



Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Lainsäädäntöneuvos Marianne Malmgren

Dnro 09/2015

12.2.2015

1 (4)

valtiovarainministerio@vm.fi
marianne.malmgren@vm.fi

Lausuntopyyntö: VM161:00/2014

LAUSUNTOPYYNTÖ SELVITYKSESTÄ VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN 31 §:N MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntopyynnössään VM161:00/2014 mainituilta tahoilta lausuntoa selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta. Vaikka Suomen Asianajajaliitolta (jäljempänä "Asianajajaliitto") ei ole pyydetty lausuntoa, Asianajajaliitto pyytää kuitenkin oikeusturvanäkökohdista lähtien saada esittää seuraavaa.

Asianajajaliiton käsityksen mukaan esitettyä muutosta ei tule toteuttaa, koska siihen liittyy merkittäviä oikeusturvaongelmia sen ollessa omiaan vähentämään oikeusvarmuutta ja verotuksen ennustettavuutta.

Hallituksen esityksen mukainen laki ei olisi PL 81 §:n legaliteettiperiaatteen mukainen, vaan käytännössä se antaisi "*harkintaverotusoikeuden*" Verohallinnolle. Esitetyn mukainen esitys tulisi siten kumota ja palauttaa uuteen valmisteluun. Mikäli lakiesitys menisi tällaisena eduskuntaan, se tulisi käsitellä perustuslain säätämisyjärjestyksessä tai vähintäänkin lähettää perustuslakivaliokuntaan tämän tarpeen selvittämiseksi.

OECD:n nykyisten siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.64 on korostettu sitä, että oikeustoimien sivuuttamiseen tulisi ryhtyä vain hyvin poikkeuksellisissa tapauksissa. Tämä kohta on mainittu hallituksen esityksessä, mutta sen merkitystä tulisi korostaa vielä ehdotetun muutoksen perusteluissa, jotta verovelvollisen luottamuksensuoja ja oikeusturva eivät vaarantuisi. Lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.66 veronkiertotarkoitus on yhdistetty oikeustoimien sivuuttamistapauksiin. Tätä kohtaa ei miltään osin ole mainittu hallituksen esityksessä, joten sen merkitystä tulisi myös korostaa ehdotetun muutoksen perusteluissa.

Hallituksen esityksessä tulisi huomioida lisäksi myös se, että Suomen oikeusjärjestelmässä lähtökohtana on oikeudellisen muodon kunnioittamisen periaate. Oikeudellisia muotoja voidaan sivuuttaa yksinomaan poikkeuksellisissa tilanteissa. Mikäli tätä periaatetta ei oteta VML 31 §:n muutoksen yhteydessä lähtökohdaksi, voidaan oikeudellisen muodon sivuuttaminen katsoa oikeutetuksi myös muissa yhteyksissä.

Tämänhetkisessä muodossaan hallituksen esityksessä ei ole otettu lainkaan kantaa siihen, miksi yleistä veronkiertosäännöstä ei pidetä riittävänä uudelleen luokittelun perustana. Ehdotetulla muutoksella laajennetaan VML 31 §:n säännöksen soveltamisalaa huomattavasti ilman, että säännökseen sisällytettäisiin verovelvollisen oikeusturvan kannalta olennaisia mekanismeja, jotka sisältyvät VML 28:1 §:n säännökseen veron välttämistarkoitusten osalta ja VML 28.2 §:n säännökseen verovelvollisen selvitysmahdollisuuden osalta. Ehdotetussa muodossaan säännös heikentää olennaisesti verovelvollisen oikeusturvaa ja verotuksen ennakoitavuutta huonontaan verovelvollisen asemaa nykyiseen oikeustilaan verrattuna. Säännöksen muutoksen yhteydessä tulisi huomioida verovelvollisen oikeusturva sisällyttämällä säännösmuutokseen myös verovelvollisen oikeusturvaa suojaavia mekanismeja, jotta verovelvolliset, joiden välisiin toimiin VML 31 § soveltuu, eivät joudu olennaisesti huonompaan asemaan kuin verovelvolliset, joiden toimiin voidaan puuttua vain VML 28 §:n nojalla. Erityisesti hallituksen esityksessä tulisi huomioida vahvemmin Verohallinnon velvollisuus osoittaa miten riippumattomat osapuolet vertailukelpoisessa tilanteessa olisivat toimineet.

Säännöksen tarpeellisuutta on perusteltu hybridilainaa koskevalla tapauksella KHO 2014:119. On kuitenkin huomattava, että ko. tapauksessa myös KHO:n vähemmistö (joka sinällään piti uudelleenluonnehdintaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja VML 31 §:n perusteella mahdollisena) totesi, että ”kysymyksessä olevaa lainaa, sellaisena kuin se on ollut, ei ole katsottava omaksi pääomaksi”. Lisäksi KHO:n vähemmistö huomioi sen, ettei asiassa ollut esitetty vertailukelpoista riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Siten ei olisi selvää edes se, voisiko ehdotettu säännös johtaa uudelleenluonnehdintaan em. hybridilainan osalta, vaikka sitä käytetään esimerkkinä.

Ehdotettujen muutosten perusteluissa on todettu seuraavasti: ”Lainmuutoksella ei olisi vaikutusta esimerkiksi siihen, mahdollistaako verotusmenettelylain 31 § puuttumisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toiseen tilanteeseen tai 1.48, 1.52 ja 1.53 kohtien tilanteisiin. Näihin tilanteisiin voidaan puuttua jo nykyisen VML 31 §:n nojalla.” Tämä toteamus on varsin kyseenalainen ja vaikuttaa siltä, että kysymyksessä on ns. ”*perusteluilla säättäminen*” eli kyseisellä maininnalla pyritään vaikuttamaan vieläpä jo meneillään oleviin veroriitoihin, jotka eivät suoraan ole samanlaisia kuin tapaus KHO 2014:119, ja joissa mainittuja kohtia tulkitsemalla pyritään saavuttamaan sama lopputulos, kuin oikeustoimen sivuuttamisella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 mukaisesti. Kuvaavaa on, ettei luonnoksessa ole annettu esimerkkejä tällaisista tilanteista.

Hallituksen esityksessä on otettu lähtökohdaksi, että koska KHO:n ratkaisussa ei ole kommentoitu siirtohinnoitteluohjeiden yllä mainittuja kohtia, voidaan VML 31 §:n katsoa soveltuvan niihin automaattisesti. Ensinnäkin tulisi huomata, että kohdat 1.48, 1.52 ja 1.53 eivät salli oikeustoimen sivuuttamista, vaan ovat osa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysiä. Kuitenkin tosiasiasa KHO on asettanut ratkaisussaan selvät suuntaviivat VML 31 §:n soveltamiselle, eikä ratkaisun voida miltään osin katsoa osoittavan sitä, että

siirtohinnoitteluohteiden kohdan 1.65 toinen tilanne olisi VML 31 §:n soveltamisalan piirissä. Nykyisessä muodossaan viittaus siihen, että 1.65 kohdan toinen tilanne on VML 31 §:n soveltamisalan piirissä, antaisi verohallinnolle hyvin laajan valtuuden arvioida uudelleen verovelvollisen etuyhteydessä olevan tahon kanssa suorittaman oikeustoimen luonnetta. Tämä voisi johtaa verovelvollisen kannalta kestävämpiin tilanteisiin ja uhkaa olennaisesti verovelvollisen oikeusvarmuutta.

Hallituksen esityksessä on nostettu esille, että vain harvassa maassa uudelleenkarakterisointi on mahdollista ilman yleisen veronkiertosäännöksen soveltamista. Tästä johtuen ehdotetun muutoksen voidaan nähdä heikentävän Suomen houkuttelevuutta yritystoiminnan sijoittautumiskohteena, sillä uudistus huonontaa olennaisesti Suomessa toimivan verovelvollisen oikeusvarmuutta ja verotuksen ennakoitavuutta ulkomaisen sijoittajan silmissä.

Yleisenä huomiona on syytä myös todeta, että uudelleenkarakterisoinnin tai järjestelyn ”todellisen luonteen” käyttämisen juridisen muodon sijasta ei tulisi olla vain yksisuuntainen verovelvollista vastaan oleva suunta (jos tälle tielle lähdetään). Esimerkiksi taloudelliselta luonteeltaan omaa pääomaa vastaavalle omalle tytäryhtiölle annetulle lainalle ei olisi tarve periä korkoa. Muutoin voisi syntyä tilanteita, joissa samanlaista tapahtumaa tai järjestelyä verotetaan eri lailla riippuen siitä, onko se veronsaajien näkökulmasta edullista vai ei.

Lopuksi on vielä syytä todeta, että esitysluonnoksen päiväyksen 18.12.2014 jälkeen OECD on julkistanut siirtohinnoitteluohteisiin liittyvän discussion draftin (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>), jossa siirtohinnoitteluohteiden kohta ”D. Guidance for applying the arm’s length principle” ja erityisesti sen kohta D.2 (jossa mm. uudelleenluonnehdintaa koskenut kohta 1.65 on ollut) ollaan merkittävästi uudistamassa, eikä mm. kohta 1.65 jatkossa siten mahdollisesti nyky muodossaan ole enää lainkaan olemassa. OECD:n siirtohinnoitteluohteiden myöhemmät muutokset siis käytännössä muuttaisivat lainsäädännön sisältöä myös Suomessa, eikä tällaista eduskunnan lainsäädäntövallan delegointia OECD:lle voida pitää hyväksyttävänä.

Edellä todettu huomioon ottaen, Asianajajaliiton käsityksen mukaan on selvää, ettei ehdotettu ylimalkainen säännös voi täyttää PL 81 §:n mukaisia edellytyksiä. Lain säännösten tulee olla tarkkarajaisia. Mikäli esimerkiksi alikapitalisointia (tai OECD:n discussion draftissa pohdittua ylikapitalisointia) tai hybridi-instrumentteja pidettäisiin ongelmallisina, tulisi näihin liittyen laatia selkeät erityissäännökset.

Helsingissä helmikuun 12. päivänä 2015

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO



Risto Sipilä
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATIJAT

Asianajaja Ossi Haapaniemi, Hannes Snellman Asianajotoimisto Oy, Helsinki
Asianajaja Heikki Wahlroos, Asianajotoimisto Borenius Oy, Helsinki
Asianajaja Mika Ohtonen, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

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