

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle 11.11.2021

Yliopistonlehtori, KTT Katriina Pankakosken lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 188/2021 vp.).

Kiitän mahdollisuudesta lausua siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muutoksesta. Lausunnossani esitän seuraavaa:

Taustaa

Siirtohinnoittelu on merkittävä kansainvälisen vero-oikeuden ilmiö, jota sääntelee sekä verosopimusoikeudelliset että kansalliset siirtohinnoittelua koskevat säännökset. Suomen verosopimuksiin sisällytetty etuyhteysartikla perustuu pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan, jossa on ilmaistu verosopimusoikeudellinen markkinaehtoperiaate. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvä markkinaehtoperiaate on erittäin laava ja tätä markkinaehtoperiaatetta soveltamalla voidaan sekä tarkastella etuyhteysliiketoimen taloudellista sisältöä että oikaista liiketoimen oikeudellinen muoto vastaamaan liiketoimen taloudellista sisältöä, mikäli etuyhteysliiketoimi ei vastaa markkinaehtoperiaatetta.

Suomen kansallisen verolainsäädäntöön on sisällytynyt markkinaehtoperiaatteen vaatimus jo vuodesta 1965 alkaen. Viimeisin verotusmenettelylain 31 §:n muutos vuonna 2006 koski säännöksen sanamuotoa, mutta sisällöllisesti säännös pysyi ennallaan. Erityinen ongelma kansallisen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen osalta nousi erityisesti esille vuonna 2014, jolloin korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisun (KHO 2014:119) koskien etuyhteysliiketoimen uudelleenluonnehtimista. Tämä johti kahteen perustavaa laatua olevaan ongelmaan, jotka nyt voitaisiin ratkaista Suomen kansainvälisessä vero-oikeudessa, mikäli nyt esitetty hallituksen esitys (HE 188/2021 vp.) hyväksyttäisiin eduskunnassa.

Ensinnäkin verosopimusoikeudellisen ja kansallisen markkinaehtoperiaatteen välillä on merkittävä ero, mikä johtuu siitä, että verosopimusoikeudellisen markkinaehtoperiaatteen tulkintavälineenä käytetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeet antavat kansallista markkinaehtoperiaatetta laajemmat valtuudet ensinnä arvioida transaktiota sen taloudellisen sisällön nojalla (ns. ”true deal”) ja toiseksi määrittää tälle taloudellisen sisällön nojalla arvioidulle transaktiolle markkinaehtoisin hinnan. Mikäli etuyhteysliiketoimi ei vastaa sen taloudellista sisältöä, niin sekä vuoden 2010 että vuoden 2017 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet mahdollistavat etuyhteysliiketoimen uudelleen luonnehtimisen / sivuuttamisen. Näin on tilanne myös vuoden 2020 OECD:n siirtohinnoitteluohjeen päivitysten osalta, jotka koskevat rahoitusliiketoimien siirtohinnoittelua. Sen sijaan tällainen etuyhteysliiketoimien taloudelliseen sisältöön nojaava arviointi taikka uudelleen luonnehtiminen / sivuuttaminen ei ole mahdollista VML 31 §:ään (1041/2006) sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa, minkä oikeusohjeen korkein hallinto-oikeus on vahvistanut mm. ratkaisuisaan KHO 2014:119 ja KHO 2020:35. Näin ollen VML 31 §:ään sisältyy kansallinen markkinaehtoperiaate, jota sovelletaan ja tulkitaan täysin kansallisen oikeusjärjestyksen asettamista lähtökohdista (hyvin formaalisesti) huomioiden korkeimman hallinto-oikeuden säännöksen soveltamista ja tulkintaa rajaavat (supistavat) ratkaisut.

Toiseksi voidaan mainita kansallisen markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen ja tulkintaan liittyvät ongelmat käytännössä, mitkä realisoituivat KHO:n antaman ratkaisun jälkeen (KHO 2014:119). Ratkaisun mukaan VML 31 § valtuuttaa säännöksen sanamuodon mukaisesti ainoastaan oikaisemaan ainoastaan etuyhteysliiketoimen ehtoja tai hintaa. Ratkaisusta ei ole kuitenkaan voitu muodostaa yleistä tulkintaohjetta siitä, mitkä ovat VML 31 §:n soveltamisalan tarkat rajat, ja että missä vaiheessa nämä rajat tulevat vastaan. Verotuskäytännössä onkin ollut erityisen epäselvää, miten tätä oikeusohjetta tulisi yleensä tulkita. Mahdollistaako VML 31 § yhden vai useamman etuyhteysliiketoimen ehdon oikaisun markkinaehtoisen hinnan määrittämiseksi, ja että missä vaiheessa VML 31 §:n soveltamisalan rajat tulevat vastaan, jotta kysymyksessä ei ole kielletty etuyhteysliiketoimen uudelleen luonnehtiminen. Myöskään korkeimman hallinto-oikeuden vuosina 2014-2021 antamat ratkaisut eivät ole antaneet vastauksia kysymyksiin siitä, voidaanko esimerkiksi toimintoanalyysiin nojaten oikaista etuyhteysliiketoimen toimintoja, varoja ja riskejä vastaamaan todellisuudessa toteutettua etuyhteysliiketoimea (esim. KHO 2018:173) vai onko VML 31 §:n soveltamisalan rajat tulleet vastaan. Tämä ei ole mitenkään toivottava tilanne myöskään huomioiden verotuksen ennakoitavuus sekä verotukselle asetetut muut tavoitteet.

VML 31 §:n soveltamisalan rajat ovat kaventuneet entisestään korkeimman hallinto-oikeuden vuosina 2014-2021 antamien ratkaisujen myötä. VML 31 §:ää tulkitaankin verotus- ja oikeuskäytännössä jopa supistavasti korostaen säännöksen otsikkoa (hintaa), mikä on johtanut siihen, että markkinaehtoperiaate ei toteudu etuyhteysliiketoimissa. Näin ollen VML 31 §:n ja VML 28 §:n välille on muodostunut eräänlainen ”harmaa alue”, jota verovelvolliset ovat saattaneet pyrkiä käyttämään hyväksi. Tämä ei ole toivottava tilanne myöskään huomioiden OECD:n ja EU:n pyrkimykset estää voitonsiirtoja ja veron kiertämistä, sillä nykyinen VML 31 §:n soveltamis- ja tulkintakäytäntö johtaa Suomen kannalta selkeään markkinaehtoperiaatteen alitulkintaan. Huomioiden siis VML 31 §:n soveltamisalan rajojen määrittämistä koskevan ongelman nykytila sekä markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyvät erityiset ongelmat, mahdollinen tuleva lainsäädäntömuutos on erittäin tervetullut.

Hallituksen esityksen keskeinen sisältö

Verotusmenettelylain 31 §:ää koskevan lainsäädäntömuutoksen tavoite on selkeä:

- 1) Lainsäädäntömuutoksen jälkeen VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua koskeva säännös vastaisi OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja sen sisältöä sanamuodollisista eroista huolimatta; myös säännösten soveltamisala olisi sama eikä Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyisi ns. kansallista markkinaehtoperiaatetta;
- 2) VML 31 §:ään sisältyvän markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa ja tulkinnassa voitaisiin käyttää tulkintavälineenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita myös huomioiden niiden päivitettyt versiot, koska luonnokseen sisällytetyn säännöshedotuksen soveltamisala kattaisi myös etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuden määrittämisen sen taloudellisen sisällön perusteella sekä mahdollisen sivuuttamisen, mikäli tämä olisi verotuksessa tarpeen etuyhteysliiketoimen markkinaehtoiseksi hinnoittelemiseksi.
- 3) Etuyhteysliiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella perustuisi VML 31 §:n 2 momenttiin, mikä vastaa OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen I tulkintasuositusta. Sen sijaan poikkeuksellinen etuyhteysliiketoimen sivuuttaminen oikaistaisiin verotuksessa VML 31 §:n 3 momentin nojalla, mikäli etuyhteysliiketoimi olisi

kaupallisesti järjetön. VML 31 §:n 3 momentin soveltamiskynnys olisi korkea ja se tulisi sovellettavaksi vain poikkeuksellisissa tilanteissa.

Esitetyn lainsäädäntömuutoksen toteutuessa Suomen kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyvä markkinaehtoperiaate vastaisi täysin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyvää markkinaehtoperiaatetta ja verotus voitaisiin toimittaa siten kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Nyt ehdotettu muutos mahdollistaa etuyhteysliiketoimen arvioinnin sen tosiasiallisen sisällön perusteella myöskin huomioiden etuyhteysliiketoimea koskeva toimintoanalyysi sekä kaikki olennaiset markkinaehtoisuuteen vaikuttavat osatekijät, jotka eivät olleet mahdollisia toimenpiteitä huomioiden korkeimman hallinto-oikeuden VML 31 §:ää koskeva oikeuskäytäntö vuosina 2014-2021. Nyt ehdotettu muutos on tarpeellinen ja vastaisi siten niitä toimenpiteitä, joita OECD:n BEPS-hanke toi mukanaan: kansainvälisen konsernin tulo tulisi verotetuksi siinä valtiossa, jossa konserniyritysten arvonaluonti on todellisuudessa tapahtunut.

Ehdotettu lainsäädäntömuutos on merkittävä. VML 31 §:n 1–3 momentteihin sisältyisi laaja markkinaehtoperiaate, jonka mukaan etuyhteysliiketoimessa sovitut ja määrätyt ehdot tulisi vastata sitä, miten riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa olisi sovittu, ja että näitä etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuteen vaikuttavia ehtoja voidaan arvioida OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden esittämässä laajuudessa. Erityinen muutos koskee 2 momentin viimeiseen lauseeseen sisällytettyä etuyhteysliiketoimen oikaisumahdollisuutta: etuyhteysliiketoimi toimi voidaan määrittää sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, mikä viittaa ns. sisältö ennen muotoa -periaatteeseen (substance-over-form). Tämä ilmaisu vastaa OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeita, mutta mahdollistaa myös tulevien päivitysten käyttämisen VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa. Hallituksen esitykseen sisältyvä VML 31 §:n 2 momentin muotoilu siis mahdollistaisi sen, että veroviranomainen voisi oikaista etuyhteysliiketoimen niin kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. Tämä ei ole kaikissa tilanteissa mahdollista voimassa olevaa siirtohinnoittelu-oikaisusäännöstä sovellettaessa, mikä jo itsessään osoittaa, että lainsäädäntömuutos on tarpeellinen.

Lainsäädäntömuutoksen toinen merkittävä muutos koskee 3 momenttiin sisältyvää ehdotusta siitä, että (kaupallisesti järjestömästi toteutettu) etuyhteysliiketoimi voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella, ja määrittää tällaiselle liiketoimelle hinta, mikäli sivuutettavalle etuyhteysliiketoimelle ei voitaisi määrittää markkinaehtoista hintaa. VML 31 §:n 3 momenttiin sisältyvä muutosehdotus mahdollistaisi esimerkiksi etuyhteysliiketoimen sivuuttamisen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavina olleita tilanteita vastaavissa tapauksissa (KHO 2014:119, KHO 2018:173 ja KHO 2020:35) ja olisi siten merkittävä muutos verrattuna nyt voimassa olevaan VML 31 §:n soveltamisalaan sekä oikeustilaan. Hallituksen esityksessä (HE 188/2021 vp.) on myös perusteltu erittäin selkeästi tämän lainkohdan soveltamisala ja sitä koskeva oikeudelliset rajoitukset. Erityinen huomio on myös kiinnitettävä siihen, että lainkohdan soveltamiskynnys on nostettu korkealle, ja että soveltamistilanteet ovat esitetty hallituksen esityksessä selkeästi.

Nyt ehdotettu muutos on selkeästi toteutettu ja hallituksen esitys on hyvin laadittu huomioiden aiemman siirtohinnoittelu-oikaisusäännöksen soveltamisalaa ja tulkintaa koskeva ongelmallisuus. Lisäksi hallituksen esityksessä (HE 188/2021 vp.) on otettu pääsääntöisesti huomioon hyvin lausuntokierroksella saatu palaute ja siinä on korjattu luonnokseen sisältyneet epäkohdat. Lainsäädäntömuutoksen tavoite on yllä esitetyn mukaisesti selkeästi ilmaistu ja muutos johtaa siihen, että Suomen verosopimuksiin ja kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvä markkinaehtoperiaate vastaavat toisiaan. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan hyödyntää täysimääräisesti VML

31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa. VML 31 §:ään sisältyvän markkinaehtoperiaatteen soveltamisala on ilmaistu säännöksessä selvästi. Myöskin on selvää, että VML 31 §:ään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa ja tulkittaessa voidaan täysin nojata OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämiin tulkintasuosituksiin, mikä käy selvästi esille sekä säännöksen 2 momentista.

Lopuksi

Hallituksen esitykseen (HE 188/2021 vp.) sisältyvä säännös (VML 31 §:n 1–3 mom.) on muotoilultaan selkeä ja tarkkarajainen. Säännöksen sanamuoto mahdollistaa Suomen kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvän markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ja tulkinnan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoittamassa laajuudessa. Lainsäädäntömuutos on välttämätön huomioiden jo pitkään tiedossa ollut säännöksen soveltamisalaa ja tulkintaa koskeva ongelmallisuus sekä kansallisen säännöksen soveltamisalan suppeus, mikä on johtanut Suomen näkökulmasta selkeään markkinaehtoperiaatteen alitulkintaan Suomen kansainvälisessä vero-oikeudessa. Näin ollen on erittäin tärkeää, että lainsäädäntömuutos hyväksytään eduskunnassa hallituksen esityksen mukaisesti.

Kunnioittavasti

Katriina Pankakoski

Yliopistonlehtori

Aalto-yliopisto

Kauppakorkeakoulu

katriina.pankakoski@aalto.fi