

Valtiovarainministeriölle

Professori Marjaana Helmisen lausunto Valtiovarainministeriön selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta (hanke VM161:00/2014)

Muutosehdotus

Valtiovarainministeriö on 7.1.2015 pyytänyt lausuntoa 18.12.2014 päiväystä hallituksen esityksen muotoon kirjoitetusta selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n muuttamistarpeesta (hanke VM161:00/2014). Selvityksessä ehdotetaan, että VML 31 §:ää muutettaisiin siten, että sitä voitaisiin soveltaa perinteisen markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan hinnoittelun oikaisun lisäksi myös liiketoimien uudelleenluonnehdintaan verotusta varten. Selvityksessä ehdotetaan, että siirtohintaoikaisu olisi mahdollinen nykyisen lisäksi silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Muutos tehtäisiin lisäämällä VML 31 §:ään nimenomainen maininta, jonka 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 arvioitaisiin kokonaisuutena ja otettaisiin huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat.

Lausunto

Totean heti aluksi, että käsitykseni mukaan ehdotettu VML 31 §:n muutos olisi ongelmallinen. Muutoksella ei saavutettaisi sillä tavoiteltuja tuloksia, mutta lisättäisiin lainsäädännön tulkinnanvaraisuutta ja legaliteettiperiaatteen vastaisen mielivaltaisen verotuksen vaaraa. Perustelen kantaani seuraavassa, kuvailtuani ensin sitä verotusympäristöä, johon muutosesitys liittyy.

Lainsäädäntöympäristö

Kansainvälinen verosuunnittelu on nykyään arkipäiväistynyt. Kansainväliset toimijat järjestävät yritysrakenteensa ja valitsevat liiketoimiensa muodot verotehokkaasti. Toiminta on pääsääntöisesti täysin laillista. Tämä on johtanut kestävämpään tilanteeseen valtioiden verotulojen kannalta. Yritykset kykenevät laillisesti siirtämään verotettavat tulonsa sellaisiin valtioihin, joissa verotus on hyvin alhaista. On selvää, että tässä tilanteessa Suomen yritysveropohjan rapautuminen on jotenkin estettävä. Tässä Valtiovarainministeriö on täysin oikeassa. Sen sijaan oikea keino veropohjan turvaamiseen ei ole muuttaa VML 31 §:ää Valtiovarainministeriön esittämällä tavalla.

Muutosesityksen taustalla on Korkeimman hallinto-oikeuden kesällä 2014 antama päätös KHO 2014:199, jonka mukaan nykymuodossaan VML 31 § mahdollistaa ainoastaan perinteiset siirtohintaoikaisut, mutta ei sen sijaan liiketoimien uudelleenluonnehdintaa. Tämä merkitsee sitä, että nykytilanteessa uudelleenluonnehdintaan voidaan ryhtyä käytännössä lähinnä vain silloin, jos on kyse VML 28 §:n piiriin kuuluvasta veronvälttämistarkoituksessa tehdystä järjestelystä. Verovelvollisen

tosiallisesti käyttämään liiketoimen muotoa ei voida sivuuttaa ja korvata verotusta varten jollakin toisella, ellei kyse ole VML 28 §:n piirin kuuluvasta veronvälttämisyjärjestelystä. Esimerkiksi vieraan pääoman ehtoista rahoitusta ei voida VML 31 §:ään vedoten korvata verotusta varten oman pääoman ehtoilla rahoituksella.

Muutosesityksen ongelmallisuus

Koska Valtiovarainministeriön muutosesityksen taustalla on korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2014:199, on selvää, että muutosesityksen tarkoituksena on puuttua niihin tilanteisiin, joissa vierasta pääomaa käytetään oman pääoman sijaan veroedun saamiseksi. Tavoitteena on kuitenkin puuttua tätä laajemmin kaikkiin tilanteisiin, joissa käytetty muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Kysymyksessä on siis hyvin laaja-alainen yleislauseke.

VML 31 §:n soveltaminen ei edellytä verovelvollisen veronvälttämistarkoituksen olemassaoloa nykymuodossaan, eikä se edellyttäisi sitä esitetyllä tavalla muutetussa muodossakaan. Verovelvollisen motiivista riippumaton soveltaminen on ollut perusteltu tilanteissa, joissa on ollut kyse selkeästi markkinaehtoperiaatteesta poikkeavasta hinnoittelusta. Sen sijaan olisi hyvin kyseenalaista ryhtyä soveltamaan säännöstä uudelleenluonnehdintaan ja sivuuttaa verovelvollisen järjestelyitä verotuksessa silloinkin, kun järjestelyn motiivina ei ole veron välttäminen.

Nykymuodossaan VML 31 § soveltuu käytännössä vain tilanteissa, joissa pystytään osoittamaan, että toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat hinnoitelleet keskinäiset liiketoimensa toisin kuin kysymyksessä olevat etuyhteysosapuolet. Siirtohintaoikaisu edellyttää, että pystytään osoittamaan vertailutilanne, joka osoittaa, miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat toimineet.

Uudelleenluonnehdintatilanteissa, joihin Valtiovarainministeriö esittää VML 31 §:ää uudessa laajennetussa muodossaan sovellettavaksi, ei usein kuitenkaan ole käytännössä mahdollista näyttää, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Soveltamisalan laajentaminen ei siksi käytännössä ratkaisisi niitä tilanteita, joihin sillä on tarkoitus puuttua, paitsi jos sitä sovellettaisiin mielivaltaisesti markkinaehtoperiaatteelle vieraalla tavalla.

Esimerkkinä voidaan käyttää valintaa vieraan- ja oman pääomanehtoisen rahoituksen välillä. Vaikka etuyhteystilanteessa olisi käytetty runsaastikin vierasta pääomaa, ei voida mitenkään osoittaa, että samassa tilanteessa riippumaton osapuoli olisi käyttänyt omaa pääomaa. Markkinaehtoperiaate ei yksinkertaisesti toimi tällaisen toteamuksen tekemiseksi. Siksi ei ole perusteltua pyrkiä turvaamaan veropohjaa laajentamalla VML 31 §:n soveltamisalaa Valtiovarainministeriön esittämällä tavalla. VML 31 § ei toimisi muutosehdotuksessa tarkoitetulla tavalla, ellei sitä sovellettaisi mielivaltaisesti markkinaehtoperiaatteelle vieraalla tavalla.

Esitetty muutos lisäisi tulkintaepävarmuutta ja saattaisi johtaa legaliteettiperiaatteen vastaiseen mielivaltaiseen verotukseen, joka tosiasiallisesti ei olisi enää perusteltavissa markkinaehtoisuusperiaatteesta poikkeamisella. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisella on rajansa. Sitä ei voi mielivaltaisesti laajentaa näennäisesti soveltamaan kaikkiin epätoivottaviin järjestelyihin. Markkinaehtoperiaate toimii vain tilanteissa, joissa pystytään selkeästi osoittamaan, miten riippumaton osapuoli olisi toiminut. Muuten ei voida legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla riittävä yksiselitteisesti päätellä sitä, miten markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi verotettava.

Valtiovarainministeriön muutosehdotuksessa esitetään, että muutetussa VML 31 §:ssä nimenomaan mainittaisiin, miten olisi arvioitava, poikkeako käytetty muoto asian varsinaisesta luonteesta ja

tarkoituksesta. Esityksen mukaan liiketoimi arvioidaan kokonaisuutena ja otetaan huomioon tosiseikat ja olosuhteet, kuten kirjalliset sopimusehdot, osapuolten todellinen toiminta, liiketoimen taloudellinen sisältö sekä muut olennaiset tilanteen arviointiin vaikuttavat seikat. Tämän selvennyksen tarkoitus on hyvä, mutta se ei poista sitä tosiasiaa, että esitetty säännös on siitä huolimatta liian tulkinnanvarainen ja tehoton suhteessa sille asetettuun päämäärään. VML 31 §:n soveltamisalaa ei siten tule laajentaa esitetyllä tavalla, vaan ongelmalliseksi koettuihin järjestelyihin olisi puututtava muilla keinoilla.

VML 28 § ja muu sääntely

Niitä tilanteita varten, joissa valittu muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta on jo olemassa oma säännöksensä VML 28 §:ssä. VML 28 § soveltuu, jos johonkin järjestelyyn on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että verolta vältytään. Legaliteettiperiaate edellyttää, että tällaisen yleislausekkeen soveltamiskynnys on korkea. Kysymyksessä täytyy olla selvästi järjestely, johon on ryhdytty veron välttämistarkoituksessa. Toisaalta veronvälttämistarkoituksen olemassaolo oikeuttaa tällaisen yleislausekkeen.

Koska VML 28 §:n soveltumisesta kansainvälisissä tilanteissa on toistaiseksi vielä hyvin vähän oikeuskäytäntöä, ei ole täysin selvää, millaisissa kansainvälisissä järjestelyissä sen soveltamiskynnys ylittyy. Koska VML 28 § kuitenkin soveltuu kansainvälisiin järjestelyihin tai järjestelyiden ketjuihin, joihin on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että Suomen verolta vältytään, on katsottava, ettei ole tarkoituksenmukaista laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa Valtiovarainministeriön esittämällä tavalla ikään kuin VML 28 §:n alueelle, mutta ilman veronvälttämistarkoituksen vaatimusta. Oikeuskäytäntö tulee näyttämään, millaisiin nykyään arkipäiväisiksi käyneisiin kansainvälisiin järjestelyihin VML 28 §:ää voidaan soveltaa.

On selvää, että VML 28 §:llä ei yksinään pystytä estämään Suomen veropohjan rapautumista. VML 28 §:n rinnalle tarvitaan muita nimenomaisia säännöksiä, jotka rajoittavat haitallisiksi katsottavia kansainvälisiä järjestelyitä. VML 31 §:n soveltamisalan laajentaminen nyt esitetyllä tavalla ei kuitenkaan ole oikea eikä tehokas ratkaisu. Tarvittavat ja tarkoituksenmukaiset toimenpiteet pitää kartoittaa kokonaisuutena, ja valittujen toimenpiteiden tulee turvata legaliteettiperiaatteen edellyttämä oikeusvarmuus ja ennustettavuus. Nyt ehdotettu VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen soveltamisalan laajentaminen ei näitä perustuslaillisia periaatteita riittävällä tavalla takaa, vaan se voi johtaa mielivaltaiseen verotukseen, jota kyllä perustellaan markkinaehtoperiaatteella, mutta, johon markkinaehtoperiaate ei tosiasiaassa sovellu.

Verosopimusten ja EU-oikeuden merkitys

VML 31 §:ään esitettävä muutos ei saa tukea kansainvälisestä vertailustakaan. On myös virheellistä väittää, että muutoksen jälkeen VML 31 §:n soveltamisala vastaisi verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaa. Tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliosopimuksen 9 artiklan sanamuoto ei ole niin laaja kuin esitetyllä tavalla muutetun VML 31 §:n sanamuoto. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto vastaavat pikemminkin VML 31 §:n nykyistä sanamuotoa.

OECD:n siirtohintaohjeetkin lähtevät siitä, että verovelvollisen käyttämä muoto on markkinaehtoisuustarkastelun lähtökohtana, eikä muotoa tule sivuuttaa kuin vain täysin poikkeuksellisissa tilanteissa. Tällainen voi olla tilanne, jossa transaktion muoto ei vastaa sen

taloudellista sisältöä, koska silloin järjestelyyn on voitu ryhtyä veronvälttämistarkoituksessa (OECD:n siirtohintaohjeiden 1.64-1.66 kohdat). Nyt esitetyssä muodossaan VML 31 §:n soveltamisala menisi tätä laajemmalle ja ottaisi muodon uudelleenluonnehdinnan pääsäännöksi OECD:n ohjeiden vastaisesti.

Nyt esitetyn lisäyksen jälkeen VML 31 §:n tosiallinen soveltaminen saattaisi johtaa ongelmiin myös SEUT:n perusvapausten näkökulmasta. Säännös olisi ongelmallinen, koska se soveltuisi muihinkin kuin vain täysin keinotekoisiiin veronkiertotilanteisiin, ja käytännössä se saattaisi tulla sovellettavaksi voittopuolisesti juuri rajat ylittävissä tilanteissa, vaikka se ei nimenomaista eroa puhtaasti kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden osalta teekään. EU-tuomioistuim on toki hyväksynyt SEUT:n perusvapauksia rajoittavia kansallisia säännöksiä, jotka perustuvat markkinaehtoperiaatteeseen. Tämä ei kuitenkaan takaa sitä, että VML 31 §:n soveltaminen esitetyssä laajennetussa muodossa olisi hyväksyttävää, koska laajennettu säännös voisi soveltua myös tilanteissa, jotka menevät varsinaisen markkinaehtoperiaatteen ulkopuolelle.

Loppupäätelmä

Lainsäädäntöä tulee ehdottomasti kehittää Suomen veropohjan suojaamiseksi haitallisia kansainvälisiä järjestelyitä vastaan, mutta kehittämisen ei tule tapahtua nyt esitetyllä tavalla. Sen sijaan esimerkiksi korkovähennysoikeuden laajuutta olisi rajoitettava nykyistä laajemmin nimenomaisella korkoja koskevalla sääntelyllä. Tätä ei tulisi tehdä vain olemassa olevaa korkovähennysrajoitussääntöä kiristämällä, vaan laajemmin koko korkovähennysjärjestelmää tarkastelemalla, kuten esimerkiksi Ruotsissa. Myös esim. OECD:n Base Erosion and Profit Shifting projektiin sisältyy useita harkinnanarvoisia lainsäädännön kehittämis ehdotuksia.

Helsingissä 20.1.2015

Professori Marjaana Helminen
Helsingin yliopisto/Oikeustieteellinen tiedekunta