



18.2.2015

Lausuntopyyntö 7.1.2015

SELVITYS VEROTUSMENETTELYLAIN 31 §:N MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa verotusmenettelylain 31 §:n muuttamista koskevasta selvityksestä. Selvityksen mukaan säännöstä tulisi muuttaa siten, että etuyhteisyriyten välistä siirtohinnoittelua voitaisiin oikaista myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Esitettyä muutosta ei tule toteuttaa. Perusteet ovat seuraavat.

Uuden VML 31 §:n soveltamisalan laajennus ja sen perustelut

Esityksen mukaan VML 31 §:ää muutettaisiin siten, että se mahdollistaisi säännöksen soveltamisen perinteisen markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan hinnoitteluvoimakkaisun lisäksi myös liiketoimien verotukselliseen sivuuttamiseen ja uudelleenluokitteluun.

Muutosesityksen pontimena lienee ollut KHO:n ratkaisu 2014:119, jonka mukaan nykyinen VML 31 § mahdollistaa ainoastaan perinteiset siirtohintaoikaisut, mutta se ei mahdollista liiketoimien uudelleenluokittelua. Päätöksen perusteella uudelleenluokittelu voidaan toteuttaa käytännössä vain silloin, jos VML 28 §:n (veronkiertosäännös) soveltamisedellytykset täyttyvät. VML 28 §:ää voidaan soveltaa tilanteisiin, joissa oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Säännöksen soveltaminen edellyttää lisäksi sitä, että järjestelyyn on ilmeisesti ryhdytty siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

Esityksen perusteluissa koetaan ongelmaksi se, että VML 28 §:n veronkiertosäännöksen soveltamisedellytyksenä on veron välttämisen tarkoitus ja liiketoimen liiketaloudellisen syyn puuttuminen. Ei ole hyväksyttävää, että VML 28 §:n oikeusvaikutukset sisällytettäisiin uuteen VML 31 §:ään, mutta säännöksestä jätettäisiin pois verovelvollisen oikeusturvaksi säädetyt soveltamisedellytykset (liiketaloudellisen syyn puuttuminen ja veron välttämisen tarkoitus).

Ehdotettu uusi VML 31 §:n laajentaisi soveltamisalaa siten, että toteutettuun liiketoimeen voitaisiin puuttua, vaikka järjestelylle olisi perustellut liiketaloudelliset syyt eikä kyseessä olisi ollut veronvälttämistarkoitus. Uusi säännös mahdollistaisi käytetyn liiketoimen sivuuttamisen miten vain ja milloin vain. Tätä ei voida hyväksyä.



Säännöksen uuden sanamuodon mukaan: "...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 arvioidaisiin kokonaisuutena ja otettaisiin huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat."

Nykyistä VML 31 §:ää voidaan soveltaa vain tilanteissa, joissa pystytään osoittamaan, että toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat hinnoitelleet keskinäiset liiketoimensa toisin kuin etuyhteysosapuolet. Siirtohintaoikaisu siis edellyttää, että Verohallinto pystyy osoittamaan vertailutilanteen, jonka mukaan toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat toimineet.

Liiketoimen muodon uudelleenluokittelutilanteissa, joihin uutta säännöstä esitetään nyt sovellettavaksi, ei ole käytännössä mitenkään mahdollista näyttää, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Säännöksen soveltamisalan laajentaminen johtaisi mielivaltaan.

Esityksen perusteluissa todetaan, että muutoksen jälkeen siirtohinnoitteluoikaisua voitaisiin soveltaa myös KHO:n päätöksessä 2014:119 mainittuihin rahoitusjärjestelyihin ja vierasta pääomaa pidettäisiin verotuksessa omana pääomana. Säännöksen sanamuoto kuitenkin mahdollistaisi puuttumisen kaikkiin tilanteisiin, joissa Verohallinnon mielestä käytetty muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Lähtökohtana tulee jatkossakin olla se, että käytettyä liiketoimea ei voida uudelleenluokitella, jos sillä on liiketaloudellinen syy. Ehdotettu muutos johtaisi siihen, että yhtiöiden olisi kaikessa päätöksenteossa mietittävä, vastaako käytetty oikeudellinen muoto Verohallinnon subjektiivista käsitystä liiketoimen taloudellisesta luonteesta. Uusi säännös sivuuttaisi kokonaan yritysten oman liiketoimintaosaamisen sekä sen, että yritysten tulee voida järjestää liiketoimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla ilman pelkoa siitä, että käytetyn liiketoiminnan muoto tullaan jälkikäteen mahdollisesti uudelleenluokittelemaan Verohallinnon toimesta. Tällaista legaliteettiperiaatteen vastaista avointa valtakirjaa ei tule antaa Verohallinnolle.

VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä voidaan soveltaa myös Suomen sisäisissä liiketoimissa, vaikka sen pääsiallinen soveltamisalue on rajat ylittävässä siirtohinnoittelua koskevissa liiketoimissa. Mikäli säännöstä nyt muutettaisiin esitetyllä tavalla, johtaisi muutos täysin ennakoimattomiin tilanteisiin myös Suomen sisäisissä liiketoimissa.

Suomen veropohjan turvaaminen

Sen turvaamiseksi, että kansainvälisen konsernin tulot kertyvät oikealle verovelvolliselle ja että ne verotetaan tulojen kertymisvaltiossa, Suomella on jo nyt käytössä nykyinen VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännös, VML 28 §:n veronkiertosäännös, EVL 18 a §:n korkovähennysoikeuden rajoitussäännös ja TVL 13 a §:n



kiinteän toimipaikan verotussäännös. Lisäksi Suomen verotusoikeuteen vaikuttavat Suomen tekemät verosopimukset.

Nämä säännökset turvaavat riittävällä tavalla verotulojen kertymistä Suomeen. Esi-
tettyä uutta VML 31 §:ää ei yksinkertaisesti tarvita.

Verosopimukset ja OECD:n BEPS-hanke

Esitetty muutos VML 31 §:ään ei saa tukea selvitykseen sisällytetystä kansainväli-
sestä vertailusta.

Selvityksessä esitetään myös virheellisesti, että ehdotetun muutoksen jälkeen VML
31 §:n soveltamisala vastaisi verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n mal-
liverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa. Tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malli-
verosopimuksen 9 artiklan sanamuoto ei ole niin laaja kuin ehdotetun uuden VML
31 §:n sanamuoto. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliveroso-
pimuksen 9 artiklan sanamuoto vastaavat enemmän VML 31 §:n nykyistä sana-
muotoa. Kun lisäksi vielä huomioidaan VML 28 §:n soveltamisala, ei esitetylle muu-
tokselle ole perusteita.

Kuten selvityksessäkin on todettu, OECD:ssä on vireillä veropohjan rapautumista ja
voittojen siirtoja koskeva BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), jossa sel-
vitetään mm. monikansallisten yritysten verosuunnittelun aiheuttamaa veropohjan
rapautumista. Hankkeen tulisi olla valmis vuoden 2015 lopulla.

OECD:n BEPS- työryhmissä valmistellaan mm. suosituksia kansalliseksi lainsää-
dännöksi esitettyjen tavoitteiden toteuttamiseksi. Siirtohinnoittelusäännösten uudis-
tamisen tavoitteena on edesauttaa verotettavan tulon näyttämistä sen kertymisval-
tiossa. BEPS-hankkeen tavoitteena on lisäksi kehittää mm. valtioiden väliyhteisö-
säännöksiä, kiinteän toimipaikan syntymistä koskevia säännöksiä ja korkovähen-
nysoikeuden rajoitussäännöksiä. Lisäksi siirtohinnoittelutyön yhteydessä kehitetään
OECD:n ohjeistusta esimerkiksi etuyhteisyriyten välisten rahoitusliiketoimien hin-
noittelusta. Myös uudelleenluokittelua koskeva ohjeistus on BEPS:ssä valmisteilla
ja onkin todennäköistä, että OECD:n ohjeistus tulee tältä osin muuttumaan.

Korkovähennyssäännöksen mahdollisen muutostarpeen osalta VM:n selvityksessä
todetaan, että olisi järkevää odottaa BEPS-hankkeen suosituksia ennen kuin EVL
18 a §:n muutoksia harkitaan. Vähintään yhtä perusteltua on odottaa BEPS-
hankkeen suosituksia uudelleenluokittelun osalta ennen kuin harkitaan muutoksia
VML 31 §:ään.

Lopuksi

Suomen perustuslain 81 § edellyttää, että verosta säädetään lailla, joka sisältää
säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen
oikeusturvasta. Perustuslain näkökulmasta ei ole hyväksyttävää, että verosäännök-
sen muuttamista perustellaan oikeudellisesti ei-velvoittavilla OECD:n siirtohinnoitte-



luohjeilla, joiden sisältö muuttuu säännöllisesti. Legaliteettiperiaate edellyttää sitä, että verolait ovat sisällöltään täsmällisiä ja tarkkarajaisia.

Nyt esitetty muutos VML 31 §:ään ei täytä perustuslaissa verolainsäädännölle asetettuja vaatimuksia.

Viimeaikainen oikeuskäytäntö on myös osoittanut, että Verohallinnolla on jo nyt ollut suuria vaikeuksia soveltaa nykyistä VML 31 §:ää oikein. Esitetyn muutoksen toteuttaminen heikentäisi entisestään suomalaisten konserniyhtiöiden verotuksen oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.

Lainmuutoksella olisi vakavia vaikutuksia, sillä verojärjestelmään liittyvä oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat merkittäviä tekijöitä yritysten kansainvälisessä toimintaympäristössä. Useat ulkomaiset yritykset ovat jo aikaisemmin todenneet, ettei Suomeen ole verotuksellisten epävarmuuksien takia järkevää investoida. Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa myös verotuksella tulisi pyrkiä tukemaan Suomeen suuntautuvia investointeja eikä vähentämään niitä.

Edellä mainituilla perusteilla selvityksessä esitettyä muutosta VML 31 §:ään ei tule toteuttaa.

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Talouspolitiikka

Jussi Mustonen
Johtaja