ASIANTUNTIJALAUSUNTO
Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
22.11.2023

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asia: Lausunto valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (U 63/2023 vp)

Alla on pyydetty lausuntoni valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (U 63/2023 vp, jäljempänä myös valtioneuvoston kirjelmä). Lausunnossa keskitytään Suomen kannan muodostuksessa huomioon otettaviin seikkoihin.

1 Siirtohinnoitteluehdotuksen pääkohdat

Valtioneuvoston kirjelmä käsittelee komission ehdotusta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (COM(2023) 529 final, siirtohinnoitteluehdotus). Komission ehdotuksen mukaan direktiiviehdotusta sovellettaisiin vuoden 2026 alusta.

Direktiiviehdotusta perustellaan sillä, että se on tarpeen sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta. Ehdotuksessa viitataan tältä osin SEUT 115 artiklaan. Ehdotuksen hyväksyminen edellyttää jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

Siirtohinnoitteluehdotuksen tavoitteena on poistaa yritysten riskiä joutua oikeusriitoihin ja kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi ja siten parantaa yritysten oikeusvarmuutta ja toimintaedellytyksiä sisämarkkinoilla. Tavoite toteutetaan integroimalla keskeiset OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteet EU-lainsäädäntöön. Tarkoituksena on toteuttaa jäsenvaltioiden yhteinen lähestymistapa. *Tavoite on tärkeä ja kannatettava*.

Direktiivin *soveltamisalaan* kuuluvat kaikki verovelvolliset yritykset ja kiinteät toimipaikat. Tämä on ymmärrettävää ja perusteltua, koska siirtohinnoittelusäännösten täytyy olla samat kaikille verovelvollisille. Lisäksi siirtohinnoittelusäännöstön olisi tärkeä olla samanlaiset mahdollisuuksien mukaan myös globaalisti eikä vain EU:n sisällä.

Ehdotus muodostuu kolmesta osasta:

1. Markkinaehtoperiaate (arm’s length priciple) ja seuraukset sen soveltamisesta,
2. Keskeiset elementit arm’s lengt -periaatteen soveltamisessa, kuten esim. siirtohinnoittelumenetelmät ja soveltuvimman menetelmän valinta, markkinaehtoisen hinnoittelun vaihteluvälin määrittäminen ja siirtohinnoitteludokumentaatio,
3. Mekanismi, jolla luodaan yhteiset säännöt arm’s length -periaatteen tulkinnan ja soveltamisen yksinkertaistamiseksi ja oikeusvarmuuden lisäämiseksi.

Osaan 2 sisältyy nopeutettu vastaoikaisu (”fast track procedure”). Osassa 3 mm. turvataan se, että markkinaehtoperiaatetta sovelletaan OECD:n viimeisimpien siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.

2 Ehdotuksen merkitys

Direktiiviehdotus *tarkoittaa siinä olevan sääntelykokonaisuuden siirtämistä EU:n toimivaltaan*. Tältä osin on tärkeää verrata direktiivisääntelyn etuja ja mahdollisia haittoja sekä direktiivin suhdetta toissijaisuusperiaatteeseen, eli onko niin, että jäsenvaltiot eivät voi omilla toimillaan saavuttaa suunnitellun toimen tavoitteita. Toimivallan siirron jälkeen sääntely on direktiivisäännösten osalta EU:n yksinomaisessa toimivallassa. Tällä on välitön yhteys *kansallisen veropolitiikan keinovalikoimaan*. EU-tason verosääntelylle on ominaista lähestymistapa, jossa yksittäisiä direktiiviehdotuksia esitetään ilman EU:n yhtenäistä kattavaa veropolitiikkaa eli lähdetään liikkeelle yksittäisistä direktiiveistä eikä kiinnitettä erityistä huomiota EU-tason veropolitiikan kokonaisuuteen ja ehdotetun EU-lainsäädännön vaikutuksiin kansalliseen veropolitiikkaan. Verolinjauksia tuodaan esille lähinnä komission tiedonannoissa ja komission puheenjohtajan puheenvuoroissa. Verodirektiivit esitellään usein pääasiassa keinoina, joilla toteutetaan muiden politiikka-alueiden tavoitteita. EU-veropolitiikka olisi tärkeää yhteensovittaa jäsenvaltioiden kansallisen veropolitiikan kanssa. Tämä on entistä tärkeämpää, koska viime vuosina on hyväksytty useita uusia direktiivejä, joissa säädellään yritysverotuksen substanssista. Jatkossakin uusia direktiiviehdotuksia tullee edelleen käsittelyyn.

Jäsenvaltioiden budjettitalouden näkökulmasta arvio ehdotuksen vaikutuksista kansallisiin verokertymiin on tärkeä. Arviossa olisi tärkeää pyrkiä ottamaan huomioon myös ehdotusten dynaamiset vaikutukset. Arviot verokertymävaikutuksista kuitenkin puuttuvat siirtohinnoitteluehdotuksesta.

Samanaikaisesti siirtohinnoitteluehdotuksen kanssa annettiin kaksi muuta direktiiviehdotusta. Nämä ovat direktiiviehdotus yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehykseksi (COM(2023) 532 final, BEFIT) ja direktiiviehdotus mikroyrityksiä sekä pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevan päätoimipaikkaverotukseen perustuvan järjestelmän perustamisesta sekä direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta (COM(2023) 528 final, jäljempänä HOT-direktiivi). Kolmen laajan direktiiviehdotuksen antaminen samanaikaisesti ei välttämättä ole ajoituksellisesti toimivaa. Näin erityisesti, kun vuoden 2024 alusta sovellettavaksi tulevaa konsernien vähimmäisverodirektiiviä ((EU) 2022/2523) ei ole vielä saatettu voimaan kansallisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Aikataulu on ongelmallinen, vaikka nyt ehdotettuja direktiivejä sovellettaisiin vasta myöhemmin. Ehdotetut direktiivit tarkoittavat, että yritysten verotuksellinen toimintaympäristö on jatkuvassa muutoksessa. Tämä lisää sekä yritysten että verohallintojen kustannuksia ja sitoo voimavaroja ainakin lyhyellä aikavälillä. Näin siitä huolimatta, että ehdotusten tavoitteet, kuten hallinnollisen taakan vähentäminen ja rajat ylittävän yritystoiminnan lisääminen, ovat hyviä ja perusteltuja. Tältä osin on tärkeä arvioida, onko ehdotusten pitkän aikavälin hyöty sellainen, että lyhyen aikavälin lisääntyneet kustannukset ja voimavarojen sitominen ovat perusteltuja.

Siirtohinnoittelu ja sen tulkinta pohjautuu vahvasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.[1] EU:ssa siirtohinnoitteluun liittyviä ongelmia on aikaisemmin pyritty tai pyritään parhaillaan ratkaisemaan seuraavilla toimilla:

[1] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Kehittyvien maiden osalta siirtohinnoittelun tulkinnassa käytetään yleensä YK:n siirtohinnoitteluohjeistusta (United Nations, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)).

- Yhteinen siirtohinnoittelufoorumi (JTPF), joka avusti ja neuvoi komissiota siirtohinnoitteluasioissa. JTPF:n toimikausi päättyi 2019.
- Siirtohinnoittelua ohjeistava Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD).
- Siirtohinnoittelutilanteissa sovellettava arbitraatiosopimuksen (90/436/EEC) mukainen sitova kaksinkertaisen verotuksen sovittelu siirtohinta-asioissa ja direktiivipohjainen riitojenratkaisumekanismi ((EU) 2017/1852).
- EU:ssa pilotoitu European Trust and Cooperation Approach (ETACA).

Kuten direktiiviehdotuksessakin todetaan, kaikkien *EU-jäsenvaltioiden lainsäädännössä on lisäksi siirtohinnoittelun "perussäännökset"*. Direktiiviehdotuksessa todetaan, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta siirtohinnoittelusäännösten tulkinnassa. Ehdotuksen mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet johtavat monimutkaisuuteen ja yritysten erilaiseen kohteluun. Tämä tarkoittaa epävarmuutta yrityksille mm. riskiä kaksinkertaisesta verotuksesta ja yliverotuksesta. Ehdotuksen mukaan tätä ei voida ratkaista edes siirtohinnoittelun ennakkosopimuksilla (APA).

Esimerkkinä direktiiviehdotuksen yksityiskohdista voidaan mainita ehdotettu etuyhteysmääritelmän sitominen yli 25 prosentin osuuteen äänistä, osakepääomasta ja tuotoista. Voimassa olevassa Suomen sääntelyssä etuyhteys on sidottu yli 50 prosentin osuuteen. Ehdotus lisäisi hallinnollista taakkaa ja kustannuksia Suomessa kuten valtioneuvoston kirjelmässä on todettu.

3 Suomen kannan muodostuksessa huomioon otettavaa

Valtioneuvoston kirjelmässä *ehdotuksen tavoitteita* pidetään tärkeinä ja siinä kannatetaan pyrkimystä edistää markkinaehtoperiaatteen soveltamisen yhdenmukaistamista EU:n alueella. Lisäksi tuodaan esille, että *verotuottojen jakautumisessa* keskeistä pitäisi olla se, missä arvoa luovaa toimintaa harjoitetaan. Myös tavoitteita *turhien oikeusriitojen välttämisestä ja keskinäisen sopimusmenettelyn sujuvuuden edistämisestä* kannatetaan kirjelmässä. *Nämä peruslähtökohdat Suomen kannan muodostuksessa ovat tärkeitä.* Joskin niiden käytännön toteuttaminen ei ole aina yksikertaista, mistä myös direktiiviehdotuksen antaminen kertoo.

Kannatettavaa on myös se, että valtioneuvoston kirjelmässä todetaan, että *direktiiviehdotuksen pitäisi seurata tarkasti OECD:n siirtohinnoitteluohjetta*. Tämä kirjelmän kanta on perusteltua myös siksi, että näin vältettäisiin tilanne, jossa EU:n sisällä olisi yhdet siirtohinnoittelusäännöt ja suhteessa kolmansiin valtioihin sovellettaisiin muuta siirtohinnoitteluohjeistusta.

Kirjelmässä pidetään myös *direktiiviehdotuksen lähestymistapaa* suhteessa sääntelykohteeseen pääosin kannatettavana. Tässä yhteydessä kirjelmässä kiinnitetään huomiota siihen, että siirtohinnoitteluohjeiden viittaustapaa pitää pyrkiä arvioimaan *legaliteettiperiaatteen* näkökulmasta (direktiiviehdotuksen artikla 14(1)). Näkemys siitä, että legaliteettiperiaatteeseen on kiinnitettävä huomiota jatkovalmistelussa, on tärkeä.

Tarkasteltaessa direktiivin *lähestymistapaa* olisi tärkeää, että Suomen kannassa kiinnitettäisiin huomiota seuraaviin kysymyksiin:

- *Poistaako ehdotettu EU-tasoinen siirtohinnoittelusäännöstö ehdotuksessa esille nostettuja siirtohinnoittelun ongelmia, kun otetaan huomioon edellä kuvatut OECD:n, EU:n ja jäsenvaltioiden kansalliset toimet eli onko EU-sääntelyllä lisäarvoa?* Direktiiviehdotuksen tavoitteen toteutuminen voidaan kyseenalaistaa, koska ehdotuksessa pääosin

siirretään EU-sääntelyyn tiettyjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksen kohtia, jotka jo ovat usean jäsenvaltion kansallisessa sääntelyssä. Lisäksi moni jäsenvaltio on OECD:n jäsenvaltio tai osallistuu muutoin OECD:n toimintaan. Direktiiviehdotukseen liittyvää *peruskysymystä eli sitä toteutuuko direktiiviehdotuksessa sen tavoite*, olisi tärkeä tarkastella Suomen kannan muodostuksessa nykyistä selvemmin.

- OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole yksiselitteisiä, minkä takia nykyiselläänkin eri valtioissa on erilaisia tulkintoja. Poistaako EU-tason sääntely tämän siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnanvaraisuuden eli *täyttääkö direktiivi sille asetetut tavoitteet, kun direktiivi pohjautuu näihin samoihin tulkinnanvaraisiin ohjeisiin?*
- Edellisten kohtien perusteella voidaan miettiä myös sitä, täyttääkö direktiiviehdotus *SEUT:n toissijaisuusperiaatteen vaatimukset*, kuten edellä on jo otettu esille. Voidaanko tavoite kuitenkin saavuttaa yksittäisten valtioiden toimilla vastaavassa määrin kuin direktiivisääntelyllä? Tämäkin kysymys on tärkeä ottaa huomioon jatkovalmistelussa.

Yllä mainittuja seikkoja on tuotu valtioneuvoston kirjelmässä esille kohdassa 9 Esityksen kansallinen käsittely. Niitä ei ole kuitenkaan sisällytetty valtioneuvoston kantaan.

Suomen kannassa tuodaan myös esille, että valtioneuvosto pitää tärkeänä, että Suomi saa jatkossakin käyttää *itsenäisesti puheoikeutta kansainvälisissä järjestöissä*. Tältä osin on tärkeää jatkovalmistelussa selvittää, miten ehdotettu direktiivisääntely vaikuttaa yksittäisten jäsenvaltioiden osallistumiseen siirtohinnoitteluohjeiden valmisteluun OECD:ssä eli mikä on jäsenvaltioiden ja mikä EU:n rooli valmistelussa. OECD:n näkökulmasta tilanteen ei pitäisi muuttua. EU:n sisällä tilanne muuttuu, kun toimivalta direktiivisääntelyllä siirtyy EU:lle.

Jatkovalmistelussa on tärkeä ottaa huomioon lisäksi mm. seuraavia yksityiskohtia:

- Tarkoittaako ehdotus sitä, että tulkinnassa käytetään aina viimeisintä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta, että ohjeita sovelletaan myös takautuvasti? Tämä on vastoin aikaisempaa tulkintaa, jossa on lähdetty siitä, että muutettua ohjetta voidaan soveltaa takautuvasti vain, jos se selkeyttää aikaisempaa ohjetta.
- EU-lainsäädäntöön sisältyvää siirtohinnoittelusääntelyä tulkitaan viime kädessä EU-tuomioistuimessa, mikä saattaa pidentää käsittelyaikaa muutoksenhaussa. Tämä on ongelmallista, koska siirtohinnoitteluasioissa on usein kyse merkittävistä intresseistä. Toisaalta EU-tuomioistuimen toimivalta voi yhdenmukaistaa tulkintaa.
- Jäsenvaltiot voinevat jatkossakin tehdä APA-sopimuksia, kunhan niissä noudatetaan EU-sääntelyä?
- Miten ehdotus vaikuttaa ETACA-pilotin jatkoon?