

Verohallinto  
PL 10  
00052 VERO

Eduskunta  
Valtiovarainvaliokunta  
Verojaosto

## ASiantuntijalausunto

25.10.2021

Viite  
HE 188/2021 vp

### LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ 188/2021 vp

Pyynnöstä esitämme kunnioittavasti asiantuntijalausuntonamme hallituksen esityksestä 188/2021 vp seuraavaa.

#### Ehdotetut muutokset ja esityksen tavoitteet

Hallituksen esityksen (HE 188/2021 vp "laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi") keskeisin muutosehdotus koskee siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä eli verotusmenettelystä annetun lain (jäljempänä VML) 31 §:ää.

Esityksen tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin jatkossa tehdä OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvän sopimusmääräyksen (9 artikla) ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Silloin kansallinen sääntely vastaisi kyseistä OECD:n malliverosopimuksen määräystä ja kyseisen artiklan tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

Verohallinto pitää esitettyä muutosta VML 31 §:ään tarpeellisena ja sen pääta-voitetta "siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa" perusteltuna. Lakimuutos on välttämätön nykyisen kansallisen säännöksen ja kansainvälisen käytännön välisen epäsuhdan poistamiseksi sekä nykyisen säännöksen soveltamisalaa koskevan oikeustilan selventämiseksi.

Verohallinto katsoo, että ehdotetut muutokset VML 31 §:ään vastaavat uudistukselle asetettuihin tavoitteisiin. Alla esitämme muutamia esitystä tukevia näkökulmia.

#### Markkinaehtoperiaatteesta ja sen tulkinnasta

Markkinaehtoperiaate on kansainvälisesti hyväksytty standardi siirtohinnoittelussa ja se sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. Markkinaehtoperiaatteen ja malliverosopimuksen 9 artiklan tulkintalähteenä ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, joita päivitetään ja täsmennetään säännöllisesti. Kotimaisen oikeuskäytännön perusteella ohjeita voidaan käyttää tulkintalähteenä 9 artiklan ja VML 31 §:n soveltamisessa myös Suomessa.

Vaikka nykyisen, vuonna 2007 voimaan tulleen VML 31 §:n sanamuoto vastaa sinänsä malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuotoa, säännöksen soveltamisala

on kotimaisessa oikeuskäytännössä muodostunut 9 artiklan kansainvälistä, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista tulkintaa suppeammaksi. Tämä on aiheuttanut säännöksen ja markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen epävarmuutta ja epäsuhtaan kansainväliseen käytäntöön verrattuna.

Yritysten kansainvälistyminen on lisännyt konsernin sisäisten valtioiden rajat ylittävien liiketoimien määrää ja niiden siirtohinnoitteluun liittyviä monimutkaisia tulkintakysymyksiä. Verohallinnon käsityksen mukaan nämä eivät tule vähenemään tulevaisuudessakaan. Markkinaehtoperiaatteen johdonmukainen ja kansainvälisesti yhdenmukainen soveltaminen koko laajuudessaan siirtohinnoittelukysymysten arvioinnissa varmistaisi Suomelle kuuluvat verotulot sekä mahdollistaisi verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen valtioiden välillä (katso verotulojen menetyksestä tarkemmin HE s. 12-13 Käytäntöä keskinäisestä sopimusmenettelystä ja s. 14 Tavoitteet).

Verohallinto pitää tarpeellisena, että kotimaisen säännöksen soveltamisala yhdenmukaistetaan kansainvälisen käytännön kanssa ja laajennetaan vastaamaan verosopimusten 9 artiklan sisältöä sekä markkinaehtoperiaatteen kansainvälistä tulkintaa. Verohallinto haluaa tältä osin korostaa sitä, että esityksessä ei ehdoteta kansainvälistä tulkintaa ja käytäntöä laajempaa markkinaehtoperiaatteen tulkintaa tai laajempia siirtohinnoittelun oikaisumahdollisuuksia Suomen Verohallinnolle.

#### Liiketoimen määrittäminen (uusi 2 momentti)

Verohallinto pitää tärkeänä, että nykyistä oikeustilaa selvennetään hallituksen esityksessä kuvatulla tavalla siten, että liiketoimen määrittäminen kuuluu olennaisesti siirtohinnoitteluanalyysiin ja perustuu liiketoimen tosiasialiseen sisältöön.

Verohallinto pitää erittäin hyvänä muutosesityksenä uutta 2 momenttia, joka mahdollistaa tosiasialisesti tehdyn liiketoimen määrittämisen koko OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Muutos mahdollistaa siirtohinnoitteluohjeissa kuvatulla tavalla siirtohinnoitteluprosessin eri vaiheiden asianmukaisen suorittamisen ja nykyistä varmemmin markkinaehtoiseen lopputulokseen päätyminen. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, oikeuskäytännön asettamista rajoitteista johtuen liiketoimen määrittäminen sen tosiasialisen sisällön mukaisena ei ole nykysäännöksen perusteella mahdollista koko siinä laajuudessa kuin miten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet määrittämistä kuvaavat ja mikä on välttämätöntä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseksi asianmukaisella tavalla Verohallinnon kokemusten perusteella tämä on tuonut oikeudellista epävarmuutta siirtohinnoittelutapausten arviointiin käytännössä.

Verohallinto pyrkii lähtökohtaisesti siihen, että siirtohinnoittelukysymykset pystytään ratkaisemaan ennakkollisia toimintatapoja, kuten ennakkollisia keskusteluja ja ennakkoratkaisuja käyttäen. Tuomme näin ollen esille sen, että liiketoimen määrittäminen ehdotetun 2 momentin mukaisesti ei automaattisesti tarkoita sitä, että Verohallinto tekisi jälkikäteen siirtohinnoittelu-oikaisun verovelvollisen verotettavaan tuloon, vaan se varmistaisi oikean lähtökohdan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioinnille myös etukäteen.

#### Liiketoimen sivuuttaminen (uusi 3 momentti)

Verohallinto pitää lakiesityksen kokonaisuuden kannalta perusteltuna, että ehdotetun 2 momentin mukaan määritetyn liiketoimen sivuuttaminen säädettäisiin ehdotetulla tavalla poikkeuksellisissa olosuhteissa ja tietyin edellytyksin mahdolliseksi uudessa VML 31 §:n 3 momentissa. Se, että ehdotettu 3 momentti sisältää määritetyn liiketoimen sivuuttamisen, on perusteltua myös ehdotetun 2 momentin

mukaisen liiketoimen määrittämisen ja ehdotetun 3 momentin sivuuttamisen välisen eron selkeyttämiseksi.

Sivuuttamista koskevan 3 momentin säätäminen on tarpeellista myös sen vuoksi, että jatkossa markkinaehtoperiaatetta voitaisiin tulkita ja OECD:n siirtohinnoitteluoohjetta voitaisiin käyttää tulkintalähteenä koko laajuudessaan kansainvälisen käytännön mukaisesti.

Verohallinto haluaa korostaa, että ehdotettu 3 momentti vastaa sisällöllään OECD:n siirtohinnoitteluoohjeiden kuvausta liiketoimen sivuuttamisesta eikä esityksessä ole tarkoitus antaa Verohallinnolle siirtohinnoitteluoohjeita ja kansainvälistä käytäntöä laajempaa oikeutta sivuuttaa liiketoimi. Verohallinto haluaa tuoda myös esille sen, että ehdotetun 3 momentin mukainen liiketoimen sivuuttaminen olisi poikkeuksellinen ja harvinainen toimenpide.

#### Vaikutukset Verohallinnolle

Ehdotetut lakimuutokset eivät aiheuttaisi merkittäviä välittömiä lisäkustannuksia Verohallinnolle, koska niistä ei seuraisi muutostarpeita tietojärjestelmiin tai veroilmoituslomakkeisiin. Verohallinnon olisi kuitenkin päivitettävä ja täydennettävä siirtohinnoittelua koskevaa ohjeistustaan vastaamaan muutosta. Verohallinnon ohjeistuksen päivitys- ja täydentämistarpeita arvioitaessa on kuitenkin huomioitava, että OECD:n siirtohinnoitteluoohjeet ovat tärkeä tulkintalähde myös ehdotetun VML 31 §:n soveltamisessa.

Verohallinto on panostanut viime vuosina ennakollisiin toimintatapoihin, kuten ennakollisiin keskusteluihin ja ennakkoratkaisuihin. Verohallinto arvioi, että lakimuutos voisi aiheuttaa ennakollisten keskustelujen ja ennakkoratkaisujen määrien lievää kasvua jo voimaantulovuonna 2022. Lisäksi muutos saattaisi vaikuttaa Verohallintoaloitteisten jälkikäteisten ohjaus- ja valvontatoimenpiteiden määriin myöhemmin vuosina.

#### Lopuksi

Verohallinto pitää hallituksen esityksessä ehdotettuja muutoksia VML 31 §:ään tarpeellisina.

Kotimaisen oikeuskäytännön perusteella VML 31 §:ää ja markkinaehtoperiaatetta ei voida nykyisin soveltaa Suomessa kansainvälisen tulkinnan mukaisesti malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluoohjeiden koko laajuudessa. Sitä on tärkeää, että kotimainen siirtohinnoitteluoikaisusäänös ja markkinaehtoperiaatteen soveltamiskäytäntö yhdenmukaistettaisiin ehdotetulla tavalla kansainvälisen tulkinnan kanssa.

Ottaen huomioon edellä esitetyt näkökulmat sekä sen, että Suomi on sitoutunut jo BEPS-hankkeessa vuosina 2013-2015 tehtyihin täsmennyksiin markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa, Verohallinto pitää perusteltuna, että ehdotettu lakimuutos tulisi voimaan 1.1.2022 eikä sitä lykättäisi.

Lauri Savander  
Johtava veroasiantuntija

Päivi Viitanen  
Johtava veroasiantuntija