

LAUSUNTO

Valtiovarainministeriö on pyytänyt kirjeellään 7.1.2015 (VM161:00/2014) lausuntoa Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä. Lausunnon kohteena on pyynnön liitteenä oleva selvitys verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta.

Selvityksessä esitetään, että etuyhteisyritysten välistä siirtohinnoittelua voitaisiin oikaista VML¹ 31 §:n nojalla myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Suomen Veroasiantuntijat ry esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavan.

Legalityperiaate

Suomen perustuslain² 81 § edellyttää, että valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verolaille asetettuja minimivaatimuksia ovat siis 81 §:n perusteella vaatimus siitä, että laista on ilmevä verovelvollisuuden perusteet, säännökset, joiden perusteella on mahdollista laskea veron suuruus sekä säännökset verovelvollisen oikeusturvasta³.

Selvityksessä tuodaan esille, että korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 2014:119, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehtiminen⁴ eivät ole mahdollisia VML 31 §:n 1 momentin nojalla. Sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta edellyttäisivät tähän oikeuttavaa lain säännöstä. Ratkaisuun KHO 2014:119 vaikutti verotuksen legalityperiaate. Hybridiehtoiset lainat on KHO:n mukaan luonnehdittava joko omaksi tai vieraaksi pääomaksi. KHO:n suorittaman kokonaisarvioinnin perusteella lainaa oli pidettävä verotuksessa vieraana pääomana.⁵

¹ Laki verotusmenettelystä, VML 1558/1995.

² Suomen perustuslaki, perustuslaki 731/1999.

³ Ks. *Ryynänen*: Förtäckt dividend i beskattningen 1996, s. 84.

⁴ Selvityksessä käytetään termiä *uudelleenluokittelu*. Tässä lausunnossa käytetään termiä *uudelleenluonnehdinta*, jota käytetään myös vuosikirjaratkaisussa KHO 2014:119.

⁵ Ks. selvitys, s. 2.

Selvityksessä olisi voinut tuoda selkeämmin esille sen, että ratkaisussa ei KHO:n mukaan ollut kysymys oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön välisestä vastaamattomuudesta. Koska KHO katsoi, että lainaa oli pidettävä vieraana pääomana, ratkaisussa ei ollut kysymys sellaisesta rahoitusjärjestelyn rakenteen sivuuttamisesta, jossa etuyhteisosapuolten vieraan pääoman ehtoiseksi tarkoittama laina olisi mahdollisesti tullut luonnehtia uudelleen oman pääoman ehtoiseksi.

Legaliteettiperiaate on kirjattuna muidenkin länsimaisten valtioiden valtiosääntöön. Periaatteella on korostunut merkitys esimerkiksi ruotsalaisten hallintotuomioistuinten oikeuskäytännössä. Selvityksessä viitataan Ruotsin Regeringsrättenin (nykyään Högsta förvaltningsdomstolen) antamaan tuomioon, jossa oli kysymys alikapitalisoidun ruotsalaisen tytäryhtiön ulkomaiselle emoyhtiölleen maksamien korkojen vähennyskelpoisuudesta.⁶ Regeringsrätten katsoi tuomiossaan, että Ruotsissa ei ollut erityisiä säännöksiä, joiden nojalla olisi voinut puuttua tytäryhtiön rahoitusrakenteeseen, jossa oman pääoman määrä on epätavallisen pieni suhteessa vieraan pääoman määrään. Korkojen vähennyskelpoisuus hyväksyttiin näissä olosuhteissa.

Legaliteettiperiaate on ennen muuta ymmärrettävä lainsäädäntötasolla vaikuttavaksi vaatimukseksi⁷. Lainsäädäntötasolla vaatimus veroista säätämiseksi lailla on ehdoton⁸. Vaatimukseen veron suuruuden perusteiden säätämisestä lailla liittyy läheisesti vaatimus sääntelyn täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Lain säännöksistä on yksiselitteisesti ilmevä veronluontoisen maksun suuruus tai että maksujen valtiosääntöoikeudelliseen veronluonteisuuteen kytkeytyy vaatimus niiden suuruuden täsmällisestä sääntelystä laissa.

Perustuslain esitöissä ja eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunnoissa on painotettu, että lain säännösten pitää olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Veron suuruuden perusteiden määrittelyssä ei voida tukeutua seikkoihin, joita ei ole lainkaan luettavissa laista vaan ainoastaan esimerkiksi asetuksesta tai muista lakia alemmanasteisista säännöksistä, lain esitöistä tai veroviranomaisten ohjeista tms. tiukan oikeudellisesti sitomattomista oikeuslähteistä puhumattakaan.⁹

Valtiovarainministeriön selvityksessä ehdotetaan, että liiketoimen muodon sivuuttamisessa otettaisiin huomioon liiketoimi kokonaisuutena sekä liiketoimen tosiseikat ja olosuhteet. Etuyhteisosapuolten välistä liiketoimea verrattaisiin siihen, miten järjestely tehtäisiin riippumattomien osapuolten välillä.¹⁰ Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan ehdotettu muutos ei täytä perustuslaissa ja perustuslakivaliokunnan käytännössä verolaille asetettuja täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksia.

Perustuslailliseen legaliteettiperiaatteeseen liittyvä verotuksen ennustettavuusvaatimus edellyttää pitkälle menevää muotosidonnaisuutta, jotta verovelvollinen voi riittävällä

⁶ RÅ 1990 ref. 34. Ks. selvitys, s. 6-7.

⁷ Ks. *Tikka*: Veron minimoinnista 1972, s. 135.

⁸ Ks. *Knuutinen*: Muoto ja sisältö vero-oikeudessa 2009, s. 173.

⁹ *Ojanen*: Oikeuskäytäntöä. KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem. Lakimies 2008, s. 302.

¹⁰ Ks. selvitys, s. 9.

tarkkuudella ennakoida toimistaan aiheutuvat veroseuraamukset¹¹. Hyvin väljään sääntelyyn perustuvan uuden säännöksen perusteella olisi täysin mahdollonta ennalta arvioida tilanteita, joissa uudelleenluonnehdinta saattaa tulla kyseeseen. Ehdotettu muutos heikentäisi näin ollen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta, jotka ovat päämääriä, joihin hyvässä lainsäädännössä tulisi pyrkiä¹².

VML 28 §

Suomen verojärjestelmän keskeinen periaate on siviilioikeudellisesti pätevien oikeustoimien ottaminen verotuksen lähtökohdaksi. Vain poikkeuksellisissa tilanteissa tällainen oikeustoimi voidaan sivuuttaa. VML 28 § sisältää yleisen veron kiertämistä estävän lainkohdan, jossa säädetään sisällön ja muodon vastaamattomuudesta: ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.” VML 28 §:n soveltaminen edellyttää aina tapauskohtaista harkintaa. Koska VML 28 § mahdollistaa puuttumisen sisällön ja muodon vastaamattomuuteen säädettyjen edellytysten täytyessä, ehdotetulle lainmuutokselle ei ole Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan tarvetta.

Selvityksessä viitataan Euroopan komission tiedonantoon, jossa suositellaan yleisen veronkiertämistä estävän säännön käyttöä.¹³ Suomen verolainsäädäntö on jo nyt komission suositusten mukainen, koska VML 28 §:n avulla voidaan puuttua komission tiedonannossa tarkoitettuun aggressiiviseen verosuunnitteluun.

VML 31 §:ää esitetään muutettavaksi vain lisäämällä verohallinnon (vapaata) harkintavaltaa huomioimatta lainkaan verovelvollisen oikeusturvavaatimuksia. Selvityksessä todetaan, että VML 28 §:n soveltaminen edellyttää muun muassa *veron välttämisen tarkoitusta, joka voi vaikuttaa säännöksen tehokkuuteen ja voi merkitä, ettei säännöstä voida soveltaa, jos liiketoimelle on liiketaloudellinen syy*¹⁴.

Veroviranomainen käyttää verotuksen toimittamisessa sidottua harkintavaltaa¹⁵. Perustuslain 15 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa turvattua omaisuudensuojaa voidaan rajoittaa vain suhteellisuusperiaatteen mukaisilla toimenpiteillä¹⁶. Mielivaltaisesti täytäntöönpantu verotus on ihmisoikeussopimuksen mukaisen konfiskaatiokiellon vastaista¹⁷.

Liiketoimen uudelleenluonnehdinta verotuksessa muodostaa yhteiskunnan puolelta erittäin voimakkaan puuttumisen yksityisen asianosaisen omaisuudensuojaan. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan ehdotettu muutos antaisi veroviranomaiselle liian väljän harkintavallan. Perustuslaki edellyttää, että veroviranomaisen päätöksenteko veron suuruudesta perustuu sidottuun harkintaan eikä

¹¹ Ks. *Helminen*: Uudelleenluokittelu siirtohinnoittelussa – miten pitkälle VML 31 ja 28 § taipuvat? Yliopiston veropäivä 2014, s. 32.

¹² Ks. *Haapaniemi*: Lailla säätämisen vaatimus – Esimerkkeinä oman pääoman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännöksen perusteella. Edilexin asiantuntijakirjoitus, s. 23-35

¹³ Ks. selvitys s. 4 ja KOM(2012) 722, s. 6-7.

¹⁴ Ks. selvitys, s. 9.

¹⁵ Ks. *Ojanen 2008*, s. 302.

¹⁶ Ks. *Äimä*: Veroprosessioikeus 2011, s. 108-114.

¹⁷ Ks. *Moëll*: Proportionalitetsprincipen i skatterätten 2003, s. 74 ja 77.

tarkoituksenmukaisuusharkintaan. Ehdotettu muutos ei myöskään täytä verolaille asetettuja täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksia.¹⁸

Liian väljä normi olisi perustuslain ohella ristiriidassa hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden¹⁹ kanssa. Oikeusvaltiossa veroviranomaisen on mitoitettava toimensa suhteellisuusperiaatteen mukaisesti siten, että oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia suojataan.

Selvityksessä on ymmärretty väärin liiketaloudellisen syyn merkitys verotuksessa. Veroviranomaisen esittämän väitteen siitä, että verovelvollisella on ollut verojen välttämistarkoitus, kumoamista koskevia perusteita kutsutaan liiketaloudellisiksi syiksi²⁰. Jos liiketoimelle on liiketaloudellinen syy, toimea ei ole syytä luonnehtia uudelleen verotuksessa. Tuloverotuksen perusperiaatteiden mukaisesti verovelvollinen on oikeutettu tavoittelemaan tuloa parhaaksi katsomallaan tavalla ja valitsemillaan keinoilla. Verottajan on tyydyttävä siihen lopputulokseen, jonka verovelvollinen näin menetellessään saavuttaa.²¹ EU:n perusvapaudet ja yritysjärjestelydirektiivi edellyttävät lisäksi sitä, että verovelvollisella tulee olla oikeus esittää verohallinnolle vastanäyttöä siitä, että liiketoimea ei ole tehty veron välttämistarkoituksessa²².

Sekä VML 28 että 31 §:n tulkinnassa on otettava huomioon, että EU-valtiot voivat rajoittaa taloudellisten perusvapauksien käyttöä, jos verovelvollinen vetoaa perusvapauksiin tavalla, jolla ei ole taloudellista sisältöä²³. Sijoittautumisesta syntyvää veroetua ei kuitenkaan saa tehdä tyhjäksi asuinvaltion verolainsäädännöllä, ellei kysymyksessä ole täysin keinotekoinen järjestely²⁴. Veron kiertämistä estävien kansallisten toimenpiteiden on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Jotta säännöt eivät ole väärinkäytön estämiseen nähden suhteettomia, on varmistettava, että verovelvollisilla on mahdollisuus esittää näyttöä liiketaloudellisista syistä, joiden takia järjestelyt on tehty. Selvityksessä ehdotettu sääntely rajoittaisi perusvapauksia tavalla, joka on ristiriidassa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

Lainsäädännön sopeuttaminen verosopimuksiin

Selvityksessä todetaan, että Suomen lainsäädäntö vastaisi muutoksen jälkeen Suomen tekemiä verosopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyriyten välisten palveluiden ja tavaroiden markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Siirtohinnoittelun tulkintaohjeena käytettävän OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteisyriyten välisiä liiketoimia voidaan oikaista malliverosopimuksen 9 artiklan perustella myös silloin kun liiketoimen sisältö ei vastaa oikeudellista muotoa.²⁵

¹⁸ Ks. *Ojanen 2008*, s. 303.

¹⁹ VML 19 §:n ja arvonlisäverolain (1501/1993) 170 §:n 1 momentin mukaisen sivullisen tiedonantovelvollisuuden on katsottu olevan ristiriidassa hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden kanssa Helsingin hallinto-oikeuden 27.1.2014 antamassa ratkaisussa 14/0038/6 (ei-julk, ei-lainvoimainen).

²⁰ Ks. *Engblom et al.*: Elinkeinoverotus 2013, s. 503.

²¹ Ks. *Andersson – Penttilä*: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum. 14. uudistettu painos. Helsinki 2014, s. 257.

²² Ks. esim. *Terra – Wattel*: European Tax Law 2012, s. 697.

²³ Ks. *Urpilainen*: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2012, s. 154–155.

²⁴ Tuomio asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, kohta 55.

²⁵ Ks. selvitys, s. 1.

Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan selvityksessä on ymmärretty väärin kansallisen lainsäädännön ja valtiosopimusten välinen suhde. Tuloverosopimukset vain rajoittavat tai supistavat Suomen kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusta, mutta eivät laajenna sitä²⁶. Jos verosopimus sallii Suomen kansallista lainsäädäntöä laajemman verotusoikeuden, verotus tapahtuu kansallisen lainsäädännön lievemmän säännöksen mukaan.²⁷ Suomella ei näin ollen ole tuloverosopimusten perusteella velvollisuutta tai tarvetta laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa.

Lainsäädännön sopeuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin

Selvityksen perusteella saa sellaisen käsityksen, että Suomi olisi velvollinen sopeuttamaan VML 31 §:n OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Selvityksen mukaan ratkaisussa KHO 2014:119 on ”ymmärrettävä” olevan kyse siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäisestä tilanteesta eli oikeudellisen muodon ja sisällön vastaamattomuuden arvioinnista. Selvityksessä esitetään VML 31 §:ää muutettavaksi vain 1.65 kohdan tarkoittamassa ensimmäisessä tilanteessa, kun taloudellinen sisältö poikkeaa liiketoimen muodosta.²⁸

Selvityksen (s.10) mukaan siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toisessa esimerkissä, 1.48 kohdassa, 1.52 kohdassa ja 1.53 kohdassa kuvattuihin tilanteisiin voidaan puuttua jo voimassaolevan VML 31 §:n nojalla. Selvityksestä (s. 6) saa erilaisen käsityksen. Sivulla todetaan, että KHO ei ottanut ratkaisussaan 2014:119 kantaa siihen, voidaanko VML 31 §:n nojalla puuttua edellä mainittuihin siirtohinnoitteluohjeiden kohtiin. Suomen Veroasiantuntijoiden käsityksen mukaan korkeimmalla hallinto-oikeudella ei ole julkaistua oikeuskäytäntöä 31 §:n soveltumisesta siirtohinnoitteluohjeiden kohtiin 1.48, 1.52, 1.53 sekä 1.65 (toinen esimerkki). Toisin kuin selvityksessä (s. 10) todetaan, oikeustila on tältä osin avoin.

Selvityksessä viitataan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun KHO 2013:36, jossa katsottiin, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.²⁹ Selvityksessä olisi myös voinut tuoda esille sen, että ratkaisussa KHO 2014:119 todettiin, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kuitenkin katsottava olevan tulkintaa ohjaava vaikutus vain VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla. Sen sijaan siirtohinnoitteluohjeilla ei verotuksen lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen ole ratkaisun mukaan 31 §:n 1 momentin soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta.

Perustuslain 81 §:n näkökulmasta arvioituna on ongelmallista, että verolainsäädännön muuttamista perusteellaan oikeudellisesti ei-velvoittavilla OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla, joiden sisältöä kehitetään ja muutetaan säännöllisesti. Hallintoviranomaisissa ja tuomioistuimissa ei saa soveltaa veron suuruuden perusteita

²⁶ Näin todettiin myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2014:119: ”Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on perustellut valitustaan muun ohella Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 9 artiklan määräyksillä sekä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla mainitun artiklan osalta. Koska verosopimuksella ei voida perustaa verotusvaltaa yli kansallisen lain säännösten ja koska verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momenttia on tulkittava edellä esitetyllä tavalla, verosopimuksen 9 artiklan tulkinnalla ei ole asiassa merkitystä.”

²⁷ Ks. *Helminen*: Kansainvälinen tuloverotus 2013, s. 43.

²⁸ Ks. selvitys, s. 6 ja 10.

²⁹ Ks. selvitys, s. 5.

koskevia lakia alemmanasteisia säännöksiä, jos ne ovat ristiriidassa lain tai perustuslain kanssa³⁰. Ongelmallisuutta lisää se, että kansainvälisen järjestön antamat suositusluonteiset siirtohinnoitteluohjeet eivät ole millään lailla Suomen eduskunnan kontrollin piirissä. Riittävää ei ole se, että valtiovarainministeriön ja verohallinnon virkamiehet ovat edustettuina OECD:n kokouksissa.

VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajentaminen

Muutoksen jälkeen siirtohinnoitteluikäisy voitaisiin tehdä myös päätöksessä KHO 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin. Tällöin vieraille pääomalle maksettu korko olisi käytännössä vähennyskelvoton, kun tuloon lisättäisiin määrä, joka olisi kertynyt, jos rahoitusehdot olisivat olleet markkinaehtoisia. Lainaa voitaisiin pitää kokonaisuusarvioinnin perusteella omana pääomana.³¹

Valtiovarainministeriön selvityksessä ei tuoda esille sitä tosiseikkaa, että VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennus oikeuttaisi luonnehtimaan uudelleen *myös muita etuyhteyssuhteessa suoritettuja liiketoimia kuin rahoitusjärjestelyjä*. Uutta säännöstä voitaisiin soveltaa minkä tahansa konserninsisäisen liiketoimen uudelleenluonnehdintaan, jos veroviranomainen katsoo, että liiketoimen muoto ja sisältö eivät vastaa toisiaan.

Avoimuus ja läpinäkyvyys ovat olennainen osa hyvää lainvalmistelutapaa modernissa oikeusvaltiossa. Selvityksestä saa harhaanjohtavan kuvan siitä, mihin ehdotuksella pyritään. Selvityksessä olisi tullut tuoda selkeästi esille se, että ehdotetun säännöksen perusteella voidaan luonnehtia uudelleen esimerkiksi konserninsisäisiä osakekauppoja tai lisensiointisopimuksia.

Kaikki käytetyt esimerkit koskevat rahoitusjärjestelyjä ja ratkaisua KHO 2014:119. Selvityksestä voi näin ollen vetää sen johtopäätöksen, että valtiovarainministeriön tiedossa ei ole muita kuin rahoitusjärjestelyjä koskevia tapauksia, joissa liiketoimen muoto ja sisältö saattaisivat mahdollisesti poiketa toisistaan. Ehdotetun säännöksen soveltamisalaa voidaan näin ollen pitää täysin ylimitoitettuna.

Jos valtiovarainministeriön tarkoituksena on rajoittaa VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennus vain rahoitusjärjestelyihin, joissa oletetaan olevan muodon ja sisällön välinen ristiriita, on otettava huomioon niin kutsuttu ”perusteluilla säätämisen kielto”. Tällainen lainsäätäminen ei ole mahdollista, sillä perustuslain 81 §:n 1 momentin näkökulmasta veron suuruuteen olennaisesti vaikuttavan seikan pitää olla luettavissa itse laista, eikä vain hallituksen esityksen perusteluista salapoliisityön jälkeen³².

Jo nykymuotoinen VML 31 § on erittäin väljä normi ja lainsoveltajalle jää merkittävä liikkumavara markkinaehtoisen siirtohinnan määrittelyssä. Ehdotetut muutokset johtaisivat VML 31 §:n osalta erittäin merkittävään lainsoveltajan harkintavallan laajentumiseen. Verohallinnon (vapaa) harkintavalta olisi ristiriidassa perustuslain 81 §:n kanssa.

³⁰ Ks. Ojanen 2008, s. 302.

³¹ Ks. selvitys, s. 10.

³² Ks. Ojanen 2008, s. 304.

Suomessa luovuttiin liiketulon kunnallisesta harkintaverotuksesta, joka koettiin epätäsmälliseksi ja mielivaltaiseksi³³. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan uuden perustuslain ja perus- ja ihmisoikeusmyönteisen laintulkinnan aikakautena ei ole mahdollista palata vaikutuksiltaan epätäsmällisiin verosäännöksiin.

Selvityksessä viitataan mahdollisuuteen rajoittaa hybridilainan korkojen vähennyskelpoisuutta erityissäännöksellä³⁴. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan erityissäännös olisi verotuksen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta perustellumpi kuin selvityksessä ehdotettu soveltamisalaltaan yleinen ja avoin säännös. Erityissäännöksessä voitaisiin säätää nimenomaisesti siitä, millä edellytyksillä hybridilainan korot ovat vähennyskelpoisia.

Erityissäännös olisi myös paremmin yhteen sovitettavissa osakeyhtiölain kanssa. Pääomalainaa koskevan säännöksen tarkoituksena on sellaisen osakeyhtiön varainhankintavälineen kehittäminen, joka on kirjattavissa velallisyhtiön oman pääoman erilliseksi eräksi, joka muutoin käyttäytyisi kuin velka³⁵. Selvityksessä ehdotettu sääntely poistaisi mahdollisuuden käyttää pääomalainaa etuyhteystilanteissa.

Suomen verosopimusten korkoartiklat

Koska VML 31 §:n 1 momenttiin ehdotetun muutoksen soveltaminen rahoitusjärjestelyihin voisi rajoittaa korkomenojen vähennyskelpoisuutta, on myös huomioitava OECD:n malliverosopimuksen korkoa koskeva 11 artikla.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kappale 35 toteaa artiklan 11(6) osalta seuraavaa (alleviivaus tässä).

“35. With regard to the taxation treatment to be applied to the excess part of the interest, the exact nature of such excess will need to be ascertained according to the circumstances of each case, in order to determine the category of income in which it should be classified for the purposes of applying the provisions of the tax laws of the States concerned and the provisions of the Convention. This paragraph permits only the adjustment of the rate at which interest is charged and not the reclassification of the loan in such a way as to give it the character of a contribution to equity capital.”

Kommentaarissa todetaan edelleen:

“For such an adjustment to be possible under paragraph 6 of Article 11 it would be necessary as a minimum to remove the limiting phrase “having regard to the debt claim for which it is paid”. If greater clarity of intent is felt appropriate, a phrase such as “for whatever reason” might be added after “exceeds”. Either of these alternative versions would apply where some or all of an interest payment is excessive because the amount of the loan or the terms relating to it (including the rate of interest) are not what would have been agreed upon in the absence of the special relationship.”

³³ Ks. Andersson 2008, s. 26.

³⁴ Ks. selvitys, s. 3 ja 9.

³⁵ Ks. Villa: Pääomalainaa ja uusi osakeyhtiölaki. Edilexin asiantuntijakirjoitus, s. 458.

Velan uudelleenluonnehdinta sijoitukseksi omaan pääomaan ei sisälly verosopimuksen korkoartiklaan, kun verosopimuksessa on lause “having regard to the debt claim for which it is paid”. Tällöin korkotuloa ja korkomenoa ei voida uudelleen luonnehtia.

Suomi ei ole tehnyt varaumia OECD:n malliverosopimuksen 11 artiklaan. Suomi on näin ollen hyväksynyt kommentaarissa selostetun verosopimuksen korkoartiklan soveltamista koskevan kannan.

VML 31 §:n suhde 28 §:ään sekä muihin veronkiertämistä estäviin säännöksiin

Selvityksen mukaan muutoksella ei ole tarkoitus muuttaa VML 31 §:n suhdetta 28 §:ään³⁶. Suomen Veroasiantuntijat toteavat, että ehdotettu lainmuutos johtaisi käytännössä siihen, että verohallinto soveltaisi etuyhteisyriyten välisten liiketoimien uudelleenluonnehdintaan 31 §:ää eikä 28 §:ää.

VML 31 §:n soveltaminen ei edellytä veron välttämisen tarkoitusta toisin kuin 28 §. Tämä näkökohta tuodaan esille myös valtiovarainministeriön selvityksessä³⁷. On vähintäänkin erikoista, että lainsäätäjät esittää 28 §:n 2 momentin verovelvollisen oikeusturvasäännökset jonkinlaisena ongelmana. Suomen Veroasiantuntijat pitää erittäin huolestuttavana sitä, että esitetyllä muutoksella murennettaisiin yleisen veronkiertämistä estävän normin oikeuskäytännössä muodostunutta korkeaa soveltamiskynnystä ulottamalla VML 28 §:n oikeusvaikutukset 31 §:ään, mutta samalla jättämällä pois verovelvollisen oikeusturvaksi säädetty VML 28 §:n 2 momentin säännökset. Tätä merkittävää heikennystä verovelvollisen oikeusturvaan ei perustella selvityksessä millään tavalla.

Konserniverokeskuksen verotuskäytännössä 31 §:ää on 2010-luvulla pyritty soveltamaan useissa tapauksissa 28 §:n asemasta³⁸. Lainmuutos legalisoisi konserniverokeskuksen verotuskäytännön ja muuttaisi näin myös 31 ja 28 §:n välistä suhdetta.

Suomessa on jo useita veron kiertämistä estäviä normeja. Yleislauseke VML 28 § (VerL 56 §) on jo verotuslain ajoista lähtien ollut kilpailusuhteessa erityissäännöksiin 29 ja 31 §:ään (VerL 57 ja 73 §)³⁹. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan VML 31 §:ään ehdotettu muutos lisäisi entisestään veronkiertämistä estävän lainsäädännön päällekkäisyyttä ja vähentäisi lainsäädännön tarkkarajaisuutta.

Kun EU:n yritysjärjestelydirektiivi implementoitiin Suomen oikeusjärjestelmään, säädettiin EVL 52 h §. Koska Suomessa oli jo yleislauseke VML 28 §, yritysjärjestelyjä varten ei olisi tarvittu erityissäännöstä. Kaksi erilaista veronkiertämistä estävää säännöstä voi aiheuttaa epätietoisuutta siitä, kumpaa säännöstä tulisi soveltaa varsinkin, kun niiden soveltamisen seuraamukset voivat poiketa toisistaan.⁴⁰ Veronkierto-ilmiö on koettu EVL 52 h §:n puitteissa muuksi kuin VML 28 §:n soveltamisalalla⁴¹.

³⁶ Ks. selvitys 9-10.

³⁷ Ks. selvitys, s. 3 ja 9.

³⁸ Näin esim. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuun johtaneessa tapauksessa KHO 2014:119 ja muissa uudelleenluonnehdintatapauksissa.

³⁹ Ks. Tikka 1972, s. 315.

⁴⁰ Ks. Andersson – Penttilä 2014, s. 795.

⁴¹ Ks. Engblom et al. 2013, s. 505.

Oikeusturvan heikkeneminen

Lainmuutos heikentäisi merkittävästi konserniyhtiöiden oikeusturvaa. VML 28 §:n 2 momentin säännökset turvaavat verovelvollisen oikeussuojaa liiketoimen mahdollisessa uudelleenluonnehdinnassa, jossa puututaan jälkikäteen sopimusvapauteen ja verovelvollisen perustuslailla suojattuun varallisuusasemaan.

Lainkohdalla on useita soveltamisedellytyksiä. Verotusta toimitettaessa on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen. Lainkohdan soveltaminen edellyttää aina verovelvollisen kuulemista. Verovelvolliselle on varattava tilaisuus esittää selvitystä havaituista seikoista.

Verotuksessa voidaan luonnehtia uudelleen liiketoimi, jos verovelvollinen ei esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Vaihtoehtoisesti verovelvollisen tulee esittää näyttöä siitä, ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

Ehdotettu muutos olisi ”olettasäännös”, jonka soveltaminen ei asettaisi veroviranomaiselle hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden edellyttämää näyttötaakkaa⁴². Veroviranomainen voisi esittää säännöksen nojalla verovelvollisen oikeustoimen sivuttamista ja uudelleenluonnehdintaa ilman, että veroviranomaisen tulisi näyttää, että etuyhteyssuhteessa on toimittu erilalla kuin riippumattomat osapuolet olisivat toimineet vastaavassa tilanteessa.

Koska VML 31 §:ssä ei ole vastaavia verovelvollisen oikeusturvaa turvaavia erityissäännöksiä toisin kuin VML 28 §:n 2 momentissa, Suomen Veroasiantuntijat katsovat, että lainmuutos heikentäisi olennaisesti verovelvollisen oikeusturvaa verotuksessa. Oikeusturvanäkökulmaa ei voida sivuuttaa, kun kysymyksessä lainsäädäntö, joka oikeuttaisi puuttumaan verovelvollisen omaisuudensuojaan lähes konfiskatorisella tavalla.

Selvityksessä viitataan Ranskan lainsäädäntöön, jossa liiketoimi voidaan ohittaa yleisen veron kiertämistä estävän normin nojalla, jos sopimus ei vastaa todellisuutta tai on perusteltu vain verotuksellisista syistä ja kun kyseisen veroedun saaminen on lain tarkoituksen vastainen. Verovelvollisen asemaa turvataan uudelleenluonnehdinnassa erityisillä menettelysäännöksillä.⁴³

VML 28 §:n voidaan katsoa vastaavan oikeusturvanäkökulmasta Ranskan erityisiä menettelysäännöksiä. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan ei ole perusteita, jotka puoltaisivat konserniyhtiöiden oikeusturvatakeiden heikentämistä uudelleenluonnehdinnassa. Oikeusturvatakeet edellyttävät erityisten

⁴² Useissa siirtohinnoittelua koskeissa verotarkastuksissa veroviranomainen on kiistänyt verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetyn hinnoittelun markkinaehtoisuuden näyttämättä väitettään toteen. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena oli hallituksen esityksen 107/2006 mukaan antaa verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluoikaisuja vastaan sekä vähentää tällaisiin liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisenverotuksen riskiä. VML 31 §:ään esitetty muutos pahentaisi tätä ongelmaa entisestään. Ks. lisää *Mäkelä*: Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys selvittämismenettelysäännösten ja todistustaakan jakautumisessa. Verotus 2014, s. 294-301.

⁴³ Ks. selvitys, s. 8.

menettelysäännösten ohella, että VML 31 §:n soveltamisalaa ei laajenneta siirtohintojen hinnoitteluvoimaisista liiketoimien ja varsinaisten sopimusehtojen uudelleenluonnehdintaan.

Verotuotto- ja muut vaikutukset

VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennuksen arvioidaan tuottavan vuositasolla nykyisellä 20 prosentin yhteisöverokannalla noin 11 miljoonaa euroa. Laskelmassa on otettu huomioon verohallinnon tiedossa olevat tapaukset, joissa on tunnistettu olevan kysymys vastaavista tilanteista kuin tapauksessa KHO 2014:119 eli rahoitusjärjestelyistä.

Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan verotuottoarvio ei ole uskottava. Ensinnäkin 31 §:n 1 momentin laajennettu soveltamisala koskisi kaikkia muitakin konserninsisäisiä liiketoimia kuin rahoitusjärjestelyjä. Uuden säännöksen teoreettinen verotuotto olisi näin ollen esitettyyn verrattuna moninkertainen.

Kuten selvityksessä kuitenkin tuodaan esille, verotuottoon vaikuttaa se, jos toisen osapuolen asuinvaltio ei hyväksy Suomen tekemää siirtohinnoitteluvoimaisua. Tällöin saatetaan joutua keskinäiseen sopimusmenettelyyn, jonka seurauksena Suomi saattaa joutua muuttamaan verotustaan.⁴⁴

Toisella sopimusvaltiolla⁴⁵ ei ole mitään syytä hyväksyä Suomen tekemää siirtohinnoitteluvoimaisua. On selvää, että VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennus lisäisi huomattavasti veroriitojen määrää, koska verovelvolliset eivät hyväksyisi verohallinnon väljän normin nojalla lähes mielivaltaisesti tekemiä liiketoimien uudelleenluonnehdintoja.

Kansallisten muutoksenhakukeinojen käyttämisen jälkeen siirtohinnoitteluvoimaisuja siirrettäisiin sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välisiin keskinäisiin sopimusmenettelyihin kaksinkertaisen verotuksen poistamista varten. Keskinäiset sopimusmenettelyt kestävät useissa tapauksissa monia vuosia. Lainmuutoksen todellista verotuottovaikutusta on näin ollen todellisuudessa mahdotonta arvioida.

Varmaan on kuitenkin se, että 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennus heikentäisi konserniyhtiöiden verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta huomattavasti. Lainmuutoksella olisi kauaskantoisia vaikutuksia, sillä verojärjestelmään liittyvä oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat merkittäviä tekijöitä kansainvälisessä verokilpailussa. Useat ulkomaiset tahot ovat jo aikaisemmin todenneet, ettei Suomeen ole oikeudellisten epävarmuuksien takia järkevää investoida. VML 31 §:n 1 momentin laajennus lähentäisi Suomea Intiaan aggressiivisen verotuksen saralla.⁴⁶ Nykyisessä valtionalouden tilassa verotuksella tulisi pyrkiä tukemaan Suomeen suuntautuvia investointeja eikä vähentämään niitä.

⁴⁴ Ks. selvitys, s. 10.

⁴⁵ Poikkeuksen muodostavat EU-valtiot. Arbitraatiosopimuksen nojalla EU-valtiot ovat velvollisia siirtämään siirtohinnoitteluvoimaisista syntyneen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen paikalliseen välimiesmenettelyyn, elleivät toimivaltaiset viranomaiset kykene sopimaan asiasta kahdessa vuodessa vireillepanosta.

⁴⁶ Ks. *Haapaniemi*, Edilex, s. 24.

Ehdotus merkitsisi sitä, että etuyhteystilanteissa myös veronkiertämistilanteiden ulkopuolella voitaisiin sivuttaa verovelvollisen käyttämä oikeudellinen muoto esittämällä väite siitä, että oikeustoimen oikeudellinen muoto ei vastaa sen taloudellista sisältöä. Tällöin esimerkiksi leasingjärjestely voitaisiin uudelleenluonnehtia kaupaksi ja päinvastoin. Myös osakeyhtiö voitaisiin uudelleen luonnehtia yhtymäksi ja päinvastoin. Tämä aiheuttaisi vuosikymmeniksi merkittävän oikeudellisen epävarmuuden ja työllistäisi sekä verohallintoa että verovelvollisia hallintoprosesseissa. Suomen kansainvälinen kilpailukykyisyys liiketoiminnan ja sijoitusten kohdemaana heikkenisi. Muutosehdotus ei palvele Suomen kansantalouden etua, josta syystä Suomen Veronasiantuntijat ry vastustaa valtiovarainministeriön selvityksessä käsiteltyä ehdotusta, vaikka muutos voisikin lisätä yhdistyksemme jäsenten työllisyyttä merkittävästi.

Helsingissä, 18. päivänä helmikuuta 2015

Suomen Veroasiantuntijat ry


Timo Matikkala
puheenjohtaja


Kristiina Äimä