

Valtiovarainministeriölle

Professori Marjaana Helmisen lausunto

luonnoksesta 23.8.2021 hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM161:00/2014; VN/791/2021)

Lausunto

Valtiovarainministeriön ehdotukset ovat sivuuttamista koskevaa ehdotusta lukuun ottamatta pelkästään selventäviä ja siksi perusteltuja. Sivuuttamista koskeva ehdotus sen sijaan merkitsee huomattavaa laajennusta verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n soveltamisalaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet huomioon ottaen sivuuttamista koskeva ehdotuskin on perusteltu. Ehdotetussa sivuuttamista koskevassa säännöksessä olisi kuitenkin tärkeätä korostaa, että säännöstä on tulkittava suppeasti, että näyttövelvollisuus sen soveltamisedellytysten täyttymisestä olisi Verohallinnolla ja että säännöksen soveltamisedellytysten täyttymisen olisi oltava ilmeistä.

Perustelut

Ehdotetut muutokset

Valtiovarainministeriö ehdottaa muutettavaksi VML 31 §:ää, arvonlisäverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annettua lakia. Esityksen keskeiset muutosehdotukset koskevat VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisusäännöstä.

VML 31 §:ään lisättäisiin nimenomainen maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa. Lisäksi eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä määrättäisiin entistä tarkemmalla tasolla. VML 31 §:ään sisällytettäisiin selventävä

edellytys, jonka mukaan liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Poikkeuksellisissa olosuhteissa etuyhteysliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.

Muutosten tavoitteena on, että siirtohinnoitteluvoimakkaita voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

Markkinaehtoperiaatteen nimenomainen mainitseminen

Jo nykyisin voimassa olevan VML 31 §:n sanamuoto sisältää ja määrittelee markkinaehtoperiaatteen, vaikkei sanaa markkinaehtoperiaate siinä nimenomaisesti mainitakaan. Sanan ”markkinaehtoperiaate” lisääminen VML 31 §:ään siten ainoastaan selventää jo voimassa olevaa säännöstä. Se ei muuta VML 31 §:n soveltamisalaa tai soveltamistapaa mitenkään. Nimenomainen maininta kuitenkin korostaa sitä, että VML 31 § mahdollistaa ainoastaan markkinaehtoperiaatteen perustuvat oikaisut. Selvennys on perusteltu etenkin ottaen huomioon Valtiovarainministeriön muut ehdotukset.

Liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen

Valtiovarainministeriö ehdottaa, että VML 31 §:ään lisätään maininta, jonka mukaan arvioitaessa sitä, ovatko etuyhteysosapuolet noudattaneet keskinäisissä liiketoimissaan markkinaehtoperiaatetta, ensin tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

Tämäkin lisäys pelkästään selventää jo voimassa olevaa säännöstä. Jo voimassa olevan säännöstä sovellettaessa on ensin pitänyt tunnistaa etuyhteysosapuolten väliset kaupalliset ja rahoitukselliset suhteet, jotta markkinaehtoisuusanalyysi on voitu tehdä. Verotus perustuu lähtökohtaisesti aina tosiasiallisiin liiketoimiin. Esimerkiksi verovelvollisen liiketoimelle antama juridinen nimi ei ratkaise verotusta, jos se poikkeaa siitä, mitä tosiasiallisesti on tapahtunut. Koska voimassa olevan säännön soveltamisessa on kuitenkin ilmennyt tulkinnanvaraisuutta liittyen etuyhteysliiketoimien tunnistamiseen, on hyvä, että asiasta jatkossa mainittaisiin nimenomaisesti VML 31 §:ssä. Valtiovarainministeriön esitys on tältä osin perusteltu. On kuitenkin todettava, että nyt esitetty VML 31 §:n sanamuotokaan ei kokonaan poista sitä tulkinnanvaraisuutta, joka tosielämän tilanteissa liittyy siihen, onko kyseessä tunnistaminen ja määrittäminen vai sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta.

Jo nykyisinkin liiketoimen tunnistamisessa ja määrittelemisessä on voitu käyttää apuna OECD:n siirtohinnoitteluohjeen tunnistamiseen liittyvää ohjeistusta. Selvyiden vuoksi on kuitenkin

perusteltua, että VML 31 §:ssä nimenomaan mainitaan, että asiaankuuluvia kaupallisia tai rahoituksellisia suhteita ja niihin vaikuttavia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä tarkasteltaessa, arvioitavaksi tulevat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat.

Sivuuttaminen

Valtiovarainministeriö ehdottaa, että poikkeuksellisissa olosuhteissa etuyhteysliiketoimi voitaisiin VML 31 §:n perusteella sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Ehdotuksen mukaan sivuuttaminen ja korvaaminen olisivat mahdollisia, jos VML 31 §:n perusteella määritelty liiketoimi poikkeaa kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat. Sivuuttamisen edellytyksenä olisi lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaava liiketoimi määritettäisiin VML 31.2 §:ssä määritellyllä tavalla.

Tämä sivuuttamista koskeva ehdotus merkitsee olennaista laajennusta VML 31 §:n soveltamisalaan, koska korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön perusteella on selvää, että nyky muodossaan VML 31 § ei mahdollista nyt esitetyn kaltaista sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa. Valtiovarainministeriön ehdotus on kuitenkin tältäkin osin perusteltu, koska se mahdollistaa sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan tilanteissa, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen markkinaehtoperiaatteen mukaan sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ovat mahdollisia.

Vaikka Valtiovarainministeriön sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa koskeva esitys on perusteltu, on kuitenkin tärkeätä kiinnittää huomiota muutamaan seikkaan. On tärkeätä korostaa, että sivuuttamisen tulee olla mahdollista hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sen mahdollistavat. On tehtävä selväksi, että sivuuttamista koskevaa sääntöä on tulkittava suppeasti ja sen soveltamiskynnyksen on oltava erittäin korkea.

Ehdotetun sivuuttamista koskevan säännöksen sanamuoto sisältää termejä, kuten ”kokonaisharkinta”, jotka ovat tulkinnanvaraisia ja jotka antavat laajan harkintavallan Verohallinnolle. On muistutettava, että perustuslain verotusta koskeva legaliteettiperiaate edellyttää, että verotus perustuu selkeisiin sääntöihin. On selvää, että ehdotetun sivuuttamista koskevan säännön sanamuoto jättää tilaa tulkinnalle ja harkinnalle. Toisin kuin Valtiovarainministeriö esittää, tämäntyyppinen sääntö väistämättä ainakin alkuvaiheessa lisää epävarmuutta ja vähentää ennustettavuutta. Sivuuttamista koskevan säännön tosiasiallinen soveltamisala tulee täsmentymään vasta oikeuskäytännön myötä. Alkuvaiheessa on vaarana, että sivuuttamista koskevaa sääntöä ruvetaan Verohallinnossa soveltamaan liian herkästi. Näistä näkökulmasta olisi perusteltua, että uudessa säännössä mainittaisiin nimenomaisesti, että Verohallinnolla on korostunut näyttövelvollisuus kaikkien säännön

soveltamisedellytysten täyttymisestä. Sivuuttamista koskevan säännön soveltamisedellytyksenä voisi myös olla, että on ilmeistä, että siinä mainitut soveltamisedellytykset täyttyvät.

Turussa 31.8.2021



Marjaana Helminen
Professori, Helsingin yliopisto
marjaana.helminen@helsinki.fi