



13.2.2015

Valtiovarainministeriö
Marianne Malmgren

Lausunto VML 31 §:n muuttamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta

Olemme nähneet ja olleet laatimassa lausuntoluonnoksia VML 31 §:n muuttamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta. Lausunnoissa ehdotettua VML 31 §:n sanamuotoa pidetään ongelmallisen laajana muun muassa Perustuslain ja EU-oikeuden näkökulmasta. Siltä varalta, että valtiovarainministeriö haluaa tästä huolimatta viedä VML 31 §:n muuttamista eteenpäin, toivomme ministeriön kiinnittävän huomiota seuraaviin yksityiskohtiin.

1 Ehdotus ottaen huomioon muodon ja sisällön ristiriittilanteet OECD:n nykyisten Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan

Kuten esitysluonnoksessakin todetaan, yhtiön toteuttamien liiketoimien sivuuttaminen ja ns. uudelleenluonnehdinta on mahdollista OECD:n Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan kahdenlaisissa tilanteissa:

1. kun transaktion taloudellinen sisältö poikkeaa sen muodosta tai
2. kun transaktio poikkeaa siitä, miten rationaalisesti toimivat toisistaan riippumattomat yritykset olisivat toimineet eikä hinnan oikaiseminen ole mahdollista.

Esitysluonnoksessa VML 31 §:ää ehdotetaan muutettavaksi, jotta transaktioihin voidaan puuttua ensiksi mainituissa tilanteissa eli transaktion sisällön ollessa ristiriidassa sen muodon kanssa.

Ei ole suotavaa, että verolain säännöksen sisältö jää OECD:n tulkintojen varaan. Erityisen epäsuotavaa tämä on niissä tilanteissa, joissa annettu ohjeistus on niukkaa ja tulkinnanvaraista. OECD:n Siirtohinnoitteluohjeiden englanninkielisyys lisää haastetta entisestään.

OECD:n Siirtohinnoitteluohjeissa on hyvin vähän ohjeistusta siitä, minkälaisissa tilanteissa transaktion sisällön voidaan katsoa poikkeavan sen muodosta siinä määrin, että liiketoimen uudelleenluonnehdinta on mahdollista. Siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.65 taloudellisen sisällön ja muodon ristiriidasta on ainoastaan mainittu esimerkkinä sijoituksen tekeminen vieraan pääoman ehtoisesti vaikka markkinaehtoisessa tilanteessa sijoitusta ei olisi strukturoitu tällä tavalla. Tarkempaa ohjeistusta ei ole edes etupiirivelan uudelleen luonnehdinnasta. Miten mahdollisia sisällön ja muodon ristiriitaitilanteita voitaisiin arvioida muiden liiketoimityyppien osalta jää täysin hämäräksi.



OECD:n Siirtohinnoitteluohjeiden luvussa IX on kokonainen osio liiketoimien tunnustamisesta (Chapter IX Part IV: Recognition of the actual transactions undertaken). Liiketoiminnan uudelleenluonnehdintatapaukset todetaan kappaleissa 9.168 ja 9.169, minkä jälkeen taloudellisen sisällön ja muodon ristiriitatilanteita käsitellään vain yhden kappaleen verran kappaleessa 9.170, joka kuuluu seuraavasti: ”*The economic substance of a transaction or arrangement is determined by examining all of the facts and circumstances, such as the economic and commercial context of the transaction or arrangement, its object and effect from a practical and business point of view, and the conduct of the parties, including the functions performed, assets used and risks assumed by them.*”. Uudelleenluonnehdintaa yllä mainitussa tapauksessa on käsitelty Siirtohinnoitteluohjeiden kappaleissa 9.171 – 9.180.

Jos ja kun OECD:n Siirtohinnoitteluohjeistakaan ei saada minkäänlaista valaistusta sille, minkälaisissa tilanteissa liiketoimen taloudellisen sisällön katsotaan olevan ristiriidassa sen muodon kanssa, hallituksen esityksessä olisi ensiarvoisen tärkeää selvittää, minkälaisiin tilanteisiin säännöksen voitaisiin ajatella soveltuvan. OECD:n Siirtohinnoitteluohjeistukseen viittaaminen on tosiasiaa merkityksetöntä, sillä ohjeistusta ei käytännössä ole.

2 Verohallinnon oikeus uudelleenluonnehtia liiketoimia nykyisen VML 31 §:n nojalla

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että kahdesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tunnistetusta uudelleenluonnehdintatilanteesta on tarpeen ottaa verolakiin säännös vain ensimmäisestä eli sisällön ja muodon ristiriitatilanteista, sillä toisiin tyyppitapauksiin voidaan puuttua jo nykyisen VML 31 §:n nojalla.

Hallituksen esitysluonnoksessa otettu kanta on mielestämme väärä. Myös Konserniverokeskuksen esittämän kannan mukaan uudelleenluonnehdinta nykyisen VML 31 §:n tilanteissa ei ole mahdollista kummassakaan OECD:n Siirtohinnoitteluohjeissa mainitsemassa tilanteessa. Konserniverokeskuksen kanta käy ilmi esimerkiksi Sami Laaksosen Konserniverokeskuksen Siirtohinnoittelua koskevassa asiakasinfossa 24.10.2014 pitämästä esityksestä (kalvo 4).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2014:119 todetaan, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi vaatinut VML 31 §:ään nimenomaisen valtuutuksen. Uudelleenluonnehdinta merkitsee ”merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa”. Osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen sivuuttamista ei siis Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä hyväksytty. Päätöksessä otetaan kantaa uudelleenluonnehdintaan yleensä eikä vain ”taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon ristiriitatilanteisiin.

3 Ehdotus ja OECD:n julkaisema luonnos Siirtohinnoitteluohjeiden I luvun muuttamiseksi

OECD julkaisi joulukuussa 2014 luonnoksen OECD:n Siirtohinnoitteluohjeiden I luvun muuttamiseksi. Lausuntoja luonnoksesta on pyydetty 6.2.2015 mennessä ja lopullinen ohjeistus on tarkoitus julkaista osana BEPS-projektia syyskuussa 2015. Luonnoksessa uudistetaan muun muassa ohjeistus liiketoimien uudelleenluonnehtimisesta. Luonnoksessa puhutaan vain liiketoimien sivuuttamisesta



(non-recognition), minkä lisäksi sisällön ja muodon ristiriitatilanteita ei mainita enää perusteluna liiketoimen sivuuttamiselle.

Verolain säännöksen sisällön sitominen OECD:n Siirtohinnoitteluohjeisiin ei ole suotavaa siitäkään syystä, että Siirtohinnoitteluohjeita uudistetaan jatkuvasti. Mikäli VML 31 §:ää muutettaisiin hallituksen esitysluonnoksen perusteella, jo muutoksen voimaantullessa sen suhde OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin olisi epäselvä.

4 Ehdotuksen suhde VML 28 §:ään

Ehdotettu VML 31 §:n sanamuoto on käytännössä sama kuin VML 28 §:n veronkiertosäännöksen ensimmäisen virkkeen tilanteet: ”jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta”. Käsityksenne mukaan VML 28 §:ssä ja 31 §:ssä ei ole suotavaa käyttää identtistä sanamuotoa, mikäli soveltamistilanteiden ei ole tarkoitus olla identtisiä.

VML 28 §:ää voidaan soveltaa, jos veron välttämistarkoituksessa verovelvollinen pyrkii oikeustoimen muotoa hyväksi käyttäen saavuttamaan veroetuja tai välttämään veronmaksua oikeustoimen muotoa koskevan säännöksen tarkoitukselle vieraalla tavalla. Vaikka oikeuskäytännössä ei ole muodostunut selkeää rajanvetoa sisällön ja muodon ristiriitatilanteiden ja muiden veronvälttämistarkoituksessa tehtyjen toimenpiteiden välille, yleisesti ottaen voidaan ajatella sisällön ja muodon ristiriitatilanteita koskevan veronkiertosäännöksen tulkinnan olevan kohtuullisen vakiintunutta. Veronkierosäännöksen soveltamisessa on tarkoituksella ns. harmaa-alue, jossa säännöksen soveltuminen tai soveltamatta jättäminen on tarkoituksellisen epävarmaa.

VML 28 §:n tarkoittamissa muodon ja sisällön ristiriitatilanteissa olennaista on verovelvollisen veronvälttämistarkoitus sekä järjestelyn keinotekoisuus. VML 31 §:ään ehdotetaan otettavaksi sanamuodoltaan identtinen lausuma muodon ja sisällön ristiriidasta, mutta säännöstä on tarkoitus soveltaa myös niissä tilanteissa, joihin ei liity veron välttämistarkoitusta. Miksi käyttää samanlaista sanamuotoa, jos tarkoitetaan erilaisia tilanteita?

Hallituksen esitysluonnoksen niukkojen perustelujen takia on epäselvää, olisiko VML 31 §:n muutetun säännöksen perusteella tarkoitus puuttua vain keinotekoisena pidettyihin järjestelyihin. Edelleen on epäselvää, minkälaisia nämä keinotekoisena pidetyt järjestelyt voisivat esimerkiksi olla.

5 Veroviranomaisen näyttövelvollisuus

Ehdotetun VML 31 §:n perusteella jää täysin epäselväksi, mitä veroviranomaisilta edellytetään, jotta he voivat sivuuttaa yrityksen sopiman ja toteuttaman liiketoimen. VML 28 §:ää sovellettaessa veroviranomaisten on osoitettava verovelvollisen veronkiertotarkoitus ennen kuin näyttövelvollisuus siirtyy verovelvolliselle. Kun VML 31 §:n soveltamisedellytykseksi ei olisi tarkoitus säätää samanlaista veronvälttämistarkoitusta, veroviranomaiselle annettaisiin käytännössä ”vapaat kädet” pyrkiä jälkikäteen uudelleenluonnehtimaan verovelvollisen toteuttamia liiketoimia.

Yritysten näkökulmasta uhkana on, että veroviranomaiset pyrkivät sivuuttamaan yritysten toimintamalleja ja toteuttamia liiketoimia ilman perusteluja, kunhan Suomeen kertyy enemmän verotettavaa tuloa. Jos viranomaiselle ei ole asetettu liiketoimen sivuuttamiseksi mitään kynnystä, liiketoimia saatetaan uudelleenluonnehtia varmuuden vuoksi ja jättää lain edellyttämä kokonaisarviointi tuomioistuimen tehtäväksi. Prosessista aiheutuu kuitenkin yritykselle merkittäviä kustannuksia, minkä lisäksi



verotus säilyy kaksinkertaisena vähintään siihen saakka, kunnes asia on lopullisesti ratkaistu, useissa tapauksissa sen jälkeenkin.

6 Käytännön tilanteita

Mielestämme olisi suotavaa, että ennen VML 31 §:n mahdollista muuttamista selvitetäisiin huolella, minkälaisissa tilanteissa Verohallinto on esimerkiksi aikaisemmin toimitetuissa verotarkastuksissa pitänyt tarpeellisenä yrityksen toteuttamien transaktioiden sivuuttamista ja uudelleenluonnehtimista. Lisäksi olisi syytä kartoittaa, mitä liiketoimien sivuuttamisella tarkoitetaan: milloin on kysymys vain liiketoimen hinnan ja muiden ehtojen oikaisemisesta ja milloin puutuminen tosiasiallisesti toteutetun liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista toisella verohallinnon määrittelemällä transaktiolla.

Kun mahdolliset sivuuttamistilanteet käydään huolella läpi, on helpompi hahmottaa, missä tapauksissa verohallinnolla on syytä antaa oikeus puuttua tilanteisiin. Lisäksi osataan paremmin arvioida ja harkita, minkälaisia menettelyjä yrityksen oikeuksien suojaaminen edellyttää.

Seuraavassa esitämme muutaman esimerkin, jossa veroviranomainen saattaisi pyrkiä uudelleenluonnehtimaan oikeustoimia. Tapaukset ovat kuvitteellisia eivätkä perustu mihinkään todellisiin tapauksiin. Ne kuvaavat kuitenkin tilanteita, jotka kokemustemme mukaan saattaisivat nousta esille siirtohinnoittelutarkastuksissa.

6.1 Esimerkki 1 tehtaan perustaminen Viroon

Käkelän Konepaja Oy valmistaa ja myy moottoroituja kauppakasseja. Noin 85 % yhtiön tuotannosta menee vientiin, pääasiassa Länsi-Euroopan markkinoille. Yhtiö perusti tytäryhtiön KKpaja AS Viroon vuonna 2005. Tytäryhtiö valmistaa moottoroituja kauppakasseja Viron tehtaalla ja myy niitä Baltian markkinoilla. Aikaisemmin yhtiön tuotteita ei ollut myyty Virossa tai muissa Baltian maissa. Tytäryhtiö toimii täyden riskin valmistajana ja jakelijana. Käkelän Konepaja Oy on lisensoinut moottoroituihin kauppakasseihin liittyvät patentit ja muun teknologian sekä tavaramerkin KKpaja AS:lle.

Alkuvuosina Käkelän Konepaja Oy on ostanut komponentit ja tarvikkeita pääasiassa kotimaisilta toimittajilta. KKpaja AS puolestaan on käyttänyt paikallisia Virolaisia toimittajia. Viime aikoina myös Oy on alkanut ostaa komponentteja ja tarvikkeita pääasiallisesti Virossa, sillä virolaisten toimittajien hinnat ovat alhaisempia.

Vuonna 2015 Konserniverokeskus käynnistää siirtohinnoittelutarkastuksen ja toteaa, että KKpaja AS on tosiasialliselta taloudelliselta luonteeltaan Käkelän Konepaja Oy:n sopimusvalmistaja eikä itsenäinen valmistus- ja myyntiyhtiö, kuten toiminta on muodollisesti järjestetty. Teknologian lisenssitransaktio sivuutetaan ja tytäryhtiön rutiinituloksen ylittävä tulo siirretään verotettavaksi Käkelän Konepaja Oy:n tulona. Perusteluna järjestelyn todellisesta taloudellisesta luonteesta verohallinto viittaa siihen, että tehdas Viroon on aikoinaan rakennettu ja toiminta käynnistetty Käkelän Konepaja Oy:n avustuksella ja johdolla. Myös toimittajasuhteiden rakentamisessa emoyhtiön rooli on ollut keskeinen, sillä toimittajat on valittu ja koulutettu Käkelän Konepaja Oy:n kehittämän toimittajaprosessin avulla. Käkelän Konepaja Oy ei olisi lisensoinut teknologiaansa riippumattomalle virolaiselle toimijalle vaan olisi toimittanut tuotteet myös Baltian markkinoille Suomesta käsin.

Minkälaisen kokonaisarvion perusteella tulee arvioida, vastaako liiketoimen muoto asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta? Osapuolet ovat tehneet teknologian lisenssisopimuksen, jota on noudatettu



myös käytännössä. Rojalti on määritelty vastaamaan tasoa, jonka Käkelän Konepaja Oy aikoinaan maksoi saksalaiselle yritykselle vastaavasta teknologiasta ennen oman teknologian kehittämistä. KKpaja AS päättää tuotantomääristä itsenäisesti, mutta emoyhtiön hallituksen asettamissa raameissa ja emoyhtiön vuosittain hyväksymän budjetin mukaisesti. KKpaja AS:n toimittajat ovat Käkelän Konepaja Oy:n hallituksen hyväksymiä ja osa toimittajista on aikaisempien suomalaisten toimittajien paikallisia sisaryhtiöitä. Emoyhtiön toimitusjohtaja on KKpaja AS:n hallituksen puheenjohtaja. Mikä vaikutus näillä tosiseikoilla on asian varsinaisen luonteen ja tarkoituksen arvioinnissa? Mitkä muut seikat ovat olennaisia kokonaisarviota tehtäessä?

6.2 Esimerkki 2 aineettoman omaisuuden luovutus

Oletetaan, että edellisessä esimerkissä tuomioistuin tulee lopulta siihen tulokseen, että lisenssijärjestely vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta eikä liiketoimen uudelleenluonnehdinnalle ole perusteita. Konsernissa on siis kaksi yhtiötä Käkelän Konepaja Oy ja KKpaja AS, jotka molemmat valmistavat ja myyvät moottoroituja kauppakasseja. Käkelän Konepaja omistaa tuotteisiin liittyvän teknologian ja on lisensoinut sen KKpaja AS:lle markkinaehtoista rojaltia vastaan.

Koska tuotantokustannukset Suomessa ovat korkeammat kuin Virossa ja muista liiketaloudellisista syistä, Käkelän Konepaja Oy:n tehdas päätetään sulkea. Konsernin kaikki valmistustoiminta on jatkossa KKpaja AS:n tehtaalla Virossa. Suomeen jää tuotekehitysyksikkö ja koelinja prototyyppien valmistamista varten. Samassa yhteydessä Käkelän Konepaja Oy myy tuotteisiin liittyvän teknologian KKpaja AS:lle, minkä lisäksi tuotekehitysyksikön toiminta myydään sopimustuotekehityspalveluna tytäryhtiölle. Teknologian hinta määritellään parhaan olemassa olevan tiedon pohjalta markkinaehtoiseksi ja tuotekehityspalvelu myydään hinnalla, joka kattaa kustannukset ja tuottaa markkinaehtoisen voittolisän.

Kahden vuoden kuluttua tuotekehitysyksikössä luodaan urauurtava keksintö, jonka arvioidaan olevan satojen miljoonien arvoinen. KKpaja AS:n maksamat vuotuiset tuotekehityspalvelumaksut ovat olleet noin 800.000 euroa.

Käkelän Konepaja Oy:ssä suoritettussa verotarkastuksessa esitetään, ettei aineettoman omaisuuden kauppa vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, vaan Oy:tä on tosiasiasa pidettävä tehdyn keksinnön omistajana. Perusteluna verotarkastuskertomuksessa todetaan, että Oy:llä on ollut kaikki kontrolli tutkimus- ja tuotekehitystoiminnasta ja konsernin emoyhtiönä se on myös tehnyt merkittävimmät investointipäätökset hyväksyessään tuotekehitysbudjetit. KKpaja AS:n tehtaalta ja myyntiverkostosta on tullut ehdotuksia kehityshankkeista ja kehityshankkeet on muodollisesti hyväksytty Viron tuotantoyksikössä, mutta käytännössä emoyhtiön hallitus on tehnyt kaikki merkittävimmät päätökset. Aineettoman omaisuuden luovutus ja tuotekehityspalvelutransaktiot sivuutetaan ja OY:tä pidetään teknologian omistajana.

Mitä taloudellisen sisällön ja muodon ristiriita esillä olevassa tapauksessa tarkoittaa? Milloin valittu muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta? Osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että Käkelän Konepaja Oy ei vastaavissa olosuhteissa olisi myynyt teknologiaansa ulkopuoliselle taholle, mutta tämä seikka ei (OECD:n Siirtohinnoitteluoheidenkaan mukaan) yksin ole peruste kaupan sivuuttamiselle.

7 Lopuksi

Hallituksen esitysluonnoksessa on vain niukka maininta siitä, minkälaisissa tilanteissa verohallinto voisi sivuuttaa yhtiön tekemän transaktion. Esitysluonnoksen mukaan: ”Etuyhteysosapuolten välistä liiketoimea verrattaisiin siihen, miten järjestely tehtäisiin riippumattomien osapuolten välillä”. Edelleen lainajärjestelyjen osalta todetaan: ”Lainasopimusta voitaisiin pitää omana pääomana, jos lainasopimuksen ehdot ja järjestely kokonaisuudessaan olisi sellainen, että muu kuin etuyhteydessä oleva osapuoli ei olisi tehnyt sijoitusta velallisyhtiöön järjestelyn mukaisesti, kun otetaan huomioon velallisen taloudellinen tilanne.” Lisäksi perusteluissa otetaan esille joitain lainan tunnusmerkkejä, kuten esimerkiksi viimesijaisuus muihin velkoihin nähden, koron määräytyminen yrityksen voiton perusteella ja merkitseminen kirjanpidossa omaan pääomaan, mutta näiden lainaehto- ja merkityksien jättäminen epäselväksi arvioitaessa, miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat menettelleet.

Hallituksen esitysluonnoksessa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja erityisesti siirtohinnoitteluohjeiden kappaleeseen 1.64. OECD:n ohjeistus taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon ristiriitatilanteista markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa on kuitenkin käytännössä olematonta. Taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon ristiriitatilanteista mainitaan Siirtohinnoitteluohjeissa ainoastaan esimerkkinä sijoituksen tekeminen vieraan pääoman ehtoisesti tilanteessa, jossa riippumattomat osapuolet eivät käyttäisi velkainstrumenttia. Esimerkistä ei kuitenkaan käy ilmi, millä kriteereillä ristiriita voitaisiin todeta tai miten taloudellisen sisällön ja muodon ristiriitatilanteet poikkeavat muista uudelleenluonnehdintatapauksista (kun transaktioon ryhtyminen ei ole markkinaehtoista eikä hinnan oikaiseminen ole mahdollista).

Transaktioiden uudelleenluonnehdinta verotuksessa markkinaehtoperiaatteen nojalla tarkoittaa merkittävää jälkikäteistä puuttumista konsernien liiketoiminnan rakenteisiin, ja uudelleenluonnehdinnan seurauksena tehtävät siirtohinnoittelu- ja oikaisut ovat yleensä huomattavasti suuria. Ennen VML 31 §:n muuttamista olisi hyvä selvittää, minkälaisissa tapauksissa uudelleenluonnehdinta olisi Suomen verotulojen turvaamiseksi tarpeellista, mitä uudelleenluonnehdinnalla tarkoitetaan, millä perusteilla uudelleenluonnehdinta voitaisiin tehdä ja minkälaisin kriteerein tulisi määritellä sivuutettavan liiketoimen korvaava liiketoimi. Ennen korkovähennysrajoitussäännösten säätämistä valtiovarainministeriö teki selvityksen korkovähennysrajoitusten tarpeesta ja sisällöstä. Mielestämme olisi hyvä, jos vastaavanlainen selvitys tehtäisiin myös siirtohinnoittelu- ja oikaisusäännöksen muuttamista.

Ystävällisin terveisin



Merja Raunio



Karin Svennas