



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi

Viite: Hankkeen VM161:00/2014 lausunto

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI VML 31 §:N MUUTTAMISESTA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Esitysluonnoksessa ehdotetaan verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ää uudistettavaksi siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa.

Esitysluonnos perustuu hallitusohjelman kirjaukseen, ja sen keskeisenä tavoitteena on se, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittäminen tapahtuisi siinä laajuudessa kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kuvaavat liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tavoitteena on selventää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen liiketoimen määrittämisen sisältöä ja asemaa keskeisenä osana siirtohinnoitteluanalyysejä sekä muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n sisältö ja soveltamisala vastaamaan verosopimusten siirtohinnoittelumääräyksiä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Esityksen tavoitteena on siten myös laajentaa Suomen veroviranomaisen mahdollisuuksia verovalvontaan ja lisätä Suomen verotuottoja. Verohallinto on arvioinut, että verotuotot voisivat kasvaa vuositasolla noin 50–100 miljoonalla eurolla, jos säännökset saatettaisiin voimaan ehdotetussa muodossa.

Keskuskauppakamari kiittää lausuntopyynnöstä ja toteaa lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Liiketoimen määrittämisen yksityiskohtainen sääntely voisi johtaa epävarmuuteen ja veroriitihin

Hallituksen esitysluonnoksen s. 18 mukaan ehdotetut muutokset parantaisivat verotuksen ennustettavuutta, kun Suomen tulkintakäytäntö vastaisi kansainvälistä tulkintakäytäntöä. Keskuskauppakamari pitää tavoitetta verotuksen ennakoitavuuden parantamisesta erittäin kannatettavana, mutta katsoo, että erityisesti liiketoimen määrittämistä koskeva VML 31 §:n 2 momentti pikemminkin loisi uutta epävarmuutta kuin selventäisi nykyistä oikeustilaa.

Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan keskeisenä ongelmana siirtohinnoitteluriidoissa ei ole ollut liiketoimen tunnistaminen, vaan osapuolten eriävät näkemykset tosiseikoista ja niiden merkityksestä arvonluomiselle. Ehdotettu VML 31 §:n 2 momentti ei ratkaisisi näitä ongelmia.



Keskuskauppakamari näkee riskin siitä, että VML 31 §:n 2 momentin muutos tulkitaan mahdollisuudeksi määrittää liiketoimen tosiasiallinen sisältö kunnioittamatta verovelvollisen tekemää aitoa liiketoimea. Tämä johtaisi epävarmuuteen ja ennakoimattomiin tulkintoihin, sekä liiketoiminnan kannalta kestävämpiin tilanteisiin verotuksen tulkintojen erkaantuessa konsernin tosiasiallisesta toiminta- ja sopimusrakenteesta.

Jos esimerkiksi konserniyhtiö toimisi toisen agenttina ja saisi kompensaaation komission muodossa, mutta Verohallinto uudelleenluonnehtisi yhtiön *buy-and-sell*-mallin jakelijaksi, yhtiön verotus ei ilmeisesti enää voisi perustua yhtiön kirjanpitoon, jossa yhtiön tulo edelleen muodostuisi komissioista.

Keskuskauppakamari pitää erittäin tärkeänä, että Suomessa toimivilla konserneilla säilyy sopimusvapaus ja oikeus valita tilanteeseen parhaiten sopiva toimintamalli. Ei voida olettaa, että yhtiöt muuttaisivat tai edes välttämättä pystyisivät muuttamaan liiketoimiaan tai liiketoimintamallejaan Verohallinnon soveltuvimmiksi katsomien liiketoimintamallien mukaisiksi. Lisäksi veroriitojen lisääntyminen olisi epätoivottava tilanne, sillä yritysten siirtohinnoitteluridat ovat yleensä pitkäkestoisia, niissä on merkittävä fiskaalinen intressi, ja ne vaikuttavat yrityksen jatkuvaan liiketoimintaan.

Keskuskauppakamari katsoo, että tulkintariskien vuoksi parempi sääntelyvaihtoehto olisi pelkästään viitata VML 31 §:n 2 momentissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Tämä sääntelytapa täyttäisi hallitusohjelman kirjauksen.

Ehdotetun VML 31 §:n 3 momentin sivuuttamissäännöksen suhde muuhun verolainsäädäntöön on selvitettävä jatkovalmistelussa

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 40 sanotaan, ettei muutoksella olisi tarkoitus muuttaa VML 31 §:n suhdetta 28 §:n yleiseen veronkiertosäännökseen. Etuyhteysosapuolten välistä liiketoimea koskeviin tapauksiin voitaisiin siten edelleen puuttua VML 28 §:n veron kiertämissäännöksellä, jos sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Keskeistä olisi, minkä säännöksen soveltamisedellytykset olisivat käsillä. Hallituksen esitysluonnoksessa ei kuitenkaan erikseen käsitellä ehdotetun VML 31 §:n 3 momentin suhdetta VML 28 §:ään, vaikka soveltamisalat näyttävät päällekkäisiltä. Esitysluonnoksen perusteluissa s. 35 todetaan, että VML 31 §:n 3 momentin mukainen sivuuttaminen tulisi kyseeseen vain poikkeuksellisissa tilanteissa. Osoituksena sivuuttamisen edellytysten täyttymisestä olisi, jos etuyhteysliiketoimi asettaisi koko yrityksen huonompaan tilanteeseen, jos vaikutusta veroihin ei huomioitaisi. Tällainen veronvälttämistarkoituksessa tehty liiketoimi näyttäisi olevan kuitenkin myös VML 28 §:n soveltamisalassa. Keskuskauppakamari katsoo, että jatkovalmistelussa tulisi selvittää ehdotetun VML 31 §:n 3 momentin suhdetta VML 28 §:ään.

Esitysluonnoksesta ei myöskään selkeästi käy ilmi, mikä olisi rajanveto ehdotettujen 2 ja 3 momenttien välillä. Esimerkiksi ehdotettua 2 momenttia käsittelevässä kohdassa esitysluonnoksen sivulla 31 oleva esimerkki 3 näyttäisi koskevan 2 momentin sijaan 3 momentin soveltamisalaan kuuluvaa tilannetta liiketoimien (päämiesyhtiön varaosa-ostot, palveluostot ja lisenssin hankinta V-yhtiöltä sekä varaosamyynti paikallisille huoltoyhtiöille) sivuuttamisesta ja korvaamisesta toi-



sella liiketoimella (päämiesyhtiön tuottama laskutuspalvelu V-yhtiölle ja ilmeisesti V-yhtiön varaosamyyni suoraan paikallisille huoltoyhtiöille), mikä johtaisi esimerkissä myös muutoksiin liiketoimien osapuolissa. Keskuskauppakamari katsoo, että rajanvetoa 2 ja 3 momenttien välillä tulee jatkovalmistelussa täsmentää.

Jatkovalmistelussa olisi myös selvitettävä sitä, miten liiketoimien uudelleenluonnehdinta- tai sivuuttamistilanteet vaikuttaisivat välilliseen verotukseen. Näitä vaikutuksia tulisi Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan käsitellä hallituksen esityksessä.

Näyttötaakka liiketoimen sivuuttamisen edellytysten täyttymisestä on asetettava selkeästi veroviranomaiselle

VML 31 §:n 3 momentin soveltamiskynnys on hallituksen esitysluonnoksessa määritetty korkeaksi. Keskuskauppakamari katsoo, että säännöksen soveltamisen poikkeuksellisuutta olisi korostettava asettamalla näyttötaakka liiketoimen sivuuttamisen edellytysten täyttymisestä veroviranomaiselle.

Tulkintasuosituksen perustavanlaatuisuutta koskevaa oikeustilaa ei pidä muuttaa

Esitysluonnoksen perusteluissa sivulla 37 viitataan oikeuskäytännössä otettuun kantaan siitä, mikä on sellainen perustavanlaatuinen uusi tulkintasuositus, jota ei voida soveltaa aikaisempiin verovuosiin. Lisäksi todetaan, että monissa valtioissa tulkitaan, että ainoastaan malliverosopimuksen 9 artiklaan tehdyt muutokset ja niistä aiheutuvat päivitykset malliverosopimuksen kommentaariin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ovat perustavanlaatuisia. Samassa yhteydessä todetaan, että on tärkeää, että Suomen käytäntö siitä, milloin markkinaehtoperiaatteen soveltamista koskevien ohjeiden päivityksillä muutetaan markkinaehtoperiaatetta tai sen tulkintaa ja milloin vain selvennetään nykyisten säännösten tulkintaohjeita, olisi mahdollisimman yhdenmukainen muiden valtioiden näkemyksiin nähden.

Esitysluonnoksen perusteluista jää epäselväksi, onko lainsäätäjän tarkoituksena muuttaa vaikiintunutta oikeustilaa siten, että jatkossa perustavanlaatuisiksi uusiksi tulkintasuosituksiksi katsottaisiin joidenkin muiden valtioiden mukaisesti vain malliverosopimuksen 9 artiklaan tehdyt muutokset ja niistä aiheutuvat päivitykset malliverosopimuksen kommentaariin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Keskuskauppakamari katsoo, että tätä esitysluonnoksen kohtaa on selvennettävä, ja siinä on selkeästi todettava, että tulkintasuosituksen perustavanlaatuisuutta tulkitaan jatkossakin KHO:n aiemman oikeuskäytännön mukaisesti. Suppeampi tulkinta olisi ongelmallinen verolainsäädännön ennakoitavuuden kannalta.

Säännösten voimaantuloa on lykättävä vuoteen 2023 ja soveltamisalaa rajattava

Keskuskauppakamari katsoo, että VML 31 §:n muutoksen tulisi tulla voimaan vasta vuoden 2023 alusta lukien. Näin verovelvollisille jäisi aikaa selvittää mahdollisia tulkintatilanteita Verohallinnon kanssa etukäteen. Vuosi olisi vähimmäisaika siirtohinnoittelusäännöksen muutokseen varautumisessa etenkin, jos yritys tarvitsisi tulkintakannanoton useamman valtion viranomaisilta.



Keskuskauppakamari katsoo lisäksi, että säännöksen soveltamisalaa on rajattava siten, ettei uutta säännöstä sovelleta ennen säännöksen voimaantuloa tehtyihin liiketoimiin.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Anne Horttanainen
Varatoimitusjohtaja

Emmiina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija