

16.9.2021

Valtiovarainministeriö
neuvotteleva virkamies Leena Aine

Lausuntopyyntöne 23.8.2021, VM161:00/2014

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

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Esitysluonnoksessa ehdotetaan verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ää uudistettavaksi siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa.

Suomen Yrittäjät kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa:

Suomen Yrittäjät ei kannata VML 31 §:n muuttamista esitysluonnoksessa ehdotetulla tavalla. Lainsäädäntömuutoksen toteuttamistapa olisi syytä arvioida uudelleen. Esitysluonnoksessakin todetulla tavalla yhtenä vaihtoehtona esitetyille sääntelylle olisi tuoda siirtohinnoitteluohjeet lain tasolle ottamalla säännökseen nimenomainen viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mitä voisi pitää hyvänä lähtökohtana jatkotyöstämiselle.

Jäljempänä esitämme eräitä yksityiskohtaisempia huomioita esitysluonnoksesta lausumamme perusteluina.

Liiketoimen määrittäminen vai liiketoimen sivuuttaminen?

Esitysluonnoksessa VML 31 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi liiketoimen määrittämistä koskeva 2 momentti¹ sekä liiketoimen sivuuttamista koskeva

¹ Uusi VML 31.2 § ehdotetussa muodossaan kuuluisi seuraavasti: "Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoituskelliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti."

3 momentti. Vaikkakin lisäyksen voidaan nähdä selventävän voimassa olevaa VML 31 §:n säännöstä, esitetty VML 31 §:n sanamuoto ei kuitenkaan kokonaan poista käytännön tilanteissa esiintyvää tulkinnanvaraisuutta sen suhteen, milloin on kyse liiketoiminnan määrittämisestä ja milloin liiketoimen sivuuttamisesta.

Esitysluonnoksessa liiketoimen tunnistamisen ja määrittämisen sekä sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan välinen raja jää vähintään hyvin epäselväksi tai käsitteet menevät suorastaan sekaisin. Esitysluonnoksessa ehdotetun uuden 2 momentin säännöskohtaisten perustelujen mukaan *liiketoimen määrittäminen voisi tosiasioiden ja taloudellisen sisällön niin osoittaessa johtaa poikkeamiseen osapuolten toteuttaman liiketoiminnan oikeudellisesta muodosta ja nimestä*. Toisin sanottuna liiketoimi voitaisiin korvata toisella liiketoimella ehdotetun pykälän 2 momentin perusteella, mikä voidaan myös tehdä ehdotetun 3 momentin perusteella. Mikäli oikeustoimi muuttuu "määrittämisen" myötä toiseksi oikeustoimeksi, ei kyse ole enää määrittämisestä, vaan kyse on oikeustoimen sivuuttamisesta. Lisäksi mainittu muotoilu on liian laaja, koska markkinaehtoperiaatteen soveltamiseksi ei voida milloinkaan ottaa toteuttamatonta fiktiivistä oikeustoimea, vaan oikaisun täytyy perustua tosiseikkoihin ja toteutuneeseen liiketoimeen. Esitysluonnoksessa annetaan kuitenkin ymmärtää, että fiktiivisen liiketoimen, jota ei ole toteutettu, määrittäminen olisi mahdollista. Perusteluissa s. 30 todetaan: *"On huomattava, että Verohallinnon voisi olla mahdollista määrittää säännöksen mukaisesti myös sellainen etuyhteysliiketoimi, josta verovelvollinen ja etuyhteysosapuoli eivät ole tehneet kirjallista sopimusta tai jota nämä eivät ole määrittäneet itse lainkaan."* Liiketoimen tunnistaminen tai määrittäminen ei kuitenkaan mahdollista fiktiivisten liiketoimien ottamista siirtohinnoitteluoikaisun perusteeksi.

Esitysluonnoksessakin todetulla tavalla on tärkeää pystyä erottelemaan puheena olevat tilanteet, milloin on kyse liiketoimen määrittämisestä ja milloin liiketoimen sivuuttamisesta, ja olisi toivottavaa, että jatkovalmistelussa asian selkeyttämiseen kiinnitettäisiin erityistä huomiota.

Liiketoimen sivuuttaminen

Ehdotetun VML 31 §:n 3 momentin mukaan oikeustoimi voidaan sivuuttaa ja korvata, jos pykälän 1 ja 2 momentin mukaisesti määritelty liiketoimi poikkeaa *kokonaisarvion* perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa

sopivat.² Ehdotettu 3 momentti sisältää käsitteitä, kuten ”taloudellisesti järkevästi toimivat” ja ”realistiset vaihtoehdot”, joita ei ole avattu tai joiden avaaminen ei edes olisi lainsäädännön edellyttämällä tarkkuudella mahdollista. Ehdotetun sanamuodon perusteella on selvää, että ehdotettu sivuuttamista koskeva säännös on liian tulkinnanvarainen, ja säännöksen sisältämät termit, kuten ”kokonaisarvio”, jättävät Verohallinnolle laajan harkintavallan säännöksen soveltamiseksi. Koska säännöksen sanamuoto jättää paljon tilaa harkinnalle ja tulkinnalle, on etenkin alkuvaiheessa säännöksen voimaantulon jälkeen vaarana, että säännöstä sovelletaan liian herkästi, sillä säännöksen tosiasiallinen soveltamisala täsmentyy vasta oikeuskäytännössä. Suomen Yrittäjien näkemyksen mukaan ehdotetun kaltainen sääntely on omiaan lisäämään verotuksen epävarmuutta ja heikentämään ennustettavuutta, mitä on pidettävä ongelmallisena verovelvollisten oikeusturvan kannalta.

Esitysluonnoksessa ehdotetussa muodossa toteutettavat muutokset huonontaisivat verovelvollisen asemaa nykyiseen oikeustilaan nähden. Ehdotetulla muutoksella laajennettaisiin VML 31 §:n soveltamisalaa huomattavasti ilman, että samalla säännökseen sisällytettäisiin verovelvollisen oikeusturvan kannalta samankaltaisia olennaisia mekanismeja, jotka sisältyvät VML 28 §:n veronkiertämistä koskevaan yleissäännökseen: säännös veron välttämistarkoituksesta (VML 28.1 §) ja säännös verovelvolliselle annettavasta selvitysmahdollisuudesta (VML 28.2 §). Ehdotetun säännösmuutoksen yhteydessä verovelvollisen oikeusturva tulisi ottaa paremmin huomioon. Samalla tulisi tarkemmin määrittää VML 31 §:n ja VML 28 §:n säännösten soveltamisalat, sillä säännösten soveltamisalojen rajaan ei oteta esitysluonnoksessa selkeästi kantaa ja etuyhteystilanteissa säännösten soveltamisalat voinevat ainakin osittain olla päällekkäisiä.³

² Uusi VML 31.3 § ehdotetussa muodossaan kuuluisi seuraavasti: ”Etuyhteudessa olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen poiketessa kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaavan liiketoimen määrittämiseen sovelletaan, mitä 2 momentissa säädetään liiketoimen määrittämisestä.”

³ Esitysluonnoksessa VML 31 §:n suhteesta VML 28 §:ään todetaan lyhyesti, ettei muutoksella ole tarkoitus muuttaa säännösten keskinäistä suhdetta. Kumpaakin säännöstä sovellettaisiin itsenäisesti niiden soveltamisedellytysten mukaisesti ja keskeistä olisi, minkä säännöksen soveltamisedellytykset olisivat käsillä. Näyttäisi kuitenkin siltä, että on olemassa tilanteita, joissa oikeustoimi voitaisiin sivuuttaa ja korvata sekä VML 31 §:n että VML 28 §:n nojalla. Erona molempien säännösten soveltamisalaan lukeutuvissa etuyhteystilanteissa on säännösten osalta se, että VML 28 § edellyttää veronvälttämistarkoitusta ja sen näyttämistä, mitä puolestaan VML 31 §:ssä ei edellytetä.

Suomessa vero-oikeudellista *legaliteettiperiaatetta* ilmentää Suomen perustuslain 81 §:n 1 momentti, jonka mukaan verosta tulee säätää lailla⁴. Lailla säätämisen vaatimuksen lisäksi legaliteettiperiaate edellyttää, että verosäännökset ovat **täsmällisiä** ja **tarkkarajaisia**. Legaliteettiperiaate asettaa verolainsäädännölle myös tiukkoja sisällöllisiä vaatimuksia: jotta verovelvolliset voivat ennakoida verotustaan, tulee verovelvollisuuden olennaisten elementtien olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä. Ehdotetun säännöksen sisältämän harkinnanvaraisuuden ja tulkinnallisuuden vuoksi verovelvollisen voi olla hyvin vaikea ennalta arvioida tilanteita, joissa sivuuttaminen saattaa tulla kyseeseen. Näkemyksemme mukaan ehdotettu sivuuttamista koskeva säännös on legaliteettiperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen.

Edellä selostettuun perustuen Suomen Yrittäjät esittää ensisijaisesti, että ehdotetuista VML 31 §:n säännöksistä luovuttaisiin ja lainsäädäntömuutoksen toteuttamistapa arvioitaisiin uudelleen. Toissijaisesti SY vaatii esitystä muutettavaksi siten, että sivuuttamista koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiin lisätään vaatimus, että **on ilmeistä**, että säännöksessä mainitut soveltamisedellytykset täyttyvät. Säännökseen tulee **sisällyttää nimenomainen maininta Verohallinnon korostuneesta näyttövelvollisuudesta** kaikkien säännöksen soveltamisedellytysten täyttymisestä. Lisäksi tulee korostaa, että säännöstä on tulkittava suppeasti. Esitettyä puoltaa esitysluonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa sivuuttamisen osalta todettu, että kynnyks sivuuttamiselle olisi korkea ja että kyseessä tulisi olla poikkeuksellinen tilanne, jotta liiketoimen sivuuttaminen voisi tulla kyseeseen. Sen sijaan ehdotetun säännöksen sanamuodosta ei millään tavalla ilmene kuvattu poikkeuksellisuus tai korkea soveltamiskynnys. Säännöksen soveltamisen poikkeuksellisuus olisi syytä tulla ilmi säännöstayalla, ja pelkkien perustelujen sijaan olisi perusteltua kirjata halutun soveltamiskynnyksen varmistavat säännöksen soveltamisedellytykset lakiin.

Säännösten voimaantulo ja sääntelyn suhde välilliseen verotukseen

Ehdotetut VML 31 §:n uudet säännökset olisi tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022 ja säännöksiä olisi tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Esitämme tähän huomiona, että esitettyjen säännösten tulisi soveltua ainoastaan lain voimaantulon jälkeen tehtyihin liiketoimiin. Pidämme lisäksi tärkeänä, että Verohallinnolle varattaisiin riittävästi aikaa perusteellisten ohjeiden laatimiseen, ja että ohjeet olisivat verovelvollisten

⁴ PL 81.1 §:ssä säädetään: "Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta."

käytettävissä hyvissä ajoin ennen uusien säännösten voimaantuloa. Myös verovelvollisille tulisi varata kohtuullinen aika sopeuttaa nykyiset siirtohinnoittelumallinsa yhteensopiviksi uusien säännösten kanssa. Pidämme luonnoksessa esitettyä aikataulua tiukkana, ja esitämme, että uusien säännösten voimaantulon lykkäämistä esitetystä harkittaisiin tarkoin.

Esityksessä ei myöskään ole käsitelty sääntelyn suhdetta välilliseen verotukseen, minkä osalta esitystä voisi olla hyvä täsmentää jatkovalmistelussa.

SUOMEN YRITTÄJÄT

Mika Kuismanen
pääekonomisti

Jukka-Pekka Hellman
veroasiantuntija