

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

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainvaliokunnan verojaostolle siirtohinnoitteluokaisusäännöksen (VML 31§) muuttamista koskevasta hallituksen esityksestä.

Finnwatch pitää esitettyjä lakimuutoksia erittäin tarpeellisina ja hallituksen esityksessä tehtyjä valintoja perusteltuina.

Hallituksen esityksen tavoitteena on muuttaa verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:ää eli niin kutsuttua siirtohinnoitteluokaisusäännöstä siten, että sitä voidaan jatkossa soveltaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Säännöksen korjaaminen on tarpeen, koska pykälän kapeaksi muodostunut soveltamisala rajoittaa tällä hetkellä verohallinnon mahdollisuuksia puuttua siirtohinnoittelun epäkohtiin ja aiheuttaa tulkintaeroavuuksia Suomen ja muiden maiden välille. Tästä aiheutuu Suomelle vuosittain arviolta 50–100 miljoonan euron veromenetykset.

VML 31 § siirtohinnoitteluokaisusäännöksen rooli

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten eli esimerkiksi kahden konserniyhtiön välisen liiketoimen hinnoittelua. Konsernin sisäisillä siirtohinnoilla on olennainen rooli tuloverotuksen kannalta, koska hinnoittelu vaikuttaa siihen, miten verotettava tulo jakautuu konserniyhtiöiden kesken. Tällä on merkitystä etenkin kansainvälisessä liiketoiminnassa, koska tulon jakautuminen konserniyhtiöiden kesken määrittää samalla sen, missä maassa konsernin verotettava tulos syntyy: ilman siirtohinnoittelun sääntelyä konsernit pystyisivät hinnoittelemaan sisäiset liiketoimensa siten, että kaikki verotettava tulo syntyisi veroparatiisiin perustetussa yhtiössä eikä konsernin siten tarvitsisi maksaa tuloksestaan lainkaan yhteisöveroa. Tällaisen voitonsiirron estämiseksi siirtohinnoittelun sääntely on välttämätöntä ja Suomenkin lainsäädäntöön sisältyy sitä koskevia säännöksiä. Yksi keskeisimmistä säännöksistä on muutosesityksen kohteena oleva VML 31 § eli niin kutsuttu siirtohinnoitteluokaisusäännös. Kansainvälisesti siirtohinnoittelua ohjaavat OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet toimivat myös keskeisenä VML 31 § tulkintalähteenä.

VML 31 §:n mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Tätä kutsutaan markkinaehtoperiaatteeksi. Jos verovelvollinen ei ole toiminut markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja verovelvollisen verotettava tulo on sen seurauksena muodostunut pienemmäksi tai tappio suuremmaksi, verotettavaa tuloa voidaan VML 31 §:n nojalla oikaista.

Siirtohinnoitteluokaisusäännökseen esitetyt muutokset

Hallituksen esityksessä VML 31 §:ään esitetään lisättäväksi uusi 2 ja 3 momentti. Uuden 2 momentin tavoitteena on selkeyttää sitä, miten pykälään jo nykyisellään sisältyvää markkinaehtoperiaatetta tulee arvioida. Tarkoituksena on samalla muuttaa vallitsevaa oikeustilaa, jossa markkinaehtoperiaatteen toteutumisen arviointia ei ole voitu toteuttaa samassa laajuudessa kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa. Käytännössä uusi momentti ohjaa aloittamaan arvioinnin *määrittämällä liiketoimen* sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Vasta tämän jälkeen arvioinnissa voitaisiin siirtyä liiketoimen hinnoittelun arviointiin.

Uudessa 3 momentissa säädetään puolestaan mahdollisuudesta sivuuttaa etuyhteysliiketoimi ja tarvittaessa korvata se toisella. Nykyisen siirtohinnoitteluokaisusäännöksen ei ole katsottu mahdollistavan em. toimia. Esitettyjen muutosten jälkeenkin sivuuttaminen ja korvaaminen toisella toimella olisivat mahdollisia ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa, joissa liiketoimen katsotaan poikkeavan siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat. Lisäksi edellytettäisiin, ettei tunnistetulle etuyhteysliiketoimelle ole mahdollista määrittää markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa. Soveltamiskynnys on siis 3 momentin kohdalla asetettu hyvin korkealle.

Esitetyille muutoksille selkeä tarve

Esitetyille muutoksille on selkeä tarve, sillä siirtohinnoitteluokaisusäännöksen soveltamisalasta on sitä koskevan oikeuskäytännön myötä muodostunut Suomessa huomattavasti OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita kapeampi. KHO on katsonut, ettei liiketoimen sivuuttaminen ole mahdollista nykysäännöksen puitteissa, ja oikeuskäytännön myötä liiketoimen sivuuttamisen sisällöstä on muodostunut huomattavan laaja. Näin sivuuttamista koskeva oikeuskäytäntö on käytännössä rajoittanut myös liiketoimen määrittämistä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti eikä verohallinnolla siksi ole ollut mahdollisuutta määrittää liiketoimea sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Markkinaehtoisuutta on voitu arvioida vain liiketoimen oikeudellisen muodon puitteissa, vaikka liiketoimen tosiasiallinen sisältö olisi ristiriidassa sen nimen ja oikeudellisen muodon kanssa.

Oikeuskäytännön seurauksena muodostunut siirtohinnoitteluokaisusäännöksen kapea soveltamisala on aiheuttanut useita ongelmia. Se on rajoittanut verohallinnon mahdollisuuksia puuttua siirtohinnoittelun epäkohtiin ja johtanut tilanteeseen, jossa markkinaehtoisuuden tulkinta eroaa muissa maissa omaksutusta tulkinnasta. Tämän seurauksena Suomi on ollut velvollinen tekemään verokertymää pienentäviä vastaaoikaisuja muiden maiden hyväksi sellaisten hinnoittelupoikkeamien kohdalla, joihin se ei itse pysty vastaavissa mutta toisen suuntaisissa tilanteissa puuttumaan. Em. seikat ovat luonnollisestikin johtaneet Suomen kohdalla veromenetyksiin ja epätasapainoiseen verotulojen jakautumiseen eri maiden kesken.

Nyt esitettyjen muutosten seurauksena em. ongelmat korjaantuvat. Muutokset myös selkeyttävät kansallista lainsäädäntöä ja lisäävät verotuksen ennustettavuutta. Lisäksi muutoksilla on verotuloja kasvattava vaikutus: verohallinnon arvion mukaan ehdotetut muutokset kasvattavat verotuloja 50–100 miljoonalla eurolla per vuosi.

Muutosten toteuttaminen erillisen 2 ja 3 momentin muodossa on perusteltua, jotta rajanveto liiketoimen rutiininomaisen määrittämisen ja poikkeuksellisissa olosuhteissa mahdollisen sivuuttamisen välillä voidaan korjata vastaamaan OECD:n siirtohinnoittelusäännöksiä eikä aiempi oikeuskäytäntö enää ohjaa siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen tulkintaa tältä osin¹. On myös huomionarvoista, että ehdotetun VML 31§:n 2 ja 3 momentin soveltamisedellytykset ovat itsenäiset ja poikkeavat VML 28§:n eli nk. yleisen veronkiertopykälän soveltamisedellytyksistä. Näin ollen VML 28§:n olemassaolo ei ole peruste jättää VML 31§:n 2 ja 3 momenttia säätämättä – kaikille näistä on selkeä, toisistaan erillinen tarve.

¹ Useissa verrokkimaissa erillisille määrittämisestä ja sivuuttamisesta koskeville momenteille ei ole ollut tarvetta, koska ilman soveltamista kaventavaa oikeuskäytäntöä siirtohinnoitteluoikaisusäännös on itsessään mahdollistanut liiketoimen nämä toimet OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Suomessa tilanne on siis tältä osin erilainen.