenttia, 10 §:ää, 16 §:n 4, 6 ja 7 momenttia, 18 §:ää, 19 §:n 3 momenttia sekä 20 §:n 2—4 momenttia sovelletaan verosopimusmenettelyä tai EU-arbitraatiosopimusmenettelyä koskeviin hakemuksiin, jotka on tehty 1 päivänä heinäkuuta 2019 tai sen jälkeen.

---



2.

## Laki

### verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

#### 1 §

Tällä lailla kumotaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 89 §:n 3—5 momentti, sellaisena kuin niistä on 5 momentti laissa 238/2008.

#### 2 §

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Ennen 1 päivää heinäkuuta 2019 tehtyihin hakemuksiin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

---

3.

**Laki**

**rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 22 §, sellaisena kuin se on laissa 778/2016, seuraavasti:

22 §

Mitä veronkantolaissa ja verotusmenettelystä annetun lain 10 luvussa säädetään verosta vapauttamisesta ja kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetussa laissa ( / ) säädetään tai sen nojalla määrätään kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn liittyvän toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanosta, on vastaavasti sovellettava tässä laissa tarkoitettuun veroon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Ennen 1 päivää heinäkuuta 2019 tehtyihin hakemuksiin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Helsingissä 13 päivänä joulukuuta 2018

**Pääministeri**

**Juha Sipilä**

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

3.

**Laki**

**rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978) 22 §, sellaisena kuin se on laissa 778/2016, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

22 §

Mitä veronkantolaissa ja verotusmenettelystä annetun lain 10 luvussa säädetään verosta vapauttamisesta, on vastaavasti sovellettava tässä laissa tarkoitettuun veroon.

22 §

Mitä veronkantolaissa ja verotusmenettelystä annetun lain 10 luvussa säädetään verosta vapauttamisesta *ja kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetussa laissa ( / ) säädetään tai sen nojalla määrätään kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn liittyvän toimivaltaisen viranomaisen ratkaisun täytäntöönpanosta*, on vastaavasti sovellettava tässä laissa tarkoitettuun veroon.

—————  
*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

*Ennen 1 päivää heinäkuuta 2019 tehtyihin hakemuksiin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.*

—————