

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

### **Taustaa**

Siirtohinnoittelu on merkittävä kansainvälisen vero-oikeuden ilmiö, jota sääntelee sekä verosopimusoikeudelliset että kansalliset siirtohinnoittelua koskevat säännökset. Suomen verosopimukseen sisällytetty etuyhteysartikla perustuu pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan, jossa on ilmaistu verosopimusoikeudellinen markkinaehtoperiaate. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvä markkinaehtoperiaate on erittäin laava ja tätä markkinaehtoperiaatetta soveltamalla voidaan sekä tarkastella etuyhteysliiketoimen taloudellista sisältöä että oikaista liiketoimen oikeudellinen muoto vastaamaan liiketoimen taloudellista sisältöä, mikäli etuyhteysliiketoimi ei vastaa markkinaehtoperiaatetta.

Suomen kansallisen verolainsäädäntöön on sisällytetty markkinaehtoperiaatteen vaatimus jo vuodesta 1965 alkaen. Viimeisin verotusmenettelylain 31 §:n muutos vuonna 2006 koski säännöksen sanamuotoa, mutta sisällöllisesti säännös pysyi ennallaan. Erityinen ongelma kansallisen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen osalta nousi erityisesti esille vuonna 2014, jolloin korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisun (KHO 2014:119) koskien etuyhteysliiketoimen uudelleenluonnehtimista. Tämä johti kahteen perustavaan laatuun olevaan ongelmaan, joihin nyt julkaisu hallituksen esitystä koskeva luonnos pyrkii vastaamaan.

*Ensinnäkin* verosopimusoikeudellisen ja kansallisen markkinaehtoperiaatteen välillä on merkittävä ero, mikä johtuu siitä, että verosopimusoikeudellisen markkinaehtoperiaatteen tulkintavälineenä käytetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeet antavat kansallista markkinaehtoperiaatetta laajemmat valtuudet ensinnä arvioida transaktiota sen taloudellisen sisällön nojalla (ns. ”true deal”) ja toiseksi määrittää tälle taloudellisen sisällön nojalla arvioidulle transaktiolle markkinaehtoisin hinnan. Mikäli etuyhteysliiketoimi ei vastaa sen taloudellista sisältöä, niin sekä vuoden 2010 että vuoden 2017 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet mahdollistavat etuyhteysliiketoimen uudelleen luonnehtimisen / sivuuttamisen. Näin on tilanne myös vuoden 2020 OECD:n siirtohinnoitteluohjeen päivitysten osalta, jotka koskevat rahoitusliiketoimien siirtohinnoittelua. Sen sijaan tällainen etuyhteysliiketoimien taloudelliseen sisältöön nojaava arviointi taikka uudelleen luonnehtiminen / sivuuttaminen ei ole mahdollista VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa, minkä oikeusohjeen korkein hallinto-oikeus on vahvistanut mm. ratkaisuisaan KHO 2014:119 ja KHO 2020:35. Näin ollen VML 31 §:ään sisältyy kansallinen markkinaehtoperiaate, jota sovelletaan ja tulkitaan täysin kansallisen oikeusjärjestyksen asettamista lähtökohdista (hyvin formaalisesti) huomioiden korkeimman hallinto-oikeuden säännöksen soveltamista ja tulkintaa rajaavat (supistavat) ratkaisut.

*Toiseksi* voidaan mainita kansallisen markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen ja tulkintaan liittyvät ongelmat käytännössä, mitkä realisoituivat KHO:n antaman ratkaisun jälkeen (KHO 2014:119). Ratkaisun mukaan VML 31 § valtuuttaa säännöksen sanamuodon mukaisesti ainoastaan oikaisemaan ainoastaan etuyhteysliiketoimen ehtoja tai hintaa. Ratkaisusta ei ole kuitenkaan voitu muodostaa yleistä tulkintaohjetta siitä, mitkä ovat VML 31 §:n soveltamisalan tarkat rajat, ja että missä vaiheessa nämä rajat tulevat vastaan. Verotuskäytännössä onkin ollut erityisen epäselvää, miten tätä oikeusohjetta tulisi yleensä tulkita. Mahdollistaako VML 31 § yhden vai useamman etuyhteysliiketoimen ehdon oikaisun markkinaehtoisin hinnan määrittämiseksi, ja että missä vaiheessa VML 31 §:n soveltamisalan rajat tulevat vastaan, jotta kysymyksessä ei ole kielletty etuyhteysliiketoimen uudelleen luonnehtiminen. Myöskään korkeimman hallinto-oikeuden vuosina

2014-2021 antamat ratkaisut eivät ole antaneet vastauksia kysymyksiin siitä, voidaanko esimerkiksi toimintoanalyysiin nojaten oikaista etuyhteysliiketoimen toimintoja, varoja ja riskejä vastaamaan todellisuudessa toteutettua etuyhteysliiketoimea (esim. KHO 2018:173) vai onko VML 31 §:n soveltamisalan rajat tulleet vastaan. Tämä ei ole mitenkään toivottava tilanne myöskään huomioiden verotuksen ennakoitavuus sekä verotukselle asetetut muut tavoitteet.

VML 31 §:n soveltamisalan rajat ovat kaventuneet entisestään korkeimman hallinto-oikeuden vuosina 2014-2021 antamien ratkaisujen myötä. VML 31 §:ää tulkitaankin verotus- ja oikeuskäytännössä jopa supistavasti korostaen säännöksen otsikkoa (hinta), mikä on johtanut siihen, että markkinaehtoperiaate ei toteudu etuyhteysliiketoimissa. Näin ollen VML 31 §:n ja VML 28 §:n välille on muodostunut eräänlainen ”harmaa alue”, jota verovelvolliset ovat saattaneet pyrkiä käyttämään hyväksi. Tämä ei ole toivottava tilanne myöskään huomioiden OECD:n ja EU:n pyrkimykset estää voitonsiirtoja ja veron kiertämistä, sillä nykyinen VML 31 §:n soveltamis- ja tulkintakäytäntö johtaa Suomen kannalta selkeään markkinaehtoperiaatteen alitulkintaan. Huomioiden siis VML 31 §:n soveltamisalan rajojen määrittämistä koskevan ongelman nykytila sekä markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyvät erityiset ongelmat, mahdollinen tuleva lainsäädäntömuutos on tervetullut. Sen sijaan se, miten se toteutetaan, on eri kysymys. Lainsäädäntömuutoksen tulisi siten olla mahdollisimman tarkkarajainen ja siinä tulisi huomioida laajasti verotukselle asetetut tavoitteet. Lisäksi erityistä huomiota tulisi kiinnittää lainsäädäntömuutoksen jälkeen laadittavaan Verohallinnon ohjeistukseen sekä ennakoivaan neuvontaan ja vuoropuheluun verovelvollisten kanssa.

### **Hallituksen esitystä koskevan luonnoksen keskeinen sisältö**

Verotusmenettelylain 31 §:ää koskevan HE-luonnoksen tavoite on kaksiosainen ja selkeä:

- 1) Lainsäädäntömuutoksen jälkeen VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisua koskeva säännös vastaisi OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja sen sisältöä sanamuodollisista eroista huolimatta; myös säännösten soveltamisala olisi sama eikä Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyisi ns. kansallista markkinaehtoperiaatetta;
- 2) VML 31 §:ään sisältyvän markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa ja tulkinnassa voitaisiin käyttää tulkintavälineenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita myös huomioiden niiden päivitetty versiot, koska luonnokseen sisällytetyn säännösehdotuksen soveltamisala kattaisi myös etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuden arvioinnin sen taloudellisen sisällön perusteella sekä mahdollisen sivuuttamisen, mikäli tämä olisi verotuksessa tarpeen etuyhteysliiketoimen markkinaehtoiseksi hinnoittelemiseksi.

Nyt esitetyn lainsäädäntömuutoksen toteutuessa Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyvä markkinaehtoperiaate vastaisi täysin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyvää markkinaehtoperiaatetta ja verotus voitaisiin toimittaa siten kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Nyt ehdotettu muutos mahdollistaa etuyhteysliiketoimen arvioinnin sen tosiasiallisen sisällön perusteella myöskin huomioiden etuyhteysliiketoimea koskeva toimintoanalyysi sekä kaikki olennaiset markkinaehtoisuuteen vaikuttavat osatekijät, jotka eivät olleet mahdollisia toimenpiteitä huomioiden korkeimman hallinto-oikeuden VML 31 §:ää koskeva oikeuskäytäntö vuosina 2014-2021. Nyt ehdotettu muutos on tarpeellinen ja vastaisi siten niitä toimenpiteitä, joita OECD:n BEPS-hanke toi mukanaan.

Lainsäädäntömuutoksen vuoksi etuyhteysliiketoimien siirtohinnoitteluprosessi selkeytyy ja helpottuu. Yhtäältä verovelvolliset voivat toteuttaa etuyhteysliiketoimet OECD:n

siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjen suositusten mukaisesti, ja toisaalta veroviranomaiset voivat arvioida etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuutta täysimääräisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuositusten mukaisesti.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyy kuitenkin useita tulkinnanvaraisia suosituksia. Näiden tulkintasuositusten ja käytännössä realisoituvien tulkintaongelmien avaaminen reaaliaikaisesti on tärkeä osa tulevaa muutosta. Verohallinnon tulisi antaa lainsäädäntömuutosten vuoksi nopeasti Verohallinnon ohje siitä, miten VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta tulkitaan verotuskäytännössä. Lisäksi siirtohinnoittelun dokumentointia koskevaan ohjeeseen tulee tehdä tarvittavat muutokset. Myös ennakoivat keskustelut ja erilaiset asiakastapaamiset nousevat merkitykselliseen rooliin. Isojen siirtohintariitojen välttämiseksi veroviranomaisten ja verovelvollisten avoin vuoropuhelu nouseekin merkittävään rooliin.

Ehdotettu lainsäädäntömuutos on merkittävä. VML 31 §:n 1-3 momentteihin sisältyisi laaja markkinaehtoperiaate, jonka mukaan etuyhteysliiketoimessa sovitut ja määrätyt ehdot tulisi vastata sitä, miten riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa olisi sovittu, ja että näitä etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuteen vaikuttavia ehtoja voidaan arvioida OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden esittämässä laajuudessa. Erityinen muutos koskee 2 momentin viimeiseen lauseeseen sisällytettyä lausumaa siitä, että etuyhteysliiketoimi toimi voidaan määrittää sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, mikä viittaa ns. sisältö ennen muotoa -periaatteeseen (substance-over-form). Tämä ilmaisu vastaa OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeita, mutta mahdollistaa myös tulevien päivitysten käyttämisen VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa.

Lainsäädäntömuutoksen merkittävin muutos kuitenkin koskee 3 momenttiin sisältyvää ehdotusta siitä, että kokonaisarvioinnin perusteella etuyhteysliiketoimi voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella, ja määrittää tällaiselle liiketoimelle hinta, mikäli sivuutettavalle etuyhteysliiketoimelle ei voitaisi määrittää markkinaehtoista hintaa. VML 31 §:n 3 momenttiin sisältyvä muutosehdotus mahdollistaisi esimerkiksi etuyhteysliiketoimen sivuuttamisen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavina olleita tilanteita vastaavissa tapauksissa (KHO 2014:119, KHO 2018:173 ja KHO 2020:35) ja olisi siten merkittävä muutos verrattuna nyt voimassa olevaan VML 31 §:n soveltamisalaan sekä oikeustilaan.

Nyt ehdotettu muutos on selkeästi toteutettu ja hallituksen esitys on hyvin laadittu huomioiden aiemman siirtohinnoitteluohjeistuksen soveltamisalaa ja tulkintaa koskeva ongelmallisuus. Lainsäädäntömuutoksen tavoite on yllä esitetyn mukaisesti selkeästi ilmaistu ja muutos johtaa siihen, että Suomen verosopimuksiin ja kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvä markkinaehtoperiaate vastaavat toisiaan. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan hyödyntää täysimääräisesti VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa. Säännöksen sisältö olisi voinut olla tarkkarajaisempi ja tietyiltä osin suppeampi. VML 31 §:ään sisältyvän markkinaehtoperiaatteen soveltamisala on kuitenkin ilmaistu säännöksessä selvästi. Myöskin on selvää, että VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa ja tulkittaessa voidaan täysin nojata OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämiin tulkintasuosituksiin, mikä käy selvästi esille sekä säännöksen 2 momentista että hallituksen esitystä koskevasta luonnoksesta.

Selvää on kuitenkin se, että säännöksen soveltaminen ja tulkinta tuovat mukanaan uusia siirtohinnoitteluriiitoja, joiden määrää tulisi pyrkiä ehkäisemään laajalla vuoropuhelulla veroviranomaisten ja verovelvollisten välillä sekä hyvällä ja kattavalla ohjeistuksella. Säännösehdoitus on myös laaja, mikä tulee lisäämään Verohallinnon työmäärää verotarkastuksissa,

verotuksen oikaisussa ja oikaisulautakunnassa (näyttövelvollisuus markkinaehtoperiaatteen vastaisesta menettelystä, tosiasiallisen etuyhteysliiketoimen määrittäminen, kokonaisarviointi ja etuyhteysliiketoimien sivuuttaminen) sekä kansainvälisten konsernien siirtohinnoitteluprosesseissa. Nyt ehdotettu muutos on kuitenkin välttämätön huomioiden pitkään tiedossa ollut säännöksen soveltamisalaa ja tulkintaa koskeva ongelmallisuus sekä kansallisen säännöksen soveltamisalan suppeus, mikä on johtanut Suomen näkökulmasta selkeään markkinaehtoperiaatteen alitulkintaan Suomen kansainvälisessä vero-oikeudessa.

### **Erityisiä huomioita koskien kiinteän toimipaikan tulon allokoimista sekä toimien määrittämistä**

Markkinaehtoperiaatteen vaatimus koskee myös etuyhteysyrityksen ja kiinteän toimipaikan välisiä ”toimia”. Myös näiden toimien ja erityisesti kiinteän toimipaikan toimintojen, riskien ja varojen määrittämisessä ja allokoimisessa on kysymys tosiseikkojen arvioinnista ehdotetun 2 momentin mukaisesti, jolloin arvioidaan sitä, onko toimien ehdot määritetty siten, miten riippumattomat osapuolet olisivat toimineet vastaavissa tilanteissa. Tilanne vastaa siten täysin etuyhteysliiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioimista. Vastaavalla tavalla kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välisten toimien arvioinnissa voidaan päätyä sivuuttamaan verovelvollisena olevan kiinteä toimipaikan esittämä näkemys näistä toimista eli toiminnoista, varoista ja riskeistä 2 ja 3 momentin tarkoittamalla tavalla ja määrittää markkinaehtoiset toimet OECD:n hyväksymän tulon kohdentamisen menettelytavan (Authorized OECD Approach) sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti sekä kohdentaa tulo kiinteälle toimipaikalle markkinaehtoperiaatteen edellyttämällä tavalla.

Hallituksen esitystä koskevassa luonnoksessa on kuitenkin lähdetty siitä, että 2 ja 3 momenttia ei sovellettaisi kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välisiin toimiin eikä verovelvollisen näkemyksestä poikkeava kiinteälle toimipaikalle kohdennetun tulon määrittäminen olisi 3 momentin mukaista sivuuttamista. Yllä esitetyn mukaisesti luonnoksessa esitetty toteamus on väärä ja voisi johtaa siihen, ettei pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan toimien määrittämisessä voitaisi lainkaan arvioida toimien tosiasiallista sisältöä eli toisin sanoen kiinteän toimipaikan toimintoja, varoja ja riskejä, mikä on olennainen vaihe määritettäessä kiinteälle toimipaikalle kohdistettavaa tuloa. Luonnoksessa esitetty näkemys saattaisi myös johtaa siihen, ettei verotuskäytännössä voitaisi hyödyntää OECD:n vuoden 2008 (tai myöhempiä) tulon kohdistamisraporttia eikä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Luonnoksessa esitetty ilmaisu siis rajoittaisi tarpeettomasti näiden toimien arviointia koskevaa vakiintunutta menettelyä ja poikkeaisi siis olennaisesti siitä, mitä nyt ehdotettu VML 31 §:n 1-3 momenttien muutos olisi etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuuden osalta.

Kunnioitavasti

Katriina Pankakoski  
Yliopistolehtori  
Aalto yliopisto