

## Valtiovarainministeriölle

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

### 1 Lähtökohtia

Hallituksen esitysluonnoksen mukaisten säännösmuutosten tarkoituksena on tarkentaa ja laajentaa siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n soveltamisalaa. Muutoksen taustalla on se, että nykyinen VML 31 § ei mahdollista siirtohinnoitteluvoimakkaiden tekemistä samassa laajuudessa kuin OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla. Nykyinen VML 31 § mahdollistaa vain puuttumisen etuyhteydessä tehdyn liiketoimen hinnoittelun markkinaehtoisuuteen. Etuyhteyshinnoittelun uudelleenluonnehdinta markkinaehtoisuuden saavuttamiseksi ei ole mahdollista VML 31 §:n perusteella, vaan tällainen toimenpide voidaan tehdä vain veronkiertämistä koskevan VML 28 §:n perusteella. Tämä puolestaan edellyttää, että Verohallinnon (tai veronsaajan) on näytettävä, että olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Olellaisin esitysluonnoksen mukainen muutos olisi VML 31 §:n soveltamisalan laajentaminen koskemaan myös tilanteita, jotka ovat luokiteltavissa liiketoimen uudelleenluonnehdinnaksi. Tällöin kysymys ei ole pelkästään liiketoimen markkinaehtoisuuden hinnan määrittämisestä, vaan verovelvollisen liiketoimen määrittämisestä toiseksi liiketoimeksi sen tosiasiallisen sisällön perusteella, jotta kyseiselle liiketoimelle voidaan määrittää markkinaehtoperiaatteen mukainen hinta. Lisäksi laissa määriteltäisiin nykyistä tarkemmin se, miten etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoinen hinta määritellään VML 31 §:n perusteella. Luonnoksen mukaiset VML 31 §:n 2 ja 3 momentit perustuvat pitkälle OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Sääntelyn tavoitteet ovat Suomen verotusvallan turvaamisen kannalta perusteltuja. Lisäksi se, että markkinaehtoisuuden hinnan määrittämisestä on tarkoitus säätää nykyistä tarkemmin lailla, on kannatettava lähtökohta. Ylipäätään on perusteltua, että siirtohinnoitteluvoimakkaiden tekemisiin mahdollisimman samoilla periaatteilla ja samassa laajuudessa kaikissa valtioissa ja muilla lainkäyttöalueilla. Tosin täysin yhdenmukaiseen markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen ei ole mahdollista päästä, koska markkinaehtoisuuden hinnan määrittely perustuu viimekädessä kansalliseen sääntelyyn ja kansallisiin oikeusturvaperiaatteisiin. Esimerkiksi sen määrittäminen, millaista näyttöä markkinaehtoisuuden hinnan määrittely verohallinnoilta tai yrityksistä vaaditaan, voi vaihdella eri lainkäyttöalueilla. Sen sijaan markkinaehtoisuuden määrittelyssä tulisi päästä kaikkialla mahdollisimman samankaltaisiin periaatteisiin, jossa yleisesti hyväksytyt OECD:n siirtohinnoitteluohjeet antavat hyvän lähtökohdan. Tässäkin on kuitenkin huomattava se, että tarkan markkinaehtoisuuden siirtohinnoittelun tai sen taustalla olevan siirtohinnoittelumenetelmän yksiselitteinen määrittäminen ei ole ainakaan yleensä mahdollista.

Esitysluonnoksen mukainen sääntely vastaa sille asetettuja tavoitteita. Ehdotetut säännökset ja niiden perustelut ovat pääasiassa selkeitä, mutta muutamissa ja lähinnä kaikkein keskeisissä kysymyksissä, säännökset ja erityisesti niiden perustelut ovat turhan epämääräisiä. Seuraavassa nostan esiin muutamia ehdotettujen säännösten ja niiden perustelujen herättämiä kysymyksiä.

### 2 Siirtohinnoitteluohjeiden merkitys ja ohjeiden muutosten ajallinen vaikutus

Esitysluonnoksen tavoitteena on, että VML 31 §:n soveltamisala vastaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa. Tähän liittyy se, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittäminen tapahtuisi siinä

laajuudessa kuin mitä *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet* kuvaavat liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tätä lähtökohtaa ei ole kuitenkaan tarkoitus kirjata suoraan lakiin, vaan asia tuodaan esiin hallituksen esityksen perusteluissa (mm. s. 1). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys VML 31 §:n tulkinnassa ei uudistuksen vuoksi kuitenkaan olennaisesti muuttuisi, koska ohjeilla on ollut oikeus- ja verotuskäytännössä tähänkin saakka keskeinen rooli liiketoimen VML 31 §:n mukaisen markkinaehtoisien siirtohinnan määrittelyssä. Näin siirtohinnoitteluohjeiden asemasta ei ole tarvetta ottaa lakiin nimenomaista säännöstä.

OECD:n malliverosopimusta ja siirtohinnoitteluohjeita päivitetään varsin usein. Etuyhteydessä olevia yrityksiä koskevat malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto on pysynyt pitkään muuttumattomana. Sen sijaan sen keskeistä tulkintalähdettä – OECD:n siirtohinnoitteluohjeita – on muutettu erityisesti viime vuosina varsin usein. Esitysluonnoksessa kuvataan sitä, millainen merkitys siirtohinnoitteluohjeiden muutoksilla on VML 31 §:n tulkinnassa. Esitysluonnoksen perusteella vaikuttaa siltä, että siinä puollettaisiin vahvasti muuttuneiden siirtohinnoitteluohjeiden takautuvaa soveltamista (s. 4 ja 36–37). Oikeusvarmuuden kannalta siirtohinnoitteluohjeiden muutoksia ei tulisi ainakaan pääsääntöisesti soveltaa takautuvasti, koska verovelvollisen on voitava luottaa siihen ohjeistukseen, joka on ollut etuyhteysliiketoimen toteutusajankohtana voimassa. Muutosten ajallisia vaikutuksia ei ole kuitenkaan tarkoitus kirjata lakiin, joten esitysluonnokseen otettujen kannottojen merkitys jää epäselväksi. Pelkillä perusteluilla voimassa olevaa oikeustilaa ei voida muuttaa.

Esitysluonnoksessa todetaan seuraavaa (s. 37):

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksissä esitetyt täsmennykset voitaisiin ottaa tapauskohtaisen arvioinnin niin salliessa jatkossakin huomioon verovelvollisen verotuksessa päivitystä edeltävinä verovuosina, jos täsmennykset eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkitasuosituksia.

Eryteisesti sanan ”perustavanlaatuisia” käyttäminen uudempien siirtohinnoitteluohjeiden hyödynnettävyyden arvioinnissa on ongelmallista, koska kyseinen sana viittaa hyvin huomattaviin muutoksiin. Perustavanlaatuisia vähäisemmätkin muutokset voivat johtaa markkinahinnan määrittämisessä aiemmasta poikkeaviin lopputuloksiin. Eri asia on se, että myöhempiin ohjeisiin on tullut ainoastaan asiaa selventäviä tai täsmentäviä muutoksia tai ohjeisiin on kirjattu aiempi vakiintunut käytäntö. Tällöin ohjeiden takautuvaa soveltamista voidaan pitää asiamukaisena, jos tämä ei johda tulkintoihin, jotka eivät olisi olleet selkeästi johdettavissa myös etuyhteystoimen toteutushetkellä voimassa olleista ohjeista tai yleisesti tunnetusta ja vakiintuneesti sovelletusta käytännöstä.

### 3 Liiketoimen määrittäminen ja liiketoimen sivuuttaminen

Esitysluonnoksessa todetaan, että ehdotetun VML 31.2 §:n mukaisen liiketoimen määrittämisen ja VML 31.3 §:n mukaisen liiketoimen sivuuttamisen erottaminen on tärkeää (s. 36). Esitysluonnos ei anna näiden käsitteiden erottamiseen selkeitä eväitä. Molemmissa lopputulos voi olla hyvin samankaltainen: etuyhteysosapuolten liiketoimi tulee korvatuksi toisella (markkinaehtoisella) liiketoimella ja liiketoimen sovellettava markkinaehtoinen hinta määritellään VML 31.2 §:n mukaisesti. Tämä ilmenee mm. sivulta 30, jossa todetaan: ”Mahdollista olisi myös, että Verohallinto määrittäisi kaikki edellä mainitut seikat huomioon ottavan tarkastelun perusteella liiketoimen kokonaan tai osittain erilaiseksi kuin millaisena verovelvollinen itse on liiketoimea tarkastellessaan sitä pitänyt, koska kyse on liiketoimen määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.” Tosin sanoen liiketoimi voitaisiin korvata toisella liiketoimella jo VML 31.2 §:n perusteella ja sama voidaan tehdä myös 3 momentin perusteella. Liiketoimen sivuuttaminen voi kuitenkin perustelujen mukaan johtaa myös siihen, että verotuksessa toimitaan siten kuin liiketoimea ei olisi edes tehty (s. 34). Tämä ei liene mahdollista, jos kysymys on VML 31.2 §:ssä tarkoitettusta liiketoimen määrittämisestä. Sivuuttaminen olisi

poikkeuksellinen toimenpide, mitä myös korostetaan esitysluonnoksessa useaan kertaan. Edellä esitetyn perustella kuitenkin herää kysymys siitä, jääkö VML 31.3 §:lle juurikaan mitään omaa soveltamisalaa ja kuinka tarpeellinen kyseinen säännös ylipäättään on. Ilmeisesti VML 31.3 §:llä on haluttu korostaa sitä, että kansallinen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaa mahdollisimman pitkälle OECD:n siirtohinnoittelua koskevissa ohjeissa kuvattua OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa ja markkinaehtoisuuden määrittämistä.

Olisi toivottavaa, että hallituksen esityksessä kuvataan olennaisesti esitysluonnosta selkeämmin se, milloin kysymys on liiketoimen määrittämisestä ja milloin liiketoimen sivuuttamisesta. Tämän kysymyksen arviointia ei tule jättää pelkästään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden varaan.

#### 4 VML 31 §:n ja VML 28 §:n soveltamisalan rajoista

Sekä siirtohinnoittelua koskeva VML 31 § että veron kiertämistä koskeva VML 28 § ovat luonteeltaan toimivaltanormeja, jotka antavat Verohallinnolle mahdollisuuden puuttua verovelvollisen suorittaman oikeustoimen luonteeseen. Esitysluonnoksessa esitettyjen säännösten tulkinnassa olennaisin kysymys liittyy siihen, mihin erilaisiin tilanteisiin VML 31 §:n perusteella voidaan puuttua. Samalla kysymys on siitä, missä kulkevat yhtäältä VML 31 §:n ja toisaalta VML 28 §:n soveltamisalan rajat. Esitysluonnoksen perustella tästä ei saa selkeää kuvaa. Ongelmana on erityisesti se, milloin etuyhteystoimi voidaan sivuuttaa esitysluonnoksen mukaisen VML 31.3 §:n perusteella ja milloin liiketoimen sivuuttaminen edellyttää VML 28 §:n yleissäännöksen tukea. Verotusmenettelylain 31.3 §:n sanamuoto olisi esitysluonnoksen mukaan seuraava:

Etuyhteydessä olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen poiketessa kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaavan liiketoimen määrittämiseen sovelletaan, mitä 2 momentissa säädetään liiketoimen määrittämisestä.

Säännös muistuttaa yllättävänkin paljon VML 28 §:ää, ei niinkään sanamuotonsa tai näyttövaatimuksiensa puolesta, vaan soveltamisalaltaan. Jos liiketoimi poikkeaa kokonaisarviointin perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, liiketoimi voidaan sivuuttaa ja korvata oikeassa muodossa tehdyllä liiketoimella. Veron kiertämistä koskevan VML 28 §:n soveltamisala on periaatteessa lähes sama: jos osapuolet sopivat toimesta, joka ei vastaa sen tosiasiallisesta tarkoitusta, toimi voidaan sivuuttaa eli korvaa toimella, jota rationaalisesti käyttäytyvät osapuolet olisivat käyttäneet. Tämä tosin edellyttää sen näyttämistä, että verovelvollinen on ryhtynyt oikeustoimeen tarkoituksessa kiertää veroa. Siten vaikuttaa siltä, että etuyhteystilanteissa VML 28 §:n ja VML 31 §:n soveltamisalat olisivat ainakin osittain päällekkäisiä. Tämä on selvää myös siksi, että VML 31 §:n soveltamisalaan tuodaan tilanteista, joissa nykyisin tulee soveltaa VML 28 §:ää.

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa VML 31 §:ää voidaan pitää luonteensa vuoksi erityisenä veronkiertämisestä estävän säännöksenä ja siten erityissäännöksenä suhteessa VML 28 §:n veron kiertämistä koskevaan yleissäännökseen. Siten VML 31 § tulee ensisijaisesti sovellettavaksi tilanteissa, joissa on kysymys etuyhteydessä toisiinsa olevien välisen liiketoimen markkinaehtoisuuden määrittämisestä. VML 31 §:n soveltamisala vaikuttaa varsin laajalta etuyhteydessä toisiinsa olevien välisissä suhteissa, koska veron kiertämiseen liittyvissä ilmiöissä on etuyhteystilanteissa tyyppillisesti kysymys välittömästi tai välillisesti hinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisestä. Ehdotettu sääntely tulee olennaisesti muuttamaan sitä, milloin

siirtohintaoikaisu voidaan tehdä VML 31 §:n perusteella ja milloin oikaisu edellyttää VML 28 §:n soveltamista<sup>1</sup>. Tämä muuttaa olennaisesti myös sitä, millaista näyttöä verovelvollisen tekemään oikeustoimeen puuttuminen Verohallinnolta edellyttää. Tämän vuoksi VML 31 §:n ja VML 28 §:n säännösten soveltamisalat tulisi määrittää huomattavasti paremmin kuin se on tehty esitysluonnoksessa (ks. erityisesti luonnoksen s. 38).

## 5 VML 31 §:n ja elinkeinoverolain välinen suhde

Esitysluonnoksessa käsitellään varsin laajasti ehdotetun VML 31 §:n ja elinkeinoverolain välistä suhdetta. Mielenkiintoista on erityisesti se, miten liiketoimen määrittäminen siten, että liiketoimi korvataan toisella liiketoimella, tai liiketoimen sivuuttaminen vaikuttaisivat yrityksen tuloverotukseen. Kysymys on siitä, korvataanko verovelvollisen suorittama liiketoimi ja sen aiheuttamat verovaikutukset tuloverotuksessa sillä liiketoimella, joksi se on määritelty tai sivuutettaessa katsottu VML 31 §:n perusteella. Hallituksen esitysluonnoksen perusteella näin on. Tämä on myös johdonmukainen ja selkeä lähtökohta. Asiasta ei ole tarkoitus ottaa lakiin erikseen säännöstä, mikä ei varmaankaan ole edes välttämätöntä. Asiasta on toki mahdollista ottaa selventävä säännös elinkeinoverolakiin (ja myös tuloverolakiin ja maatilatalouden tuloverolakiin).

## 6 Kiinteät toimipaikat ja markkinaehtoperiaatteen soveltaminen

Esitysluonnoksen mukaisella sääntelyllä ei ole mitä ilmeisimmin tarkoitus muuttaa siitä, miten kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien (päällikkeen tai toisen kiinteiden toimipaikkojen) välisten toimien markkinaehtoinen siirtohintamäärittely, koska ehdotetut VML 31 §:n 2 ja 3 momentit eivät soveltuisi näissä tilanteissa (s. 36). Yksittäisen yrityksen eri osien välisten toimien verokohtelua ei voida pitää kovinkaan selkeänä. Siten olisi hyvä, että siirtohinnoittelua koskevien säännösten soveltamisesta kiinteisiin toimipaikkoihin oletettaisiin lakiin nykyistä VML 31.3 §:n viittaussäännöstä selkeämmät säännökset. Ylipäätään kiinteän toimipaikan tuloksen määrittämisestä olisi hyvä säätää nykyistä selkeämmin. Kiinteään toimipaikkaan liittyvät verokysymykset ovat monisyinen kokonaisuus, johon liittyvät mahdolliset muutokset olisi hyvä valmistella huolella erikseen. Tämä koskee myös VML 31 §:n soveltamisalan mahdollista laajentamista kiinteiden toimipaikkojen verotuksessa.

## 7 Uusien säännösten voimaantulo

Esitysluonnoksen mukaan uudet säännökset tulisivat voimaan 1.1.2022 ja näistä VML 31 §:n 2 ja 3 momentteja sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2022 ja sen jälkeen alkaviin verovuosiin. Näin VML 31 §:n uusia säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuonna 2022 tai 2023 sen mukaan milloin verovuosi 2022 on verovelvollisella alkanut. Säännöksen soveltamista koskeva ajallinen rajaus on perusteltu, jotta ne eivät tulisi sovellettavaksi takautuvasti jo ennen vuoden 2022 alkua alkaneisiin verovuosiin.

---

<sup>1</sup> Tässä mielessä on varsin erikoista, että esitysluonnoksen sivulla 38 todetaan: ”Muutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n suhdetta 28 §:ään.” Esitysluonnoksen seuraava virke: ”Verotusmenettelylain 31§:ssä on kyse markkinaehtoperiaatteen ja 9 artiklan mukaisesta oikaisusta.” ei vaikuta täysin asianmukaiselta. VML 31 § määrittää sen, milloin ja miten Verohallinto voi puuttua verovelvollisen tekemään etuyhteystoimen hinnoitteluun. Säännös ei se sijaan määriä verosopimuksen 9 artiklan mukaista oikaisua. Verosopimuksen 9 artikla määrittää sen, voidaanko VML 31 §:n mukainen siirtohinnoitteluoikeus tehdä verosopimustilanteessa. Tässä suhteessa sekä ehdotetut uudet VML 31 §:n säännökset että verosopimus mahdollistavat kuitenkin ainakin pääsääntöisesti samansisältöiset oikaisut.

## 8 Säännösten sanamuotoa ja perustelujen kieliasua koskevia huomioita

Esitysluonnoksen mukaisen mukaisten VML 31 §:ään tehtävien lisäysten sanamuodot ovat varsin monimutkaisia ja niiden selkeyttämistä ja yksinkertaista voisi harkita ennen hallituksen esityksen antamista. Esimerkiksi VML 31.3 §:n toisen virkkeen voisi muuttaa muotoon: Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei sivuutettavalle liiketoimelle voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, kun otetaan ottaen huomioon liiketoimen kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä.

Esitysluonnoksen perusteluissa käytetään varsin runsaasti ilmauksia, jotka tekevät tekstistä epämääräistä. Tällaisia ilmauksia ovat esimerkiksi: osalta, puitteissa, viitekehys, liittyen, toimesta, perustuen. Näiden sanojen korvaamista selkeämmillä ilmauksilla olisi hyvä harkita.

Helsingissä 16.9.2021

Pekka Nykänen  
Professori  
Tampereen yliopisto