

## **Asia: Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamista koskeva hallituksen esitysluonnos, VM161:00/2014**

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainministeriölle hallituksen esitysluonnoksesta koskien verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamista.

### **Finnwatch pitää esitettyjä lakimuutoksia erittäin tarpeellisina ja HE-luonnoksessa tehtyjä valintoja perusteltuina.**

Hallituksen esitysluonnoksen tavoitteena on muuttaa verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:ää eli niin kutsuttua siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä siten, että sitä voidaan jatkossa soveltaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Muutos pohjautuu hallitusohjelmakirjaukseen ja sen voimaansaattamisesta vuoden 2022 alusta alkaen päätettiin hallituksen budjettiriihessä.

### **VML 31 § siirtohinnoitteluoikaisu**

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 ilman minkäänlaisia siirtohinnoittelusääntöjä konsernit pystyisivät hinnoittelemaan sisäiset liiketoimensa siten, että kaikki verotettava tulo syntyisi veroparatiisiin perustetussa yhtiössä. Näin konserni välttyisi kokonaan yhteisöveroilta. Tällaisen voitonsiirron estämiseksi siirtohinnoittelun sääntely on välttämätöntä ja Suomenkin lainsäädäntöön sisältyy sitä koskevia säännöksiä. Yksi keskeisimmistä säännöksistä on VML 31 § eli niin kutsuttu siirtohinnoitteluoikaisusäännös. 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 verohallinnon toimesta oikaista.

## Esitetyt muutokset

HE-luonnoksessa 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. 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. Tämä olisi kuitenkin mahdollista ainoastaan silloin, jos kokonaisarvion perusteella olisi todettavissa, että liiketoimi poikkeaa 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 asetettu hyvin korkealle.

Muutoksille on selkeä tarve, sillä siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltamisalasta on sitä koskevan oikeuskäytännön myötä muodostunut Suomessa huomattavasti OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita kapeampi. Käytännössä säännöksen nojalla on voitu arvioida ainoastaan etuyhteyssuhteessa toteutettujen liiketoimien hinnoittelun ja muiden ehtojen markkinaehtoisuutta, mutta ei sitä, vastaako liiketoimen sisältö sen muotoa. KHO on katsonut, ettei säännös mahdollista liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti eikä liiketoimen sivuuttamista. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, ettei liiketoimea ole voitu katsoa toiseksi kuin miksi se on nimetty tai mikä sen oikeudellinen muoto on, vaikka liiketoimen tosiasiallinen sisältö olisi ristiriidassa sen nimen ja oikeudellisen muodon kanssa. Hinnoittelun markkinaehtoisuutta on näin voitu arvioida vain liiketoimen oikeudellisen muodon puitteissa.

Oikeuskäytännön seurauksena muodostunut kapea soveltamisala on rajoittanut verohallinnon mahdollisuuksia suorittaa verovalvontaa sekä hankaloittanut BEPS-tavoitteiden saavuttamista. Lisäksi se on johtanut tilanteeseen, jossa Suomi on velvollinen tekemään verokertymää pienentäviä vastaoikaisuja muiden maiden hyväksi sellaisten hinnoittelupoikkeamien kohdalla, joihin se ei itse pysty vastaavissa tilanteissa puuttumaan. Em. seikat ovat luonnollisestikin johtaneet Suomen kohdalla veromenetyksiin ja epätasapainoiseen verotulojen jakautumiseen eri maiden kesken.

Nyt esitettyjen muutosten seurauksena siirtohinnoittelusäännöstä voitaisiin jatkossa soveltaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Samalla siirtohinnoittelusäännöksen tulkintakäytäntö saatettaisiin vastaamaan muiden maiden tulkintakäytäntöä. Muutokset selkeyttäisivät kansallista lainsäädäntöä ja lisääisivät verotuksen ennustettavuutta. Lisäksi muutoksilla olisi verotuloja kasvattava vaikutus. Verohallinnon arvion mukaan ehdotetut muutokset voisivat kasvattaa verotuloja

50–100 miljoonalla eurolla per vuosi. Säännösten ennaltaehkäisevän vaikutuksen voidaan lisäksi olettaa kasvattavan yhteisöverotuloja.

Alla huomioitamme keskeisimpiin HE-luonnoksessa tehtyihin valintoihin liittyen:

- Pidämme perusteltuna valintana sitä, että siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen lisätään erillinen momentti liiketoimen määrittämisestä. Näin markkinaehtoisuuden arviointi voidaan jatkossa toteuttaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti liiketoimen tosiasialliseen sisältöön perustuen. Tämä myös selkeyttää liiketoimen määrittämisen ja sivuuttamisen/uudelleenluonnehdinnan rajaa, mikä on VML 31 §:stä kertyneen oikeuskäytännön valossa tarpeen.
- Pidämme niin ikään perusteltuna valintana sitä, että liiketoimen sivuuttamista koskeva säännös sisällytetään erillisenä momenttina siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan pykälään, vaikka jotkin sen kohteena olevista liiketoimista voisivat tulla arvioitaviksi myös yleisen veronkiertopykälän (VML 28 §) perusteella. Sisällyttämällä sivuuttamista koskeva säännös siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan pykälään varmistetaan, että verohallinnolla on jatkossa koko OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen keinovalikoima käytössään eikä aikaisempi oikeuskäytäntö enää rajoita sitä. HE-luonnokseen sisältyvän maavertailun mukaan kaikki maat eivät myöskään olisi valmiita tekemään vastaoikaisuja sellaisen ensioikaisun perusteella, joka ei perustu nimenomaan siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan säännökseen.