

Valtiovarainvaliokunnalle

Lausunto hallituksen esityksestä HE 188/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä Asianajajaliitto) kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (esitys). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

1. Yleistä

VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen muutoksen tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n monikansallisille yrityksille ja verohallinnoille laatimien siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Nykytilaan verrattuna ehdotus laajentaa Verohallinnon valtuuksia tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja, joilla puututaan merkittävästi verovelvollisen siirtohinnoittelussaan tekemiin ratkaisuihin ja valintoihin markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa. Asianajajaliitto esittää, että lakiin otettaisiin samalla selkeät säännökset siitä hallinnollisesta menettelystä, jota viranomaisen on noudatettava tätä oikeuttaan käyttäessään. Näitä menettelyitä noudatettaisiin sekä etuyhteysliiketoimen tosiasiallista sisältöä määritettäessä että määritetyn liiketoimen oikeaa markkinaehtoista hintaa määriteltäessä.

Lähes kaikkien maiden siirtohinnoittelusäännökset rakentuvat markkinaehtoperiaatteelle, ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on merkitystä tulkintalähteenä myös muissa kuin OECD:n jäsenmaissa. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen yksittäiseen tapaukseen on kuitenkin aina tulkinanvaraista ja usein myös vaikeaa. Siirtohinnoitteluoikaisu johtaa väistämättä kaksinkertaiseen verotukseen joko väliaikaisesti siihen saakka, kunnes viranomaiset pääsevät yksimielisyyteen verotettavan tulon jakamisesta keskenään tai pysyvästi. Tästä syystä on tarpeellista määrittää Verohallinnon harkintavaltaa sekä säätää selkeät hallinnolliset menettelyt siirtohinnoitteluasioissa. Siirtohinnoitteluoikaisun tarvetta arvioidessaan ja siirtohinnoitteluoikaisua tehdessään viranomaisen tulisi perustella siirtohinnoitteluoikaisun tarpeellisuus eli osoittaa verovelvollisen siirtohinnoittelu- ratkaisun virheellisyys ja huolellisesti tutkia kaikki asiaan vaikuttavat seikat. Lisäksi, kun viranomaisen oikaisee verovelvollisen siirtohinnoittelua, markkinaehtoisista vaihtoehdoista tulisi valita se, joka vähiten poikkeaa verovelvollisen omista siirtohinnoitteluratkaisuista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käytetään jo nykyisin markkinaehtoperiaatteen merkittävänä tulkintalähteenä myös Suomessa, mutta VML 31 §:n soveltamisalan puitteissa. Esitetyn VML 31 §:n muutoksen myötä englanninkielinen OECD:n sihteeristön laatima ja eri maiden verohallintojen ja valtiovarainministeriöiden hyväksymä OECD:n ohjeistus tulee Suomessa sovellettavaksi koko laajuudessaan ja saa entistä suuremman painoarvon. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita myös päivite-

tään jatkuvasti. VML 31 §:n myötä eduskunta on siirtänyt ja esitetyn VML 31 §:n myötä yhä enemmän siirtää lainsäädäntövaltaansa OECD:lle ja siellä päätösvaltaa käyttäville eri maiden veroasioita hoitaville viranomaisille.

2. Oikeusturvan takeet

Nykyisen VML 31 §:n soveltamisrajat perustuvat oikeuskäytäntöön, josta erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2014 antama vuosikirjapäätös KHO 2014:119 on merkittävä. Tapauksessa korkein hallinto-oikeus päätti, että VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua koskeva säännös ei antanut veroviranomaiselle valtuuksia sivuuttaa ja uudelleenluonnehtia osapuolten sopimaa liiketoimea, vaan säännöksen nojalla voitiin oikaista vain osapuolten sopiman liiketoimen ehtoja. Perusteluna korkein hallinto-oikeus totesi, että osapuolen sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja luonnehtiminen verotuksessa muuksi liiketoimeksi merkitsee pelkän hinnoittelun oikaisuun verrattuna merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa, mikä edellyttäisi selkeää tähän oikeutavaa lain säännöstä. Hallituksen esityksessä HE 188/2021 vp. esitetään VML 31 §:ää muutettavaksi siten, että veroviranomaiselle annetaan tällainen oikeus eli oikeus jälkikäteen merkittävästi puuttua verovelvollisen sopiman ja toteuttaman etuyhteysyritysten väliseen liiketoimeen ja jopa sivuuttaa liiketoimi ja korvata se toisella liiketoimella.

Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen yksittäisen yrityksen tilanteessa on usein vaikeaa ja tulkinnanvaraista, mikä on todettu myös markkinaehtoperiaatteen merkittävänä tulkintalähteenä käytettävissä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa. Tästä syystä siirtohinnoitteluun liittyy merkittävä kaksinkertaisen verotuksen riski, sillä eri maiden verohallinnoilla on usein erilainen näkemys markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta käsillä olevassa yksittäisessä tilanteessa. Lisäksi siirtohinnoitteluoikaisut ovat usein euromäärältään erittäin suuria. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2018:173, jossa korkein hallinto-oikeus totesi siirtohinnoitteluoikaisun perusteettomaksi, Verohallinto oli lisännyt yhtiön verovuosien 2006 – 2008 verotettavaan tuloon yhteensä yli 54 milj. euroa ja määrännyt veronkorotuksia yhteensä yli 2,7 milj. euroa. Tapauksessa KHO 2017:145, jossa korkein hallinto-oikeus totesi yrityksen toimintamallin markkinaehtoiseksi, Verohallinto oli lisännyt yhtiön verovuosien 2005 – 2009 verotettavaan tuloon yhteensä yli 36 milj. euroa ja määrännyt veronkorotuksia yhteensä lähes 1,8 milj. euroa. Tapauksissa korkein hallinto-oikeus ei kumonnut Verohallinnon toimittamia siirtohinnoitteluoikaisuja siitä syystä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei Suomessa sovelleta koko laajuudessaan vaan siitä syystä, että Verohallinto oli tulkinnut siirtohinnoitteluohjeita ja markkinaehtoperiaatetta virheellisesti.

VML 28 §:ssä olevan yleisen veronkiertosäännöksen 2 momentissa on säädetty veronkiertosäännöstä sovellettaessa noudatettavista oikeusturvatakeista. Säännös ensinnäkin asettaa veroviranomaiselle näyttövelvollisuuden siitä, että olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta eli että säännöksen soveltamisen edellytykset ovat käsillä. Toiseksi säännöksessä on lausuttu viranomaisen velvollisuus huolellisesti tutkia kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen. Kolmanneksi säännökseen sisältyy velvollisuus kuulla verovelvollista ja antaa tälle mahdollisuus torjua veronkiertosäännöksen soveltaminen.

VML 31 §:ssä olevaan siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen tulisi ottaa vastaavat oikeusturvatakeet, jotka nyt on säädetty veronkiertotilanteisiin VML 28 § 2 momentissa. Tämä on erityisen perusteltua esitykseen sisältyvän lainmuutoksen myötä, kun viranomaiselle annetaan ehdotettujen VML 31 § 2 ja 3 momenttien myötä merkittävä oikeus poiketa verovelvollisen siirtohinnoittelussaan tekemistä valinnoista. Kun otetaan huomioon, että siirtohinnoitteluvirheisiin ei liity yleensä minikäänlaista veron kiertämistä tai veron välttelyä vaan kysymys on verotusoikeuden jakamisesta eri valtioiden välillä, on nurinkurista, että verovelvolliselle on säädetty paremmat takeet oikeusturvan toteutumisesta epäilyssä verolain säännöksen väärinkäyttötilanteessa kuin siirtohinnoitteluoikaisu-tilanteissa.

Hallituksen esityksessä todetaan (s. 28), että verovelvollisen oikeusturva tulee riittävästi otetuksi huomioon VML 26 §:ssä säädettyjen ja verotusmenettelyssä noudatettavien yleisten prosessuaalisten velvoitteiden nojalla ottaen huomioon myös ilmoitusvelvollisuuteen liittyvä VML 11 §. VML 26 § ottaa kuitenkin huomioon verotuksen luonteen massamenettelynä eivätkä VML 26 §:ssä olevat verovelvollisen oikeusturvaa takaavat säännökset ole samanlaiset kuin VML 28 § 2 momentissa. Esimerkiksi VML 26 § 6 momentin mukaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja ilmoitukset tavalla, joka asian laatu, laajuus ja verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Sen sijaan VML 28 § 2 momentissa säädetään nimenomaisesti, että veroviranomaisen on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen. Vaikka siirtohinnoitteluoikaisuasian laatu ja laajuus huomioon ottaen asian perusteellista tutkimista voidaan yleensä pitää perusteltuna, asiasta tulisi ottaa nimenomainen säännös VML 31 §:ään.

VML 28 § 2 momentissa on säädetty veroviranomaiselle velvollisuus näyttää, että veronkiertosäännöksen soveltaminen olisi ilmeistä ennen kuin verovelvolliselle asetetaan mahdollisuus tai velvollisuus torjua veronkiertosäännöksen soveltaminen. Vastaavaa velvollisuutta ei sisälly VML 26 §:ssä säädettyihin yleisiin prosessuaalisiin periaatteisiin, joiden mukaan selvittämisvelvollisuus on sekä verovelvollisella että Verohallinnolla. Siirtohinnoitteluasioissa ensikädessä yritys itse määrittää etuyhteysliiketoimensa, varmistaa siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuuden ja selvittää nämä seikat siirtohinnoitteludokumentoinnissaan, josta on säädetty VML 14 a - b §:ssä. Tämän merkittävän hallinnollisen taakan sisältävän dokumentointivelvollisuuden vastapainoksi veroviranomaiselle tulee säätää velvollisuus esittää kantaansa tukevaa näyttöä tosiseikoista, mikäli se poikkeaa yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitetystä. VML 28 § 2 momenttia vastaava säännös VML 31 §:ssä asettaisi viranomaiselle velvollisuuden osoittaa vähintään todennäköiseksi, että yrityksen siirtohinnoittelussa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta, jotta näyttövelvollisuus siirtohinnoittelun asianmukaisuudesta siirtyisi takaisin yhtiölle.

Säännös voisi kuulua seuraavasti:

"Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että etuyhteydessä olevien osapuolten

välisessä liiketoimessa ei ole sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti tai verotettava tulo ei muutoin ole jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla."

3. Vähimmän puuttumisen periaate

Sen lisäksi, että veroviranomaiselle on asetettava selkeä velvollisuus osoittaa verovelvollisen siirtohinnoittelun virheellisyys ennen siirtohinnoitteluoikaisuun ryhtymistä, mahdollinen siirtohinnoitteluoikaisu tulisi tehdä mahdollisimman pitkälle verovelvollisen tekemiä ratkaisuja ja omaksumia tulintoja noudattaen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (kappale 4.8) korostetaan, ettei siirtohinnoittelu ole tarkkaa tiedettä, eikä useinkaan ole mahdollista määritellä yhtä oikeaa markkinaehtoista hintaa. Lisäksi esimerkiksi siirtohinnoittelumenetelmän valinta on harvoin yksiselitteisen selkeää. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (kappale 4.9) kehoitetaan verohallintoja ottamaan huomioon verovelvollisen kaupallinen arvio markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta ja esimerkiksi aloittamaan siirtohinnoitteluanalyysin tekeminen käyttämällä yhtiön itsensä siirtohintojen asettamisessa käyttämiä mekanismeja.

Markkinaolosuhteissa toimivilla yrityksillä on yleensä useita vaihtoehtoisia keinoja järjestää taloudelliset suhteensa. Samanlaisissakin olosuhteissa eri yritykset saattavat päätyä erilaiseen ratkaisuun, jotka toisistaan riippumattomien yritysten toteuttamina ovat kaikki yhtä markkinaehtoisia. Sama koskee myös konsernin sisäisiä liiketoimia: ei ole olemassa vain yhtä markkinaehtoista tapaa toimia ja yhtä oikeaa markkinaehtoista hintaa. Jos veroviranomainen katsoo siirtohinnoitteluoikaisun tarpeelliseksi, oikaisu tulisi tehdä edellä mainitun OECD:n ohjeistuksen mukaisesti noudattaen mahdollisimman pitkälle verovelvollisen tekemiä valintoja.

Liiketoimen sivuuttamisen osalta vähäisimmän puuttumisen periaate on nimenomaisesti todettu ehdotetussa uudessa VML 31 § 3 momentissa. Siten viranomaisen tulee pidättäytyä turhista muutoksista ja noudattaa verovelvollisen valintoja silloin, kun yritys on luonut konserniyhtiöiden välille taloudellisesti järjestettäviä liiketoimia, joille ei voida vahvistaa markkinaehtoista hintaa. Samaa periaatetta on syytä noudattaa myös liiketoiminta määritettäessä, mikäli viranomaisen mielestä yrityksen liiketoimelle antama oikeudellinen muoto on ristiriidassa konserniyhtiöiden tosiasiallisen käytäytymisen ja päätöksenteko- ja riskinottokyvyn kanssa.

Esityksen perusteluissa tulisi tuoda selvästi esille, että mahdollinen siirtohinnoitteluoikaisu on tehtävä verovelvollisen valintoja kunnioittaen, mikäli niiden avulla voidaan saavuttaa markkinaehtoinen lopputulos. Edelleen, jos verovelvollisen valinnoista esimerkiksi etuyhteysliiketoiminta määritettäessä on perusteltua poiketa, veroviranomaisen tulisi käsillä olevista markkinaehtoisista vaihtoehtoista valita se, joka on lähinnä verovelvollisen itse määrittämää liiketoimen muotoa.

4. VML 31 § perustuslain näkökulmasta

Ehdotettu liiketoimen määrittämistä koskeva uusi VML 31 §:n 2 momentti ja liiketoimen sivuuttamista koskeva VML 31 §:n 3 momentti on poimittu OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ja käännetty suomeksi. Eesityksen mukaan säännöksiä on myös tarkoitus soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvatulla tavalla. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa annetaan yleisluonteisia suuntaviivoja siitä, miten markkinaehtoperiaatetta tulisi tulkita. Englanninkielinen ohjeistus on yleisluontoista eikä käytettyjä vieraskielisiä käsitteitä ole edes pyritty täsmällisesti määrittelemään. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole tarkoitettu verolain luonteiseksi eikä ohjeistus näin ollen täytä verolaille asetettavaa täsmällisyysvaatimusta.

OECD:n sihteeristö kirjaa siirtohinnoitteluohjeisiin OECD:n jäsenmaiden ja nykyisin myös ns. Inclusive Frameworkiin kuuluvien maiden verohallintojen ja veroasioista vastaavien ministeriöiden saavuttaman yhteisen näkemyksen. Valmistelun yhteydessä järjestetään julkisia kuulemisia, joissa etujärjestöjen, akatemioiden sekä veroneuvonantajien edustajat voivat lausua käsityksensä ohjeistusluonnoksesta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät kuitenkaan läpikäy minkäänlaista parlamentaarista menettelyä. Kysymyksessä on Verohallinnon ohjeisiin rinnastettavissa oleva ohjeistus. Antamalla tälle ohjeistukselle painoarvoa enemmän kuin tavanomaiselle Verohallinnon ohjeelle, eduskunta luovuttaa lainsäädäntövaltaansa kansainväliselle järjestölle ja sen piirissä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisällöstä päättävälle virkamiehille.

Markkinaehtoperiaatteen tulkinta muuttuu ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään jatkuvasti. OECD antaa uutta ohjeistusta, kun eri maiden veroasioita hoitavat viranomaiset pääsevät yhteisymmärrykseen siitä, miten ohjeistuksessa kuvatussa tilanteessa markkinaehtoperiaatetta tulisi soveltaa. Lisäksi aikaisempaa ohjeistusta täsmennetään ja sen sisältöä yhtenäistetään uudempaa ohjeistusta vastaavaksi. Korostamalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa tulkintalähteenä eduskunta ei hyväksy vain nykyisten siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuosituksia, vaan hyväksyy etukäteen myös tulevat tulkintasuositukset niiden sisältöä kuitenkin tietämättä.

Kuten edellä on todettu, esitetyt VML 31 §:n 2 ja 3 momentit ovat suomenkielisiä käännöksiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeista otetuista sanatarkoista poiminnoista. Vaikka esimerkiksi VML 31 §:n 2 momentissa mainitut taloudellisesti olennaiset erityispiirteet ovat olleet hyvin samanlaisia pitkään siitä huolimatta, että liiketoimen määrittämiseen ne liitettiin vasta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versiossa, on mahdollista ja jopa todennäköistä, että niihin tehdään tulevaisuudessa vähintään käsitteellisiä täsmennyksiä. Kun verolain säännös perustuu näinkin sanatar-kasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, tulee myös ottaa kantaa tarpeeseen muuttaa verolakia, kun OECD:n siirtohinnoitteluohjeita muutetaan.

Tavoite tulkita verosopimusten 9 artiklaan sisältyvää markkinaehtoperiaatetta maailmanlaajuisesti mahdollisimman yhtenevästi on hyvä ja kannatettava. Tästä huolimatta ottaen huomioon vieraskielisen ohjeistuksen laatu ja laajuus sekä esityksessä todettu ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuisaan vahvistama käytäntö nostaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet lähes lain tasoiseksi sääntelyksi, on syytä pohtia täyttääkö VML 31 § perustuslaissa asetetun vaatimuksen säätää verosta lailla.



Helsingissä 28. lokakuuta 2021

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson
Pääsihteeri

LAATIJJA

Asianajaja Merja Raunio, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.