

## VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

### Lausuntopyyntö 23.8.2021 päivätystä hallituksen esitysluonnoksesta laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

Suomen Veroasiantuntijat ry (”SVA”) lausuu esitysluonnoksesta seuraavaa:

#### *1. Yleisiä näkökohtia HE-luonnoksen vaikutuksista ohjeesta*

SVA katsoo, että HE-luonnoksessa annetaan osin virheellinen kuva nykyisestä oikeustilasta kuvattaessa muutoshankkeen lähtökohtia.

Sivulla 4 todetaan, että *”kotimainen oikeuskäytäntö on kuitenkin merkittäväällä tavalla myös rajannut sitä, missä laajuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää verotusmenettelylain tulkinnassa”*. Edelleen todetaan, että oikeuskäytännön johdosta VML 31 §:n soveltamisala on verosopimusten siirtohinnoittelumääräyksiin nähden *”merkittävästi suppeampi”*.

SVA pitää kuvausta liioiteltuna ja tältä osin HE-luonnoksen sanamuotoja tulisi harkita uudelleen. Ratkaisun KHO 2014:119 jälkeen uudelleenluonnehdinnan kieltäminen on ollut tavalla tai toisella esillä monissa siirtohinnoitteluasioissa, mutta tällä perusteella ei vielä voida sanoa, että se olisi erityisen merkittävästi rajoittanut Verohallinnon toimintaa. SVA:n käsityksen mukaan ratkaisussa KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 vahvistettu uudelleenluonnehdinnan kieltäminen on ollut lopputuloksen kannalta merkityksellinen lopulta vain varsin harvalukuisissa tilanteissa.

Tämän mukaisesti nyt ehdotettujen, uusien 2 ja 3 momenttien säätämisen ei voida odottaa olennaisesti laajentavan Verohallinnon toimivaltaa siitä, mikä se nykyisen VML 31 §:n nojalla on. HE-luonnoksen perusteluissa olisikin perusteltua tuoda selvemmin esiin, että muutoksella laajennetaan Verohallinnon toimivaltaa sivuuttaen liiketoimia tietyissä poikkeuksellisissa tilanteissa. Muutokset eivät muilta osin laajenna Verohallinnon jo olemassa olevaa toimivaltaa, eikä niillä muilta osin muuteta oikeuskäytännössä jo aiemmin vakiintuneita tulkintoja.

#### *2. Liiketoimen määrittäminen (2 mom.) ja sivuuttaminen (3 mom.) sekä niiden välinen rajanveto*

Liiketoimen määrittämisen ja sivuuttamisen sisältö sekä keskinäinen rajanveto jäävät esitysluonnoksen perusteella jokseenkin epäselviksi. Muutoksilla on tarkoitus laajentaa Verohallinnon toimivaltaa siirtohinnoitteluarvioinnissa. HE-luonnoksen perustelut on kirjoitettu ja esimerkit kuvattu lähes yksinomaan tästä näkökulmasta.

Esitysluonnoksessa tuodaan esille perustellusti 3 momentin mukaisen liiketoimen sivuuttamisen poikkeuksellisuus. Samalla 2 momentin mukainen liiketoimen määrittäminen osana tavanomaista siirtohinnoitteluanalyysiä on kuitenkin kuvattu HE-luonnoksessa soveltamisalaltaan hyvin laajana, vaikka 2 momentti onkin tarkoitettu osaksi kaikissa tilanteissa sovellettavaksi tulevaa ns. tavanomaista siirtohinnoitteluarviointia. Verovelvollisen näkökulmasta sekä 2 momentin että 3 momentin mukainen arviointi voivat kummatkin johtaa verovelvollisen näkemyksestä ja dokumentaatiosta poikkeavaan lopputulokseen ja siirtohinnoitteluoikaisuun. Tämä seikka huomioiden HE-luonnoksessa ei tuoda riittävästi esille oikeusturvanäkökohtia. Siinä ei myöskään riittävästi korosteta viranomaisen velvollisuutta huolehtia siitä, että arviointi tehdään huolellisesti selvitettyjen tosiseikkojen perusteella.

SVA:n käsityksen mukaan lakiesityksen perusteluissa ja myös ehdotetun 2 momentin sanamuodossa on tarpeellista tuoda selvemmin esiin se lähtökohta, että ”liiketoimen määrittämisen” täytyy aina lähteä liikkeelle verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentaatiosta ja siinä kuvatuista liiketoimista. 2 momentin sisältöä ei tule ymmärtää niin, että siinä annettaisiin Verohallinnolle jatkossa käytännössä vapaat kädet ohittaa verovelvollisen laatima siirtohinnoitteludokumentaatio ja määritellä siihen nähden vaihtoehtoisia liiketoimia oman vapaan harkintansa nojalla.

HE-luonnoksessa liiketoimen määrittäminen (2 mom.) on kuvattu hyvin laajoin sanankääntein. Olemassa olevan oikeuskäytännön ja OECD:n siirtohinnoitteluohteiden valossa HE-luonnoksen kuvaukset muistuttavat jo 2 momentin kohdalla pikemminkin liiketoimen sivuuttamista (3 mom.). Tämä koskee erityisesti sivulla 30 esitettyä esimerkkiä numero 1, jossa on kysymys konsernin sisäisestä rahoituksesta. Esimerkin mukaan emoyhtiö pääomittaa ulkomaista tytäryhtiötään, joka puolestaan myöntää konsernin sisäisenä rahoitusyhtiönä lainoja muiden konserniyhtiöiden investointitarpeisiin. Esimerkissä rahoitusyhtiö myöntää lainoja varoista, jotka se siviilioikeudellisesti omistaa. Vaikka esimerkissä ei ole tarkkaan kuvattu lopputulosta, esimerkin tarkoituksena on selvästi kuvata tilanne, jossa Verohallinto voisi liiketoimen määrittelyn yhteydessä tietyiltä osin ohittaa siviilioikeudellisen yhtiö- ja rahoitusrakennekin. Esimerkin 1 tilanne on olennaisesti samanlainen kuin ratkaisussa KHO 2020:35, jossa KHO sovelsi uudelleenluonnehdinnan kieltoa ja lausui, että:

”Esillä olevassa asiassa A Oyj on apporttiomaisuutena sijoittanut konserniyhtiöiltään olevia saatavia A Finance NV:hen. A Oyj on saanut vastikkeena A Finance NV:n osakkeita. Saatavat ovat siten olleet A Finance NV:n omaisuutta, ja A Finance NV on taseessaan kirjannut saatavat varoikseen. A Finance NV on näin ollen ollut velallisia olevien konserniyhtiöiden velkoja. A Oyj:n verotus on tullut toimittaa tästä lähtökohdasta käsin.”

Kuten KHO:n ratkaisusta ilmenee, tytäryhtiön taseessa olevia ja tytäryhtiön siviilioikeudellisesti omistamia varoja ei nykyisen VML 31 §:n aikana ole voitu siirtohinnoitteluarvioinnissa tunnistaa emoyhtiön varoiksi. HE-luonnoksessa ei tarkemmin selosteta, miksi ja millaisissa tilanteissa samankaltaiseen lopputulokseen olisi ehdotettuja uusia säännöksiä sovellettaessa mahdollista päätyä jo 2 momentin, eli liiketoimen tavanomaista määrittämistä koskevan säännöksen nojalla. Kun esimerkki on muotoiltu hyvin yleisin sanankääntein, se voi olla mahdollista käsittää niin, että konsernin sisäisen rahoitusyhtiön omistamiensa varojen lainaamisesta saamat korkotulot voitaisiin aina kohdistaa kokonaan tai osittain emoyhtiölle. Tällainen tulkinta ei saa tukea OECD:n siirtohinnoitteluohteista.

SVA:n käsityksen mukaan oikeusvarmuuden ja verotuksen ennakoitavuuden kannalta on erittäin tärkeää määritellä 2 momentin mukaisen liiketoimen määrittämisen ja 3 momentin mukaisen sivuuttamisen tarkat edellytykset. Nyt ehdotettu sanamuoto mahdollistaa laajaa tulkintaa ja näin ollen momentin 2 mukaisella määrittämisellä voitaisiin käytännössä tehdä jo momentin 3 mukaista sivuuttamista, joka myös HE mukaan tulisi tapahtua vain täysin poikkeuksellisessa tilanteessa. Lisäksi SVA:n käsityksen mukaan esimerkin 1 sisältö ja paikka tulisi harkita asian jatkovalmistelussa uudelleen.

### **3. HE-luonnokseen sisältyvät huomiot KHO:n siirtohinnoittelua koskevasta oikeuskäytännöstä**

HE-luonnoksen jaksossa 2.7 selostetaan KHO:n oikeuskäytäntöä. Alussa esitetään, että ”eräissä viimeaikaisissa päätöksissä on ollut kyse erityisesti siitä, onko veroviranomaisella oikeus verotusmenettelylain 31 §:n nojalla sivuuttaa liiketoimi ja luonnehtia se uudelleen ja/tai korvata toisella liiketoimella”. Tällaisia päätöksiä ovat HE-luonnoksen sivun 8 mukaan ”esimerkiksi” KHO 2014:119 ja KHO 2020:35.

Kun HE-luonnoksessa mainitaan useita muitakin KHO:n siirtohinnoittelua koskevia ratkaisuja, jo alussa olisi syytä todeta, että uudelleenluonnehdinnan kieltä ei suinkaan ole sovellettu lopputuloksen kannalta ratkaisevana oikeusohjeena ”esimerkiksi” ratkaisuihin KHO 2014:119 ja KHO 2020:35, vaan ainoastaan näissä ratkaisuihin.

SVA:n käsityksen mukaan ratkaisuihin KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 vahvistetulla uudelleenluonnehdinnan kiellolla ei sen sijaan ole ollut välitöntä merkitystä sellaisten muiden KHO:n siirtohinnoittelua koskevien ratkaisujen kannalta, joissa Verohallinnon tekemät siirtohinnoitteluohjeet on kumottu.

SVA katsoo, että tätä asiaa on välttämätöntä selventää jatkovalmistelussa, koska nykyisessä muodossaan HE-luonnoksen oikeuskäytäntöä koskevasta jaksosta välittyy sellainen käsitys, että ehdotetut uudet säännökset olisivat saattaneet olennaisesti vaikuttaa veronsaajapuolen eduksi myös muiden ratkaisujen kuin nimenomaisesti uudelleenluonnehdintaa koskevien ratkaisujen KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 lopputulokseen.

Tällainen käsitys ei ole oikea. KHO:n muussa oikeuskäytännössä Verohallinnon tekemiä siirtohinnoitteluohjeita on pidetty virheellisinä sellaisten perusteluiden nojalla, joihin ehdotetuilla uusilla säännöksillä ei voida nähdä olevan mitään vaikutusta. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2018:173 KHO katsoi, että Verohallinto oli arvioinut siirtohinnoittelua väärän siirtohinnoittelumenetelmän nojalla, ratkaisussa KHO 2020:34, että Verohallinto oli valinnut väärän testattavan osapuolen ja ratkaisussa KHO 2020:66, että Verohallinto oli soveltanut erillisyyhtiöperiaatetta virheellisesti.

Jatkovalmistelussa lakiesityksen perusteluihin tulisi kirjoittaa selvemmin näkyviin se, että lakiesityksellä mahdollistetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen liiketoimien siirtäminen ja korvaaminen toisella, ja että tältä osin lakiesityksellä on välittömästi vaikutusta vain ratkaisuihin KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 ilmeneviin oikeusohjeisiin, ei sen sijaan muuhun KHO:n siirtohinnoittelua koskevaan oikeuskäytäntöön.

#### **4. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen ulottuvuus**

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta käsitellään HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa (s. 36-37). HE-luonnoksessa esitetty kanta ei perustu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tekstiin eivätkä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet muutoinkaan edellytä HE-luonnoksessa kuvattua lähestymistapaa.

HE-luonnoksen mukaan päivitettyä OECD:n malliverosopimuksen kommentaaritekstiä voidaan käyttää tulkintalähteenä myös kommentaaritekstin päivitystä edeltävien tapausten arviointiin, kunhan malliverosopimusta ei ole päivityksen vuoksi muutettu. HE-luonnoksen mukaan Suomen oikeuskäytännön kantana on se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista soveltamista arvioidaan silloinkin, kun malliverosopimuksen siirtohinnoittelua koskevaa 9 artiklaa ei ole muutettu, ja että tämä poikkeaa kansainvälisesti omaksutusta ja OECD:n näkemysten mukaisesta soveltamistavasta.

SVA:n pitää HE-luonnoksessa esitettyä kantaa virheellisenä. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa markkinaehtoperiaate on ilmaistu täysin yleisessä muodossa. Markkinaehtoisuuden vertailukohdaksi asetetaan se, miten riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa toimineet. Artiklassa 9 ei kuitenkaan mainita edes siirtohinnoitteluohjeiden peruselementtejä kuten osapuolten toimintojen, riskien ja varojen arviointia. Markkinaehtoperiaatteen sisältöä arvioidaankin käytännössä tyhjentävästi satoja sivuja kattavien OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella. Samasta syystä 9 artiklan teksti ei käytännössä ole esteenä

merkittävillekään markkinaehtoperiaatetta koskeville tulkintakäytännön muutoksille. Markkinaehtoperiaatteen sisältöä voidaan sekä tarkentaa että muuttaa pelkästään siirtohinnoitteluohjeita muuttamalla, ilman että syntyy mitään tarvetta muuttaa 9 artiklaa. Sitä ei ole myöskään käytännössä muutettu vuosikymmeniin. Edellä olevan perusteella on selvää, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta ei tule kytkeä siihen, onko malliverosopimuksen 9 artiklaa muutettu.

HE-luonnoksessa kuvatut Ruotsin, Tanskan, Norjan, Alankomaiden, Saksan, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin lainsäädäntöä koskevat tiedot eivät tue käsitystä siitä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden takautuva soveltaminen automaattisesti ja ilman asiaan liittyvien oikeusturvanäkökohtien punnintaa olisi yleinen kansainvälinen käytäntö. Eri maissa on sinänsä saatettu tulkita hieman eri tavalla sitä, miltä osin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version on katsottava sisältävän vain täsmennyksiä ja miltä osin kysymys on sisällöllisistä muutoksista.

Oikeusturvakysymykset on siirtohinnoitteluasioissa huomioitava perustuen kunkin maan sisäisiin menettelysääntöksiin ja niiden edellyttämässä laajuudessa. Suomen oikeuskäytännössä on perustellusti katsottu, että verovelvollisen toiminnan oikeudellisen arvioinnin tulee myös siirtohinnoittelussa perustua ensisijaisesti vain sellaisiin aineistoihin, jotka ovat olleet verovelvollisen saatavilla silloin, kun tämä on liiketoimiaan tehnyt ja veroilmoituksensa antanut. Tältä osin siirtohinnoitteluarvioinnissa on Suomessa seurattu verotuksessa täysin yleisesti sovellettuja oikeussuojaperiaatteita. Ratkaisusta KHO 2018:173 ilmenevä tulkintalinja on perusteltua säilyttää jatkossakin.

Lisäksi SVA huomauttaa, että HE-luonnokseen sisältyvät OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta koskevat lausumat eivät sellaisenaan liity ehdotettujen VML 31 §:n 2 ja 3 momenttien tulkintaan. SVA katsoo, että verovelvollisten kannalta epäedullisen muutoksen tavoittelemisen nykyiseen käytäntöön tässä yhteydessä on niin sanottua perusteluilla säätämistä ja siten hyvän lainsäädäntökäytännön vastaista. SVA katsoo, että ajallista ulottuvuutta koskevat virheelliset ja vähintäänkin kiistanalaiset lausumat olisi aiheellista poistaa kokonaan lopullisesta hallituksen esityksestä.

## **5. Lain voimaantulon siirtäminen vuodelta eteenpäin**

HE-luonnoksen mukaan (s. 16) ”Verohallinto on tunnistanut järjestelyjä, jotka ovat ongelmallisia OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden valossa, mutta joihin nykyistä verotusmenettelylain 31 §:ää ei voida soveltaa.” Tästä voitaneen päätellä, että Verohallinto suunnittelee puuttuvansa joihinkin järjestelyihin heti muutosten astuttua voimaan. Vastaavasti sivulla 15 tuodaan esiin, että verovelvollisten on analysoitava uusista säännöksistä johtuvia muutostarpeita siirtohinnoittelukäytäntöihinsä.

Koska muutosten ehdotettu voimaantuloajankohta olisi jo 1.1.2022, muutetut säännökset voisivat tulla sovellettavaksi olemassa oleviin järjestelyihin, ilman että verovelvollinen on niitä suunnitellessaan voinut huomioida tulevaa lainmuutosta. Ehdotettu voimaantuloajankohta ei mahdollista myöskään muutosten huomioimista ja järjestelyjen muuttamista ennen voimaantuloa.

Ehdotetun lakimuutoksen nimenomaisena tarkoituksena on laajentaa Verohallinnon toimivaltaa siirtohinnoitteluarvioinnissa siitä, mikä se nykyisen lain mukaan olisi. Muutoksen voimaansaattamisen yhteydessä tulee varmistua riittävästi siitä, että muutoksilla ei ole kohtuutomia taannehtivia vaikutuksia, ja että verovelvollisille jää riittävästi aikaa reagoida muutoksiin.

Muutosten voimaantuloa on tästä syystä perusteltua lykätä vuodella eteenpäin siten, että muutokset tulevat voimaan vasta 1.1.2023.

## 6. Säännöstekstin kirjoitusasu koskevia muutosehdotuksia

SVA katsoo, että VML 31 §:n 2 ja 3 momentin kirjoitusasu ei ole nykyisessä muodossaan täysin onnistunut. VML 31 § on yleislausekkeen kaltainen toimivaltasäännös, ja sen kirjoitusasussa tulisi ottaa riittävällä tavalla huomioon oikeusturvanäkökohdat sekä verolainsäädännössä yleisesti käytetyt ilmaisutavat. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käytettyjen termien kirjaaminen sellaisenaan sisäiseen lainsäädäntöön ei ole kaikilta osin perusteltua. Säännöstekstiä tulisi tarkentaa ainakin seuraavilla muutoksilla:

*Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etu-yhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan näytettyjen tosiseikkojen perusteella asi-aankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat.*

- Näin muutettuna 2 momentti vastaisi paremmin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä.
- 2 momentissa tulisi paremmin huomioiduksi se, että liiketoimen määrittäminen perustuu aina näytettyihin tosiseikkoihin. Tosiseikkojen selvittäminen lähtee puolestaan liikkeelle verovelvollisen laatimasta siirtohinnoitteludokumentaatiosta.

Ohjeet eivät tunne abstraktia ja tulkinnanvaraista ”tosiasiallisen sisällön” käsitettä, vaan perustuvat analyysiin konkreettisista, objektiivisesti toteennäytettävistä seikoista. Ohjeiden mukaan liiketoimen määrittelyn lähtökohtana on osapuolten solmima sopimus ja sen ehdot, mistä lähtökohdasta voidaan poiketa liiketoimintaa määritettäessä, jos osapuolten toiminnan taloudellisesti olennaiset erityispiirteet (mukaan luettuna osapuolten käyttäytyminen) eroavat tehdystä sopimuksesta (ks. kohdat 1.45, 1.48, 1.60, 1.88, 1.120) tai toteennäyttävät liiketoimen, josta ei ole tehty sopimusta (kohta 1.49).

*Etuyhteydessä olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen poiketessa ~~kokonaisarvion perusteella~~ olennaisesti siitä, mitä ~~taloudellisesti järkevästi toimivat~~, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tai tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella, joka on mahdollisimman samankaltainen osapuolten toteuttaman liiketoimen kanssa. Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määrittelylle 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.~~*

- Näin muutettuna 3 momentissa tulisi paremmin huomioiduksi sivuuttamisen poikkeuksellisuus, koska nykyisen muotoilun ”kokonaisarvion perusteella” voidaan käsittää ennemminkin korostavan Verohallinnon harkintavallan laajuutta.
- Teksti ”taloudellisesti järkevästi toimivat” sisältää laajaa tulkinnanmahdollisuutta ja voi johtaa siihen, että sivuuttamisen soveltamisen kynnys madaltuu, kun voidaan aina väittää, että taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet eivät toimisi näin.
- Koska VML 31 §:n soveltaminen on kokonaisuudessaan oikeusharkintaa, on ”tarvittaessa” lakitekstiin soveltumaton ilmaisu, vaikka sitä käytetäänkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

- Yllä olevilla muutoksilla tulisi lisäksi huomioiduksi, että OECD:n 2017 siirtohinnoitteluhjeiden kappaleissa 1.119–1.125 ei mainita sivuuttamisen (non-recognition) osalta, että määrittäminen (delineation) tehtäisiin uudestaan, vaan ainoastaan, että sivuuttamisessa korvaavan liiketoimen tulee olla markkinaehtoinen (kohta 1.122), kuitenkin siten, että se olisi mahdollisimman samankaltainen kuin tehty liiketoimi (kohta 1.124).

Hallituksen esitykseen olisi sivuuttamisen osalta myös tärkeää lisätä OECD:n ohjeissa mainittu lause siitä, että ”Pelkästään se, että jotakin järjestelyä ei havaittaisi toisistaan riippumattomien osapuolten kesken, ei merkitse sitä, että se ei voisi olla markkinaehtoperiaatteen mukainen”. Tämä korostaisi osaltaan sivuuttamisen poikkeuksellisuutta.

SVA pyytää Valtiovarainministeriötä huomioimaan asian jatkovalmistelussa edellä esitetyt näkökohdat ja muutostarpeet.

Helsingissä 17. päivänä syyskuuta 2021

Suomen Veroasiantuntijat ry

Kai Holkeri  
Puheenjohtaja

Virpi Pasanen  
Hallituksen jäsen