

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

15.9.2021

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM161:00/2014
VN/791/2021
VH/4165/00.04.05/2021

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

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

Verohallinto lausuu hallituksen esitysluonnoksesta seuraavaa:

Ehdotetut muutokset ja esityksen tavoitteet

Esityksen keskeisimmät muutosehdotukset koskevat verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteluoikaisusäädännöstä, jossa säädettäisiin eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä entistä tarkemmalla tasolla. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Silloin kansallinen sääntely vastaisi OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja verosopimusten tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Esityksessä ehdotetaan muutoksia siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan säännökseen. Nykyinen 1 momentti säilyisi ennallaan ja nykyiset 2 ja 3 momentit siirrettäisiin sellaisinaan uusiksi 4 ja 5 momenteiksi. Säännökseen sisällytettäisiin uusi 2 ja 3 momentti.

Säännökseen lisättäisiin maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamisessa puitteissa. Lisäksi säännökseen sisällytettäisiin nykyistä oikeustilaa selventävä edellytys, jonka mukaan liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Säännökseen ehdotettujen muutosten johdosta liiketoimen määrittäminen olisi mahdollista tehdä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa laajuudessa. Poikkeuksellisissa olosuhteissa etuyhteysliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan myös sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.

Esitys perustuu hallitusohjelman kansainvälistä verotusta koskevaan kirjaukseen. Muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyritysten välisiä liiketoimia koskevista verotuksen oikaisuksista markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen johdosta. Muutoksen myötä kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaisi myös sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

Verohallinto pitää esityksen päätavoitetta ”siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa” perusteltuna ja siten ehdotettua muutosta verotusmenettelylain 31 §:ään (jäljempänä ”VML 31 §”) tervetulleena. Lakimuutos on välttämätön nykyisen kansallisen säännöksen ja kansainvälisen käytännön epäsuhtaan poistamiseksi sekä nykyisen säännöksen soveltamisalaa koskevan oikeustilan selventämiseksi.

VML 31 §:ään ehdotetut uudet 2 ja 3 momentit liiketoimen määrittämisestä ja sivuuttamisesta tuovat kaivatun tarkennuksen kansalliseen lainsäädäntöön. Verohallinto pitää tärkeänä säännöstasolla selkeyttää sitä, mikä on siirtohinnoitteluanalyysille olennaista liiketoimen määrittämisestä markkinaehtoisuuden arvioinnin pohjaksi.

Ehdotetun VML 31 §:n voidaan katsoa täyttävän sille asetetut tavoitteet. Verohallinto haluaa kuitenkin alla tarkemmin lausua eräistä esityksen yksityiskohdista.

Markkinaehtoperiaate

Verohallinto pitää alla tarkemmin kuvattujen syiden vuoksi tärkeänä, että hallituksen esitysluonnoksessa ja ehdotetuissa säännöksissä korostetaan sitä, että siirtohinnoittelua arvioidaan aina markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa.

Kuten esitysluonnoksessa on todettu, markkinaehtoperiaate sisältyy OECD:n julkaiseman malliverosopimuksen 9 artiklaan. Artiklan ja erityisesti markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä käytetään OECD:n julkaisemaa raporttia ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten” (jäljempänä ”TPG”).

Koska TPG on kansainvälisen yhteistyön kompromissiteksti ja koska siirtohinnoittelutapaukset useimmiten poikkeavat yksityiskohdiltaan merkittävästi toisistaan, TPG ei sisällä yksiselitteistä ohjetta tai vastausta yksittäiseen siirtohinnoittelukysymykseen. Siirtohinnoittelua ja markkinaehtoisuutta arvioidaan aina tapauskohtaisten tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Useimmiten siirtohinnoittelutapaukset ovat ainutlaatuisuutensa takia monimutkaisia ja tulkinnanvaraisia.

TPG:n koko ensimmäinen luku (”Chapter I”) ja erityisesti ensimmäisen luvun D-osa (”Guidance for applying the arm’s length principle”) sisältää markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen liittyvää perusohjeistusta, joka tulee ottaa lähtökohdaksi siirtohinnoittelukysymysten arvioinnissa. Olennaista TPG:n käyttämisessä tulkintalähteenä on sen ymmärtäminen, mikä on TPG:n tarkoitus ja miten sitä tulee kokonaisuutena hyödyntää tapausten arvioinnissa. TPG:n tarkoitus on esittää tulkintoja siitä, miten markkinaehtoperiaatetta sovelletaan siirtohinnoittelussa (näin esim. TPG Preface kohta 15). Ohjekokonaisuuden käyttämisessä yksittäisen siirtohinnoittelukysymyksen tulkintaan tulee muistaa taustalla oleva markkinaehtoperiaate sekä ohjekokonaisuuden tietty ”käyttöjärjestys”. Siten yksittäisten ohjekohtien irrottaminen ohjekokonaisuudesta ja liian suoraviivainen käyttäminen ilman markkinaehtoperiaatteen linkittyvää arviointia ei yleensä johda markkinaehtoiseen lopputulokseen. Markkinaehtoperiaate on se kehikko, johon jokaisen ohjekohdan käyttämistä

tulee peilata. Verohallinto pitää perusteltuna, että pykälään lisätään maininta markkinaehtoperiaatteesta, koska se korostaa sitä, että siirtohinnoitteluun liittyvä tarkastelu tapahtuu markkinaehtoperiaatteen mukaisessa viitekehyksessä.

Nykyinen vuonna 2007 voimaantullut VML 31 § sisältää myös markkinaehtoperiaatteen ja vastaa sisällöltään malliverosopimuksen 9 artiklan sisältöä. On syytä mainita, että vaikka nykysäännöksen sisältö on yhteneväinen 9 artiklan ja markkinaehtoperiaatteen kanssa, oikeuskäytännön asettamat rajoitukset säännöksen ja markkinaehtoperiaatteen soveltamisalaan ovat luoneet sen käytännön soveltamiseen epävarmuutta. Siten Verohallinto pitää tarpeellisena, että kotimaisen säännöksen soveltamisala yhdenmukaistetaan ja laajennetaan vastaamaan artiklaa ja markkinaehtoperiaatteen kansainvälistä tulkintaa. Lainsäätäjän tahtotila siitä, että siirtohinnoitteluohje tullaan tekemään markkinaehtoperiaatteen perustuen, käy esitysluonnoksesta nyt selkeästi ilmi.

Liiketoimen määrittäminen

Verohallinnon mielestä on tarkoituksenmukaista, että nykyistä oikeustilaa selvennetään esitysluonnoksessa ja TPG:ssä kuvatulla tavalla siten, että liiketoimen määrittäminen tapahtuu osana normaalia siirtohinnoitteluanalyysiä ja perustuu liiketoimen tosiasialiseen sisältöön. Verohallinto pitää perusteltuna sitä, että hallituksen esitysluonnos sisältää kattavan kuvauksen liiketoimen määrittämisestä ja liiketoimen tosiasialisen sisällön selvittämisestä. Esitysluonnoksessa on jopa suoria lainauksia TPG:n ensimmäisen luvun D-osan ohjeistukseen, jossa kuvataan seikkaperäisesti liiketoimen määrittämistä. Verohallinto pitää tätä toimivana esitystapana.

Liiketoimen tarkka määrittäminen sen tosiasialisen sisällön mukaisesti on ensimmäinen ja välttämätön vaihe liiketoimen markkinaehtoisuuden arvioinnissa. Liiketoimen määrittäminen on ehdotuksessa perustellusti lisätty säännökseen muun muassa sen varmistamiseksi, ettei liiketoimen määrittämistä enää jatkossa katsottaisi niin sanotuksi kielletyksi liiketoimen uudelleenluonnehdinnaksi (sivuuttamiseksi). Kuten luonnoksessakin todetaan, oikeuskäytännön asettamista rajoitteista johtuen liiketoimen määrittäminen sen tosiasialisen sisällön mukaisesti ei ole nykysäännöksen alla mahdollista siinä laajuudessa kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet määrittämistä kuvaavat ja mikä olisi välttämätöntä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseksi. Verohallinnon kokemuksen mukaan tämä on tuonut oikeudellista epävarmuutta siirtohinnoittelutapausten arviointiin käytännössä.

Yksinkertaistettuna siirtohinnoittelun arviointiprosessissa on kaksi keskeistä vaihetta: etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittäminen ja sen vertailu riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen (ks. esim. TPG 1.33). Ensimmäisessä tunnistetaan etuyhteisyritysten väliset kaupalliset tai rahoituskelliset suhteet sekä niihin liittyvät ehdot ja taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, jotta pystytään määrittämään tarkasti etuyhteydessä tehty liiketoimi (ks. esim. TPG 1.35). Tämän jälkeen verrataan määritettyä liiketoimea riippumattomien osapuolten väliseen vertailukelpoiseen liiketoimeen. Vertailukelpoisuus täyttyy vain, jos vertailu tehdään tosiasialiselta sisällöltään samanlaisten liiketoimien välillä. Edellä kuvattujen vaiheiden lisäksi prosessiin kuuluu soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän valinta ja johtopäätösten tekeminen liiketoimen markkinaehtoisuudesta. Verohallinto pitää erittäin hyvänä ehdotettua muutosta, joka mahdollistaa tosiasialisesti tehdyn liiketoimen määrittämisen esitysluonnoksessa kuvatulla tavalla koko TPG:n laajuudessa. Verohallinto katsoo, että muutos mahdollistaa TPG:ssä kuvatulla tavalla siirtohinnoitteluprosessin eri vaiheiden suorittamisen ja markkinaehtoiseen lopputulokseen päättymisen.

Liiketoimen sivuuttaminen

Verohallinto pitää perusteltuna ehdotuksena, että liiketoimen sivuuttaminen säädettäisiin poikkeustapauksissa mahdolliseksi uudessa VML 31 §:n 3 momentissa. Se, että ehdotettu 3 momentti sisältää liiketoimen sivuuttamisen, on perusteltua myös 2 momentin mukaisen liiketoimen määrittämisen ja sivuuttamisen välisen eron selkeyttämiseksi. Sivuuttamista koskevan 3 momentin säätäminen on tarpeellista myös sen vuoksi, että markkinaehtoperiaatetta ja TPG:tä voitaisiin jatkossa soveltaa kokonaisuudessaan.

Uusi 3 momentti vastaa sisällöllään TPG:n 1.122 kohdan kuvausta liiketoimen sivuuttamisesta. Verohallinnon käsityksen mukaan esitysluonnoksessa ei ole tarkoitus antaa Verohallinnolle TPG:tä ja/tai kansainvälistä käytäntöä laajempaa oikeutta sivuuttaa liiketoimi (ks. TPG 1.121-1.125). Lisäksi ennen kuin Verohallinto voisi poikkeustapauksessa sivuuttaa liiketoimen, on Verohallinnon pitänyt määrittää liiketoimi ehdotetussa 2 momentissa ja TPG:ssä kuvatulla tavalla (ks. TPG 1.119). Verohallinto korostaa, että arviointi näissä toimenpiteissä tulee suorittaa markkinaehtoperiaatteen määrittelemässä kehikossa kuten luonnoksessakin todetaan.

Verohallinto korostaa myös sitä, että ehdotetun 3 momentin mukainen liiketoimen sivuuttaminen olisi hyvin poikkeuksellinen toimenpide. Verohallinto arvioi kokemuksensa perusteella, että sellaiset tilanteet, joissa tarkasti määritettyyn liiketoimeen pitäisi soveltaa sivuuttamista koskevaa 3 momenttia, olisivat harvinaisia poikkeustapauksia. Siirtohinnoittelukysymysten ratkaisemisen ja markkinaehtoisuuden arvioinnin kannalta olennaisinta on se, että liiketoimi määritetään sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti ehdotetussa 2 momentissa kuvatulla tavalla.

Verohallinto pitää perusteltuna myös sen toteamista esitysluonnoksessa, että 3 momentin mukaista liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista toisella ei olisi se, että liiketoimi määritetään kokonaan tai osittain toiseksi / toisen nimiseksi kuin millaisena verovelvollinen itse on liiketoimea tarkastellessaan sitä pitänyt vaan tällöin kyse olisi 2 momentissa tarkoitettusta liiketoimen määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti (näin myös TPG 1.45-1.46).

Kuten esitysluonnoksessa todetaan, kotimaisessa oikeuskäytännössä sivuuttamisen (uudelleenluonnehdinnan) sisältö on muodostunut laajemmaksi kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen liiketoimen sivuuttaminen käsittää. Oikeuskäytännössä sivuuttamisena on pidetty sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat liiketoimen määrittämistä TPG:ssä kuvatulla tavalla. Lisäksi oikeuskäytännön perusteella on jäänyt epäselväksi, missä selkeästi menee liiketoimen määrittämisen ja uudelleenluonnehdinnan/sivuuttamisen raja. Myös tästä syystä on tarpeen sisällyttää sekä liiketoimen määrittämistä että sivuuttamista koskevat säännökset uuteen VML 31 §:ään.

Siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltaminen yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä ei voi olla liiketoimia, vaan ainoastaan yrityksen sisäisiä toimia, joten ehdotettua 2 tai 3 momenttia ei sovellettaisi kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välisiin toimiin. Mikäli tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle poiketaan verovelvollisen näkemyksestä, kyse ei ole 3 momentin sivuuttamisesta.

Verohallinnon käsitys on, että esitysluonnoksessa ei ole tarkoitettu muuttaa siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltumista yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Verohallinto ehdottaa, että tätä kohtaa tarkennettaisiin esimerkiksi lisäyksellä siitä, että kiinteän toimipaikan tuloa voidaan jatkossakin oikaista 1 ja 5 momentin nojalla siten, että tulo kohdistetaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti yrityksen eri osille. Tulon kohdistamisessa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti yrityksen eri osille arvioidaan nykykäytännön mukaisesti toimien tosiasiallinen sisältö yrityksen eri osien toimintojen, varojen ja riskien perusteella.

Pääjohtajan estyneenä ollessa
Strategiajohtaja

Arto Pirinen

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen