

Verohallinto

VH/3605/00.01.00/2020

Luonnos Verohallinnon kannanotoksi OECD:n rahoitusliiketoimia koskevasta siirtohinnoitteluohjeistuksesta

Finanssialan lausunto VH:n kannanottoon

Finanssiala ry kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa. Esitämme seuraavat kommenttimme Verohallinnon kannanotossa huomioon otettaviksi:

1 Ohjeen kohta: OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen soveltaminen Suomessa

Vastatessa kysymykseen takautuvasta soveltamisesta olisi pidettävä mielessä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kiistaton asema siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioinnissa, mutta parhaimmillaankin kysymys on markkinaehtoperiaatteen sisällön tulkinnasta.

Myös tulkinnan täsmennys voi tarkoittaa tulkinnan muuttumista, esimerkiksi jos täsmennyksellä poissuljetaan mahdollisia tulkintavaihtoehtoja. Uusien tulkintasuositusten takautuvaa soveltamista ei tulisi kuitenkaan päättää yksioikoisesti ja kaikkiin tilanteisiin sopien pelkästään sillä perusteella, että kuinka perustavanlaatuinen tulkinnan muutos tai täsmennys on.

Arvioinnissa tulisi antaa asianmukainen painoarvo verovelvollisen tekemien ratkaisujen perusteluille. Olisi kohtuutonta, jos verovelvollista rankaistaisiin ainoastaan sillä perusteella, että OECD:n myöhempi tulkinta (tai jonkin tulkintavaihtoehdon poissulkeminen täsmennyksellä) osoittautuu erilaiseksi kuin verovelvollisen valitsema lopputulos, vaikka verovelvollinen olisi huolellisesti pyrkinyt markkinaehtoperiaatteen toteutumiseen ja ottanut huomioon kulloinkin julkaistut siirtohinnoitteluohjeet.

2 Ohjeen kohta: Kotimaisen oikeuskäytännön asettamat rajoitukset

Ohjeessa todetaan seuraavasti:

”Kotimainen oikeuskäytäntö rajoittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttämistä tulkintalähteenä niin sanotun uudelleenluonnehdinnan osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden siirtohinnoittelua koskevat päätökset ohjaavat VML 31 §:n soveltamista myös jatkossa, vaikka OECD:n ohjeiden päivitykset olisi tehty KHO:n antamien päätösten jälkeen. Esimerkiksi päätökset KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 vaikuttavat VML 31 §:n soveltamiseen siten, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta (engl. ”non-recognition”) ei ole Suomessa toimenpiteenä mahdollinen, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tai niiden päivitykset tällaisen lähestymistavan mahdollistavatkin.”

Kotimainen oikeuskäytäntö rajoittaa siirtohinnoitteluohjeiden käyttämistä uudelleenluonnehdintaan tai liiketoimien sivuuttamiseen, mutta yhtä lailla oikeuskäytäntö on otettava huomioon myös liiketoimia tunnistettaessa.

Ratkaisu KHO 2020:35 rajaa Verohallinnon toimivaltaa tunnistaa verovelvollisen tekemä liiketoimi: tunnistamisen tulee tapahtua liiketoimen siviilioikeudellisten tunnusmerkkien kautta. Esimerkiksi ko. ratkaisussa se seikka, että saatavat oli kirjattu rahoitusyhtiön taseeseen, oli tosiseikka, jota ei voitu ohittaa. VML 31 § ei ole veronkierrosäännös.

Siirtohinnoittelua koskevan VML 31.1 §:n mukaan verovelvollisen tuloon lisätään määrä, joka siitä on vähennetty tai joka siitä puuttuu sen vuoksi, että etuyhteysosapuolten välisen liiketoimen hinnoittelu tai muut ehdot ovat olleet markkinaehtoperiaatteen vastaisia. Säännös mahdollistaa siis tunnistetun liiketoimen hinnan ja muiden ehtojen muodostaman kokonaisuuden oikeellisuuden arvioinnin, mutta ei esimerkiksi toteutetun liiketoimen tarkoituksenmukaisuuden arviointia tai sen arvioimista, että olisivatko riippumattomat osapuolet ylipäätään ryhtyneet kyseiseen liiketoimeen.

Lisäksi kohdan viimeinen kappale kuuluu seuraavasti:

”Kiellettyä uudelleenluonnehdintaa ei sen sijaan olisi esimerkiksi ohjeiden kohdassa 10.37 esitetty tilanne, jonka mukaan riippumaton lainanottaja ei esitetyissä olosuhteissa solmisi kymmenvuotista lainasopimusta lyhytaikaisen käyttöpääoman hallintaan. Tällaisessa tapauksessa tosiasiallisesti vuosittain uusittavan rahoituksen markkinaehtoinen hinta tulisi määrittää vastaavanlaisten vertailukelpoisten lyhytaikaisten lainasopimusten perusteella.”

Käsityksemme mukaan tässä tilanteessa olisi pitädyttävä ratkaisun KHO 2020:35 edellyttämällä tavalla pätevässä oikeustoimessa, ja arvioitava hinnoittelua ja muita ehtoja markkinaehtoperiaatteen valossa. Verohallinnon ei tule arvioida sopimusten tai niiden keston tarkoituksenmukaisuutta, vaan niiden hinnoittelua. Ensimmäisen virkkeen perusteella vaikuttaisi, että kyse voisi edelleen esimerkissä olla uudelleenluokitelusta (pitkäaikainen lainasopimus uudelleen luokitellaan lyhytaikaiseksi).

3 Ohjeen kohta: Uudet tulkintasuositukset implisiittisen tuen huomioimiseen ja luotto-luokituksen määrittämiseen

Edellä jo esitettyyn viitaten toteamme, että uusien tulkintasuositusten soveltamisessa tulee ottaa huomioon verovelvollisen pyrkimys markkinaehtoperiaatteen mukaiseen hinnoitteluun etuyhteysliiketoimissaan sekä se, että kuinka nopeasti tulkintojen muutoksia on mahdollista implementoida liiketoimintaan.

Finanssiala ry

Lea Mäntyniemi