Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi, 045 7731 2025

Eduskunnan verojaostolle 4.10.2016

Lausunto Asiassa: Asia: HE 142/2016 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta

1. Esityksen sisältö

Esityksellä muutettaisiin verotusmenettelystä annetun lain (VML) 14 §:n säännöksiä siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä (14 b §) ja lisättäisiin säännökset (14 d-e §) verotuksen maakohtaisesta raportoinnista ja raportin sisällöstä. Muutoksissa on kyse OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitettyjen dokumentointiohjeistusten käyttöön ottamisesta.

Esityksessä täytäntöön pannaan EU:n ns. virka-apudirektiivin (2011/16/EU) muutokset, joissa kyse on verotuksen maakohtaisesta raportoinnista ja viranomaisten välisestä maakohtaisten raporttien tietojenvaihdosta (2016/881/EU).

Lisäksi veronkorotusta koskevaan säännökseen (32 §) lisättäisiin säännös koskien maakohtaista raportointia koskevan velvoitteen laiminlyönnin seurauksista. Virka-apudirektiivi velvoittaa jäsenvaltiot ottamaan kansalliseen lainsäädäntöön seuraamussäännökset maakohtaisen raportin antamisvelvollisuuden laiminlyönnistä, mutta ei tarkemmin sääntele seuraamusten sisältöä.

2. Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö ja vaadittavien tietojen yksityiskohtaisuus

VML 14 b §:n siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöä koskevia säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että ne vastaisivat OECD:n BEPS-hankkeen toimenpide 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, jatkossa BEPS-raportti 13) ohjeistuksia siirtohinnoittelu-dokumentaation sisällöstä. Kyseinen ohjeistus on tullut osaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, joka on merkittävin tulkintalähde siirtohinnoittelun soveltamisessa.

Säännöksen 1 momentti sisältää konsernitason tiedot (ns. master file) ja 2 momentti yhtiökohtaiset tiedot (ns. local file), jotka siirtohinnoitteludokumentoinnin tulee sisältää. Valitusta suppeasta lainsäädäntötavasta johtuen lainsäännöksistä ei monin kohdin voi päätellä siirtohinnoitteludokumentoinnilta edellytettävien tietojen laatua ja kattavuutta.

Dokumentoinnin sisältövaatimuksia on kuitenkin selvitetty laajasti hallituksen esityksen perusteluissa. Lisäksi perusteluissa todetaan nimenomaisesti, että laissa säädettyjen käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Lisäksi Verohallinto tulee antamaan ohjeistuksen asiasta. Pidän valittua lainsäädäntötapaa perusteltuna: se antaa mahdollisuuden tulkita siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia yhdenmukaisesti OECD:n siirtohinnoittelusäännösten kanssa ja siten välttää tarpeettomia eroja kotimaisen lainsäädännön ja OECD:n ohjeiden välillä. Tämä tavoite tulisi huomioida myös annettavassa Verohallinnon ohjeistuksessa.

Erityisesti säännöksen 1 momentissa edellyttävät tiedot (ns. master file) merkitsevät dokumentointivelvollisille yrityksille lisääntyneitä verotukseen liittyviä tiedonantovelvoitteita ja hallintokustannuksia. Esimerkkinä voidaan mainita hallituksen esityksen sivulla 6 käsitelty kuvaus konsernin liiketoiminnasta, jonka tulisi perustelujen mukaan sisältää muun ohessa selostuksen konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeistä tuloa tuottavista ja arvoa luovista tekijöistä (important drivers of business profit) ja selostuksen konsernin viiden suurimman tuotteen ja tarjotun palvelun tuotanto- ja toimitusketjusta. Tiukan tulkinnan mukaan näin syvälle konsernin liiketoimintaan menevien tietojen voitaisiin katsoa edellyttävän yksityiskohtaisen arvoketjuanalyysin tekemistä konsernin keskeisistä liiketoiminnoista. Asiaa koskevassa BEPS-raportissa 13 (s. 15) on kuitenkin selkeästi todettu, että verovelvollisten tulisi käyttää harkintaa sen suhteen, kuinka yksityiskohtaista tietoa master file:ssa annetaan ottaen huomioon, että sen tarkoituksena on vain antaa verohallinnoille yleiskuva monikansallisen konsernin maailmanlaajuisista toiminnoista ja käytänteistä. Verohallinnon ohjeistuksessa ja soveltamiskäytännössä tulisi ottaa huomioon muun ohessa tämä näkökohta (ts. master filen tarkoitus) ohjeistettaessa tai arvioitaessa sitä, täyttääkö verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentointi laissa asetetut vaatimukset.

3. Verotuksen maakohtainen raportti ja sen merkitys

Esityksessä ehdotetaan uusia VML 14 d-e §:ssä olevia säännöksiä verotuksen maakohtaisen raportin antamisvelvollisuuden edellytyksistä ja raportin sisällöstä. Näiden osalta kyse on EU:n virka-apudirektiivin (2011/16/EU) muutosten (2016/881/EU) täytäntöönpanosta ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen kansallisesta implementoinnista.

Verotuksen maakohtaisen raportin toimittaminen osana siirtohinnoitteludokumentointia on uusi velvoite sen soveltamisalaan kuuluville yrityksille ja siten lisää yritysten verotukseen liittyviä tiedonantovelvoitteita ja siten hallinnollisia kustannuksia ainakin raportoinnin alkuvaiheessa.

Kyse on kuitenkin velvollisuudesta, joka otetaan käyttöön paitsi EU-valtioissa direktiivin nojalla niin myös useissa muissa valtioissa OECD:n ohjeistuksen perusteella. Kyse on siis kansainvälisesti koordinoidusta hankkeesta, jossa velvoitteesta aiheutuva hallinnollinen taakka koskettaa myös muissa kuin Suomessa kotipaikkaan pitäviä konserneja. Erityistä kilpailuhaittaa

juuri suomalaisille konserneille ei siis yleisesti aiheudu. Toisaalta maakohtaista raportointia koskevat säännökset on laadittu siten, että esimerkiksi Suomessa kotipaikkaansa pitävän konsernin tytäryhtiöt eivät ole erikseen velvollisia toimittamaan maakohtaista raporttia kotivaltionsa veroviranomaisille, jos konsernin suomalainen emoyhtiö hoitaa raportointivelvoitteensa Suomessa ja asianomaisten tytäryhtiöiden asuinvaltiot ovat oikeutettuja saamaan Suomesta automaattisesti emoyhtiön toimittaman maakohtaisen raportin. Suomessa asuvan ylimmän emoyhtiön asianmukaisesti hoitama maakohtainen raportti siis vapauttaa muissa valtioissa asuvat konserniyhtiöt vastaavasta velvoitteesta näiden asuinvaltioissa edellyttäen, että Suomen ja kyseisten asuinvaltioiden välillä on sopimus maakohtaisten raporttien automaattisesta tietojenvaihdosta.

Niin sanottuja selvitysvelvollisia eli sellaisten konsernien suomalaisia ylimpiä emoyhtiöitä, joiden kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa, on hallituksen esityksessä arvioidun perusteella alle 100. Näiden konsernien verotuksen maakohtaiset raportit tulee siis toimittaa Suomen Verohallinnolle, joka toimittaa ne automaattisesti eteenpäin konserniin kuuluvien ulkomaisten tytäryhtiöiden verohallinnoille siltä osin kuin Suomella on vastavuoroisesti oikeus saada vastaavia tietoja kyseisessä valtioissa raportointivelvollisista konserneista. Lisäksi niin sanottuja toissijaisia selvitysvelvollisia on hallituksen esityksen arvioiden mukaan Suomessa alle 2000 kappaletta. Kyse on siis Suomessa verotuksellisesti asuvista yhtiöistä, jotka eivät ole konsernin ylimpiä emoja mutta jotka ovat osa konserneja, joiden kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Toissijainen selvitysvelvollinen on velvollinen toimittamaan maakohtaisen raportin, jos sitä ei saataisi ylimmän emon asuinvaltiosta automaattisen tietojen vaihdon kautta.

4. Maakohtaisen raportin tietojen käyttö

Useimpien raportointivelvollisten suomalaisten konsernien osalta Verohallinnolle kertynee jo nykyisin merkittävästi verotuksen kannalta olennaista tietoa muun muassa ennakkoratkaisujen, verotarkastusten ja mahdollisen tiivistetyn yhteistyön kautta. Nähtäväksi jää, missä määrin maakohtainen selvitys tosiasiassa lisää Verohallinnon kokonaiskuvaa suomalaisten konsernien verotusasemasta. Ulkomaisten konsernien osalta tilanne voi olla toisin. Laajemman kuvan saaminen Suomessa toimivien ulkomaisten konsernien toiminnasta voinee antaa Verohallinnolle aiempaa paremmat edellytykset arvioida muun muassa konsernin siirtohinnoitteluun liittyvien veromenetysten riskejä. Käänteisesti voidaan todeta, että ulkomaisten verohallintojen näkyvyys Suomessa kotipaikkaan pitäviin konsernien toimintaan ja veronmaksuun lisääntyy. Tulevaisuus näyttää, mitä vaikutuksia tällä on esimerkiksi verotarkastusten tai veroriitojen määrään.

Suomalaisten konsernien osalta maakohtaisten raporttien tietojen käyttöön ulkomailla on pelätty liittyvän mahdollisuus tietojen väärinkäyttöön. Tällainen mahdollisuus liittynee lähinnä tilanteisiin, joissa suomalaisen konsernin tytäryhtiöllä on merkittävä asema paikallisilla

markkinoilla tai kyseessä on yksittäinen projekti, jolloin maakohtaiset tiedot mm. voitoista voisivat paljastaa liikesalaisuuteen verrattavissa olevia tietoja. OECD:n BEPS-raportissa nro 13 (s.19-20) on kiinnitetty huomiota siihen, että siirtohinnoitteludokumentaatiotiedoissa voi olla salassapitovelvollisuuden alaisia tietoja kuten liikesalaisuuksia ja että tiedot vastaanottavan valtion on varmistettava tietojen asianmukainen salassapito. Jos tietojen väärinkäyttöä ilmenee, siihen voitaneen tehokkaimmin puuttua EU- ja OECD-valtioiden yhteisin painostustoimin esimerkiksi sulkemalla tietoja väärinkäyttänyt valtio maakohtaisten raporttien automaattisen tietojenvaihdon ulkopuolelle. Viranomaisten välisen tietojenvaihdon mahdollistaviin sopimuksiin liittynee jo nykyisellään velvoitteita tietojen salassapidosta ja mahdollisista sanktioista velvoitteiden rikkomisesta.

5. Maakohtaisen raportoinnin soveltamisen alkaminen ja veronkorotus

EU:n virka-apudirektiivi edellyttää, että ns. ylimpien emoyritysten maakohtainen raportointi koskee jo tilikautta 2016. Näin ollen Suomen tulee edellyttää, että Suomessa yleisesti verovelvolliset raportointivelvolliset toimittavat maakohtaiset raportit jo koskien kuluvaa tilikautta. Ennen virka-apudirektiivin hyväksymistä keväällä lausunnolla olleessa hallituksen esitysluonnoksessa raportoinnin alkamisajankohdaksi esitettiin tilikautta 2017.

Maakohtaisen raportoinnin käyttöönottaminen saattaa edellyttää raportointivelvollisissa konserneissa järjestelmämuutoksia tai ainakin joidenkin tietojen keräämistä manuaalisesti. Kaikkia maakohtaisessa raportoinnissa edellytettäviä tietoja ei yleensä ole saatavissa suoraan nykyisistä raportointijärjestelmistä. Esimerkiksi maakohtaisia konsolidoituja tietoja kahdesta tai useammasta tytäryhtiöstä tai kiinteästä toimipaikasta samassa valtiossa ei välttämättä ole aikaisemmin tarvittu.

Maakohtainen raportti on annettava 12 kuukauden kuluessa selvitettävän tilikauden lopusta. Tilikautta 2016 koskeva maakohtainen raportti olisi siis toimitettava vuoden 2017 loppuun mennessä.

VML 32 §:n 5 momentissa säädetään Verohallinnon mahdollisuudesta määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus, jos maakohtaista raporttia ei anneta määräajassa tai jos se annetaan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä. Kun kyseessä on raportointivelvollisille yhtäältä täysin uusi verolainsäädännössä asetettu velvoite ja toisaalta velvoitteen täyttäminen ensimmäiseltä raportointikaudelta joudutaan toteuttamaan direktiivin velvoittavuudesta johtuen taannehtivasti, olisi tarkoituksenmukaista, että ainakin ensimmäiseltä raportointikaudelta eli tilikaudelta 2016 VML 32 §:n 5 momentissa tarkoitettua veronkorotusta käytettäisiin harkiten. Sekä raportointivelvollisten että Verohallinnon näkökulmasta veronkorotusta tarkoituksenmukaisempi keino myöhästymis- ja virhetilanteissa olisi ohjata verovelvollinen toimimaan laissa tarkoitetulla tavalla tulevien tilikausien raportointivelvoitteiden osalta.