



Valtiovarainministeriölle

Lausuntopyyntöne VM161:00/2014, VN/791/2021

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

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä Asianajajaliitto) kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (Esitysluonnos). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

Yleistä

VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisua koskevan säännöksen muutoksen tavoitteena on, että siirtohinnoitteluokaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Kun otetaan huomioon legaliteettiperiaatteen lainsäätäjälle asettama vaatimus sisällyttää verovelvollisuuden olennaiset elementit lakiin riittävän täsmällisesti, OECD:n kompromissien tuloksena syntyneen laajan ja monitulkintaisen ohjeistuksen pukeminen lainsäädännön muotoon ei ole ollut helppoa. Asianajajaliitto ehdottaa tarkennuksia ja lisäyksiä ehdotettuihin säännöksiin sekä niitä koskeviin hallituksen esityksen perusteluihin.

Asianajajaliitto katsoo jäljempänä esitetyin perustein, että esitystä tulisi muuttaa siten, että VML 31 §:ään lisättäisiin menettelysäännökset verovelvollisen oikeusturvan takaamiseksi sekä säännökset etuyhteysliiketoimen määrittämisessä noudatettavista periaatteista. Verovelvollisen oikeusturvan takaamiseksi VML 31 §:ään tulisi ottaa VML 28 § 2 momentin säännöstä vastaava säännös. Lisäksi lakiin tulisi ottaa menettelysäännökset, joiden mukaan verovelvollisen ratkaisusta olisi mahdollista poiketa vain ja siltä osin kuin ne ovat olleet virheellisiä. Myös liiketointa sen tosiasiallisen sisällön mukaan määritettäessä tulisi mahdollisimman pitkälti kunnioittaa verovelvollisen valintoja.

Jos VML 31 §:n muutoksen myötä on tarkoitus säätää, että myös EVL:a sovellettaessa verokohtelu perustuu liiketoimen tosiasialliseksi katsottuun sisältöön sen muoto sivuuttaen, puututaan kansallisen verojärjestelmämme perusrakenteisiin. Tällainen muutos tulee valmistella ja säätää erikseen, eikä maininta hallituksen esityksessä ole riittävä.

Legaliteettiperiaatteen näkökulmasta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkityksen korostaminen ja varsinkin vielä julkaisemattomien ohjeiden määrittäminen sellaisenaan noudatettavaksi sääntelyksi ei ole ongelmatonta. Perustuslain 81 §:n kannalta on ongelmallista, jos veron määräämisen perustetta ei ole selvästi määritetty laissa. Asianajajaliitto katsoo, että lopulliseen esitykseen on lisättävä säätämisyjärjestystä koskeva osio ja perustelut, miksi laki esitetään säädettäväksi tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Yksityiskohtaiset kommentit

1. Oikeusturvan takeet

Nykyisen VML 31 §:n soveltamisrajat perustuvat oikeuskäytäntöön, joista erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2014 antama vuosikirjapäätös on merkittävä. Tapauksessa KHO 2014:119 korkein hallinto-oikeus päätti, että VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisua koskeva säännös ei antanut veroviranomai-

selle valtuuksia sivuuttaa ja uudelleenluonnehtia osapuolten sopimaa liiketoimea, vaan säännöksen nojalla voitiin oikaista vain osapuolten sopiman liiketoimen ehtoja. Perusteluna korkein hallinto-oikeus totesi, että osapuolen sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja luonnehtiminen verotuksessa muuksi liiketoimeksi merkitsee pelkän hinnoittelun oikaisuun verrattuna merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa, mikä edellyttäisi selkeää tähän oikeuttavaa lain säännöstä. Kyseisessä tapauksessa myös Helsingin hallinto-oikeus oli päätöksessään 29.5.2013 nro 13/0844/4 kiinnittänyt huomiota oikeusturvanäkökohtiin todetessaan, että VML 31 §:ssä ei ollut nimenomaista säännöstä oikeudellisen muodon sivuuttamisesta, minkä lisäksi VML 31 §:stä puuttui VML 28 § 2 momentin kaltaiset verovelvollisen oikeusturvaa turvaaviksi tarkoitetut säännökset.

Veronkiertosäännöksen oikeusturvatakeet ovat VML 28 § 2 momentissa, joka ensinnäkin asettaa veroviranomaiselle näyttövelvollisuuden siitä, että olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Toiseksi säännöksessä on lausuttu viranomaisen velvollisuus huolellisesti tutkia kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen. Kolmanneksi säännökseen sisältyy velvollisuus kuulla verovelvollista ja antaa tälle mahdollisuus torjua olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellisen muodon sivuuttaminen. Vastaavat säännökset tulisi ottaa myös VML 31 §:ään.

VML 31 § on VML 28 §:n tavoin kompetenssinormi, joka antaa veroviranomaiselle oikeuden poiketa verovelvollisen etuyhteysliiketoimen hinnoittelusta ja tehdä lisäksi verovelvollisen verotettavaan tuloon. Hinnan oikaisemisen lisäksi ehdotetun VML 31 § 2 momentin on tarkoitus antaa veroviranomaiselle oikeus määrittää etuyhteysliiketoimi toiseksi liiketoimeksi, kuin miten verovelvollinen on itse etuyhteysliiketoimensa määrittänyt. Perustuslain 81 § 1 momentissa ja 121 §:n 3 momentissa ilmaistu legaliteettiperiaate edellyttää, että viranomaisen toimivallan käyttö on tarkasti säädeltyä.

Ensikädessä yritys itse määrittää etuyhteysliiketoimensa ja varmistaa siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuuden ja selvittää nämä seikat siirtohinnoitteludokumentoinnissaan. Veroviranomainen arvioi, ovatko yrityksen tekemät siirtohinnoitteluratkaisut olleet oikeita eli lainmukaisia. VML 28 § 2 momenttia vastaava säännös VML 31 §:ssä asettaisi viranomaiselle velvollisuuden osoittaa vähintään todennäköiseksi, että yrityksen siirtohinnoittelussa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta, jotta näyttövelvollisuus siirtohinnoittelun asianmukaisuudesta siirtyisi takaisin yhtiölle. Verovelvollista tulisi erikseen kuulla siirtohinnoitteluoikaisusta, ja tämän kuulemisen yhteydessä verovelvollisella olisi mahdollisuus torjua siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen osoittamalla, että siirtohinnoittelu on ollut markkinaehtoinen tai että se ei ole johdannut verotulojen menetyksiin Suomessa.

Verovelvollisen oikeusturvan takeet voitaisiin säätää ottamalla VML 31 §:ään VML 28 § 2 momentin säännöstä vastaava säännös. Jos säännökset olisivat sanamuodoiltaan mahdollisimman samankaltaisia, uuden VML 31 §:ssä olevan verovelvollisen oikeusturvaa takaavan säännöksen tulkinnassa voitaisiin soveltuvin osin käyttää tulkinta-apuna VML 28 §:n 2 momentin osalta syntynyttä verotus- ja oikeuskäytäntöä.

Säännös voisi kuulua seuraavasti:

"Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa ei ole sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti tai verotettava tulo ei muutoin ole jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla."

2. Etuyhteysliiketoimen määrittämisessä noudatettavat periaatteet

Uudessa VML 31 § 2 momentissa ehdotetaan säädettäväksi, mitkä seikat vaikuttavat etuyhteysliiketoimen määrittämiseen sen ns. tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Säännöksen sisältämä luettelo perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja erityisesti OECD:n ja G20 maiden BEPS-projektin myötä uudistettujen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version 1 luvussa olevaan ohjeistukseen. BEPS-projektin tarkoituksena oli varmistaa, että verotettava tulo kertyy sinne, missä arvo luodaan, ja OECD:n mukaan uudistettuja siirtohinnoitteluohjeita noudattaen tämä tavoite saavutetaan.¹

Siirtohinnoitteluun liittyvät hallinnolliset menettelyt, mukaan lukien esimerkiksi siirtohintatarkastusten toimittaminen sekä siirtohinnoitteluoikaisua tehtäessä noudatettavat hyvän hallintotavan mukaiset periaatteet, määritellään kunkin maan kansallisessa vero-oikeudessa.² Tämän mukaisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei ole kootusti lausuttu menettelyllisistä periaatteista, joita veroviranomaisen on noudatettava siirtohinnoitteluoikaisun tarvetta arvioidessaan tai siirtohinnoitteluoikaisua tehdessään.

Suomessa siirtohinnoitteluoikaisua tehtäessä noudatettavista periaatteista tulisi säätää verotusmenettelylaissa. Uudessa VML 31 § 2 momentissa ehdotetaan veroviranomaiselle annettavaksi merkittävä oikeus jälkikäteen puuttua yrityksen siirtohinnoittelua koskeviin valintoihin. Lakiin olisi otettava selkeät säännökset niistä, periaatteista, joita viranomaisen on noudatettava tätä oikeuttaan käyttäessään. Samoja periaatteita tulisi noudattaa sekä etuyhteysliiketoimen tosiasiallista sisältöä määritettäessä että määritetyn liiketoimen oikeaa markkinaehtoista hintaa määriteltäessä.

Veroviranomaisen harkintavallan rajoittaminen on erityisen tarpeellista, kun otetaan huomioon siirtohinnoittelusäännöksen laava sisältö, laaja soveltamisala ja mahdollisten siirtohinnoitteluoikaisujen taloudellinen merkitys.³ Korkein hallinto-oikeus on julkaissut kahdeksan ratkaisuaan nykyisen VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltamisesta kansainvälisissä tilanteissa. Näissä kaikissa verovelvollisen valitus on hyväksytty osittain tai kokonaan, kuitenkin vain kaksi VML 31 §:n soveltamisalan perusteella. Viranomaisten harkintavallan käyttöä ohjaavan säännöksen tarpeellisuudelle saadaan tukea myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä.

Siirtohinnoitteluoikaisun tarvetta arvioidessaan ja siirtohinnoitteluoikaisua tehdessään viranomaisen tulisi ensinnäkin perustella siirtohinnoitteluoikaisun tarpeellisuus eli osoittaa verovelvollisen siirtohinnoitteluratkaisun virheellisyys. Lisäksi, kun viranomainen oikaisee verovelvollisen siirtohinnoittelua, markkinaehtoisista vaihtoehdoista tulisi valita se, joka vähiten poikkeaa verovelvollisen omista siirtohinnoitteluratkaisuista.

2.1. Ehdotettu uusi ”tosiasiallisen sisällön” käsite

Lakiesityksen tarkoitus mahdollistaa siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen VML 31 §:n nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa esitetään toteutettavaksi siten, että uusi VML 31 §:n 2 momentti sisältäisi listauksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisista ”taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä”, jotka olisi tunnistettava markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa. Tämän luettelon lisäksi 2 momentti sisältäisi uuden kompetenssinormin, jonka mukaan veroviranomainen voisi tämän tunnistamisen jälkeen määrittää liiketoimen sen ”tosiasiallisen sisällön” mukaisesti.

¹ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10m 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris s. 12.

² Tämä on todettu myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 4.4.

³ Joissain aikaisemmissa siirtohinnoitteluriidoissa siirtohinnoitteluoikaisuin yrityksen verotettavaan tuloon on lisätty satoja miljoonia euroja.

Ehdotettu sääntely on ongelmallinen ja ristiriitainen OECD:n siirtohinnoitteluohteiden kanssa. OECD:n siirtohinnoitteluohteet eivät sisällä ehdotettua liiketoimen ”tosiasiallisen sisällön” käsitettä lainkaan. Sen sijaan OECD:n siirtohinnoitteluohteissa todetaan useaan otteeseen, että liiketoimen määrittelyn lähtökohdanna on osapuolten solmima sopimus ja sen ehdot. Tästä lähtökohdasta voidaan poiketa liiketoimintaa määrittäessä, jos osapuolten toiminnan taloudellisesti olennaiset erityispiirteet (mukaan luettuna osapuolten käyttäytyminen) eroavat tehdystä sopimuksesta⁴ tai toteennäyttävät liiketoimen, josta ei ole tehty sopimusta⁵.

Esitysluonnoksen sisältämä normi perustuu abstraktioon, ”tosiasiallinen sisältö”, jolle voidaan antaa subjektiivisista lähtökohdista käsin useita eri tulkintoja aina tapauksesta ja tulkitsijasta riippuen. OECD:n siirtohinnoitteluohteille tällainen lähestymistapa on vieras. Sen sijaan OECD:n ohjeet perustuvat analyysiin objektiivisista tosiasioista: osapuolten tosiasiallisesta käyttäytymisestä näytettävissä olevista seikoista, eli konkretiasta, josta voidaan saada objektiivinen kanta tutkimalla näyttöä tästä osapuolten tosiasiallisesta käyttäytymisestä.

Lakiesityksen sanamuoto tulisi muuttaa vastaamaan OECD:n siirtohinnoitteluohteita. Ehdotettu VML 31 §:n 2 momentin viimeinen virke tulisi muuttaa kuulumaan seuraavasti:

MUUTETTAVA HE-LUONNOKSEN EHDOTUS: ”Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.”

TILALLE OECD:N SIIRTOHINNOITTELUOHJEIDEN MUKAINEN SÄÄNTÖ: ”Liiketoimi määritetään perustuen näiden seikkojen toteutumiseen etuyhteysosapuolten käyttäytymisessä ja muiden näytettyjen tosiseikkojen mukaisesti.”

2.2. Viranomaisen velvollisuus osoittaa siirtohinnoitteluohtaisun tarpeellisuus

Selvittämisvelvollisuus siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta on verovelvollisella. Yleensä verovelvollisella voidaan olettaa olevan veroviranomaista paremmat edellytykset siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden selvittämiseen, joten selvittämisvelvollisuus painottuu verovelvollisen velvollisuudeksi jo VML 26 §:n 4 momentin nojalla. Lisäksi VML 14 a – 14 b §:ssä säädetty muita kuin pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskeva velvollisuus laatia kirjallinen selvitys etuyhteydessä ulkomaalaisen osapuolen kanssa tekemistään liiketoimista (dokumentointivelvollisuus) korostaa verovelvollisen selvittämisvelvollisuutta. Merkittävän hallinnollisen taakan sisältävän dokumentointivelvollisuuden vastapainona veroviranomaisella tulee olla painavat perusteet ja tätä tukevaa näyttöä, mikäli se poikkeaa yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetystä.⁶

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisuissaan antanut merkitystä yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnille. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2020:34 korkein hallinto-oikeus toteaa päätöksensä perusteluissa muun muassa, että ”Asiassa ei ole väitetty, ettei A Oy:n siirtohinnoittelussa ole toimittu konsernissa laaditun siirtohinnoitteludokumentaation mukaisella tavalla. Asiassa ei ole myöskään väitetty, etteivät konsernissa laaditussa siirtohinnoitteludokumentaatiossa tarkoitettujen neljä itsenäistä valmistusyhtiötä taikka jotkin tai jokin niistä olisi vertailukelpoisia A-konserniin kuuluviin sopimusvalmistajiin nähden.” Myös tapauksessa KHO 2018:173 korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että yritys oli siirtohinnoittelussa ja siirtohinnoitteludokumentoinnissaan noudattanut OECD:n siirtohinnoitteluohteita. Päätöksen perusteluissa

⁴ Katso OECD:n siirtohinnoitteluohteiden kohdat 1.45, 1.48, 1.60, 1.88, 1.120.

⁵ Katso OECD:n siirtohinnoitteluohteiden kohta 1.49.

⁶ Yleensä siirtohinnoitteluohtaisuus tehdään verononkaisuina verovelvollisen vahingoksi. Aikaisemmin VML 56 § 3 momentissa säädetty verononkaisu verovelvollisen vahingoksi (ns. viiden vuoden oikaisu) oli mahdollista vain, mikäli verovelvollinen oli laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Vaikka verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ei ole enää nykyisen VML 56 b §:n soveltamisalalla, verovelvollisen oikeita ja asianmukaisia ilmoituksia ei voida jättää huomiotta.

KHO toteaa, että "B Oy:n ja A Oy:n markkinaehtoisten voittojen määrät on voitu määrittää soveltamalla yhtiön siirtohinnoitteludokumentaatioissa käytettyjen siirtohintamenetelmien perusteella eikä yhtiöiden nyt kysymyksessä olevilta verovuosilta antamia veroilmoituksia voida pitää siirtohintamenetelmän valinnan osalta virheellisinä."

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on tarkoitettu ohjeistukseksi sekä verohallinnoille että monikansallisille yrityksille. Näin ollen myös yrityksen itsensä tulee määrittää etuyhteysliiketoimensa niiden tosiasiallisen sisällön mukaisina ottaen huomioon asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Oman etuyhteysliiketoimien määrittämisen ja siirtohinnoitteluanalyysinsa muutoinkin dokumentointivelvollinen yritys kuvaa siirtohinnoitteludokumentoinnissaan. Käytännössä dokumentoidut etuyhteysliiketoimet voivat poiketa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa määrittelystä markkinaehtoperiaatteesta, jos dokumentointi ei vastaa tosiasioita, siirtohinnoittelussa ei ole noudatettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta taikka tosiasioita tai OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on tulkittu virheellisesti.

Hallituksen esityksessä tulisi tuoda selkeästi ilmi, että veroviranomainen voi poiketa yrityksen tekemistä siirtohinnoittelua koskevista ratkaisuista vain, jos verovelvollisen ratkaisut eivät johda markkinaehtoiseen lopputulokseen. Lisäksi veroviranomaisella tulisi olla näyttövelvollisuus siitä, että markkinaehtoperiaatteen toteutuminen edellyttää yrityksen siirtohinnoitteluratkaisusta poikkeamista. Viranomaisen on osoitettava verovelvollisen tekemä siirtohinnoitteluratkaisu ilmeisen virheelliseksi. Tämä periaate sisältyy myös edellä kohdassa 1 ehdottamamme uuden säännöksen ensimmäisen virkkeen alkuun.

2.3. Vähimmän puuttumisen periaate

Sen lisäksi, että veroviranomaiselle on asetettava selkeä velvollisuus osoittaa verovelvollisen siirtohinnoittelun virheellisyys ennen siirtohinnoitteluoikaisuun ryhtymistä, mahdollinen siirtohinnoitteluoikaisu tulisi tehdä mahdollisimman pitkälle verovelvollisen tekemiä ratkaisuja ja omaksumia tulkintoja noudattaen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (kappale 4.8) korostetaan, ettei siirtohinnoittelu ole tarkkaa tiedettä, eikä useinkaan ole mahdollista määrittellä yhtä oikeaa markkinaehtoista hintaa. Lisäksi esimerkiksi siirtohinnoittelumenetelmän valinta on harvoin yksiselitteisen selkeää. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (kappale 4.9) kehoitetaan Verohallintoja ottamaan huomioon verovelvollisen kaupallinen arvio markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta ja esimerkiksi aloittamaan siirtohinnoitteluanalyysin tekeminen käyttämällä yhtiön itsensä siirtohintojen asettamisessa käyttämiä mekanismeja.

Markkinaolosuhteissa toimivilla yrityksillä on yleensä useita vaihtoehtoisia keinoja järjestää taloudelliset suhteensa. Samanlaisissakin olosuhteissa eri yritykset saattavat päätyä erilaiseen ratkaisuun, jotka toisistaan riippumattomien yritysten toteuttamina ovat kaikki yhtä markkinaehtoisia. Sama koskee myös konsernin sisäisiä liiketoimia: ei ole olemassa vain yhtä markkinaehtoista tapaa toimia ja yhtä oikeaa markkinaehtoista hintaa. Jos veroviranomainen harkitsee siirtohinnoitteluoikaisuun tarpeelliseksi, oikaisu tulisi tehdä edellä mainitun OECD:n ohjeistuksen mukaisesti noudattaen mahdollisimman pitkälle verovelvollisen tekemiä valintoja.

Liiketoimen sivuuttamisen osalta vähäisimmän puuttumisen periaate on todettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 1.124 ja 9.35. Jos viranomaisen tulee pidättäytyä turhista muutoksista ja noudattaa verovelvollisen valintoja silloin kun yritys on luonut konserniyhtiöiden välille taloudellisesti järjettömiä liiketoimia, ei ole mitään syytä, miksi samaa periaatetta ei noudatettaisi myös etuyhteysliiketoimia määritettäessä.

Hallituksen esityksessä tulisi tuoda selvästi esille, että mahdollinen siirtohinnoitteluoikaisu on tehtävä verovelvollisen valintoja kunnioittaen, mikäli niiden avulla voidaan saavuttaa markkinaehtoinen lopputulos.

Edelleen, jos verovelvollisen valinnoista esimerkiksi etuyhteysliiketointa määritettäessä on perusteltua poiketa, veroviranomaisen tulisi käsillä olevista markkinaehtoisista vaihtoehdoista valita se, joka on lähinnä verovelvollisen itse määrittämää liiketoimen muotoa.

Erityisesti edellä mainittu koskee VML 31 §:ään ehdotettua uutta 3 momenttia, jota sovellettaessa vähemmän puuttumisen periaate on todettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissakin. Esitysluonnoksessa ehdotettu 3 momentti sisältää kuitenkin vähemmän puuttumisen periaatteen sijaan maininnan, että ”korvaavan liiketoimen määrittämiseen sovelletaan mitä 2 momentissa säädetään liiketoimen määrittämisestä”. Kyseessä on kehäpäätelmä: määritetty liiketoimi on jo sivuutettu, joten miten sivuutetun liiketoimen määrittäminen johtaisi erilaiseen lopputulokseen? Liiketoimen korvaamisessa onkin noudatettava lievimmän puuttumisen periaatetta eikä määrittämisen sääntöjä.

OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 1.119–1.125 ei sivuuttamisen (non-recognition) osalta mainita, että määrittäminen (delineation) tehtäisiin uudestaan, vaan ainoastaan että sivuuttamisessa korvaavan liiketoimen tulee olla markkinaehtoinen (kappale 1.122) kuitenkin siten että se olisi mahdollisimman samankaltainen kuin tehty liiketoimi (kappale 1.124). Siten esitysluonnoksen 3 momentin viimeinen virke, eli viittaus 2 momenttiin, tulee poistaa ja ensimmäiseen virkkeeseen tulee lisätä lievimmän puuttumisen periaate, jolloin uusi 3 momentti olisi muotoa:

Etuyhteydessä olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen, jolle ei ole löydettävissä vastinetta riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, poikessa kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella, *joka on mahdollisimman samankaltainen osapuolten toteuttaman liiketoimen kanssa*. Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä.

2.4. Vähemmistöosakkaiden oikeuksien huomioon ottaminen

Ehdotetut muutokset VML 31 §:ään tarkoittavat merkittävää laajennusta Verohallinnon mahdollisuuteen tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja. Muutoksen myötä verovelvollisen verotettavaa tuloa voitaisiin lisätä uuden laajennetun 2 momentissa säädetyn liiketoimen määrittämisen tai 3 momentissa säädetyn liiketoimen sivuuttamisen perusteella jättäen huomiotta tai muuttamalla siviilioikeudellisesti pätevästi solmittujen ja sopimuspuolia sitovien sopimusten määräyksiä.

Esitetyt uudet valtuudet ovat laajoja ja ne koskisivat kaikkia tilanteita, joissa vallitsee VML 31 §:n nykyisen 2 momentin mukainen etuyhteys. Mikäli siirtohinnoitteluoikaisu tehdään yhtiöön, jossa on vähemmistöosakkaita, näiden omistamien osakkeiden arvo saattaa laskea siirtohinnoitteluoikaisun seurauksena. Näin käy esimerkiksi, jos siirtohinnoitteluoikaisun seurauksena yhtiön maksettavaksi pannaan yhteisöveroa ilman että yhtiöllä olisi mahdollisuutta vaatia vastaavaa suoritusta sopimuskumppanilta, koska pätevät ja osapuolia sitovat sopimukset eivät tätä mahdollista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 3.6 todetaan, että yhtiössä olevista vähemmistöosakkaista ei sinällään voida päätellä, että yhtiön siirtohinnoittelu olisi markkinaehtoista. Samalla kuitenkin todetaan, että vähemmistöosakkaiden olemassaolo voi johtaa siihen, että etuyhteysliiketoimien hinnoittelu on lähempänä markkinaehtoista. Ottaen huomioon tämä sekä vähemmistöosakkaiden oikeus luottaa yhtiön pätevien sopimusten sitovuuteen, hallituksen esityksessä tulisi todeta, että sopimusmääräysten sivuuttamiseen tulisi suhtautua erityisen varovasti niissä yhtiöissä, joissa on vähemmistöosakkaita.

3. Esimerkeistä

Koska ehdotetussa uudessa VML 31 § 2 momentissa oleva etuyhteysliiketoimen määrittämistä koskeva säännös on hyvin yleisluontoinen kompetenssionormi, säännöksen sisältöä selventävillä esimerkeillä on erityisen suuri merkitys tulkintaohjeena. HE-luonnoksen sivuilla 30 - 32 onkin esimerkkejä, joiden on tarkoitus kuvata liiketoimen määrittämistä. Esimerkit kaipaavat täsmentämistä, jotta niistä saisi käsityksen, miten liiketoimen määrittämisen kannalta säännöksessä luetellut olennaiset taloudelliset erityispiirteet vaikuttavat etuyhteysliiketoimen määrittämiseen.

Ehdotetun uuden VML 31 § 2 momentin mukaan säännöksessä luetellut olennaiset taloudelliset erityispiirteet ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Esimerkeissä tulisi selkeästi tuoda esille, mitkä säännöksessä mainituista erityispiirteistä ovat juuri kyseisessä esimerkissä olennaisia ja miksi, kuvata tapauksen olennaiset (ja vain nämä olennaiset) faktat erityispiirteittäin eriteltynä sekä perustella, miksi määrittelyn lopputulos on markkinaehtoperiaatteen mukainen.

Myös esimerkeissä olevat selvät virheet tulisi korjata:

- Esimerkeissä ei lainkaan kuvata, miten osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet ja osapuolten liiketoimintastrategiat vaikuttavat etuyhteysliiketoimen määrittämiseen tai miksi nämä erityispiirteet eivät tapauksen olosuhteissa ole relevantteja.
- Esimerkissä 1 ja 2 määritetyt etuyhteysliiketoimet "konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvät toimenpiteet" tai "päämiesasemasta luopumiseen liittyvät toimet" eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Tällaisia liiketoimia ei tehdä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä eikä niille ole löydettävissä markkinaehtoista hintaa.
- Tapauksesta 1 ei käy ilmi, mitä etuyhteysliiketoiminta ollaan määrittämässä: onko määrittämisen kohteena konsernin muiden yhtiöiden ja rahoitusyhtiön välinen laina- tai muu transaktio, konsernin muiden yhtiöiden ja emoyhtiön välinen laina- tai muu transaktio vai rahoitusyhtiön ja emoyhtiön välinen transaktio.
- Esimerkeissä 2 ja 3 todetaan yhtiön saavan jatkossa cost+-pohjaisen korvauksen. Siirtohinnan asettamismekanismia ei ole VML 31 § 2 momentissa säädetty taloudellisesti olennaiseksi erityispiirteeksi. Hinnoitteluehto ei myöskään sopimusehtona ole erityispiirre, jonka perusteella määritettäisiin etuyhteysliiketoimen todellista sisältöä.

4. VML 31 §:n muutoksen vaikutus EVL:n ja lähdeverolain soveltamistilanteisiin

Hallituksen esitysluonnoksessa (s. 38) käsitellään VML 31 §:n ehdotetun muutoksen vaikutusta elinkeinoverolakiin yleisemmin. Esitysluonnoksessa todetaan, että etuyhteysliiketoimen sisältö ja markkinaehtoinen määrä määritellään VML 31 §:ssä säädetyn markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, minkä jälkeen tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus ratkaistaan EVL:n säännösten perusteella. Esimerkkinä esitysluonnoksessa mainitaan tilanne, jossa myyntisaatava luonnehditaan markkinaehtoperiaatteen nojalla muuksi saatavaksi kuin myyntisaatavaksi, sillä riippumaton osapuoli ei olisi vastaavassa tilanteessa myynyt tuotteita velaksi, ja tämän jälkeen tuota saatavaa pidetään vähennyskelvottomana EVL 16 § 7 kohdan nojalla.

Suomessa verotettavan tulon määrittäminen perustuu liiketoimen oikeudelliseen muotoon, eikä oikeudellisesta muodosta voida poiketa muutoin kuin soveltamalla VML 28 §:ssä olevaa veronkiertosäännöstä. Tämä käy ilmi esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 2016:50, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi A Oyj:n suoritemyynnistä syntyneen saatavan myyntisaatavaksi, vaikka markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi ehkä voitu päätyä toisenlaiseen ratkaisuun.

Muutetun VML 31 §:n nojalla veroviranomainen voisi tehdä lisäyksen verovelvollisen verotettavaan tuloon ja tuon lisäyksen määrää määriteltäessä poiketa verovelvollisen etuyhteystoimelleen antamasta muodosta ja määrittää etuyhteysliiketoimen osapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen mukaiseksi. Liiketoimen määrittäminen tehdään vain "siirtohinnoittelutarkoituksessa" eikä määrittämisen tuloksella ole vaikutusta esimerkiksi yksityisoikeudellisten sopimusten sitovuuteen sopijapuolten välillä⁷ tai siviilioikeudellisesti pätevien liiketoimien verokohteluun laajemmin.

Käsityksemme mukaan siirtohinnoitteluna tehdyn tulonlisäyksen tuloverokohtelua EVL:n nojalla arvioitaessa viranomaisella ei tulisi olla oikeutta poiketa verovelvollisen valitsemasta oikeudellisesta muodosta. Jos kuitenkin (kannastamme poiketen) verotettavaan tuloon viranomaisen siirtohinnoitteluvoimalla tekemä lisäys verotettaisiin liiketoimen tosiasiallisen sisällön mukaisena, verovelvollisen ilmoittamaa tuloa ei voida kuitenkaan VML 31 §:n nojalla uudelleenluonnehtia EVL:a sovellettaessa.

Edellä mainittu pätee myös rajoitetusti verovelvollisen verottamisesta annetun lain (lähdeverolaki) soveltamiseen. Se, että hinnoittelua muutettaisiin siirtohinnoittelutarkoituksessa VML 31 §:n nojalla, ei kuitenkaan vakiintuneesti vaikututa lähdeverolain soveltamiseen.

VML 31 § soveltuu sekä kotimaisiin että rajat ylittäviin etuyhteysliiketoimiin. Veroviranomaiselle annettava oikeus sivuuttaa verovelvollisen liiketoimelleen sopima oikeudellinen muoto tarkoituksena puuttua tulon tai menon EVL:n mukaiseen verokohteluun olisi merkittävä muutos tuloverojärjestelmämme perusrakenteisiin. Tällaista muutosta ei voida säätää lyhyellä maininnalla siirtohinnoitteluvoimaa koskevan hallituksen esityksen sivulla 38. Sama pätee myös siirtohinnoitteluvoimaa koskevan lähdeverolakiin.

VML 31 §:ää sovelletaan etuyhteisyriyten välisiin liiketoimiin, mutta ei liiketoimiin, joiden osapuolten välillä ei ole määräysvaltasuhdetta. Esimerkiksi jos yrityksellä olisi myyntisaatavia sekä konserniyhtiöiltä että osakkuusyhtiöiltä, hallituksen esitysluonnoksessa omaksutun lähestymistavan mukaan verohallinto voisi määrittää konserniyhtiöiltä olevat saatavat lainasaamisiksi mutta osakkuusyhtiöiltä olevat saatavat olisivat verotuksessakin myyntisaatavia. Muutos toisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vieraskielisen ja vaikeaselkoisen liiketoimien määrittämistä koskevan ohjeistuksen myös osaksi pienten suomalaisten konsernien verotusta.

5. VML 31 §:n suhde VML 28 §:ään

Esitysluonnoksessa on hyvin lyhyesti sivulla 38 todettu, että muutoksella ei ole tarkoitus muuttaa VML 31 §:n suhdetta 28 §:ään ja kumpaakin säännöstä sovellettaisiin itsenäisesti niiden soveltamisedellytysten mukaisesti. Tämä maininta ei ole riittävä selventämään laajennetun VML 31 §:n suhdetta VML 28 §:ään, sillä säädösten soveltamisalat ovat osittain päällekkäiset.

Hallituksen esityksessä tulisi selkeästi todeta, että VML 31 § on erityissäännös VML 28 §:ään verrattuna. Korkein hallinto-oikeus on vahvistanut tämän yleisesti hyväksytyin tulkintalinjan esimerkiksi ratkaisussaan KHO 2009:70, jonka perusteluissa todetaan VML 28 §:n sisältävän veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen, kun puolestaan veron kiertämisestä tietyissä erityistilanteissa on säädetty VML 29 ja 31 §:ssä.

⁷ Tämä on erikseen todettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.2.

Mikäli tarkoituksena on, että VML 28 ja 31 §:n soveltamisaloissa ei ole päällekkäisyyttä, tämä tulisi selkeästi tuoda esille hallituksen esityksessä. Lisäksi tulisi määrittää säännösten soveltamisalojen välinen rajapinta. Tämä on erityisen tärkeää, jos edellä kohdassa 1 esittämiämme oikeusturvan takeita ei oteta VML 31 §:ään.

6. Säännösten yksityiskohtaisuus ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys legaliteettiperiaatteen näkökulmasta

6.1. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen ulottuvuus

Hallituksen esitysluonnoksessa käydään läpi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttöä markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä (esitysluonnos s. 11) sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta (esitysluonnos s. 36). Esitysluonnoksessa todetaan, että monissa valtioissa tulkitaan, että ainoastaan malliverosopimuksen 9 artiklaan tehdyt muutokset ja niistä aiheutuvat päivitykset malliverosopimuksen kommentaariin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin olisivat siten perustavanlaatuisia, ettei päivitettyjä ohjeita voisi käyttää tulkintalähteenä päivitystä edeltävien tilanteiden arvioinnissa. Edelleen esitysluonnoksessa todetaan kansainvälisissä soveltamistilanteissa olevan tärkeää, että Suomen käytäntö olisi mahdollisimman yhdenmukainen muiden valtioiden näkemyksiin nähden.

Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole säännöstä, jossa säädettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta tulkintalähteenä. Ehdotetut uudet VML 31 § 2 ja 3 momentit perustuvat vahvasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tähänhetkiseen sisältöön, ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on merkittävä asema tulkintalähteenä. Siten OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa voitaneen pitää selvänä ilman erillistä säännöstäkin.

Hallituksen esitysluonnoksessa pyritään VML 31 §:n muutoksen perusteluissa ohjaamaan tulkintaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallisesta ulottuvuudesta. Vaikka tarkoituksena on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mahdollisimman yhdenmukaisesta tulkinnasta eri maissa on hyväksyttävä, tällaista kannanottoa ei voida "säätää" perusteluilla. Lisäksi markkinaehtoperiaatteen tulkitseminen uusien ohjeiden mukaan verovelvollisen vahingoksi takautuvasti ei ole verotuksessa noudatettava legaliteettiperiaate ja verovelvollisen oikeusturva huomioon ottaen ongelmatonta.⁸ Suomella ei ole mitään syytä olla puolustamatta verovelvollisen oikeusturvaa korostavaa tulkintalinjaansa.

6.2. Verotuksesta on säädettävä lailla

Ehdotettu liiketoimen määrittämistä koskeva uusi VML 31 § 2 on sanamuodoltaan hyvin väljä. Säännöstä on tarkoitus soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvatulla tavalla. Tällä hetkellä OECD:n englanninkielistä ohjeistusta markkinaehtoperiaatteen tulkinnasta on useita satoja sivuja. Tästä huolimatta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa oleva ohjeistus on yleisluonteista eikä sisällä verovelvollisen yksittäiseen tapaukseen sellaisenaan soveltuvaa ohjetta, jota noudattamalla verovelvollinen voisi varmuudella välttyä siirtohinnoitteluohjeistusta.

Tavoite tulkita verosopimusten 9 artiklaan sisältyvää markkinaehtoperiaatetta maailmanlaajuisesti mahdollisimman yhtenevästi on hyvä, ja yritysten kannalta on tärkeää välttyä markkinaehtoperiaatteen erilaisesta tulkinnasta johtuvalta kahden- tai useampikertaiselta verotukselta. Tästä huolimatta ottaen huomioon vieraskielisen ohjeistuksen laatu ja laajuus sekä korkeimman hallinto-oikeuden käytäntö nostaa

⁸ Uusimpien tulkintaohjeiden soveltaminen verovelvollisen eduksi on yleensä ongelmatonta.



OECD:n siirtohinnoitteluohjeet lähes lain tasoiseksi sääntelyksi on syytä pohtia, täyttääkö VML 31 § perustuslaissa asetetun vaatimuksen säätää verosta lailla. Säännöksen perustuslain mukaisuus tulee selvittää viimeistään eduskuntakäsittelyvaiheessa.

Jos eduskunta päättää (perustuslain säätämisyjärjestyksessä tai muutoin), että markkinaehtoperiaatetta tulkitaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti eli perustuen vieraskieliseen osittain vaikeaselkoiseen ja yleisluonteiseen ohjeistukseen, markkinaehtoperiaatteen tulkinnan voidaan sanoa perustuvan lainsäätäjän tahtoon. Eduskunta ei kuitenkaan voi sivuuttaa Suomen perustuslakia, mikä tilanne olisi käsiällä, jos verolainsäädännön tulkintamandaatti annettaisiin kansainväliselle järjestölle (OECD) tai yhteensuittymälle (Inclusive Framework), jossa ohjeistuksen sisällöstä päättävät verohallintojen ja valtiovarainministeriöiden edustajat.

Helsingissä 17. syyskuuta 2021

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Hanna Räihä-Mäntyharju
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATIJA

Asianajaja Merja Raunio, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.