

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

8.11.2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

HE 188/2021 vp

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

Ensinnäkin esityksessä ehdotetaan, että siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen sisällytettäisiin maininta siitä, että siirtohinnoittelutilanteiden tarkastelu tapahtuisi markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Toiseksi esityksessä ehdotetaan, että siirtohinnoitteluoikaisua koskevan verotusmenettelylain 31 §:ää muutettaisiin sisällyttämällä siihen selventävää sääntelyä tiettyjen siirtohinnoitteluprosessin elementtien osalta.

Kolmanneksi esitysluonnoksessa esitetään, että verotusmenettelylain 31 §:ään sisällytettäisiin nimenomainen sääntely markkinaehtoperiaatteen perustuvasta, poikkeuksellisissa tilanteissa sovellettavasta etuyhteysliiketoimen sivuuttamisesta, joka voitaisiin tehdä sen jälkeen, kun liiketoimi olisi määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Esityksen tavoitteet kannatettavia, ehdotettu sääntelyvaihto perusteltu

Edellä mainituista hallituksen esitykseen sisältyvistä muutoksista kahta ensimmäistä voidaan pitää olemassa olevaa käytäntöä selventävinä. Markkinaehtoperiaate on käytännössä määritelty nykyisessä VML 31 §:ssä, vaikka kyseisestä termiä ei pykälässä mainitakaan. Siirtohinnoitteluoikaisun yhteydessä tunnistetaan jo nykyisellään asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joista kuitenkin esitysluonnoksen mukaisesti lisättäisiin nimenomainen maininta pykälään. Kolmatta muutosta eli uudelleenluonnehdinnan lisäämistä lainsäädäntöön voidaan pitää merkittävänä muutoksena nykytilaan. Samaan aikaan muutosta on pidettävä äärimmäisen tarpeellisenä.

SAK toi lausunnossaan koskien hallituksen esityksen luonnosta (hanke VM161:00/2014, lausunto SAK 14717/2021), että esitetyt lainsäädäntömuutokset ovat kokonaisuudessaan tarkoituksenmukaisia. Pykäläluonnokset itsessään ovat hyvin laadittuja ja niissä on tunnistettu nykyisen verotusmenettelylain ongelmakohdat sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasisältö.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

8.11.2021

Esityksen perustelujen laajennukset ja tarkennukset tarkoituksenmukaisia

Hallituksen esityksen luonnoksen osalta kehitysehdotukset koskivat ensisijaisesti luonnoksen perusteluita sekä niiden laajuutta sekä säädöstekstin muotoiluja.

Ensinnäkin SAK totesi aikaisemmassa lausunnossaan, että liiketoiminnan sivuuttamisen ja määrittämisen välistä suhdetta tulisi käsitellä laajemmin. Tämän osalta on huomionarvoista, että sivuuttamista on pidettävä erityisenä ja poikkeuksellisenä toimenpiteenä, kun taas määrittäminen keskittyy sananmukaisesti liiketoimen tosiasiallisen sisällön määrittämiseen. Sivuuttamisen poikkeuksellisuutta on korostettu esityksessä useaan otteeseen. Sivuuttamisen ja määrittämisen välisestä rajanvedosta on nyt käsillä olevassa esitysluonnoksessa todettu seuraavaa:

Vaikka sekä 2 että 3 momentin nojalla tehtävän arvioinnin tulisi tapahtua markkinaehtoperiaatteen asettamissa rajoissa, on määrittämisen ja sivuuttamisen soveltamistilanteet ja -ala erilaiset. Tiivistetysti 2 momentin määrittämisessä on kyse liiketoimen tosiasiallisen sisällön selvittämisestä, kun taas 3 momentin sivuuttamisessa on kyse siitä, että määritetty liiketoimi on taloudellisesti järjetön eikä sille löydy markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, jolloin se on sivuutettava siirtohinnoitteluoikaisussa.

Merkityksellistä hallituksen esityksen tarkennetussa sisällössä on, että siihen on kirjattu määrittämisen ja sivuuttamisen soveltamistilanteiden ja soveltamisalojen olevan erilaiset. Sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ovat mahdollisia silloin, kun OECD:n siirtohinnoitteluohteet tämän mahdollistavat.

SAK toi aikaisemmassa lausunnossaan esiin, kuinka esitetyn sääntelyn suhdetta VML 28 §:ään tulisi tarkastella laajemmin esityksen perusteluissa. Sanamuodoltaan esitetty VML 31 §:n muutokset vastaavat pitkälti VML 28 §:n muotoilua, joten näiden välinen suhde on merkityksellinen muun muassa tulevan verotuksen soveltamiskäytännön näkökulmasta.

Huomionarvoista on, että VML 28 § on yleissäännös, kun taas VML 31 § edustaa tässä suhteessa erityissäännöstä. Hallituksen esitykseen on lisätty tarkennus, että *ehdotettujen säännösten soveltaminen ei edellyttäisi sitä, että samanaikaisesti sovellettaisiin verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöstä*. Lisäykset ovat tarpeellisia, joskin VML 28 §:n

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

8.11.2021

suhdetta käsillä olevaan sääntelyyn olisi tarpeen tarkastella vieläkin tarkemmin.

Markkinaehtoperiaatteen ja markkinaehtoisen hinnan määrittely lain tasolla asettaa perustellun viitekehyksen tulevalle soveltamiskäytännölle. Todettakoon lyhyesti, että korkein hallinto-oikeus on useissa ratkaisuissaan tunnistanut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman (esimerkiksi ratkaisu KHO 2020:35). Lisäksi hallituksen esityksessä on kuvailtu siirtohinnoitteluohjeiden asemaa voimassa olevan kansallisen siirtohinnoitteluokaisusäännöksen tulkintalähteenä esimerkiksi aikaisemman hallituksen esityksen kautta.

Verotusvallan turvaaminen kannatettavaa, veronsaajan resursseihin kiinnitettävä huomiota

Nykyisellään verosopimusten ja kansallisen lainsäädännön välillä on epäsuhta siirtohinnoitteluokaisuiden soveltamiskäytännön osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö on osoittanut, että nykyinen lainsäädäntö ei mahdollista uudelleenluonnehdintaa (esimerkiksi vuosikirjaratkaisu KHO 2014:119). Ilman esitettyjä muutoksia Suomen mahdollisuudet puuttua siirtohinnoittelupoikkeamiin ovat suppeammat kuin muilla valtioilla, ja Suomi voi tämän seurauksena menettää verotuloja.

Esitysluonnoksen myötä siirtohinnoitteluun liittyvien erimielisyyksien määrä tulee todennäköisesti lisääntymään. Vaikkakaan tapauksia ei välttämättä ole määrällisesti paljon, niiden fiskaalinen merkitys voi olla suuri. Käytännössä tämä tarkoittaa, että ennakkollisen keskustelun tarve sekä merkitys verovelvollisten ja veronsaajan välillä tulee kasvamaan. Verohallinnon rooli verovelvollisten ohjeistamisessa korostuu. On tarkoituksenmukaista kiinnittää huomiota Verohallinnon määrällisiin ja laadullisiin resursseihin.

Suomen verotuskäytännön yhdenmukaistaminen kansainvälisen kehityssuunnan ja asiantilan kanssa on perusteltua. SAK:n näkemyksen mukaan oikeusvarmuus ja verotuksen ennustettavuus kasvavat tämän yhdenmukaistamisen myötä. On kuitenkin tärkeää huomioida, että yhdenmukaista soveltamiskäytäntöä eri valtioiden välillä ei ole täysin mahdollista saavuttaa, koska esimerkiksi kansallisella sääntelyllä ja oikeuskäytännöllä on suuri merkitys siihen, kuinka markkinaehtoinen hinta määritellään.