27.11.2023 Julkinen

Vero-osasto
erityisasiantuntija Anna Lehtimäki

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (U 63/2023 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa U-kirjelmää U 63/2023 vp (jäljempänä U-kirjelmä) koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Metsäteollisuus ry, Suomen veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Verohallinto, dosentti Marianne Malmgrén ja apulaisprofessori Moritz Scherleitner.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö lausuu vastineenaan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle asiassa U 63/2023 vp toimitettuihin lausuntoihin kunnioittavasti seuraavaa:

Yleisiä huomioita lausunnoista

Valtiovarainministeriö toteaa, että lausunnoissa on yhdytty U-kirjelmässä esitettyyn valtioneuvoston kantaan monilta osin. Alla esiin nostettujen asioiden lisäksi lausunnoissa on esitetty näkemyksiä myös verotustoimivallasta, markkinaehtoperiaatteeseen perustuvasta kansainvälisestä verotuksesta, komissiolle ja neuvostolle annettavista valtuuksista sekä jatkovalmistelussa huomioon otettavista seikoista, kuten esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ajallisen ulottuvuuden selventämisestä. Lausunnoissa on mainittu myös joitakin yksittäisiä myönteisiä huomioita komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (COM (2023) 529 final, jäljempänä direktiiviehdotus tai ehdotus). Esimerkiksi tavoitetta compliance-vaatimusten harmonisoinnista ja ehdotuksia uusiksi työkaluiksi veroriitojen ratkaisuun on pidetty hyvinä.

Ehdotuksen yhdenmukaisuus OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa ja tavoitteiden toteutuminen ehdotetulla sääntelyllä

Useassa lausunnossa ehdotuksen tavoitteita pyrkiä siirtohinnoittelua koskevien veroriitojen vähentämiseen ja verovarmuuden lisäämiseen on pidetty kannatettavina. Joissakin lausunnoissa on kuitenkin kyseenalaistettu, saavutetaanko ehdotuksella näitä tavoitteita ja tämän vuoksi ehdotukseen on suhtauduttu varauksellisesti tai katsottu, ettei ehdotusta tulisi edistää. Yhden lausunnon mukaan komission tavoittelemaa yhtenäistämistä ei pitäisi missään nimessä tehdä luomalla rinnakkaisia, OECD:n siirtohinnoitteluohjeista poikkeavia EU-määritelmiä.

Eräät lausunnonantajat pitivät epätodennäköisenä, että tämän sisältöinen direktiivi harmonisoisi markkinaehtoperiaatteen tulkintaa yksittäistapauksissa, eikä direktiivi siten toisi yksittäisiin siirtohinnoittelukysymyksiin tulkinta- tai ratkaisuapua. Yhdessä lausunnossa pidettiin mahdottomana välttää tulkintakäytäntöjen eriytyminen, vaikka direktiiviehdotus seuraisi tarkasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Lausunnoissa on kyseenalaistettu direktiivin tarpeellisuutta, koska siirtohinnoitteluriidat eivät johdu siitä, että siirtohinnoitteluohjeiden asemasta olisi epäselvyyttä, vaan siitä, että niitä tulkitaan eri tavoin yksittäisissä tapauksissa. Lisäksi lausunnoissa on kiinnitetty huomiota siihen, että merkittävä osa siirtohinnoitteluriidoista aiheutuu suhteessa muihin kuin EU-valtioihin, joita EU:n markkinaehtoperiaate ei joka tapauksessa sitoisi. Useassa lausunnossa esitettiin huolia siitä, että pahimmillaan poikkeamat direktiivin sisällössä suhteessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin saattaisivat johtaa siihen, että suomalaisten konsernien tulisi soveltaa eri siirtohinnoittelukäytänteitä EU:n sisäisissä ja EU:n ulkopuolelle suuntautuvissa liiketoimissa. Lisäksi lausunnoissa pidettiin epätodennäköisenä, että kolmannet valtiot hyväksyisivät EU-tason poikkeavia periaatteita, koska EU:n markkinaehtoperiaate ei joka tapauksessa sitoisi muita kuin EU-valtioita.

Lausunnoissa on kiinnitetty huomiota myös siihen, että ehdotuksen tavoitteelle päinvastaisesti markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyvät epäselvyydet voivat lisääntyä ja oikeusvarmuus heikentyä vuosiksi nykytilaan verrattuna ja seurauksena voi olla vaikeasti ennakoitavia oikeusprosesseja.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö yhtyy lausunnoissa esitettyihin huoliin siitä, että direktiiviehdotuksen mukainen sääntely voisi aiheuttaa hallinnollisen taakan lisääntymistä sekä yrityksille että veroviranomaisille. Valtiovarainministeriö yhtyy myös huoliin siitä, että mikään ei takaa, että EU:n ulkopuoliset maat hyväksyisivät EU-sääntelyyn perustuvan markkinaehtoperiaatteen soveltamisen, mistä voi aiheutua merkittävää epävarmuutta ja sitä kautta hallinnollisten kustannusten nousua. Kolmansien

maiden suhtautuminen EU-sääntelyyn voi nousta vielä kriittisemmäksi kysymykseksi, mikäli ehdotuksen 14 artiklan nojalla tullaan antamaan neuvoston täytäntöönpanosäädöksinä sitovia siirtohinnoittelusääntöjä eri liiketoimityypeille.

Valtiovarainministeriön käsitys on, että riski hallinnollisen taakan lisääntymisestä on kiinteästi yhteydessä siihen, kuinka yhdenmukainen direktiivi on sisällöltään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa. Myös siinä suhteessa, joutuvatko yritykset ja veroviranomaiset käytännössä noudattamaan eri sisältöisiä ohjeita suhteessa kolmansiin maihin on tärkeää, että direktiivin sisältö ei poikkea OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Valtiovarainministeriö katsoo, että jos direktiiviehdotuksen sisältö olisi yhdenmukaista OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa ja direktiiviehdotuksen tulkinnassa käytettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tulkinta-apuvälineenä, sääntelyllä voisi olla mahdollista saavuttaa ehdotuksen tavoitteet. Tästä syystä yhdenmukaisuuden edistäminen jatkotyössä on ensiarvoisen tärkeää. Yhdenmukaisuuden edistämistä jatkovalmistelussa edellytetään myös U-kirjelmän kannassa.

Valtiovarainministeriön mielestä näkemykset siitä, että siirtohinnoitteluriidat eivät johdu siitä, että siirtohinnoitteluohjeiden asemasta olisi epäselvyyttä, vaan siitä, että niitä tulkitaan eri tavoin yksittäisissä tapauksissa, ovat perusteltuja. Toisaalta, on huomattava, että unionin alueella on valtioita, joissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema tulkintalähteenä ei ole yhtä vakiintunut ja siten laajemmassa kuvassa voidaan pitää perusteltuna selventää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa.

Suhteellisuus- ja toissijaisuusperiaate

Erään lausunnon mukaan ehdotuksen toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta olisi mahdollista arvioida myös kriittisemmin kuin U-kirjelmässä on tehty. Lausunnon mukaan ehdotuksessa pulmallisena on pidetty sitä, että direktiivissä säädettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdista, jotka jo nykyisellään sisältyvät varsin monen jäsenvaltion kansalliseen lainsäädäntöön. Lisäksi eräässä lausunnossa on kiinnitetty huomiota siihen, että direktiiviehdotus tarkoittaa siinä olevan sääntelykokonaisuuden siirtämistä EU:n toimivaltaan ja että 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. Toissijaisuusperiaatteen toteutuminen on nostettu esiin myös siltä pohjalta, täyttääkö direktiivi sille asetetut tavoitteet, kun se pohjautuu tulkinnanvaraisiin ohjeisiin eli voitaisiinko tavoite saavuttaa yksittäisten valtioiden toimilla vastaavassa määrin kuin direktiivisääntelyllä.

Valtiovarainministeriön lausunto

Toissijaisuusperiaatteen mukaan unioni toimii muilla kuin sen yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvilla aloilla vain, jos suunnitellun toiminnan tavoitteet voidaan saavuttaa paremmin unionin tasolla. Suhteellisuusperiaatteen mukaan unionin toimet eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimuksissa määrättyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. Valtiovarainministeriö toteaa, että siirtohinnoittelu vaikuttaa siihen, mihin valtioon verotettava tulo kertyy ja siirtohinnoittelulla on merkitystä nimenomaan rajat ylittävissä tilanteissa. Direktiivin pyrkimyksenä on harmonisoida markkinaehtoperiaatteen soveltamista EU:n alueella. Ehdotuksella voidaan varmistaa yhteinen lähestymistapa siirtohinnoittelun perusperiaatteisiin rajat ylittävissä tilanteissa, minkä vuoksi on toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaista yrittää edistää yhdenmukaisuutta keskitetysti direktiivillä.

Legaliteettiperiaate

Erään lausunnon mukaan legaliteettiperiaatteen kannalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema oikeuslähteenä näyttäytyy ongelmallisena, vaikka ne direktiiviin otettaisiinkin. Lausunnon mukaan jatkovalmistelussa tulisi kiinnittää lisäksi huomiota laajemmin asetelman oikeudelliseen ongelmallisuuteen. Yhdessä lausunnossa on tuotu esiin, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat nimensä mukaisesti ohjeita, eikä niitä ole edes tarkoitettu lainsäädännöksi, koska niiden pitää olla ajallisesti ja menettelyllisempi joustavampi instrumentti kuin lailla säätäminen. Toisessa lausunnossa on nähty parempana, että OECD:n siirtohintaohjeiden sitovuuteen tai ensisijaisuuteen tulkintalähteenä siirtohinta-asioiden ratkaisemisessa olisi lainsäädännössä tarkoituksenmukaisempaa viitata, kuin pyrkiä saattamaan laajat ja kattavat tulkintaohjeet sellaisenaan osaksi kirjoitettu lainsäädäntöä. Tällainen lopputulos vastaisi myös pitkälle Suomen nykyistä oikeustilaa.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viittaamisen osalta legaliteettiperiaatteen mukaisuuden varmistaminen on erittäin keskeinen asia direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on siirtohinnoittelun alalla kansainvälisen standardin asema, ja ohjeet ovat malliverosopimuksen 9 artiklan ja siten markkinaehtoperiaatteen ensisijainen tulkintalähde. Suomi on sitoutunut noudattamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita verosopimuskumppaneidensa kanssa. Hallituksen esityksen 188/2021 mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat edellä mainitun kaltainen tulkintalähde myös sovellettaessa kansallista siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä. Myös korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä (muun muassa KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2020:35) on vahvistettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema oikeuslähteenä.

Direktiiviehdotuksen myötä säädettäisiin perustuslain vaatimusten mukaisesti yksityiskohtaisesti ja tarkasti tietyistä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyvistä siirtohinnoitteluprosessin vaiheista, joista ei tällä hetkellä ole kotimaista lainsäädäntöä, joten tässä mielessä sääntelyä ei voi pitää legaliteettiperiaatteen kannalta ongelmallisena. Valtiovarainministeriö pitää legaliteettiperiaatteen mukaisena, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viitattaisiin direktiivin johdanto-osassa tulkintalähteenä. Tämä vastaisi myös nykyisen kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen suhdetta OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja olisi perusteltua myös siitä näkökulmasta, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kirjoitettu ohjeiksi eikä oikeudellisesti velvoittaviksi.

Etuyhteysmääritelmä

Osassa lausuntoja on kiinnitetty huomiota ehdotettuun etuyhteysmääritelmään ja katsottu, että etuyhteysmääritelmän rajan laskeminen laajentaisi oletettavasti useassa tapauksessa markkinaehtoperiaatteen soveltamisalaa verrattuna nykyisen siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisalaan. Tämä johtaisi yritysten hallinnollisten kustannusten nousuun, mikä näkyisi esimerkiksi siinä, että siirtohinnoitteludokumentointia vaadittaisiin yhä useammassa tilanteessa. Lausunnoissa on tuotu esiin, että siirtohinnoittelusäännösten soveltamisalaan tulisi tilanteita, joissa toiminta on jo luonteeltaan enemmän toisistaan riippumattomien välistä, eikä osapuolilla välttämättä ole mahdollista vaikuttaa hinnoitteluun osapuolten välillä ja näitä tapauksia on tarkoituksenmukaista tarkastella. Toisaalta eräässä lausunnossa direktiivin hyötynä on pidetty, että se yhdenmukaistaisi eri maiden määritelmät etuyhteyden muodostumisen osalta, koska keskeisten käsitteiden, kuten etuyhteyden muodostumisen harmonisointi EU-tasolla olisi kannatettavaa, mikäli siirtohinnoittelujärjestelmä säilytetään.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö yhtyy lausunnoissa esitettyihin huoliin etuyhteysmääritelmän laajentamisen vaikutuksista sekä pitää perusteltuna näkemystä siitä, että matalamman etuyhteyden tilanteissa riskiä siitä, että liiketoimen osapuolilla olisi yhteinen intressi vaikuttaa hinnoitteluun, voidaan pitää melko vähäisenä varsinkin suhteessa lisääntyneisiin sääntelyn noudattamiskustannuksiin. Valtiovarainministeriön käsitys on, että etuyhteysmääritelmään liittyvät eroavaisuudet eivät ole merkittävä siirtohinnoitteluriitoja aiheuttava asia. Tästä syystä valtiovarainministeriö katsoo, että ei ole itsestään selvää, että etuyhteysmääritelmä olisi harmonisoitava. Jos kuitenkin direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa yhdenmukainen etuyhteysmääritelmä nähtäisiin tärkeänä osana ehdotusta, valtiovarainministeriön mielestä nykyisen kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen mukaista 50 prosentin rajaa olisi pidettävän perustellumpana, koska siten voitaisiin välttää kohtuuttoman hallinnollisen rasituksen aiheuttaminen verovelvollisille tai Verohallinnolle, mikä on kirjattu U-kirjelmään valtioneuvoston kantana.

Euroopan unionin tuomioistuimen rooli

Joissakin lausunnoissa on esitetty huomioita siitä, että direktiivipohjainen sääntely merkitsisi ylimmän tulkintavallan siirtymistä korkeimmalta hallinto-oikeudelta EU-tuomioistuimelle, mikä voisi johtaa entistä pidempiin ja vaikeammin ennakoitaviin oikeusprosesseihin. Tämä ei parantaisi, ehdotuksen tavoitteen vastaisesti, yritysten oikeusvarmuutta. Toisaalta joissakin lausunnoissa on todettu, että EUT:n toimivalta voisi yhdenmukaistaa tulkintakäytäntöä pitkällä aikavälillä, mutta yritysten näkökulmasta tulkintakannanoton saaminen voisi luoda ainakin aluksi pitkäaikaistakin tulkintaepävarmuutta tyypillisesti suurien taloudellisten intressien kysymyksissä, mikä olisi toivottavaa huomioida valtioneuvoston kannassa. Toisaalta eräässä lausunnossa on pidetty ehdotusta sisämarkkinan kannalta tarpeellisena, koska se auttanee myös ennaltaehkäisemään siirtohinnoittelun kautta valtiontuen antamista. Lausunnon mukaan se, että siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta olisi EUT:n toimivallan piirissä, lisäisi merkittävällä tavalla oikeusvarmuutta. Lausunnossa on viitattu komission häviämiin tapauksiin, mikä kertoo siitä, että nykytila ei ole optimaalinen ja siirtohinnoitteludirektiivi on tarpeellinen siitä huolimatta, että nykyään myös erilaiset EU-säännökset puuttuvat asiaan.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että siirtohinnoitteludirektiivin seurauksena Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön merkitys siirtohinnoitteluasioissa todennäköisesti kasvaisi huomattavasti. EUT:n ratkaisukäytännön kehittymisessä voidaan nähdä sekä hyviä että huonoja puolia, kuten lausunnoissakin on tuotu esiin. Sillä, kuinka yhdenmukaista sääntely on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa, on vaikutusta myös oikeuskäytännön ennakoitavuuteen. Valtiovarainministeriö katsoo, että huolet EUT:n roolin merkityksen kasvuun voidaan riittävästi ottaa huomioon jatkovalmistelussa U-kirjelmässä muotoillun kannan puitteissa.

Aikataulu

Eräässä lausunnossa on todettu, että kolmen samaan aikaan ehdotetun direktiivin aikataulu on ongelmallinen, vaikka ehdotettuja direktiivejä sovellettaisiin vasta myöhemmin. Lausunnon mukaan olisi tärkeää arvioida, onko ehdotusten pitkän aikavälin hyöty sellainen, että lyhyen aikavälin lisääntyneet kustannukset ja voimavarojen sitominen ovat perusteltuja.

Valtiovarainministeriön lausunto

Yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevasta kehyksestä annettua direktiiviehdotusta (jäljempänä BEFIT-ehdotus) koskevassa valtioneuvoston kirjelmässä U 64/2023 vp on todettu, että valtioneuvosto pitää direktiiviehdotuksen ajoitusta ja implementoinnin määräaikaa haastavana ottaen huomioon, että kansainvälisesti

on käynnissä useita merkittäviä ja laajakantoisia yritysverotuksen veropohjaa koskevia hankkeita. Kyseisen U-kirjelmän kannan mukaan jatkovalmistelussa on pyrittävä varmistamaan, että yrityksille ja Verohallinnolle jää riittävästi aikaa varautua ehdotettuun sääntelyyn ja pyrittävä ottamaan huomioon erityisesti globaalin minimiveron soveltamisesta syntyvät kokemukset järjestelmän toimivuudesta. Valtiovarainministeriö toteaa, että BEFIT-ehdotuksessa on kyse kokonaan uudenlaisesta järjestelmästä, joka voisi vaatia verovelvollisilta ja veroviranomaisilta eri mittaluokan varautumista ehdotettuun sääntelyyn. Lisäksi BEFIT-ehdotuksen osalta on tärkeämpää saada globaalin minimiveron soveltamisesta kokemuksia järjestelmän toimivuudesta. Siirtohinnoitteludirektiivissä ei ole kyse samanlaisesta täysin uudenlaisesta sääntelystä, erityisesti, jos direktiivin sisältö saadaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa yhdenmukaiseksi. Siksi valtiovarainministeriö katsoo, etteivät aikatauluhaasteet ole siirtohinnoitteludirektiiviehdotuksen osalta yhtä ilmeisiä kuin BEFIT-ehdotuksen kohdalla.

Vaikutusarvioinnit

Lausunnoissa on otettu kantaa komission vaikutusarviointiin, jonka mukaan suurille konserneille tai veroviranomaisille ei aiheutuisi ehdotuksesta lisäkustannuksia ja vaikutusarvioinnin paikkansapitävyyttä on tältä osin kyseenalaistettu. Eräässä lausunnossa on tuotu esiin, että budjettitalouden näkökulmasta arvio ehdotuksen vaikutuksista kansallisiin verokertymiin olisi tärkeä ja arviossa olisi tärkeää pyrkiä ottamaan huomioon myös ehdotusten dynaamiset vaikutukset.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että direktiiviehdotukseen liittyvässä vaikutusarviossa on arvioitu ehdotettujen muutosten taloudellisia vaikutuksia vain hyvin yleisellä tasolla eikä vaikutuksia ole arvioitu jäsenvaltiokohtaisesti. Vaikutusarvio koskee sekä BEFIT-ehdotusta että siirtohinnoitteludirektiiviehdotusta ja arvioinnin painopiste on BEFIT-ehdotuksessa. Siirtohinnoitteludirektiiviehdotuksen osalta etenkin arviot taloudellisista vaikutuksista jäävät hyvin ohuelle pohjalle. Valtiovarainministeriö yhtyy lausunnoissa esitettyihin näkemyksiin tarkemman taloudellisen vaikutusarvioinnin tarpeellisuudesta. Kuten U-kirjelmän kantaosiossa on todettu, direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa olisi pyrittävä saamaan tarkemmat hallinnolliset ja taloudelliset vaikutusarviot erityisesti direktiiviehdotuksen perusteella annettavista säädöksistä. Tämän voidaan katsoa sisältävän myös pyrkimyksen saada tarkempia, dynaamisia jäsenvaltiokohtaisia arvioita.

Terhi Järvikare
osastopäällikkö, ylijohtaja

Anna Lehtimäki
erityisasiantuntija