



Valtiovarainministeriö
Vero-osasto

Lausunto

1 (6)

26.1.2016

Hankkeen VM071:00/2015 lausunto VM/1865/03.01.00/2015

Hallituksen esitysluonnos Verotusmenettelylain siirtohinnoittelua koskevien dokumentaationsäännösten muuttamisesta

Kirjoita tähän

Esitysluonnoksessa ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä sekä esitetään lakiin lisättäväksi velvollisuus antaa Verohallinnolle verotuksen ns. maakohtainen selvitys, country by country report.

Esitys perustuu OECD:n lokakuussa 2015 julkaistuun ns. BEPS-raporttiin (Base Erosion and Profit Shifting) ja sen toimenpide numero 13 liittyvään ohjeistukseen siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportoinnista.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen ja hallituksen esityksen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuisi jatkossa kolmesta osasta 1) koko konsernia koskevista tiedoista, ns. master filesta, 2) tietyssä maassa sijaitsevaa yksittäistä yritystä koskevista tiedoista, ns. local filesta sekä 3) maakohtaisesta raportista, niistä valtioista ja alueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa. Kokoaan uusi vaatimus on maakohtaisen raportin laatiminen. Lisäksi master fileen ja local fileen esitetään sisällöllisiä lisäyksiä.

Seuraavassa on esitystä kommentoitu tärkeimpien kysymysten osalta:

Yrityksille koitua hallinnollinen taakka

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan hallinnollisen taakan osalta seuraavaa: *"Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten muuttaminen vastaamaan ehdotettuja säännöksiä aiheuttaisi dokumentointivelvolliselle yrityksille lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia. Kyse olisi kuitenkin vain nykyisten velvoitteiden päivittämisestä eikä kokonaisuudessaan täysin uusien velvoitteiden säätämisestä, mikä osaltaan rajoittaisi säädösmuutoksista aiheutuvien kustannusten määrää. Erityisesti konsernitietojen osalta yritykset ja konsernit joutuvat laatimaan vastaavan sisällön joka tapauksessa muutoinkin, koska OECD:n suositusten mukaan kyseiset tiedot annettaisiin verohallinnolle siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta kaikissa valtioissa, joissa*

yrityksellä on toimintaa.” Hallituksen esityksen perusteluissa päädytään siihen, että koska tietyt yritykset ja konsernit joutuvat joka tapauksessa laatimaan ja toimittamaan kyseisen selvityksen muiden valtioiden verohallintoja varten, ei ehdotettujen säännösten soveltaminen aiheuttaisi yrityksille kohtuuttomia uusia kustannuksia.

Edellä esitetty näkemys osoittaa tietämättömyyttä yritysten tietojärjestelmistä ja tiedon saatavuudesta. Esitys laajentaa huomattavasti yritysten velvollisuutta dokumentaation laadinnassa. Maakohtainen raportointi on kokonaan uusi velvoite. Sen lisäksi master ja local fileen tulee yhteensä 21 uutta raportoitavaa kohtaa, jotka saattavat sisältää vielä alakohtia. Uusien raportoitavien tietojen määrä on siten huomattava eivätkä nämä tiedot ole saatavissa ”nappia painamalla” yritysten tietojärjestelmistä. Tämä kaikki lisää yritysten hallinnollista taakkaa ja kustannuksia merkittävästi.

Kun otetaan huomioon esitetty raportoitavien asioiden laajuus ja se, että dokumentaatiovaatimukset tulevat olemaan vastaavanlaisia myös suomalaisen emoyhtiön tytäryhtiömaissa, on varsin arveluttavaa esityksessä väittää, että kyse on vain velvoitteiden päivittämisestä. Kyse on uusista velvoitteista. Myös esityksen väite siitä, että tietojen raportointi muualle, rajoittaisi suomalaiselle yhtiölle aiheutuvia kustannuksia, osoittaa ymmärtämättömyyttä yritysten raportointijärjestelmistä. Jää täysin epäselväksi, miten tietojen lähettäminen muualle kohtuullistaa yrityksen kustannuksia.

Myös OECD:n BEPS-raportissa on korostettu sitä, että dokumentaatiovelvollisuuden täytäntöönpano tulisi toteuttaa siten, ettei siitä aiheutuisi verovelvolliselle suhteettoman korkeita kustannuksia ja hallinnollista taakkaa.

Hallituksen esitysluonnoksen teksti hallinnollisen taakan osalta osoittaa, ettei valtiovarainministeriössä ole tosiasiaa lainkaan mietitty esityksen hallinnollisen taakan vaikutuksia yrityksille.

Salassapito

Erityisesti maakohtainen raportointi tulee sisältämään paljon yritysten salassa pidettävää tietoa. Yritysten näkökulmasta maakohtaisen raportoinnin suurin riksi liittyykin juuri salassa pidettävien tietojen leviämiseen. BEPS-raportissa tähän asiaan on kiinnitetty merkittävästi huomiota. Pidämme valitettavana, että hallituksen esitysluonnoksessa salassapitoa on käsitelty vain yhdessä lauseessa. Esitysluonnoksen sivulla 3 on nykytilan kuvauksen yhteydessä asiasta todettu seuraavaa: *Ylimmän emoyrityksen asuinvaltio toimittaisi kyseiset tiedot sen jälkeen automaattisella tietojenvaihdolla valtioille ja oikeusalueille, joita country-by-country – tiedot koskettavat ja joiden kanssa ylimmän emoyrityksen asuinvaltio on solminut asiaa koskevan toimivaltaisten viranomaisten*

välisen sopimuksen. Kyseinen sopimus sisältää muun muassa tietojen toimittamiseen, hyödyntämiseen sekä salassapitoon liittyviä seikkoja.

On selvää, että yllä oleva toteamus ei ole riittävä tietojen salassapidon turvaamiseksi. Jää täysin auki, minkälaisia sopimuksia Suomi mahdollisesti tietojenvaihdon osalta solmisi. BEPS-raportissa on esitetty ns. mallilaki koskien maakohtaista raportointia. Mallilaissa on esitetty säädettyväksi nimenomainen säännös Veroviranomaisten velvollisuudesta toimia tietojen salassapidon suojaamiseksi. Vähintään tämän tasoinen säännös tulee sisällyttää myös meidän lainsäädäntöömme.

On täysin kestämaton ajatus, että yrityksille säädettäisiin velvollisuus merkittävien yrityssalaisuuksia sisältävien tietojen raportointiin ilman että samalla säädettäisiin siitä, miten näiden tietojen salassapito tietojenvaihtotilanteessa turvataan ja mitä velvoitteita viranomaisille asetetaan tietojen turvaamiseksi.

Maakohtaisen raportin tietojen käyttäminen

Esitysluonnoksessa Verotusmenettelylakiin esitetään lisättäväksi uusi 14 d § maakohtaisesta selvityksestä. Hallituksen esityksessä ei kuitenkaan lainkaan esitetä säädettyväksi sitä, mitä käyttöä varten maakohtainen selvitys annettaisiin.

Hallituksen esityksen sivulla 2 "Nykytilan kuvaus" todetaan, että *OECD on erityisesti todennut, että country-by-country report – tietoja voitaisiin käyttää siirtohinnoittelun ylätasen riskianalyysin ohella myös muiden BEPS-ilmiöön liittyvien riskien arvioimiseen sekä taloudellisten ja tilastollisten analyysien tekemiseen*. Edellä mainittu vastaa sanasta sanaan BEPS-raportissa esitetyn mallilain 6.1. artiklan alun tekstiä. Jostakin syystä kyseistä artiklaa ei ole kuitenkaan siteerattu hallituksen esityksen perusteluissa kokonaisuudessaan. Edellä mainitun mallilain kohdan viimeinen lause on jätetty pois. BEPS:n mallilain 6.1. artiklan viimeinen lause kuuluu seuraavasti: *Transfer pricing adjustments by the [Country Tax Administration] will not be based on the CbC Report.*

Sama asia on todettu myös BEPS-raportin maakohtaisen raportoinnin tietojenvaihtoa koskevissa mallisopimuksissa (Section 5.2.) seuraavasti: *"The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate, and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report."*

Edellä mainitut kohdat BEPS-raportissa korostavat, että maakohtainen raportointi on tarkoitettu kokonais kuvan muodostamiseksi ja ylätasen

riskianalyysin tekemiseen. Maakohtainen raportti ei voi olla peruste yksittäisten siirtohinnoitteluoikaisujen tekemiselle. Tämä asia tulee selkeästi todeta myös meidän lainsäädännössämme

Verosta tulee säätää lailla

Perustuslain 81.1 §:n mukaan verosta tulee säätää lailla. Hallituksen esityksessä esitetään implementoitavaksi BEPS-raportin mukaisia tietojenantovelvoitteita, mutta hyvin paljon tarkempaa sisältöä esitetään jätettäväksi myös Verohallinnon myöhemmin antaman ohjeistuksen varaan. Verohallinto valtuutettaisiin esityksen mukaan antamaan tarkentavia päätöksiä ja määräyksiä verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

Vaikka annettavan tieto on listattu esitetyissä lakiteksteissä, jättää esitysluonnos tosiasiaassa tarkemman sisällön määrittelyn Verohallinnon ohjeistuksen varaan. Kun esityksessä ei ole yksityiskohtaisesti avattu raportoitavien tietojen sisältöä, voi tämä johtaa siihen, että monet dokumentoitavat yksityiskohdat muodostuvat Verohallinnon ohjeistuksessa lopulta erilaisiksi kuin mitä esityksen pohjalta saattaa olettaa. Hallituksen esityksen perusteluihin tulee tämän vuoksi sisällyttää tarkentavat kuvaukset annettavien tietojen sisällöistä.

BEPS – ohjeistus lähtee siitä, että tiedot annetaan vain yleisellä tasolla. Tämän asian tulee selkeästi käydä ilmi myös hallituksen esityksestä.

Hallituksen esityksessä ei ole määritelty, minkä kirjanpidon mukaiset luvut maakohtaisessa selvityksessä tulisi olla. BEPS:n mukaan hyväksyttävänä voidaan pitää minkä tahansa kirjanpitosäännösten mukaan laaditusta tilinpäätöksestä johdettuja lukuja. Hallituksen esityksessä tulee selvästi todeta tämä. Asiaa ei tule jättää Verohallinnon ohjeistuksen varaan. On tärkeää, että esimerkiksi yrityksen pääkonttoriin raportoitavat IFRS-luvut kelpaavat. Paikallisten tilinpäätösten lukujen kerääminen olisi täysin manuaalista toimintaa, joka vaatisi yrityksiltä todella ison työpanoksen. Lisäksi paikalliset tilinpäätöksen valmistuvat usein huomattavasti myöhemmin.

Esityksen taloudelliset vaikutukset

Hallituksen esityksen perusteluissa on verotuottovaikutusten osalta arvioitu, että esityksen vaikutus yhteisöveron kertymään olisi erittäin merkittävä. Tätä on perusteltu sillä, että suomalaisten yritysten vuosittain käymä tavara- ja palvelukauppa etuyhteyksyritysten kanssa ovat arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja. Kun konsernin sisäisen tavaraja palvelukaupan ohella otetaan huomioon muut etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, on päädytty esitettyyn arvioon.

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Virpi Pasanen

26.1.2016

Eri maiden viranomaisilla näyttää olevan suuret odotukset maakohtaiseen raportointiin verotuottojen lisääjänä. Maakohtaisen raportin tavoitteena on avata eri maiden viranomaisille yrityksen globaalia arvoketjua. Annetut tiedot saattavat helposti johtaa siihen, että useamman maa verottaja katsoo juuri heille kuuluvan enemmän konsernin verotettavasta tulosta. Tämä on omiaan johtamaan yhä useammin kahdenkertaisen verotuksen tilanteisiin ja kiistoihin valtioiden välillä.

Suomen näkökulmasta on todennäköistä, että lähdevaltiot haluavat enemmän verotettavaa tuloa itselleen. Kahdenkertaisen verotuksen poistaminen jää tällöin Suomen tehtäväksi. Tämä on omiaan ennemminkin vähentämään kuin lisäämään Suomen yhteisöverokertymää.

Pidämme erittäin epätodennäköisenä, että nyt esitetyt dokumentaatiovaatimukset ja maakohtainen raportointi toisi merkittävän lisän Suomen yhteisöverokertymään.

Eräitä yksityiskohtaisia kommentteja

- Maakohtaisen raportoinnin toimittamisen ajankohta ja toimittamistapa esitetään jätettäväksi Verohallinnon ohjeiden varaan. Kuitenkin VML 14 c §:ssä on siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämiselle ja täydentämiselle säädetty määräaika. Sen mukaan verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskauden lopusta. Myös maakohtaiselle raportoinnille tulee lakiin säätää määräaika. OECD:n ehdottomassa mallilaissa esitetään, että määräaika olisi viimeistään 12 kk kuluessa tilikauden päättymisestä. Huomioiden maakohtaisen raportoinnin aiheuttaman suuremman työmäärän suhteessa muuhun siirtohinnoitteludokumentaatioon, esitämme, että maakohtaisen raportoinnin osalta säädetään 12 kk määräaika. Määräajan säätäminen lain tasolla on välttämätöntä myös sen vuoksi, että VML 32 §:ään esitetään lisättäväksi uusi 5 mom, jossa säädettäisiin veronkorotuksesta, jos maakohtaista selvitystä ei ole annettu säädetyssä määräajassa. Lienee selvää, ettei veronkorotusta voida määrätä, jollei määräaikaa ole säädetty.
- VML 14 b §:n 1 mom esitetään lisättäväksi uusi 9) kohta, jonka mukaan siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä ”verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopijaosapuolina.” Tämä tarkoittaisi sitä, että local fileen olisi sisällytettävä myös ne APA-sopimukset, joissa Suomi ei ole edes osapuolena. Käsityksemme mukaan tämä ei vastaa OECD:n mallia eikä siten tällaista

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Virpi Pasanen

26.1.2016

laajempaa tietojenantovelvollisuutta pitää säätää.

- Esitykseen tulee sisällyttää säännös, jonka mukaan kaikki materiaali voidaan toimittaa myös englanninkielisenä eikä muilla kielillä toimitettua materiaalia tarvitse kääntää kuin olennaisilta osiltaan.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Talouspolitiikka

Jussi Mustonen
Johtaja