



17.9.2021

Hankkeen VM161:00/2014 lausunto

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

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausuntoa otsikkoasiassa. EK kiittää lausuntopyynnöstä. Lausuntonamme esitämme seuraavan.

***Lainsäädäntömuutoksen toteuttamistapa tulisi arvioida uudelleen ja sen jatkotyöstämisen lähtökohdaksi tulisi ottaa luonnoksen kohdassa 5.1 kuvattu vaihtoehtoinen sääntelytapa eli VML 31 §:n säännökseen sisällytettävä nimenomainen, suora viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.***

***Jos luonnoksen mukainen sääntelytapa kuitenkin katsotaan perustelluksi, tulisi jatkovalmistelussa ottaa huomioon seuraavat asiat:***

- 1. Liiketoimien "tunnistaminen" ei mahdollista oikeustoimen korvaamista toisella, fiktiivisellä oikeustoimella. Oikeustoimen muuttaminen "tunnistamisen" myötä toiseksi on aina sen sivuuttamista, ei tunnistamista; ja***
- 2. Liiketoimen sivuuttamista koskevan säännöksen sanamuodosta tulee ilmetä yksiselitteisesti toimen poikkeuksellisuus sekä veroviranomaisten poikkeuksellisen korkea näyttötaakka.***

Siirtohinnoitteluohjeiden yksittäiset lausumat eivät sovellu hyvin lainsäädännöksi.

Luonnos perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yksittäisten kohtien kääntämiseen ilman, että siirtohinnoitteluohjeiden ja markkinaehtoperiaatteen tarkoitusta ja luonnetta, ohjeiden kokonaisuutta tai muuta verolainsäädäntöä olisi huomioitu riittävällä tavalla. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kääntäminen suomen kielelle on toki arvokasta ja ehdottoman tarpeellista työtä, mutta kääntäminen on eri asia kuin ohjeiden soveltaminen pykälämuotoon.

Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta ja niiden pakottaminen lainsäädännön muotoon "tyhjiössä" johtaa siihen, että luonnoksessa jätetään huomiotta markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ja verovelvollisen

**Elinkeinoelämän keskusliitto EK**

PL 30 · Eteläranta 10, 00131 Helsinki · Puhelin 09 42020

etunimi.sukunimi@ek.fi · www.ek.fi · Y-tunnus 1902799-1 · Kotipaikka Helsinki

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

oikeusturvan kannalta tärkeimmät kysymykset. Luonnoksesta ei ilmene riittäväällä tavalla esimerkiksi se OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lähtökohta, että osapuolten valitsema ja toteuttama oikeustoimi on aina markkinaehtoisuuden arvioinnin lähtökohta.

*OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat nimensä mukaisesti ohjeita ja tulkintasuosituksia eikä niiden yksittäisiä ja ohjeiden kontekstista irrotettuja kohtia ole edes tarkoitettu saatettavaksi lain muotoon.*

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät suuren määrän yleistason suuntaviivoja ja mahdollisia tulkintatapoja, kun sen sijaan laissa tulee selvästi määritellä verovelvollisen velvoitteet. Jos sääntely toteutettaisiin luonnoksessa esitetyllä tavalla, ei verovelvollinen voisi yksittäistapauksessa varmistua siitä, että liiketoimi olisi tunnistettu Verohallinnon mielestä "oikein" eikä sitä tulisi sivuuttamaan "kokonaisarvioon" tai "taloudelliseen järkevyyteen" perustuen. Erilliseen momenttiin, ikään kuin 1 momentin rinnalle nostettuna liiketoimien sivuuttaminen saa lisäksi ylikorostuneen aseman, vaikka se on siirtohinnoitteluohjeiden kontekstissa vain viimesijainen ja harvinainen työkalu.

*Luonnoksessa esitetty sääntely ja erityisesti sen 3 momentti johtaisi sen sijaan oikeudelliseen epävarmuuteen, riskiin moninkertaisesta verotuksesta, merkittävistä prosessikuluista sekä kansainvälisestä mainehaitasta. On vaikeaa nähdä, mitä lisäarvoa nyt esitettyjen 2 ja 3 momenttien lisääminen toisi suhteessa muutosesityksestä syntyvään, merkittävään oikeudelliseen epävarmuuteen.*

Nykyinen VML 31.1 § vastaa kansainvälistä käytäntöä eikä kansainvälisestä käytännöstä poikkeamiselle ole perusteita.

*Luonnoksessa valittu sääntelymalli ei ole tiettävästi käytössä yhdessäkään valtiossa, minkä vuoksi valittu toteuttamistapa on altis kritiikille.*

Sen sijaan nykyinen VML 31 §:n 1 momentti vastaa pitkälle OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa sekä merkittävintä osaa kansallisista markkinaehtoisuutta koskevista säännöksistä. Säännöksen yhtenäisyys OECD 9(1) artiklan sanamuodon kanssa on sen vahvuus, sillä se mahdollistaa OECD:n jatkuvasti päivittyvän tulkintamateriaalin mahdollisimman laajan hyödyntämisen säännöksen KHO:n oikeuskäytännössä tarkentuneen soveltamisalan rajoissa.

Luonnoksessa esitetyn muutoksen jälkeen VML 31 §:n säännös ei enää vastaisi malliverosopimuksen 9 artiklaa, mikä on erittäin ongelmallista ja voi johtaa ei-toivottuihin tulkintaeroihin sekä 9 artiklan että muiden valtioiden kansallisten säännösten välillä.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

*Nimenomaisen viittauksen lisääminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin esimerkiksi uudeksi VML 31 §:n 2 momentiksi olisi sen sijaan hallitusohjelmakirjauksen toteuttava ja joustavuutensa ja nykyisen jo vakiintuneen oikeustilan säilyttämisen kannatettava sääntelytapa.* Luonnoksen kohdassa 5.1. todetaan, että tällainen nimenomainen viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on käytössä esim. Norjassa, Irlannissa, sekä UK:ssa.

*Luonnoksessa annetaan myös erikoinen kuva muiden maiden kansallisen markkinaehtoperiaatteen laajuudesta.* Luonnoksen kohdassa 5.1 todetaan, että sivuuttamisen sisällyttäminen VML 31 §:ään vastaisi kansainvälistä käytäntöä. Tämä väite ei näytä jakson 5.2 perusteella perustuvan mihinkään eikä EK:n tiedossa ole, että asiaan olisi otettu nimenomaista kantaa ulkomaisessa oikeuskäytännössä.

Vertailumaista ei ole tuotu esille esimerkiksi liiketoimien uudelleenluonnehdinnasta nimenomaista oikeuskäytäntöä. Oikeuskäytännön puuttumisesta ei kuitenkaan voida päätellä, että liiketoimien uudelleenluonnehdinta tai sivuuttaminen olisi mahdollista tai että sitä olisi sovellettu tai testattu oikeusasteissa. Markkinaehtoisuuden tarkastelussa sivuuttaminen on toimi, jota tulisi käyttää äärimmäisen harvoin.

Esitetyissä 2 ja 3 momentissa ei määritetä viranomaisten harkintavallan rajoja.

Luonnoksessa esitetyssä muodossaan säännökset mahdollistavat sen, että Verohallinto voi niiden nojalla epämääräisellä "kokonaisharkinnalla" tunnistaa etuyhteysliiketoimia ja korvata tosiasiallisesti toteutettuja liiketoimia fiktiivisillä liiketoimilla. Mikä on huolestuttavinta, säännösten voimaantulo tulisi jättämään oikeustilan huomattavan avoimeksi ja pyyhkimään pois jo vakiintuneita tulkintoja.

Verovelvollisella on oikeus valita, millaisiin liiketoimiin se ryhtyy ja millaisilla liiketoimintamalleilla se toimii, kunhan toiminta on markkinaehtoista. Verohallinto ei voi verotusta varten liiketoimia ja liiketoimintamalleja uudelleen luonnehtiessaan tai sivuuttaessaan olettaa, että yhtiöt muuttaisivat tai edes pystyisivät muuttamaan liiketoimiaan tai liiketoimintamallejaan Verohallinnon näkemysten mukaisiksi. Myös soveltuvan siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa on verovelvollisilla laaja valinnanvapaus, koska menetelmä itsessään ei ole päämäärä tai itsetarkoitus, vaan lopputulos eli markkinaehtoinen hinta ratkaisee.

Suomen vero-oikeuden tulkinnassa liiketoimen siviilioikeudellinen muoto on määräävä ja siitä poikkeamiseen on nimenomainen normi, VML 28 §. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tai malliverosopimus eivät millään tavalla estä Suomessa tähän asti sovellettua lainsäädännöllistä ratkaisua, jonka mukaan liiketoimia voidaan sivuuttaa VML 28 §:n alla, ja niiden hinnoittelun markkinaehtoisuutta taas voidaan oikaista VML

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

31 §:n mukaisesti. Päinvastoin, VML 28 §:n säännöksen soveltamis-edellytykset ja -käytäntö asettavat selkeän näyttövelvollisuuden veroviranomaisille. Samaa ei voida sanoa esitetyistä 2 ja 3 momentista.

Lukuisten oikeusriitojen jälkeen käytäntö todennäköisesti muotoutuisi veroviranomaisten harkintavaltaa rajaavaan suuntaan, mutta sitä ennen voi syntyä uusi veroriitojen aalto. VML 28 § on nykyisellään täysin elinvoimainen ja käytännössä sovellettavissa oleva normi. Markkinaehtoperiaatteella on oma soveltamisalansa ja omat soveltamis-edellytyksensä, joita ei voida ylittää. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö markkinaehtoperiaatetta tulkitsevia siirtohinnoitteluohjeita voitaisi hyvin käyttää ns. reaalisina argumentteina VML 28 §:n soveltamisessa.

Jos säännösmuutosta pidettäisiin jostakin syystä ehdottoman välttämättömänä, **muun muassa veroviranomaisten näyttötaakkaan liittyvien seikkojen sekä liiketoimen sivuuttamisen ehdottoman poikkeuksellisen luonteen tulisi olla luettavissa säännöksen sanamuodosta**. Nyt näin ei ole. Samoin liiketoimien tunnistamisessa tulisi tuoda selkeästi esille se, että tunnistaminen ei mahdollista oikeustoimen korvaamista toisella, fiktiivisellä oikeustoimella.

Luonnoksesta ei myöskään selviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toteutus siitä, ettei oletusarvona markkinaehtoisuuden arvioinnissa voi olla se, että etuyhteysosapuolet olisivat tarkoittaneet poiketa hintojen markkinaehtoisuudesta. Esimerkiksi kappaleessa 2.1 todetaan seuraavasti: "Sen sijaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten, tyypillisesti saman konsernin yritysten, välillä liiketoimen ehdot (mukaan lukien hintaehto) voivat määräytyä eri tavalla ja poiketa siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat". Saman tyyppinen ilmaisu sisältyy toki OECD siirtohinnoitteluohjeisiin (alla TPG 1.2), **mutta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kyseistä lausetta seuraa toteamus siitä, että verohallintojen ei pitäisi automaattisesti olettaa, että konserniyhtiöiden tarkoituksena on hintojen manipulointi<sup>1</sup>**. Yritysten tavoite on toimia lainsäädännön mukaisesti, ei missään tapauksessa hakea veroetuja markkinaehtoperiaatteen vastaisella toiminnalla.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoitus ja niiden oikeuslähdeopillinen asema ei ole nykyiselläänkään epäselvä.

*OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema VML 31 §:n tulkintalähteenä on jo nykyisellään hyvin vahva. KHO on oikeuskäytännössään varsin selvästi hyväksynyt ohjeiden käyttämisen markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa.*

<sup>1</sup> "When associated enterprises transact with each other, their commercial and financial relations may not be directly affected by external market forces in the same way, although associated enterprises often seek to replicate the dynamics of market forces in their transactions with each other, as discussed in paragraph 1.5 below. Tax administrations should not automatically assume that associated enterprises have sought to manipulate their profits.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

VML 31.1 §:n tulkinnassa ei voida nojautua kovinkaan monessa soveltamistilanteessa säännöksen sanamuotoon, minkä vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on sekä teoriassa että käytännössä suuri merkitys.

OECD:n tulkinta-aineiston merkitys VML 31.1 §:n tulkinnassa perustuu ensinnäkin sisällölliseen hyväksyttävyyteen. VML 31.1 §:n säännöksen sanamuoto vastaa nykyisellään OECD:n malliverosopimuksen 9(1) artiklaa, minkä vuoksi säännöksen sisältämän markkinaehtoperiaatteen täsmentämisessä ja tulkinnassa voidaan nojautua soveltuvien osien myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Toiseksi ohjeiden merkitystä voidaan perustella verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta ja ohjeiden vakiintuneella asemalla.

OECD:n pehmeän sääntelyn ("soft law") aseman merkittävyydestä ei ole enää epäselvyyttä. Näin ollen olisi tärkempää keskittyä ohjeiden oikeuslähdeopillisen aseman sijaan niiden tosiasialliseen merkitykseen eli niiden käyttöön apuvälineenä tosiseikkojen tulkinnassa. Tuolloin OECD:n tulkintamateriaali palvelee oikeaa tarkoitusta eli se auttaa markkinaehtoisuuden tarkastelijaa kiinnittämään huomiota käsiteltävänä olevassa tapauksessa ratkaisun kannalta merkityksellisiin oikeustositseikkoihin. OECD:n tulkintamateriaali kuvaa OECD:n näkemystä siitä, mitkä tosiseikat tulee ottaa OECD 9(1) artiklan soveltamisen perustaksi. Tämä tuo aitoa joustavuutta periaatteen tulkintaan sekä veroviranomaisille että verovelvollisille.

Jos OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muodollista asemaa haluttaisiin vahvistaa Suomessa, voitaisiin pohdinnassa käyttää yhtenä esimerkkinä Iso-Britannian sääntelyä. TIOPA10/S164:ssä on nimenomaisesti todettu, että kansallisia säännöksiä tulee tulkita tavalla, joka turvaa parhaiten niiden yhtenäisyyden OECD 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa.

Nyt valittu toteuttamistapa johtaa pahimmillaan siihen, että 2010-luvulta alkaen syntyneet, nyt jo vakiintuneet tulkinnat katoavat ja oikeustila palaa epävarmaan tilaan.

**Liiketoimen tunnistaminen tai "määrittäminen" jää käsitteenä todella epäselväksi ja luonnoksessa se on määritelty jopa VML 28 §:n soveltamisalaa laajemmaksi.** Tällaisessa muodossa 2 momentin voidaan tulkita antavan rajattoman toimivallan oikeustoimien sivuuttamiseen, mitä edes VML 28 § ei mahdollista. **Oikeustoimen muuttuminen "tunnistamisen" myötä toiseksi on aina sen sivuuttamista, ei tunnistamista.**

Luonnoksessa on keskitytty siirtohinnoitteluohjeiden kääntämiseen Suomeksi, mutta sen sijaan pääasia, eli liiketoimen tunnistamisen ja sivuuttamisen käsitteiden ja sivuuttamisen edellytysten määrittely jää valitettavan vähälle huomiolle, vaikka ne ovat täysin olennaisia.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

OECD:n käyttämä termi "delineation" on käännetty tunnistamiseksi. Liiketoimen "määrittämisen" käsitteen käyttäminen on omiaan hämärtämään sitä, mistä asiassa on kysymys. Tässä lausunnossa käytetään käännöstä "tunnistaminen".

Liiketoimen tunnistamisessa ei ole kyse markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta, vaan tosiseikkojen selvittämisestä. Tämä tehdään ennen VML 31 § 1 momentin markkinaehtoperiaatteen soveltamista. Tosiseikkojen selvittäminen on olennainen osa minkä tahansa normin soveltamista, eikä verotus, saati siirtohinnoitteluoikaisusäännös ole tästä poikkeus.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan sopimusehdot ovat liiketoimen tunnistamisen lähtökohta. Jos kirjalliset sopimusehdot eivät kuitenkaan jostakin syystä vastaa etuyhteysliiketoimen taloudellisesti merkittäviä ominaisuuksia, tosiasiallinen liiketoimi tunnistetaan yleensä osapuolten todellisen käyttäytymisen perusteella. Tunnistamisessa on siten yksinkertaistettuna kysymys etuyhteysosapuolten välisen sopimuksen vertaamisesta osapuolten tosiasialliseen käyttäytymiseen. Siinä ei ole kysymys osapuolten välisen sopimuksen vertaamisesta riippumattomien osapuolten käyttäytymiseen.

Liiketoimen tunnistamista käsitellään OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa yksinkertaisesti jo siitä syystä, että tunnistamista koskeva ohjeistus auttaa markkinaehtoperiaatteen soveltajaa löytämään faktojen paljoudesta yksittäistapauksen markkinaehtoisuuden arvioinnin kannalta relevantit oikeustositteet. Liiketoimen tunnistaminen on faktojen selvittämistä. VML 31.1 § – samoin kuin OECD 9(1) artikla – eivät sovellu liiketoimen oikeudellisen luonteen arviointiin, vaan se on tehtävä ennen niiden soveltamista.<sup>2</sup>

Sen sijaan esitysluonnoksessa liiketoimen tunnistaminen ja sivuuttaminen menevät sekaisin ja raja jää hyvinkin epäselväksi. *Esityksen kohdan 7.1 mukaan liiketoimen tunnistaminen voisi tosiasioiden ja taloudellisen sisällön niin osoittaessa johtaa poikkeamiseen osapuolten toteuttaman liiketoimen oikeudellisesta muodosta ja nimestä.* Muotoilu on liian laaja, koska markkinaehtoperiaatteen soveltamisen perusteeksi ei milloinkaan voida ottaa fiktiivistä oikeustoimea, jota ei ole koskaan toteutettu, vaan oikaisun pitää perustua toteutettuun liiketoimeen ja tosiseikkoihin.

Luonnoksessa kuitenkin annetaan käsitys, että tällainen fiktiivisen tai olemattoman liiketoimen tunnistaminen/määrittäminen olisi mahdollista. Sivulla 29 todetaan, että "on huomattava, että Verohallinnon olisi mahdollista määrittää säännöksen mukaisesti myös sellainen etuyhteysliiketoimi, josta verovelvollinen ja etuyhteysosapuoli eivät ole tehneet kirjallista sopimusta tai jota nämä eivät ole määrittäneet itse lainkaan".

<sup>2</sup> Tätä teemaa on käsitelty perusteellisesti väitöskirjassaan esim. Andreas Bullen.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

*Liiketoimen tunnistaminen tai määrittäminen ei mahdollista fiktiivisten liiketoimien ottamista siirtohinnoitteluoikaisun perusteeksi. Liiketoimen tunnistaminen on lisäksi pidettävä tarkasti erillään täysin poikkeuksellisesti ja vain hyvin harvoihin tilanteisiin sovellettavasta liiketoimen sivuuttamisesta.*

**Oikeustoimen muuttuminen "tunnistamisen" myötä toiseksi on aina sen sivuuttamista, ei tunnistamista.** Tässä yhteydessä paljon relevantimpi kysymys on liiketoimen tunnistamisen suhde VML 28 §:n säännökseen. Nyt tällainen arviointi on jätetty tekemättä. Analyysi ei voi perustua luonnoksessa nyt valittuun tapaan eli siirtohinnoitteluohjeiden kääntämiseen ikään kuin oikeudellisessa tyhjiössä.

Liiketoimen uudelleenluonnehdinta eli sen sivuuttaminen ei voi perustua "kokonaisharkintaan" tai "järkevyyteen", koska nämä käsitteet eivät ole riittävän täsmällisiä lainsäädännön perusteeksi. Sivuuttamisen poikkeuksellisuus ei ilmene sääntelyn sanamuodosta.

Luonnoksen sivulla 36 todetaan, että "Ehdotetun 3 momentin sisältö mahdollistaa liiketoimen sivuuttamisen ja tarvittaessa korvaamisen toisella liiketoimella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisella tavalla ja laajuudessa, mikä vastaa myös muiden maiden sääntelyjen asettamia puitteita liiketoimen sivuuttamiselle ja toisella liiketoimella korvaamiselle. Ehdotettu 3 momentti on yhdenmukainen myös malliverosopimuksen 9 artiklan sisällön kanssa." Esityksessä annetaan kuva, että sivuuttamisen sallittavuus olisi selvä muissa valtioissa, mitä se ei EK:n käsityksen mukaan ole. Lisäksi ehdotettu momentti ei missään tapauksessa ole yhdenmukainen malliverosopimuksen 9(1) artiklan kanssa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa sivuuttamista käsitellään paljon laajemmin kuin luonnoksessa esitetyssä 3 momentissa ja osana laajaa ohjeistusta, jolloin toimen poikkeuksellisuus asettuu oikeisiin mittasuhteisiin.

Pykälän 3 momentissa mainitaan tulkinnanvaraisia käsitteitä, joita ei ole avattu eikä niitä välttämättä olisi edes mahdollista avata lainsäädännössä edellytettävällä tarkkuudella esitysluonnoksessa. Esimerkkejä tällaisista ovat käsitteet "taloudellisesti järkevästi toimivat" sekä "realistiset vaihtoehdot".

Sivuuttamisen poikkeuksellinen luonne tuodaan esiin lähinnä jaksossa 7.1 alaluvussa "Liiketoimen sivuuttaminen". Sen sijaan kuvattu poikkeuksellisuus ja veroviranomaisille sivuuttamiseen liittyvä, äärimmäisen korkea näyttökynnys ei millään tavalla välity esitetystä 3 momentin sanamuodosta. Veroviranomaisten mahdollisuuteen arvioida etuyhteysliiketoimen taloudellista järkevyyttä tulee myös suhteutua suurella varauksella.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

Luonnoksessa ja sen mukaisessa 3 momentissa ei ole myöskään riittäväällä tavalla tuotu esiin veroviranomaisten velvollisuutta osoittaa sitä, miten riippumattomat osapuolet olisivat toimineet vertailukelpoisessa tilanteessa. *OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tuodaan selkeästi esille myös se, että vaikka markkinaehtoisen hinnan määrittäminen on vaikeaa, se ei saa olla syy sivuuttaa liiketoimi tai että järjestelyn markkinaehtoisuus voi toteutua myös siinä tapauksessa, että vastaavia liiketoimia ei yleensä havaita toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.* Jos 3 momentti katsotaan tarpeelliseksi säätää, myös tämä seikka tulisi mainita itse pykälän sanamuodossa.

Säännöksen sanamuodosta ei ilmene myöskään verovelvollisen toteuttaman liiketoimen ja sen oikeudellisen muodon ensisijaisuutta. Kansainvälisessä liiketoiminnassa verovelvollinen on se taho, joka tuntee liiketoimintansa ja sen arvonmuodostuksen parhaiten.

Luonnoksessa kuvatun sääntelyn takautuva soveltaminen olisi suuri riski yritystoiminnalle.

Yritysten siirtohinnoittelutilanteita leimaa toistuvuus, suuret rahalliset intressit sekä pitkät riitojen käsittelyajat. Esim. KHO:n tuore, 13.9.2021 annettu siirtohinnoittelua koskenut päätös koski vuosia 2010–2012.

Siirtohinnoitteluun on oltava käytännössä sovellettava ratkaisu jokaisena toimintavuotena, joten pitkään avoimena oleva riita on riski liiketoiminnalle. Siirtohinnoittelun tulee olla johdonmukaista, siten että valittu metodi toistuu, elleivät olosuhteet olennaisesti muutu. Siirtohinnoittelun kansainvälisyys, transaktioiden suuri rahallinen intressi, toistuvuus vuodesta toiseen, pitkäkestoiset riitatilanteet ja käyvän arvon epätarkkarajaisuus sekä sallittu liikkumavara ("not an exact science") eivät sovi hyvin jälkikäteiseen ja takautuvaan puuttumiseen.

Siirtohinnoitteluun puuttuminen on käytännössä aina takautuvaa erityisesti intressiltään merkittävässä riidoissa: kohdevuosi-kohdevuosia seuraavatkin vuodet ovat käytännössä myös ko. veroriidan kohteena koko riidan ajan, joka tyypillisesti kestää jopa kuudesta kymmeneen vuoteen.

Jos liiketoimen sivuuttaminen katsottaisiin EK:n kannasta poiketen tarpeelliseksi ottaa VML 31 §:n uudeksi 3 momentiksi, verovelvollisten olisi jatkossa perusteltua pystyä seuraamaan, kuinka VML 31 §:n mukaiset liiketoimien sivuuttamiset ovat lopulta oikeusasteissa pysyneet. Mikäli ilmenee, että säännöstä käytetään sen alkuperäisestä tarkoituksesta poikkeavalla tavalla – säännöshän on tarkoitettu poikkeuksellisissa tilanteissa käytettäväksi – on säännöstä muutettava.

Tämä on perusteltua, koska Verohallinto on haastanut siirtohinnoittelutapauksia laajennetulla soveltamisalalla noin 20 vuotta, ja hävinnyt useimmat merkittävät oikeustapaukset kyseisenä aikana. Monet



Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

kansainvälisesti toimivat yritykset kokevat, että juuri siirtohinnoittelussa verovelvollisen asema on Suomessa kaikista turvattomin ja riskisin. Ennustettavuus, oikeudenmukaisuus, takautuvan verotuksen kieltö ja hyvä hallintotapa eivät aina toteudu.

*Luonnoksen mukaisia 2 tai 3 momenttia soveltaessa veroviranomaisten tulisi kiinnittää erityistä huomiota siihen, että he pystyvät varmasti tarkasti tunnistamaan paitsi liiketoimen, myös sen osapuolet. Verohallinnon tekemistä, fiktiivisestä tulonlisäyksestä ilman yksilöityä vastapuolta on varsin huonoja kokemuksia. Näissä tilanteissa MAP on estynyt, koska toimivaltainen viranomainen (*competent authority*) ei yksinkertaisesti tiedä, ketä vastaan MAP tulee käynnistää. Tällöin toimivaltainen viranomainen on pyytänyt verovelvollista itseään identifioimaan transaktion vastapuolen, mikä on osoittautunut luonnollisesti mahdottomaksi, koska fiktiivistä transaktiota ei ole olemassa. Kun Verohallinnon oikaisut johtavat jo nykyisellään näin absurdeihin lopputuloksiin, ei liene epäselvää, mikä olisi ehdotettujen 2 ja 3 momentin lopputulos.*

Tällaisessa ympäristössä, joka on viime vuosina ilahduttavasti muuttanut kohti ennakoitavuuteen tähtäväää soveltamistapaa, ei tule tuoda epäselviä sääntöjä, jotka antavat välitöntä pontta liiketaloudellisten ratkaisujen kyseenalaistamiseen pelkällä veroviranomaisen "paremmalla käsityksellä". Valtioille haitta tulee viiveellä. Yrityksille verotuksen ennakoinnattomuus on olennainen tekijä sijoittautumista miettiessä. Jos Suomi profiloituu maana, jossa siirtohinnoitteluoikaisuihin liittyy merkittävää ja pitkäaikaista epäselvyyttä, Suomen houkuttelevuuden heikkeneminen yritysten sijaintipaikkana tulee vähentämään verotuloja. On selvää, että sääntelystä kansainväliselle liiketoiminnalle aiheutuva haitta ei tule ikinä kattamaan sääntelystä saatavia verotuloja. Lisäksi oikeusvarmuuden vaarantumiselle on mahdotonta määrittää hintaa.

Luonnoksen jatkotyöstämisessä pitäisikin vertailla uudistuksesta tulevia haittoja hyötyihin ottaen huomioon, minkälaisia tietovaatimuksia, riitoja, epävarmuutta ja pidemmän päälle kasvun hidasteita se asettaa.

*Esitettyjen säännösten tulisi soveltua ainoastaan liiketoimiin, jotka on tehty lain voimaantulon jälkeen. Lisäksi säännösten voimaantuloa tulisi lykätä vähintäänkin vuodella eteenpäin, jotta yritykset ehtisivät sopeutamaan nykyiset siirtohinnoittelumallinsa uusien säännösten kanssa yhteensopiviksi.*

Lisäksi voisi olla tärkeää selventää, että VML 31 §:n 2 tai varsinkin 3 momentin soveltaminen ei estä kansainvälistä riitojenratkaisua ja että 3 momentin "taloudellisesti järkevästi toimivilla osapuolilla" ei tarkoiteta vain voittoa tuottavia toimijoita.

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

## Suhde välilliseen verotukseen

HE-luonnoksesta puuttuu selvitys siitä, miten liiketoimien sivuuttamistilanteet vaikuttaisivat arvonlisäverotuksessa tai muussa välillisessä verotuksessa, mukaan lukien tullit.

AVL 73 c-e §:t mahdollistavat tällä hetkellä VML 31 §:n 1 momentin mukaisessa etuyhteystilanteessa tapahtuneen liiketoimen hinnanoikaisun huomioimisen myös arvonlisäverotuksessa. Myös tullausarvoa määritettäessä voidaan huomioida etuyhteyden vaikutus kauppa-arvoon.

Liiketoimen sivuuttamisessa ja korvaamisessa toisella liiketoimella ei kuitenkaan ole enää kyse AVL 73 c §:ssä tarkoitetusta hinnanoikaisusta, vaan liiketoimi voi VML 31 §:n 2 momentin tai 3 momentin mukaan saada kokonaan toisen oikeudellisen muodon ja ilmeisesti osapuoletkin voivat muuttua (vrt. esimerkit 1–3 sivuilla 30–32). Esimerkiksi tavarakaupan transaktioita voidaan luonnehtia palveluiksi (esimerkki 3, sivu 32), rahoitustransaktioita palveluiksi ja päin vastoin. Tavarakaupan ja palvelukaupan arvonlisäverosäännökset poikkeavat toisistaan.

HE-luonnoksesta ei käy lainkaan ilmi, onko VML 31 §:n 2 momentin tai 3 momentin perusteella tapahtuvia liiketoimen uudelleenluonnehdintoja ylipäätään tarkoitus huomioida arvonlisäverotuksessa ja muussa välillisessä verotuksessa. Jos näin olisi, muodostuisi sivuuttamistilanteiden käsittely hyvin monimutkaiseksi, huomioiden eri transaktiotyyppien (esim. tavarakauppa, palvelut, rahoitus) hyvin erilainen arvonlisäverokohtelu, arvonlisäverovelvollisuutta koskevat säännöt (mm. palveluihin soveltuva käännetty verovelvollisuus), arvonlisäverotuksen laskutietovaatimukset, tavarakauppaan soveltuvat tullit ja tullaukseen liittyvät menettelyt.

## Muita yksityiskohtaisia huomioita

S. 30, Esimerkki 1: esimerkistä ei käy ilmi, mitä liiketoimia järjestelyssä tunnistettiin ja ketkä ovat kyseisten liiketoimien osapuolia. Esimerkissä puhutaan johtopäätöksenä vain siitä, mitä toimintoja emoyhtiö ja rahoitusyhtiö hoitavat, mutta ei siitä mitä liiketoimia niiden (tai muiden konsernin yhtiöiden) välille katsotaan näiden toimintojen johdosta syntyvän. Esimerkiksi, katsotaanko emoyhtiön tuottavan palvelua rahoitusyhtiölle suorittaessaan tiettyjä sisäisen rahoituksen myöntämiseen liittyviä toimia liittyen rahoitusyhtiön saamiskantaan? Vai katsotaanko rahoitusyhtiön sisäisen rahoituksen rutiinotoimia hoitaessaan tuottavan palvelua emoyhtiölle? Katsotaanko sisäisen rahoituksen toimintojen jakautumisen emo- ja rahoitusyhtiön välillä vaikuttavan siihen, kumpaa yhtiötä pidetään konsernisaamisten omistajana ja siten oikeutettuna korkotuloon? Jos esimerkissä ei pelkästään tunnisteta yhtiöltä mahdollisesti tunnistamatta jäänyttä liiketoimintaa, vaan puututaan esim. siihen mille yhtiölle saamiskanta ja siihen liittyvä korkotulo kuuluu, on tapauksessa jo kyse yhtiön tunnistaman liiketoimen sivuuttamisesta ja korvaamisesta toisella liiketoimella. Esimerkistä pitäisi selvästi käydä ilmi, mitkä tässä tapauksessa voisivat olla ne transaktiot, joiden hinnoittelua

Talous ja verotus  
Anita Isomaa

17.9.2021

lähdetäisiin arvioimaan, sekä ko. transaktioiden osapuolet, oli kyse sitten VML 31 § 2 mom tai 3 mom alaisesta tapauksesta.

S. 32, Esimerkki 3: Esimerkissä johtopäätöksessä puhutaan liiketoimen määrittämisestä (päämiesyhtiön tarjoama laskutukseen liittyvä palvelu) ehdotetun uuden VML 31 § 2 mom mukaisesti, mutta siinä on kyse yhtiön tunnistamien liiketoimien (päämiesyhtiön varaosa-ostot, palveluostot ja lisenssin hankinta V-yhtiöltä sekä varaosamyyni paikallisille huoltoyhtiöille) sivuuttamisesta ja korvaamisesta toisella liiketoimella (päämiesyhtiön tuottama laskutuspalvelu V-yhtiölle ja ilmeisesti V-yhtiön varaosamyyni suoraan paikallisille huoltoyhtiöille) ehdotetun uuden VML 31 §:n 3mom mukaisesti, mikä johtaa myös muutoksiin liiketoimien osapuolissa.

s. 39, esimerkki tilanteesta, jossa etuyhteysosapuoli on myynyt tuotteita konserniyhtiölle tämän maksukyvyttömyydestä huolimatta ja kirjannut myyntisaamisia alas: Tämän esimerkin osalta olisi hyvä selvittää, miten EVL:ää sovellettaisiin esim. VML 31 §:n 3 mom soveltuessa ko. tilanteessa (oletettavasti sivuuttaminen ei voisi kohdistua vain myyntisaamisten alaskirjaukseen vaan myös alkuperäiseen myyntitapahtumaan, jolloin oletettavasti myyntituloa ei sisällytettäisi verotettavaan tuloon eikä vastaavasti myyntisaamisten alaskirjausta saisi vähentää).

s. 40, lause ”Kyse voi esimerkkien valossa olla esimerkiksi tuloutusajankohdan muutoksesta tai erän vähennyskelpoisuuden arvioinnista eri säännösten nojalla”: Symmetrisyyden vuoksi tässä yhteydessä olisi hyvä mainita myös tulon veronalaisuuden/verovapauden arviointi eri säännösten nojalla (esim. tilanteessa jossa vieraan pääoman ehtoinen sijoitus on luonnehdittu oman pääoman ehtoiseksi, oletettavasti myös korkotulo tulisi suomalaisen koronsaajan verotuksessa luonnehtia osingoksi, joka voi esim. tytäryhtiöltä saatuna olla verovapaata).

Kappaleessa ”BEPS-hankkeen vaikutukset siirtohinnoitteluun, 2.6) on mainittu, että siirtohinnoittelua käsiteltiin yhdessä raportissa (8–10). Tämän loppuraportin lisäksi myöhemmin julkaistiin BEPS-hankkeeseen perustuvat profit Split – ja financial transaction ohjeistus. Ne tulisikin lisätä tekstiin, koska ne perustuvat BEPS-hankkeeseen.

Pykälän 3 momentin mukaan: ”Etuyhteydessä olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen...” Eikö liiketoimen pitäisi olla tunnistettu 2 momentin mukaisesti?

HE luonnoksessa kuvataan sitä, että Suomen tulee vastaoikaisuna/MAPisaa/APAssa hyväksyä toisen valtion liiketoimen sivuuttaminen. Entä tilanne, jossa liiketoimen sivuuttaminen ei ole mahdollista toisessa valtiossa ja se ei siten hyväksy Suomen ensioikaisua MAPissa/ kantaa APA-neuvotteluissa? Tai vastaavasti jos toisessa valtiossa ei sovelleta TPG:n päivityksiä takautuvasti (ks. esim. <http://kluwertax-blog.com/2021/09/13/back-to-the-future-belgian-court-rules-that-dempe-concept-cannot-be-applied-retroactively/>)

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK  
Talous ja verotus

Penna Urrila  
Johtaja