

**Eduskunnan
valtiovarainvaliokunnan verojaostolle**

**Professori Marjaana Helmisen lausunto
hallituksen esityksestä (HE 188/2021 vp) eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain
31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi**

Lausunto

Hallituksen ehdottamat lakimuutokset ovat sivuuttamista koskevaa ehdotusta lukuun ottamatta lähinnä selventäviä. Sivuuttamista koskeva ehdotus sen sijaan merkitsee huomattavaa laajennusta verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n soveltamisalaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet huomioon ottaen ehdotetut muutokset ovat kuitenkin sivuuttamista koskeva ehdotus mukaan lukien perusteltuja. Ehdotetussa sivuuttamista koskevassa säännöksessä on tärkeitä korostaa sivuuttamisen poikkeuksellisuutta, sen perustumista markkinaehtoperiaatteeseen sekä vähimmän puuttumisen periaatetta. Soveltamisedellytyksenä voisi lisäksi olla, että säännöksen soveltamisedellytysten täytyminen on ilmeistä.

Perustelut

Ehdotetut muutokset

Hallitus ehdottaa muutettavaksi VML 31 §:ää, arvonlisäverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annettua lakia. Keskeisimmät muutosehdotukset koskevat VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaus säännöstä. Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikausja voitaisiin VML 31 §:n nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa.

Hallitus esittää, että VML 31 §:ssä säädettäisiin eräistä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuvista siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä entistä tarkemmalla tasolla. Lisäksi VML 31 §:ään lisättäisiin nimenomainen maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa. Kyse olisi täsmennyksestä, koska markkinaehtoperiaate sisältyy jo voimassa olevaan säännökseen.

Lisäksi VML 31 §:ssä selvennettäisiin, että liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Vasta sen jälkeen olisi mahdollista edetä siirtohinnoitteluanalyysin vaiheissa kohti markkinaehtoperiaatteen mukaisen

hinnan vahvistamista. Hallitus esittää, että poikkeuksellisissa olosuhteissa etuyhteysliiketoimi voitaisiin sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.

Suhde OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin

Hallituksen tavoite siitä, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin muutetun VML 31 §:n nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa, on sinänsä perusteltu. On perusteltua, että Suomi voi puuttua markkinaehtoperiaatteesta poikkeavaan siirtohinnoitteluun yhtä laajasti kuin sen kilpailijavaltiot.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei kuitenkaan ole kirjoitettu lainsäädäntömuotoon, eikä niitä ole sellaiseksi tarkoitettu. Lisäksi ohjeita päivitetään säännöllisesti. Tästä johtuen on perusteltua, ettei hallitus ole pyrkinyt tuomaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita osaksi Suomen kansallista verolainsäädäntöä. Perustuslain näkökulmasta olisikin kyseenalaista siirtää Suomen lainsäädäntövaltaa tällä tavalla OECD:lle. Tässä tilanteessa on kuitenkin korostettava, että vaikka hallituksen tavoite siitä, että uudistettu VML 31 § mahdollistaa siirtohinnoitteluoikaisut OECD siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa toteutuisi tällä hetkellä, se ei tarkoita sitä, että niin olisi välttämättä tulevaisuudessa. Jos OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tulevaisuudessa tehdään perustavanlaatuisia muutoksia eikä pelkästään selvennyksiä, on mahdollista, että VML 31 § ei enää kata niitä. Ehdotettujen VML 31 §:n muutostenkin jälkeen tulevaisuudessa tulee siksi aina erikseen varmistaa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muutokset ovat sen luonteisia, että niitä voidaan noudattaa VML 31 §:ään perustuvassa verotuksessa.

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. Markkinaehtoperiaatteen nimenomainen mainitseminen on tärkeä selvennys etenkin ottaen huomioon hallituksen muut esitykset liittyen liiketoimen määrittämiseen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti sekä liiketoimen sivuuttamiseen ja korvaamiseen toisella. On tärkeätä korostaa, että markkinaehtoperiaate asettaa rajan näille VML 31 §:n perusteella tehtäville toimille. Laajempi verotuksen oikaiseminen edellyttää muutoksen jälkeenkin muiden sääntöjen, kuten esim. VML 28 §:n soveltumista.

Liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen

Hallitus 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 lähinnä vain selventää jo voimassa olevaa säännöstä ja sen soveltamista. Jo voimassa olevan säännöstä sovellettaessa on ensin pitänyt tunnistaa etuyhteysosapuolten väliset kaupalliset ja rahoitukselliset suhteet, jotta markkinaehtoisuusanalyysi on voitu tehdä. Verotus perustuu lähtökohtaisesti aina tosiallisiin liiketoimiin. Esimerkiksi verovelvollisen liiketoimelle antama juridinen nimi ei ratkaise verotusta, jos se poikkeaa siitä, mitä tosiasiasa on tapahtunut. Koska voimassa olevan säännön soveltamisessa on kuitenkin ilmennyt tulkinnanvaraisuutta liittyen etuyhteysliiketoimien tunnistamiseen, on hyvä, että asiasta jatkossa mainittaisiin nimenomaisesti VML 31 §:ssä. Hallituksen 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 ja määrittelemiseen liittyvää ohjeistusta. Selvyyden 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

Hallitus esittää, 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 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 ja sen olisi oltava mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.

Tämä sivuuttamista koskeva ehdotus merkitsee olennaista laajennusta VML 31 §:n soveltamisalaan, koska korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön perusteella on selvää, että nykymuodossaan VML 31 § ei mahdollista nyt esitetyn kaltaista sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa. Hallituksen esitys on kuitenkin tältäkin osin perusteltu, koska se mahdollistaa sivuuttamisen ja

uudelleenluonnehdinnan tilanteissa, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen markkinaehtoperiaatteen mukaan sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ovat mahdollisia.

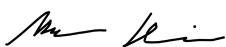
Vaikka hallituksen sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa koskeva esitys on perusteltu, on kuitenkin tärkeätä kiinnittää huomiota muutamaan seikkaan. On tärkeätä korostaa, että sivuuttamisen tulee olla mahdollista hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sen mahdollistavat. On tehtävä selväksi, että sivuuttamista koskevaa sääntöä on tulkittava suppeasti ja sen soveltamiskynnyksen on oltava erittäin korkea. Poikkeuksellisissa olosuhteissakin liiketoimi voidaan korvata ainoastaan markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Poikkeuksellisissa olosuhteissakin on noudatettava vähimmän puuttumisen periaatetta ja korvattava liiketoimi sellaisella markkinaehtoperiaatteeseen perustuvalla liiketoimella, joka on mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.

Legalityperiaate edellyttää, että verotuksesta säädetään täsmällisesti. Markkinaehtoperiaatteeseen perustuva siirtohinnoittelu sisältää kuitenkin aina tietyn asteista liikkumavaraa. Harvoin voidaan määritellä vain yksi täsmällinen markkinaehtoperiaatteeseen perustuva hinta. Erilaisia lopputuloksia voidaan perustella markkinaehtoperiaatetta täysin asianmukaisesti soveltamalla. Tästä johtuen, ja legaliteettiperiaate huomioon ottaen, on tärkeätä, että VML 31 §:ssä korostetaan vähimmän puuttumisen periaatetta ja sitä, ettei siirtohintaoikaisuun voida ryhtyä, jos verovelvollisen toteuttamat liiketoimet ja niiden hinnoittelu ovat markkinaehtoperiaatteella perusteltavissa, vaikka vaihtoehtoisiaakin liiketoimia tai hintoja voitaisiin markkinaehtoperiaatteella perustella. Verohallinnon harkintavallan tulee olla tarkkaan rajattua ja perustua aina markkinaehtoperiaatteeseen ja vähimmän puuttumisen periaatteeseen.

Vaikka hallituksen esittämässä VML 31 §:n sanamuodossa kohtuullisen onnistuneesti korostetaan edellä mainittuja seikkoja, erityisesti sivuuttamisen osalta sanamuotoon voitaisiin lisätä maininta siitä, että markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen tulisi olla ilmeistä. Koska markkinaehtoperiaatteeseen perustuva siirtohinnoittelu ei voi koskaan olla eksaktia, vain yhteen oikeaan lopputulokseen johtavaa tiedettä, verovelvollisen siirtohinnoittelua ei tulisi oikaista, ellei markkinaehtoperiaatteesta poikkeaminen ole ilmeistä.

Ehdotettu VML 31 §:n muutos ei kaikilta osin poista VML 31 §:n soveltamiseen liittyvää epävarmuutta. Tulkinnanvaraisia tilanteita tulee jatkossakin olemaan. Verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta on tärkeätä, että Verohallinnolla on korostunut näyttövelvollisuus kaikkien säännön soveltamisedellytysten täyttymisestä sen jälkeen, kun verovelvollinen on täyttänyt selvitysvelvollisuutensa.

Turussa 3.11.2021



Marjaana Helminen

Professori, Helsingin yliopisto

marjaana.helminen@helsinki.fi