



11.11.2016

Diaarinumero A130/200/2016

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle

Teknologiateollisuus ry kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa ja esittää lausuntonaan seuraavaa:

Yleistä

Verohallinto on pyytänyt lausuntoa ohjeluonnokseensa. Ohjeluonnos koskee tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle. On hyvä, että Verohallinto pyrkii kokoamaan ohjeistuksen aiheesta. Aihe on haastava ja selkeä ohjeistus olisi tarpeen. Kiinteän toimipaikan muodostumisen osalta on odotettavissa muutoksia OECD:n BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting) sekä Euroopan komission CC(C)TB-direktiiviehdotuksen (Common Consolidated Corporate Tax Base) johdosta. Kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan entistä helpommin ja useammin. Tämä on omiaan lisäämään kiinteän toimipaikan verotukseen sisältyviä tulkintakysymyksiä.

Kansainvälisen verotuksen voimakkaasti uudistuessa, on toivottavaa, että maat pyrkisivät noudattamaan yhtenäistä tulkintakäytäntöä. Mikäli kansallisella tasolla tulkinta eroaa kansainvälisesti noudatetuista ohjeista, on selkeänä riskinä kaksinkertaisen verotuksen lisääntyminen. Tämä aiheuttaa yrityksille epävarmuutta, taloudellisia haittoja, vie aikaa tuottavalta työltä ja vaikuttaa negatiivisesti yritysten kilpailukykyyn. Selkeä, kansainvälistä ohjeistusta noudatteleva ja esimerkein avaava Verohallinnon ohjeistus auttaisi tulkintavaikeuksissa. Teknologiateollisuus ry katsoo kuitenkin, että tällaisenaan Verohallinnon ohjeluonnos Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle ei tarjoa riittävän kattavasti tietoa aiheesta eikä sen ajoitus ole oikea. Jo muutaman kuukauden sisällä on odotettavissa niin paljon kiinteisiin toimipaikkoihin ja niiden tulonkohdistamiseen liittyvää OECD- ja Euroopan komission ohjeistusta, että Verohallinnon ohjeen Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle antamisajankohtaa tulisi lykätä. Muutoin on vaarana, että ohjeistus on jo annettaessa vanhentunut ja ristiriidassa muun kiinteää toimipaikkaa koskevan lainsäädännön ja ohjeistuksen kanssa.

Ohjeen antamisajankohta

OECD julkaisi 4.7.2016 keskusteluluonnoksen "Public Discussion Draft - BEPS Action 7 - Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments". Keskusteluluonnokseen pyydettiin antamaan kommentteja syyskuun alkuun mennessä. Näitä kommentteja käsiteltiin 11.-12.10.2016 julkisessa konsultaatiotilaisuudessa. Seuraavaksi asiaa tullaan käsittelemään OECD:n työryhmässä marraskuun aikana ja uudistettu tulonkohdistamisraportti on näillä näkymin odotettavissa alkuvuodesta 2017.

Verohallinto ei ohjeluonnoksessaan viittaa edellä mainittuun keskusteluluonnokseen tai siihen annettuihin kommentteihin. Nämä tulisi vähintäänkin huomioida ohjeessa. OECD:n keskusteluluonnoksessa on kuvattu kattavasti 5 esimerkkitapausta, jotka voisi hyvin ottaa Verohallinnon ohjeeseen lisäesimerkeiksi. Kyseisissä OECD-esimerkeissä käsitellään myös käytännössä tärkeää ja usein vastaantulevaa tilannetta, jossa kiinteän toimipaikan tunnistaminen ei johda lisätulon allokointiin tai kasvaneeseen veronmaksupositioon kohdemaassa. Tällaista tilannetta ei nykyisessä Verohallinnon ohjeluonnoksessa käsitellä ollenkaan.

OECD:n BEPS projekti tuo uudistuksia myös kiinteän toimipaikan määritelmään, toimenpide 7:n myötä (Action 7 - Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status). Muutoksia on ehdotettu mm. kiinteän toimipaikan negatiiviseen listaan sekä agentti- ja sopimusrakenteisiin.



Tämä aiheuttaa muutoksia OECD:n malliverosopimukseen. Muutosten on suunniteltu tulevan voimaan multi-instrumentin kautta. Multi-instrumentin osalta ehdotusta odotetaan vuoden 2016 loppuun mennessä. Euroopan komissio antoi 25.10.2016 jo oman ehdotuksensa kiinteän toimipaikan määritelmän muuttamisesta CCTB-direktiiviehdotuksessaan (European Commission - Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685). Direktiiviehdotuksen artiklassa 5 ehdotetaan mm. kokonaisharkintaa sille, onko toiminta alustavaa ja valmistelevaa ja laajennetaan määritelmää milloin katsotaan, että osapuolella on valtuus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä ("habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the taxpayer.") Koska kiinteän toimipaikan muodostumisen määritelmä tulee muuttumaan, olisi aiheellista odottaa muutosten tarkentumista, jotta Verohallinto voi analysoida muutosten merkityksen ohjeelle.

Teknologiateollisuus ry katsoo, että Verohallinnon ohjeistus on tarpeellinen, mutta sen julkaisemista tulisi lykätä kunnes OECD:n uusi ohjeistus julkaistaan, jotta OECD:n ohjeistus voidaan ottaa täysimääräisesti huomioon Verohallinnon ohjeessa. Lisäksi olisi hyvä odottaa CC(C)TB:n jatkokeskustelua. Mikäli direktiiviehdotus hyväksytään, kiinteän toimipaikan määritelmän muuttuminen tulisi ottaa Verohallinnon ohjeistuksessa huomioon.

Ohjeen kohderyhmä

Ulkomaisille yhteisöille olisi tarpeellista saada yksityiskohtaista ja kuranttia tietoa siitä, a) muodostuuko Suomeen ja millä ehdoin kiinteä toimipaikka ja b) miten kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan tuloa. Selkeä ohjeistus helpottaisi sijoittautumista Suomeen, kun verotus olisi mahdollisimman kattavasti ennakoitavissa. Mikäli Verohallinto ei laadi ohjeistusta tästä näkökulmasta (kokoava käytännönläheinen katsaus ulkomaisille yrityksille), ohjeen olisi oltava riittävän yksityiskohtainen, jotta siitä olisi lisäarvoa ohjetta soveltaville asiantuntijoille.

Suhde muuhun Verohallinnon ohjeistukseen

Verohallinnolla on olemassa olevaa ohjeistusta liittyen siirtohinnoitteluun. Tämä ohjeistus soveltuu suurelta osin myös kiinteisiin toimipaikkoihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) tullaan uudistamaan kokonaisuudessaan vastaamaan BEPS:in myötä ehdotettuja muutoksia. Siten myös OECD:n ohjeistukseen tukevasti nojaavaan Verohallinnon ohjeistukseen on odotettavissa muokkauksia. Myös tämä tukee ajatusta, että Verohallinnon ohjeen Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle tulisi odottaa myös OECD:n ja Verohallinnon siirtohinnoitteluohjeiden täsmennyksiä. Näin turvattaisiin Verohallinnon siirtohinnoittelua kokonaisuudessaan koskevan ohjeistuksen kattavuus ja toisaalta, että tämä ohjeluonnos ei ole ristiriidassa muun Verohallinnon ohjeistuksen kanssa. Mikäli kiinteiden toimipaikkojen tuloalokaatiota koskeva ohjeistus nähdään vielä kokonaisuus huomioon ottaen tarpeelliseksi antaa erikseen, olisi siinä syytä keskittyä pääpainoisesti kiinteisiin toimipaikkoihin liittyviin erityiskysymyksiin ja muilta osin viitata muuhun Verohallinnon ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeistukseen. Mikäli kohderyhmäksi päädytään valitsemaan ulkomaiset yhteisöt, joilla on/voisi olla toimintaa Suomessa, ohjeen tavoitteeksi voisi ottaa kaikkien kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvien verokysymysten niputtaminen yhteen.

On tärkeää, että Verohallinnon eri ohjeet ovat ohjeistuksissaan yhtenevät, eikä tulkintaa vaikeuttavia ja ennustettavuutta haittaavia ristiriitoja ohjeiden välillä ole. Ohjeen tulisi joko olla kattava ja muun Verohallinnon ohjeistuksen kanssa yhtenevä tai ohjeessa tulisi suoraan viitata muuhun Verohallinnon ohjeeseen tai OECD:n ohjeisiin. Tällaisenaan ohjeistus on valitettavan epäselvä ja vajavaainen.



Yksityiskohtaiset kommentit ohjeluonnokseen

Mikäli Verohallinto kuitenkin päättää julkaista Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle -ohjeensa ennen OECD:n uusia tulonkohdistamisraporttia ja siirtohinnoitteluohjetta, multi-instrument-tiehdotusta ja muita ohjeistuksia, esittää Teknologiateollisuus ry, että ohjeluonnosta täydennettäisiin ottaen huomioon myös seuraavat näkemykset:

3.3 Riskit

Riskiarvioinnin yhteyteen tulee lisätä kuvaus riskien kantamiseksi tarvittavan pääoman merkityksestä.

4 Vertailuanalyysi

Ohjeessa todetaan, että vertailuanalyysin laatimisesta on ohjeistettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa, sekä Verohallinto muistiossaan "Siirtohinnoittelun dokumentointi" ja Verohallinnon sivuilla annetussa ohjeistuksessa. Nyt käsillä olevassa ohjeluonnoksessa vertailuanalyysiä kuvataan suppeasti yleisellä tasolla. Nyt tämän ohjeen kuvaus vertailuanalyysistä on niin suppea, että se ei anna kokonaiskuvaa asiasta ja aiheuttaa tulkintaepäselvyyttä. Esimerkiksi:

Sivu 9: Ohjeessa todetaan, että "Vertailuanalyysissä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia verrataan itsenäisten yritysten välisiin liiketoimiin." Ohjeeseen tulisi lisätä, että vertailukelpoisia ovat myös yrityksen/kiinteän toimipaikan itsenäisten yritysten kanssa suorittamat liiketoimet (ns. sisäinen verrokki).

Sivu 9: Ohjeessa kuvataan testattavan osapuolen valintaa. Ohjeessa ei kuitenkaan mainita, että aina testattavan osapuolen valinta ei edes ole mahdollista tai tarpeellista; tähän vaikuttaa ennen kaikkea sovellettava siirtohinnoittelumenetelmä (esim. CUP ja profit split eivät vaadi testattavan osapuolen valintaa). Verohallinnon siirtohinnoittelumuistiossakin todetaan "Testattava osapuoli on valittava, jos siirtohinnoittelumenetelmänä sovelletaan jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmään."

Sivu 9: Vertailukohteiden maantieteellisen rajauksen osalta ohjeessa todetaan, että "Vertailukohteita haetaan lähtökohtaisesti etuyhteystoimen testattavan osapuolen markkina-alueelta. Markkina-alueeksi mielletään yleensä testattavan osapuolen sijaintivaltio, jossa markkinaolosuhteet ovat yleensä samanlaisia. Hakuaaluetta voi kuitenkin tarvittaessa laajentaa testattavan osapuolen sijaintivaltiota laajemmalle markkina-alueelle." Lisäksi esimerkeissä on hakukriteeriksi rajattu "suomalaisia/pohjoismaalaisia yhtiöitä". EU:n siirtohinnoittelufoorumin (Joint Transfer Pricing Forum) piirissä on jo aikaisemmin nimenomaisesti todettu, että koko EU:ta voidaan (ja tulisi) siirtohinnoitteluanalyysissä käsitellä yhtenä markkina-alueena. Tämä on myös Suomessa vakiintunut verotuskäytännöksi. Verohallinnon siirtohinnoittelumuistionkin mukaan "Euroopan kattava vertailuhaku voidaan hyväksyä, jos vertailukohteet täyttävät OECD:n ohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävät tekijät." Mikäli maantieteellinen alue rajataan liian suppeasti, on vaarana, ettei vertailukelpoisia verrokkeja löydy riittävästi.

4.2 Tulonkohdistamismetodit

Sivu 10: Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM): TNMM-menetelmää sovellettaessa ei tutkita testattavan etuyhteysosapuolen liikevoittoa suhteessa sopivaan indikaattoriin (PLI), vaan sopivimman (netto)voittoerän suhdetta sopivimpaan pohjaan (esim. kustannukset, liikevaihto/myynti, omaisuuserät), jolloin liikevoittomarginaali (= liikevoitto/liikevaihto) on vain yksi mahdollisista indikaattoreista. Muita mahdollisia ja kustakin tilanteesta riippuen sovellettavissa olevia indikaattoreita ovat esimerkiksi bruttokate (gross profit margin; GM), kustannuslisä (mark-up on total costs; MTC) ja koko pääoman tuottoaste (return on assets; ROA). Sopivin indikaattori tulisi valita kyseessä olevan transaktiotyyppin sekä saatavilla olevan luotettavan vertailutiedon perusteella.



Ohjeessa esitetyissä esimerkeissä yllä mainitulla tavalla väärin määriteltyä "liikevoittoprosentti"-käsitettä pitäisi käyttää vain sen yleisesti hyväksytyyn laskentamuotoon (= liikevoitto / liikevaihto) viitattaessa.

5.2 Myyntitoiminnan harjoittaminen - esimerkki

Sivu 11: Täyden riskin myyntiyhtiönä toimivaa kiinteää toimipaikkaa ei tulisi valita testattavaksi osapuoleksi vaan markkinaehtoisuutta tulisi arvioida sisäisen hinnoittelun näkökulmasta joko CUP-menetelmällä vertaamalla sisäisiä myyntihintoja itsenäisten yritysten välillä vastaavissa liiketoimissa sovellettuihin hintoihin tai testaamalla yksinkertaisempaan osapuolena näyttäytyvää valmistajaa, joka sijaitsee esimerkissä valtiossa E.

Sivu 12: Poikkeavien verrokkien rajaamiseen voi johtaa myös tuotteiden tai palveluiden merkittävä erilaisuus, ei vain esimerkissä kuvattujen liikevaihdon, merkittävien immateriaaliomistusten ja Internet-sivujen puuttumisen perusteella.

Sivu 12: "Vaihteluväliltä valitaan yksi kohta markkinaehtoisen kohdan osoittajaksi. Esimerkin tapauksessa markkinaehtoisen kohdan osoittajana voidaan pitää vaihteluvälin mediaania, jos vaihteluväliltä ei pystytä osoittamaan tapauksen olosuhteisiin paremmin soveltuvaa muuta markkinaehtoista kohtaa." Mikäli vaihteluväliltä ei voida osoittaa tiettyä yksittäistä markkinaehtoisuutta osoittavaa arvoa tai pistettä, tulee koko vaihteluväliä pitää markkinaehtoisena. Siirtohinnoittelussa täysin identtisissäkin olosuhteissa riippumattomat osapuolet saattavat päätyä erilaisiin lopputuloksiin.

Kuten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (luku III, kappale A.7 "Arm's length range"):

3.55 In some cases it will be possible to apply the arm's length principle to arrive at a single figure (e.g. price or margin) that is the most reliable to establish whether the conditions of a transaction are arm's length. However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable. In these cases, differences in the figures that comprise the range may be caused by the fact that in general the application of the arm's length principle only produces an approximation of conditions that would have been established between independent enterprises. It is also possible that the different points in a range represent the fact that independent enterprises engaged in comparable transactions under comparable circumstances may not establish exactly the same price for the transaction.

Siirtohinnoittelussa on syytä muistaa myös toisen valtion näkökulma. Mikäli esitetään, että vain yksi kohta (mediaani) on markkinaehtoinen, on todennäköisempää, että toisen yrityksen sijaintivaltio voi haastaa tämän.

Muita asioita

Teknologiateollisuus ry yhtyy lisäksi Suomen Asianajajaliiton lausumaan erityisesti seuraavissa asioissa:

- Ohjeessa tulee ottaa lähtökohdaksi transaktiokohtainen arviointi esitetyn yleisarvion sijaan. Kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa ei ongelmattomasti voida määritellä kokonaisuutena.
- Ohjeluonnoksessa viitataan tytäryhtiöosakkeiden kohdentamista kiinteälle toimipaikalle koskevaan korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen 2016:71. Tasapuolisuuden nimissä verohallinnon tulee ohjeessaan huomioida myös KHO:n ratkaisu 2016:72, jossa tytäryhtiöosakkeiden kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle katsottiin tehdyn oikein.



- Kiinteään toimipaikkaan liittyvien asiakirjojen osalta on selvää, että niitä voi ja tulee käyttää toimintanalyysin laadinnassa. Tämä todetaan myös tässä Verohallinnon ohjeluonnoksessa sivulla 8, osiossa 3.6: "Siirtohinnoitteluohjeissa etuyhteisyriyten välisten liiketoimien olemassaolon arvioinnin lähtökohtana ovat yhtiöiden välillä tehdyt sopimukset."

Lopuksi

Teknologiateollisuus ry katsoo, että Verohallinnon ohjeen Tulon kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle antamista tulee lykätä vähintäänkin kunnes OECD:n uusi tulonkohdistamisraportti (Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments), uudet siirtohinnoitteluohjeet ja luonnos OECD:n multi-instrumentiksi julkaistaan ja analysoida ohjeistuksen sisältö tämän jälkeen uudelleen.

Helsingissä 11.11.2016

Sanna Rauhansalo
johtaja

Lisätietoja: maria.volanen@teknologiateollisuus.fi p. 040 5323 744