

Professori  
Seppo Penttilä  
Tampereen yliopisto

## VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: "Lausuntopyyntö selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta, Lausuntopyyntö VM161:00/2014", 7.1.2015

Pyydettyinä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa.

### 1. Lähtökohdat

Lausuntopyynnöstä ilmenee, että lausuntoa pyydetään verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n muuttamistarvetta koskevasta selvityksestä. Lausuntopyynnön liitteenä oleva selvitys on jo kirjoitettu hallituksen esityksen luonnoksen muotoon. Lausuntopyynnön mukaan lausunnoissa esitetyt kommentit käytetään arvioitaessa asian jatkovalmistelua.

Mielestäni on hyvä, että jo valmistelun alkumetreillä valmistunut selvitys on lähetetty lausuntokierrokselle. Näin jo tässä vaiheessa saadut kommentit ja mahdollisesti myös kriittiset näkökohdat kyetään – mikäli niin halutaan – ottamaan huomioon mahdollista hallituksen esitysluonnosta valmisteltaessa.

Pidän hyvin mahdollisena sitä, että nyt esitetyssä muodossa olevaan tuloverotuksen peruseriaatteista poikkeavaan ja Verohallinnolle laajan toimivallan antavaan lainmuutoshankkeeseen suhtaudutaan yleisesti ottaen kriittisesti. Tähän on useampiakin syitä. Osa kriittisistä johtuu luonnollisesti selvityksen (tai esityksen) sisällöstä. Osa kriittisistä näkökohdista voi kuitenkin johtua siitäkin, että Verohallinnossa on VML 31 §:ää viime vuosina pyritty soveltamaan säännöksen perinteisen ja vakiintuneen soveltamisalan ulkopuolella ns. uudelleenluonnehdinnan<sup>1</sup> mahdollistavana säännöksenä. Tällainen säännöksen "uussoveltaminen" herätti kritiikin aallon. Ratkaisu KHO 2014:119 osoitti, että kriittinen suhtautuminen Verohallinnon tulkintaan oli aiheellista.

---

<sup>1</sup> Lausuntopyynnössä puhutaan uudelleenluokittelusta. Korkein hallinto-oikeus on käyttänyt termiä "uudelleenluonnehdinta". Tässä lausunnossa käytetään KHO:n käyttämää terminologiaa. Uudelleenluonnehdinta on mielestäni onnistuneempi termi kuin uudelleenluokittelu.

Lausunnon lähetyksessä selvityksessä VML 31 §:ää esitetään muutettavaksi siten, että edellä mainittu Verohallinnon uudelleenluonnehdintaa koskeva VML 31 §:n soveltaminen tulee mahdolliseksi ja tällainen soveltaminen tavallaan legitimoidaan. Jos pidetään tarpeellisena sitä, että siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen nojalla Verohallinnolla on mahdollisuus liiketoimien uudelleenluonnehdintaan, on tietenkin hyvä ja välttämätöntäkin, että tämä ilmenee myös lainsäädännöstä. Verostahan tulee oikeusvaltiossa säätää lailla. Tässä mielessä esitystä tai oikeastaan sen lähtökohtaa (että asiasta säädetään lailla) voi pitää perusteltuna. Toisaalta verovelvollisten aikaisemmat kokemukset uudelleenluonnehdinnasta varmaankin herättävät epäluuloja sen suhteen, kuinka uutta – huomattavan avoimesti muotoiltua – säännöstä tullaan soveltamaan. Ehkä aiheellista olisi pohtia asiaa myös verovelvollisen oikeusturvan kannalta ja kysyä, mitä näin ”järeeän asean” antaminen Verohallinnon käyttöön voi merkitä. Selvityksessä olevasta oikeusvertailevasta katsauksesta itse asiassa ilmenee, että vastaavaa ”asetta” ei ole vertailukohteena olevissa valtioissa.

Omalta osaltani voin todeta sen, että yleensä suhtaudun ymmärtämyksellä sellaisiin verolainsäädännön muutoshankkeisiin, joilla pyritään tiivistämään Suomen veropohjaa etenkin rajat ylittävissä tilanteissa. Nyt esillä oleva selvitys tähtää Suomen veropohjan tiivistämiseen ja sillä pyritään turvaamaan sitä, että Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan tulo myös tulee verotetuksi Suomessa. Näinhän tulee ollakin. Tästä huolimatta suhtaudun hankkeeseen varsin kriittisesti. Esillä olevassa selvityksessä esitetty ”lääke” on väärä tai vähintäänkin ylimitoitettu. ”Lääke” antaa sitä käyttävälle viranomaiselle mahdollisuuden sellaiseen yliannostukseen, että se johtaa ”potilaan” (=kansainvälisten yritysten mutta pahimmillaan myös puhtaasti kotimaistenkin yritysten) pahoinvointiin. Ilman yliannostustakin ”lääke” synnyttää merkittävän oikeudellisen epävarmuuden alueen suomalaisten kansainvälisten konsernien verotukseen.

## 2. Muutoksen tarve

Selvityksessä esitetään, että VML 31.1 §:ään lisättäisiin seuraavat kaksi virkettä:

*Liiketoimen ehtojen katsotaan poikkeavan siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Arvioitaessa sitä, poikkeako liiketoimen oikeudellinen muoto asian varsinaisesta luonteesta ja tarkoituksesta, liiketoimi arvioidaan kokonaisuutena ja otetaan huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat.*

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 säännöksiä, joissa lähtökohdasta nimenomaisesti poiketaan. Näissä vero-oikeudellisissa säännöksissä kuvataan säännöksen soveltamisen tunnusmerkit (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.

Selvää on, että myös VML 31 § on sellainen säännös, joka johtaa sen soveltamistilanteissa siihen, että verotuksen perusteeksi ei oteta verovelvollisen toimenpiteitä sellaisenaan. Säännöksessä kuvattujen tunnusmerkkien toteutuessa verovelvollisen tuloon voidaan tehdä säännöksessä tarkoitettu oikaisu. Oikaisu on sisällöltään markkinaehtoisin hinnan ja etuyhteysliiketoimissa käytetyn hinnan erotus. Osapuolten liiketoimissaan käyttämää hinnoittelua ei siis oteta verotuksen perusteeksi. Esitys merkitsee, että VML 31 §:ään lisättäisiin tunnusmerkistöltään hyvin avoin yleislauseke, jonka soveltamisalaa ei voi ennakolta arvioida. Tällaista lainsäädäntötekniikkaa käytetään yleensä veron kiertämistä koskevissa säännöksissä, mutta VML 31 § ei ole tällainen, sillä sen soveltamisedellytyksenä ei ole veron kiertämisen tarkoitus. Tämän vuoksi VML 31 §:n soveltamisesta ei voi vapautua, vaikka hinnoittelupoikkeama olisi perusteltavissa liiketaloudellisin perustein. 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 perusteet tahansa.

VML 31 §:n soveltamisalasta on viime vuosina ollut epäselvyyttä. Verohallinnossa on muun muassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tukeutuen katsottu, että VML 31 § antaa mahdollisuuden poiketa verovelvollisen käyttämästä oikeudellisesta muodosta pidemmällekin kuin vain liiketoimien hinnoittelun osalta. Kysymys on ollut siitä, antaako säännös mahdollisuuden uudelleenluonnehtia verovelvollisen toteuttamia liiketoimia tai liiketoimikokonaisuuksia joksikin muuksi kuin mitä ne ovat olleet ja arvioida niiden veroseuraamuksia uudelleenluonnehditun (kuvitteellisen) tosiseikaston pohjalta. Ratkaisussa KHO 2014:119 tällainen VML 31 §:n tulkinta tuli hylätyksi. KHO totesi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. VML 31 §:n ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista. Ratkaisussa esillä ollut hybridilainaa ei voitu verotuksessa pitää oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olisi olleet vähennyskelpoisia.

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 olleiden kaltaisten tilanteiden tarkasteluun. Näin ymmärrettynä esitetyn säännöksen soveltaminen johtaisi siis lähinnä vain

korkomenojen vähennykselvottomuuteen. 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.

Se, että muutoksen tarpeen kartoitus on jäänyt liian vähälle huomiolle, ilmenee selvityksen sivuilta 8 – 9. Sivulla 8 todetaan, että "*mikäli tavoitteena on verotusmenettelylain 31 §:n soveltaminen OECD:n siirtohinnoitteluohteiden 1.65 kohdan ensimmäiseen tilanteeseen ---*". Tämän jälkeen käsitellään millaisia sääntelymahdollisuuksia on oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön poikkeavuuden sääntelyyn. Sivulla 9 puolestaan todetaan, että "*mikäli tavoitteena on puuttua erityisesti korkovähennysoikeuden rajoittamiseen---*". Pian tämän jälkeen samalla sivulla todetaan, että "*edellä esitetyistä vaihtoehdoista pidetään toimivimpana verotusmenettelylain 31 §:n muuttamista, kun otetaan huomioon muutoksen vaikutukset myös verovelvolliselle*". Epäselväksi jää kuitenkin, mihin tarkoitukseen VML 31 §:n muuttamista pidetään toimivimpana? Samalla sivulla (9) jäljempänä olevan tekstin perusteella selviää, että tarkoitus on mahdollistaa siirtohinnoitteluohteiden 1.65 ensimmäisessä tilanteessa kuvattu uudelleenluonnehdinta eli sääntely olisi siis rahoitusrakenteita laajemman uudelleenluonnehdinnan mahdollistava. Kun sitten säännöstä käsitellään yksityiskohdaisemmin sivuilla 9-10, käsitellään taas pelkästään rahoitusrakenteen uudelleenluonnehdintaa (velan luonnehtimista omaksi pääomaksi). Esityksen vaikutusarvioissakin näkyy pelkästään ratkaisua KHO 2014:119 vastaavat tilanteet eli rahoitusrakenteet. Jos tai kun säännös on tarkoitettu yleisemmäksi, niin kuin sen sanamuotoakin 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 esitetyssä muodossa 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 siirtohinnoitteluohteiden kohtaa 1.65 laajemman uudelleenluonnehdintamahdollisuuden. Myös tämän vuoksi säännöksen soveltamistilanteita tulisi käsitellä muutoinkin kuin vain rahoitusrakenteiden osalta. Tällöin säännösten vaikutuksia olisi syytä arvioida myös laajemmin, esim. verotuksen ennustettavuuden, oikeusvarmuuden ja säännösten toimivuuden kannalta. Samaan yhteyteen tulisi liittää selvitys siitä, kuinka hyvin toimiva menettely on vastaoikaisu ja keskinäinen sopimusmenettely. Näin tulisi menetellä muun muassa sen vuoksi, että luullakseni toisissa verosopimusvaltioissa voitaisiin hyvin perusteiden kyseenalaistaa se, onko Suomessa esitetyllä perusteella tehty verotusratkaisu verosopimuksen tulonoikaisuartiklan mukainen.

### 3. Uudelleenluonnehdinta - VML 28 §

Kun tarkoituksena ilmeisesti on muuttaa VML 31 §:ää siten, että OECD:n siirtohinnoitteluohteiden kohdan 1.65 ensimmäisen tilanteen tarkoittama 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?

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei luonnollisestikaan edellytetä, että uudelleenluonnehdinnasta tulee säättää siirtohinnoittelua koskevissa säännöksissä. Selvityksessä esitetty oikeusvertaileva aines osoittaa, että pääsääntöisesti näin ei ole muissa maissa tehtykään. OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ei oikeastaan voidaakaan johtaa perustetta tehdä nyt esitetyn kaltaista lainsäädäntömuutosta. Kuten selvityksestä ilmenee, Ruotsissa on jo 1990-luvun alussa oikeuskäytännössä katsottu, että sikäläisen siirtohinnoitteluvoikaisusäännöksen perusteella ei voida uudelleenluonnehtia (sivuuttaa) verovelvollisen tekemiä oikeustoimia. Siitä huolimatta siellä ei ole katsottu tarpeelliseksi muuttaa siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä uudelleenluonnehdinnan mahdollistavaksi. Mielestäni olisi syytä selvittää, minkä vuoksi Suomessa näin tulee tehdä?

Ilmeisesti VML 31 §:n muuttamista pidetään selvityksessä tarpeellisena sen vuoksi, että korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan KHO 2014:119, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ei ollut mahdollista VML 31.1 §:n nojalla. KHO katsoi, että ehdoiltaan vieraana pääomana pidettävää hybridilainaa ei voitu VML 31.1 §:n nojalla käsitellä omana pääomana. 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.

#### 4. Verosopimuksen tulonoikaisuartikla

Selvityksen sivulla 10 katsotaan, että siirtohinnoitteluvoikaisua voitaisiin ehdotetun muutoksen jälkeen soveltaa myös päätöksessä KHO 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin ja siirtohinnoitteluvoikaisun edellytysten täyttyessä vierasta pääomaa pidettäisiin verotuksessa omana pääomana. Edelleen todetaan, että liiketoimen muodon sivuuttamisen jälkeen toisessa valtiossa voitaisiin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaisesti tehdä vastaoikaisu, jos toinen valtio hyväksyy Suomessa tehdyn uudelleenluonnehdinnan. Sivulla 1 todetaan, että muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia.

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 tarkoittavia 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 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. Joka tapauksessa on selvää, että uudistetun VML 31 §:n vähääkään laajempi soveltaminen johtaisi verosopimusvaltioiden kanssa vastaoikaisuja 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. 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.

## 5. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet – ensimmäinen poikkeustilanne

Kuten edellä olen todennut, tuloverotuksen peruseriaatteiden mukaan verotuksen perusteeksi otetaan verovelvollisen toimenpiteet sellaisenaan, eikä niiden tarkoituksenmukaisuutta tai luonnetta lähdetä arvioimaan toteutetusta poikkeavalla tavalla. Tämä on vahvana lähtökohtana myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa. Tämä ilmenee siirtohinnoitteluohjeiden kohdasta 1.64. Se kuuluu seuraavasti:

1.64 A tax administration's examination of a controlled transaction ordinarily should be based on the transaction actually undertaken by the associated enterprises as it has been structured by them, using the methods applied by the taxpayer insofar as these are consistent with the methods described in Chapter II. In other than exceptional cases, the tax administration should not disregard the actual transactions or substitute other transactions for them. Restructuring of legitimate business transactions would be a wholly arbitrary exercise the inequity of which could be compounded by double taxation created where the other tax administration does not share the same views as to how the transaction should be structured.

Kohdasta 1.64 ilmenee se, että siirtohinnoittelun tutkinnan tulee vahvana pidettävän pääsäännön mukaan perustua niihin liiketoimiin, jotka verovelvollinen on toteuttanut.<sup>2</sup> Kuten kohdasta ilmenee, lainmukaisesta oikeudellisesta muodosta poikkeamisen katsotaan voivan johtaa "täysin mielivaltaiseen" lopputulokseen ja kaksinkertaiseen verotukseen, jos toinen sopimusvaltio ei hyväksy uudelleenluonnehdintaa. Näin jyrkkä kielteinen suhtautuminen uudelleenluonnehdintaa kohtaan on ymmärrettävää muun muassa siitä syystä, että verosopimusten ja myös tulonoikaisuartiklan tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen estäminen. Uudelleenluonnehdinnan hyväksyminen olisi tämän vuoksi verosopimuksen tarkoituksen vastaista, koska se avaisi merkittävän kaksinkertaisen verotuksen "lähteen". Tätä OECD:ssä ei tietenkään ole haluttu.

<sup>2</sup> Tämä ilmenee lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden kohdista 9.163 ja 9.171.

Siirtohinnoitteluohjeiden kohdasta 1.65 ilmenee, että oikeudellisesta muodosta poikkeaminen eli uudelleenluonnehdinta on mahdollista poikkeuksellisesti kahdessa tilanteessa. Ensimmäinen poikkeustilanne on se, että liiketoimen taloudellinen sisältö poikkeaa oikeudellisesta muodosta. Esimerkkinä tällaisesta poikkeustilanteesta mainitaan vieraan pääoman ehtoinen etuyhteisyrytyksen rahoitus tilanteessa, jossa riippumaton osapuoli lainansaajayhtiön taloudellinen tilanne huomioon ottaen ei olisi antanut rahoitusta tässä muodossa. Laina voidaan tällöin luonnehtia omaksi pääomaksi.

Toinen siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.65 mainittu poikkeustilanne eroaa ensimmäisestä poikkeustilanteesta muun muassa siinä, että toisessa poikkeustilanteessa liiketoimen oikeudellinen muoto ja taloudellinen sisältö vastaavat toisiaan. Uudelleenluonnehdinta on kuitenkin mahdollista, jos liiketoimen järjestelyt kokonaisuutena katsoen poikkeavat siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat sopineet liiketaloudellisesti rationaalisella tavalla toimiessaan ja oikeudellisen muodon huomioon ottaminen estää veroviranomaisia määrittämästä asianmukaista siirtohintaa.

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 säätää 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.

Nyt esitetty yleisäännös johtaa siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.65 tarkoitettua laajempaan uudelleenluonnehdinnan mahdollisuuteen. Esitetyssä lainmuutoksessa ja sen yksityiskohtaisissa perusteluissa ei esimerkiksi mainita lainkaan sitä, että uudelleenluonnehdinnan tulisi olla poikkeuksellinen toimenpide. Poikkeuksellisuus korostuu selvästi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdissa 1.64 ja 1.65.

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, 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.

Nyt esitetyssä sääntelyssä on lähtökohtana OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäisen ja toisen poikkeustilanteen erottelu toisistaan. Tällainen erottelu on siinä mielessä ongelmallista, että samassa veroasiassa saatetaan eri vaiheissa vedota välillä siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 ensimmäiseen poikkeustilanteeseen ja välillä toiseen poikkeustilanteeseen. Kuten jo sanoin, voi olla myös mahdollista se, että VML 31 § nyky muodossaan ei salli uudelleenluonnehdintaa toisellakaan siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.65 poikkeusperusteella.

## 6. Lopuksi

Selvityksessä esitetty VML 31 §:n lisäys merkitsee sitä, että lainsäädännökseen tehtäisiin lisäys, joka mahdollistaisi sen, että VML 31 §:n säännönmukaisen soveltamisen rajat ylitetään. Tämä yleissäännös koskisi tilanteita, joissa olosuhteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Esitetty sanamuoto mahdollistaa hyvin pitkälle menevän verovelvollisen tekemien liiketoimien ja mahdollisesti myös toimintarakenteiden sivuuttamisen myös silloin, kun liiketoimille ja toimintarakenteille on osoitettavissa liikeloudelliset perusteet. Hieman kärjistäen voidaan sanoa, että verovelvollisen liiketoimi, liiketoimien kokonaisuus ja yritys rakenne voitaisiin sivuuttaa, kun tuntuu siltä, että verovelvollisen verotettava tulo on jäänyt päätöksentekijän mielestä koko konsernin tulo huomioon ottaen liian pieneksi. Tässä mielessä esitetty säännös on jonkinlainen sukulainen vielä 1980-luvulla käytössä olleelle harkintaverotusta koskeneelle säännökselle. Esitetty säännös soveltuisi luonnollisesti kansainvälisissä tilanteissa ja esityksen perustelut on kauttaaltaan kirjoitettu näin. VML 31 § soveltuu myös puhtaasti kansallisissa tilanteissa ja näin sitä on viime vuosina myös sovellettu.

Kuten jo edellä on ilmennyt, suhtaudun kriittisesti tällaiseen hyvin avoimesti muotoiltuun yleissäännökseen, jota voidaan soveltaa liiketoimien liikeloudellisista perusteista riippumatta. Muutoksen tekemistä esitettyssä muodossa VML 31 §:ään ei puolla myöskään selvitykseen sisältyvä oikeusvertaileva katsaus. Suomessa on jo nyt mahdollista uudelleenluonnehtia oikeustoimia VML 28 §:n nojalla. Jos tätä ei pidetä riittävänä esim. velkapainotteisiin rahoitusrakenteisiin liittyvissä tilanteissa, tulisi asia tältä osin säännellä erityisin säännöksin. Esitettyä säännöstä ei voida perustella myöskään verosopimuksen tulonoikaisuartiklan sanamuodolla eikä liioin OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla. Esitetty sääntely lisäisi oikeudellista epävarmuutta, heikentäisi verotuksen ennustettavuutta eikä esitetty sääntely yleisyydessään täytä hyvän verolainsäädännön vaatimuksia.

Tampereella 19.2.2015

Seppo Penttilä  
Professori