

17.9.2021

Valtiovarainministeriö
Leena Aine

Lausunto VML 31 §:n muuttamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta

1 Johdanto ja tiivistelmä

1.1 Lausuntopyyntö

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa VML 31 §:n muuttamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta jakelussa VN/791/2021 mainituilta tahoilta. Vaikka PricewaterhouseCoopers Oy:ltä ei ole erikseen pyydetty lausuntoa, olemme katsoneet nyt esitettyjen muutosehdotusten periaatteellisen merkityksellisyyden vuoksi perustelluksi valmistella seuraava lausunto Valtiovarainministeriölle.

1.2 Tiivistelmä lausunnossa ehdotetuista toimenpiteistä

Hallituksen esitysluonnos ei nähdäksemme nykyisellään täytä legaliteettiperiaatteen lainsäädännölle asettamia vaatimuksia. Ellei esitystä keskeisiltä osin korjata tai täydennetä, se heikentää olennaisella tavalla verovelvollisen oikeusturvan toteutumista. Korostamme, että tässä esittämä näkemyksemme ei liity niinkään ehdotetun muutoksen sisältöön, vaan muutoksen toteutustapaan. Samaan lopputulokseen olisi nähdäksemme mahdollista päästä ottamalla legaliteettiperiaatteeseen sekä oikeusturvan osa-alueisiin liittyvät seikat huomioon. Esitämme tässä lausunnossa erityisesti seuraavia toimia:

1. Sääntelyn tulisi perustua itsenäiseen kansalliseen säädösvalmisteluun, eikä vieraasta oikeuskielestä ja -kulttuurista kopioituun suomennokseen, jota täydennetään suorilla viittauksilla OECD:n ohjeistuksiin;
2. Laissa tulisi riittävällä täsmällisyydellä määrittää sääntelyn keskeinen soveltamisala, sekä soveltamisen kannalta olennaiset käsitteet;
3. Käsite "... *taloudellisesti järkevät*" tulisi poistaa ehdotetusta 3 momentista;
4. Sääntelyn soveltamisedellytysten tulisi käydä ilmi laista, minkä lisäksi liiketoimen sivuuttamista koskeviin soveltamisedellytyksiin olisi lisättävä vaatimus soveltamisedellytysten ilmeisestä täyttymisestä;
5. Viranomaiselle kuuluvan soveltamisedellytysten täyttymistä koskevan näyttötaakan tulisi olla korkea, ja tämän tulisi käydä ilmi laista;
6. Prosessikuriskistä ja sen tasapuolista jakaantumista tulisi arvioida osana muutosten merkitysarviointia ja varmistaa, että riski jakaantuu verovelvollisen ja Verohallinnon välillä tasapuolisesti;
7. Ehdotettujen säännösten taannehtiva soveltaminen tulisi nimenomaisesti kieltää laissa.

Käsitlemme näitä tarkemmin jäljempänä.



2 Lausunnon perusteet

2.1 Legaliteettiperiaate

Verotuksen tärkein yksittäinen oikeusperiaate on legaliteettiperiaate. Legaliteettiperiaatteen asema on vahvistettu perustuslain 81.1 §:ssa. Kyse on siten paitsi periaatteesta, myös perustuslaintasoisesta oikeussäännöstä, jonka mukaan verotuksen tulee perustua lakiin, jossa säädetään verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista. Tämä sääntely turvaa muun muassa verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta, sekä perusoikeuksiin kuuluvaa omaisuudensuojaa. Legaliteettiperiaate on vahvasti kytköksissä oikeusvaltioperiaateeseen, ja sen käytännön toteutumisen merkitys valtion kilpailukyvyllä kansainvälisen liiketoiminnan ja ulkomaansijoitusten näkökulmasta on merkittävä.

Legaliteettiperiaateeseen viitataan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa usein käsitteellä lakisidonnaisuuden periaate, joka ilmaisee selkeästi periaatteen ydinsisällön: verotuksen tulee perustua oikeushierarkisesti eduskunnan säätämän lain tasoiseen säädökseen. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan laista on käytävä yksiselitteisesti ilmi verovelvollisuuden piiri. Legaliteettiperiaate asettaa siten paitsi muodollisia, myös sisällöllisiä vaatimuksia lainsäätäjälle. Verolakien tulee ilmaista verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteet täsmällisesti. Säännösten on oltava siinä määrin tarkkarajaisia, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.¹ Tältä osin legaliteettiperiaate myös korostaa kansanedustuslaitoksen asemaa sekä kansan itseverotusoikeutta (*"no taxation without representation"*) rajaamalla oikeuden verosääntelyyn yksinomaan eduskuntalain tasoiseen säädökseen.

2.2 Siirtohinnoitteluohjeet

Siirtohinnoittelu on poikkeuksellisen vaativa kansainvälisen vero-oikeuden osa-alue, jolle leimallista on tapauskohtaisuus. Siirtohinnoittelu nyt olennaisilta osin perustuu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaiselle markkinaehtoperiaatteelle, jonka mukaan etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien hinnoittelun tulee vastata sitä, mistä itsenäisesti toimivat yritykset sopisivat vastaavassa tilanteessa. Siirtohinnoittelun haastavuus niin lainsäätämisen kuin käytännön soveltamistilanteiden näkökulmasta kiinnittyy usein siihen tosiasiaan, että liiketoiminnan harjoittaminen konsernissa on lähtökohtaisesti erilaista kuin itsenäisten toimijoiden välillä. Konsernien sisällä tehdään lukemattomia liiketoimia, joille ei löydy vastinetta itsenäisten toimijoiden välisistä liiketoimista, mutta jotka ovat siitä huolimatta liiketoiminnallisesti täysin perusteltuja. Vaikka markkinaehtoperiaate on kiistatta vallitseva kansainvälinen standardi etuyhteyksiliiketoimien hinnoittelussa, on siihen kohdistunut teoreettisen ja käytännöllisen puutteellisuutensa vuoksi aiheellista kritiikkiä koko olemassaolonsa ajan.

Malliverosopimuksen tulkintaohjeeksi on OECD:n toimesta laadittu kommentaari, minkä lisäksi markkinaehtoperiaatteen yhtenäistä tulkintaa turvaamaan on laadittu siirtohinnoitteluohjeet. Nämä siirtohinnoitteluohjeet ovat saatavilla englanniksi ja ranskaksi. Ohjeiden pituus englanninkielisessä koontiveriossa ylittää 600 sivua, minkä lisäksi markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta tietyissä tilanteissa on laadittu erillisiä, täsmällisempiä ohjeita. Ohjeita päivitetään jatkuvasti ja lisäyksiä ohjeisiin otetaan käyttöön usein ensin irrallisina asiakirjoina, jotka myöhemmin kootaan osaksi yhtenäistä ohjeistusta. Ei ole lainkaan poissuljettua, etteivätkö nämä ohjeistukset olisi joiltakin osin merkityssisällöltään erilaisia tai jopa ristiriitaisia. Lisäksi toisinaan on suorastaan epäselvää, mihin kaikkiin asiakirjoihin todellisuudessa viitataan, kun puhutaan siirtohinnoitteluohjeista.

¹ Esim. PeVL 36/2005 ja 45/2005 vp.

Tässä yhteydessä on lisäksi tärkeää ottaa huomioon, että malliverosopimus, johon markkinaehtoperiaate ja sitä koskevat ohjeistukset nojaavat, on globaali poliittinen kompromissi ja tarkoitettu malliksi kahdenvälisen verosopimusten laatimiseksi. Verosopimukset ovat valtiosopimuksia, jotka velvoittavat niihin sitoutuneita valtioita Wienin yleissopimuksen mukaisesti ja niiden tulkinnassa noudatetaan niin ikään saman yleissopimuksen sisältämiä ohjeita. Verosopimuksilla sovitaan verotusvallan jaosta valtioiden välillä. Verovelvollisen näkökulmasta verosopimuksilla voidaan ainoastaan lieventää verotusta siitä, mitä se kansallisen lain mukaan olisi. Verotusta ei voida perustaa sopimukseen vailla lain tukea.

Malliverosopimusta tai siirtohinnoitteluohjeita ei siis ole tarkoitettu suoraan sovellettaviksi ilman kansallisen lain tukea, eikä niitä ole laadittu kansallisten lainsäädäntöjen näkökulmasta. Pikemminkin voi sanoa, että siirtohinnoitteluohjeiden tarkoituksena on koota yhteen erinäisiä sallittuja kansallisia sääntelymalleja markkinaehtoperiaatteen kansainvälisesti yhtenäisen tulkinnan edistämiseksi.² Globaaleissa monenvälisissä neuvotteluissa edes riittävän yhteisymmärryksen saavuttaminen tarvittavista teknisistä ratkaisuista, joita verosääntely edellyttää voidakseen tulla ennakoitavasti sovellettavaksi käytännössä, on äärimmäisen haastavaa. Tästä johtuen näitä teknisiä ratkaisuja ei pääsääntöisesti ylipäättään tehdä kansainvälisellä tasolla, vaan sovitut mallit ja standardit jättävät aina tilaa kansalliselle implementoinnille. Myös siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan nimenomaisesti, että ohjeissa käsitellään merkittävimpiä haasteita siirtohinnoittelun alalla.³ Kyse ei siten ole sellaisesta ohjeistuksesta, jota voitaisiin soveltaa täsmällisen lainsäädännön sijasta. Ohjeet eivät ole siinä määrin täsmällisiä, että ne antaisivat lainsäädännöltä edellytettävällä tarkkuudella vastauksia moniinkaan käytännön tilanteisiin.

Tämä ei tarkoita sitä, etteikö esitysluonnoksessakin käsitellysti siirtohinnoitteluohjeilla olisi vakiintunut asema siirtohinnoitteluokaisusäännöksen tulkintalähteenä.⁴ Kyse on kuitenkin vain nk. sallitusta oikeuslähteestä. Oikeuskäytännössä on vahvistettu kansallisen lainsäädännön ja legaliteettiperiaatteen asettamat rajat suhteessa siirtohinnoitteluohjeisiin. Jo korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2014:119 tehtiin selväksi, ettei ohjeilla tulkintalähteenä voitu laajentaa siirtohinnoitteluokaisusäännöksen soveltamisalaa siitä, mikä se lain mukaan on.

Tätä taustaa vasten olisi legaliteettiperiaatteen näkökulmasta ilmeisen ongelmallista, mikäli kansallinen siirtohinnoittelusääntely ohitettaisiin perustamalla verotusoikeus suoraan käännökseen siirtohinnoitteluohjeiden tekstistä, ja jättämällä avoimia viittauksia siirtohinnoitteluohjeisiin niiltä osin, kun edes käännöstä ei ole tehty. Lisäksi edellä esitetyn perusteella on nähdäksemme kyseenalaistettava esitysluonnoksen taustalla mainittu ratio, jonka mukaan esitetyt muutokset osaltaan selkeyttävät oikeustilaa sekä yhdenmukaistavat verotusta verovelvollisten välillä.

Arvioimme hallituksen esitysluonnosta näistä lähtökohdista seuraavassa.

3 Esitysluonnoksen arviointi

3.1 Aluksi

Ehdotetussa lakimuutoksessa on kyse siirtohinnoitteluokaisua koskevan säännöksen soveltamisalan laajentamisesta. Ehdotettu sääntely sisältää siirtohinnoitteluprosessin kuvauksen osittaisen saattami-

² OECD:n siirtohinnoitteluohje (2017), esipuheen kohta 15.

³ *ibid*, esipuheen kohta 19.

⁴ KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2018:173 ja KHO 2020:34.



sen lakitekstiin, sekä uutta sääntelyä koskien liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista toisella. Ainakin eksplisiittisesti muutoksella tavoitellaan sitä, että kansallisia säännöksiä voitaisiin soveltaa malliverosopimuksen ja siirtohinnoitteluoehjeiden sallimassa laajuudessa. Vaikka tavoite tuntuu intuitiivisesti järkevältä, sen mielekkyys on kyseenalainen monesta syystä. Kuten jo edellä on todettu, malliverosopimuksen ja sen tulkintaohjeiden tarkoituksena ei ole toimia kansallisena lainsäädäntönä. Malliverosopimukseen liittyvä ohjeistus on tarkoitettu sovellettavaksi lähtökohtaisesti vain malliverosopimusta noudattavissa verosopimuksissa. Tämä jättää ulkopuolelleen hyvin laajan joukon kansallisen lainsäädännön soveltamistilanteita. On esimerkiksi muistettava, että siirtohinnoitteluoikaisusäännös soveltuu myös puhtaasti kotimaisissa tilanteissa.

Tämä voidaan ilmaista toisin toteamalla, ettei siirtohinnoitteluoehjeisiin liity mitään sellaista itseisarvoa, jota kansallisessa lainsäädännössä tulisi erityisesti pyrkiä kopioimaan, vaan päinvastoin ne sopivat lainsäädännön malliksi kohtalaisen huonosti. Samaan lopputulemaan voidaan päästä olennaisesti selkeämmin kansallisista lähtökohdista ponnistavalla huolellisella lainvalmistelulla.

Tästä huolimatta esitysluonnoksessa turvaututaan huomattavan paljon OECD:n siirtohinnoitteluoehjeisiin, erityisesti määrittelemättömien käsitteiden tulkinnan tukena.⁵ Esitys sisältää jopa suoran viittauksen siirtohinnoitteluoehjeisiin tilanteessa, jossa lain kirjain ei tarjoa legaliteettiperiaatteen edellyttämää täsmällistä oikeusperustaa verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteille.⁶ Lisäksi huomionarvoista on, että ehdotus on asiallisesti ottaen suora käänнос siirtohinnoitteluoehjeiden liiketoimen tunnistamista sekä sivuuttamista koskevista kohdista. Tämä on ongelmallista erityisesti yllä mainitun KHO 2014:119 ratkaisun valossa, mutta myös siksi, että suoran käännos tekeminen vieraasta oikeuskielestä heikentää sekä säännöksen, että sen taustalla olevien tulkintalähteiden käytettävyyttä, sillä termien käännot saavat eri kielissä ja oikeuskulttuureissa eri merkityssisältöjä. Verolakien tulkinta on legaliteettiperiaatteen vaatimuksista johtuen lähtökohtaisesti sanamuodon mukaista tulkintaa. Jos lakitekstissä käytetyt sanavalinnat ovat väkinäisiä käännot, on todellinen vaara, ettei lopputulos vastaa edes sääntelyn alkuperäistä tavoitetta, eli siirtohinnoitteluoehjeiden mukaista sisältöä.

Nyt ehdotettuja muutoksia perustellaan myös sillä, että sen katsotaan selkeyttävän oikeustilaa liiketoimen sivuuttamista koskevan oikeuskäytännön jäljiltä. Väite on kuitenkin puutteellinen kuvaus nykytilasta sekä muutoksen odotettavissa olevista vaikutuksista. Tällä hetkellä oikeuskäytännön perusteella on selvää, että liiketoimen sivuuttaminen on mahdollista verotusmenettelylain 28 §:n soveltuessa. Selvää on myös, että sääntelyn muuttaminen sellaiseksi, joka sallii liiketoimen sivuuttamisen niin väljin kriteerein, kuin mitä hallituksen esitysluonnoksessa on tällä hetkellä kuvattu, vaikuttaa verovelvollisen oikeusasemaa heikentävästi. Ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden puute tulee lisäämään myös Verohallinnon kuormitusta kasvaneen ohjaustarpeen muodossa. Tämän lisäksi epätasällisesta sääntelystä johtuva avoin oikeustila tulee kuormittamaan niin verovelvollisia, Verohallintoa sekä oikeuslaitosta, haettaessa selvennystä oikeustilaan tuomioistuinteitse. Tämä on paitsi kokonaisyhteiskunnallisia resursseja kuormittavaa, myös ilmeisen ongelmallista legaliteettiperiaatteen, sekä oikeusvaltion peruspilareihin kuuluvan vallan kolmijako-opin näkökulmasta.

Muutosehdotusta koskevat pääasialliset haasteet kytkeytyvät näkemyksemme mukaan verotuksen yleisten oikeusperiaatteiden toteutumiseen, erityisesti perustuslailla vahvistetun legaliteettiperiaatteen osatekijöihin sekä laajemmin kysymykseen oikeusturvan toteutumisesta. Jotta nämä haasteet eivät

⁵ HE luonnos 23.8.2021 koskien VML 31 §:n muuttamista, s. 16, 26-27, 37.

⁶ HE luonnoksessa mainitaan siirtohinnoitteluoehjeet nimenomaisesti verotuksen perustana sivulla 33.



materialisoituisi vakiintuneiden oikeusperiaatteiden ja hyvän verojärjestelmän perusteiden⁷ vastaisena lainsäädäntönä, tulisi esitysluonnosta korjata luvussa 1 listattujen seikkojen osalta, joita käsitellään seuraavissa kahdessa luvussa tarkemmin.

3.2 Liiketoimen määrittäminen

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi uusi VML 31.2 §, josta kävisi ilmi etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuuden todentamisprosessi, joka on pääsääntöisesti ollut aiemmin kuvattuna Verohallinnon ohjeistuksessa. Säännöksen mukaan arvioitaessa liiketoimen markkinaehtoisuutta tunnistetaan ensiksi asiaankuuluvat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, jonka jälkeen näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Lainkohta mahdollistaa myös poikkeamisen verovelvollisen valitsemasta siirtohinnoittelumenetelmästä, mikäli viranomaisen katsoo jonkin toisen menetelmän olevan tilanteessa soveltuvampi.

Esitysluonnoksen mukaisesti lainkohtaan sisällytetään lista taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä, joiden perusteella liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti tehdään. Tässä yhteydessä on kuitenkin huomattava, että sana ”tosiasiallinen” ei ole tulkinnasta vapaa eikä lainsäädäntöteknisesti ongelmaton. Varsinaisia selkeitä kriteereitä tämän tosiasiallisen luonteen määrittelemiseksi ei ole esitetty, eikä mainintaa ole myöskään asiaa koskevasta näyttökynnyksestä tai -taakasta. Lähtökohtaisesti verolain ei tulisi sisältää avoimia arvostuksenvaraisia käsitteitä, ainakaan sikäli kuin niillä määritetään veron peruste. Mikäli määrittelemättömiä, tulkinnalle avoimia käsitteitä kuitenkin viedään säännöstekstiin, on kiinnitettävä erityistä huomiota verovelvollisen oikeusturvatakeisiin. Edelleen on huomattava, että sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa koskevia kriteereitä ei ole käsitelty juuri lainkaan, eivätkä myöskään OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tarjoa tähän hyväksyttävää vastausta.

Liiketoimen määrittämistä koskevan 2 momentin osalta keskeistä on sanavalinta liiketoimen tunnistamisen ja *määrittämisen* välillä. Kuten hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, oikeuskäytännössä ja Verohallinnon ohjeistuksessa tästä siirtohinnoitteluprosessin vaiheesta on aiemmin käytetty nimitystä liiketoimen *tunnistaminen*. Muutosta perustellaan sillä, että nyt taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden kohdalla käytettäisiin yksinomaan termiä ’tunnistaminen’, kun taas prosessin seuraavassa vaiheessa liiketoimi ’määritetään’ näiden tunnistettujen erityispiirteiden mukaisesti. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan kyseessä on sääntelyn täsmennys, eikä varsinainen muutos.

Silti säännösten tulkinnan ytimessä on aina lain sanamuoto ja siihen valittujen termien merkityssisältö. Ei ole yhdentekevää, mitä termiä erinäisistä toimenpiteistä käytetään. Todettakoon, että valitut termit ovat väkinäisiä, eivätkä edes kovin hyviä käännöksiä, mikä voi johtua kielten eroista. Suomen kielessä verbit ’tunnistaa’ ja ’määrittää’ kantavat eri miellelyhtymiä kuin siirtohinnoitteluohjeissa käytetyt vastaavat englanninkieliset termit (*identify, recognise*). Lakitekstin tulisi olla tätä informatiivisempaa ja tarkemmin harkittua. Jos liiketoimeen liittyvät tekijät on tunnistettu, miksi se pitää vielä erikseen määrittää? Miksi määrittäminen perustuu ”tosiasialliseen sisältöön” eikä juuri edellä tunnistettuihin tekijöihin?

3.3 Liiketoimen sivuuttaminen

Liiketoimen sivuuttamista koskevan uuden VML 31 §:n 3 momentin mukaan etuyhteysosapuolten välinen liiketoimi voidaan sivuuttaa ja *tarvittaessa* korvata toisella, mikäli 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi poikkeaa *kokonaisarvion* perusteella siitä, mitä *taloudellisesti järkevät*, riippumattomat

⁷ Ks. Mirrlees, J. *Tax by Design* (2011), Institute for Fiscal Studies and University of Cambridge.



osapuolet sopisivat vastaavassa tilanteessa. Lisäksi edellytyksenä on, että liiketoimelle ei voida vahvistaa markkinaehtoista hintaa.

Sivuuttamista koskeva lainkohta on myös ilmeisen ongelmallinen sen sisältämien avoimien ja täysin arvostuksenvaraisten termien vuoksi. Käytettyjen käsitteiden informaatioarvo säännöksen soveltamis-edellytyksinä on lähes olematon. Käsitteen 'kokonaisarvio' osalta ei esitetä lainkaan niitä mahdollisia, "kaikkia asiaan vaikuttavia" seikkoja, joiden perusteella arvio tehdään. Käsite 'taloudellisesti järkevä' puolestaan on niin arvostuksenvarainen, että sen merkityssisältöä tuskin on mahdollista kirjoittaa täsmällisesti auki edes osakriteereitä erittelemällä. Termi tulisi nähdäksemme poistaa kokonaan lakitekstistä. Ei liene tarkoituksenmukaista, että oikeuslaitosta rasitetaan jatkossa riidoilla koskien sitä, mikä on kenenkin näkökulmasta epämääräisen kokonaisarvion perusteella taloudellisesti järkevää toimintaa. Verolakia tulisi voida soveltaa ilman kansantaloustieteen erityisosaamista, ja ehkä vielä olennaisempana huomiona todettakoon, etteivät kansantaloustieteilijäkään ole lainkaan yksimielisiä siitä, mikä on taloudellisesti järkevää toimintaa. Termeille on annettava riittävän selkeä ja itsenäinen oikeudellinen sisältönsä.

Lisäksi todettakoon, että liiketoimen sivuuttamiselle ei anneta tosiasiallisesti itsenäistä sisältöä tai soveltamis-edellytyksiä. Mikä erottaa liiketoimen sivuuttamisen liiketoimen tunnistamisesta ja määrittämisestä? Esitysluonnoksen mukaan viranomaisen on mahdollista määrittää myös sellainen liiketoimi, josta ei ole tehty sopimusta tai jota etuyhteysosapuolet eivät ole itse määrittäneet lainkaan. Tämä hämärtää olennaisesti liiketoimen määrittämistä ja liiketoimen sivuuttamista koskevien lainkohtien välistä rajanvetoa.

Liiketoimen sivuuttamisen lisäksi liiketoimi olisi esitetyn sääntelyn mukaan "... *tarvittaessa* korvattavissa toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella." Esitysluonnoksessa ei kuitenkaan käsitellä lainkaan niitä edellytyksiä, joiden täytyessä liiketoimen korvaaminen toisella on mahdollista. Myöskään siirtohinnoitteluohjeissa ei käytännössä oteta kantaa liiketoimen sivuuttamisen yhteydessä suoritettavan liiketoimen korvaamisen edellytyksiin. Oikeusturvanäkökohdista on ehdottoman kriittistä, että liiketoimen korvaamisen osalta sääntelyyn sisältyy muitakin kriteereitä, kuin maininta soveltamisesta "*tarvittaessa*".

Esitysluonnoksen mukaan sivuuttamista koskevan sääntelyn perustana on OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.⁸ Kuten edellä on mainittu, tällainen avoin lakiviittaus vieraskieliseen ja muuttuvaan ohjeistukseen ei täytä legaliteettiperiaatteen vaatimuksia. Tällöin oikeus määrittää Suomen verolakien sisältö siirrettään osittain kansallisen lainsäädäntövallan ulkopuolelle.

4 Soveltamis-edellytykset

4.1 Soveltamiskynnys ja ilmeisyyden vaatimus

Ehdotettujen VML 31 §:n 2 ja 3 momenttien osalta soveltamis-edellytyksiä, soveltamisen kannalta olennaisia käsitteitä sekä näiden lainkohtien keskinäistä rajanvetoa on täsmennettävä merkittävästi, kuten edeltävässä kappaleessa on esitetty. Lisäksi oikeusturvan näkökulmasta olisi perusteltua, että liiketoimen sivuuttamista koskeva soveltamiskynnys asetetaan lakitekstin tasolla korkeaksi, ja sääntelyyn lisätään ilmeisyyden vaatimus soveltamis-edellytysten täyttymisestä, vastaavasti kuin verotusmenettelylain 28 §:ssä.

⁸ HE luonnos 23.8.2021, s. 33.

4.2 Näyttötaakka ja vastuu kuluista

Hallituksen esitysluonnos rakentuu sääntelylle, jonka perusteella verovelvollisen tekemät valinnat liike-toimien toteuttamisen ja toteuttamatta jättämisen sekä sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän osalta voidaan monessa vaiheessa kyseenalaistaa, mikä johtaa käytännössä verotuksen oikaisuun. Sen lisäksi, että ehdotettu sääntely on nykymuodossaan luonteeltaan avointa ja epätäsmällistä, esitysluonnoksessa ei ole lainkaan mainintaa viranomaiselle kuuluvan näyttötaakan sisällöstä tai laajuudesta. Esitykseen tulee sisällyttää riittävän täsmällisesti ne kriteerit, joiden täytyessä viranomaisen on mahdollista poiketa verovelvollisen käyttämästä siirtohinnoittelumenetelmästä, sekä tällaisen päätök-sen huolellisesta perustelemisesta.

Lisäksi esityksessä tulisi ottaa paremmin huomioon yksittäisen verovelvollisen taloudellinen näkökulma ja epävarmuus mahdollisten prosessien aikana. Siirtohinnoitteluoikaisulla voi olla taloudellisesti hyvin suuria ja yllättäviä vaikutuksia, sillä ne saattavat koskea käytettyä toiminta- ja siirtohinnoittelumuallia usean verovuoden ajalta. Kun verotusta oikaistaan, verot pannaan maksuun, vaikka riita on kesken. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen oikeussuojakeinona voi olla täytäntöönpanon kieltö, mutta maksamaton vero kerryttää nykyisten negatiivisten korkojenkin aikana 7%:n korkoa, kun palautukselle maksettava korko on vain 0,5%. Kun otetaan vielä huomioon muutoksenhaun vuodesta toiseen pitenevät käsittelyajat, tätä taloudellisesti vinoutunutta lähtökohtaa ei voida ohittaa, vaan se tulisi ottaa osaksi lainvalmistelun merkitysarviointia. Tämän lisäksi tulisi ottaa huomioon, että jo nyt olennaisesti selkeämmässä oikeustilassa siirtohinnoitteluasiat ovat oikeudellisesti monimutkaisia ja muutoksenhausta voi aiheutua verovelvolliselle hyvinkin merkittäviä kuluja, joita hallintolainkäyttölain nykyisen tulkintakäytännön perusteella hyvin harvoin määrätään korvattavaksi. Tämä pahentaa taloudellista vinoumaa entisestään. Verohallinnon prosessikuriskin on käytännössä olematon.

Tätä nk. prosessikynnystä olisi syytä pohtia tarkasti osana lainvalmistelua. Tähän liittyvät edellä mainitut säännösten tarkkuutta ja soveltamiskynnystä koskevat näkökulmat, erityisesti näyttötaakan asettaminen korkealle. Perusteltua nähdäksemme olisi myös, että siirtohinnoitteluasioissa – ainakin nyt ehdotetuilla muutoksilla – prosessikuriskin vinoumaa pyrittäisiin korjaamaan nimenomaisesti (esimerkiksi säätämällä Verohallinnon korvausvelvollisuudesta tilanteissa, joissa verotusta on oikaistu perusteettomasti).

4.3 Ajallinen ulottuvuus ja suhde verotusmenettelylain 28 §:ään

4.3.1 Taannehtivan soveltamisen kieltö

Hallituksen esitysluonnoksessa korostetaan liiketoimen sivuuttamista koskevaa ehdotusta lukuun ottamatta sitä seikkaa, että ehdotetut muutokset ovat luonteeltaan selvennyksiä, ja että ne lähinnä täsmäntävät nykyhetken mukaista oikeustilaa. Tämä herättää kysymyksen, onko tarkoituksena mahdollistaa lakimuutosten takautuva soveltaminen verovuosiin, jotka ovat päättyneet ennen uuden lain voimaantuloa. Vaikka Suomen Perustuslaki ei pidä sisällään erillistä taannehtivan verolainsäädännön kieltöä, on tällainen kieltö johdettu verotuksen ennakoitavuutta ja kohtuullisuutta koskevista vaatimuk-sista perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä.⁹

Ottaen huomioon sen, mitä edellä on lausuttu käsitteiden täsmällisyyden sekä 2 ja 3 momentin välisen rajanvedon puutteellisuudesta, olisi nyt ehdotetun sääntelyn taannehtiva soveltaminen 2 momentin osalta perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan vastainen. Siirtohinnoitteluasioissa viranomai-

⁹ PeVL 1/2009 vp.



sella on mahdollisuus oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi VML 56 b §:n nojalla vielä kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta laskettuna. Verovelvollisen täytyy voida luottaa siihen käytäntöön, mikä on ollut kullakin hetkellä oikeustilan mukaan sallittua toimintaa. Reaalitaloudelliselta kannalta on lisäksi huomattava, että toimintamallien muuttaminen yhtiö- saati konsernitason tasolla vain muutaman kuukauden varoitusajalla ei ole yksinkertaisesti mahdollista. Laissa tulisi siten selväsanaisesti todeta, ettei nyt ehdotettua sääntelyä voida soveltaa lain voimaantuloa edeltävinä vuosina käyttöön otettuihin toimintamalleihin.

4.3.2 Suhde VML 28 §:n yleiseen veronkiertosääntöön

Hallituksen esitysluonnoksessa uuden siirtohinnoittelua koskevan säännöksen suhdetta yleiseen veronkiertosääntöön kuvataan siten, että lakimuutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa säännösten keskinäistä suhdetta. Kumpaakin säännöstä sovellettaisiin siten itsenäisesti niiden soveltamisedellytysten mukaisesti.

Kun otetaan kuitenkin huomioon, että esitysluonnoksen tavoitteena on nimenomaisesti muuttaa kyseisten säännösten keskinäistä suhdetta siitä, miksi se on oikeuskäytännössä vahvistettu, tulee suhdetta käsitellä esityksessä olennaisesti laajemmin. Säännösten soveltamisalat olisivat kuitenkin selvästi päällekkäiset.¹⁰ Verotusmenettelylaki siis sisältäisi kaksi päällekkäistä ja soveltamiskriteereiltään täysin erilaista säännöstä sille, millä edellytyksin tietty oikeustoimi voidaan esimerkiksi sivuuttaa tai korvata toisella. Miten päällekkäisyys on tarkoitus ratkaista – kumman säännöksen mukaisiin kriteereihin verovelvollinen voi luottaa?

Kuten edellä on esitetty, toivottavaa myös olisi lainsäädännön valmistelu huolellisesti siten, ettei verotusmenettelylain 28 §:n suhde siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan 31 §:ään pelkisty yksinomaan eroksi verovelvollisen nauttiman oikeusturvan tasossa. Esitysluonnosta olisi tämän vuoksi edelleen muokattava sääntelyn täsmällisyyden, soveltamisedellytysten, taannehtivan sääntelyn kiellon sekä näyttövelvollisuutta koskevien vaatimusten osalta.

PricewaterhouseCoopers Oy

Markku Hakkarainen

Rami Karimeri

¹⁰ On huomattava lisäksi, että EU:n veronkiertodirektiivin myötä asialla on EU-oikeudellinen ulottuvuus, jota ei ole käsitelty esitysluonnoksessa lainkaan.