

28.4.2015

Lausuntoyhteenveto – luonnos hallituksen esitykseksi laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta

1. Suhde VML 28 §:ään

Helminen	Koska VML 28 §:n soveltumisesta kansainvälisissä tilanteissa on toistaiseksi vielä hyvin vähän oikeuskäytäntöä, ei ole täysin selvää, millaisissa kansainvälisissä järjestelyissä sen soveltamiskynnys ylittyy. Koska VML 28 § kuitenkin soveltuu kansainvälisiin järjestelyihin tai järjestelyiden ketjuihin, joihin on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että Suomen verolta vältytään, on katsottava, ettei ole tarkoituksenmukaista laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa Valtiovarainministeriön esittämällä tavalla ikään kuin VML 28 §:n alueelle, mutta ilman veronvälttämistarkoituksen vaatimusta.
Suomen Asianajajaliitto	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 huonontaa 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.
PwC	<p>Ehdotettu VML 31 §:n sanamuoto on käytännössä sama kuin VML 28 §:n veronkiertosäännöksen ensimmäisen virkkeen tilanteet – –. Käsitukseen mukaan VML 28 §:ssä ja 31 §:ssä ei ole suotavaa käyttää identtistä sanamuotoa, mikäli soveltamistilanteiden ei ole tarkoitus olla identtisiä.</p> <p>VML 28 §:ää voidaan soveltaa, jos veron välttämistarkoituksessa verovelvollinen pyrkii oikeustoimen muotoa hyväksi käyttäen saavuttamaan veroetuja tai välttämään veronmaksua oikeustoimen muotoa koskevan säännöksen tarkoitukselle vieraalla tavalla. Vaikka oikeuskäytännössä ei ole muodostunut selkeää rajanvetoa sisällön ja muodon ristiriitatilanteiden ja muiden veronvälttämistarkoituksessa tehtyjen toimenpiteiden välille, yleisesti ottaen voidaan ajatella sisällön ja muodon ristiriitatilanteita koskevan veronkiertosäännöksen tulkinnan olevan kohtuullisen vakiintunutta. Veronkiertosäännöksen soveltamisessa on tarkoituksella ns. harmaa-alue, jossa säännöksen soveltuminen tai soveltamatta jättäminen on tarkoituksellisen epävarmaa.</p> <p>VML 28 §:n tarkoittamissa muodon ja sisällön ristiriitatilanteissa olennaista on verovelvollisen veronvälttämistarkoitus sekä järjestelyn keinotekoisuus. VML 31 §:ään ehdotetaan otettavaksi sanamuodoltaan identtinen lausuma muodon ja sisällön ristiriidasta, mutta säännöstä on tarkoitus soveltaa myös niissä tilanteissa, joihin ei liity veron välttämistarkoitusta. Miksi käyttää samanlaista sanamuotoa, jos tarkoitetaan erilaisia tilanteita?</p>

	<p>Hallituksen esitysluonnoksen niukkojen perustelujen takia on epäselvää, olisiko VML 31 §:n muutetun säännöksen perusteella tarkoitus puuttua vain keinotekoisena pidettyihin järjestelyihin. Edelleen on epäselvää, minkälaisia nämä keinotekoisena pidetyt järjestelyt voisivat esimerkiksi olla.</p> <p>Ehdotetun VML 31 §:n perusteella jää täysin epäselväksi, mitä veroviranomaisilta edellytetään, jotta he voivat sivuuttaa yrityksen sopiman ja toteuttaman liiketoimen. VML 28 §:ää sovellettaessa veroviranomaisten on osoitettava verovelvollisen veronkiertotarkoitus ennen kuin näyttövelvollisuus siirtyy verovelvolliselle. Kun VML 31 §:n soveltamisedellytykseksi ei olisi tarkoitus säätää samanlaista veronvälttämistarkoitusta, veroviranomaiselle annettaisiin käytännössä ”vapaat kädet” pyrkiä jälkikäteen uudelleenluonnehtimaan verovelvollisen toteuttamia liiketoimia.</p> <p>Yritysten näkökulmasta uhkana on, että veroviranomaiset pyrkivät sivuuttamaan yritysten toimintamalleja ja toteuttamia liiketoimia ilman perusteluja, kunhan Suomeen kertyy enemmän verotettavaa tuloa. Jos viranomaiselle ei ole asetettu liiketoimen sivuuttamiseksi mitään kynnystä, liiketoimia saatetaan uudelleenluonnehtia varmuuden vuoksi ja jättää lain edellyttämä kokonaisarviointi tuomioistuimen tehtäväksi. Prosessista aiheutuu kuitenkin yritykselle merkittäviä kustannuksia, minkä lisäksi verotus säilyy kaksinkertaisena vähintään siihen saakka, kunnes asia on lopullisesti ratkaistu, useissa tapauksissa sen jälkeenkin.</p>
EK	<p>Esityksen perusteluissa koetaan ongelmaksi se, että VML 28 §:n veronkiertosäännöksen soveltamisedellytyksenä on veron välttämisen tarkoitus ja liiketoimen liiketaloudellisen syyn puuttuminen. Ei ole hyväksyttävää, että VML 28 §:n oikeusvaikutuksen sisällytettäisiin uuteen VML 31 §:ään, mutta säännöksestä jätettäisiin pois verovelvollisen oikeusturvaksi säädetyt soveltamisedellytykset (liiketaloudellisen syyn puuttuminen ja veron välttämisen tarkoitus).</p>
Finanssialan Keskusliitto	<p>Voidaan myös kysyä, onko uusi säännös edes tarpeellinen. Verotusmenettelylain 28 § antaa jo varsin laajat mahdollisuudet puuttua tilanteisiin, joissa jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Lisävaatimukseksi on asetettu, että järjestelyihin ryhtyminen veron kiertämiseksi on ollut ilmeistä. Tämä kriteeri, säännöksen soveltamista koskevan oikeuskäytännön ohella, asettaa verovelvollisen aiemmin sanottua huomattavasti turvatumpaan asemaan. Ei ole kyettävä todistamaan jotain, mikä ei käytännössä ole mahdollista, vaan päinvastoin, on osoitettava, että toimet on tehty ilmeisesti veronkiertotarkoituksessa.</p>
Keskuskauppakamari	<p>Peruslähdekohtana on, että yrityksillä on oikeus järjestää liiketoimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla, ja ainoastaan silloin, jos järjestelyyn liittyy verosta vapautumisen tarkoitus, voidaan edellyttää, että yritys esittää verotuksesta riippumattomia syitä liiketoimelle. Tilanteisiin, joissa oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, voidaan jo puuttua olemassa olevalla VML 28 §:n säännöksellä. Säännös edellyttää, että järjestelyyn on ilmeisesti ryhdytty siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin. Lisäksi VML 28 §:n toisessa momentissa on säännökset todistustaakan jakautumisesta.</p> <p>Selvityksessä ehdotettu säännös laajentaisi VML 31 §:n soveltamisalaa niin, että yritysten tekemiin järjestelyihin voitaisiin puuttua, vaikka järjestelylle olisi perustellut liiketaloudelliset syyt eikä tarkoitusta vapautua suoritettavasta verosta. Kynnys oikeustoimen luonteen verotukselliseen uudelleenarviointiin tulee jatkossakin olla korkea, eikä sitä tule laajentaa uudella, hyvin yleisluontoisella oikaisutyypillisellä säännöksellä.</p>
Penttilä	<p>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</p>

	<p>perusteet tahansa. --</p> <p>Kun tarkoituksena ilmeisesti on muuttaa VML 31 §:ää siten, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäisen tilanteen tarkoitama uudelleenluonnehdinta olisi säännöksen mukaan mahdollista, niin tämäkään ei kuitenkaan vielä selitä, minkä vuoksi lainmuutos tarvitaan. Eikö Suomessa uudelleenluonnehdinta esitetyllä perusteella ole jo nykyisinkin mahdollista? Se on mahdollista VML 28 §:n nojalla, niin kuin selvityksen sivulla 9 esitetäänkin. Tuossa kohden kuitenkin VML 28 §:ssä todetaan olevan puutteena se, että VML 28 §:ää ei voida soveltaa, jos liiketoimelle on liiketaloudellinen syy. Jos liiketoimelle on olemassa liiketaloudellinen syy ja kysymyksessä ei ole veron kiertäminen, niin minkä vuoksi tällainen liiketoimi tulisi verotuksessa sivuuttaa? Miten tällöin voidaan väittää, että olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta? --</p> <p>KHO:n ratkaisu ei kuitenkaan johda siihen, etteikö rahoitusrakenteita ja muitakin rakenteita ja liiketoimia voitaisi arvioida VML 28 §:n nojalla. KHO:ssa esillä olleessakin prosessissa veronsaajien oikeudenvallontayksikkö totesi valituksessaan, että esillä olevassa tapauksessa VML 28 §:n edellytysten voitaisiin katsoa asiassa täyttyvän, mutta ei kuitenkaan tehnyt tätä koskevaa vaatimusta. Niinpä KHO totesi VML 28 §:n osalta vain, että osapuolten ei ole edes väitetty ryhtyneen järjestelyyn veron välttämisen tarkoituksessa. On toki myönnettävä se, että aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kynnys VML 28 §:n soveltamiseen alikapitalisointitilanteisiin on ilmeisen korkea. Toisaalta tämän ongelman hoitaminen on mahdollista täsmäsäännöksillä eikä nyt esitetyn kaltaista yleissäännöstä tarvita.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>Sen sijaan oikeustoimen muodon sivuuttaminen etuyhteystilanteessa – kuten nyt lausunnon kohteena olevassa selvityksessä esitetään – liiketoiminnallisesta syystä tehdyn liiketoimen osalta, ei FVCA:n mielestä ole perusteltua, koska silloin loukataan tärkeämpiä ja puolustettavampia oikeushyviä kuin mitä selvityksen kohteena olevalla lainmuutoksella tavoitellaan. --</p> <p>Tämän hetkessä 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 välttämistarkoitusta osalta ja VML 28.2 §:n säännökseen verovelvollisen selvitysmahdollisuuden osalta. Säännöksen muutoksen yhteydessä tulisi huomioida verovelvollisen oikeusturva sisällyttämällä säännösmuutokseen myös verovelvollisen oikeusturvan 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.</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>Koska VML 28 § mahdollistaa puuttumisen sisällön ja muodon vastaamattomuuteen säädettyjen edellytysten täyttyessä, ehdotetulle lainmuutokselle ei ole Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan tarvetta. --</p> <p>Selvityksessä on ymmärretty väärin liiketaloudellisen syyn merkitys verotuksessa. Veroviranomaisen esittämän väitteen siitä, että verovelvollisella on ollut verojen välttämistarkoitus, kumoamista koskevia perusteita kutsutaan liiketaloudellisiksi syiksi. Jos liiketoimelle on liiketaloudellinen syy, toimea ei ole syytä luonnehtia uudelleen verotuksessa. Tuloverotuksen peruseriaatteiden mukaisesti verovelvollinen on oikeutettu tavoittelemaan tuloa parhaaksi katsomallaan tavalla ja valitsemillaan keinoilla. Verottajan on tyydyttävä siihen lopputulokseen, jonka verovel-</p>

	<p>vollinen näin menetellessään saavuttaa. --</p> <p>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.</p> <p>Konserniverokeskuksen verotuskäytännössä 31 §:ää on 2010-luvulla pyritty soveltamaan useissa tapauksissa 28 §:n asemasta. Lainmuutos legalisoisi konserniverokeskuksen verotuskäytännön ja muuttaisi näin myös 31 ja 28 §:n välistä suhdetta.</p> <p>Suomessa on jo useita veron kiertämistä estäviä normeja. -- Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan VML 31 §:ään ehdotettu muutos lisäisi entisestään veronkiertämistä estävän lainsäädännön päällekkäisyyttä ja vähentäisi lainsäädännön tarkkarajaisuutta.</p>
Suomen Yrittäjät	Yritysten kannalta on ongelmallista, jos VML 31 §:n muutos toteutettaisiin selvityksessä esitetyn kaltaisena. Tällöin VML 28 §:n oikeusvaikutukset sisällytettäisiin uuteen VML 31 §:ään, mutta ilman verovelvollisen oikeusturvaksi säädettyjä soveltamisedellytyksiä (liiketaloudellisen syyn puuttuminen ja veron välttämisen tarkoitus). Ehdotettu uusi VML 31 §:n mahdollistaisi siis toteutettuun liiketoimeen puuttumisen, vaikka järjestelylle olisi perustellut liiketaloudelliset syyt, eikä kyseessä olisi ollut veron välttämistarkoitus. Käytännössä uusi säännös mahdollistaisi käytetyn liiketoimen sivuuttamisen kaikissa olosuhteissa ilman rajoituksia.
Veronmaksajain Keskusliitto ry	Vastaava säännös on jo olemassa VML 28 §:ssä. Esitetyssä muodossa VML 31 §:ään ei kuitenkaan sisällytettäisi veronmaksajan oikeusturvan kannalta keskeisiä elementtejä. VML 28 §:n soveltaminen edellyttää veron välttämistarkoitusta. Lisäksi edellytetään että toimenpiteelle ei ole olemassa liiketaloudellista perustetta, vaan siihen on ryhdytty vain verohyödyn vuoksi.
2. Oikeusvarmuus ja ennustettavuus	
Helminen	Tarvittavat ja tarkoituksenmukaiset toimenpiteet pitää kartoittaa kokonaisuutena, ja valittujen toimenpiteiden tulee turvata legaliteettiperiaatteen edellyttämä oikeusvarmuus ja ennustettavuus. Nyt ehdotettu VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen soveltamisalan laajentaminen ei näitä perustuslaillisia periaatteita riittävällä tavalla takaa, vaan se voi johtaa mielivaltaiseen verotukseen, jota kyllä perustellaan markkinaehtoperiaateella, mutta, johon markkinaehtoperiaate ei tosiasiaassa sovellu.
Suomen Asianajajaliitto	Hallituksen esityksen mukainen laki ei olisi PL 81 §:n legaliteettiperiaatteen mukainen, vaan käytännössä se antaisi ” <i>harkintaverotusoikeuden</i> ” 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.
PwC	Lausunnoissa ehdotettua VML 31 §:n sanamuotoa pidetään ongelmallisen laajana muun muassa perustuslain ja EU-oikeuden näkökulmasta.
EK	Esityksen perusteluissa todetaan, että muutoksen jälkeen siirtohinnoitteluoikaisua voitaisiin soveltaa myös KHO:n päätöksessä 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin ja vierasta pääomaa pidettäisiin verotuksessa omana pääomana. Säännöksen sanamuoto kuitenkin mahdollistaisi puuttumisen kaikkiin tilanteisiin, joissa Verohallinnon mielestä käytetty muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Lähtökohtana tulee jatkossakin olla se, että käytettyä liiketoimea ei voida uudelleenluokitella, jos sillä on liiketaloudellinen syy. Ehdotettu muutos johtaisi siihen, että yhtiöiden olisi kaikessa päätöksenteossa mietittävä, vastaako käytetty oikeudellinen muoto Verohallinnon subjektiivista käsitystä

	<p>liiketoimen taloudellisesta luonteesta. Uusi säännös sivuuttaisi kokonaan yritysten oman liiketoimintaosaamisen sekä sen, että yritysten tulee voida järjestää liiketoimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla ilman pelkoa siitä, että käytetyn liiketoiminnan muoto tullaan jälkikäteen mahdollisesti uudelleenluokittelemaan Verohallinnon toimesta. Tällaista legaliteettiperiaatteen vastaista avointa valtakirjaa ei tule antaa Verohallinnolle. --</p> <p>Suomen perustuslain 81 § edellyttää, että verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain näkökulmasta ei ole hyväksyttävää, että verosäännöksen muuttamista perustellaan oikeudellisesti ei-velvoittavilla OECD:n siirtohinnoitteluoheilla, joiden sisältä muuttuu säännöllisesti. Legaliteettiperiaate edellyttää sitä, että verolait ovat sisällöltään täsmällisiä ja tarkkarajaisia.</p>
Keskuskauppakamari	<p>Legaliteettiperiaate edellyttää, että verolaissa on säännökset veron määräämisen perusteista, verovelvollisuudesta ja verovelvollisen oikeusturvasta. Verolakien on oltava tarkkarajaisia, eikä ehdotetunkaltainen säännös täytä legaliteettiperiaatteen vaatimuksia.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>FVCA pitää verotuksen ennakoitavuuden kannalta hyvin haitallisena tätä esitettyä tavoitetta, joka johtaisi siihen, että liiketoiminnallisista syistä tehtyjä liiketoimia voitaisiin sivuuttaa verotuksessa jälkiverotusaikana. Esitetyt raamit, joissa näin voitaisiin tehdä ("silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta") ovat hyvin laajat eivätkä vastaa mielestämme Perustuslain 81 §:stä ilmenevää verolain tarkkarajaisuuden vaatimusta. --</p> <p>Uudistetulla VML 31 §:llä olisi selvityksen mukaan myös laaja taannehtiva vaikutus jo tehtyihin sopimuksiin. Tämä ei voi olla Perustuslain takaaman omistusoikeuden suojan mukaista. Mahdollisessa jatkoselvityksessä esitys olisi käsityksemme mukaan rajattava vain lain voimaantumisen jälkeen solmittaviin uusiin sopimuksiin, koska vanhojen sopimusten osalta muun muassa vähemmistöosakkailla ei olisi mitään mahdollisuuksia oikeusturvakeinoihin. --</p> <p>Lisäksi mahdollisesti edelleen kehitettävän selvityksen tulisi ottaa suoraan laissa tarkemmin kantaa siihen, miten "oikea taloudellinen luonne" selvitetään erilaisten oikeustoimien osalta, mitä konkreettisia seikkoja siinä otetaan huomioon ja mitkä ovat verovelvollisen oikeusturvakeinot tällaisessa tilanteessa. Muuten esitys ei täyttäisi Perustuslain 81 §:n ilmentämän legaliteettiperiaatteen edellytyksiä.</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>Valtiovarainministeriön selvityksessä ehdotetaan, että liiketoimen muodon sivuuttamisessa otettaisiin huomioon liiketoimi kokonaisuutena sekä liiketoimen tosiseikat ja olosuhteet. Etuyhteysosapuolten välistä liiketoimea verrattaisiin siihen, miten järjestely tehtäisiin riippumattomien osapuolten välillä. Suomen Veroasiantuntijoiden näkemyksen mukaan ehdotettu muutos ei täytä perustuslaissa ja perustuslakivaliokunnan käytännössä verolaille asetettuja täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksia.</p> <p>Perustuslailliseen legaliteettiperiaatteeseen liittyvä verotuksen ennustettavuusvaatimus edellyttää pitkälle menevää muutosidonnaisuutta, jotta verovelvollinen voi riittävällä tarkkuudella ennakoida toimistaan aiheutuvat veroseuraamukset. Hyvin väljään sääntelyyn perustuvan uuden säännöksen perusteella olisi täysin mahdotonta ennalta arvioida tilanteita, joissa uudelleenluonnehdinta saattaa tulla kyseeseen. Ehdotettu muutos heikentäisi näin ollen verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta, jotka ovat päämääriä, joihin hyvässä lainsäädännössä tulisi pyrkiä. --</p>

	<p>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 tarkoituksenmukaisuusharkintaan. Ehdotettu muutos ei myöskään täytä verolaille asetettuja täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksia. – –</p> <p>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 koskevia lakia alemmanasteisia säännöksiä, jos ne ovat ristiriidassa lain tai perustuslain kanssa. Ongelmallisuutta lisää se, että kansainvälisen järjestön antamat suosituluonteiset siirtohinnoitteluohjeet eivät ole millään lailla Suomen eduskunnan kontrollin piirissä. Riittävää ei ole se, että valtiovarainministeriön ja verohallinnon virkamiehet ovat edustettuina OECD:n kokouksissa.</p>
Suomen Yrittäjät	<p>Veroista säätämisen tulee tapahtua aina lailla. Lain tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden sekä veron suuruuden perusteista, kuten myös verovelvollisen oikeusturvasta. Tämä ns. legaliteettiperiaate edellyttää, että verolait ovat sisällöltään täsmällisiä ja tarkkarajaisia. Nyt ehdotettu VML 31 §:ään vaikuttaa legaliteettiperiaatteen näkökulmasta ongelmalliselta yllä listattujen pulmien vuoksi.</p>
Veronmaksajain Keskusliitto ry	<p>Esitetyssä muodossa Verohallinnon ei tarvitsisi siis osoittaa veronvälttämistä eikä liiketaloudellisen perusteen puuttumista. Verohallinnolla olisi esitetyn säännöksen nojalla mahdollisuus luonnehtia uudelleen mikä tahansa taloudellinen toimi. Perustuslain mukaan verosta on säädettävä lailla. Täysin avoin mahdollisuus harkita mikä tahansa taloudellinen toimi toisin ei täytä perustuslain asettamaa vaatimusta verolainsäädännön täsmällisyydestä, selkeydestä ja ennakoitavuudesta.</p>
<p>3. EU-oikeus, ihmisoikeussopimukset ja hyvä hallinto</p>	
Helminen	<p>Nyt esitetyn lisäyksen jälkeen VML 31 §:n tosiallinen soveltaminen saattaisi johtaa ongelmiin myös SEUT:n perusvapausten näkökulmasta. Säännös olisi ongelmallinen, koska se soveltuisi muihinkin kuin vain täysin keinotekoisin veronkiertotilanteisiin, ja käytännössä se saattaisi tulla sovellettavaksi voittopuolisesti juuri rajat ylittävissä tilanteissa, vaikka se ei nimenomaista eroa puhtaasti kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden osalta teekään. EU-tuomioistuin on toki hyväksynyt SEUT:n perusvapauksia rajoittavia kansallisia säännöksiä, jotka perustuvat markkinaehtoperiaatteen. Tämä ei kuitenkaan takaa sitä, että VML 31 §:n soveltaminen esitetyssä laajennetussa muodossa olisi hyväksyttävää, koska laajennettu säännös voisi soveltua myös tilanteissa, jotka menevät varsinaisen markkinaehtoperiaatteen ulkopuolelle.</p>
PwC	<p>Lausunnoissa ehdotettua VML 31 §:n sanamuotoa pidetään ongelmallisen laajana muun muassa perustuslain ja EU-oikeuden näkökulmasta.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan I artiklan mukaan: ”Jokaisella luonnollisella tai oikeushenkilöllä on oikeus nauttia rauhassa omaisuudestaan. Keneltäkään ei saa riistää hänen omaisuuttaan paitsi julkisen edun nimissä ja laissa määrättyjen ehtojen sekä kansainvälisen oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti. Edellä olevat määräykset eivät kuitenkaan saa millään tavoin heikentää valtioiden oikeutta saattaa voimaan lakeja, jotka ne katsovat välttämättömiksi omaisuuden käytön valvomiseksi yleisen edun nimissä tai taatakseen verojen tai muiden maksujen tai sakkojen maksamisen.”</p> <p>FVCA ei pidä välttämättömänä verojen maksun turvaamiseksi sitä, että myös siviilioikeudellisten sopimusten vaikutuksia muutetaan veroviranomaisten päätöksellä. Lausunnon kohteena olevassa selvityksessä todetaan, että selvityksellä haetaan noin 11 miljoonan euron verotuloja vuosittain. Arvio näyttää tehdyn koskien vain KHO 2014:119 tapausta vastaavia lainoja ja ajalta ennen EVL 18 a §:n nk. korkoleikkurin voimaantuloa.</p>

	<p>FVCA ei missään tapauksessa voi yhtyä siihen näkemykseen, että edellä kuvatun kaltaisten omaisuuden suojaa vaarantavien tilanteiden mahdollistaminen olisi välttämätöntä 11 miljoonan euron vuosittaisen verotulon – tai sitä suuremmankaan verotulon – keräämiseksi.</p> <p>Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta (SEUT) takaa 49 artiklassaan jäsenvaltioiden kansalaisille oikeuden harjoittaa yritystoimintaa joko suoraan itsenäisesti (ensisijainen sijoittautuminen) tai välillisesti edustettuna (toissijainen sijoittautuminen) toisen jäsenvaltion alueella. Pääomien vapaan liikkuvuuden (SEUT 63) tarkoituksena on poistaa pääomien liikkeen rajoitukset jäsenvaltioiden sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden väliltä. Tämä tulee ottaa huomioon erityisesti vastaoikaisun osalta. Jos verovelvollinen on tytäryhtiöineen sijoittautunut useaan jäsenvaltioon, ei voi olla sijoittautumisoikeuden ja pääoman vapaan liikkuvuuden mukaista tarkoituksellisesti synnyttää kaksinkertaisen verotuksen tilanteita tai vaaraa tällaisille konserneille. VML 31 §:n selvittävänä olevan muutoksen tulisi tarkemmin ottaa kantaa siihen, miten vastaoikaisu tehdään silloin kun olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta ja miten kaksinkertainen verotus poistetaan näissä tilanteissa. Onko esimerkiksi velallisen osalta vähennyskelvottomaksi katsottu korko myös saajalleen vastaavasti verovapaata tuloa, jos perusteena on se, että olosuhteen tai toimenpiteen (eli velkasuhteen) varsinainen luonne tai tarkoitus on ollut oman pääoman sijoitus? Selvityksessä olleessa kansainvälisessä vertailussa Hollanti ja Norja olivat ainoat valtiot, joissa liiketoimen muodon sivuuttaminen on mahdollista pelkän siirtohinnoittelunormin perusteella ja ilman että käsillä on veronkiertotilanne (myös Ranskan uudelleenluokittelusääntö edellyttää veronkiertotilannetta kuten selvityksessä esitetään). Hollannissa tiedettävästi ainakin tehdään myös näissä tapauksissa vastaoikaisu eli uudelleenluokiteltu korkotulo luokitellaan saajallaan verovapaaksi tuloksi. Mikä olisi Suomessa sovellettava ratkaisu vastaavassa tilanteessa ja miten se turvaisi SEUT:n 49 artiklan ja 63 artiklan mukaiset oikeudet?</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>Veroviranomainen käyttää verotuksen toimittamisessa sidottua harkintavaltaa. Perustuslain 15 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa turvattua omaisuuden suojaa voidaan rajoittaa vain suhteellisuusperiaatteen mukaisilla toimenpiteillä. Mielivaltaisesti täytäntöön pantu verotus on ihmisoikeussopimuksen mukaisen konfiskaatiokiellon vastaista. – –</p> <p>Liian väljä normi olisi perustuslain ohella ristiriidassa hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden kanssa. Oikeusvaltiossa veroviranomaisen on mitoitettava toimensa suhteellisuusperiaatteen mukaisesti siten, että oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia suojataan. – –</p> <p>EU:n perusvapaudet ja yritysjärjestelydirektiivi edellyttävät lisäksi sitä, että verovelvollisella tulee olla oikeus esittää verohallinnolle vastanäyttöä siitä, että liiketoimea ei ole tehty veron välttämistarkoituksessa.</p> <p>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 sisältöä. Sijoittautumisesta syntyvää veroetua ei kuitenkaan saa tehdä tyhjäksi asuinvaltion verolainsäädännöllä, ellei kysymyksessä ole täysin keinotekoinen järjestely. Veron kiertämistä estävien kansallisten toimenpiteiden on oltava suhteellisuusperiaatteiden 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. – –</p>

	Ehdotettu muutos olisi ”olettasäännös”, jonka soveltaminen ei asettaisi veroviranomaiselle hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden edellyttämää näyttötaakkaa. Veroviranomainen voisi esittää säännöksen nojalla verovelvollisen oikeustoimen sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa ilman, että veroviranomaisen tulisi näyttää, että etuyhteyssuhteessa on toimittu erilailla kuin riippumattomat osapuolet olisivat toimineet vastaavassa tilanteessa.
4. Säännöksen täsmällisyys	
Suomen Asianajajaliitto	<p>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 säätäminen” 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.</p> <p>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 tosiasiaa KHO on asettanut ratkaisussaan selvät suuntaviivat VML 31 §:n soveltamiselle, eikä ratkaisun voida miltään osin katsoa osoittavan sitä, että siirtohinnoitteluohjeiden 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.</p>
PwC	<p>Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että kahdesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tunnistetusta uudelleenluonnehdintatilanteesta on tarpeen ottaa verolakiin säännös vain ensimmäisestä eli sisällön ja muodon ristiriitatilanteista, sillä toisiin tyyppitapauksiin voidaan puuttua jo nykyisen VML 31 §:n nojalla.</p> <p>Hallituksen esitysluonnoksessa otettu kanta on mielestämme väärä. Myös Konserniverokeskuksen esittämän kannan mukaan uudelleenluonnehdinta nykyisen VML 31 §:n tilanteissa ei ole mahdollista kummassakaan OECD:n Siirtohinnoitteluohjeissa mainitsemassa tilanteessa. Konserniverokeskuksen kanta käy ilmi esimerkiksi Sami Laaksosen Konserniverokeskuksen Siirtohinnoittelu koskevassa asiakasinfossa 24.10.2014 pitämästä esityksestä (kalvo 4).</p>
Penttilä	Selvityksessä esitetään sääntelyä vain siirtohinnoitteluohjeiden ensimmäisen poikkeustilanteen osalta. Selvityksen sivulla 6 todetaan, että KHO:ssa ei ole arvioitu sitä, mahdollistaako VML 31 § puuttumisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toiseen poikkeustilanteeseen. Tämä huomioon ottaen on yllättävää, että kuitenkin selvityksen sivulla 10 todetaan, että näihin tilanteisiin voidaan puuttua jo nykyisin VML 31 §:n nojalla. Tästä voidaan olla perustellusti toista mieltä. Siinäkin kuitenkin on – kuten selvityksen sivulta 6 ilmenee – kysymys ”sen rakenteen sivuuttamisesta, jota verovelvollinen on käyttänyt etupiiritoimen tehdessään”. Tällaisesta ei VML 31 §:ssä ole nimenomaista sääntelyä.

	<p>lyä, sitä ei ole käsitelty lainvalmisteluaineistossa ja sen seuraamukset voivat olla yhtä pitkälle menevät kuin siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäisen poikkeustilanteen seuraamukset ovat. Näin olen selvityksessä esitetty kannanotto nykyisestä oikeustilasta voi olla yhtä väärä tai yhtä oikea kuin oli ennen ratkaisua KHO 2014:119 esitetty väite siitä, että VML 31 §:ään perustuva uudelleenluonnehdinta on mahdollista siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäisen poikkeustilanteen osalta. Kun tästä asiasta on tällä hetkellä vireillä veroprosesseja, ei valtiovarainministeriön ehkä ole syytä ottaa lainvalmistelussaan kantaa riidanalaiseen asiaan. Tällaisessa ”lainsäätäjän” kannanotossa on lisäksi tiettyä taannehtivuuden makua.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>Toteamus siitä, että mainittuihin tilanteisiin voitaisiin puuttua jo nykyisen VML 31 §:n nojalla on täysin perusteeton. Lisäksi kappaleessa 1.3 on esitetty, ettei KHO:n päätöksessä KHO 2014:119 ole arvioitu sitä, mahdollistaako verotusmenettelylain 31 §:n puuttumisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toiseen tilanteeseen tai 1.48, 1.52 ja 1.53 kohtien kaltaisiin tilanteisiin. Siten tässä esityksessä verotusmenettelylain 31 §:ää esitetään muutettavaksi vain OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan ensimmäisessä tilanteessa.</p> <p>Vaikuttaa siltä, että hallituksen esityksessä on otettu lähtökohdaksi, että koska KHO:n ratkaisussa ei ole kommentoitu siirtohinnoitteluohjeiden yllä mainittuja kohtia, voidaan VML 31 §:n katsoa soveltuvan automaattisesti niihin. Kuitenkin tosiasiallisesti KHO on asettanut ratkaisussaan selvät suuntaviivat VML 31 §:n soveltamiselle, eikä ratkaisun voida miltään osin katsoa osoittavan sitä, että siirtohinnoitteluohjeiden mainitut kohdat olisivat VML 31 §:n soveltamisalan piirissä. Verohallinto on KHO:n ratkaisussa esittämiä suuntaviivoja noudattanut myös verotuskäytännössään, kun se on tehnyt verottamattajättämispäätökset verotarkastusten perusteella VML 31 §:n tulkintaa koskevissa asioissa. Nykyisessä muodossaan ehdotuksessa sisällytettäisiin VML 31 §:n soveltamisalueeseen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yllä mainitut kohdat ilman erityisiä perusteita. Etenkin siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan toisen tilanteen, jonka mukaan verohallinto voi mukauttaa myös muita kuin hintaan liittyviä ehtoja vastaamaan sitä, mitä olisi perustellusti odotettu sovittavan riippumattomien yritysten välillä, sisällyttäminen esityksen mukaan nykyisen VML 31 §:n piiriin voidaan nähdä sekä KHO:n ratkaisun että verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallisena. Lisäksi riskinä on, että kyseinen maininta vaikuttaa taannehtivasta nykyisen muotoisen VML 31 §:n tulkintaan. 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.</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>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. – –</p> <p>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 kieltö”. 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 jälkeen.</p>
Verohallinto	<p>Siirtohinnoittelusääntöjen soveltamisalaa koskevan oikeustilan selvyyden kannalta on myös tervetullutta, että esityksen perusteluissa tuodaan selvästi esille se, että VML 31 §:n nojalla on edelleen mahdollista tunnistaa tosiasiallinen liiketoimi sillä tavoin, kuin HE-luonnoksen esiin nos-</p>

	tamissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdissa (1.48, 1.52,1.53 on ohjattu) sekä tarvittaessa luonnehtia liiketoimi uudelleen OECD:n ohjeiden kohdan 1.65 sisältämän toisen esimerkkitalanteen (liiketaloudellinen rationaalisuus) mukaisesti.
5. Muutoksen suhde verosopimuksiin	
Helminen	<p>VML 31 §:ään esitettävä muutos ei saa tukea kansainvälisestä vertailustakaan. On myös virheellistä väittää, että muutoksen jälkeen VML 31 §:n soveltamisala vastaisi verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa. Tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto ei ole niin laaja kuin esitetyllä tavalla muutetun VML 31 §:n sanamuoto. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto vastaavat pikemminkin VML 31 §:n nykyistä sanamuotoa.</p> <p>OECD:n siirtohintaohjeetkin lähtevät siitä, että verovelvollisen käyttämä muoto on markkinaehtoisuustarkastelun lähtökohtana, eikä muotoa tule sivuuttaa kuin vain täysin poikkeuksellisissa tilanteissa. Tällainen voi olla tilanne, jossa transaktion muoto ei vastaa sen taloudellista sisältöä, koska silloin järjestelyyn on voitu ryhtyä veronvälttämistarkoituksessa (OECD:n siirtohintaohjeiden 1.64-1.66 kohdat). Nyt esitetyssä muodossaan VML 31 §:n soveltamisala menisi tätä laajemmalle ja ottaisi muodon uudelleenluonnehdinnan pääsäännöksi OECD:n ohjeiden vastaisesti.</p>
Suomen Asianajajaliitto	<p>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. --</p> <p>Lopuksi on vielä syytä todeta, että esitysluonnoksen päiväyksen 18.12.2014 jälkeen OECD on julkistanut siirtohinnoitteluohjeisiin 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 siirtohinnoitteluohjeiden kohtaa "D. Guidance for applying the arm's length principle" ja erityisesti sen kohtaa D.2 (jossa mm. uudelleenluonnehdintaa koskenut kohta 1.65 on ollut) ollaan merkittävästi uudistamassa, eikä mm. kohtaa 1.65 jatkossa siten mahdollisesti nyky muodossaan ole enää lainkaan olemassa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden myöhemmät muutokset siis käytännössä muuttaisivat lainsäädännön sisältöä myös Suomessa, eikä tällaista eduskunnan lainsäädäntövallan delegointia OECD:lle voida pitää hyväksyttävänä.</p>
PwC	<p>Ei ole suotavaa, että verolain säännöksen sisältö jää OECD:n tulkintojen varaan. Erityisen epäsuotavaa tämä on niissä tilanteissa, joissa annettu ohjeistus on niukkaa ja tulkinnanvaraista. OECD:n Siirtohinnoitteluohjeiden englanninkielisyys lisää haastetta entisestään. --</p> <p>Jos ja kun OECD:n Siirtohinnoitteluohjeistakaan ei saada minkäänlaista valaistusta sille, minkälaisissa tilanteissa liiketoimen taloudellisen sisällön katsotaan olevan ristiriidassa sen muodon kanssa, hallituksen esityksessä olisi ensiarvioiden tärkeää selvittää, minkälaisiin tilanteisiin säännöksen voitaisiin ajatella soveltuvan. OECD:n Siirtohinnoitteluohjeistukseen viittaaminen on tosiasiassa merkityksetöntä, sillä ohjeistusta ei käytännössä ole. --</p> <p>Verolain säännöksen sisällön sitominen OECD:n Siirtohinnoitteluohjeisiin ei ole suotavaa siitäkään syystä, että Siirtohinnoitteluohjeita uudistetaan jatkuvasti. Mikäli VML 31 §:ää muutettaisiin hallituksen esitysluonnoksen perusteella, jo muutoksen voimaantullessa sen suhde OECD:n</p>

	siirtohinnoitteluohjeisiin olisi epäselvä.
EK	<p>Selvityksessä esitetään myös virheellisesti, että ehdotetun muutoksen jälkeen VML 31 §:n soveltamisala vastaisi verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa. Tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto ei ole niin laaja kuin ehdotetun uuden VML 31 §:n sanamuoto. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto vastaavat enemmän VML 31 §:n nykyistä sanamuotoa. Kun lisäksi vielä huomioidaan VML 28 §:n soveltamisala, ei esitetylle muutokselle ole perusteita. – –</p> <p>Korkovähennyssäännöksen mahdollisen muutostarpeen osalta VM:n selvityksessä todetaan, että olisi järkevää odottaa BEPS-hankkeen suosituksia ennen kuin EVL 18 a §:n muutoksia harkitaan. Vähintään yhtä perusteltua on odottaa BEPS-hankkeen suosituksia uudelleenluokittelun osalta ennen kuin harkitaan muutoksia VML 31 §:ään.</p>
Finanssialan Keskusliitto	Muutos tulisi toteutuessaan noudattamaan myös selkeästi ankarampaa linjausta kuin mistä on kyse kansainvälisten verosopimusten tulonoikaisu- ja koskevissa säännöksissä tai OECD:n asiaa koskevassa malliverosopimuksessa. Tähän nähden Suomen linja tulisi poikkeamaan merkittävästi kansainvälisestä käytännöstä.
Keskuskauppakamari	<p>Ehdotetun säännöksen soveltamiskynnys näyttää olevan matala, vaikka kynnys oikeustoimien luonteen verotukselliseen uudelleenluonnehdintaan tulee olla erittäin korkea ja poikkeuksellinen. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että uudelleenluonnehdintaan voidaan ryhtyä ainoastaan äärimmäisen poikkeuksellisissa tilanteissa. – –</p> <p>Selvityksessä on esitetty, että VML 31 §:n muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyritysten välisten palveluiden ja tavaroiden markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Tämä väite on kuitenkin virheellinen. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuodot ovat lähempänä VML 31 §:n tämänhetkistä sanamuotoa. Muutoksen jälkeen VML 31 §:n sanamuoto olisikin laajempi kuin edellä mainittujen artiklojen. – –</p> <p>Lisäksi OECD:n BEPS-hankkeen suositukset tulevat todennäköisesti johtamaan lainsäädäntömuutoksiin. Esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden uudelleenluokittelua koskevaan osaan on BEPS-hankkeen myötä ilmeisesti tulossa muutoksia. Olisikin järkevää odottaa lopullisia suosituksia ennen yksittäisten säännösmuutosten tekemistä.</p>
Penttilä	<p>Mielestäni esitetty VML 31 §:n lisäys antaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohtaa 1.65 laajemman uudelleenluonnehdintamahdollisuuden. – –</p> <p>Kun verrataan selvityksessä ehdotetun uuden VML 31.1 §:n sanamuotoa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan, jonka mukaisia Suomen tekemien verosopimusten sisältämät tulonoikaisuartiklat ainakin pääosin ovat, havaitaan, että esitetty muutos loitontaa VML 31 §:ää verosopimusten tulonoikaisuartiklasta nykyiseen verrattuna. Yhteenkään Suomen tekemän verosopimuksen tulonoikaisuartiklaan ei sisälly selvityksessä esitetyn kaltaisia asian varsinaista luonnetta tarkoitusta koskevia mainintoja. Jos VML 31 §:ään lisätään esitetyn kaltaiset virkkeet ja niiden nojalla tehdään verotuksessa ”siirtohintaoikaisuksi” nimitettäviä tulonoikaisuja, on hyvin mahdollista, että toisessa verosopimusvaltiossa ei pidetä</p>

	oikaisua verosopimuksen 9 artiklan mukaisena. Syynä tähän on se, että VML 31.1 §:n verosopimuksen tulonoikaisuartiklasta poikkeava sanamuoto johtaa toisessa sopimusvaltiossa helposti päätelmään, että VML 31 §:n soveltamisala on laajempi kuin on verosopimuksen tulonoikaisuartiklan soveltamisala. Toisessa sopimusvaltiossa ei tarvitse hyväksyä tällaista verosopimuksen tulonoikaisuartiklan soveltamisalan ylittävää oikaisua. Edelleen toisessa verosopimusvaltiossa olisi mahdollista kysyä, minkä vuoksi oikaisua ei ole tehty VML 28 §:n nojalla, joka sekin soveltuu tilanteisiin, joissa oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. – – Kaiken kaikkiaan lopputuloksena voi olla, että suomalaiset kansainväliset konsernit joutuisivat säännöksen soveltamisen seurauksena entistä useammin kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi.
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	OECD:n 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 ei vaarantuisi.
Suomen Veroasiantuntijat ry	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 sitä. Jos verosopimus sallii Suomen kansallista lainsäädäntöä laajemman verotusoikeuden, verotus tapahtuu kansallisen lainsäädännön lievemmän säännöksen mukaan. Suomella ei näin ollen ole tuloverosopimusten perusteella velvollisuutta tai tarvetta laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa. – 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 varauksia OECD:n malliverosopimuksen 11 artiklaan. Suomi on näin ollen hyväksynyt kommentaarissa selostetun verosopimuksen korkoartiklan soveltamista koskevan kannan.
Verohallinto	Edellä esitetyn valossa voidaan pitää perusteltuna, että VML 31 §:ää täsmennetään sillä tavoin, kuin HE-luonnoksessa on esitetty. Tämä poistaa KHO:n ratkaisun johdosta Suomen vero-oikeuteen syntyneen OECD:n verosopimuskommentaarin (tässä siis OECD:n siirtohinnoitteluohjeet) ja oikeuskäytännön kautta määräytyneen suomalaisen siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisalan välille syntyneen ristiriidan.
6. Oikeustila muutoksen jälkeen	
Helminen	Koska Valtiovarainministeriön muutosesityksen taustalla on korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2014:199, on selvää, että muutosesityksen tarkoituksena on puuttua niihin tilanteisiin, joissa vierasta pääomaa käytetään oman pääoman sijaan veroedun saamiseksi. Tavoitteena on kuitenkin puuttua tätä laajemmin kaikkiin tilanteisiin, joissa käytetty muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Kysymyksessä on siis hyvin laaja-alainen yleislauseke. – – Uudelleenluonnehdintatilanteissa, joihin Valtiovarainministeriö esittää VML 31 §:ää uudessa laajennetussa muodossaan sovellettavaksi, ei usein kuitenkaan ole käytännössä mahdollista näyttää, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Soveltamisalan laajentaminen ei siksi käytännössä ratkaisisi niitä tilanteita, joihin sillä on tarkoitus puuttua, paitsi jos sitä sovellettaisiin mielivaltaisesti markkinaehtoperiaatteelle vieraalla tavalla.

	<p>Esimerkkinä voidaan käyttää valintaa vieraan- ja oman pääomanehtoisen rahoituksen välillä. Vaikka etuyhteystilanteessa olisi käytetty runsaastikin vierasta pääomaa, ei voida mitenkään osoittaa, että samassa tilanteessa riippumaton osapuoli olisi käyttänyt omaa pääomaa. Markkinaehtoperiaate ei yksinkertaisesti toimi tällaisen toteutuksen tekemiseksi. Siksi ei ole perusteltua pyrkiä turvaamaan veropohjaa laajentamalla VML 31 §:n soveltamisalaa Valtiovarainministeriön esittämällä tavalla. VML 31 § ei toimisi muutosehdotuksessa tarkoitettulla tavalla, ellei sitä sovellettaisi mielivaltaisesti markkinaehtoperiaatteelle vieraalla tavalla.</p> <p>Esitetty muutos lisää tulkintaepävarmuutta ja saattaisi johtaa legaliteettiperiaatteen vastaiseen mielivaltaiseen verotukseen, joka tosiasiallisesti ei olisi enää perusteltavissa markkinaehtoisuusperiaatteesta poikkeamisella. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisella on rajansa. Sitä ei voi mielivaltaisesti laajentaa näennäisesti soveltumaan kaikkiin epätoivottaviin järjestelyihin. Markkinaehtoperiaate toimii vain tilanteissa, joissa pystytään selkeästi osoittamaan, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Muuten ei voida legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla riittävä yksiselitteisesti päätellä sitä, miten markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi verotettava.</p>
Suomen Asianajajaliitto	<p>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. – –</p> <p>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 siirtohinnoitteluoheiden 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. – –</p> <p>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.</p>
PwC	<p>Mielestämme olisi suotavaa, että ennen VML 31 §:n mahdollista muuttamista selvitetäisiin huolella, minkälaisissa tilanteissa Verohallinto on esimerkiksi aikaisemmin toimitetuissa verotarkastuksissa pitänyt tarpeellisena yrityksen toteuttamien transaktioiden sivuuttamista ja uudelleenluonnehtimista. Lisäksi on syytä kartoittaa, mitä liiketoimien sivuuttamisella tarkoitetaan: milloin on kysymys vain liiketoimen hinnan ja muiden ehtojen oikaisemisesta ja milloin puuttuminen tosiasiallisesti merkitsee toteutetun liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista toisella verohallinnon määrittelemällä transaktiolla.</p> <p>Kun mahdolliset sivuttamistilanteet käydään huolella läpi, on helpompi hahmottaa, missä tapauksissa verohallinnolla on syytä antaa oikeus puuttua tilanteisiin. Lisäksi osataan paremmin arvioida ja harkita, minkälaisia menettelyjä yrityksen oikeuksien suojaaminen edellyttää.</p>
EK	Liiketoimen muodon uudelleenluokittelutilanteissa, joihin uutta säännöstä esitetään nyt sovellettavaksi, ei ole käytännössä mitenkään mahdollis-

	<p>ta näyttää, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Säännöksen soveltamisalan laajentaminen johtaisi mielivaltaan.</p> <p>Esityksen perusteluissa todetaan, että muutoksen jälkeen siirtohinnoitteluoikaisua voitaisiin soveltaa myös KHO:n päätöksessä 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin ja vierasta pääomaa pidettäisiin verotuksessa omana pääomana. Säännöksen sanamuoto kuitenkin mahdollistaisi puuttumisen kaikkiin tilanteisiin, joissa Verohallinnon mielestä käytetty muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. – –</p> <p>VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä voidaan soveltaa myös Suomen sisäisissä liiketoimissa, vaikka sen pääasiallinen soveltamisalue on rajat ylittävissä siirtohinnoittelua koskevissa liiketoimissa. Mikäli säännöstä nyt muutettaisiin esitetyllä tavalla, johtaisi muutos täysin ennakkoimattomiin tilanteisiin myös Suomen sisäisissä liiketoimissa.</p>
Finanssialan Keskusliitto	<p>Vakavin uhka verovelvollisen näkökulmasta aiheutuu siitä, että säännösehdotuksen sanamuoto antaa hyvinkin laajat mahdollisuudet kyseenalaistaa järjestelyjä ja toimia, jotka kuitenkin juontuvat täysin tavanomaisista ja hyväksyttävistä vaihtoehdoista valita liikeloudellisesti ja myös verotuksellisestiärkevimmät toimintatavat. Elinkeinoelämän yritykset ja niiden toimintamallit ovat toisistaan hyvinkin poikkeavia eikä mitään ”toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä” sopimusmalleja ole olemassa. Toimintaolosuhteet, yritysrakenteet, osapuolten muut kuin verotukseen liittyvät intressit ja niin edelleen voivat johtaa eri tapauksissa täysin erilaisiin lopputuloksiin. Tässä tilanteessa verovelvolliselle asetetaan täysin kohtuuton vaatimus, jos epäedullisten veroseuraamusten välttämiseksi tulisi kyetä näyttämään miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa toimineet. Se ei käytännössä ole mitenkään mahdollista ja voi näin ollen kaikkein ankarimpien linjausten perusteella antaa mahdollisuuden lähes mielivaltaiseen verotukseen.</p>
Keskuskaupakamari	<p>Nykyinen VML 31 § koskee siirtohinnoittelutilanteita, joissa etuyhteysyritysten välillä käytetty hinta oikaistaan markkinaehtoiseksi. Nykyisenkin VML 31 §:n soveltaminen johtaa käytännössä hankaliin tilanteisiin, koska luotettavaa vertailuhintaa etuyhteysosapuolten käyttämälle hinnalle on usein hyvin vaikea löytää. Liiketoimen uudelleenluonnehdinnan kohdalla luotettavan vertailukohdan löytäminen olisi käytännössä mahdotonta. Minkäänlaista näyttöä siitä, miten riippumattomat osapuolet olisivat kyseisessä tilanteessa toimineet, ei markkinaehtoperiaatetta soveltaen pystytä löytämään. Vaarana on, että ehdotetun pykälän soveltaminen johtaisi siten täysin mielivaltaisiin ratkaisuihin. – –</p> <p>Esityksen taustalla on korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2014:119, jota esityksen perusteluissa käsitellään laajasti. Selvityksessä todetaan, että ehdotetun muutoksen jälkeen voitaisiin siirtohinnoitteluoikaisua soveltaa myös KHO 2014:119 kaltaisiin rahoitusjärjestelyihin ja vierasta pääomaa voitaisiin pitää verotuksessa omana pääomana. Ehdotettu säännös on sisällöltään kuitenkin huomattavasti laajempi. Sen puitteissa voitaisiin puuttua kaikkiin järjestelyihin, joissa veroviranomainen katsoo, että muoto ei vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta. Huomattakoon myös, että kyseisessä KHO:n päätöksessä vähemmistökin katsoi, että edellytykset uudelleenluonnehdintaan eivät täyttyneet, eikä kysymyksessä olevaa hybridilainaa ollut katsottava omaksi pääomaksi.</p>
Penttilä	<p>Edellä mainittu lisäys VML 31.1 §:ään merkitsisi olennaista muutosta aikaisempaan lainsäädäntöön ja olisi myös poikkeama tuloverotuksen peruseriaateista. Tuloverotuksen peruseriaatteena pidettävän subjektiivisen arviointitavan mukaan verotuksen perusteeksi otetaan verovelvollisen toimenpiteet sellaisenaan, eikä niiden tarkoituksenmukaisuutta tai luonnetta lähdetä arvioimaan toteutetusta poikkeavalla tavalla. Yksityisoikeudellinen tosiseikasto ja siitä johtuva oikeusvaikutus muodostavat näin verotuksessa yleensä vero-oikeudellisen tosiseikaston, jonka pohjalta veroseuraamukset määräytyvät. Yleensä tästä ei poiketa edes verovelvollisen vaatimuksesta. Verolainsäädännössä on kuitenkin useita säännök-</p>

siä, joissa lähtökohdasta nimenomaisesti poiketaan. Näissä vero-oikeudellisissa säännöksissä kuvataan säännöksen soveltamisen tunnusmerkistö (tosiseikasto, johon säännöstä sovelletaan) ja veroseuraamukset määräytyvät säännöksestä ilmenevällä tavalla. Esimerkkeinä voidaan mainita sulautumista (EVL 52a §) ja jakautumista (EVL 52c §) koskevat säännökset, joissa selkeästi poiketaan yksityisoikeudellisista lähtökohdista ja siis tarvittaessa ”sivuutetaan” verovelvollisen yksityisoikeudelliset toimenpiteet (sulautuminen ja jakautuminen) ja veroseuraamukset määrätään sen mukaisesti, millaiseksi toimenpide vero-oikeudellisesti luonnehditaan (=voidaan katsoa myös yhteisön purkamiseksi, EVL 51d §). Tällaisista tilanteista löytyy monia muitakin esimerkkejä (esim. osakeyhtiön varojenjako koskeva sääntely EVL:ssa ja TVL:ssa). Toinen ryhmä poikkeamistilanteita muodostuu niistä tilanteista, joissa verovelvollisen toteuttamat toimenpiteet sivuutetaan verotuksessa yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen nojalla. Tällöin ratkaisu tehdään yleissäännöksen nojalla, mutta tällaisen yleissäännöksen soveltamisen tekee oikeutetuksi se, että verovelvollinen on ryhtynyt toimenpiteeseen veron kiertämisen tarkoituksessa. Kolmas ryhmä yksityisoikeudellisesta muodosta ja lähtökohdasta poikkeamistilanteita muodostuu tapauksista, joissa poikkeama tapahtuu ilman nimenomaista sääntelyä tulkitsemalla verolain säännöstä tavalla, joka johtaa tällaiseen lopputulokseen. Tällaisia esimerkkejä löytyy muun muassa luovutusvoittojen verotusta sääntelevien säännösten soveltamisesta. – –

Ilmeisesti KHO:n päätöksen lopputulos on taustana nyt valmistellulle selvitykselle. Selvityksessä ei kuitenkaan ole tuotu selkeästi esille, minkä vuoksi esitetty lisäys VML 31 §:ään tulisi tehdä. Kun lainmuutoksen tarvetta ei ole selkeästi esitetty, johtaa tämä siihen, että esityksen perustelujen ja esitetyn lainsäädännön välillä on ilmeinen ristiriita. Esityksen perustelut ovat oikeastaan kauttaaltaan kirjoitettu siten kuin uusi sääntely soveltuisi vain rahoitusrakenteiden eli lähinnä ratkaisussa KHO 2014:119 esillä olleen kaltaisten tilanteiden tarkasteluun. Näin ymmärrettyinä esitetyn säännöksen soveltaminen johtaisi siis lähinnä vain korkomenojen vähennyskelvottomuuteen. Varsinainen lainsäädännös on kuitenkin kirjoitettu yleiseksi uudelleenluonnehdinnan sallivaksi säännökseksi, joka antaa mahdollisuuden uudelleenluonnehtia mitä tahansa liiketoimia, liiketoimikokonaisuuksia tai yritys rakenteita. Esitetyn säännöksen sanamuodossa tosin puhutaan ”liiketoimesta”, mutta VML 31 §:n aikaisempi lainvalmisteluaineisto (HE 107/2006, s. 20) huomioon ottaen säännöstä on Verohallinnossa jo aikaisemminkin pyritty tulkitsemaan siten, että säännöksen soveltaminen ei rajoitu vain yksittäisiin liiketoimiin vaan se soveltuu myös laajempien kokonaisuuksien arviointiin. Näin tehtäisiin ilmeisesti myös nyt esitetyn lisäyksen osalta. Sitä voitaisiin siis soveltaa muun muassa koko konsernin tai ainakin yksittäisten konserniin kuuluvien yhtiöiden toimintamallin sivuuttamiseen. Konsernin esittämällä liiketaloudellisilla näkökohdilla ei olisi tässä merkitystä. – –

Esityksen vaikutusarvioissakin näkyy pelkästään ratkaisua KHO 2014:119 vastaavat tilanteet eli rahoitusrakenteet. Jos tai kun säännös on tarkoitettu yleisemmäksi, niin kuin sen sanamuotokin antaa ymmärtää, tulee tällöin kartoittaa säännöksen ulottuvuutta nyt tehtyä laajemmin: mihin kaikkeen Verohallinnolle halutaan antaa uudelleenluonnehdintamahdollisuus ja mitä kaikkea tästä seuraa tai voi seurata. Tällainen kartoitus on välttämätöntä sen vuoksi, että nyt esitetystä muodosta säännös voi antaa (HE 107/2006 sanonnat huomioon ottaen) mahdollisuuden hyvin laajaan konsernin oikeudellisten toimintarakenteiden sivuuttamiseen, vaikka toimintarakenteille olisi esitettävissä vahvat liiketaloudelliset perusteet. – –

Mielestäni esitetty VML 31 §:n lisäys antaa OECD:n siirtohinnoitteluoheiden kohtaa 1.65 laajemmän uudelleenluonnehdintamahdollisuuden. Myös tämän vuoksi säännöksen soveltamistilanteita tulisi käsitellä muutoinkin kuin vain rahoitusrakenteiden osalta. Tällöin säännösten vaiku-

	<p>tuksia olisi syytä arvioida myös laajemmin, esim. verotuksen ennustettavuuden, oikeusvarmuuden ja säännösten toimivuuden kannalta.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>FVCA pitää verotuksen ennakoitavuuden kannalta hyvin haitallisena tätä esitettyä tavoitetta, joka johtaisi siihen, että liiketoiminnallisista syistä tehtyjä liiketoimia voitaisiin sivuuttaa verotuksessa jälkiverotusaikana. Esitetyt raamit, joissa näin voitaisiin tehdä (”silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta”) ovat hyvin laajat eivätkä vastaa mielestämme Perustuslain 81 §:stä ilmenevää verolain tarkkarajaisuuden vaatimusta. Selvityksestä ei käy ilmi, missä tapauksissa liiketoimen muoto sivuutettaisiin. Olisivatko vuonna 2009 finanssikriisin takia annetut IFRS-hybridilainat sivuutettavia liiketoimia? Selvitys keskittyy hyvin paljon konsernin sisäisiin lainoihin, mutta sen on tarkoitettu kattavan kaikki liiketoimet (kauppa, rahoitusleasing, yhtiösopimus, vuokrasopimus, toimitussopimus, sopimusvalmistaminen, jne.). Missä tapauksissa näitä muita kuin rahoitusliiketoimia sivuutettaisiin? Selvityksestä ei käy ilmi, miksi verotulojen suojaamiseksi on tarpeen tehdä näin merkittävä verotuksen ennakoitavuutta heikentävä säännös, joka koskee etuyhteysosapuolten liiketoimia, joille on liiketoiminnallinen syy. – –</p> <p>Jos korkomenoa oikaistaan velallisen puolella kokonaan vähennyskelvottomaksi, olisi luonnollista, että velkojan puolella se katsottaisiin kokonaan verovapaaksi tuloksi. Muutenhan uudistettu VML 31 § tähtääkin itse asiassa laajalti kaksinkertaiseen verotukseen. – –</p> <p>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.</p> <p>Oikeustoimen muodon sivuuttaminen ”oikean taloudellisen luonteen” perusteella vaikuttaa epäaidolta toimenpiteeltä silloin kun etuyhteysosapuolen omistus on alle 100% toisesta osapuolesta. Miten veroviranomaiset voisivat saada paremman tiedon toimen ”oikeasta taloudellisesta luonteesta” kuin enemmistö- ja vähemmistöosakkaat, jotka tarkastelevat toimea keskinäisessä suhteessaan osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatteen ja vähemmistönsuojan näkökulmasta? Jos hankkeessa edetään, tulisikin se käsityksemme mukaan rajata vain tilanteisiin, joissa etuyhteysosapuolella on omistuksessaan 100% toisen etuyhteysosapuolen nykyisistä ja (liikkeellelaskettujen optio- tai muiden sopimusten nojalla saatavista) uusista osakkeista.</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>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 etuyhteysosapuolten vieraan pääoman ehtoiseksi tarkoitama laina olisi mahdollisesti tullut luonnehtia uudelleen oman pääoman ehtoiseksi. – –</p> <p>Valtiovarainministeriön selvityksessä ei tuoda esille sitä tosiseikkaa, että VML 31 §:n 1 momentin soveltamisalan laajennus oikeuttaisi luonnehtimaan uudelleen myös muita etuyhteysosuhteessa suoritettuja liiketoimia kuin rahoitusjärjestelyjä. Uutta säännöstä voitaisiin soveltaa minkä tahansa konserninsisäisen liiketoimen uudelleenluonnehdintaan, jos veroviranomainen katsoo, että liiketoimen muoto ja sisältö eivät vastaa toisiaan.</p>
Suomen Yrittäjät	<p>Laajuus: Säännös kattaisi kaikki liiketoimet (vuokra, laina, management fee jne). Laaja soveltamisalue kasvattaisi merkittävästi hallinnollisia</p>

	kustannuksia, kun verovelvollinen joutuisi varautumaan kaikkiin liiketoimiinsa uuden säännöksen näkökulmasta.
Veronmaksajain Keskusliitto ry	Verohallinnolla olisi esitetyn säännöksen nojalla mahdollisuus luonnehtia uudelleen mikä tahansa taloudellinen toimi.
7. MAP ja kansalliset oikeussuojakeinot	
Finanssialan Keskusliitto	<p>Sikäli kuin muutosesitys tulee etenemään nyt ehdotetussa tai jossain muussa vaihtoehdoissa muodossa, olisi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenettely oltava ehdottoman toimivaa.</p> <p>Pelkästään säännösten toteutuminen saattaa intressien merkittävyyden vuoksi olla verovelvollisen toimintaa haittaavaa, joten menettelyn tulisi olla joutuisaa.</p>
Keskuskauppakamari	Selvityksessä ehdotettu muutos on ongelmallinen myös kaksinkertaisen verotuksen kannalta. Sekä verosopimusten keskinäiset sopimusmenettelyt että EU-valtioiden välisen arbitraatiosopimuksen mukaiset arbitraatiomenettelyt ovat käytännössä erittäin hitaita, raskaita ja kalliita prosesseja. Menettelyt eivät edellytä sopimukseen pääsemistä kuin EU:n sisällä, joten lopputulokseen liittyy myös suuri epävarmuus. Näillä oikeussuojakeinoilla ei myöskään pystytä puuttumaan tilanteisiin niissä maissa, joiden kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Kansainvälisen vero-oikeuden perusajatuksiin kuitenkin nimenomaan kuuluu kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Tämänkaltaisen kaksinkertaisen verotuksen riski ilman nopeaa ja tehokasta järjestelmää vähentää oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, jotka ovat yritysten toimintaympäristössä ensisijaisen tärkeitä.
Penttilä	<p>Samaan yhteyteen tulisi liittää selvitys siitä, kuinka hyvin toimiva menettely on vastaοikaisu ja keskinäinen sopimusmenettely. Näin tulisi menetellä muun muassa sen vuoksi, että luullakseni toisissa verosopimusvaltioissa voitaisiin hyvin perustein kyseenalaistaa se, onko Suomessa esitetyllä perusteella tehty verotusratkaisu verosopimuksen tulonoikaisuartiklan mukainen. – –</p> <p>Joka tapauksessa on selvää, että uudistetun VML 31 §:n vähääkään laajempi soveltaminen johtaisi verosopimusvaltioiden kanssa vastaοikaisuja ja keskinäisiä sopimusmenettelyjä koskevien asioiden lisääntymiseen. Keskinäiset sopimusmenettelyt ovat verovelvollisen näkökulmasta pitkäkestoisia prosesseja, vaikka verosopimusvaltiot pääsisivätkin asiassa jossain vaiheessa sopimukseen. Lisäksi on todettava sekin, että kaikki sopimusvaltiot eivät ilmeisesti pidä mahdollisena sitä, että verosopimusten tulonoikaisuartiklan perusteella tehdään uudelleenluonnehdintoja ja vaikka pitävätkin tätä mahdollisena, niin lähtökohtana on se, että uudelleenluonnehdinta on mahdollista vain poikkeuksellisesti.</p>
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	<p>Vaikka yllä on oletettu, että australialainen veroviranomainen muutta mukisematta hyväksyy siirtohinnoittelun vastaοikaisun sijoittajan kotimaassa pelkästään sijoittajan pyynnöstä ja neuvoteltuaan Suomen veroviranomaisten kanssa (ns. verosopimuksen mukainen Mutual Agreement Procedure, MAP), käytännön todellisuus on kuitenkin toisenlainen. Jäsenistömme tiedossa on, että ensinnäkin MAP-prosessit ovat hyvin pitkäkestoisia ja aiheuttavat siinä määrin kustannuksia, joista verovelvollinen on itse vastuussa, että oikeuden hakeminen MAP-prosessin kautta ei koskaan käytännössä johda siihen, että sijoittajalle ei aiheutuisi merkittävää taloudellisilta kustannusta vaikka vastaοikaisu hyväksyttäisiinkin. Toiseksi sijoittajan kotimaan (tässä Australian) verottajalla ei ole velvollisuutta hyväksyä vastaοikaisua, vaan kyseessä on vain neuvottelu. Kolmanneksi myös Suomen sisäisissä tilanteissa – eli silloin kun enemmistöosakas on suomalainen verovelvollinen, jää selvityksen mukaan avoimeksi se, miten kaksinkertainen verotus poistetaan. – –</p> <p>Edelleen, jos hanketta viedään eteenpäin, on sen olennaisen keskeneräisyyden paikkaamiseksi otettava selvästi kantaa vastaοikaisuun ja kaksin-</p>

	<p>kertaisen verotuksen poistamiseen kaikissa tapauksissa, joissa oikeustoimen muodon muuttaminen liiketoiminnallisesta syystä tehtyjen sopimusten osalta tulevaisuudessa olisi mahdollista. Tähän on otettava kantaa myös puhtaasti Suomen sisäisissä tilanteissa, koska VML 31 § koskee myös niitä. Sinänsä pidämme selvänä, että vastaoikaisu on tehtävä VML 75 §:n mukaisesti, mutta selvyuden vuoksi tämä olisi hyvä todeta vähintään perusteluissa.</p>
Suomen Veroasiantuntijat ry	<p>Toisella sopimusvaltiolla ei ole mitään syytä hyväksyä Suomen tekemää siirtohinnoitteluoikaisua. 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.</p>
Suomen Yrittäjät	<p>Oikeusvarmuuden puute: Säännöksen soveltumisesta ei ilmeisesti ainakaan useissa käytännön tilanteissa saisi oikeusvarmuutta ennakkoratkaisun muodossa. Ainakin KVL:n toimivaltaan kuuluu ennakkoratkaisujen antaminen vain aineellisista verolaeista (EVL, AVL, EPL). Tämä heikentää olennaisesti verovelvollisen oikeussuojaa.</p> <p>Pitkä jälkiverotusaika: Oikeussuoja heikkenisi myös sitä kautta, että tulevaan Verohallinnon VALMIS-hankeeseen liittyvien muutosverotukseen liittyvien mahdollisten uudistusten myötä ehdotetun VML 31 §:n nojalla viranomaisaloitteinen muutos olisi ilmeisesti mahdollinen jopa 6 vuotta. Olisi kohtuutonta, jos verovelvollinen ei voi saada ennalta oikeusvarmuutta ennakkoratkaisuna, ja lisäksi joutuisi seuraamaan 6 vuotta mahdollista asiaan puuttumista.</p> <p>Kotimaiset liiketoimet: Ei ole estettä sille, että nykyistä VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä voitaisiin soveltaa myös Suomen sisäisissä liiketoimissa. Näin on siitä huolimatta, että säännöksen pääsiällinen soveltamisalue on rajat ylittävissä liiketoimissa. Jos säännöstä muutettaisiin esitetyllä tavalla, johtaisi muutos edellä kuvattujen ongelmien kertautumiseen, sisältäen myös Suomen sisäiset liiketoimet. Tällöin haitat moninkertaistuvat. – –</p> <p>Vuotuisiksi vaikuttavuusarvioksi VM:n selvityksessä on arvioitu 11 miljoonaa euroa. Mielestämme arvio on alimitoitettu: Jos Verohallinto hyödyntäisi ehdotettua säännöstä täydessä laajuudessa, maksuunpanomahdollisuudet olisivat huomattavasti suuremmat. Kääntöpuolena olisi verovelvollisille seuraava oikeusvarmuuden puute, hallinnollisen taakan kasvu varauduttaessa todistelemaan valitun liiketoimen liiketaloudellisia perusteita, sekä oletettava muutoksenhakujen määrän kasvu.</p>
8. Kilpailukyky	
Suomen Asianajajaliitto	<p>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 sijoittautumiskohdeena, sillä uudistus huonontaa olennaisesti Suomessa toimivan verovelvollisen oikeusvarmuutta ja verotuksen ennakoitavuutta ulkomaisen sijoittajan silmissä.</p>
EK	<p>Lainmuutoksella olisi vakavia vaikutuksia, sillä verojärjestelmään liittyvä oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat merkittäviä tekijöitä yritysten kansainvälisessä toimintaympäristössä. Useat ulkomaiset yritykset ovat jo aikaisemmin todenneet, ettei Suomeen ole verotuksellisten epävarmuuksien takia järkevää investoida. Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa myös verotuksella tulisi pyrkiä tukemaan Suomeen suuntautuvia investointeja eikä vähentämään niitä.</p>

Keskuskauppakamari	Selvityksessä ehdotettu säännös heikentäisi Suomen kilpailukykyä ja asemaa yritysten sijaintipaikkana. Verotuksen epävarmuus lisääntyisi huomattavasti. Nimenomaan oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat keskeisiä kilpailutekijöitä, kun yritykset miettivät toimintojensa sijoittautumista.
Penttilä	Kaiken kaikkiaan lopputuloksena voi olla, että suomalaiset kansainväliset konsernit joutuisivat säännöksen soveltamisen seurauksena entistä useammin kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi. Tätä kautta säännöksellä olisi suomalaisten yritysten kansainvälistä kilpailukykyä heikentävä vaikutus.
Suomen pääomasijoitusyhdistys ry	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 sijoittautumiskohteenä, sillä uudistus huonontaa olennaisesti Suomessa toimivan verovelvollisen oikeusvarmuutta ja verotuksen ennakoitavuutta ulkomaisen sijoittajan silmissä.
Suomen Veroasiantuntijat ry	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. Nykyisessä valtiontalouden tilassa verotuksella tulisi pyrkiä tukemaan Suomeen suuntautuvia investointeja eikä vähentämään niitä.
Suomen Yrittäjät	Verojärjestelmän oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat merkittäviä etuja myös kansainvälisessä verokilpailussa. Joidenkin mielestä Suomeen ei olisi verotusmenettelyiden ja veropolitiikan ennalta arvaamattomuuden vuoksi edes viisasta investoida. Luottamuksen palauttamiseksi ja maamme houkuttelevuuden ylläpitämiseksi tulisi mieluummin pyrkiä tukemaan Suomeen suuntautuvia investointeja myös verotuksen keinoin.
9. Vaihtoehdot VML 31 §:n muuttamiselle	
Helminen	<p>On selvää, että VML 28 §:llä ei yksinään pystytä estämään Suomen veropohjan rapautumista. VML 28 §:n rinnalle tarvitaan muita nimenomaisia säännöksiä, jotka rajoittavat haitallisiksi katsottavia kansainvälisiä järjestelyitä. VML 31 §:n soveltamisalan laajentaminen nyt esitetyllä tavalla ei kuitenkaan ole oikea eikä tehokas ratkaisu. Tarvittavat ja tarkoituksenmukaiset toimenpiteet pitää kartoittaa kokonaisuutena, ja valittujen toimenpiteiden tulee turvata legaliteettiperiaatteen edellyttämä oikeusvarmuus ja ennustettavuus. --</p> <p>Sen sijaan esimerkiksi korkovähennysoikeuden laajuutta olisi rajoitettava nykyistä laajemmin nimenomaisella korkoja koskevalla sääntelyllä. Tätä ei tulisi tehdä vain olemassa olevaa korkovähennysrajoitussääntöä kiristämällä, vaan laajemmin koko korkovähennysjärjestelmää tarkastelemalla, kuten esimerkiksi Ruotsissa. Myös esim. OECD:n Base Erosion and Profit Shifting projektiin sisältyy useita harkinnanarvoisia lainsäädännön kehittämisehdotuksia.</p>
Myrsky	<p>Tärkeää on myös se, että säännösehdotus on luonteeltaan yleinen. Tällöin säännöksellä voi olettaa olevan riittävä preventiovaikutus.</p> <p>Se, että lisäys toteutettaisiin muuttamalla VML 31.1 §:a tuntuu perustellummalta vaihtoehdolta verrattuna tätä problematiikkaa koskevaan erityissääntelyyn, jossa saatettaisiin joutua hyvin hankalien käsitelmäärittelyjen piiriin koskien esimerkiksi omaa pääomaa ja vierasta pääomaa ja niille maksettavien korvauksia. Toki mahdollista on sekin, ettei tehtäisi mitään ja jätettäisiin oikeustila ”voimaan” 2014:119 pohjalta. Tällaista ratkaisua ei voi puoltaa jo ihan periaatteellisista syistä. --</p>

	Verotusmenettelylain 31 §:n muutos on ilmeisesti jonkinlainen välttämätön välivaihe tässä tilanteessa ja pysyvämpi ratkaisu voitaisiin saada aikaiseksi muuttamalla EVL 18a §:ää. Kansainvälistä kehitystä ja tilannetta Suomessa on seurattava entistä aktiivisemmin jo EU-oikeudellisten näkökohtien huomioonottamiseksi.
Suomen Asianajajaliitto	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.
Finanssialan Keskusliitto	Suomessa ovat voimassa vasta äskettäin säädetyt korkojen vähennysoikeutta verotuksessa rajoittavat säännökset. Harkinnan arvoista voisi olla, jos muutokset katsotaan tarpeellisiksi, lähestyä esillä olevaa problematiikkaa vaihtoehtoisesti tästä näkökulmasta.
Penttilä	Kuten edellä olen todennut, ensimmäisen poikkeustilanteen mukainen uudelleenluonnehdinta on Suomessa jo nykyisinkin mahdollista VML 28 §:n nojalla. Mikäli ensimmäisen poikkeustilanteen sääntelemistä varten tarvitaan poikkeustilanteen alaan kuuluvia rahoitusrakenteita varten sääntelyä, olisi luontevaa säännellä asia yksityiskohtaisilla säännöksillä (niin kuin muissakin maissa on tehty) eikä lisätä VML 31 §:ään yleislauseketta, jollaista ei ole verosopimuksissa eikä selvityksessä olevan oikeusvertailun mukaan muissakaan vertailuvaltioissa.
Suomen Veroasiantuntijat ry	Selvityksessä viitataan mahdollisuuteen rajoittaa hybridilainan korkojen vähennyskelpoisuutta erityissäännöksellä. 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 velka. Selvityksessä ehdotettu sääntely poistaisi mahdollisuuden käyttää pääomalainaa etuyhteystilanteissa.
Suomen Yrittäjät	Lausuntopyynnössä pyydettiin näkemystä erityisesti siitä, onko ehdotettu sääntely tarpeellinen. Tältä osin toteamme, että haluttu tavoitetilä tul-taneen saavuttamaan ilman nyt ehdotettua VML 31 §:n muuttamista muutoinkin — korkojen vähennysrajoituksista sekä OECD:n BEPS-hankkeesta johtuen. Edellä selostettujen pulmien vuoksi pidämme luontevana turvata Suomen verokertymää mieluummin näiden toimenpiteiden kautta.