

**Professori
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto**

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: Lausuntopyyntö VM071:00/2015: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta

Pydyttynä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa.

1. Yleisiä näkökohtia

Ehdotus sisältää kaksi toisistaan poikkeavaa osiota: 1. Siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevat muutokset ja 2. verotuksen maakohtaista selvitystä koskevat säännökset. Siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevat säännökset VML:ssa on jo nykyisinkin, mutta ehdotuksessa dokumentaatiovaatimuksia laajennetaan ja muutoinkin muutetaan. Verotuksen maakohtaista selvitystä koskevaa säännöstöä ei nykyisessä lainsäädännössä ole. Ehdotus perustuu OECD:n BEPS hankkeeseen ja merkitsee lähinnä hankkeen ”Action 13” voimaansaattamista Suomessa.

Esitys on pitkälti tekninen, kansainvälisten yritysten ilmoittamisvelvollisuutta koskeva muutos, joka vääjäämättä lisää verotuksesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa niissä yrityksissä, joihin säännöstö soveltuu. Vastaavia muutoksia on jo kuitenkin toteutettu laajasti myös muissa maissa ja OECD:n BEPS-hankkeessa tällaista ilmoittamisvelvollisuuden laajennusta on pidetty tarpeellisenä veropohjan turvaamiseksi. Suomalaiset kansainväliset konsernit joutuisivat siis joka tapauksessa laatimaan esityksen kaltaisia selvityksiä ulkomaisille verohallinnoille, vaikka Suomessa tällaista säännöstöä ei olisikaan. Kansainvälinen kehitys huomioon ottaen esitys on ymmärrettävä ja perusteltu.

Esityksen mukainen lainsäädäntö on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta ja se koskee ensimmäisen kerran 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavia tilikausia. Esityksen oikeusvertailevasta katsauksesta ilmenee, että useissa maissa vastaava säännöstö on otettu käyttöön jo vuoden 2016 alussa. Muutosta ei olla toteuttamassa liian nopealla aikataululla ja yrityksille jää riittävästi aikaa varautua vaadittavaan ilmoittamisvelvollisuuden laajentumiseen.

2. Konsernikohtaiset ja verovelvolliskohtaiset tiedot (master file ja local file)

Esityksen 14 b § sääntelee siirtohinnoitteludokumentaatian sisällön. Pykälän 1 momentti koskee konsernikohtaisia tietoja (master file) ja 2 momentti verovelvollista koskevia tietoja (local file). Lainsäädäntöteknisesti säännökset ovat siinä mielessä ongelmallisia, että niistä on vaikeata tai ehkä jopa mahdotontakin päätellä vaadittavien selvitysten todellista sisältöä. Esimerkiksi 1 momentin 2 kohdan maininnan ”kuvaus liiketoiminnasta” perusteella on mahdotonta päätellä, että sillä tarkoitetaan niin yksityiskohtaisia asioita, jotka luonnoksen sivulla 5 mainitaan. Lainsäädännön todellinen sisältö ja siis vaadittavan selvityksen todellinen sisältö ilmenee esityksen perusteluista ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksesta. On hyvä, että säännöksillä todella tarkoitettua selvitysvelvollisuutta käsitellään esityksen perusteluissa. Kun verotuksen ja myös ilmoittamisvelvollisuuden tulisi olla lakiin perustuvaa, tämä vaatimus ei kuitenkaan täyty pelkästään hallituksen esityksen perusteluilla, joskaan se ei välttämättä täyty nykyisinkään. Kaipaisin esitykseen joka tapauksessa perusteluja sille, minkä vuoksi näitä ilmoittamisvelvollisuutta koskevia yksityiskohtaisempia säännöksiä ei sisällytetä jos ei lakiin niin sitten ainakin lakia alemman

tasoiisiin säädöksiin (esim. Verohallinnon ilmoittamisvelvollisuutta koskevaan päätökseen). Esityksessä todetaan, että ”siirtohinnoitteludokumenointia koskevien säännösten sisältämien käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”. Näin varmasti on, mutta pitäisikö käsitteet ja säännöstö vihdoinkin ”tuoda suomalaisen lainsäätäjän aineistoksi” eikä jättää sitä vain OECD:n siirtohinnoitteluohjeista (Chapter V) ja erityisesti sen liitteistä (esim. Master file Annex I) ilmeneväksi.

Edellä esitetyistä teoreettisista lähtökohdista kumpuavista kriittisistä näkemyksistä huolimatta pidän siis hyvänä sitä, että 14 b §:n käsitteiden sisältöä on selvitetty esityksen perusteluissa.

Suomessa toimivan kansainväliseen konserniin kuuluvan tytäryhtiön voi joskus olla haastellista tai mahdotonta esittää vaadittavaan siirtohinnoitteludokumentaatioon sisällytettäviä konsernikohtaisia tietoja (master file). Olisi perusteltua, että esityksessä tuotaisiin esille tästä aiheutuvat seuraamukset samoin kuin sekin, tuleeko jokaisen täällä olevan tytäryhtiön VML 32 §:ään sisältyvän sanktion uhalla esittää vaadittava aineisto.

Luonnoksessa ei ole kiinnitetty huomiota konsernikohtaisen selvityksen (master file) esittämisen velvollisuuden laajuuteen. Esitetyn 14 b §:n 4 momentissa rajataan verovelvolliskohtaisten tietojen (local file) esittämistä tilanteissa, joissa etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Rajausta ei kavenna lainkaan konsernikohtaisen selvityksen antamisvelvollisuutta tai sen sisältöä. Käytännössä tämä voi johtaa siihen, että ulkomaisen emoyhtiön tšekiläisen tytäryhtiön tulee antaa hyvin laaja konsernikohtainen selvitys (master file), vaikka se saa antaa kevennetyn local filen. Master filen antamisvelvollisuus voi syntyä, vaikka täällä toimiva tytäryhtiö olisi hyvin pieni ja vaikka sillä ei olisi etuyhteysliiketoimia lainkaan. Jos/kun emoyhtiö ei ole asuinvaltiossaan joutunut laatimaan master filea, tšekiläiselle tytäryhtiölle ehdotetussa 14 b §:ssä asetettu velvollisuus on liian pitkälle menevä.

Edellä mainittu pitkälle menevä Master filen laatimisvelvollisuus voi koskea myös suomalaista emoyhtiötä, jolla on yksi tai useampi ulkomainen tytäryhtiö ja VML 14a §:ssä tarkoitetut pienen ja keskisuuren yrityksen rajat ylittyvät. Tällainen yritys voi olla esimerkiksi sellainen, jonka konserniliikevaihto on esim. 55 milj euroa ja taseen loppusumma yli 43 milj. euroa. .

Perusteltua olisi, että 14 b §:n 1 momentin soveltamisalaa rajattaisiin siten, että se olisi sopusoinnussa 14 b §:n 2 momentin verovelvolliskohtaisten tietojen esittämisvelvollisuuden kanssa.

3. Verotuksen maakohtainen selvitys (CBC-reporting)

Vastaava ongelma sääntelyn jäämisestä ”vain OECD-tason” sääntelyksi koskee myös verotuksen maakohtaista raportointia. Tältäkin osin olisi syytä harkita sitä, tulisiko lakiin tai sitä alempaan säädösaineistoon sisällyttää asiasta yksityiskohtaisempaa sääntelyä eikä jättää asiaa vain OECD-aineiston varaan. Maakohtaisen raportoinnin osalta on lisäksi huomattava se, että esitysluonnoksessa ei ole käsitelty sen yksityiskohtaisempaa sisältöä juuri lainkaan. Todettakoon sekin, että OECD:n BEPS-hankkeen Action 13 kuitenkin sisältää myös mallin tarvittavaksi säännösten.

Luonnoksessa todetaan, että Verohallinto antaisi säännösten tultua voimaan ohjeistuksen niiden yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi. Tällaista ohjeistusta joka tapauksessa tarvitaan, mutta se ei poista ainakaan yleisesti ottaen sitä vaatimusta, että velvoitteita sisältävä säännöstö tulee sisällyttää lakiin. Näin ollen olisi syytä harkita sitä, tulisiko säädöstasolla olla nykyistä tarkempi ja yksityiskohtaisempi sääntely siirtohinnoitteludokumentaation sisällöstä ja verotuksen maakohtaisen raportoinnin sisällöstä.

Verotuksen maakohtaista selvitystä koskevat säännökset sisältyvät ehdotuksen 14 d ja 14 e §:iin. Ehdotuksessa on arvioitu Suomessa olevan 50 – 60 sellaista yritystä, jotka täyttävät maakohtaisen selvityksen antamisvelvollisuutta koskevat edellytykset. Tällaisille yrityksille maakohtaiseen raportointiin sisältyy monia riskejä, jotka voivat merkittävässä määrin olla myös muita kuin verotuksellisia, kun maakohtaiset raportit Suomen Verohallinnon toimesta jaetaan ”ympäri maailmaa”. Tällaisista riskeistä huolimatta sääntely on OECD:n BEPS-hanke ja sen voimaansaattamistarve huomioon ottaen tarpeen.

Verotuksen maakohtaisen selvityksen on velvollinen antamaan yleisesti verovelvollinen, joka on konsernin ylin emoyritys (selvitysvelvollinen). Jos kansainvälinen järjestelmä tulee toimimaan, Suomen Verohallinnon tulisi saada vastaavia selvityksiä niissä tilanteissa, joissa konsernin ylin emoyritys on rajoitetusti verovelvollinen. Voi kuitenkin hyvin olla,

että ulkomaiset verohallinnot eivät välttämättä toimita ylimmän emoyrityksen maakoh-
taista selvitystä tai niitä ei ole edes edellytetty emoyhtiön asuinvaltiossa annettavaksi tai
niitä ei ylipäättäen ole annettu, vaikka tällainen velvoite asuinvaltiossa periaatteessa olisi-
kin. Käytännössä voinee syntyä myös epäselvyyttä esim. siitä, mikä yritys on sellainen
”ylin emoyritys”, joka on velvollinen laatimaan maakohtaisen raportoinnin. Eri valtioiden
viranomaisten käsitykset asiasta voivat poiketa toisistaan. Tästä syystä ja muutoinkin on
ymmärrettävää, että 14 d §:n 5 momenttiin on otettu säännös siitä, että sellainenkin ylei-
sesti verovelvollinen yritys, joka ei kuitenkaan ole konsernin ylin emoyritys, voi tietyin
edellytyksin joutua antamaan verotuksen maakohtaisen selvityksen. Vastaava menettely
näyttää olevan käytössä esityksessä käsitellyissä vertailumaissakin. Eri asia sitten on, että
tällainen konserniyritys ei välttämättä selvitystä kykene esittämään. Mahdollista on, että
konsernilla, josta ei ole saatu verotuksen maakohtaista selvitystä, on Suomessa useampia
tytäryhtiöitä, joista mikään ei kykene antamaan maakohtaista selvitystä. Onko tarkoitus
se, että selvitys tällaisessa tilanteessa voidaan vaatia jokaiselta ja jokaiselle voidaan myös
määrätä veronkorotus vai voidaanko veronkorotus määrätä vain yhdelle? Tämän selven-
täminen olisi suotavaa. Ehdotetusta 14 d §:n 5 momentista on lisäksi huomattava se, että
sen mukainen maakohtaisen selvityksen esittämisvelvollisuus voidaan asettaa hyvin pie-
nellekin Suomessa yleisesti verovelvolliselle yritykselle, jos selvitystä ei ole saatu emo-
yhteisön asuinvaltiosta.

Pidän hyvin todennäköisenä sitä, että BEPS-hanke ja myös nyt esillä oleva maakohtainen
raportointi tulee johtamaan siihen, että kansainvälistä toimintaa harjoittava verovelvolli-
nen tai konserni joutuu entistä useammin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen koh-
teeksi. Tällöin eri valtioiden veroviranomiset joutuvat enenevässä määrin ratkomaan kes-
kinäisessä sopimusmenettelyissä sitä, miten kaksinkertainen verotus estetään. Toivotta-
vasti Suomessa on näiden menettelyjen viivästyksettömään hoitamiseen Verohallinnossa
riittävästi resursseja.

Tampereella 22.1.2016

Seppo Penttilä
Professori