



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Oikeustieteiden laitos

1 (5)

Valtiovarainministeriö

leena.aine@vm.fi

valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM161:00/2014)

Alla on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM161:00/2014) (jäljempänä "Luonnos"). Lausunnossa tarkastellaan muutettavaksi esitetyn lainsäädännön laajuuden takia vain eräitä Luonnoksen kohtia.

1 Yleistä

Luonnoksen taustalla on pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelma. Hallitusohjelman liitteessä 5 todetaan, että siirtohinnoittelusäännöstä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa.

Esityksen tavoitteita on kuvattu luonnoksen sivuilla 13-14. Tavoitteena on mm. laajentaa Suomen veroviranomaisten mahdollisuuksia verovalvontaan, BEPS:n päämäärien täysimääräinen saavuttaminen Suomessa myös siirtohinnoitteluun liittyvien tulkintakysymysten osalta ja vaikuttaa Suomen verotulokertymään tasapainottamalla tilannetta, jossa kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen soveltamiskäytäntö poikkeaa verosopimuksen soveltamisesta.

BEPS:iin liittyvien siirtohinnoittelumuutosten osalta on syytä muistaa, että siirtohinnoitteluohjeiden muutokset eivät velvoita OECD:n jäsenvaltioita tai muitakaan OECD:ssä asian valmisteluun osallistuneita valtioita muuttamaan kansallista lainsäädäntöään. Suomen osalta tämä tarkoittaa, että nykysäätelyllä liiketoimen sivuuttamisen osalta siirtohinnoitteluohjeen muutoksia voitaisiin soveltaa Suomessa välillisesti eli VML 31 §:n tulkintalähteenä.¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on KHO:n oikeuskäytännön mukaan vakiintunut asema tulkintaohjeena, mutta ne eivät voi luoda verotusoikeutta, jos sitä ei ole säädetty

¹ Ks. Ruotsin osalta vastaavasti Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering (2016) s. 127 ja s. 154 ss.



kansallisessa lainsäädännössä. Nykyisen oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin epätoennäköistä, että sivuuttamista voitaisiin soveltaa Suomessa ilman kansallisen lainsäädännön muuttamista. BEPS-muutosten osalta Suomen on tärkeä seurata, miten siirtohinnoitteluoheiden muutoksia sovelletaan eri valtioissa siitakin syystä, että BEPS:n yksi tavoite oli ns. level playing fieldin luominen valtioiden kesken.

Suomen kansallisen lainsäädännön osalta kyseessä on monimutkainen, monitahoinen ja laaja-alainen asia. Asian valmistelun pitäisi myös olla laaja-alaista ja kattavaa.

2 Ehdotusten vaikutukset

Ehdotuksen vaikutuksia on käsitelty luonnoksen sivuilla 15-17. Luonnoksessa todetaan, että esityksen vaikutuksia verovelvollisiin ei ole mahdollista arvioida tarkasti ja Verohallinnon tietojärjestelmistä ei ole suoraan saatavissa tietoja, joilla esityksen taloudelliset vaikutukset voitaisiin arvioida. Luonnoksen mukaan Verohallinto on kuitenkin arvioinut, että verotuotot voisivat kasvaa 50–100 miljoonaa euroa vuositasolla.

Vaikutusarvioissa ei oteta lainkaan esille muutosten vaikutuksia esimerkiksi Suomen kilpailuasemaan, yritysten sijoittautumisvaltion valintaan ja työllisyyteen. Lisäksi luonnoksessa oleva vertailuvaltioiden lainsäädännön ja oikeuskäytännön tarkastelu on suppea erityisesti liiketoiminnan sivuuttamissääntelyn osalta.²

Asiassa vaikutusarviota sekä vertailuvaltioiden lainsäädännön ja oikeuskäytännön tarkastelua olisi erittäin tärkeä laajentaa merkittävästi. Vasta tämän jälkeen voitaisiin ottaa perustellusti kantaa siihen, onko erityisesti liiketoimen sivuuttamisesta säätäminen perusteltua ja toteuttaako suunniteltu muutos sille asetetut tavoitteet.

3 Markkinaehtoperiaatteen täsmentäminen

Esityksen tavoitteena on luonnoksen mukaan "täsmentää" voimassa olevan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 31.1 §:n markkinaehtoperiaatetta lisäämällä lakiin uusi 2 momentti. Luonnoksesta ei käy ilmi, miksi lain täsmennys on tarpeen eli esimerkiksi, mitä ongelmia nykyiseen säännökseen sisältyy markkinaehtoperiaatteen osalta.

² Ks. liiketoimen sivuuttamisesta esimerkiksi Ruotsin osalta Burmeister, Jari, Internprissättning och omkarakterisering (2016) s. 210, jossa todetaan seuraavaa "Genomgången av praxis där frågan om korrigeringsregeln och omkarakterisering prövats av HFD har visat att civilrättsligt giltiga rättshandlingar ligger till grund för beskattningen, dvs. yrkanden och argumentation avseende omkarakterisering från Skatteverkets sida har inte vunnit gehör. (jämför RÅ 1990 – Mobil oil, RÅ 1980 Aa 114 – Kentruckmålet och RÅ 79 1:98 – Findusmålet). Ks. Ruotsin oikeuskäytännöstä samasta teoksesta myös esim. s. 244 ss.



Uuden VML 31.2 §:n viimeisessä lauseessa säädettäisiin, että momentissa kuvattujen seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaan. Tämä lause ei näytä oleva yhteensopiva sen kanssa, että uudella 2 momentilla on luonnoksen perustelujen mukaan tarkoitus "täsmentää" markkinaehtoperiaatetta.

Markkinaehtoperiaatteessa on kyse etuyhteysosapuolten välisestä hinnoittelusta, jonka pitäisi vastata riippumattomien osapuolten välistä hinnoittelua. Uudessa VML 31.2 §:ssä kuitenkin todetaan, että kyse ei olisi hinnoittelusta vaan "liiketoimen määrittämisestä".

Luonnoksen säännöskohtaisessa perusteluissa (s. 26) todetaan mm. seuraavaa: "Liiketoimen määrittäminen voisi tosiasioiden ja taloudellisen sisällön niin osoittaessa johtaa poikkeamiseen osapuolten toteuttaman liiketoimen oikeudellisesta muodosta ja nimestä." Mainitussa kohdassa on siis kyse liiketoimen sivuuttamisesta, eikä liiketoimen markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Esimerkiksi päätöksessä KHO 2014:119 VML 31.1 §:n ei katsottu pitävän sisällään liiketoiminnan uudelleen luonnehdintaa. Päätöksessä uudelleen luonnehdinta (sivuuttaminen) ja hinnoittelun oikaisu erotettiin toisistaan. Näin ollen uudessa VML 31.2 §:ssä ei näyttäisi olevan kyse vain nykyisen VML 31.1 §:n markkinaehtoperiaatteen täsmennyksestä.

Säännöskohtaisissa perusteluissa (s. 26) lähdetään siitä, että Verohallinto ei olisi sidottu verovelvollisen kulloinkin käyttämään menetelmään, vaan sen pitäisi soveltaa sitä menetelmää, joka parhaiten soveltuu määritetyn tosiasiallisen liiketoimen olosuhteisiin. Verohallinnon oikeutta päättää menetelmästä ei ole kuitenkaan sisällytetty uuden VML 31.2 §:n säännöstekstiin. Vaikuttaa siltä, että säännöskohtaisissa perusteluissa ajatellaankin tältä osin tilannetta, jossa menetelmä muuttuu esitetyn uuden 31.3 §:n liiketoimen sivuuttamisen takia. Kohdassa on tärkeä kiinnittää huomiota siihen, vastaavatko perustelut ja säännösehdotus toisiaan, jotta kyseessä ei ole perusteluilla säätäminen.

Säännöskohtaiset perustelut ja lakiehdotuksen teksti eivät siis edellä kerrotuilta osin näytä vastaavan toisiaan. Luonnoksesta ei käy ilmi lainsäädännössä jo nyt olevan markkinaehtoperiaatteen "täsmennyksen" tarve eli miksi markkinaehtoperiaatetta (hinnoittelun määrittämistä) pitäisi täsmentää. Luonnoksessa ehdotettua uutta VML 31.2 §:ää ei siis ole "täsmennyksen" osalta perusteltu.

4 Liiketoimen sivuuttaminen

Ehdotetussa uudessa VML 31.3 §:ssä olisi säännökset liiketoimen sivuuttamisesta. Liiketoimi voitaisiin sivuuttaa, jos se kokonaisarvioissa poikkeaisi siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat.



Luonnoksen mukaan sivuuttamisessa olisi kyse poikkeuksellisesta tilanteesta. Liiketoimea ei voisi sivuuttaa, jos samanlainen liiketoimi voidaan havaita samanlaisissa olosuhteissa riippumattomien osapuolten kesken. Toisaalta säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että "Pelkästään kuitenkin se, että jotakin järjestelyä ei havaittaisi toisistaan riippumattomien osapuolten kesken, ei merkitsisi sitä, että se ei voisi olla markkinaehtoperiaatteen mukainen."

Lakiehdotuksessa sivuuttaminen edellyttää lakiehdotuksen mukaan myös, että liiketoimelle ei voida määrittää markkinaehtoista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä.

Sivuuttamisen edellytykset, kuten se, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat riippumattomat osapuolet sopisivat vastaavissa olosuhteissa ja että markkinaehtoista hintaa ei voitaisi määrittää, ovat ongelmallisia. Näin siitä huolimatta, että sanmuodot esiintyvät myös OECD:n siirtohinnoitteluohteissa. Ohje on kuitenkin monisanainen ja kuvaileva, eikä kyse ole säännöstekstistä vaan OECD-valtioiden ja muiden asian valmisteluun osallistuneiden valtioiden kompromissista.

Sivuuttamisen soveltamisedellytysten sisältö jää epäselväksi ja erittäin tulkinnanvaraiseksi, mikä tarkoittaa, että lainsäädännön ennustettavuus jäisi heikoksi eikä sääntelyn yksityiskohtaisuusvaatimus toteudu. Tämä merkitsisi epävarmuuden lisääntymistä liiketoiminnassa ja voisi vaikuttaa mm. yritysten sijoittautumispäätöksiin ja Suomen kilpailu-asemaan. Näistä syistä esitystä ei pidä toteuttaa luonnoksen mukaisena.

5 Yhteenveto

Esitysluonnoksen toteuttaminen luonnoksen mukaisena ei ole perusteltua. Esityksen vaikutusarviot ovat puutteelliset. Luonnoksessa ei ole mm. pystytty esittämään luotettavaa selvitystä muutosten taloudellisista vaikutuksista, vaikka fiskaalinen tavoite on yleensä keskeinen verotuksessa. Hyvän verojärjestelmän näkökulmasta muutos heikentäisi oikeusvarmuutta ja verolainsäädännön ennustettavuutta.

Luonnoksesta puuttuu laaja vertailu eri valtioiden lainsäädännöstä ja oikeuskäytännöstä erityisesti liiketoimen sivuuttamisen osalta. Vertailutieto on keskeinen, jotta voidaan arvioida, mikä vaikutus muutoksella on Suomen kilpailu-asemaan. Mikäli säännökset Suomessa olisivat keskeisiä kilpailuvaltioita tiukemmat esimerkiksi liiketoimien sivuuttamisen osalta, tämä saattaisi vaikuttaa yritysten sijoittautumisvaltion valintaan. Lopputuloksena voisi olla, että yritys päättäisi sijoittua



muualle kuin Suomeen. Tällaisella päätöksellä on vaikutuksia myös mm. työllisyyteen. Vertailuvaltioiden tilanteen huolellinen selvittäminen on tärkeää, myös siksi, että voidaan arvioida, toteutuuko esityksen tavoite, eli pyrkimys vaikuttaa Suomen verotulokertymään tasapainottamalla tilannetta, jossa kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen soveltamiskäytäntö poikkeaa verosopimuksen soveltamisesta.

Lisäksi esitysluonnokseen liittyy mm. edellä kuvattuja epä johdonmukaisuuksia perustelujen ja lakiehdotusten välillä. Luonnos ei anna vastausta siihen, miksi markkinaehtoperiaatetta on tarpeen täsmentää. Säännösteksti on epäselvä mm. siltä osin, että mikä säännöstekstin osa kuuluu esitettyyn VML 31.2 §:ään ja mikä sivuuttamissäännökseen VML 31.3 §.

Ongelmallista on myös sivuuttamissäännöksen soveltamisedellytysten tulkinta. Sivuttamisen poikkeuksellisuusedellytys näyttää ainakin säännöskohtaisten perustelujen mukaan olevan kytketty siihen, löytyykö liiketoimelle riippumattomien osapuolten välinen vertailutilanne. Konsernien sisällä on monia liiketoimia, joille ei löydy riippumattomien osapuolten välistä vastinetta. Liiketoimi voidaan kuitenkin hinnoitella markkinaehtoisesti, vaikka vastaavaa liiketointa ei löydy riippumattomien osapuolten väliltä. Sivuttamisperusteen tulkinnanvaraisuus heikentää lainsäädännön ennustettavuutta. Tämä lisää hallinnollisia kustannuksia ja veroprosessien määrää. Siirtohinnoittelussa tämä voi myös merkitä keskinäisten sopimusneuvottelujen määrän kasvua. Se luo välittömän tarpeen nopealle sopimusneuvottelumenettelylle, jolla estetään tehokkaasti kaksinkertainen verotus.

Edellä kerrotuista syistä suunniteltua VML 31 §:n muutosta ei ole perusteltua toteuttaa esitetystä muodosta.

Joensuussa 16. päivänä syyskuuta 2021

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)
marianne.malmgren@uef.fi