

Verohallinto  
Esikunta- ja oikeusyksikkö  
PL 325  
00052 VERO

**Lausunto**

17.2.2015

Valtiovarainministeriö

Viite / Diaarinumero  
VH A1/00 00 01/2015  
VM161:00/2014

## **Lausunto selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta**

Valtiovarainministeriön 18.12.2014 toimittaman, verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n uudistamista käsittelevään hallituksen esitysluonnokseen ("HE-luonnos") liittyvän lausuntopyynnön johdosta Verohallinto esittää kunnioittavasti lausuntonaan seuraavaa.

### **SIIRTOHINNOITTELUOIKAISUISTA**

Markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohinnoitteluratkaisu käsittää yksinkertaisimmillaan etuyhteisyriyten välisen sopimuksen mukaisen hintaa koskevan ehdon oikaisemisen markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Tällöin hintaehdon arviointi perustuu käytettävissä olevan, riittävän vertailukelpoisia liiketoimia koskevan vertailutiedon perusteella tehtävään laskelmaan. Käytännössä vertailutietona voidaan käyttää tietoa esimerkiksi riippumattomien välisistä tuotehinnoista tai yleisemmin vastaavien toimintojen (esimerkiksi palvelu- tai myyntitoiminta) kannattavuuslukuja, jotka ilmenevät riippumattomien, vertailukelpoisten yritysten tuloslaskelmatiedoista.

Käytännössä tehtävä ratkaisu voi edellyttää hinnoitteluehdon lisäksi myös muiden sopimuksen ehtojen arviointia. Tämä voidaan joutua tekemään esimerkiksi siksi, että etuyhteyssuhteessa laadittu sopimus on sisällöltään suppea tai puutteellinen, jolloin laadittua kirjallista sopimusta joudutaan täydentämään. Näin joudutaan tekemään siksi, että tutkittavaa sopimussuhdetta ja erityisesti sen hinnoittelua voidaan arvioida luotettavasti suhteessa riippumattomiin vertailukohteisiin. Sama koskee luonnollisesti myös tilanteita, joissa kirjallista sopimusta ei ole lainkaan laadittu.

On myös tilanteita, joissa verotuksen ratkaisua tehtäessä voidaan joutua poikkeamaan siitä, mitä kirjallisessa sopimuksessa on sovittu. Tällaista toimenpidettä edellyttävät tilanteet, joissa osapuolten käyttäytyminen osoittaa, että sopimussuhde tosiasiallisesti käsittää kirjallisesta (tai muutoin osoitettavasti sovitusta) sopimuksesta poikkeavan hyödykkeen luovuttamisen tai jos osapuolten keskinäinen suhde (esimerkiksi riskien jakautuminen) poikkeaa

siitä, mistä on kirjallisesti sovittu tai mitä esimerkiksi siirtohinnoittelun dokumentoinnissa ja sen toimintoarvioinnissa on kerrottu. OECD:n siirtohinnoitteluohteissa tällaisia tilanteita tuodaan esiin eri kohdissa (erityisesti kohdat 1.47-1.49 ja 1.53). Lisäksi todellisen liiketoimen huomioiminen on lähtökohdista yleisesti Siirtohinnoitteluperiaatteiden yhdeksännessä luvussa käsiteltyjen liiketoiminnan uudelleenjärjestelytilanteiden arvioinnissa; luvussa esitetyt näkemykset soveltuvat markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa myös muissa siirtohinnoittelutilanteissa.

Todellisen liiketoimen tunnistaminen edellyttää liiketoimen osapuolten tosiasiallisen toiminnan ja käyttäytymisen sekä erityisesti riskien kohdentumisen realistisuuden osalta tarkkaa ja huolellista analyysiä. Kun todellinen liiketoimi on tunnistettu tosiseikkojen perusteella, arvioidaan tunnistetun todellisen sopimussuhteen hinnoittelua suhteessa vastaaviin järjestelyihin riippumattomien osapuolten välillä (vertailuarviointi).

Poikkeuksellisissa tilanteissa voi olla tarpeen arvioida verotuksessa uudelleen tehdyn liiketoimen muotoa ja sisältöä laajemminkin. Tehtävä arviointi voi johtaa etuyhteysliiketoimen uudelleenluonnehtimiseen tai sivuuttamiseen kokonaan tai osittain. Toimenpide edellyttää uudelleenluonnehditun liiketoimen markkinaehtoisesta hinnasta määrittämisen vertailuanalyysin avulla. Toimenpidettä on kuvattu OECD:n ohjeissa kohdasta 1.64 eteenpäin. OECD:n ohjeissa kuvataan kaksi tyyppitilannetta, jolloin tällainen arviointi voi olla perusteltu; muodon ja sisällön väliset ristiriitatilanteet sekä tilanteet, joissa liiketoimea ei voida pitää liiketaloudellisesti rationaalisena.

## **KHO:N RATKAISU 2014:119**

KHO:n ratkaisussa 2014:119 on arvioitu uudelleenluonnehdinnan suhdetta VML 31 §:än. KHO:n ratkaisun mukaan tapauksessa suoritettu liiketoimen uudelleenluonnehdinta ei ollut Suomen vero-oikeudessa mahdollinen toimenpide VML 31 §:n nojalla.

KHO on ratkaisussa arvioinut, olisiko tapauksessa syytä turvautua liiketoimen uudelleenluonnehdintaan OECD:n ohjeiden kohdan 1.65 ensimmäisen esimerkkitilanteen mukaisesti. Em. OECD:n ohjeiden kohdassa käsitellään sisällön ja muodon välistä ristiriitaa, joka voi kohdassa annetun esimerkin mukaisesti johtaa siihen, että laina katsotaan siirtohinnoittelua arvioitaessa omaksi pääomaksi. OECD:n ohjeissa kuvattu esimerkkitilanne siis vastaa paljolti käsillä ollutta tapausta tosiseikastoltaan (vrt. lainaus ratkaisun perusteluista alla, ”Sovellettavat säännökset ja niiden esitöitä” -kohta). Saman kohdan sisältämään toiseen esimerkkitilanteeseen (liiketaloudellinen rationaalisuus) KHO:n ratkaisu ei viittaa sovellettavien säännösten tai perustelujen osalta.

”OECD:n siirtohinnoitteluohteet

OECD:n siirtohinnoitteluohteiden (2010) 1.64 kohdan mukaan, kun verohallinto tutkii etupiiritoimea, tutkimuksen pitää yleensä perustua etupiiritysten tekemään liiketoimeen sellaisena kuin ne ovat sen järjestäneet käyttäen verovelvollisen soveltamia menetelmiä sikäli kuin ne vastaavat siirtohinnoitteluohteiden II luvussa kuvattuja menetelmiä. Poikkeustapauksia lukuun ottamatta verohallinnon ei pidä jättää huomioon ottamatta tosiasiallisia liiketoimia tai korvata niitä muilla liiketoimilla. Hyväksyttävien liiketoimien uudelleenmuotoilu

olisi täysin mielivaltainen toimenpide, jonka epäoikeudenmukaisuutta lisäisi aiheutettu kaksinkertainen verotus, jos toinen verohallinto olisi eri mieltä siitä, miten liiketoimi on muotoiltava.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.65 kohdan mukaan kahdessa erityistilanteessa voi kuitenkin poikkeuksellisesti olla sekä tarkoituksenmukaista että oikeutettua, että verohallinto harkitsee sen rakenteen sivuuttamista, jota verovelvollinen on käyttänyt etupiiritoimen tehdessään. Ensimmäinen tilanne syntyy silloin, kun liiketoimen taloudellinen sisältö poikkeaa liiketoimen muodosta. Tällaisessa tapauksessa verohallinto voi jättää osapuolten luonnehdinnan liiketoimesta vaille huomiota ja luonnehtia liiketoimen uudelleen sen sisällön mukaisesti. Esimerkki tällaisesta tilanteesta on etupiiriyhtyritykseen korollisena lainana tapahtuva investointi, kun lainan saavan yhtiön taloudellisten olosuhteiden perusteella ja markkinaehtoperiaatetta noudatettaessa investoinnin järjestämistä tällä tavalla ei pidettäisi todennäköisenä. Tässä tapauksessa voi verohallinnon kannalta olla tarkoituksenmukaista luonnehtia investointi taloudellisen sisältönsä mukaisesti, jolloin seurauksena on, että lainaa ehkä käsitellään pääomamerkintänä.”

KHO on arvioinnissaan kiinnittänyt huomiota erityisesti tällaisen toimenpiteen merkittävään puuttumiseen sopimusvapauden turvin sovittuun lainatransaktioon ja sen mukaisen korkomenon vähennyskelpoisuuden epäämiseen kokonaisuudessaan (vrt. korostettu osa perustelutekstistä alla, ratkaisun kohdasta ”Oikeudellinen arviointi”).

”Arvioitaessa sitä, voidaanko verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin nojalla osapuolten sopima liiketoimi sivuuttaa ja luonnehtia verotuksessa muuksi liiketoimeksi, kuten nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa vieraan pääoman ehtoisesta lainasta oman pääoman sijoitukseksi, on huomattava, että mainittu uudelleenluonnehdinta merkitsee pelkkään hinnoittelun oikaisuun verrattuna merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa. Sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja luonnehdinta muuksi liiketoimeksi kuin mikä on toteutettu, aiheuttaa usein, kuten nyt kyseessä olevassa tapauksessa, menon vähennyskelpoisuuden epäämisen kokonaisuudessaan. Sen sijaan sovitun ja toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelu merkitsee vain sen arvioimista, onko verovelvollinen lisännyt tulojaan riittävän määrän tai käsitellyt vähennyskelpoisena menona vain markkinaehtoisuusperiaatteella hyväksyttävän määrän.”

Edellä esitetyn perusteiden KHO katsoi ratkaisussaan, että VML 31 §:n nojalla ei ole mahdollista tehdä OECD:n ohjeiden kohdan 1.65 sisältämän ensimmäisen esimerkkitalanteen mukaista uudelleenluonnehdintaa. KHO:n näkemyksen mukaan säännöksen tulisi sisältää tähän erityinen valtuutus.

## LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI

Edellä esitetyn valossa voidaan pitää perusteltuna, että VML 31 §:ää täsmennetään sillä tavoin, kuin HE-luonnoksessa on esitetty. Tämä poistaa KHO:n ratkaisun johdosta Suomen vero-oikeuteen syntyneen OECD:n verosopimuskommentaarin (tässä siis OECD:n siirtohinnoitteluohjeet) ja oikeuskäytännön kautta määräytyneen suomalaisen siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisalan välille syntyneen ristiriidan.

Siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisalaa koskevan oikeustilan selvyyden kannalta on myös tervetullutta, että esityksen perusteluissa tuodaan selvästi esille se, että VML 31 §:n nojalla on edelleen mahdollista tunnistaa tosiasiallinen liiketoimi sillä tavoin, kuin HE-luonnoksen esiin nostamissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdissa (1.48, 1.52, 1.53 on ohjattu) sekä tarvittaessa luonnehtia liiketoimi uudelleen OECD:n ohjeiden kohdan 1.65 sisältämän toisen esimerkkitalanteen (liiketaloudellinen rationaalisuus) mukaisesti.

Pääjohtaja

Pekka Ruuhonen

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen