

LAUSUNTO

Hallituksen esitysluonnos laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM161:00/2014, VN/791/2021)

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 23.8.2021 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyllä muutoksen tavoitteena on muuttaa siirtohinnoittelua koskevaa verolainsäädäntöä. Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen. Lisäksi valtioneuvoston kanslia on todennut budjettitiedotteessaan syyskuussa, että ”siirtohinnoittelu-oikaisu-säännöstä uudistetaan vuoden 2022 alusta siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa”.

Esitetty muutos on osa erittäin merkittävää sääntelykokonaisuutta, jota koskeva oikeuskäytäntö on ollut esillä julkisessa keskustelussa laajasti viimeisen kymmenen vuoden aikana ja jota koskevat taloudelliset intressit voivat olla yksittäisissä tapauksissa merkittäviä.

Esitän lausunnessani sekä yleisiä järjestelmätasoisia ja tulkintaa koskevia kommentteja sekä seikkaperäisiä esitetyn sääntelyn yksityiskohtiin meneviä huomioita. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

Uudistuksen lähtökohdat

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisena toimenä siirtohinnoittelu-oikaisu-säännöstä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Samassa yhteydessä tarkastellaan sitä, tulisiko lainsäädäntöä täsmentää siten, että tulon kohdentamisessa kiinteille toimipaikoille sovelletaan OECD:n kohdentamisohjeita.

Luonnoksessa mainittuna uudistuksen tavoitteena on, että Suomen lainsäädäntö vastaisi muutoksen jälkeen Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyritysten välisiä liiketoimia koskevista verotuksen oikaisuista markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen johdosta. Muutoksen myötä kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaisi myös sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen voidaan siten katsoa liittyvän laajempaan kansainvälisen verotuksen kysymyksen asetteluun OECD:n mallisopimuksen ja erityisesti sen antamien ohjeiden merkityksestä kansallisen verolain tulkinnassa. Nykysäännösten mukainen

oikeustila sekä sitä koskevat oikeuskäytännön ja –kirjallisuuden kannanotot ovat olleet laajasti esillä vero-oikeudellisessa keskustelussa. Siten esitetty muutos on hyvin ajankohtainen.

Luonnoksessa on perusteltu muutosta laajasti rajat ylittävien tilanteiden sekä juuri OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta. Vähemmälle huomiolle jää esitetyn muutoksen oikeuslähdeopillinen ja perustuslaillinen pohdinta sekä se, että VML 31 §:n säännös koskee ennen ja myös mahdollisen muutoksen jälkeen myös kansallisia tilanteita. Siitäkin näkökulmasta esitetyn muutoksen veronkiertosäännösluonne korostuu ja sanamuodon mukaista tulkintaa tulisi pohtia tarkemmin.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyn lainsäädäntöehdotuksen arviointi

Luonnoksessa ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kansainvälisten lähtökohtien kannalta perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista. Suomen veropohjan turvaaminen ja kansainvälisen veron kiertämisen estäminen ovat tavoitteita, joihin on helppo yhtyä ja sitoutua. Tavoitetta tukevien lainsäädäntömuutosten tulee kuitenkin olla juridisesti vahvalla perustalla, niiden vaikutusten tulee olla kohdennettuja ja lain sanamuodon mukaisen tulkinnan tulee perustellusti johtaa nimenomaisesti lainsäätäjän tavoitteen mukaiseen lopputulokseen.

Luonnoksessa viitataan BEPS-tavoitteisiin sekä Suomen niihin sitoutumiseen. Toisin kuin useiden BEPS-lähtöisten muutosten kohdalla nyt esillä olevaa muutosta ei ole määrää saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä perustuen EU-direktiiviin ja sen implementointiin.

Hallituksen esitysluonnoksesta käy ilmi, että muutoksen perustelut ja esitetyn lainkohdan tulkintaohjeet perustuisivat OECD:n siirtohinnoittelua koskeviin ohjeisiin. Vastaavalla tarkkuudella ja vastaavassa laajuudessa ei verolainsäädännön muutoksia ole Suomessa aiemmin perusteltu lähes pelkästään OECD:n ohjeilla, jotka voivat muuttua ilman kansallisten lainsäädäntöä valmistelevien tai muiden norminantoon delegointinormein mahdollisesti oikeutettavien toimijoiden tahdonilmaisua ja joiden oikeuslähdeopillinen asema on siten ainakin jossain määrin kyseenalaistettavissa.

Erityisesti mahdollisten tulevien muutosten mahdollisuus nostaa esiin kysymyksiä Suomen verosuvereniteettiin sekä esityksen perustuslaillisuuteen liittyen erityisesti perustuslain 81.1 §:n säännökseen, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Esityksestä tulisi siten pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto asian selvyuden ja läpinäkyvyyden vuoksi.

Edellä mainittu hallituksen esitysluonnoksen OECD:n ohjeisiin perustuva moninaisuus nostaa tarkasteluun esitetyn lain kohdan soveltamisen rajat ylittävissä tilanteissa. Muutos ja sen perustelut pohjautuvat osin melko vaikeasti konkretisoitavaan liiketoimen määrittämisen sisältöön ja erityisesti siihen, miten se eroaa suhteessa aiemmin käytetyn liiketoimen uudelleen luonnehtimiseen. Lisäksi oikeuskäytännössä on jouduttu pohtimaan rajanvetokysymystä liittyen OECD:n ohjeiden ajalliseen soveltamiseen eli siihen, mistä

alkaen ohjeiden uusia versioita voidaan soveltaa. Myös mahdollista takautuvaa soveltamista koskevalla kysymyksellä on perustuslaillinen ulottuvuus, joten sen saattaminen perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi tulee myös ottaa valmistelussa huomioon.

Edellä esitettyyn liittyen on syytä korostaa sitä, että muutettavaksi ehdotettua säännöstä voidaan soveltaa myös rajat ylittävien tilanteiden ohella kansallisiin tulkintatilanteisiin. Vaikka näihin tilanteisiin liittyviä tulkintaongelmia verotus- ja oikeuskäytännössä onkin esiintynyt vain harvaksen, luonnoksessa esitetty lain muutos saattaa johtaa uusiin tulkintakysymyksiin heti muutoksen voimaan tulon jälkeen tai myöhemmin. Tältä osin luonnosesityksen perusteltu voidaan pitää varsin niukkoina. Tämä johtopäätös nousee väistämättä esiin muun muassa lyhyeksi jäävän VML 28 §:n säännöstä ja muutettavaa lainkohtaa koskevan luonnehdinnan kohdalla.

VML 31 §:n säännöstä koskevaa muutosesitystä koskevia lausuntoja pyydettiin edellisen kerran vuonna 2014. Tuolloin lausunnonle annetun muutosesityksen voidaan katsoa olleen sisällöllisesti varsin reaktiivinen suhteessa korkeimman hallinto-oikeuden antamaan ratkaisuun KHO 2014:119. Muutosesityksestä kuitenkin luovuttiin tuolloin saatujen lausuntojen jälkeen.

Professori Seppo Penttilä totesi vuoden 2014 esitystä koskeneessa lausunnossaan muun muassa seuraavaa:

”Esitys merkitsee, että VML 31 §:ään lisättäisiin tunnusmerkistöltään hyvin avoin yleislauseke, jonka soveltamisalaa ei voi ennakolta arvioida. Tällaista lainsäädäntötekniikkaa käytetään yleensä veron kiertämistä koskevissa säännöksissä, mutta VML 31 § ei ole tällainen, sillä sen soveltamisedellytyksenä ei ole veron kiertämisen tarkoitus. Tämän vuoksi VML 31 §:n soveltamisesta ei voi vapautua, vaikka hinnoittelupoikkeama olisi perusteltavissa liiketaloudellisin perustein. Jos VML 31 §:ään lisätään esitetyn kaltainen tosiasiallisesti veron kiertämisen estämiseen tähtäävä avoin yleissäännös, se on väärässä ympäristössä oleva yleissäännös, sillä sen soveltamiselta ei voi vapautua, vaikka käytetylle oikeudelliselle muodolle olisi kuinka hyvät liiketaloudelliset perusteet tahansa.”

Nyt tarkastelun kohteena olevassa esitysluonnoksessa suhde VML 28 §:n yleiseen veronkiertosäännökseen on edelleen monitahoimpi kuin mitä aihetta koskevasta lyhyestä tekstikappaleesta käy ilmi. Esimerkiksi luonnoksessa esitetyissä säännöksissä liiketoimen tosiasiallisen luonteen määrittäminen ja korvaavan liiketoimen arvioiminen ovat toimia, joissa sääntely antaa verovelvollisen toimien arviointiin ja niistä poikkeavien tulkintojen tekemiseen hyvin avoimet valtuudet. Siten viranomaisen tai tuomioistuimen voi arvioida sisältöä ja sivuuttaa verovelvollisen valitseman muodon tavalla, joka näyttäisi lähestyvän substance over form –ajattelua.

Edelleen tehtävien käsitteiden ja arviointien täsmentäminen olisi tarpeen muun muassa seuraavissa luonnoksessa esitetyissä kohdin (s. 34, korostus tässä):

”Jos molemmille osapuolille hyväksyttävää, markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ei olisi mahdollista vahvistaa, vasta sitten veroviranomaisella olisi mahdollisuus sivuuttaa verovelvollisen etuyhteysliiketoimi

Sivuutettu etuyhteysliiketoimi voitaisiin tarvittaessa korvata toisella. Aina ei olisi tarvetta korvata sivuutettua liiketointa toisella, koska olosuhteista voisi johtua, että pelkkä **liiketoimen sivuuttaminen ilman korvaamista toisella liiketoimella** voisi itsessään johtaa **markkinaehtoperiaatteen mukaiseen lopputulokseen.**

Jos sivuutettu liiketoimi korvattaisiin toisella liiketoimella, sijaan tulleen liiketoimen pitäisi johtaa taloudellisesti järkevään lopputulokseen, jonka molemmat osapuolet olisivat olleet valmiita hyväksymään.”

Ryhtymättä tarkemmin perustelemaan arviotani luonnoksessa esitetyn muutoksen ja VML 28 §:n säännöksen ongelmallisesta suhteesta pyydän valtiovarainministeriötä ottamaan huomioon edellä mainitun professori Seppo Penttilän 16.2.2015 päivätyssä lausunnossaan esittämän erinomaisesti perustellun arvion asiasta. Katson sen olevan edelleen pääosin ajankohtainen tarkasteltaessa esillä olevaa esitystä.

Lisänäkökohtana on syytä ottaa huomioon edellä mainittu lain esitetyn sanamuodon ja lain valmisteluaineiston välinen sisällöllinen ero. Luonnoksessa pidetään ongelmattomana sitä, mihin tilanteisiin uutta säännöstä olisi mahdollista soveltaa ottaen huomioon VML 28 §:n soveltamisala. Tämä ei kuitenkaan välttämättä käy ilmi lain sanamuodosta. Sen vuoksi on mahdollista, että uusi säännöksen soveltamisala laajenee tavalla, jota lainsäätäjät ei ole tarkoittanut. Näin voi käydä esimerkiksi Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön pyrkiessä sille asetettujen tavoitteiden mukaisesti selkeyttämään soveltamisalaa hakemalla muutosta ja tuomioistuimen ratkaistessa valitusasian ensisijaisesti sanamuodon mukaan lakia tulkiten.

Näin voidaan katsoa tapahtuneen tilanteessa, jonka olen esittänyt artikkelissani ”Menetysten vähennyskelpoisuus elinkeinoverotuksessa” (Verotus 4/2021). Siinä EVL 16 §:n 7 kohdan säätämisen jälkeen professori Edward Andersson kritisoi voimakkaasti vuonna 2005 esille nousutta lainsäätäjän tarkoitusta laajempaa, sanamuodon mukaan mahdollista tulkintaa. Viime vuonna annettu ratkaisu KHO 2020:70 on nähtävissä pääpiirteissään kritiikin mukaisena lainsäätäjän tarkoitusta laajempaa ratkaisuna, koska soveltamisalaa ei ollut laissa sanamuodon mukaan rajattu. Olen esittänyt artikkelissa myös mainitun epäkohdan korjaamista VML 31 §:n uudistamisen yhteydessä.

Yksityiskohtaisina huomioina voidaan lisätä, että monitahoista OECD:n ohjeisiin perustuvaa argumentointia ei luonnoksessa kytketä siirtohinnoitteludokumentointisäännöksiin. Olisi toivottavaa, että niiden avulla esitettäisiin verovelvolliselle niitä oikeusturvakeinoja, joilla mainittu liiketoimen uudelleen määrittelyä ja siihen perustuvaa sivuuttamista koskeva menettely sekä sen mukaiset seuraamukset olisi mahdollista välttää.

Luonnoksessa esitettyjä vastaoikaisuja ja verotulon menetyksiä olisi hyvä konkretisoida. Lainsäätäjän on ymmärrettävästi vaikea arvioida muutoksen fiskaalisia vaikutuksia. Siihen nähden yllättävältä vaikuttaa annettuna otettu toteamus, jonka mukaan ”sääntely antaisi Verohallinnolle mahdollisuuden oikaista verovelvollisen verotusta tasolle, jolla sen kuuluisi olla verojärjestelmän normaalien periaatteiden ja säännösten kannalta” sekä siihen liittyvä euromääräinen arvio.

Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnos sisältää hallituksen ohjelman mukaisen, lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutoksen. Se on lähtökohdiltaan tärkeänä ja kannatettavana sekä esitettyjen tavoitteiden mukaisena. Edellä on arvioitu kokonaisuutta yleisellä tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin yleisiin järjestelmätasoisiiin ja tulkintaa koskeviin sekä yksityiskohtaisiin seikkoihin. On myös tärkeää, että asiassa edettäessä ehdotuksen mukaisen muutoksen vaikutusarviointi ja jatkoseuranta järjestetään asianmukaisella tavalla.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainministeriö ottaa esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Ylöjärvellä 17.9.2021

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto