

Valtiovarainministeriö

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

Viite: ”Hankkeen VM161:00/2014 lausunto”

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoja luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Lausun asiasta kunnioittavasti seuraavaa:

Johdanto

Luonnos sisältää ensinnäkin ehdotuksen siitä, että termi ”markkinaehtoperiaate” sisällytettäisiin VML 31 §:n sanamuotoon. Säännökseen lisättäisiin eksplisiittinen maininta siitä, että siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa. Markkinaehtoperiaate sisältyy jo sisään rakennetusti nykyisellään VML 31 §:n 1 momenttiin, mutta periaatteen mainitseminen vahvistaisi ja selkiyttäisi edelleen sen asemaa. Muutos ei tältä osin ole sisällöllisesti merkittävä, mutta se on informatiivinen ja selkiyttävä, ja näin ollen myös ilmiselvästi kannatettava.

Toisena ja tärkeämpänä seikkana luonnos sisältää ehdotuksen VML 31 §:n uudistamisesta siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluokaisuja voitaisiin Suomen kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Tämän jälkeen kansallinen sääntely vastaisi esityksen mukaan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja verosopimusten tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Tältä osin kysymys on suhteellisen merkittävästä uudistuksesta, jolla pyrittäisiin *muuttamaan* asiassa Suomessa kansallisesti vallitsevaa oikeustilaa ja eliminoimaan nykytilanteessa havaittuja ongelmia. Muutoksen uskotaan johtavan myös verotulojen lisääntymiseen, osittain siitä syystä, että esitetty muutos poistaisi oikaisumenettelyistä johtuvaa verotulojen epätasapainoista jakautumista valtioiden välillä. Myös tältä osin pidän ehdotusta lähtökohtaisesti kyllä kannatettavana, erityisesti tavoiteltavan päämäärän osalta, mutta tämä puoli asiakokonaisuudesta vaatii laajempaa pohdintaa ja tarkastelua perusteluineen.

Muut kuin luonnoksessa kaavailut sääntelyvaihtoehdot

Ensinnäkin kiinnitän huomion luonnoksen kohdassa 5.1 kuvattuun toiseen vaihtoehtoiseen sääntelytapaan eli siihen, että kansalliseen säännökseen (VML 31 §) sisällytettäisiin nimenomainen, suora viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Tässä mallissa voidaan kylläkin nähdä eräitä periaatteellisia ongelmia vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteeseen nähden, kuten myös siinä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kuitenkin – nimensäkin mukaisesti – vain ohjeita ja tulkintasuosituksia (*guidelines*). Tästä huolimatta niillä on kuitenkin erittäin suuri merkitys tosiasiallisena oikeuslähteenä. Myös KHO on useissa ratkaisuisa tunnustanut siirtohinnoitteluohjeiden merkityksen VML 31 §:n tulkintalähteenä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on siirtohinnoittelun alalla ja käytänteissä kansainvälisen standardin asema.

Jos ja kun esityksen perimmäisenä tarkoituksena on kuitenkin yhdenmukaistaa VML 31 §:n sisältö suhteessa siirtohinnoitteluohjeisiin, taikka toisin sanoen poistaa näiden välisiä eroja tai jännitteitä, niin kaikista suoraviivaisemmin tämä voisi hoitua viittaamalla laissa siirtohinnoitteluohjeisiin, kuten eräissä muissa valtioissa (Norja, Irlanti, Yhdistynyt kuningaskunta) on tehty.

VML 31 §:n uudistaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuuteen

Esityksen tavoitteena on, että siirtohinnoitteluohjeita voitaisiin Suomen kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa.

Asiassahan on ollut epäselvyyttä ja epävarmuutta sen jälkeen, kun korkein hallinto-oikeus antoi vuonna 2014 ratkaisun (KHO 2014:119), jossa otettiin kantaa etuyhteysliiketoimen ns. uudelleenluonnehtimisen mahdollisuuteen. Tuossa ratkaisussaan KHO katsoi, että uudelleenluonnehdinta ei ollut mahdollista vain se perusteella, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tällaisen mahdollisuuden tunnustivat, vaan osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi vaatinut verotusmenettelylakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Tämän jälkeen oli selvää, että VML 31 § ei ollut soveltamisalaltaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita vastaava. Tai kuten esityksessä asia todetaan, kotimainen oikeuskäytäntö on merkittävällä tavalla rajannut sitä, missä laajuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää verotusmenettelylain 31 §:n tulkinnassa.

Nyt esityksessä ehdotetaan muutoksia siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen. Ehdotuksessa asia on muotoiltu siten, että ”säännökseen sisällytettäisiin nykyistä oikeustilaa selventävä edellytys, jonka mukaan liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.” Ymmärtääkseni ainakaan luonnoksen asiakokonaisuutta tarkastellen esityksellä ei kuitenkaan tavoitella vain ”oikeustilan selventämistä”, vaan sen nimenomaista *muuttamista*. Toisaalta ei ole olemassa kuitenkaan mitään selvää rajaa sille, milloin liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti vaihtuu sen uudelleenluonnehdinnaksi.

Säännökseen ehdotettujen muutosten johdosta liiketoimen määrittäminen olisi mahdollista tehdä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa laajuudessa. Edelleen poikkeuksellisissa olosuhteissa etuyhteysliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen solmimia vero sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteysyritysten välisiä liiketoimia koskevasta verotuksen oikaisuista markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen johdosta. Tämän jälkeen kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaisi myös sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Yritystoiminnan kansainvälistyminen, aineettoman omaisuuden merkityksen voimakas lisääntyminen liiketoiminnassa ja talouden digitalisoituminen ovat lisänneet ja muuttaneet konsernien sisäisten liiketoimien määrää ja samalla myös niiden hinnoitteluun liittyviä monimutkaisia tulkintakysymyksiä. Verohallinnot eri puolilla maailmaa ovat tehneet konserniyritysten verotukseen yhä enemmän siirtohinnoitteluoikaisuja, mitkä ovat johtaneet veroriitoihin myös veronsaajina olevien valtioiden välillä. Näissä tilanteissa Suomella on ollut vastassaan erityinen ongelma: Suomen neuvotteluasemia on ollut rajoittamassa oma kansallinen lainsäädäntömme ja sen tulkinta. Esimerkiksi ns. keskinäisessä sopimusmenettelyssä ei ole ollut mahdollista vedota Suomen sisäisen lainsäädännön mukaiseen oikeuskäytäntöön ja siitä johtuvaan siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen kapeaan soveltamisalaan. Esityksen mukaan tällaiset seikat ovat johtaneet Suomen verotulojen menetyksiin. Esityksen tavoitteena on vaikuttaa osaltaan Suomen verotulojen kertymään verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen kautta. Tavoitteena on mahdollistaa Suomen veroviranomaiselle muihin valtioihin nähden yhtäläiset mahdollisuudet puuttua hinnoittelupoikkeamiin.

Suomen verotulojen kertymän ja verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen näkökulmasta esitys on perusteltavissa ja kannatettava. Samalla tulisi kuitenkin arvioida asiaa suomalaisten ja täällä toimivien monikansallisten yritysten näkökulmasta. Luonnoksen mukaan sääntely lisäisi jonkin verran yritysten hallinnollista taakkaa, mutta vielä olennaisempi asia tai ongelma lienee se, jos sääntelyn muutos vaikuttaisi yritysten verotuksen ennakoitavuuteen ja oikeusvarmuuteen negatiivisesti.

Liiketoimen ”tosiasiallinen sisältö”

Luonnos uudeksi säätelyksi pitää sisällään muotoilun liiketoimen ”tosiasiallinen sisältö”. Yksin sellaisenaan, ilman kytkentää siirtohinnoitteluohjeisiin, tämä on muotoiluna avoin ja hyvin

monenlaisia tulkintoja mahdollistava. Nojautuminen tähän olisi hankalaa, ellei kyse olisi siitä, että muutoksella tavoitellaan yhdenmukaisuutta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa.

Kuten luonnoksessa todetaan, on esityksessä kyse oikeustilan selventämisestä ja täsmentämisestä [tai muuttamisesta, kts. edellä] siten, että liiketoimen määrittäminen sen tosiallisen sisällön mukaisesti voitaisiin tehdä Suomessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti ja niiden laajuudessa. Edelleen todetaan, että esityksessä ehdotetaan sääntelyä liiketoimen sivuuttamisesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti ja niiden laajuudessa.

Jos esitystä viedään tämän mallin mukaisesti eteenpäin, on edellä oleviin tavoitteisiin tärkeä kiinnittää huomiota, ja tuoda nämä tavoitteet lainvalmisteluaineistossa vähintäänkin luonnoksessa kuvatulla painoarvolla esiin. Lain eksplisiittisenä tarkoituksena olisi tässäkin säädösteknisessä vaihtoehdossa viedä VML 31 § siirtohinnoitteluohjeiden tasolle, mutta ei erilaisia tulkintoaoptioita mahdollistaen yhtään sen pitemmälle. Tämä eksplisiittisesti lausuttu tavoite ja tarkoitus olisi vahva lähtökohta tulkintatilanteita ajatellen. Kansallista siirtohinnoitteluohjaukseen oikeuttavaa säännöstä tulisi tulkita tavalla, joka turvaa parhaiten niiden yhdenmukaisuuden ja johdonmukaisuuden OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa.

Tällöin lain tulkitsijan ei pitäisi esimerkiksi jonkinlaista avointa kokonaisharkintaa käyttäen korvata tosiasiaa toteutettuja liiketoimia joillakin toisilla, fiktiivisillä liiketoimilla, vaikka säännöksen sanamuoto tähän suuntaan voisi jonkin verran venyäkin. Kynnys liiketoimen sivuuttamiseen pitäisi olla korkea, ja sen tulisi olla mahdollista vain hyvin poikkeuksellisesti, mikä nyt esitetystä sanamuodosta ei käy selvästi ilmi. (Vrt. VML 28 §, jonka soveltamisedellytykset ja -käytäntö asettavat selkeän näyttövelvollisuuden veroviranomaisille).

Toisaalta jos ehdotettujen muutosten myötä Suomi voisi noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa, Suomen tulkintakäytäntö vastaisi samalla paremmin kansainvälistä tulkintakäytäntöä, mikä toivon mukaan parantaisi verotuksen ennustettavuutta ja lisäksi oikeusvarmuutta.

Kyseessä olisi mielestäni muutos (aikaisempaan oikeuskäytäntöön perustuvaan) vallitsevaan oikeustilaan nähden, ei vai oikeustilan selventämisestä ja täsmentämisestä. Tämä puoltaisi sitä lähtökohtaa, että esitettyjen säännösten tulisi (merkittävien muutosten osalta) soveltua vain sellaisiin liiketoimiin, jotka on tehty lain voimaantulon jälkeen.

Helsingissä 17.9.2021

Reijo Knuutinen

OTT, KTM, professori, Turun yliopiston kauppakorkeakoulu