Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Tero Honkavaara

17.10.2016

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 maakohtainen raportointi (HE 142/2016 vp)

Esityksessä esitetään muutettavaksi verotusmenettelylain siirtohinnoitteludokumentaatiota koskevia säännöksiä. Lisäksi lakiin lisättäisiin velvollisuus antaa Verohallinnolle verotuksen maakohtainen raportti. Laissa säädettäisiin myös verotuksen maakohtaisen raportin veronkorotuksesta. Verohallinto valtuutettaisiin antamaan tarkempia määräyksiä verotuksen maakohtaisesta raportista.

Maakohtaisen raportin käyttö

Maakohtainen raportti on OECD:n ohjeistuksen mukaan tarkoitettu verotuksen riskianalyysin ja tarvittaessa myös muuhun taloudelliseen ja tilastolliseen analyysiin.

OECD:n BEPS-raportissa on nimenomaisesti mallisäännöksessä todettu (article 6), että "Transfer pricing adjustments by the (Country Tax Aministration) will no be based on the CbC Report." Direktiiviesityksen hyväksymisen yhteydessä 25.5.2016 myös direktiiviin lisättiin 16 artiklan 6 kohta, jossa todetaan "Sen estämättä, mitä tämän artiklan 1–4 kohdassa säädetään, jäsenvaltioiden välillä 8 aa artiklan nojalla annettavia tietoja käytetään ylätason siirtohinnoitteluriskien sekä muiden veropohjan rapautumiseen ja voitonsiirtoon liittyvien riskien arviointiin, mukaan lukien niiden riskien arviointi, jotka aiheutuvat siitä, että Monikansallisen Yritysryhmän jäsenet eivät noudata sovellettavia siirtohinnoittelun sääntöjä, sekä tarvittaessa taloudelliseen ja tilastolliseen analyysiin. Vastaanottavan jäsenvaltion veroviranomaisten tekemät siirtohinnoitteluoikaisut eivät saa perustua 8 aa artiklan nojalla vaihdettuihin tietoihin. Sen estämättä, mitä edellä säädetään, jäsenvaltioiden välillä 8 aa artiklan nojalla vaihdettuja tietoja ei ole kiellettyä käyttää perustana lisäselvityksille, jotka koskevat Monikansallisen Yritysryhmän siir-

tohinnoittelujärjestelyjä tai muita verokysymyksiä verotarkastuksen aikana, ja näin ollen Osayksikön verotettaviin tuloihin voidaan tehdä asianmukaisia oikaisuja.”

Hallituksen esityksessä vastaavaa säännöstä ei esitetä sisällytettäväksi verotusmenettelylakiin. Hallituksen esityksessä asiasta on todettu perusteluissa vain seuraavaa: "Veron määrääminen siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa tapahtuisi jatkossakin lain 31 §:n soveltamisedellytysten mukaisesti. Siten maakohtaisen raportin lisäksi olisi käytettävä muita tietolähteitä ja tarvittaessa pyydettävä verovelvolliselta lisätietoja ennen kuin siirtohinnoittelua koskeva lisäys tehtäisiin verotettavaan tuloon. Direktiivi ei poikkea OECD:n ohjeistuksesta maakohtaisen raportin sisältämien tietojen käytön osalta."

Edellä mainitun direktiivin kohta on kuitenkin ennen direktiivin hyväksymistä sisällytetty direktiiviin ja täten on selvää, että asiasta tulee ottaa nimenomainen säännös myös verotusmenettelylakiin.

Lisäksi on todettava, että esim. Ruotsissa ja Hollannissa vastaava säännös on sisällytetty lain säännöksiin.

Hallitusohjelman mukaan verotuksen tulee olla ennakoitavaa ja johdonmukaista. Verotuksen ennustettavuus ja oikeusvarmuus edellyttävät, että myös Suomen tulee säätää maakohtaisen raportoinnin käytöstä laintasoisella säännöksellä.

Rajat siirtohinnoitteludokumentaation tekemiselle

Esityksessä ehdotetaan myös muutoksia siirtohinnoitteludokumentaation sisältöön. Verotusmenettelylain 14 b §:ään esitettään tehtäväksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitettyyn dokumentaatio-ohjeistukseen tehdyt muutokset.

Verotusmenettelylain 14 b §:n 1 momenttiin tehtävät muutokset vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-ohjeistuksen liitteen I muodostamaa kokonaisuutta, ns. master filea, jossa annetaan kuvaus koko konsernin kansainvälisestä liiketoiminasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista. Verotusmenettelylain 14 b §:n 2 momentissa säädettäisiin yksittäistä dokumentaatiovelvollista verovelvollista koskevista tiedoista, ns. local filesta.

Esitettyjen verotusmenettelylain muutosten mukaan local ja master file olisi velvollisuus antaa kaikissa niissä tilanteissa, joissa lain siirtohinnoitteludokumentaation mukainen dokumentaatiovelvollisuus on olemassa. Verotusmenettelylain 14 c §:n mukaan verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on

kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta.

Voimassa olevan verotusmenettelylain 14 a §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentaatiosta on vapautettu yritys, joka täyttää ns. EU:n pk-määritelmän. Lisäksi esitetyn verotusmenettelylain 14 b §:n mukaan tiettyjä tietoja ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500.000.

Monessa muussa maassa master filen antamisvelvollisuus on kuitenkin esitetty asetettavaksi normaalia dokumentaatiovelvollisuutta korkeammalle. Esimerkiksi Saksassa ei master filea vaadittaisi, jollei paikallisyhtiön liikevaihto ylitä 100 miljoonaa euroa.

Konsernikohtaisen dokumentoinnin laatimisvelvoite on erittäin merkittävä, kallis ja uusi hallinnollinen taakka, jota ei tule määrätä verovelvollisille ilman painavia perusteluita. Kun lisäksi huomioidaan, että yritysten hallinnollisen taakan keventäminen on maan hallituksen hallitusohjelmaan kirjaama tavoite, on selvää, että myös Suomen tulee käyttää OECD:n BEPS-suositusten mahdollisuutta säätää ainakin master filen antamiselle muuta siirtohinnoitteludokumentaatiota korkeampi raja.

Määräaika master filen antamiseksi

Verotusmenettelylain 14 c §:n mukaan verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta. Tämä sama vaatimus kokisi myös master filea.

Master filen antamisen määräaikaa tulee kuitenkin aina pidentää ajankohtaan, jolloin konsernin ylimmän emon on laadittava paikallinen veroilmoitus. Myös OECD:n BEPS-raportoin mukaan konserniraportti (Master file) tulisi laatia konsernin ylimmän emon veroilmoituksen määräpäivän mukaan. Näin on syytä säätää myös Suomessa, koska viivästyksestä on säädetty veronkorotus. Master file –dokumentaation laatimiseen tarvittavat tiedot eivät käytännössä ole Suomen konserniyhtiön saatavissa ennen kuin ylin emo on joutunut laatimaan oman siirtohinnoitteludokumentaationsa.