



Kristiina Virtanen

KAUPPAKAMARI

LAUSUNTO

18.2.2015

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto

Viite: VM161:00/2014

SELVITYS VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN 31 §:N MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriön vero-osasto on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa hallituksen esityksen muotoon kirjoitetusta selvityksestä, joka koskee VML 31 §:n muuttamista. Keskuskauppakamari esittää lausuntonaan seuraavaa.

Ehdotetun säännöksen soveltamisalasta ja sisällöstä

Selvityksessä ehdotetaan muutettavaksi VML 31 §:ää siten, että pykälää voitaisiin soveltaa hinnoitteluoikaisujen lisäksi liiketoimien uudelleenluonnehdintaan verotuksessa. Etuyhteisyriyten välistä siirtohinnoittelua voitaisiin oikaista myös silloin, kun jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Uudelleenluonnehdinta ei edellyttäisi veronvälttämistarkoitusta. Ehdotetussa säännöksessä ei säädetä myöskään todistustaakasta.

Ehdotettu säännös on varsin laaja ja tulkinnanvarainen, ja antaisi toteutuessaan veroviranomaiselle melko rajoittamattoman harkintavallan puuttua etuyhteisyriyten välisiin järjestelyihin ja liiketoimiin. Säännöksen perusteluissa käsitellään lähinnä rahoitusjärjestelyitä ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä KHO 2014:119, mutta säännöksen puitteissa voitaisiin puuttua kaikkiin järjestelyihin, joissa veroviranomainen katsoo, että muoto ei vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta. Ehdotetunkaltainen yleisluontoinen säännös lisäisi monilta osin verotuksen epävarmuutta ja heikentäisi oikeusvarmuutta sekä ennustettavuutta.

Säännöksen soveltaminen ei edellyttäisi veronvälttämistarkoitusta, vaan järjestelyjä voitaisiin uudelleenluonnehtia siitä huolimatta, että yksityisoikeudellisesti täysin hyväksyttävälle järjestelylle olisi liiketaloudelliset perusteet eikä sitä olisi lainkaan tehty veronvälttämistarkoituksessa. Verovelvollisen järjestelyn sivuuttaminen silloin, kun sille on olemassa liiketaloudelliset perusteet eikä veronvälttämistarkoitusta ole, ei ole hyväksyttävää.



Kristiina Virtanen

LAUSUNTO

18.2.2015

Ehdotetun säännöksen soveltamiskynnys näyttää olevan matala, vaikka kynnys oikeustoimien luonteen verotukselliseen uudelleenluonnehdintaan tulee olla erittäin korkea ja poikkeuksellinen. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että uudelleenluonnehdintaan voidaan ryhtyä ainoastaan äärimmäisen poikkeuksellisissa tilanteissa.

Nykyinen VML 31 § koskee siirtohinnoittelutilanteita, joissa etuyhteisyriyten välillä käytetty hinta oikaistaan markkinaehtoiseksi. Nykyisenkin VML 31 §:n soveltaminen johtaa käytännössä hankaliin tilanteisiin, koska luotettavaa vertailuhintaa etuyhteisosapuolten käyttämälle hinnalle on usein hyvin vaikea löytää. Liiketoimen uudelleenluonnehdinnan kohdalla luotettavan vertailukohdan löytäminen olisi käytännössä mahdotonta. Minkäänlaista näyttöä siitä, miten riippumattomat osapuolet olisivat kyseisessä tilanteessa toimineet, ei markkinaehtoperiaatetta soveltaen pystytä löytämään. Vaarana on, että ehdotetun pykälän soveltaminen johtaisi siten täysin mielivaltaisiin ratkaisuihin.

Selvityksessä on esitetty, että VML 31 §:n muutoksen jälkeen Suomen lainsäädäntö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteisyriyten välisten palveluiden ja tavaroiden markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Tämä väite on kuitenkin virheellinen. Verosopimusten tulonoikaisuartiklojen ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuodot ovat lähempänä VML 31 §:n tämänhetkistä sanamuotoa. Muutoksen jälkeen VML 31 §:n sanamuoto olisikin laajempi kuin edellä mainittujen artiklojen.

VML 28 §

Peruslähdekohtana on, että yrityksillä on oikeus järjestää liiketoimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla, ja ainoastaan silloin, jos järjestelyyn liittyy verosta vapautumisen tarkoitus, voidaan edellyttää, että yritys esittää verotuksesta riippumattomia syitä liiketoimelle. Tilanteisiin, joissa oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, voidaan jo puuttua olemassa olevalla VML 28 §:n säännöksellä. Säännös edellyttää, että järjestelyyn on ilmeisesti ryhdytty siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Lisäksi VML 28 §:n toisessa momentissa on säännökset todistustaakan jakautumisesta.

Selvityksessä ehdotettu säännös laajentaisi VML 31 §:n soveltamisalaa niin, että yritysten tekemiin järjestelyihin voitaisiin puuttua, vaikka järjestelylle olisi perustellut liiketaloudelliset syyt eikä tarkoitusta vapautua suoritettavasta verosta. Kynnys oikeustoimen luonteen verotukselliseen uudelleenarviointiin tulee jatkossakin olla korkea, eikä sitä tule laajentaa uudella, hyvin yleisluontoisella oikaisuutyypillisellä säännöksellä.

Korkovähennysoikeuden rajoitussäännös EVL 18 a §, yhteisöverokannan alentaminen ja OECD:n BEPS-hanke

Esityksen taustalla on korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2014:119, jota esityksen perusteluissa käsitellään laajasti. Selvityksessä todetaan, että ehdotetun muutoksen jälkeen voitaisiin siirtohinnoitteluoikaisua soveltaa myös KHO 2014:119 kaltaisiin rahoitusjärjestelyihin



Kristiina Virtanen

LAUSUNTO

18.2.2015

ja vierasta pääomaa voitaisiin pitää verotuksessa omana pääomana. Ehdotettu säännös on sisällöltään kuitenkin huomattavasti laajempi. Sen puitteissa voitaisiin puuttua kaikkiin järjestelyihin, joissa veroviranomainen katsoo, että muoto ei vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta. Huomattakoon myös, että kyseisessä KHO:n päätöksessä vähemmistökin katsoi, että edellytykset uudelleenluonnehdintaan eivät täytyneet, eikä kysymyksessä olevaa hybridilainaa ollut katsottava omaksi pääomaksi.

Mikäli tarkoitus on puuttua KHO 2014:119 päätöksessä esitetyntyyppisiin tilanteisiin, on vuoden 2014 verotuksessa ensimmäisen kerran sovellettava, EVL 18 a §:ssä säädetty korkovähennysoikeuden rajoitus nimenomaan tarkoitettu rajoittamaan etuyhteysyritysten välisten lainojen korkomenoja. Säännös puuttuu tehokkaasti rahoitusjärjestelyihin ja jo sellaisenaan laajentaa veropohjaa ja rajoittaa haitallista verokilpailua. Keskuskauppakamarin tietojen mukaan korkovähennysoikeuden rajoitussäännös yhdessä yhteisöverokannan alentamisen kanssa on jo vähentänyt verosuunnittelua ja erityisesti velkavetoisten järjestelyjen suunnittelua ja toteutusta. Näin ollen jo olemassa olevat säännökset purevat etuyhteysyritysten välisiin lainajärjestelyihin ja näiden mahdollisiin ylisuuriin korkomeneihin, eikä tarvetta selvityksessä esitettyyn hyvin yleisluontoiseen uudelleenluonnehdintasäännökseen ole.

Lisäksi OECD:n BEPS-hankkeen suositukset tulevat todennäköisesti johtamaan lainsäädäntömuutoksiin. Esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden uudelleenluokittelua koskevaan osaan on BEPS-hankkeen myötä ilmeisesti tulossa muutoksia. Olisikin järkevää odottaa lopullisia suosituksia ennen yksittäisten säännösmuutosten tekemistä. Näin todetaan myös selvityksessä sivulla 9, jossa otetaan esille EVL 18 a §:n mahdollinen muuttaminen.

Siirtohinnoitteluoikaisu ja kaksinkertainen verotus

Selvityksessä ehdotettu muutos on ongelmallinen myös kaksinkertaisen verotuksen kannalta. Sekä verosopimusten keskinäiset sopimusmenettelyt että EU-valtioiden välisen arbitraatiosopimuksen mukaiset arbitraatiomenettelyt ovat käytännössä erittäin hitaita, raskaita ja kalliita prosesseja. Menettelyt eivät edellytä sopimukseen pääsemistä kuin EU:n sisällä, joten lopputulokseen liittyy myös suuri epävarmuus. Näillä oikeussuojakeinoilla ei myöskään pystytä puuttumaan tilanteisiin niissä maissa, joiden kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Kansainvälisen vero-oikeuden perusajatuksiin kuitenkin nimenomaan kuuluu kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Tämänkaltaisen kaksinkertaisen verotuksen riski ilman nopeaa ja tehokasta järjestelmää vähentää oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, jotka ovat yritysten toimintaympäristössä ensisijaisen tärkeitä.

Legaliteettiperiaate

Legaliteettiperiaate edellyttää, että verolaisissa on säännökset veron määräämisen perusteista, verovelvollisuudesta ja verovelvollisen oikeusturvasta. Verolakien on oltava tarkkarajaisia, eikä ehdotetunkaltainen säännös täytä legaliteettiperiaatteen vaatimuksia.



Kristiina Virtanen

KAUPPAKAMARI

LAUSUNTO

18.2.2015

Lopuksi

Ehdotettu säännös johtaisi tilanteeseen, jossa etuyhteisyriyten väliset liiketoimet voitaisiin luokitella uudelleen ilman minkäänlaista vaatimusta veronkiertotarkoituksesta vain sillä perusteella, että veroviranomainen katsoo osaavansa tunnistaa liiketoimen oikean muodon paremmin kuin yritys itse. Säännös ohittaa kokonaan yritysten oman liiketoiminnan tuntemuksen sekä sen, että yritysten tulee saada järjestää liiketoimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla ilman pelkoa siitä, että järjestelyjä tulnaisiin uudelleenluonnehtimaan veroviranomaisen toimesta.

Selvityksessä ehdotettu säännös heikentäisi Suomen kilpailukykyä ja asemaa yritysten sijaintipaikkana. Verotuksen epävarmuus lisääntyisi huomattavasti. Nimenomaan oikeusvarmuus ja ennustettavuus ovat keskeisiä kilpailutekijöitä, kun yritykset miettivät toimintojensa sijoittautumista.

Edellä tässä lausunnossa mainituin perustein Keskuskauppakamari katsoo, että selvityksessä esitetty muutos VML 31 §:ään ei ole tarpeellinen eikä sitä tule toteuttaa.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Terhi Järvikare
johtaja