

## LAUSUNTO

### **Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi**

Kiitän valtiovarainkunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni hallituksen esityksestä otsikkoasiassa. Esitetyllä muutoksen tavoitteena on muuttaa siirtohinnoittelua koskevaa verolainsäädäntöä. Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen. Lisäksi valtioneuvoston kanslia on todennut budjettitiedotteessaan syyskuussa, että ”siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä uudistetaan vuoden 2022 alusta siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa”.

Esitetty muutos on osa erittäin merkittävää sääntelykokonaisuutta, jota koskeva oikeuskäytäntö on ollut esillä julkisessa keskustelussa laajasti viimeisen kymmenen vuoden aikana ja jota koskevat taloudelliset intressit voivat olla yksittäisissä tapauksissa merkittäviä.

Esitän lausunnossani sekä yleisiä järjestelmätasoisia ja tulkintaa koskevia kommentteja sekä seikkaperäisiä esitetyn sääntelyn yksityiskohtiin meneviä huomioita. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainvaliokunnan tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

#### **Uudistuksen lähtökohdat**

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisena toimenä siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Samassa yhteydessä tarkastellaan sitä, tulisiko lainsäädäntöä täsmentää siten, että tulon kohdentamisessa kiinteille toimipaikoille sovelletaan OECD:n kohdentamisohjeita.

Esityksessä mainittuna uudistuksen tavoitteena on, että Suomen lainsäädäntö vastaisi muutoksen jälkeen Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys etuyhteysyritysten välisiä liiketoimia koskevista verotuksen oikaisuista markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen johdosta. Muutoksen myötä kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaisi myös sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Esitetyn muutoksen voidaan siten katsoa liittyvän laajempaan kansainvälisen verotuksen kysymyksen asetteluun OECD:n mallisopimuksen ja erityisesti sen antamien ohjeiden merkityksestä kansallisen verolain tulkinnassa. Nykysäännösten mukainen oikeustila sekä sitä koskevat oikeuskäytännön ja –kirjallisuuden kannanotot ovat olleet laajasti esillä vero-oikeudellisessa keskustelussa. Siten esitetty muutos on hyvin ajankohtainen.

Esityksessä on perusteltu muutosta laajasti rajat ylittävien tilanteiden sekä juuri OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta. Vähemmälle huomiolle jää esitetyn muutoksen oikeuslähdeopillinen ja perustuslaillinen pohdinta sekä se, että VML 31 §:n säännös koskee

ennen ja mahdollisen muutoksen jälkeen myös kansallisia tilanteita. Vaikka esityksessä on jossain määrin pyritty ottamaan luonnoksesta saatu lausuntopalaute huomioon, esitettyjen VML 31.2-3 §:n säännösten sanamuotoa voidaan edelleen pitää osin ongelmallisina.

### **Hallituksen esityksessä esitetyn lainsäädäntöehdotuksen arviointi**

Ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kansainvälisten lähtökohtien kannalta perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista. Suomen veropohjan turvaaminen ja kansainvälisen veron kiertämisen estäminen ovat niin ikään tärkeitä tavoitteita. Tavoitetta tukevien lainsäädäntömuutosten tulee kuitenkin olla juridisesti vahvalla perustalla, niiden vaikutusten tulee olla kohdennettuja ja lain sanamuodon mukaisen tulkinnan tulee perustellusti johtaa nimenomaisesti lainsäätäjän tavoitteen mukaiseen lopputulokseen.

Esityksessä viitataan BEPS-tavoitteisiin sekä Suomen sitoutumisesta niihin. Toisin kuin useiden BEPS-lähtöisten muutosten kohdalla nyt esillä olevaa muutosta ei ole määrää saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä perustuen EU-direktiiviin ja sen implementointiin.

Hallituksen esityksestä käy ilmi, että muutoksen perustelut ja esitetyn lainkohdan tulkintaohjeet perustuisivat OECD:n siirtohinnoittelua koskeviin ohjeisiin. Vastaavalla tarkkuudella ja vastaavassa laajuudessa ei lain muutosta ole Suomessa aiemmin perusteltu vieraskielisillä käsitteillä ja OECD:n ohjeilla, jotka voivat muuttua ilman kansallisen lainsäätäjän tahdonilmaisua ja joiden oikeuslähdeopillinen asema on siten ainakin jossain määrin kyseenalaistettavissa. Esityksessä pidetään yhtenä vaihtoehtona OECD:n ohjeita koskevan viittauksen säätämistä lakiin muutaman muun maan tavoin, mutta nyt esitettyä vaihtoehtoa on päädytty pitämään parempana esityksestä ilmenevin tavoin.

Edellä esitetty ja mahdollisten muutosten mahdollisuus nostaa esiin kysymyksiä Suomen verosuvereniteettiin sekä esitetyn sääntelyn perustuslaillisuuteen erityisesti perustuslain 81.1 §:n näkökulmasta. Sen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Esityksestä olisi siten perusteltua pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto. Myös ohjeiden takautuvaa soveltamista koskevaan kysymykseen liittyy perustuslaillinen ulottuvuus

Edellä mainitut esityksen perusteena olevat OECD:n ohjeet nostavat tarkasteluun esitetyn sääntelyn soveltamisen rajat ylittävissä tilanteissa. Muutos ja sen perustelut pohjautuvat osin melko vaikeasti konkretisoitavaan liiketoimen määrittämisen (2. mom.) ja sivuuttamisen (3. mom.) sisältöön. Merkittävä osa palautteiden käsittelyä (s. 26-30) sekä säännösten yksityiskohtaisia perusteluja (s. 30-48) liittyy yritykseen selkeyttää näitä säännöksiä.

Esitettyihin säännöksiin on tehty saadun palautteen perusteella vain vähäisiä muutoksia. Useat ilmaukset jäävät edelleen varsin yleiselle tasolle eikä verolainsäädännöksiltä edellytettävän tarkkarajaisuuden vaatimuksen voida katsoa asianmukaisesti täyttyvän. Poikkeuksellisuuden korostaminen lain sanamuodossa, kokonaisarvion jättäminen laista pois ja sisällyttäminen perusteluihin, taloudellisesti järkevän toiminnan määritelmä laissa ja perustelujen viittaus taloudellisesti järjestömään liiketoimeen (s. 40) ovat esimerkkejä

sääntelytavasta, joka poikkeaa aiemmasta. Lainsäätäjän tulee harkita, onko kansallista lainsäädäntöä perusteltua muuttaa esitetyllä tavalla ja riittääkö perusteluksi viittaus OECD:n ohjeisiin. Samalla on syytä huomata, että säännöksen soveltaminen ei sen sanamuodon mukaan rajaudu vain rajat ylittäviin tilanteisiin. Tältä osin esityksen perusteltuja voidaan pitää niukkoina.

VML 31 §:n säännöstä voidaan sellaisenaan soveltaa myös kansallisiin tulkintatilanteisiin. Vaikka näihin tilanteisiin liittyviä tulkintaongelmia verotus- ja oikeuskäytännössä onkin esiintynyt hyvin harvoin, luonnoksessa esitetty sääntely ja sen tulkinta voi liittyä myös kansallisiin tilanteisiin myöhemmin. Sen vuoksi tulisi korostaa lain sanamuodon ja HE:n perusteluista ilmenevän lainsäätäjän tarkoituksen yhdenmukaisuutta sekä sitä, että lain sanamuodon perusteella ei voida päätyä lainsäätäjän tarkoitusta vastaamattomiin tulkintoihin.

VML 31 §:n säännöstä koskevaa edellistä muutosesitystä koskevia lausuntoja on pyydetty jo vuonna 2014. Tuolloin lausunnolle annetun muutosesityksen voidaan katsoa olleen sisällöllisesti varsin reaktiivinen suhteessa korkeimman hallinto-oikeuden antamaan ratkaisuun KHO 2014:119. Muutosesityksestä kuitenkin luovuttiin tuolloin saatujen lausuntojen jälkeen.

Problematiikkaa koskevaa oikeuskäytäntöä on sen jälkeen saatu lisää. Voidaankin esittää perustellusti kysymys siitä, olisiko esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa käsiteltyjen kuvitteellisten esimerkkien sijaan voitu käsitellä muutettavaksi esitetyn sääntelyn vaikutuksia julkaistuissa oikeuskäytännön ratkaisuissa esiintyneisiin tulkintakysymyksiin ja tilanteisiin. Kuvitteellisten tilanteiden sekä laajojen ja osin vaikeaselkoisten perustelujen nojalla on vaikea muodostaa käsitystä siitä, millä tavoin ja missä tilanteissa viranomainen voi soveltaa esityksen mukaisia liiketoimien uudelleen määrittämistä ja sivuuttamista koskevia säännöksiä. Esityksen mukaan esimerkiksi verovelvollisen vaatimusten mukainen siirtohinnoitteludokumentaatio voidaan jättää vaille huomiota ilman, että tätä kysymystä käsitellään esityksessä erikseen. Käytännön tilanteiden osalta myös rajanveto suhteessa VML 28 §:n soveltamiseen jää osin epäselväksi esityksen selkiyttämisperkimyksistä huolimatta.

Viranomaisen harkintavalta jää säännösten perusteella jossain määrin epäselväksi erityisesti VML 31.3 §:n säännöksessä tarkastellun liiketoimen sivuuttamisen kohdalla. Näin on siitä huolimatta, että laissa ja sen perusteluissa korostetaan tilanteiden poikkeuksellisuutta sekä perusteluissa korkeaa kynnystä säännöksen soveltamiseen. Esimerkkinä toimii maininta, jonka mukaan ”jos sivuutettu liiketoimi korvattaisiin toisella liiketoimella, sijaan tulleen liiketoimen pitäisi johtaa taloudellisesti järkevään lopputulokseen, jonka molemmat osapuolet olisivat olleet valmiita hyväksymään”.

Edellä esitetyn perusteella voidaan perustellusti esittää kysymys siitä, millä tavoin ja kuka osapuolten hyväksyntää arvioi ja missä vaiheessa sitä arvioidaan? Entä onko tuo hyväksyntä tältä osin säännöksen soveltamisen edellytys? Lausuntokierroksen jälkeen sivuuttamista koskevaan 3 momenttiin tehtiin lisäys, jonka mukaan ”korvaavan liiketoimen on oltava mahdollisimman samankaltainen osapuolten välillä toteuttaman sivuutetun liiketoimen kanssa”. Mikä on tämän maininnan sisältö käytännön tulkintatilanteessa?

Lainsäätäjän on ymmärrettävästi vaikea arvioida muutoksen fiskaalisia ja muita vaikutuksia. Lausuntopalautteeseen ja ennakkoarvioihin nähden yllättävältä vaikuttavat kuitenkin yrityksille aiheutuvien vaikutusten arviointia (s. 15-16) koskevat toteamukset, joiden mukaan:

”Sen, että lainsäädäntöä täsmennettäisiin ja muutettaisiin ehdotetulla tavalla liiketoimen määrittämistä ja määritetyn liiketoimen sivuuttamista koskien, voidaan kuitenkin arvioida helpottavan verovelvollisen siirtohinnoitteluun liittyviä analysointiprosesseja, kun tällä olisi käytettävissään entistä selkeämmät lain tasoiset edellytykset edellä mainituista siirtohinnoitteluprosessin tietyistä elementeistä.

... on myös yrityksille etu, että Suomen kansallinen lainsäädäntö vastaa sisällöltään kansainvälisesti noudatettuja standardeja. Kun kyseessä on rajat ylittävä liiketoimi, on todennäköistä, että ehdotettua sääntelyä vastaavaa sääntelyä sovelletaan myös muilla liiketoimeen liittyvillä lainkäyttöalueilla.”

On vaikea ajatella, että myöskään seuraava näkemys perustuisi yrityksiltä asiassa pyydettyyn arvioon:

”Kun ehdotettujen muutosten myötä Suomi voisi noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa, Suomen tulkintakäytäntö vastaisi samalla kansainvälistä tulkintakäytäntöä, mikä puolestaan parantaisi muun ohella verotuksen ennustettavuutta.”

## **Yhteenveto**

Hallituksen esitys sisältää hallituksen ohjelman mukaisen, lainvalmistelussa tarkentuneen lainsäädännön muutoksen. Se on lähtökohdiltaan tärkeänä ja kannatettavana sekä esitettyjen tavoitteiden mukaisena. Edellä on edelleen esitetty eräitä kriittisiä arvioita esitetystä muutostyökokonaisuudesta yleisellä ja yksityiskohtaisella tasolla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota eräisiin tulkintaa koskeviin seikkoihin. Kun asian käsittelylle on jäljellä varsin vähän aikaa, on myös tärkeää, että asiassa edettäessä muutoksen vaikutusarviointi ja jatkok seuranta järjestetään asianmukaisella tavalla.

Pyydän kohteliaimmin, että valtiovarainvaliokunta ottaa esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Tampereella 9.11.2021

Juha Lindgren  
professori, yritysverotus  
Vaasan yliopisto