

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 188/2021).

Pyyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Yleisiä huomioita

Hallituksen esityksen tarkoituksena on ensinnäkin laajentaa VML 31 §:n soveltamisalaa nykyiseen verrattuna. Muutoksen taustalla on se, että VML 31 § ei mahdollista siirtohinnoitteluoikaisujen tekemistä samassa laajuudessa kuin OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla. Nykyisin VML 31 § mahdollistaa vain etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisin hinnan määrittämisen ja lisäyksen tekemisen verovelvollisen tuloon, jos tulo on markkinaehtoisesta poikkeavan hinnoittelun vuoksi jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut. Etuyhteysliiketoimen uudelleenluonnehdinta tai sivuuttaminen markkinaehtoisin hinnoittelun saavuttamiseksi ei ole nykyisin voimassa olevan VML 31 §:n perusteella mahdollista. Tällöin kysymys ei ole pelkästään liiketoimen markkinaehtoisin hinnan määrittämisestä, vaan verovelvollisen liiketoimen määrittämisestä toiseksi liiketoimeksi sen tosiasiallisen sisällön perusteella, jotta kyseiselle liiketoimelle voidaan määrittää markkinaehtoperiaatteen mukainen hinta.

Ehdotettujen säännösmuutosten tavoitteet ovat Suomen verotusvallan turvaamisen kannalta perusteltuja, erityisesti kun otetaan huomioon hallituksen esityksessä mainitut arviot sääntely soveltamisalan laajentamisen tuottamasta verotulojen lisäyksestä. Ehdotetut muutokset vaikuttaisivat todennäköisesti suhteelliseen pieneen verovelvollisjoukkoon, mutta tyypillisesti verotettavan tulon lisäykset voivat olla erittäin suuria ja verointressit siten hyvinkin merkittäviä. Nämä muutokset tulevat nostamaan esiin uusia tulkintakysymyksiä ja tiettyä epävarmuutta siitä, miten muutettuja säännöksiä tullaan käytännössä tulkitsemaan.

Toiseksi laissa on tarkoitus nykyistä tarkemmin kuvata se, miten etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoinen hinta määritellään. Muutos on perusteltu, kun otetaan huomioon, että verolain tulisi mahdollisimman hyvin ilmentää sen tosiasiallista sisältöä. Hallituksen esityksen mukaiset VML 31 §:n säännösmuutokset perustuvat pitkälle OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja sääntelyn tavoitteena on, että siirtohinnoittelua koskevaa kansallista sääntelyä sovellettaisiin samassa laajuudessa ja samalla tavalla kuin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa sovelletaan siirtohinnoitteluohjeiden mukaan.

Ylipäätään on perusteltua, että siirtohinnoitteluoikaisut tehtäisiin mahdollisimman samoilla periaatteilla ja samassa laajuudessa kaikissa valtioissa ja muilla lainkäyttöalueilla. Tosin täysin yhdenmukaiseen markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen ei ole mahdollista päästä, koska markkinaehtoisin hinnan määrittely perustuu viimekädessä kansalliseen sääntelyyn ja kansallisiin oikeusturvaperiaatteisiin. Toiseksi markkinaehtoperiaatteen soveltaminen on aina tapauskohtaista ja täysin yksiselitteisen markkinaehtoisin hinnan määrittäminen on mahdollista vain harvoin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on kuitenkin hyväksytty laajasti markkinaehtoperiaatteen soveltamista koskevaksi kansainväliseksi standardiksi. Hallituksen esityksessä todetaankin, että markkinaehtoisin hinnan määrittelyssä tukeudutaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joiden asema VML 31 §:n mukaisen siirtohinnan määrittelyssä on nykyisinkin oikeuskäytännön perustella hyvin vahva.

Hallituksen esityksen mukaiset VML 31 §:n muutosehdotukset vastaavat niille asetettuja tavoitteita. Ehdotetut säännökset ja niiden perustelut ovat pääasiassa selkeitä, kun otetaan huomioon siirtohinnoitteluun lähtökohtaisesti liittyvä tulkinnanvaraisuus ja tapauskohtaisuus. Seuraavassa nostan esiin muutamia ehdotettuihin säännöksiin ja niiden perusteluihin liittyviä näkökohtia.

2 Siirtohinnoitteluohjeiden merkitys ja ohjeiden muutosten ajallinen vaikutus

Hallituksen esityksen mukaan markkinaehtoisen hinnan määrittäminen perustuu pitkälti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Tätä lähtökohtaa ei ole kuitenkaan tarkoitus kirjata suoraan lakiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys VML 31 §:n tulkinnassa ei uudistuksen vuoksi olennaisesti muuttuisi, koska ohjeilla on ollut oikeus- ja verotuskäytännössä tähänkin saakka keskeinen asema liiketoimen markkinaehtoisen hinnan määrittelyssä. Näin siirtohinnoitteluohjeiden asema on jo hyvin vakiintunut, eikä niiden merkityksestä ole välttämätöntä ottaa lakiin nimenomaista säännöstä.

OECD:n malliverosopimusta ja siirtohinnoitteluohjeita päivitetään varsin usein. Etuyhteydessä olevia yrityksiä koskevan malliverosopimuksen 9 artiklan sanamuoto on pysynyt pitkään muuttumattomana. Sen sijaan malliverosopimuksen 9 artiklan ja myös VML 31 §:n keskeistä tulkintalähdettä – OECD:n siirtohinnoitteluohjeita – on muutettu usein.

Hallituksen esityksessä sivulla 46 todetaan seuraavaa:

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksissä esitetyt täsmennykset voitaisiin ottaa tapauskohtaisen arvioinnin niin salliessa jatkossakin huomioon verovelvollisen verotuksessa päivitystä edeltävinä verovuosina, jos täsmennykset eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia. Tältä osin vallitseva oikeustila ei muutu. Suomen käytäntö poikkeaa siten OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa omaksutusta tulkintakäytännöstä.

Erityisesti sanan ”perustavanlaatuisia” käyttäminen uudempien siirtohinnoitteluohjeiden hyödynnettävyyden arvioinnissa on jossain määrin ongelmallista, koska kyseinen sana viittaa hyvin huomattaviin muutoksiin. Perustavanlaatuista vähäisemmätkin ohjeiden muutokset voivat johtaa markkinahinnan määrittämisessä aiemmasta poikkeaviin lopputuloksiin. Eri asia on se, että myöhempiin ohjeisiin on tullut ainoastaan asiaa selventäviä tai täsmentäviä muutoksia tai ohjeisiin on kirjattu aiempi vakiintunut käytäntö. Tällöin ohjeiden takautuvaa soveltamista voidaan pitää asiamukaisena, jos tämä ei johda tulkintoihin, jotka eivät olisi olleet selkeästi johdettavissa myös etuyhteystoimen toteutushetkellä voimassa olleista ohjeista tai yleisesti tunnetusta ja vakiintuneesti sovelletusta käytännöstä. Olennaista on nähdäkseni korostaa sitä, että ohjeiden takautuva soveltaminen on perusteltua vain silloin, kun muutokset eivät aiheuta huolellisesti toimineelle verovelvolliselle ennakoimattomia veroseuraamuksia.

3 Liiketoimen määrittäminen ja liiketoimen sivuuttaminen

Hallituksen esityksessä todetaan, että ehdotetun VML 31.2 §:n mukaisen liiketoimen määrittämisen ja VML 31.3 §:n mukaisen liiketoimen sivuuttamisen erottaminen on tärkeää (s. 44). Liiketoimen määrittämisessä ja sivuuttamisessa on hallituksen esityksen mukaan kysymys eri asioista (s. 36). Liiketoimen määrittäminen perustuu liiketoimen tosiseikkojen muodostamaan kokonaisuuteen, johon sisältyvät osapuolten väliseen sopimukseen sisältyvät ehdot, osapuolten tosiasiallinen käyttäytyminen ja muut taloudelliset seikat. Liiketoimen määrittäminen olisi osa liiketoimen markkinaehtoisen hinnan määrittämistä. Liiketoimen määrittämisessä Verohallinto ei olisi sidottu siihen, millaiseksi liiketoimi on määritelty osapuolten välisessä sopimuksessa. Mahdollista olisi, että Verohallinto määrittäisi liiketoimen kokonaan tai osittain erilaiseksi verrattuna siihen, millaisena verovelvollinen itse on liiketoimea pitänyt (s. 40). Kysymys olisi nimenomaan liiketoimen määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

Hallituksen esityksen mukaan liiketoimen sivuuttamisessa olisi kysymys siitä, että VML 31.2 §:n mukaisesti määritetty liiketoimi voitaisiin sivuuttaa, jos se olisi taloudellisesti järjetön: järkevästi toimivat ja riippumattomat osapuolet eivät toteuttaisi tällaista liiketoimea. Tällainen liiketoimi voitaisiin jättää ottamatta huomioon verotuksessa. Liiketoimen sivuuttamisessa lopputulos voi siten olla käytännössä sama kuin liiketoimen määrittämisessä: etuyhteysosapuolten liiketoimi tulee korvatuksi toisella liiketoimella.

Sivuuttaminen olisi poikkeuksellinen toimenpide, mitä myös korostetaan hallituksen esityksessä useasti. Kun otetaan huomioon erityisesti hallituksen esityksessä esitetty, OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuvat esimerkit, on myös käytännössä todennäköistä, ettei VML 31.3 §:ää juurikaan sovellettaisi käytännössä. Mahdollinen liiketoimen uudelleenluonnehdinta tapahtuisi todennäköisesti lähes aina VML 31.2 §:n mukaisena liiketoimen määrittämisenä. Joka tapauksessa lienee selvää, että VML 31 §:n 2 ja 3 momenttien soveltamisala on jossain määrin liukuva, joten soveltamisalojen rajoja on vaikea pitää täysin selkeinä hallituksen esityksessä kuvatussa rajanvedosta huolimatta.

4 VML 31 §:n ja VML 28 §:n soveltamisalan rajoista ja verovelvollisen oikeusturvan takeista

Siirtohinnoitteluvoimaa koskevaa VML 31 §:ää voidaan pitää luonteensa vuoksi erityisenä veron kiertämistä estävänä säännöksenä ja siten erityissäännöksenä suhteessa VML 28 §:n veron kiertämistä koskevaan yleissäännökseen. VML 31 § tulee sovellettavaksi vain etuyhteydessä toisiinsa olevien välisen liiketoimen markkinaehtoisuuden määrittämisestä. Nykyisen sääntelyn perusteella liiketoimia ei voida uudelleen luonnehtia tai sivuuttaa VML 31 §:n perusteella. Tässä mielessä nykyisen VML 31 §:n soveltamisala on varsin selkeä, kuten myös sen suhde VML 28 §:ään. Jos siirtohinnan määrittelyssä halutaan poiketa etuyhteystilanteesta sovitun liiketoimen muodosta, tämä edellyttäisi nykyisin VML 28 §:n soveltamista.

Nyt ehdotettu sääntely laajentaisi olennaisesti VML 31 §:n soveltamisalaa ja supistaisi samalla VML 28 §:n soveltamisalaa. Siten hallituksen esityksessä sivulla 47 ensimmäisen kappaleen ensimmäisessä virkkeessä lausuttua on vaikea pitää kovin tarkkana: ”Muutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n suhdetta 28 §:ään”. Kummallakin säännöksellä on toki ollut ja tulee myös jatkossa olemaan oma soveltamisalansa, mutta säännösten soveltamisalojen suhde tulee VML 31 §:n soveltamisalan laajennuksen vuoksi muuttumaan. Ehdotettu VML 31 §:n muutos vaikuttaisi olennaisesti myös siihen, millaista näyttöä verovelvollisen tekemään oikeustoimeen puuttuminen Verohallinnolta edellyttää. Kynnys puuttua verovelvollisen etuyhteystilanteesta sopiman liiketoimen muotoon alenee olennaisesti, mikä on ehdotetun lainsäädäntömuutoksen keskeinen ja hyvin perusteltu tavoite. Verotusmenettelylain 31 §:n muutoksen jälkeen Verohallinto voisi puuttua liiketoimen muotoon joko liiketoimen määrittämisen yhteydessä (VML 31.2 §) tai liiketoimen sivuuttamisen yhteydessä (VML 31.3 §).

Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on olennaista, että VML 31 §:n soveltamisala on erityissäännöksenä määritelty mahdollisimman tarkkarajaisesti ja pykälän säännöksiä sovelletaan näissä rajoissa. Verotusmenettelylain 31 § voi tulla sovellettavaksi, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. kysymys on etuyhteystilanteesta
2. liiketoimessa käytetty hinta ei vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista markkinahintaa
3. verovelvollisen tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi hinnoittelun vuoksi.

Muissa tilanteissa, joissa etuyhteystilanteesta on tarvetta poiketa oikeustoimen sisällöstä, poikkeaminen edellyttää VML 28 §:n soveltamista.

Verotusmenettelylain 31 § koskee edellä olevan mukaisesti vain tilannetta, jossa verovelvollisen *tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi* etuyhteydessä käytetyn markkinaehtoisesta poikkeavan hinnoittelu vuoksi. Hallituksen esityksen sivulla 42 kuitenkin todetaan seuraavaa:

Liiketoimen sivuuttaminen ja tarvittaessa toisella liiketoimella korvaaminen voisivat yksittäisissä tapauksissa merkitä sitä, *ettei verovelvollisen tulo olisi jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi sinä verovuonna, kun liiketoimi sivuutetaan*. Tämän arvioidaan tulevan kyseeseen kuitenkin vain harvinaisissa tilanteissa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa sivuutettu liiketoimi korvattaisiin markkinaehtoisella liiketoimella ja tuo markkinaehtoinen liiketoimi johtaisi sivuuttamisvuonna verovelvollisen tulon määrän pienenemiseen verotuksessa, olisivat 3 momentin soveltamisen edellytykset kuitenkin käsillä.

Edellä oleva herättää kysymyksen siitä, millaisesta tilanteesta tässä on kysymys. Liittyykö tämä esimerkiksi tilanteeseen, jossa siirtohinnoittelua koskevan oikaisun perusteella verovelvolliselle lisätään tuloa useammalle verovuodelle, mutta oikaisu ei jonain oikaisun kohteena olevana verovuonna johda tulon määrän lisäystä vaan päin vastoin tulon pienenemisen? Tällaisessa tilanteessa hallituksen esityksen mukaista lausumaan on mahdollista pitää perusteltuna. Tätä kysymystä olisi hyvä täsmentää valiokunnan mietinnössä.

Sen sijaan muuten liiketoimen sivuuttaminen tilanteessa, jossa verovelvollisen tulo ei ole jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi kuin markkinaehtoista hintaa sovellettaessa, ei voi kuulua VML 31 §:n soveltamisalaan. Jos verovelvollisen etuyhteystilanteessa tekemään oikeustoimeen halutaan puuttua tällaisessa tilanteessa, tämä edellyttää VML 28 §:n soveltamista.

Eri asia käsittääkseni on se, että jos liiketoimi sivuutetaan VML 31.3 §:n perusteella verovuonna 2022, tulee liiketoimea kohdella verotuksessa myöhempinä verovuosina samalla tavalla kuin verovuonna 2022. Sama koskee luonnollisesti VML 31.2 §:n alaan kuuluvia tilanteita, joissa verovelvollisen liiketoimi on luonnehdittu uudelleen liiketoimen tunnistamisen yhteydessä. Muutenkin liiketoimen veroseuraamukset tulee tuloverotuksessa määrittää sen mukaan, millaiseksi liiketoimi on muotoiltu VML 31 §:n 2 tai 3 momentin perusteella, kuten hallituksen esityksen sivuilla 46–47 on kuvattu.

Hallituksen esityksessä todetaan moneen kertaan, että sivuuttamista koskevan VML 31.3 §:n soveltamiskynnys olisi korkealla. Ilmeisesti näillä maininnoilla halutaan korostaa verovelvollisen oikeusturvan merkitystä tilanteessa, jossa Verohallinto arvioi sitä, onko liiketoimi mahdollisesti sivuutettavissa VML 31.3 §:n perusteella. Pelkästään se, että hallituksen esityksessä todetaan säännöksen soveltamisalan kynnyksen olevan korkealla, ei sinällään takaa sitä, että asiassa turvattaisiin verovelvollisen oikeudet riittävän tehokkaasti. Merkitystä on sen sijaan sillä hallituksen esityksessäkin todetulla seikalla, että VML 31 §:n soveltaminen edellyttää aina verovelvollisen kuulemista ja kaikkien asiaan vaikuttavien seikkojen huolellista arviointia sekä sillä, että VML 31.3 §:ää sovelletaan koko kyseisen pykälän soveltamisalan rajoissa.

Helsingissä 8.11.2021

Pekka Nykänen
Professori
Tampereen yliopisto