

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia, arvonlisäverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annettua lakia. Esityksen keskeisimmät muutosehdotukset koskevat verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä, jossa säädetäisiin eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä entistä tarkemmalla tasolla. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla tehdä OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvän, etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskevan sopimusmääräyksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Silloin kansallinen sääntely vastaisi kyseistä OECD:n malliverosopimuksen määräystä ja verosopimusten tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Esityksessä ehdotetaan, että siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen lisättäisiin maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa. Kyse olisi täsmennyksestä, koska markkinaehtoperiaate sisältyy jo voimassa olevaan säännökseen. Lisäksi säännöksessä selvennettäisiin, että liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Vasta sen jälkeen olisi mahdollista edetä siirtohinnoitteluanalyysin vaiheissa kohti markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnan vahvistamista. Säännökseen ehdotettujen muutosten johdosta liiketoimi voitaisiin määrittää ja siirtohinnoitteluoikaisu tehdä kansallisen säännöksen nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisessa laajuudessa. Poikkeuksellisissa olosuhteissa säännöksessä esitettyjen edellytysten täytyessä etuyhteysliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Myös tältä osin ehdotus vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Esitys perustuu pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman kansainvälistä verotusta koskevaan kirjaukseen. Muutoksen jälkeen Suomen lainsäädännön sisältö vastaisi Suomen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemiä sopimuksia, joissa on OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvä, etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskeva määräys etuyhteysyritysten välisiä liiketoimia koskevista verotuksen oikaisuista markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen johdosta. Muutoksen myötä kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely olisi myös vastaavanlainen kuin useiden muiden valtioiden sääntelyn sisältö on.

Esitys liittyy valtion vuoden 2022 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022.

---

## SISÄLLYS

|                                                                                                                                            |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....                                                                                                       | 1  |
| PERUSTELUT .....                                                                                                                           | 3  |
| 1 Asian tausta ja valmistelu .....                                                                                                         | 3  |
| 2 Nykytila ja sen arviointi.....                                                                                                           | 3  |
| 2.1 Johdanto .....                                                                                                                         | 3  |
| 2.2 Verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevat säännökset .....                                                          | 4  |
| 2.3 Suomen verosopimukset .....                                                                                                            | 5  |
| 2.4 Arbitraatiosopimus.....                                                                                                                | 6  |
| 2.5 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja niiden päivitykset .....                                                                             | 6  |
| 2.6 BEPS-hankkeen vaikutukset siirtohinnoitteluun.....                                                                                     | 7  |
| 2.7 Oikeuskäytäntö.....                                                                                                                    | 8  |
| 2.8 Käytäntöä keskinäisestä sopimusmenettelystä.....                                                                                       | 12 |
| 3 Tavoitteet .....                                                                                                                         | 13 |
| 4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset .....                                                                                                   | 14 |
| 4.1 Keskeiset ehdotukset.....                                                                                                              | 14 |
| 4.2 Pääasialliset vaikutukset.....                                                                                                         | 15 |
| 5 Muut toteuttamisvaihtoehdot .....                                                                                                        | 17 |
| 5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....                                                                                                 | 17 |
| 5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot .....                                                                       | 18 |
| 6 Lausuntopalaute.....                                                                                                                     | 26 |
| 7 Säännöskohtaiset perustelut.....                                                                                                         | 30 |
| 7.1 Laki verotusmenettelystä .....                                                                                                         | 30 |
| 7.2 Arvonlisäverolaki.....                                                                                                                 | 48 |
| 7.3 Laki elinkeinotulon verottamisesta .....                                                                                               | 48 |
| 7.4 Laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion<br>konsernivähennyksestä.....                                  | 48 |
| 8 Voimaantulo .....                                                                                                                        | 49 |
| 9 Suhde muihin esityksiin.....                                                                                                             | 49 |
| 9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä.....                                                                                           | 49 |
| 9.2 Suhde talousarvioesitykseen .....                                                                                                      | 49 |
| LAKIEHDOTUKSET .....                                                                                                                       | 50 |
| 1. Laki verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta.....                                                                         | 50 |
| 2. Laki arvonlisäverolain 73 d §:n muuttamisesta.....                                                                                      | 52 |
| 3. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....                                                                      | 53 |
| 4. Laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion<br>konsernivähennyksestä annetun lain 10 §:n muuttamisesta..... | 54 |
| LIITE .....                                                                                                                                | 55 |
| RINNAKKAISTEKSTIT .....                                                                                                                    | 55 |
| 1. Laki verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta.....                                                                         | 55 |
| 2. Laki arvonlisäverolain 73 d §:n muuttamisesta.....                                                                                      | 57 |
| 3. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....                                                                      | 58 |
| 4. Laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion<br>konsernivähennyksestä annetun lain 10 §:n muuttamisesta..... | 60 |

## PERUSTELUT

### 1 Asian tausta ja valmistelu

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman liitteessä 5, jossa listataan kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaisia toimia, kohdassa 8 todetaan, että siirtohinnoitteluoikaisusäännyöstä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Esitys pohjautuu edellä mainittuun hallitusohjelman kirjaukseen. Esityksessä otetaan huomioon viime vuosina muodostunut siirtohinnoittelua koskeva oikeuskäytäntö, jonka johdosta on käynyt ilmeiseksi, että kansallista siirtohinnoittelua koskevaa lain-säädäntöä olisi tarpeen selkeyttää ja täsmentää.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 23.8.–17.9.2021. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomailta, elinkeinoelämän etujärjestöiltä ja muilta sidosryhmiltä, yhteensä 18 toimijalta.

Esitys on käsitelty kuntatalouden ja hallinnon neuvottelukunnassa.

Hallituksen esityksen tausta-aineisto on saatavilla osoitteessa [valtioneuvosto.fi/hankkeet\\_tunnuksella VM161:00/2014](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet_tunnuksella_VM161:00/2014).

### 2 Nykytila ja sen arviointi

#### 2.1 Johdanto

Kahden itsenäisen yrityksen eli toisistaan riippumattomien osapuolten välillä näiden keskinäisten liiketoimien ehtoihin ja niiden hinnoitteluun vaikuttavat markkinavoimat. Verotuksen näkökulmasta tämä johtaa siihen, että liiketoimeen liittyvä verotettava tulo kohdentuu yleensä oikealle verovelvolliselle. Sen sijaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten, tyypillisesti saman konsernin yritysten, välillä liiketoimen ehdot (mukaan lukien hintaehto) voivat määräytyä eri tavalla ja poiketa siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat. Tämän johdosta etuyhteysosapuolien verotettava tulo saattaa muodostua eri tavalla kuin tilanteissa, joissa liiketoimen toisena osapuolena on riippumaton yritys.

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten tekemän liiketoimen hinnoittelua, jonka sisältämässä prosessissa analysoidaan etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia ja niiden ehtoja sekä sitä, vastaavatko ne samanlaisissa olosuhteissa toimivien riippumattomien osapuolten liiketoimien ehtoja. Siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys etuyhteydessä olevien osapuolten tuloverotuksessa, koska etuyhteysliiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään.

Sen lisäksi, että siirtohinnoittelu vaikuttaa yksittäisen verovelvollisen verotettavan tulon tai tappion määrään, sillä on myös laajempi kansainvälinen ulottuvuus. Tuloverotuksen näkökulmasta siirtohinnoittelu vaikuttaa siihen, mihin valtioon kansainvälisen konsernin tulot ja menot kertyvät sekä missä valtiossa verotettavaa tuloa voidaan verottaa. Siten siirtohinnoittelua koskevaa sääntelyä on tyypillisesti kansallisten siirtohinnoittelusäännösten lisäksi myös valtioiden välisissä verosopimuksissa, joissa on määräyksiä valtioiden verotusoikeudesta etuyhteysliiketoimiin liittyen.

Siirtohinnoittelun kansainvälisenä perusperiaatteena on markkinaehtoperiaate, joka on sisällytetty valtioiden välisiin verosopimuksiin. Periaatteen mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien

osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Jos ehdot eivät vastaa markkinaehtoperiaatetta, niitä voidaan oikaista verotettavan tulon oikean määrän laskemista varten. Markkinaehtoperiaatteeseen kuuluu sisäänrakennettuna erillisyyhtiöperiaate. Sen mukaan kutakin konserniyhtiötä arvioidaan konserniyhteydestä erillisenä itsenäisenä toimijana. Markkinaehtoperiaate sisältyy OECD:n julkaiseman malliverosopimuksen 9 artiklaan. Artiklan ja markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä käytetään järjestön julkaisemaa raporttia ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, jäljempänä *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet*. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on siirtohinnoittelun alalla kansainvälisen standardin asema.

## 2.2 Verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevat säännökset

Suomen lainsäädännössä on erityisiä siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä. Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 31 § sisältää säännöksen siirtohinnoitteluokaisusta.

Verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluokaisusäännöksen mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Jos verovelvollinen ei ole toiminut säännöksen edellyttämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja verovelvollisen tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi, tuloa voidaan oikaista. Verotusmenettelylain 31 § sisältää myös määritelmän siitä, milloin liiketoimen osapuolten katsotaan olevan etuyhteydessä toisiinsa, jäljempänä *etuyhteydessä olevat osapuolet* tai *etuyhteysosapuolet*. Liiketoimen osapuolet ovat säännöksen mukaan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolessa silloin, kun: 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta; 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä; 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa.

Lisäksi säännöksessä kuvataan, että säännöstä sovelletaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimitissa.

Verotusmenettelylain 31 §:ää on viimeksi päivitetty vuonna 2007 voimaan tulleella lailla. Tuolloin säännöksen nimikettä muutettiin ja säännöksen soveltamisalaa laajennettiin EU-oikeudellisista syistä johtuen kattamaan myös kotimaiset etuyhteystilanteet.

Verotusmenettelylain 31 §:n tulkinnassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat keskeinen tulkintalähde. Tämä on vahvistettu useissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä, joita on esitelty jäljempänä jaksossa 2.7. Kotimainen oikeuskäytäntö on kuitenkin merkittäväällä tavalla myös rajannut sitä, missä laajuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää verotusmenettelylain 31 §:n tulkinnassa. Suomen oikeuskäytäntö on johtanut tilanteeseen, jossa verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisala on verosopimuksen siirtohinnoittelua koskevan määräyksen sisältöä merkittävästi suppeampi eikä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voida käyttää säännöksen tulkintalähteenä koko laajuudessaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käytön ajallissa ulottuvuudessa on vakiintuneesti lähdetty OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ajallista soveltamista koskevasta lähestymistavasta, jonka mukaan päivitettyä OECD:n malliverosopimuksen kommentaaritekstiä voidaan käyttää tulkintalähteenä myös päivitystä edeltävien tilanteiden arvioinnissa, jos malliverosopimusta ei ole päivityksen vuoksi muutettu. Kansallisen

oikeuskäytännön mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksessä esitetyt täsmennykset voidaan ottaa tulkinta-aineistona huomioon arvioitaessa verotusmenettelylain 31 §:n soveltamista verovelvollisen verotuksessa päivityksen julkaisua edeltävinä verovuosina, jos täsmennykset eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia. Kotimaista oikeuskäytäntöä kuvataan tarkemmin jäljempänä jaksossa 2.7 oikeuskäytäntö.

Verotusmenettelylain 14 a, 14 b ja 14 c §:ssä säädetään tarkemmin siirtohinnoitteludokumennista.

## 2.3 Suomen verosopimukset

### *Etuyhteydessä olevat osapuolet ja niiden liiketoimet*

Suomi on tehnyt lukuisten valtioiden ja ei-valtiollisten, itsenäisesti veroa kantavien lainkäyttöalueiden kanssa sopimuksia, jotka koskevat tulo- ja varallisuusveroja ja joiden tehtävänä on välttää kaksinkertaista verotusta ja estää veron kiertämistä, jäljempänä *verosopimus*. Kyseiset sopimukset on saatettu Suomessa voimaan lailla. Verosopimus voi rajoittaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta, mutta yksistään verosopimuksella ei voi koskaan laajentaa valtion verotusoikeutta.

Verosopimuksella sen osapuolet määrittävät, kummalla valtiolla on rajat ylittävässä tilanteessa verotusoikeus. Suomen tekemiin verosopimukseen sisältyy pääsääntöisesti myös etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä koskeva määräys, joka perustuu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan. Artiklan 9 soveltamisedellytyksistä määrätään sen 1 kappaleessa, jonka mukaan kyse pitää olla sopimusvaltion yrityksestä, joka välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tai omistaa osan sen pääomasta, taikka samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltion yrityksen että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta. Edellytyksenä on lisäksi, että tällaisissa olosuhteissa yritysten välillä sovitaan kauppa- tai rahoitussuhteissa ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Näiden edellytysten täyttyessä voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta niiden vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

Puheena olevan artiklan 2 kappale koskee oikaisua, joka on tehtävä, jotta toisessa valtiossa tehdyn, 1 kappaleen mukaisen verotettavan tulon oikaisusta syntynyt kansainvälinen kaksinkertainen verotus saataisiin poistetuksi. Määräys velvoittaa sopimusvaltion tekemään niin sanotun vastaoikaisun, jos tämä sopimusvaltio pitää toisen valtion tekemää ensioikaisua oikeutettuna. Vastaoikaisun seurauksena myös tässä valtiossa sijaitsevan yrityksen etuyhteyksiliiketoimien osalta verotus vastaa toisistaan riippumattomien osapuolten tilannetta. Vastaoikaisua tehtäessä on otettava huomioon myös sopimuksen muut määräykset. Lisäksi asiaan liittyvien verosopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään asiasta.

Suomen verosopimukseen sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukainen määräys. Tämä tarkoittaa, että Suomen verosopimusvelvoitteiden sisältöä tulkittaessa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklalla sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on merkittävä ja vakiintunut asema tulkintalähteenä. Suomi on sitoutunut noudattamaan näitä tulkintoja verosopimuskumppaneidensa kanssa riippumatta siitä, onko Suomen sisäisen lainsäädännön soveltamisala yhtä laaja. Käytännössä tämä tarkoittaa, että Suomen verosopimuskumppaneiden tehdessä siirtohinnoittelu-oikaisuja verosopimuksen mukaisesti ja käyttäen tulkintalähteenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita koko laajuudessaan ja arvioidessa liiketoimien markkinaehtoisuutta OECD:n

siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti, Suomi on velvollinen tekemään vastaoikaisun, mikäli verosopimuskumppanin oikaisu vastaa 9 artiklassa ilmaistua markkinaehtoperiaatetta.

#### *Keskinäinen sopimusmenettely ja siirtohinnoittelun ennakkosopimukset*

Siirtohinnoittelua koskevan malliverosopimuksen 9 artiklan mukaisen määräyksen lisäksi Suomen verosopimukset sisältävät muun muassa myös sopimuksen tulkintaerimielisyyksien käsittelyä koskevan määräyksen keskinäisestä sopimusmenettelystä (Mutual Agreement Procedure, MAP). OECD:n malliverosopimuksessa kyse on artiklasta 25, jonka mukaan valtiot voivat verovelvollisen hakemuksen johdosta neuvotella keskenään tulkintaerimielisyydestä ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, jos asiaa ei hakemuksen perusteella ole yksipuolisesti voitu ratkaista ennen neuvottelujen käynnistymistä. Neuvotteluiden pyrkimyksenä on löytää ratkaisu tulkintaerimielisyyteen OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan neuvottelumenettelyä koskevan 2 kappaleen mukaisesti. Se ei kuitenkaan aseta neuvotteluosapuolille velvoitetta saavuttaa asiassa lopullista ratkaisua. Jos ratkaisu löytyy, se pannaan malliverosopimuksen mukaan täytäntöön kansallisista määräajoista huolimatta. Suomella on lisäksi joissakin verosopimuksissaan niin sanottu arbitraatiolauseke, jonka johdosta asia voidaan viime kädessä ratkaista välimiesmenettelyssä. Valtioiden neuvottelussa tai välimiesmenettelyssä saavutettu ratkaisu tarkoittaa verovelvollisen näkökulmasta sitä, että kaksinkertainen verotus poistetaan. Valtioiden näkökulmasta tämä merkitsee sitä, että toisen valtion on luovuttava verotusoikeudestaan.

Suomen tekemiin verosopimuksiin sisältyvän, keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan määräyksen perusteella voidaan tehdä myös siirtohinnoittelun ennakkosopimuksia (Advance Pricing Agreement tai Advance Pricing Arrangement, APA). Siirtohinnoittelun ennakkosopimus on verovelvollisen hakemukseen sisältyvien verosopimusvaltioiden välinen sopimus, jossa sovitaan tiettyjen verovelvollisten välisten liiketoimien hinnoittelun tuloverotuksellisesta kohteesta määritetylle ajalle kyseisten valtioiden välillä. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus koskee siihen liittyviä verovelvollisosapuolia ja valtioita ottaen huomioon niitä koskevat seikat ja olosuhteet. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus sitoo valtioista vain niitä, jotka ovat sopimuksen osapuolina.

#### **2.4 Arbitraatiosopimus**

Suomi on liittynyt Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen arbitraatiosopimukseen (Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/ETY). Sopimus koskee vastaoikaisun tekemistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi toisen jäsenvaltion tekemän ensioikaisun jälkeen. Sopimuksen mukaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva asia voidaan tietyin edellytyksin siirtää pakolliseen välimiesmenettelyyn, jos toimivaltaiset viranomaiset eivät pääse neuvotteluihin ratkaisuun kahden vuoden kuluessa asian vireillepanosta. Sopimus sisältää OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaavan artiklan, joihin sopimuksen sisältämiä kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia menettelyitä voidaan soveltaa. Sopimuksella on kiinteä yhteys verosopimukseen ja niiden tulkintaan esimerkiksi käytettyjen käsitteiden osalta.

#### **2.5 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja niiden päivitykset**

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan tulkintaa ohjaa malliverosopimuksen muiden artiklojen tapaan malliverosopimuksen kommentaari. Kyseisen artiklan osalta kommentaari on kuitenkin suhteellisen suppea ja kommentaarissa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joiden todetaan sisältävän kansainvälisesti sovitut periaatteet sekä tulkintaohjeet 9 artiklan mukaisen markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (vuoden 2017

julkaistu versio) koostuvat useista jaksoista, jotka sisältävät ohjeistusta muun muassa markkinaehtoperiaatteesta, siirtohinnoittelumenetelmistä, vertailuanalyysistä, aineettomista, konserni-palveluista, kustannustenjakosopimuksista ja liiketoiminnan uudelleen järjestämisestä. Ohjeet sisältävät myös siirtohinnoitteludokumentointia koskevaa ohjeistusta sekä hallinnollisten kysymysten tarkastelua tulkintaerimielisyyksien välttämiseen ja ratkaisemiseen liittyen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään säännöllisesti, jotta verovelvollisilla ja verohallinnoilla olisi entistä parempaa ohjeistusta käytössään siirtohinnoittelun soveltamistilanteisiin.

## 2.6 BEPS-hankkeen vaikutukset siirtohinnoitteluun

Veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa estävä hanke (Project to Tackle Base Erosion and Profit Shifting), jäljempänä *BEPS-hanke*, käynnistyi vuonna 2013 OECD:n julkaisusta Addressing Base Erosion and Profit Shifting. BEPS-hankkeen tuloksena syntyi 15:n raportin kokonaisuus toimenpiteistä, joilla pyritään estämään veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa. Siirtohinnoittelua käsiteltiin yhdessä raportissa (Actions 8-10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation). Suomi on saattanut voimaan BEPS-toimenpiteitä tekemällä muun muassa muutoksia kansalliseen lainsäädäntöönsä ja ottamalla hankkeessa kehitettyjä verosopimusmääräyksiä osaksi verosopimuksiaan. Siirtohinnoittelun BEPS-raportin vaikutukset eivät kuitenkaan olleet yhtä merkittäviä kuin monen muun BEPS-toimenpiteen aiheuttamat muutokset kansainväliseen verotukseen, koska toimenpiteet eivät muuttaneet siirtohinnoittelun perusteita eivätkä uudistaneet siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä. Siirtohinnoittelun BEPS-toimenpiteiden perusteella ei syntynyt tarvetta muuttaa siirtohinnoittelua koskevaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa, koska toimenpiteet perustuvat kyseiseen artiklaan kirjatun markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen. Siirtohinnoittelun BEPS-toimenpiteiden tarkoituksena oli ainoastaan selvittää ja vahvistaa markkinaehtoperiaatteen soveltamista, joten BEPS-toimenpiteet otettiin sel-laisenaan osaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Siirtohinnoittelun BEPS-toimenpiteiden tavoitteena on varmistaa, että siirtohinnoittelun päivitetty ohjeistus tuottaa lopputuloksen, joka vastaa liiketoimen osapuolten osuutta arvon luomisesta. BEPS-toimenpiteissä painotetaan tosiasiallisten toimenpiteiden suorittamista ja toimintojen taloudellista merkitystä, jolloin sopimusjärjestelyt eivät ole ratkaisevassa asemassa. Päivitetty ohjeistus selvittää erityisesti sitä, miten liiketoimi voidaan identifioida sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Siirtohinnoittelun BEPS-toimenpiteiden tavoitteet on saavutettu tarkentamalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyvää ohjeistusta markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta.

Siirtohinnoittelun BEPS-toimenpiteet keskittyvät kolmeen keskeiseen kysymykseen. Aineettomiin liittyviä liiketoimia on tarkasteltu, koska arvokkaan aineettoman tuottaman tulon kohdistaminen väärille osapuolille on vaikuttanut veropohjan rapautumiseen ja voiton siirtoon. Toinen keskeinen kysymys on riskien sopimusoikeudellinen allokointi ilman liiketoimen osapuolen tosiasiallisen riskin hallinnointiin liittyviä toimintoja. Toimintojen suorittamiseen liittyy myös toimintoiltaan vähäisen rahoittajan saaman korvauksen taso. Kolmantena keskeisenä kysymyksenä on tarkasteltu muita siirtohinnoittelun riskialueita, joihin kuuluu muun muassa liiketoimen sivuuttaminen poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa liiketoimi ei ole ollut osapuolen näkökulmasta taloudellisesti järkevä.

Siirtohinnoittelua koskevan vuoden 2015 BEPS-raportin sekä sen jälkeen tehtyjen ohjeistusten (muun muassa rahoitusliiketoimia koskeva siirtohinnoitteluohjeistus) sisältö on osa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

## 2.7 Oikeuskäytäntö

### *Yleistä*

Viimeisen kymmenen vuoden aikana korkein hallinto-oikeus on antanut useamman vuosikirjapäätöksen siirtohinnoittelusta. Sitä ennen siirtohinnoittelua koskevaa oikeuskäytäntöä oli varsin vähän. Eräissä viimeaikaisissa päätöksissä on ollut kyse erityisesti siitä, onko veroviranomaisella oikeus verotusmenettelylain 31 §:n nojalla sivuuttaa liiketoimi ja luonnehtia se uudelleen ja/tai korvata toisella liiketoimella (esim. KHO 2014:119 ja KHO 2020:35).

### *Uudelleenluonnehdinta*

Päätöksessään KHO 2014:119 korkein hallinto-oikeus totesi, että asiassa oli ratkaistava, oliko Konserniverokeskus voinut verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin nojalla sivuuttaa kyseisen lainajärjestelyn ja käsitellä lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet vähennyskelpoisia. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelylakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Mainitun lain 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista. Koska verosopimuksella ei voida perustaa verotusvaltaa yli kansallisen lain säännösten, sillä, miten Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 9 artiklaa on tältä osin tulkittava, ei edellä esitetyn perusteella ollut asiassa merkitystä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin olevan tulkintaa ohjaava vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan ohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainittuihin ohjeisiin.

Päätöksen KHO 2014:119 oikeudellisessa arvioinnissa todetaan, että arvioitaessa sitä, voidaananko verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin nojalla osapuolten sopima liiketoimi sivuuttaa ja luonnehtia verotuksessa muuksi liiketoimeksi, kuten nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa vieraan pääoman ehtoisesta lainasta oman pääoman sijoitukseksi, on huomattava, että mainittu uudelleenluonnehdinta merkitsee pelkkään hinnoittelun oikaisuun verrattuna merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa. Sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja luonnehdinta muuksi liiketoimeksi kuin mikä on toteutettu, aiheuttaa usein, kuten nyt kyseessä olevassa tapauksessa, menon vähennyskelpoisuuden epäämisen kokonaisuudessaan. Sen sijaan sovitun ja toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelu merkitsee vain sen arvioimista, onko verovelvollinen lisännyt tuloonsa riittävän määrän tai käsitellyt vähennyskelpoisena menona vain markkinaehtoisuusperiaatteella hyväksyttävän määrän. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että mainittu sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta edellyttäisi selkeää tähän oikeuttavaa lain säännöstä. Kun verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin ei sen sanamuodon eikä sitä koskevien hallituksen esityksen perustelujen mukaan voida selvästi katsoa oikeuttavan liiketoimen luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi, nyt kysymyksessä olevan lainan luonnehdinta verotuksessa oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ei ollut mainitun säännöksen nojalla mahdollista.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2020:35 koski tilannetta, jossa Konserniverokeskus oli verovelvollisen vahingoksi toimittamissaan verovuosien 2011 ja 2012 verotuksien oikaisuissa siirtohinnoitteluoikaisuna lisännyt A Oyj:n verotettaviin tuloihin sille kuuluviksi kat-

sottujen tulojen ja yhtiön ilmoittamien tulojen erotukset ja määrännyt yhtiölle lisäksi veronkorotukset. Konserniverokeskus oli siirtohinnoitteluoikaisua koskevien päätöstensä perusteluissa todennut, ettei liiketoimia ollut uudelleenkaracterisoitu, koska sopimusosapuolten välistä luonnehdintaa tai strukturointia liiketoimesta tai järjestelystä ei ollut oikaistu, vaan että verotuksia oli oikaistu sen perusteella, mitkä olivat olleet osapuolten välillä todellisuudessa tehdyt liiketoimet.

A Oyj on apportiomaisuutena sijoittanut konserniyhtiöltään olevia saatavia A Finance NV:hen. A Oyj on saanut vastikkeena A Finance NV:n osakkeita. Saatavat ovat siten olleet A Finance NV:n omaisuutta, ja A Finance NV on taseessaan kirjannut saatavat varoikseen. A Finance NV on näin ollen ollut velallisina olevien konserniyhtiöiden velkoja. A Oyj:n verotus on tullut toimittaa tästä lähtökohdasta käsin. Konserniverokeskus on arvioidessaan A Oyj:n ja A Finance NV:n välisiä, apporttisijoituksen jälkeen tehtyjä liiketoimia katsonut, että A Oyj on todellisuudessa suorittanut kaikki konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvät merkittävät toiminnot, kantanut tähän liittyvät merkittävät riskit sekä käyttänyt tähän liittyviä merkittäviä varoja ja ettei A Finance NV ole tosiasiasa toiminut konsernin rahoitusyhtiönä.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että Konserniverokeskus oli sivuuttanut A Oyj:n ja A Finance NV:n tekemät oikeustoimet ja erityisesti sen seikan, että A Finance NV oli tullut konserniyhtiöiden velkojaksi. Se oli tunnistanut A Oyj:n ja A Finance NV:n väliset, apporttisijoituksen jälkeen tehdyt liiketoimet ja katsonut, että A Oyj oli todellisuudessa suorittanut kaikki konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvät merkittävät toiminnot ja ettei A Finance NV ollut tosiasiasa toiminut konsernin rahoitusyhtiönä. Konserniverokeskus oli siten verotuksen oikaisuja verovelvollisen vahingoksi toimittaessaan luonnehtinut A Oyj:n ja A Finance NV:n väliset oikeustoimet uudelleen verotusmenettelylain 31 §:n nojalla. Koska sanottu säännös ei oikeuttanut Konserniverokeskusta luonnehtimaan verovelvollisen tekemiä oikeustoimia uudelleen ja koska asiassa ei ollut väitetty, että A Oyj ja A Finance NV olisivat ryhtyneet konsernin rahoitustoimintojen uudelleen järjestämiseen veron välttämisen tarkoituksessa, Konserniverokeskus ei ollut esittämillään perusteilla voinut oikaista A Oyj:n verovuosien 2011 ja 2012 verotuksia verovelvollisen vahingoksi eikä määrätä yhtiölle veronkorotuksia.

Päätöksen KHO 2020:35 oikeudellisessa arvioinnissa mainitaan, että korkein hallinto-oikeus on aiemmassa oikeuskäytännössään todennut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta (KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146 ja KHO 2018:173). Siirtohinnoitteluohjeiden merkitystä tulkintalähteenä kuitenkin rajoittaa muun ohella se seikka, että verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin mukaista siirtohinnoitteluoikaisua tehtäessä ei voida yleisesti puuttua konsernin sisäisen liiketoimen osapuolten välisiin rahavirtoihin vaan ainoastaan niiden välillä tapahtuneeksi tunnistetussa liiketoimessa käytettyyn hinnoitteluun tai muihin ehtoihin. Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjaratkaisussaan KHO 2014:119 katsonut, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta edellyttäisi selkeää tähän oikeuttavaa lain säännöstä ja ettei verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin sen sanamuodon ja sitä koskevien hallituksen esityksen perustelujen mukaan voida selvästi katsoa oikeuttavan liiketoimen luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi.

Muita siirtohinnoittelua koskevia korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksiä ovat KHO 2010:73, KHO 2013:36, KHO 2014:33, KHO 2017:145, KHO 2017:146, KHO 2018:173, KHO 2020:34, KHO 2021:66 ja KHO 2021:73. Näissä tapauksissa ei korkeimman hallinto-oikeuden mukaan ollut kyse toteutetun liiketoimen sivuuttamisesta ja uudelleenluonnehdinnasta, vaikka päätöksen KHO 2014:119 jälkeen verovelvollinen vetosikin niin sanottuun kiellettyyn uudelleenluonnehdintaan useimmissa siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa (näin esim. KHO 2017:145 ja KHO 2017:146).

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 2017:145, että A-konsernissa oli valittu ERP-hankkeen toteuttamistavaksi malli, jossa yksi konserniyhtiö on tarjonnut muille konserniyhtiöille ERP-järjestelmän kehittämis- ja muita palveluja ja jossa muut konserniyhtiöt ovat suorittaneet palvelumaksuja vastikkeena saamistaan palveluista. B Oy:n ja muiden konserniyhtiöiden ei ollut katsottava tällöin sopineen ERP-hankkeen toteuttamistavan osalta ehdoista, jotka olisivat poikenneet siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Koska muut A-konsernin yhtiöt olivat ottaneet ERP-järjestelmän käyttöön vaiheittain verovuodesta 2006 alkaen, korkein hallinto-oikeus kumosi verovuoden 2005 osalta hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset sekä B Oy:n jälkiverotuksen. Verovuosien 2006–2009 osalta asia palautettiin Verohallinnolle B Oy:n ERP-järjestelmän käyttöön ottaneilta konserniyhtiöiltä veloittamien palvelumaksujen määrien markkinaehtoisuuden selvittämiseksi.

Päätöksen oikeudellisessa arvioinnissa todetaan, että korkein hallinto-oikeus on vuosikirjapäätöksessään 2014:119 katsonut, että verovuodesta 2007 alkaen voimassa ollut verotusmenettelylain 31 §:n (1041/2006) säännös oikeuttaa osapuolten välisen ja niiden valitseman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelun, ja jos ehdot eivät ole markkinaehtoisia, vastaavan oikaisun tekemisen sen osapuolen verotuksessa, jonka verotettava tulo on jäänyt markkinaehtoisuudesta poikkeamisen vuoksi alemmaksi kuin jos ehdot olisivat olleet markkinaehtoisia. Verovuosina 2005–2006 voimassa ollut sama lain 31 §:ää (1558/1995) on esillä olevassa asiassa sovellettava samalla tavoin.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 2017:146, että A Oyj:n olisi tullut veloittaa konserniyhtiöiltään palveluiden tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia vastaavan määrän lisäksi voittolisä, jotta sen perimät palvelumaksut olisivat olleet markkinaehtoiset. A Oyj:n perimien palvelumaksujen markkinaehtoisuutta voittolisä ei kuitenkaan tullut määrittää ulkopuolisten vertailuyritysten voiton tason perusteella, koska itsenäisten konsultointiyhtiöiden ja konsernien emoyhtiöiden tarjoamat palvelut eroavat siten, että erot vaikuttavat merkittävästi voittolisän määrään vapailla markkinoilla, ja koska eroja ei ollut mahdollista eliminoida kohtuullisen tarkkoilla korjauksilla. Markkinaehtoinen voittolisä oli sen sijaan määritettävä ottaen huomioon se hyöty, jota A Oyj:n tarjoamat hallintopalvelut olivat voineet konserniyhtiöille tuottaa. Kun otettiin huomioon A Oyj:n tarjoamien palveluiden luonteesta saatu selvitys, yhtiön verotettaviin tuloihin lisättyjen voittolisien määriä alennettiin vastaamaan kolmen prosentin voittolisää. Päätöksen oikeudellisessa arvioinnissa korkein hallinto-oikeus totesi, että kun otetaan huomioon palveluita koskevan järjestelmän toteutuksesta saatu selvitys kokonaisuutena arvioiden, korkein hallinto-oikeus katsoo, että kysymys ei ollut vain yhdessä hankittujen tai tuotettujen palveluiden kustannusten jakamisesta konserniyhtiöiden kesken vaan että yhtiö oli myynyt konsernin hallintopalveluja konserniyhtiöilleen. Tämän vuoksi yhtiön olisi tullut veloittaa konserniyhtiöiltään palveluiden tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia vastaavan määrän lisäksi voittolisä, jotta sen veloittamat palvelumaksut olisivat olleet markkinaehtoiset. Asiassa oli siten seuraavaksi ratkaistava, mikä on ollut yhtiön veloittamien palvelumaksujen voittolisän markkinaehtoinen määrä.

Oikeuskäytännön asettamien rajoitteiden johdosta liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti ei ole mahdollista koko siinä laajuudessa kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohteet määrittämistä kuvaavat. Oikeuskäytännössä sivuuttamisen sisältö on muodostunut laajemmaksi kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukainen liiketoimen sivuuttaminen käsittää. Samalla oikeuskäytäntö on kaventanut sitä, miten liiketoimen määrittämisen osana normaalia siirtohinnoitteluanalyysiä on tarkoitettu tapahtuvan OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukaan ja perustuen liiketoimen tosiasialliseen sisältöön, asiaankuuluviin kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin ja niihin vaikuttaviin taloudellisesti olennaisiin erityispiirteisiin.

Oikeuskäytännön mukaan liiketoimen sivuuttaminen ei ole mahdollista voimassa olevan verotusmenettelylain 31 §:n perusteella. Verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisala poikkeaa siten verosopimusten siirtohinnoittelumääräyksestä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, joiden mukaan liiketoimen sivuuttaminen on osa markkinaehtoperiaatteen mukaista toimenpidevalikoiden arvioitaessa sitä, onko etuyhteysliiketoimi poikennut riippumattomien osapuolten vastavastaisuissa olosuhteissa tekemästä liiketoimesta.

*OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttö tulkintalähteenä*

Korkein hallinto-oikeus on oikeuskäytännössään todennut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta (KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2018:173, KHO 2020:34 ja KHO 2020:35). Korkein hallinto-oikeus on korostanut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on tulkintaa ohjaava vaikutus vain verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla. Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että lain 31 §:n 1 momentin soveltamisala rajoittuu osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden arviointiin.

Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessään KHO 2013:36, että vaikka OECD:n siirtohintaohteet nyky muodossaan julkaistiin vuonna 2010, jolloin muun muassa luku IX liiketoiminnan uudelleen järjestämiseen liittyvistä siirtohinnoittelunäkökohdista lisättiin osaksi OECD:n siirtohintaohteita, oli vuoden 2010 siirtohintaohteiden päivityksessä kyse useita vuosia jatkuneen työn saattamisesta lopulliseen muotoon ja voimassa olevan käytännön kirjaamisesta ja selkeyttämisestä. Luku IX ei sellaisenaan luonut uutta käytäntöä, vaan ainoastaan selkeytti markkinaehtoperiaatteen tulkintaa muun muassa tilanteissa, joissa niin sanotut location savings -säästöt tulee ottaa huomioon markkinaehtoista hintaa määritettäessä. Näin ollen OECD:n siirtohintaohteita voitiin käyttää nyky muodossaan ohjeena markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta myös tilanteissa, jotka liittyivät aikaan ennen vuotta 2010. Kyse ei ollut uudesta ohjauksesta, vaan vallitsevan tilanteen vahvistamisesta ja tarkennuksesta. Toisaalta päätöksessään KHO 2018:173 korkein hallinto-oikeus katsoi, että tapauksen yhteydessä huomiota oli erityisesti kiinnitettävä niihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka olivat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus oli tullut antaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen KHO 2021:66 sisältyi muun ohella OECD-ohjeiden ajallista ulottuvuutta koskevia seikkoja. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan OECD:n vuosina 1995 ja 2010 julkaisemat siirtohinnoitteluohjeet ovat esillä olevan asian kannalta olennaisilta osiltaan saman sisältöiset. Näin ollen asiassa ei korkeimman hallinto-oikeuden mukaan ollut arvioitava sitä, oliko yhtiön verovuoden 2009 verotusta voitu oikaista verovelvollisen vahingoksi OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen sisältyi kuvaus asian käsittelystä korkeimmassa hallinto-oikeudessa, jonka mukaan yhtiö oli vedonnut myös OECD:n helmikuussa 2020 julkaisemaan siirtohinnoitteluohjeiden 10. luvun päivitykseen, joka koskee rahoitusliiketoimien siirtohinnoittelua. Lisäksi yhtiö oli todennut, että uusi ohjeistus on vuosikirjaratkaisuun KHO 2013:36 sisältyvän oikeusohjeen mukaisesti mahdollista ottaa huomioon yhtiön tapaukseen soveltuvien osien. Korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan ottanut kantaa mainitun ohjepäivityksen käyttöön vaan ratkaisi tapauksen vuoden 1995 (ja vuoden 2010) siirtohinnoitteluohjeiden palveluja koskevan luvun VII soveltuvien kohtien perusteella.

## 2.8 Käytäntöä keskinäisestä sopimusmenettelystä

Verosopimusmääräysten tulkinnasta voi syntyä tulkintaerimielisyyksiä niin verovelvollisen ja verohallinnon välille kuin myös asiaan liittyvien valtioiden kesken. Siirtohinnoittelun kansainväliset riitatilanteet ovat lisääntyneet viimeisen vuosikymmenen aikana merkittävästi. Valtioiden välisten siirtohinnoitteluriitojen määrää seurataan OECD:n vuosittain julkaisemilla tilastoilla. Riitatapauksia oli vuoden 2019 lopussa ratkaisematta globaalilla tasolla 105:n valtion ilmoittamien tietojen mukaan yhteensä 3 735. Ilmiön taustalla on ainakin kaksi tekijää: yritysten kansainvälistyminen ja verohallintojen voimavarojen kohdistaminen siirtohinnoittelun arviointiin. Yritysten kansainvälistyminen on lisännyt konsernin sisäisten liiketoimien määrää ja niiden hinnoitteluun liittyviä monimutkaisia tulkintakysymyksiä. Samaan aikaan verohallinnot eri puolilla maailmaa ovat tehneet konserniyritysten verotukseen yhä enemmän siirtohinnoitteluoikaisuja. Verotukseen tehdyistä oikaisuksista aiheutuneet riidat pyritään ratkaisemaan verosopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välisellä verosopimuksen määräykseen perustuvalla keskinäisellä sopimusmenettelyllä, jota on kuvattu edellä jaksossa 2.3. Menettelyn tarkoituksena on poistaa siirtohinnoitteluoikaisun aiheuttama kansainvälinen kaksinkertainen verotus.

Keskinäisen sopimusmenettelyn siirtohinnoittelua koskeva ratkaisu perustuu verosopimusoi-  
keudessa noudatettavaan markkinaehtoperiaatteeseen ja sen tulkintalähteenä käytettäviin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Verosopimusoi-  
keuden markkinaehtoperiaatetta on noudatettu myös Verohallinnon vastuulla olevissa Suomen ja toisen verosopimusvaltion välisissä keskinäisissä sopimusmenettelyissä. Verohallinnon kokemusten mukaan markkinaehtoperiaatteen johdonmukainen noudattaminen on tehostanut toimivaltaisten viranomaisten välistä menettelyä ja varmistanut Suomelle kuuluvan verotulon. Lisäksi on pystytty poistamaan monikansallista yritystä rasittanut kansainvälinen kaksinkertainen verotus.

Vuosina 2017–2020 Verohallinto on ratkaissut siirtohinnoitteluun ja kiinteän toimipaikan tulon määrittämiseen liittyviä keskinäisen sopimusmenettelyn hakemuksia yhteensä 91. Tapausten perusteella on havaittavissa merkkejä verosopimusoi-  
keuden ja Suomen kansallista siirtohinnoitteluoikaisusään-  
nöstä koskevan oikeuskäytännön välisistä eroista. Ratkaistut hakemukset jakaantuvat melko tasan Suomen ja toisen valtion tekemiin siirtohinnoittelun ensioikaisuihin. Suomen ensioikaisuja on 49 ja toisen valtion ensioikaisuja on 42. Suomen tekemistä ensioikaisuksista on kuitenkin ratkaistu yli puolet ennen valtioiden välistä neuvottelua, koska ensioikaisu on poistettu kokonaan kotimaisen oikeusasteen päätöksillä. Poistetut ensioikaisu-  
t ovat liittyneet neljään kotimaisen oikeusasteen antamaan ratkaisuun, joissa verovelvollisella on ollut liiketoimia useammassa valtiossa olevien etuyhteyksyritysten kanssa. Lisäksi neljässä hakemuksessa Suomen ensioikaisua on alennettu kotimaisen oikeusasteen ratkaisulla ennen keskinäisen sopimusmenettelyn neuvotteluvaihetta. Toisen valtion tekemissä siirtohinnoittelun ensioikaisuis-  
sa on sen sijaan ollut erilainen lähtökohta. Toisen valtion ensioikaisuja ei ole poistettu minkään hakemuksen osalta kokonaan kyseisen valtion sisäisillä oikeusprosesseilla. Vain yhdessä tapauksessa toisen valtion ensioikaisua on alennettu sisäisellä oikeusprosessilla ennen neuvottelun aloittamista.

Suomen Verohallinnon tekemät siirtohinnoittelun ensioikaisu-  
t ovat edellä mainitulla tarkaste-  
lujaksolla olleet fiskaalisesti merkittäviä. Tapauksissa, jotka on saatettu keskinäiseen sopimusmenettelyyn ja joissa on ollut kyse Suomen tekemistä ensioikaisuis-  
ta, on neuvotteluvaiheessa ollut kyse yli 700 miljoonan euron suuruisista oikaisuis-  
ta. Noin 90 prosenttia tästä määrästä on pysynyt neuvotteluiden lopputuloksena eli toiset valtiot ovat tältä osin luopuneet verotusoi-  
keudestaan vastaaoikaisuin. Vastaavasti toisten valtioiden tekemien ensioikaisujen euromäärä on neuvotteluvaiheessa ollut hieman yli 150 miljoonaa euroa. Neuvotteluiden lopputuloksena Suo-  
men tekemät vastaaoikaisu-  
t ovat kohdistuneet noin 86 prosenttiin tuosta määrästä.

Suomen toimivaltainen viranomainen on sidottu verosopimusoikeuden markkinaehtoperiaatteen myös tilanteissa, joissa Suomelta vaaditaan vastaoikaisun tekemistä toisen valtion ensioikaisuun. Keskinäisessä sopimusmenettelyssä ei ole mahdollista vedota Suomen kansallista siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä koskevaan oikeuskäytäntöön ja siitä johtuvaan siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen kapeaan soveltamisalaan. Siitä syystä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintalinjaa suppeampi Suomen oikeuskäytäntö ei kavenna Suomen tehtäväksi tulevia vastaoikaisuja, joilla Suomi luopuu verotusoikeudestaan verosopimuksen siirtohinnoittelua koskevan määräyksen mukaisesti ja sen laajuudessa. Toimivaltaisen viranomaisen on siten hyväksyttävä toisen valtion markkinaehtoinen siirtohinnoittelun ensioikaisu ja tehtävä kaksinkertaisen verotuksen poistava vastaoikaisu, vaikka vastaavassa tapauksessa Suomessa ei olisi mahdollista tehdä siirtohinnoittelun ensioikaisua. Tämä johtaa Suomen verotulojen menetyksiin.

Tällaisia tilanteita on tullut myös käytännössä esiin keskinäisissä sopimusmenettelyissä. Esimerkiksi toinen valtio on tehnyt siirtohinnoittelun ensioikaisun luonnehtimalla kyseiseen valtion sijoittautuneen yhtiön suomalaiselta etuyhteysosapuolelta ottaman velan kyseisen valtion sisäisen lainsäädännön mukaisesti verotuksessa omaksi pääomaksi. Suomen toimivaltainen viranomainen on hyväksynyt keskinäisessä sopimusmenettelyssä toisen valtion näkemyksen ja luopunut verotusoikeudestaan. Tämä on perustunut siihen, että verotuksessa tehty velan uudelleenluonnehdinta omaksi pääomaksi on katsottu markkinaehtoiseksi kyseisen verosopimuksen 9 artiklan mukaisesti, kun tulkintalähteenä on käytetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Suomessa tehtyjen ensioikaisujen osalta voidaan mainita, että toinen valtio on hyväksynyt Suomen verotuksessa malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaavan verosopimusmääräyksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tehdyn ensioikaisun ja tehnyt täyden vastaoikaisin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Näin on tapahtunut myös tilanteessa, jossa vastaoikaisu on koskenut osaa verovuosista samalla kun kotimainen oikeusaste on poistanut muita asiaan liittyviä verovuosia koskevan ensioikaisun Suomen kansallisen lainsäädännön vastaisena.

### 3 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on hallitusohjelman mukaisesti muuttaa verotusmenettelylain 31 §:ää siten, että säännöstä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Esityksen tavoitteena on saattaa Suomen sisäinen lainsäädäntö vastaamaan soveltamisalaltaan lähökohtaisesti Suomen verosopimuksiin sisältyvää, OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaista määräystä.

Esityksen keskeisenä tavoitteena on se, että etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittäminen tapahtuisi siinä laajuudessa kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kuvaavat liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tavoitteena siten on, että siirtohinnoitteluanalyysi pohjautuisi asiaankuuluviin kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin sekä niihin vaikuttaviin taloudellisesti olennaisiin erityispiirteisiin, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Tavoitteena on selvittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen liiketoimen määrittämisen sisältöä ja asemaa keskeisenä osana siirtohinnoitteluanalyysia. Tältä osin esityksen tavoitteena on myös laajentaa Suomen veroviranomaisen mahdollisuuksia verovalvontaan, koska viimeaikaisessa verotusmenettelylain 31 §:ää koskeneessa oikeuskäytännössä kiellettyä sivuuttamisena ja uudelleenluonnehdintana on pidetty myös sellaisia Verohallinnon toimenpiteitä, joiden kohteena on ollut niitä BEPS-työssä tunnistettuja ongelmallisia rakenteita, jotka on sisällytetty vuonna 2017 julkaistuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykseen, mutta joiden asiasisältö vastasi pitkälti vuonna 2010 julkaistun päivityksen 9 lukuun sisältyvää riskejä käsittelevää osuutta. Siksi

esityksen tavoitteena on, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti koko siinä laajuudessa, mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet käsittävät, on osa siirtohinnoitteluprosessia ja kansallisen siirtohinnoitteluoikaisuäännöksen soveltamisalaa. Tavoitteena on siten tältä osin muuttaa oikeustilaa. Tämän tavoitteen toteutuminen edistää myös sitä, että BEPS-työn päämäärät, joihin Suomi on sitoutunut, voidaan täysimääräisesti saavuttaa Suomessa myös siirtohinnoitteluun liittyvien tulkintakysymysten osalta.

Sen lisäksi, että esityksen tavoitteena on mahdollistaa siirtohinnoitteluprosessin olennaisen osan, liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, täysimääräinen soveltaminen, ehdotuksella pyritään myös siihen, että poikkeuksellisissa olosuhteissa liiketoimen sivuuttaminen ja tarvittaessa liiketoimen korvaaminen toisella OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvatulla tavalla olisi säännöksen piirissä. Oikeuskäytännön mukaan sivuuttaminen on rajattu voimassa olevan verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisalan ulkopuolelle. Tavoitteena on siten myös tältä osin muuttaa oikeustilaa. Verotusmenettelylain 31 §:n sisältö ja soveltamisala vastaisivat muutoksen jälkeen verosopimusten siirtohinnoittelumääräyksiä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, joiden mukaan liiketoimen sivuuttaminen on osa markkinaehtoperiaatteen mukaista toimenpidevalikoimaa, kun arvioidaan sitä, onko etuyhteysliiketoimi poikennut riippumattomien osapuolten vastaavissa olosuhteissa tekemästä liiketoimesta. Tältäkin osin esityksen tavoitteena on laajentaa Suomen veroviranomaisen mahdollisuuksia verovalvontaan, joskin rajatun kuin liiketoimen määrittämisen osalta, sillä sivuuttaminen ja liiketoimen korvaaminen toisella voitaisiin tehdä ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa säännöksen soveltamis-edellytysten täyttyessä.

Esityksen tavoitteena on vaikuttaa osaltaan Suomen verotulokertymään verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen kautta. Tavoitteena on mahdollistaa Suomen veroviranomaiselle muihin valtioihin nähden yhtäläiset mahdollisuudet puuttua hinnoittelupoikkeamiin, koska jos Suomessa olisi myös jatkossa käytössä kansainvälistä käytäntöä merkittävästi suppeampi, nykyisen oikeuskäytännön mukainen verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisala, toinen valtio voisi puuttua hinnoittelupoikkeamiin mutta Suomi ei. Suomi saattaisi myös joutua tekemään vastaoikaisuja, jos asiaa käsiteltäisiin keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja toinen valtio olisi tehnyt markkinaehtoperiaatteen mukaisen ensioikaisun. Kaikki tämä kokonaisuudessaan tarkoittaisi pienempiä verotuloja Suomelle ja epätasapainoista verotulojen jakautumista maiden välillä. Esityksen tavoitteena on siten tasapainottaa vallitsevaa epäsuhtaista tilannetta, jossa kansallisen säännöksen soveltamiskäytäntö poikkeaa verosopimuksen soveltamisesta.

## **4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset**

### **4.1 Keskeiset ehdotukset**

Esityksessä ehdotetaan, että siirtohinnoitteluoikaisuäännökseen sisällytettäisiin maininta siitä, että siirtohinnoittelutilanteiden tarkastelu tapahtuisi markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Vaikka markkinaehtoperiaate sisältyy jo nykyisellään verotusmenettelylain 31 §:n 1 momenttiin, vahvistaisi periaatteen mainitseminen sen asemaa ja selkeyttäisi niitä puitteita, jossa siirtohinnoitteluun liittyyä analyysiä olisi tehtävä.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi, että siirtohinnoitteluoikaisua koskevan verotusmenettelylain 31 §:ää muutettaisiin sisällyttämällä siihen sääntelyä tiettyjen siirtohinnoitteluprosessin elementtien osalta.

Muutosten seurauksena lainsäädännössä olisi entistä selkeämmin todettu OECD:n siirtohinnoitteluohteissa mainitulla tavalla, että siirtohinnoitteluprosessiin sisältyisi ensivaiheessa liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tämä edellyttäisi, että olisi tunnistettu asiaankuuluvat taloudelliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudelliset olosuhteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun omaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Vasta tämän jälkeen olisi mahdollista edetä prosessin vaiheisiin, joissa tarkastellaan OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukaisesti sitä, millaisesta hinnasta riippumattomat osapuolet olisivat määritetyn liiketoimen osalta sopineet. Ehdotettu sääntely tarkentaisi ja osin laajentaisi voimassa olevan verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin siirtohinnoitteluoikeisuuden edellytyksiä.

Ehdotuksessa esitetään myös, että verotusmenettelylain 31 §:ään sisällytettäisiin nimenomaista sääntelyä markkinaehtoperiaatteen perustavasta, poikkeuksellisissa olosuhteissa sovellettavasta etuyhteysliiketoimen sivuuttamisesta, joka voitaisiin tehdä sen jälkeen, kun liiketoimi olisi määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Kyse olisi OECD:n siirtohinnoitteluohteiden sisältämästä ja markkinaehtoperiaatteen mukaisesta poikkeuksellisesta toimesta, jossa verovelvollisen etuyhteysliiketoimi voitaisiin sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella. Säännöksen soveltamisedellytykset olisivat käsillä, jos kokonaisarvion perusteella olisi todettavissa, että 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat. Edellytyksenä olisi lisäksi, ettei määritellylle etuyhteysliiketoimelle voitaisi vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa. Säännöksen soveltamiskynnys olisi siten asetettu korkealle.

## 4.2 Pääasialliset vaikutukset

### *Vaikutukset verovelvollisille*

Esityksessä on yhtäältä kyse oikeustilan selventämisestä ja osin muuttamisesta siten, että liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti voitaisiin tehdä Suomessa OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukaisesti ja niiden koko laajuudessa. Esityksessä ehdotetaan lisäksi sääntelyä liiketoimen sivuuttamisesta OECD:n siirtohinnoitteluohteiden mukaisesti ja niiden koko laajuudessa. Tämä siis tarkoittaisi vallitsevan oikeustilan muuttumista tältä osin. Etuyhteysliiketoimen määrittämistä koskevien sääntelyehtojen voimaansaattamisen johdosta tarpeen tehdä oikaisuja verovelvollisen verotukseen verotusmenettelylain 31 §:n nojalla arvioidaan jäävän vähäiseksi, jos lähtökohtana pidetään sitä, että verovelvollisten on jo voimassa olevan lain mukaisesti ollut määritettävä etuyhteysliiketoimet niiden tosiasiallisen sisällön perusteella ja että valtaosin verovelvolliset ovat jo ennen ehdotettuja täsmennyksiä toimineet lain asettamissa puitteissa.

Koska verovelvollisten olisi kuitenkin tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö, analysoitava sen aiheuttamat mahdolliset muutostarpeet omiin siirtohinnoittelukäytäntöihinsä ja noudatettava siitä seuraavaa ilmoittamisvelvoitetta, merkitsee se jossakin määrin verovelvollisten hallinnollisen taakan kasvua. Sen, että lainsäädäntöä täsmennettäisiin ja muutettaisiin ehdotetulla tavalla liiketoimen määrittämistä ja määritetyn liiketoimen sivuuttamista koskien, voidaan kuitenkin arvioida helpottavan verovelvollisen siirtohinnoitteluun liittyviä analysointiprosesseja, kun tällä olisi käytettävissään entistä selkeämmät lain tasoiset edellytykset edellä mainituista siirtohinnoitteluprosessin tietyistä elementeistä.

Esitystä laadittaessa ei ole ollut mahdollista tarkasti arvioida sääntelyn vaikutuksia verovelvollisten näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että sääntelyn soveltamistilanteet ovat monimutkaisia

ja perustuvat tavallisesti seikkoihin, joista tulisi olla tapauskohtaisia tietoja arvioinnin perustaksi. Säännösehdoituksista aiheutuu verovelvolliselle suurempia taloudellisia vaikutuksia, jos yrityksellä on markkinaehtoperiaatteesta poikkeavia etuyhteysliiketoimia. Tämän arvioidaan tukevan säännösten tavoitteen mukaista ennaltaehkäisevää vaikutusta yhdessä sen kanssa, että markkinaehtoperiaatteen vastaisesti hinnoitellun liiketoimen tuottamaa veroetua ei saada. Säännösten soveltaminen johtaisi tällöin siihen, että järjestelyyn perustuva verovaikutus poistuu eli neutraloituu. Tämä osaltaan lisäisi myös verotuksen yhdenmukaisuutta verovelvollisten välillä.

Sääntelyn soveltamisedellytyksenä on, että käsillä on oltava verotusmenettelylain 31 §:n mukainen, etuyhteyssuhteessa olevien osapuolten välinen liiketoimi. Lisäksi säännös soveltuisi ehdotetun 5 momentin mukaisella tavalla myös pääliikkeen ja sivuliikkeen välisiin toimiin. Siltä osin kuin kyse ei olisi etuyhteyserityksestä, sillä ei ole myöskään etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia. On oletettavaa, että tämä koskee erityisesti pieniä ja keskisuuria yrityksiä, minkä johdosta sääntelyn vaikutukset arvioidaan niiden osalta vähäisiksi. Sääntelyn ei siten voida katsoa luovan esteitä yrittäjyydelle tai vaikeuttavan uuden yritystoiminnan aloittamista.

Verovelvollisille aiheutuvista vaikutuksista huomionarvioista on Suomessa toteutuvien vaikutusten lisäksi sääntelyyn olennaisena osana kuuluva kansainvälinen liittyntä. Siirtohinnoittelusäännöksen tulkinnassa merkittävässä asemassa olevilla OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on merkitystä myös muissa valtioissa tulkintaa ohjaavana kansainvälisenä standardina, jolloin on myös yrityksille etu, että Suomen kansallinen lainsäädäntö vastaa sisällöltään kansainvälisesti noudatettuja standardeja. Kun kyseessä on rajat ylittävät liiketoimi, on todennäköistä, että ehdotettua sääntelyä vastaavaa sääntelyä sovelletaan myös muilla liiketoimeen liittyvillä lainkäyttöalueilla. Kansainvälisesti yhdenmukainen markkinaehtoperiaatteen tulkintakäytäntö on myös verovelvollisen edun mukaista, koska erilaisten kansallisten tulkintojen olemassaolo edellyttäisi rajat ylittävissä tilanteissa erityisiä maakohtaisia selvityksiä. Näistä syistä ehdotuksen ei voida katsoa heikentävän suomalaisten yritysten asemaa suhteessa niiden kansainvälisiin kilpailijoihin. Kansallinen siirtohinnoittelua koskeva oikaisusäännös olisi ehdotetun sääntelyn johdosta sisällöllisesti vastaavanlainen kuin useiden vertailumaiden sääntelyn sisältö on eikä siten heikentäisi myöskään Suomen kilpailuasemaa suhteessa muihin valtioihin.

Kun ehdotettujen muutosten myötä Suomi voisi noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa, Suomen tulkintakäytäntö vastaisi samalla kansainvälistä tulkintakäytäntöä, mikä puolestaan parantaisi muun ohella verotuksen ennustettavuutta.

#### *Taloudelliset vaikutukset*

Valmistelussa on pyritty selvittämään sitä, miten esitetyt muutokset vaikuttaisivat verotuottoihin. Näiden vaikutusten esittäminen täsmällisellä tasolla edellyttäisi tietoa esimerkiksi niistä etuyhteysliiketoimista, joiden tosiasiallinen sisältö ei vastaa niiden dokumentoitua sisältöä sekä tietoa tällaisten liiketoimien euromääristä. Tällaisia tietoja ei ole saatavilla Verohallinnon tietojärjestelmistä, sillä liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti edellyttäisi tapauskohtaista arviointia kunkin liiketoimen sisällöstä. Siten Verohallinnon tietojärjestelmistä ei ole suoraan saatavilla tietoa, joista arvioita esityksen taloudellisista vaikutuksista voitaisiin johtaa.

Verohallinto on tunnistanut järjestelyjä, jotka ovat ongelmallisia OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden valossa, mutta joihin nykyistä verotusmenettelylain 31 §:ää ei voida soveltaa. Kuten yllä on todettu, täsmällisiä euromääriä tietoja ei ole saatavilla, koska siirtohinnoittelutapaukset vaativat aina tapauskohtaisen arvioinnin. Yksittäisessä tapauksessa voi olla kuitenkin kyse taloudellisesti merkittävästäkin intressistä.

Sääntely antaisi Verohallinnolle mahdollisuuden ohjata ennakkollisesti tai oikaista jälkikäteen verovelvollisen verotusta tasolle, jolla sen kuuluisi olla markkinaehtoperiaatteen kansainvälisen tulkinnan mukaisesti. Osittain esityksen vaikutus olisi ennaltaehkäisevä, eikä tältä osin taloudellisten vaikutusten esittäminen tarkasti ole mahdollista. Ennaltaehkäisevän vaikutuksen osalta voidaan arvioida, että esityksen myötä yhteisöverotuotot tulisivat jonkin verran nousemaan. Verohallinto on arvioinut, että kokonaisuudessaan ehdotettujen muutosten myötä verotuotot voisivat kasvaa vuositasolla noin 50–100 miljoonalla eurolla, jos säännökset saatettaisiin voimaan ehdotetussa muodossa. Tämän perusteella valtiovarainministeriö arvioi keskimääräiseksi vuositaiseksi verotuotoksi noin 75 miljoonaa euroa.

Ehdotetun sääntelyn vaikutukset näkyisivät myös verotulojen jakautumisessa valtioiden välillä. Käytännössä vaikutuksia voidaan tarkastella keskinäisen sopimusmenettelyn näkökulmasta. Kuten yllä on todettu, Suomen nykyisen oikeuskäytännön mukainen verotusmenettelylain 31 §:n suppeampi soveltamisala merkitsee, että toinen verosopimuskumppani voisi puuttua hinnoittelupoikkeamiin malliverosopimuksen 9 artiklan laajuudessa mutta Suomi ei. Epätasapainoista asetelmaa korostaisi se, että Suomi saattaa myös joutua tekemään vastaoikaisuja eli luopumaan verotusoikeudestaan, jos asiaa käsiteltäisiin keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja toinen valtio olisi tehnyt markkinaehtoperiaatteen mukaisen ensioikaisun. Ottaen huomioon yllä jaksossa 2.8 esitetty keskinäistä sopimusmenettelyä koskeva käytäntö, joka osoittaa, että Suomen ensioikaisut eivät ole pääsääntöisesti muuttuneet keskinäisen sopimusmenettelyn neuvottelujen tuloksena, on todennäköistä, että toinen valtio hyväksyisi myös ehdotetun sääntelyn mukaisesti tehdyt ensioikaisut.

#### *Vaikutukset Verohallinnolle*

Verohallinnon arvion mukaan ehdotetut muutokset lisääisivät jonkin verran ohjauksen tarvetta erityisesti sääntelyn voimaantullessa. Verohallinnolle saattaisi myös muodostua painetta kohdistaa valvontaa tilanteisiin, joihin ei kansallisen oikeuskäytännön rajoitusten vuoksi ole ollut mahdollista puuttua aikaisemmin.

#### *Verotuottovaikutuksen kompensatio*

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti kuntatalouteen vaikuttavat veroperustemuutokset kompensoidaan nettomääräisesti. Muutokset yhteisöveron tuottoon kompensoitaisiin kunnille yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla. Yhteisöveron jako-osuuksien muuttamisesta annetaan erillinen esitys.

## **5 Muut toteuttamisvaihtoehdot**

### **5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset**

Valmistelun aikana on harkittu myös vaihtoehtoisia keinoja esitetyille sääntelylle sekä arvioitu näitä vaihtoehtoisia keinoja etenkin esitettyjen tavoitteiden toteuttamisen näkökulmasta. Hallitusohjelmakirjaus jo itsessään edellyttää lainsäädäntötoimenpiteitä. Tarpeet lain muutokselle ovat ilmeisiä ottaen myös huomioon oikeuskäytäntö, jonka mukaan verotusmenettelylain 31 §:ää on sovellettava rajatun kuin malliverosopimuksen 9 artiklaa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Suomen sisäinen lainsäädäntö oikeuskäytännön asettamien rajoitusten vuoksi ei vastaa soveltamisalaltaan Suomen verosopimuksiin sisältyvää, OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaavaa artiklaa.

Edellä esitetyn vaikutusarvioinnin perusteella voidaan todeta, että ilman esitettyjä muutoksia Suomi menettäisi jatkossakin merkittäviä verotuloja vuosittain. Tämä johtuisi siitä, että Suomi ei voisi soveltaa malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaavaa verosopimusmääräystä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa ja joutuisi siten jättämään tekemättä ensioikaisuja. Suomen olisi kuitenkin samaan aikaan poistettava kaksinkertainen verotus tilanteessa, jossa toinen valtio olisi tehnyt siirtohinnoittelua koskevan, markkinaehtoperiaatteeseen perustuvan oikaisun malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Tilanteessa, jossa mitään muutosta ei tehtäisi, jatkuisi myös verovelvollisten epävarmuus oikeustilasta kansainvälisissä tilanteissa. Siten toteuttamisvaihtoehtona ei voida pitää sitä, että lainsäädäntöön ei tehtäisi mitään muutoksia.

Yhtenä vaihtoehtona esitetyle sääntelylle voisi olla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tuominen lain tasolle, esimerkiksi ottamalla säännökseen nimenomainen viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Tällainen säännöksen sisältämä suora viittaus sisältyy esimerkiksi Norjan, Irlannin ja Yhdistyneen Kuningaskunnan siirtohinnoittelulainsäädäntöön. Ottaen huomioon muun muassa ehdotuksen tarkoitus selkeyttää ja täsmentää sääntelyn sisältöä siirtohinnoitteluanalyysin eräiden keskeisten elementtien osalta, olisi ehdotettu sääntely tarkoituksenmukaisempi vaihtoehto tällaiseen sääntelymalliin nähden.

Toinen vaihtoehto esitetyle sääntelylle voisi olla se, että sääntely markkinaehtoperiaatteeseen perustuvan liiketoimen määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti sisällytettäisiin johonkin toiseen pykälään tai asiakokonaisuuteen. Liiketoimen määrittämisessä on kuitenkin kyse markkinaehtoperiaatteen puitteissa tehtävästä arvioinnista, joten sen sisällyttäminen verotusmenettelylain 31 §:ään vastaisi lähimmin myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lähestymistapaa. Se vastaisi myös kansainvälistä käytäntöä.

Siltä osin kuin ehdotetuissa säännöksissä on kyse etuyhteysliiketoimen sivuuttamisesta, voidaan myös sen osalta pohtia asian sisällyttämistä johonkin toiseen pykälään tai asiayhteyteen. Myös sivuuttamisessa on kuitenkin kyse markkinaehtoperiaatteen viitekehyksessä tehtävästä arvioinnista eikä sen soveltamisen edellytyksenä esimerkiksi ole veron välttämisen tarkoitusta. Markkinaehtoperiaatteeseen perustuvan sivuuttamisen sisällyttäminen verotusmenettelylain 31 §:ään vastaisi myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lähestymistapaa katsoa sivuuttamista markkinaehtoperiaatteen soveltamisalaan kuuluvana asiana. Se vastaisi myös kansainvälistä käytäntöä. Jos sivuuttamista ei johdonmukaisesti liitettäisi osaksi siirtohinnoittelua koskevaa sääntelyä, olisi mahdollista, että muiden valtioiden toimivaltaiset viranomaiset eivät välttämättä olisi valmiita tekemään tällaisissa soveltamistapauksissa vastaoikaisuja, jos sivuuttamisen perusteella tehtyä verotuksen oikaisua käsiteltäisiin keskinäisessä sopimusmenettelyssä.

## 5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

Sitoutuminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa on maailmanlaajuisia. OECD-jäsenvaltioiden lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita sovelletaan laajasti myös muissa valtioissa. Markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta etuyhteysliiketoimissa on valtioissa yleensä säädetty lainsäädäntötasolla. Ulkomaista siirtohinnoittelulainsäädäntöä koskeva kansainvälinen vertailu on muun selvityksen ohella toteutettu tärkeimmiksi todettujen verokkimaille osoitetulla kyselytutkimuksella, johon saatujen vastausten perusteella kuvaukset on pääosin laadittu. Kyselytutkimuksessa on kartoitettu muun muassa sitä, onko OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa kuvattu liiketoimen määrittäminen ja sivuuttaminen mahdollista kansallisen lainsäädännön nojalla.

*Ruotsi*

Ruotsin siirtohinnoittelusäännös perustuu markkinaehtoisuuden vaatimukselle (Inkomstskattelagen 14 luku 19 §). Säännöksen mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen ollessa pienempi siksi, että on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä olisi sovittu riippumattomien elinkeinonharjoittajien välillä, tulos on laskettava sen määrän suuruiseksi, johon se olisi noussut, jos tällaisia ehtoja ei olisi ollut. Säännöksen soveltaminen edellyttää tiettyjen laissa säädettyjen ehtojen täyttymistä. Säännöstä voidaan soveltaa ainoastaan tilanteissa, joissa tulo on poikkeavan hinnoittelun johdosta siirtynyt verotettavaksi Ruotsin ulkopuolelle. Lisäksi sopimusosapuolilla on voitava olettaa olevan todennäköisten syiden perusteella taloudellinen etuyhteys. Lisäksi soveltaminen edellyttää, että olosuhteista ei ilmene, että poikkeavat ehdot johtuisivat muusta syystä kuin taloudellisesta etuyhteydestä.

Siirtohinnoittelusäännöksen tulkinnassa käytetään vakiintuneesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, mutta ne eivät ole sitova oikeuslähde. Verosopimukset tai OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät voi laajentaa verotusoikeutta siitä, mitä se on Ruotsin kansallisen lainsäädännön mukaisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuva tulkinta ei myöskään saa olla ristiriidassa verosopimuksen sanamuodon tai muiden sopimusosapuolia niiden keskinäisessä suhteessa sitovien oikeudellisten tavoitteiden, esimerkiksi Euroopan unionin oikeuden, kanssa. Ruotsissa katsotaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset, jotka eivät muuta markkinaehtoperiaatetta, vain selventävät OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan tulkintaa. Tällaiset selventävät päivitykset ovat Ruotsin veroviranomaisen ohjeistuksen mukaan lähtökohtaisesti sovellettavissa myös takautuvasti.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen liiketoimen määrittäminen tehdään Ruotsissa siirtohinnoittelusäännöksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nojalla. Liiketoimen määrittämisestä ei siten ole nimenomaista erityissääntelyä. Osapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen perusteella on mahdollista määrittää liiketoimi myös sellaisessa tilanteessa, että osapuolten välillä ei ole laadittu kirjallista sopimusta eikä osapuolet ole itse määrittäneet liiketoimea. On hyvä huomata, että liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti koskee muun ohella myös pääomarakenteiden ja rahoitusliiketoimien arviointia.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version kappaleessa 1.122 tarkoitettu liiketoimen sivuuttaminen ja korvaaminen toisella on poikkeuksellisissa tilanteissa mahdollista Ruotsissa siirtohinnoittelusäännöksen nojalla, mikäli OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa asetetut edellytykset täyttyvät. Kansallisessa siirtohinnoittelusäännöksessä ei aseteta erityisiä edellytyksiä sivuuttamiselle ja liiketoimen korvaamiselle toisella liiketoimella. Ruotsissa ei kuitenkaan ole OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesta sivuuttamisesta oikeuskäytäntöä. Ruotsissa on vanhempaa oikeuskäytäntöä, jossa tapauksessa kyseessä olleessa alikapitalisointitilanteessa sivuuttamista ei voitu tehdä siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen nojalla (RÅ 1990 ref. 34, Mobil Oil). Tältä osin on kuitenkin hyvä huomata yllä todetut seikat liiketoimen määrittämisestä. Ruotsissa myös yleinen veronkiertosäännös voi tulla sovellettavaksi siirtohinnoittelutapauksissa, mikäli sen soveltamisedellytykset täyttyisivät. Ruotsissa katsotaan, että siirtohinnoittelusäännöksen nojalla tehtävä sivuuttaminen kuuluu malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan.

Ruotsissa ei ole esteitä sille, että veroviranomainen käyttäisi jotakin muuta siirtohinnoittelumenetelmää kuin mitä verovelvollinen on käyttänyt. Menetelmävalinnalla katsotaan olevan kiinteä yhteys liiketoimen määrittämiseen.

*Tanska*

Tanskan siirtohinnoittelusäännös perustuu markkinaehtoperiaatteeseen (Ligningsloven 2 §). Säännöksen mukaan verovelvollisen tulee etuyhteysliiketoimissa noudattaa sellaisia ehtoja, joita riippumattomat osapuolet olisivat noudattaneet. Siirtohinnoittelusäännös koskee sekä kansainvälisiä että kansallisia siirtohinnoittelutilanteita.

Tanskan siirtohinnoittelusäännös ei sisällä viittausta OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Siirtohinnoittelusäännöstä koskevissa lain esitöissä on viitattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen ja todettu, että kyseistä säännöstä on tulkittava OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Lain esitöissä on todettu myös, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään säännöllisesti.

Tanskassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden katsotaan toimivan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kommentaarina. Verosopimusartikloja, jotka vastaavat OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa, tulkitaan kommentaarin eli OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Tanskassa katsotaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset ovat käytettävissä tulkintalähteenä myös ohjeiden päivitystä edeltävien tilanteiden arvioinnissa. Ainoastaan muutokset artiklaan sekä artiklamuutoksista välittömästi johtuvat muutokset kommentaariin eivät ole sovellettavissa ohjeversion julkaisua edeltävien tilanteiden arvioinnissa.

Etuyhteysliiketoimen määrittämistä koskevat päivitykset OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versioon katsotaan myös tulkintaa selventäviksi päivityksiksi, eikä niiden johdosta ole tehty muutoksia kansalliseen siirtohinnoittelusäännökseen. Tanskassa on mahdollista määrittää liiketoimi myös sellaisessa tilanteessa, että osapuolet eivät ole laatineet liiketoimesta kirjallista sopimusta. Esimerkiksi tilanteessa, jossa voidaan markkinaehtoperiaatteen mukaista analyysia tehdessä havaita, että tanskalainen yritys on tarjonnut palveluja ulkomaiselle etuyhteydessä olevalle osapuolelle, tanskalaisen yrityksen on saatava korvaus suorittamistaan palveluista, vaikka mitään kirjallista sopimusta osapuolten välillä ei olisi tehty.

Myöskään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version kappaleeseen 1.122 perustuvaa sivuuttamista ja korvaamista toisella liiketoimella ei ole erikseen implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön. Tanskassa sivuuttaminen ja toisella liiketoimella korvaaminen on mahdollista kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen (Ligningsloven 2 §) nojalla. Sivuuttamiselle ei ole kansallisessa lainsäädännössä asetettu erityisiä soveltamisedellytyksiä, mutta sivuuttamiselle on kuitenkin käytännössä korkea näyttökynnys, koska verovelvollisen valitsemaan liiketoimen muotoon puututaan. Tanskassa katsotaan, että markkinaehtoperiaatteeseen perustuva sivuuttaminen kuuluu malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan. Esimerkiksi yleisen veronkierrosäännöksen nojalla tehdyn sivuuttamisen ei puolestaan katsota kuuluvan malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan. Tanska tekisi vastaoikaisun ainoastaan, jos se katsoo, että oikaisu perustuu markkinaehtoperiaatteeseen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Tanskassa siirtohinnoittelutapausten tutkimisessa lähtökohtana pidetään verovelvollisen valitsemaa siirtohinnoittelumenetelmää. Jos veroviranomainen pystyy osoittamaan, että jokin toinen menetelmä olisi paremmin soveltuva menetelmä markkinaehtoisen hinnan määrittämiseksi, veroviranomainen voi käyttää eri menetelmää. Menetelmän vaihtaminen kuitenkin edellyttää, että viranomainen pystyy osoittamaan, että verovelvollisen käyttämällä menetelmällä ei päästä markkinaehtoiseen lopputulokseen.

*Norja*

Norjan kansallisessa lainsäädännössä markkinaehtoperiaatteesta säännellään Lov om skatt av formue og inntektin 13 luvun 1 §:ssä. Kyseisen säännöksen perusteella tuloja voidaan oikaista, jos verovelvollisen tulot tai varat muodostuvat pienemmiksi etuyhteyden takia. Tulonoikaisu edellyttää kolmen ehdon täyttymistä. Osapuolilla on oltava suora tai välillinen etujen yhteys. Toiseksi tulojen tai varojen on oltava vähentynyt verrattuna tilanteeseen, jossa etuyhteyttä ei olisi ollut. Kolmanneksi tulojen ja varojen vähenemisen on oltava seurausta etuyhteydestä. Säännöstä sovelletaan sekä rajat ylittävissä että kotimaisissa etuyhteystilanteissa.

Norjan siirtohinnoittelusäännökseen lisättiin vuoden 2008 alusta voimaan astunut neljäs kohta, joka toi OECD:n siirtohinnoitteluohjeille muodollisemman aseman oikeuslähteenä. Säännöksen mukaan, kun verosopimustilanteessa sovelletaan etuyhteyksyritysten välillä markkinaehtoperiaatetta, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on otettava huomioon ratkaistaessa sitä, onko etuyhteyksyrityksen verotettava tulo muodostunut pienemmäksi säännöksen ensimmäisessä kohdassa esitetyllä tavalla sekä arvioitaessa etuyhteyden vaikutusta pääomaan tai tuloihin kolmannessa kohdassa esitetyllä tavalla. Edellytyksenä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden suoralle sovellettavuudelle on, että kyseessä on rajat ylittävä liiketoimi ja liiketoimen verotusvallan jakautumiseen sovelletaan valtioiden välisessä verosopimuksessa määriteltä markkinaehtoperiaatetta. Muissa siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulee ottaa huomioon siltä osin kuin se on tarpeellista. Siirtohinnoittelusäännöksen neljättä kohtaa sovelletaan vain siltä osin kuin Norja on äänestänyt suuntaviivojen puolesta ja edellyttäen, että Norjan valtiovarainministeriö ei ole päättänyt toisin.

Markkinaehtoperiaatteen sisältävä siirtohinnoittelusäännös siis viittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin siirtohinnoitteluoikaisun edellytysten perusteena. Tällä viittauksella OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat suoraan sovellettavissa, mutta ohjeita ei ole vahvistettu lain tasoiseksi oikeuslähteeksi. Koska tämä kuitenkin voitaisiin tulkita siten, että OECD:lle annetaan lainsäädäntövaltaa uusien ohjeiden hyväksymisen kautta ja ohi perustuslain edellyttämän kansallisen parlamentaarisen lainsäätämisen prosessin, on viittaukseen lisätty soveltamisalan rajausta. Rajausta edellyttää, että Norja hyväksyy tulevaisuudessa annettavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 päivitykset ovat suoraan sovellettavissa Norjassa.

Norjan siirtohinnoittelusäännöksessä ei ole erityisesti säännelty liiketoimen määrittämisestä. Koska OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versio on kuitenkin verosopimustilanteissa suoraan sovellettavissa lakiviittauksen johdosta, määrittäminen voidaan tehdä siirtohinnoittelusäännöksen nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoittamassa laajuudessa. Norjassa määrittämiseen liittyvän ohjeistuksen, joka on lisätty vuoden 2017 versioon, katsotaan olevan täsmennystä markkinaehtoperiaatteen sisältöön. Norjassa on mahdollista määrittää liiketoimi myös sellaisessa tilanteessa, että osapuolet eivät ole määrittäneet liiketoimea keskinäisissä suhteissaan. Esimerkiksi tilanteessa, jossa voidaan määrittää, että norjalainen yritys on tarjonnut palveluja ulkomaiselle etuyhteydessä olevalle osapuolelle, norjalaisen yrityksen on saatava korvaus suorittamistaan palveluista, vaikka mitään kirjallista sopimusta osapuolten välillä ei olisi tehty. Tämä perustuu siihen, että siirtohinnoittelusäännös on muotoiltu markkinaehtoperiaatteen perusteella tehtäväksi oikaisuksi, mikä edellyttää tulon jäämistä pienemmäksi osapuolten etuyhteyden takia. Muodollinen osapuolten välinen sopimus ei näin ollen ole edellytys siirtohinnoittelusäännöksen nojalla tehtävälle oikaisulle.

Myöskään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.122 mahdollistamaa liiketoimen siivuttamista ja korvaamista toisella liiketoimella ei ole erikseen implementoitu lainsäädäntöön.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.122 mukainen sivuuttaminen ja liiketoimen toisella korvaaminen voidaan kuitenkin kappaleen 1.122 edellytysten täytyessä tehdä kansallisen siirtohinnoittelusäännöksen nojalla (Lov om skatt av formue og inntektin 13 luku 1 §). Joissakin markkinaehtoperiaatteeseen perustuvissa sivuuttamistilanteissa sovellettavaksi voisi tulla myös yleinen veronkiertosäännös (Lov om skatt av formue og inntektin 13 luku 2 §). Veronkiertosäännöksessä on omat soveltamisedellytyksensä ja yleisesti ottaen sen soveltamiskynnys on korkeammalla kuin siirtohinnoittelusäännöksen. Yleinen veronkiertosäännös voisi tulla sovellettavaksi myös itsenäisesti, vaikka kyse olisi siirtohinnoitteluasiasta.

Norjassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.122 mukaisen sivuuttamisen katsotaan kuuluvan OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan. Norjassa katsotaan, että keskinäisessä sopimusmenettelyssä olisi mahdollista tehdä vastaoikaisu myös tilanteissa, joissa toisen valtion ensioikaisu perustuisi kansallisen lainsäädännön yleiseen veronkiertosäännöseen, kunhan ensioikaisulle on oikeudellinen peruste kansallisessa lainsäädännössä. OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla ei siis Norjan näkemyksen mukaan rajoittaisi vastaoikaisun tekemistä myöskään yleisen veronkiertosäännöksen soveltamistilanteissa. Vastaoikaisun tekeminen keskinäisessä sopimusmenettelyssä riippuu kuitenkin aina tapauskohtaisista tosiseikoista ja olosuhteista.

Norjassa ei ole asetettu erityisiä edellytyksiä soveltuvimman menetelmän käyttämisen osalta. Näin ollen veroviranomainen voi siirtohinnoitteluarvioinnissaan poiketa verovelvollisen valitsemasta menetelmästä.

#### *Alankomaat*

Alankomaissa markkinaehtoperiaate on sisällytetty kansalliseen lakiin yritysten tulon verottamisesta (Wet op de vennootschapsbelasting, 8b artikla). Tämän markkinaehtoperiaatteen sisältävän säännöksen tulkinnassa nojaututaan pääasiallisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Alankomaiden valtiovarainministeriön antamassa siirtohinnoittelua koskevassa oikeusohjeessa (decree) todetaan nimenomaisesti, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kansainvälisesti hyväksytty tulkinta markkinaehtoperiaatteesta ja siten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tarjoavat perustan kansallisen lainsäädännön markkinaehtoperiaatteen tulkinnalle. Oikeusohje kuvastaa Alankomaiden valtiovarainministeriön tulkintaa markkinaehtoperiaatteen sisällöstä ja sitoo verohallintoa, eivätkä veroviranomaiset voi siten poiketa ministeriön ohjeesta. Verovelvolliset voivat kuitenkin veroilmoituksissaan kiistää ohjeessa esitetyn tulkinnan markkinaehtoperiaatteen soveltumisesta, jolloin oikeusasteissa tulee testattavaksi, onko valtiovarainministeriön antama oikeusohje lakien ja verosopimusvelvoitteiden mukainen.

Alankomaissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset katsotaan vain lisäohjeistukseksi markkinaehtoperiaatteen tulkinnasta, sillä päivitykset eivät varsinaisesti muuta markkinaehtoperiaatteen sisältöä. Siirtohinnoittelua koskevassa oikeusohjeessa todetaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muutokset, jotka vain selventävät markkinaehtoperiaatetta eivätkä muuta sitä, ovat sovellettavissa myös ohjeen julkaisuaikankohtaa edeltäviin vuosiin. Muutokset ovat siten suoraan sovellettavissa kansallisen lainsäädännön markkinaehtoperiaatteen sisältävän säännöksen nojalla. Siirtohinnoittelua koskevan oikeusohjeen nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versio on siten täysin sovellettavissa Alankomaissa, myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitysten julkaisuaikankohtaa edeltäviin vuosiin. Tämä koskee myös liiketoimen määrittämistä.

Alankomaissa on mahdollista tehdä siirtohinnoitteluoikaisu sellaiseen liiketoimeen, jota etuyhteydessä olevat osapuolet eivät ole määrittäneet. Tällaisessa tilanteessa ensimmäiseksi määritetään etuyhteydessä olevien osapuolien välinen liiketoimi, minkä jälkeen määritetty liiketoimi hinnoitellaan. Määrittäminen tehdään osapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen perusteella. Tämä tehdään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nojalla, eikä kansallisessa lainsäädännössä ole erikseen säännöstä sellaisen liiketoimen hinnoitteluun, jota osapuolet eivät ole määrittäneet.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.122 tarkoitettua sivuuttamista ei ole erikseen implementoitu Alankomaissa, muutoin kuin kansallisen lainsäädännön markkinaehtoperiaatteen sisältävän säännöksen kautta. Siten Alankomaissa sivuuttaminen on mahdollista nojautumalla kansallisen lainsäädännön markkinaehtoperiaatteen sisältävään säännökseen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Kansallisessa lainsäädännössä ei ole asetettu erityisiä edellytyksiä sille, minkälaisissa tilanteissa sivuuttaminen on mahdollista. Alankomaissa yleisenä veronkiertösäännöksenä toimii oikeuskäytäntöön perustuva yleinen veronkiertoa estävä doktriini (*Fraus legis*). Lisäksi Alankomaissa on useita erityisiä veronkiertösäännöksiä. Muun muassa konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyen on erityinen veronkiertösäännös. Tällä säännöksellä voi olla vaikutusta markkinaehtoperiaatetta koskevan säännöksen soveltamiseen joissakin rahoitusta koskevissa tapauksissa. Alankomaat voisi tehdä vastaoikaisun keskinäisessä sopimusmenettelyssä, vaikka ensioikaisu perustuisi kansallisen lainsäädännön yleiseen veronkiertösäännökseen, jos ensioikaisu olisi kuitenkin perusteltavissa myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.122 nojalla. Alankomaissa katsotaan kuitenkin, että markkinaehtoperiaatteeseen nojautumisen ja siten siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisen tulisi olla ensisijaista suhteessa yleisen veronkiertösäännöksen soveltamiseen.

Soveltuvimman menetelmän valinnan osalta siirtohinnoittelua koskevassa oikeusohjeessa on nimenomaisesti todettu, että veroviranomaisten on aloitettava siirtohinnoitteluasioiden tutkiminen verovelvollisen valitsemista lähtökohdista käsin. Jos veroviranomainen harkitsee siirtohinnoittelu-oikaisua, veroviranomaisten on esitettävä näyttöä, että verovelvollisen käyttämä siirtohinnoittelumenetelmä ei ole johtanut markkinaehtoiseen tulokseen. Siirtohinnoittelu-oikaisun perusteeksi ei näin ollen riitä, että jokin toinen menetelmä olisi parempi tai markkinaehtoisempi.

#### *Saksa*

Saksan siirtohinnoittelusäännös perustuu markkinaehtoperiaatteeseen (Außensteuergesetz 1 §). Siirtohinnoittelusäännös mahdollistaa verovelvollisen tulon oikaisemisen silloin, jos verovelvollisen tekemistään liiketoimista saama tulo on pienentynyt sen vuoksi, että ulkomaisen, verovelvollisen lähipiiriin kuuluvan tahon kanssa olevassa liikesuhteessa tulon määrittämisessä on käytetty ehtoja, erityisesti hintaa, jotka poikkeavat niistä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat samoissa tai samankaltaisissa olosuhteissa käyttäneet. Verovelvollisen tulo tulee määrittää sellaiseksi, että se vastaisi riippumattoman osapuolen kerryttämää tuloa. Säännös mahdollistaa ainoastaan verovelvollisen vahingoksi tehtävät oikaisut. Saksan siirtohinnoittelusäännöksessä ei ole suoria viittauksia OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Saksassa on vireillä siirtohinnoittelusäännöstä koskeva lakiuudistus, jonka tarkoituksena on täsmentää siirtohinnoittelusäännöstä joiltain osin.

Saksan siirtohinnoittelusäännöksen sisältämä markkinaehtoperiaate vastaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan markkinaehtoperiaatetta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa käytännössä tärkeä tulkintalähde, vaikka niillä ei ole muodollisesti velvoittavaa asemaa. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole muodollisesti velvoittava oikeuslähde, Saksan siirtohinnoittelusäännökset ovat kuitenkin pääsääntöisesti

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa samansuuntaisia, jotta kansainvälisesti toimivien yritysten kaksinkertaiselta verotukselta vältyttäisiin. Saksa on laatinut myös omat kansalliset siirtohinnoitteluohjeensa.

Liiketoimen määrittämisen prosessia ei ole Saksassa erikseen implementoitu siirtohinnoittelusäännökseen. Liiketoimen määrittämisen katsotaan kuitenkin olevan looginen edellytys ylipääntään siirtohinnoitteluanalyysin tekemiselle, koska liiketoimen määrittäminen on olennaista toimintoanalyysissa, riskien arvioinnissa sekä vertailuanalyysissa. Saksan siirtohinnoittelusäännös mahdollistaa liiketoimen määrittämisen myös tilanteissa, joissa osapuolet eivät ole tehneet nimenomaista sopimusta liiketoimesta.

Saksassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 1.122 mukainen sivuuttaminen on mahdollista siirtohinnoittelusäännöksen (Außensteuergesetz 1 §) nojalla. Markkinaehtoperiaatteen perustuva sivuuttaminen on kuitenkin mahdollista vain poikkeuksellisissa tilanteissa. Saksassa katsotaan, että markkinaehtoperiaatteen perustuva sivuuttaminen kuuluu OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan.

#### *Yhdistynyt kuningaskunta*

Yhdistyneen Kuningaskunnan siirtohinnoittelusäännöstö sisältyy Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 osaan 4. Kyseisen säännösten osiossa 147 on ilmaistu siirtohinnoitteluohjeita koskeva perussääntö. Sen mukaan etuyhteysosapuolten liiketoimissa tai liiketoimien sarjassa käyttämät ehdot korvataan markkinaehtoisilla ehdoilla, jos etuyhteysosapuolten käyttämät ehdot poikkeavat markkinaehtoisista ehdoista ja jos toinen osapuoli saa näiden ehtojen johdosta veroetua. Etuyhteys edellyttää liiketoimen osapuolen määräysvaltaa liiketoimen toiseen osapuoleen tai sitä, että molemmat osapuolet ovat saman määräysvallan alaisina.

Taxation (International and Other Provisions) Act 2010:n osan 4 kohdassa 164 viitataan nimenomaisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Kyseisen lainkohdan mukaan osan 4 säännöksiä tulee tulkita tavalla, joka turvaa parhaiten niiden yhtenäisyyden OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla tarkoitetaan siirtohinnoitteluohjeita, jotka on julkaistu ennen 1.5.1998. Säännöksellä tarkoitetaan myös kyseisen ajankohdan jälkeen julkaistuja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jos näin erikseen säädetään. BEBS-projektin muutokset on tuotu osaksi lainsäädäntöä siten, että ne ovat olleet sovellettavissa jo alkaen 1.4.2016, voimaantulon jälkeen alkaviin tilikausiin, eli ennen kuin muutokset on saatu päivitettyä osaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeita vuoden 2017 versiota. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2017 versio on tullut sovellettavaksi kansallisen lainsäädännön mukaan alkaen 1.8.2018, voimaantulon jälkeen alkaviin tilikausiin. BEPS-muutokset sekä 2017 tehdyt päivitykset tulkittaneen selventäviksi, minkä vuoksi esimerkiksi liiketoimen määrittämisessä voitaisiin käyttää vuoden 2017 OECD:n siirtohinnoitteluohjeita jo ennen ajankohdasta 1.4.2016 toteutettujen liiketoimien arvioinnissa.

Yhdistyneessä Kuningaskunnassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen liiketoimen määrittäminen tehdään siirtohinnoittelusäännösten ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nojalla, eikä liiketoimen määrittämisestä siten ole nimenomaista erityissääntelyä. Liiketoimen määrittäminen voidaan tehdä myös tilanteissa, joissa osapuolet eivät ole tehneet nimenomaista sopimusta liiketoimesta.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version kappaleessa 1.122 tarkoitettu liiketoimen sivuuttaminen ja korvaaminen toisella on poikkeuksellisissa tilanteissa mahdollista siirto-

hinnoittelusäännösten ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nojalla Yhdistyneessä Kuningaskunnassa. Liiketoimen sivuuttaminen vaatii aina näyttöä siitä, että riippumattomat osapuolet eivät olisi sopineet vastaavasta liiketoimesta.

#### *Irlanti*

Irlannin kansallisessa lainsäädännössä velvollisuus noudattaa markkinaehtoperiaatetta sisältyy vuoden 2019 Finance Actin osioon 27, millä lisättiin uusi siirtohinnoittelua koskeva osa 35A vuoden 1997 Taxes Consolidation Actiin. Uusi siirtohinnoittelulainsäädäntö on tullut voimaan 1.1.2020 ja se korvasi aiemman version osasta 35A eli vuoden 2010 Finance Actin osion 42, jolla tuotiin siirtohinnoittelusäännökset ensimmäisen kerran Irlannin kansalliseen lainsäädäntöön. Markkinaehtoperiaate on ilmaistu Finance Actin säännöksessä 835C(3), jonka mukaan markkinaehtoinen määrä korvaukseksi tarkoittaa sellaista määrää, josta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti toimivat riippumattomat osapuolet olisivat sopineet.

Irlannin siirtohinnoittelulainsäädännön viimeisin uudistus sisältää nimenomaisen viittauksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versioon. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2017 versio on sovellettavissa tulkinnan lähteenä uuden siirtohinnoittelulainsäädännön voimaantulosta alkaen eli 1.1.2020. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2017 versio on kuitenkin ollut sovellettavissa Irlannin verosopimusmääräysten tulkinnassa jo siitä lähtien, kun OECD on hyväksynyt kyseisen ohjeversion.

Irlannin siirtohinnoittelulainsäädäntö edellyttää säännöksessä 835C(4), että liiketoimen määrittäminen on tehtävä tunnistamalla kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin liittyvät taloudelliset olosuhteet. Säännöksessä 835C(5) on lisäksi mainittu, että määritetyn liiketoimen tulee perustua kaupallisten tai rahoituksellisten suhteiden sisältöön, mikäli niiden sisältö on ristiriidassa liiketoimen muodon kanssa. Irlannissa on mahdollista määrittää liiketoimi myös tilanteissa, joissa osapuolet eivät ole tehneet nimenomaista sopimusta liiketoimesta.

Irlannin siirtohinnoittelulainsäädäntö sisältää nimenomaisen säännöksen 835C(5) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version mukaisesta sivuuttamisesta ja etuyhteyksiliiketoimien korvaamisesta toisella. Säännöksen mukaan liiketoimi voidaan sivuuttaa, mikäli määritetty liiketoimi poikkeaa kokonaisuudessaan siitä, mitä taloudellisesti järkevät osapuolet olisivat sopineet vastaavissa olosuhteissa. Lisäksi säännöksen mukaan liiketoimi voidaan korvata sellaisella toisella liiketoimella, millä päästään taloudellisesti järkevään lopputulokseen. Sivuuttamista koskevassa säännöksessä on viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 version lukuun I, D.2.

Irlannissa katsotaan, että markkinaehtoperiaatteeseen perustuva sivuuttaminen sisältyy malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalaan. Edellytyksenä vastaoikaisun tekemiselle on, että ensioikaisu on markkinaehtoperiaatteen mukainen. Mikäli ensioikaisu ei perustuisi markkinaehtoperiaatteeseen vaan esimerkiksi yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen, Irlannissa katsotaan, että vastaoikaisun tekemiselle ei olisi perusteita malliverosopimuksen 9 artiklan nojalla.

Irlannissa ei ole asetettu erityisiä edellytyksiä soveltuvimman siirtohinnoittelumenetelmän käyttämiselle. Veroviranomaiset soveltavat kunkin tapauksen tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan valittua soveltuvinta menetelmää.

## 6 Lausuntopalaute

Lausuntonsa esitysluonnoksesta ovat antaneet Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen yrittäjät ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Marjaana Helminen, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren, professori (ma.) Marianne Malmgrén, professori Pekka Nykänen, yliopistonlehtori Katriina Pankakoski ja PricewaterhouseCoopers Oy. Lisäksi Tampereen yliopisto ja työ- ja elinkeinoministeriö ovat ilmoittaneet, etteivät ne anna lausuntoa asiassa.

Useissa lausunnoissa ehdotettuja muutoksia pidettiin tarpeellisina ja perusteltuina, koska ne mahdollistaisivat siirtohinnoitteluoikaisusäänöksen soveltamisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Toisaalta useissa muissa lausunnoissa pidettiin tarpeellisena, että ehdotukseen tehdään muutoksia ja täsmennyksiä, jotta ehdotus voitaisiin toteuttaa. Joissakin lausunnoissa sen sijaan todettiin, että ehdotusta ei ole perusteltua toteuttaa esitetystä muodostaan.

Useissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota käytettyihin termeihin. Lausuntojen mukaan tietyt lakiehdotukseen sisältyvät käsitteet eivät sovellu Suomen lainsäädännössä käytettyyn terminologiaan. Lausunnoissa myös kiinnitettiin huomiota siihen, ettei OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ole tarkoitettu sellaisenaan sisällytettäväksi kansalliseen lainsäädäntöön. Ehdotetut muutokset eivät lausuntojen mukaan myöskään vastaa verrokkimaiden lainsäädäntöjen muotoilua. On huomattava, että esityksen säännöstasolla olevan terminologian sekä niitä koskevien perusteluiden mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käytetyn terminologian kanssa on perusteltua, koska tavoitteena on, että kansallista säännöstä voitaisiin soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Esityksessä on pyritty siihen, että säännös ja sen tulkinta olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia Suomen tekemien verosopimusten ja niiden tulkinnassa käytettäväksi sovitun tulkintalähteen, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa, koska kansallisen lainsäädännön soveltamisessa syntyneet poikkeamat verosopimusmääräyksiä koskevista tulkinnoista voivat omalta osaltaan johtaa tulkintariitoihin Suomen ja muiden valtioiden välillä sekä kaksinkertaiseen verotukseen. Tätä ei voida pitää toivottavana minkään osapuolen näkökulmasta. Huomionarvioista on myös, että joidenkin verrokkimaiden lainsäädäntöön sisältyy vastaavaa terminologiaa, kuin mitä nyt on käytetty lakiehdotuksen säännöstasolla ja perusteluissa. Joillakin toisilla verrokkimailla sen sijaan siirtohinnoittelua koskeva säännös on malliverosopimuksen 9 artiklan kaltainen, yleisemmän tason säännös. Lakiesitykseen sisältyvän, kansainvälistä vertailua koskevan valmistelun yhteydessä on kuitenkin ilmennyt, että molemmat edellä kuvatun kaltaiset säännöstyypit perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Ohjeita myös käytetään kyseisten säännöstyypien tulkintalähteenä mukaan lukien myös liiketoimen määrittäminen ja sivuuttaminen. On myös huomattava, ettei nyt esitetä muutoksia verotusmenettelylain 31 §:n 1 momenttiin, joka vastaa sisällöltään malliverosopimuksen 9 artiklaa. Ehdotetut muutokset eivät myöskään laajenna siirtohinnoitteluoikaisusäänöksen soveltamisalaa malliverosopimuksen 9 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ollen ehdotetut muutokset eivät etäännytä kansallista lainsäädäntöä malliverosopimuksen 9 artiklasta siten kuin lausunnoissa on esitetty.

Joissakin lausunnoissa tuotiin esiin myös se, että tukeutuminen eduskunnan lainsäädäntövallan ulkopuolella oleviin, englanninkielisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perusteluissa esitetyllä tavalla on perustuslain valossa kyseenalaista. Siirtohinnoitteluoikaisusäänös on kansallisen lain etuyhteydessä olevien osapuolten välisiä liiketoimia koskeva säännös. Sillä on yhtymäkohta Suomen ja muiden valtioiden välillä tehtyihin verosopimuksiin, joissa on malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaava määräys valtioiden välisestä verotusvallan jaosta etuyhteysosapuolten liiketoimiin liittyen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on valtioiden yhdessä laatima ja sopima

tulkintalähde kyseiselle artiklalle. Suomi on sitoutunut noudattamaan OECD:n siirtohinnoitteluoehjeita verosopimuskumppaneidensa kanssa. OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden asema voimassaolevan kansallisen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen tulkintalähteenä on todettu esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä koskevan vuoden 2006 hallituksen esityksen perusteissa (HE 107/2006 vp). Lisäksi asia on vahvistettu useissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä (muun muassa KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2020:35). Useissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä on suoraan lainattu ja käännetty suomeksi englanninkielisiä OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden kohtia. OECD:n siirtohinnoitteluoehjeilla on siten jo ennestään vakiintunut asema Suomessa siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen tulkintalähteenä eikä ehdotettujen säännösten voimaantulo merkitsisi oikeustilaan tältä osin muutosta. Lakiehdotuksella pyritään päinvastoin säätämään perustuslain vaatimusten mukaisesti ja oikeuskäytännön edellyttämällä tavalla yksityiskohtaisesti ja tarkasti tietyistä OECD:n siirtohinnoitteluoehjeisiin sisältyvistä siirtohinnoitteluprosessin vaiheista, jotka eivät kansallisen oikeuskäytännön perusteella ole olleet mahdollisia OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden koko laajuudessa.

Useissa lausunnoissa esitettiin, että lakiehdotuksen 2 momentin mukaisen määrittämisen ja 3 momentin mukaisen sivuuttamisen välinen suhde on epäselvä. Kyseisissä lausunnoissa katsottiin, että ehdotetun 2 momentin mukainen liiketoimen määrittäminen sisältää sivuuttamista, koska esitysluonnoksen mukaan liiketoimen määrittäminen voisi esimerkiksi johtaa tilanteeseen, jossa verotus perustuisi johonkin muuhun kuin verovelvollisen tekemään sopimukseen. Tältä osin on huomattava, että liiketoimen määrittämisessä olisi ehdotetun 2 momentin nojalla kyse siitä, että verotuksen pohjaksi selvitetäisiin verovelvollisen liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti ja Verohallinto olisi siten verotuksellisessa arvioinnissaan sidottu tosiasiallisesti toteutetun liiketoimen sisältöön. Tämän tosiasiallisen sisällön selvittämisessä olisi säännöksen mukaan tunnistettava asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaisia erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Tosiasiallisen sisällön selvittäminen perustuisi siten säännöksessä mainittujen tekijöiden tapauskohtaiseen arviointiin. Osapuolten välinen sopimus otettaisiin huomioon mutta se ei olisi ainoa tekijä asian arvioinnissa. Liiketoimen sivuuttaminen 3 momentin nojalla puolestaan merkitsisi, että ehdotetun 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi, jota taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet eivät vastaavissa olosuhteissa tekisi ja jolle ei voitaisi vahvistaa markkinaehtoista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä, voitaisiin sivuuttaa. Tarvittaessa sivuutettu liiketoimi voitaisiin korvata toisella, etuyhteysosapuolten toteuttaman liiketoimen kanssa mahdollisimman samankaltaisella liiketoimella. Vaikka sekä 2 että 3 momentin nojalla tehtävän arvioinnin tulisi tapahtua markkinaehtoperiaatteen asettamissa rajoissa, on määrittämisen ja sivuuttamisen soveltamistilanteet ja -ala erilaiset. Tiivistetysti 2 momentin määrittämisessä on kyse liiketoimen tosiasiallisen sisällön selvittämisestä, kun taas 3 momentin sivuuttamisessa on kyse siitä, että määritetty liiketoimi on taloudellisesti järjetön eikä sille löydy markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, jolloin se on sivuutettava siirtohinnoitteluoikaisussa.

Joissakin lausunnoissa esitettiin myös, että lausunnolla ollut ehdotus ei selventänyt ehdotusten suhdetta verotusmenettelylain 28 §:ään, joka jo nykyisellään sisältää säännöksen oikeudellisen muodon sivuuttamisesta. Osa lausunnonantajista katsoi, että yleinen veronkiertosäännös on riittävä myös liiketoimen sivuuttamista koskevia siirtohinnoittelutilanteita varten. On huomattava, että ehdotettujen säännösten soveltaminen ei edellyttäisi sen arvioimista, liittyykö tapaukseen esimerkiksi suoritettavasta verosta vapautumiseen liittyviä seikkoja, vaan niiden soveltamiselle olisi sekä 2 momentin että 3 momentin osalta asetettu omat, täysin itsenäiset soveltamisedellytyksensä, joita arvioitaisiin markkinaehtoperiaatteen asettamassa viitekehysessä. Näin ollen ehdotettujen säännösten soveltamisedellytykset ja soveltamisala eroavat verotusmenettelylain

28 §:n veronkiertosäännöksestä. Ehdotettujen säännösten soveltaminen ei siten myöskään edellyttäisi sitä, että samanaikaisesti sovellettaisiin verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöstä.

Useissa lausunnoissa tuotiin esiin huolia lakiehdotuksen vaikutuksista verotuksen ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen sekä verovelvollisen oikeusturvaan. Huolien taustalla ovat lausunnonantajien näkemykset, joiden mukaan sääntelyehdotus heikentää verovelvollisten asemaa nykyiseen oikeustilaan nähden ja laajentaa Verohallinnon valtuuksia tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja. On huomattava, että esitys, jolla OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voitaisiin soveltaa niiden koko laajuudessa, merkitsisi muutosta oikeustilaan. Koska voimassa olevan lain tulkintaa koskeva oikeuskäytäntö ei kaikilta osin enää soveltuisi uusien säännöksiä tulkintaan, on ilmeistä, että tältä osin ehdotetulla sääntelyllä olisi vaikutuksia siihen, miten sääntelyn voimaantuloa edeltävää oikeuskäytäntöä voitaisiin käyttää säännösten sisällön tulkinnassa. Toisaalta lakiehdotuksen tavoitteena on voimassa olevaan säännökseen nähden entistä tarkemmalla tasolla kuvata lain tasolla siirtohinnoitteluprosessin tiettyjä vaiheita, minkä tarkoituksena on luoda nykyisäännökseen nähden entistä selvempi ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa yhteneväinen soveltamisala.

Verovelvollisen oikeusturva edellyttäisi lausuntojen mukaan muun ohella sitä, että ehdotuksiin pitäisi sisällyttää nimenomaista sääntelyä verovelvollisen oikeudesta tulla kuulluksi sekä veroviranomaisen näytötaakasta. Tällöin verovelvollisella olisi mahdollisuus torjua siirtohinnoitteluoikaisu osoittamalla, että siirtohinnoittelu on ollut markkinaehtoista tai että verotettava tulo Suomessa ei ole pienempi tai tappio suurempi kuin mitä riippumattomien osapuolten välisessä tilanteessa. On huomattava, että verotusmenettelylain 31 §:ää sovellettaessa, myös lakiesityksen voimaantulon jälkeen, on aina noudatettava verotusmenettelylain yleisiä menettelyllisiä periaatteita. Näin ollen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltamisessa on otettava huomioon verotusmenettelylain säännökset liittyen muun muassa verotuksen tasapuolisuuteen (verotusmenettelylain 26 § 1 momentti), verovelvollisen kuulemiseen (verotusmenettelylain 26 § 3 momentti), asian selvittämiseen (verotusmenettelylain 26 §:n 4 momentti) ja asian tutkimiseen (verotusmenettelylain 26 § 6 momentti). Samoin on otettava huomioon verotusmenettelylain ilmoitusvelvollisuuteen liittyvät säännökset, kuten verotusmenettelylain 11 §. Verovelvollisten oikeusturva tulee siten turvatuksi näiden verotusmenettelyssä noudatettavien yleisten prosessuaalisten velvoitteiden nojalla.

Lausuntopalautteessa on lisäksi esitetty huolia ehdotuksen vaikutuksista Suomen kilpailuasemaan ja siitä, että kansainvälinen vertailu on liian suppea sen arvioimiseksi, mikä on muutoksen vaikutus Suomen kilpailuasemaan. Tämän palautteen seurauksena kansainvälistä vertailua ei ole katsottu tarkoituksenmukaiseksi laajentaa, koska vertailuun sisältyy jo Suomen kilpailuaseman kannalta keskeisiä verrokkimaita. Kuten edellä on todettu, sääntelyn on todettu vastaavan sisällöllisesti myös useiden verrokkimaiden sääntelyn sisältöä. Näin on myös silloin, kun verrokkimaan siirtohinnoittelua koskeva säännös sisältää vain malliverosopimuksen 9 artiklaa koskevan yleisemmän muotoilun. Siten ehdotetun sääntelyn ei katsota heikentävän Suomen kilpailuasemaa suhteessa muihin valtioihin.

Jatkovalmistelussa lakiehdotuksiin ja perusteluihin on lausuntopalautteen johdosta tehty muutoksia, täydennyksiä ja tarkennuksia.

Useissa lausunnoissa todettiin, että säännösehdoituksissa käytetyt käsitteet ovat epäselviä eivätkä täytä perustuslain verolainsäädännölle asettamaa tarkkarajaisuuden vaatimusta. Joissakin lausunnoissa on todettu, että säännökset jättävät Verohallinnon harkintavallan rajat epäselviksi tai jopa kokonaan määrittelemättä. Liiketoimen määrittämistä koskevan 2 momentin ja sivuut-

tamista koskevan 3 momentin sisältöä kuvaavia esimerkkejä on pyritty tarkentamaan lausunnoissa esitettyjen huomioiden johdosta ja siten osaltaan täsmentämään käytettyjen käsitteiden sisältöä. Säännösten käsitteet ja niiden perusteluissa esitetyt kuvaukset ja tehdyt täsmennykset pohjautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joka on siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen kohtaisessa oikeuskäytännössäkin tunnustettu tulkintalähde. Kuten yllä on todettu, ohjeisiin tukeutumalla pyritään välttämään tilanteet, joissa Suomessa verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen tulkintakäytäntö muodostuisi malliverosopimuksen 9 artiklan ja muiden maiden tulkintakäytännöistä poikkeavaksi. Erilaiset tulkinnat voisivat verovelvollisen näkökulmasta johtaa esimerkiksi kaksinkertaiseen verotukseen. Lisäksi voidaan todeta, että Verohallinnon harkintavalta on säännösten kanssa sidottu markkinaehtoperiaatteeseen ja perusteluiden sekä oikeuskäytännön nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden noudattamiseen.

Liiketoimen määrittämistä koskevan 2 momentin osalta on pyritty täsmentämään erityisesti sen suhdetta 3 momentin mukaiseen liiketoimen sivuuttamiseen molempien säännösten soveltamisalan sisältöä tarkentamalla.

Liiketoimen sivuuttamista koskevan 3 momentin sanamuotoa on osittain täsmennetty lausunnolla olleeseen esitysluonnokseen nähden. Verotuksen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden heikentymiseen liittyen joissakin lausunnoissa esitettiin huolia siitä, ettei ehdotetun 3 momentin sanamuodosta yksiselitteisesti ilmene, että säännös on tarkoitettu sovellettavaksi poikkeuksellisissa olosuhteissa. Muutoksia on siten ensinnäkin tehty sääntelyn poikkeuksellisuutta koskevan edellytyksen osalta lisäämällä säännöstekstiin asiaa koskeva nimenomainen maininta. Tämän osalta on kuitenkin huomattava, että jo lausuntokierroksella olleessa esitysehdotuksessa sivuuttamisen poikkeuksellisuutta korostettiin säännöstä koskevissa perusteluissa. Toiseksi sivuuttamista koskevan säännöksen sanamuotoa on lausuntopalautteen perusteella tarkennettu lisäämällä säännökseen esitysluonnosta koskevan lausuntoversion perusteluihin sisältynyt maininta, että korvaavan liiketoimen on oltava mahdollisimman samankaltainen osapuolten välillä toteuttaman sivuutetun liiketoimen kanssa. Joissakin lausunnoissa esitettiin huolia myös siitä, että 3 momentin sisältämä maininta ”kokonaisarvion perusteella” on liian epämääräinen ja antaisi Verohallinnolle liikaa harkintavaltaa. Kokonaisarviolla esitysluonnoksessa tarkoitettiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista liiketoimen arviointia kokonaisuutena (”viewed in their totality”), ottaen huomioon liiketoimeen liittyvät järjestelyt ja siihen vaikuttavat tosiseikat. Arvioinnissa ei siten voida ottaa huomioon esimerkiksi seikkoja, jotka eivät markkinaehtoperiaatteen mukaisesti arvioitaessa vaikuta liiketoimeen kokonaisuutena tarkastellen. Esitystä on tältä osin tarkennettu perusteluissa ja säännösten osalta on poistettu maininta kokonaisarviosta.

Lausuntopalautteen perusteella esityksessä on pyritty joiltakin osin täsmentämään sen tavoitteita. Esityksessä on pyritty täsmentämään ehdotuksen suhdetta verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännökseen.

Lausunnoissa esitettiin huomioita siitä, että esitysluonnoksen perusteluihin sisältyvä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista ulottuvuutta koskeva jakso on epäselvä ja osa lausunnonantajista tulkitsi sen tarkoitukseksi muuttaa vallitsevaa oikeustilaa. Esitysluonnoksen tarkoituksena ei ollut ehdottaa muutoksia korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä omaksuttuun tulkintaan, jonka mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiin sisältyvät täsmennykset voidaan ottaa huomioon verotuksessa päivitystä edeltävinä verovuosina vain, jos ne eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia. Esitysluonnoksessa tuotiin vertailun vuoksi esiin myös, että monissa muissa valtioissa tulkintakäytäntö on kuitenkin sellainen, että ainoastaan malliverosopimuksen 9 artiklaan tehdyt muutokset ja niistä aiheutuvat päivitykset malliverosopimuksen kommentaariin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin olisivat niin perustavanlaatuisia muutoksia, ettei niitä voisi käyttää tulkintalähteenä päivityksiä edeltäneiden tilanteiden arviointiin.

Suomessa sen sijaan korkeimman hallinto-oikeuden vahvistama tulkintalinja, joka on siis lakimuutoksen jälkeenkin tarkoitus säilyttää, asettaa korkeamman kynnyksen päivitysten käyttämiselle päivitystä edeltäneisiin verovuosiin. Esityksen ajallista ulottuvuutta koskevaa jaksoa on pyritty täsmentämään sen osalta, ettei vallitsevaa oikeustilaa tältä osin ole tarkoitus muuttaa.

Lausunnoissa esitettiin joitakin huomioita siitä, miten lausuntoluonnokseen sisältyviä säännöshdotuksia olisi sovellettava etuyhteysyrityksen ja kiinteän toimipaikan välisiin toimiin. Esitystä on pyritty täsmentämään näiltä osin.

## **7 Säännöskohtaiset perustelut**

### **7.1 Laki verotusmenettelystä**

#### **31 §. Siirtohinnoitteluoikaisu.**

##### *Yleistä*

Esityksessä ehdotetaan muutoksia siirtohinnoittelua koskevaan säännökseen. Nykyinen 1 momentti säilyisi ennallaan ja nykyiset 2 ja 3 momentit siirrettäisiin sellaisinaan uusiksi 4 ja 5 momenteiksi. Säännökseen sisällytettäisiin uusi 2 ja 3 momentti.

##### *Verosopimuksen 9 artiklan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys kansallisessa sääntelyssä*

Pykälän 1 momentti, joka säilyisi sellaisenaan voimassa, sisältää OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa vastaavan sisällön. Malliverosopimuksen 9 artiklassa on kyse etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista, joihin liittyen verotuksessa voidaan tehdä oikaisuja, jos markkinaehtoperiaatteesta on poikettu. Malliverosopimuksen 9 artikla sisältyy pääsääntöisesti myös Suomen tekemiin verosopimuksiin ja ne on saatettu voimaan lailla.

Puhuttaessa malliverosopimuksen 9 artiklan sisällöstä ja tulkinnasta ovat malliverosopimuksen kommentaari ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet keskeisessä asemassa. Etenkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on siirtohinnoittelun alalla kansainvälisen standardin asema, ja ohjeet ovat 9 artiklan ja siten markkinaehtoperiaatteen ensisijainen tulkintalähde. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat edellä mainitun kaltainen tulkintalähde myös sovellettaessa kansallista siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä. Tämä vastaa jo entuudestaan oikeuskäytännössä omaksuttua kantaa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kokonaisuudessaan tulevine päivityksineen olisivat siirtohinnoitteluoikaisupykälän ensisijainen tulkintalähde ehdotettujen lainsäädäntömuutosten voimaantulon jälkeen. Sitä esimerkiksi OECD:n helmikuussa 2020 julkaisemaa rahoitusliiketoimia koskevaa siirtohinnoitteluohjeistusta käytetään tulkinta-apuna rahoitusliiketoimintaa koskevissa tapauksissa.

##### *Markkinaehtoperiaate*

Pykälään lisätyn uuden 2 momentin ensimmäisessä virkkeessä mainittaisiin, että 1 momentissa on kyse markkinaehtoperiaatteesta, jonka asettamissa puitteissa ja laajuudessa siirtohinnoittelu-oikaisusäännöstä sovellettaisiin. Kyse olisi täsmennyksestä, koska markkinaehtoperiaatetta on noudatettava jo voimassa olevan säännöksenkin mukaan. Käytännössä lisäys tarkoittaisi, että kaiken siirtohinnoitteluun sisältyvän asian arvioinnin on perustuttava markkinaehtoperiaatteelle. Ehdotettu lisäys markkinaehtoperiaatteen mainitsemisesta säännöksessä heijastaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä,

sillä niiden mukaan malliverosopimuksen 9 artiklassa on kyse markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta.

Pykälän uudessa 2 momentissa mainitulla markkinaehtoperiaatteella tarkoitettaisiin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa ja pykälän 1 momentissa todettua toimintaohjetta, jonka mukaan etuyhteysosapuolten välisissä taloudellisissa tai rahoituksellisissa suhteissa on toimittava vastaavalla tavalla kuin toisiinsa nähden riippumattomat osapuolet toimivat. Markkinaehtoperiaatteeseen kuuluu sisäänrakennettuna erillisyyhtiöperiaate. Sen mukaan kutakin konserniyhtiötä arvioidaan konserniyhteydestä erillisenä itsenäisenä toimijana. Markkinaehtoperiaatteen ytimessä on siten sen tarkasteleminen, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisissä liiketoimissa sovittu tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Pykälään lisätty maininta markkinaehtoperiaatteesta vastaisi olemassa olevaa oikeustilaa ja sen tarkoituksena olisi korostaa, että siirtohinnoitteluun liittyvä tarkastelu tapahtuu markkinaehtoperiaatteen mukaisessa viitekehyksessä. Sen tarkoituksena olisi luoda selkeät puitteet niin verovelvollisille kuin Verohallinnolle, kun ne analysoivat, onko etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien siirtohinnoittelu säännösten mukaista. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen tarkemmat ohjeet sisältyvät OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käytettäisiin kokonaisuudessaan tulkintaohjeena, kun säännöstä sovellettaisiin yksittäistapauksissa. Tällöin on kuitenkin huomattava, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tavoitteena on varmistaa, että etuyhteysliiketoimissa käytetyt ehdot ja niiden arviointi (esimerkiksi siirtohinnoittelumenetelmä) johtavat markkinaehtoiseen lopputulokseen. Tavoitteena on siis tarkastella sitä, miten riippumattomat osapuolet olisivat samankaltaisessa tilanteessa toimineet. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä tulee siten käyttää tulkintalähteenä tämän tavoitteen mukaisesti.

#### *Liiketoimen määrittäminen osana liiketoimen siirtohinnoittelua koskevaa prosessia*

Pykälään lisätyssä uudessa 2 momentissa kuvattaisiin myös aiempaa tarkemmalla tasolla liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti osana markkinaehtoperiaatteeseen perustuvaa siirtohinnoitteluprosessia. Uusi sääntely kuvastaisi, kuinka ensi vaiheessa olisi tunnistettava asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Tämän perusteella määritettäisiin liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tunnistettujen tosiasioiden ja taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden perusteella määritetty liiketoimi voisi osoittautua joksikin muuksi kuin mikä osapuolten toteuttaman liiketoimen oikeudellinen muoto ja nimi ovat. Ehdotettu uusi sääntely perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Sen jälkeen, kun liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, tarkastellaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti sitä, millaisesta hinnasta riippumattomat osapuolet olisivat määritetylle liiketoimelle sopineet. Kun etuyhteysliiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, tätä liiketoimea verrataan vertailukelpoihin riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin ja valitaan soveltuvin siirtohinnoittelumenetelmä markkinaehtoisen hinnan arvioimiseksi. Markkinaehtoperiaatteen mukaisesti vertailu tehdään siten riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin, koska niissä konsernin intresseillä ei ole vaikutusta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät kuvauksia erilaisista siirtohinnoittelumenetelmistä ja niiden valinnasta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet mahdollistavat lisäksi myös muunlaisen kuin ohjeissa kuvatun menetelmän käytön. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että markkinaehtoisuuden tarkastelu tulisi aloittaa verovelvollisen valitseman menetelmän näkökulmasta, on keskeistä valita aina kuhunkin tapaukseen siihen parhaiten soveltuva menetelmä. Tämä vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2 luvun 1 osassa todettua. Siten Verohallinto ei ole sidottu verovelvollisen käyttämään menetelmään, vaan sen pitää soveltaa sitä menetelmää,

joka parhaiten soveltuu määritetyn, tosiallisen liiketoimen olosuhteisiin. Se, että Verohallinto edellä mainituista syistä käyttäisi määritetyn liiketoimen markkinaehtoisuuden arviointiin toista siirtohinnoittelumenetelmää kuin mitä verovelvollinen on käyttänyt, ei olisi 3 momentissa tarkoitettua liiketoimen sivuuttamista tai muutenkaan vastoin verotusmenettelylain 31 §:n sisältöä ja tarkoitusta.

Jos verovelvollisen ja etuyhteysosapuolen käyttämä hinta poikkeaa siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, oikaistaan tuloa tai tappiota markkinaehtoperiaatteeseen perustuen 1 momentin nojalla. Kuten yllä on todettu, OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuvattu siirtohinnoitteluprosessin eri vaiheita tässä esitettyä tarkemmalla tasolla ja kyseisiä ohjeita tulee käyttää tulkintalähteenä koko laajuudessaan verotusmenettelylain 31 §:n ja markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa.

### *Liiketoimen määrittäminen*

Ehdotetussa uudessa 2 momentissa kuvattaisiin siirtohinnoitteluprosessin ensimmäinen vaihe liiketoimen olosuhteiden ja erityispiirteiden tunnistamisesta liiketoimen määrittämiseen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Liiketoimen määrittämisessä muodostetaan kokonaiskuva siitä, mikä osapuolten välinen liiketoimi relevantteihin tosiseikkoihin perustuen on. Tämän kokonaiskuvan muodostamiseksi tarkastellaan paitsi kirjallisia sopimuksia myös osapuolten käyttäytymistä sekä muita taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä ja tosiseikkoja. Liiketoimen määrittämisessä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti on kyse hinnoitteluprosessin keskeisestä vaiheesta, jota koskevaa oikeustilaa on tarpeen selkeyttää oikeuskäytännön johdosta. Verotusmenettelylain 31 §:ää koskeva oikeuskäytäntö on kaventanut niitä edellytyksiä, joilla liiketoimen määrittäminen voidaan tehdä. Sääntelyehdotuksen johdosta siirtohinnoitteluprosessissa voitaisiin noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa jäsenneltyä etenemistapaa koko laajuudessaan markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnan löytämiseksi, joten oikeustila muuttuisi tältä osin lakiehdotuksen voimaantuloa edeltäneeseen oikeuskäytäntöön nähden. Ehdotettu liiketoimen määrittämistä koskeva 2 momentin säännös tarkentaisi 1 momentin siirtohinnoitteluokaisua koskevaa säännöstä.

Voimassa olevan säännöksen mukaisesti myös uudessa 2 momentissa mainituilla liiketoimilla tarkoitettaisiin laajasti kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettuja liiketaloudellisia toimenpiteitä. Liiketoimelle ei ole OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa yksiselitteistä sisältöä, mutta se voi kattaa monenlaisia järjestelyjä, kuten ohjeiden kohdassa 1.85 esitetystä esimerkistä käy ilmi. Liiketoimeksi katsottaisiin tyypillisten kaupallisten osto- ja myyntitoimien lisäksi myös esimerkiksi kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Siten esimerkiksi etuyhteysosapuolen vastikkeettomasti muiden etuyhteisyriyten puolesta suorittamat palvelut kuuluisivat säännöksen piiriin.

Etuyhteysosapuolten siirtohinnoitteluanalyysin ensimmäisessä vaiheessa olisi määritettävä etuyhteysliiketoimi. Tämä tarkoittaisi sitä, että ensin olisi tunnistettava asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Tällaisia asiaan kuuluvien kaupallisten tai rahoituksellisiin suhteisiin vaikuttavia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä kuvattaisiin säännöksessä erilaisin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisin kategorioin, joita olisivat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Mainittujen erityispiirteiden kategorioiden merkitys yksittäisessä tapauksessa voisi olla erilainen.

Analyysissä olisi tärkeää tunnistaa liiketoimen sopimukseen perustuvat ehdot ja liiketoimen tosiasiallinen ja taloudellinen sisältö. Kirjalliset sopimusehdot muodostaisivat lähtökohdan tarkastelulle. Etuyhteystilanteissa on kuitenkin epätodennäköistä, että kirjalliset sopimukset ilmaisevat kaikkea tarvittavaa tietoa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseksi. Siksi sen lisäksi on hankittava tietoa muista etuyhteyssuhteeseen vaikuttavista, taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä. On myös mahdollista, että kirjallista sopimusta ei ole olemassa. Tällöinkin tiedot muista etuyhteyteen vaikuttavista, taloudellisesti olennaisista erityispiirteistä ja tosiseikoista olisivat keskeisiä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseksi.

Vaikka osapuolten välinen sopimus muodostaa aina tarkastelun lähtökohdan, liiketoimen määrittämiseen liittyvä prosessi sisältäisi kuitenkin aina arvion myös siitä, vastaako sopimus ja liiketoimen sisältö sekä osapuolten tosiasiallinen käyttäytyminen vallitsevia todellisia taloudellisia olosuhteita. Liiketoimea olisikin arvioitava aina laajemmin kuin vain liiketoimesta mahdollisesti tehdyn kirjallisen sopimuksen perusteella. Etuyhteysliiketoimen sisältöä selvitettäisiin ja täydennettäisiin osapuolten käyttäytymisestä hankittavalla näytöllä. Liiketoimi saatettaisiin määrittää kokonaan osapuolten käyttäytymisen ja toimintojen perusteella, jos sopimus ei vastaa osapuolten käyttäytymistä tai toimintoja. Nimenomaisesti sovittujen ehtojen ohella olisi siten tarkasteltava myös osapuolten toimintoja, ottaen myös huomioon kummankin osapuolen varat ja riskit. Tällöin otetaan huomioon myös osapuolten toimintojen liityntä koko konsernin arvomuodostukseen laajemminkin. Lisäksi on tarkasteltava liiketoimen olosuhteita sekä toimialan käytäntöjä.

Osapuolten toimintoja koskevalla tarkastelulla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden toimintoanalyysiä (functional analysis). Sen avulla pyritään havaitsemaan osapuolten suorittamat taloudellisesti merkittävät toimenpiteet ja vastuut, toiminnoissa käytetty tai toimintoihin panostettu omaisuus sekä toiminnoissa otetut riskit. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti toimintoarvioinnissa keskitytään selvittämään, mitä osapuolet tosiasiallisesti tekevät ja mitä kykyjä osapuolilla on. Toimintoja voivat olla esimerkiksi suunnittelu, tutkimus- ja kehitystoiminta, hankinta, valmistus, kokoonpano, laadunvalvonta, varastointi, jakelu, markkinointi, mainonta, myynti, kuljetus, huolto, rahoitus, hallinto ja johtaminen.

Toiminnoissa käytetty omaisuus on myös keskeinen analysoinnin kohde. Omaisuus voi olla liiketoiminnan luonteen perusteella esimerkiksi aineellista omaisuutta, aineetonta omaisuutta tai rahoitusomaisuutta. OECD:n ohjeisiin sisällytettiin BEPS-työn seurauksena entistä tarkempaa kuvausta myös aineettomien käyttöön tai siirtoon liittyen. Sen tarkoituksena on varmistaa, että liiketoimen osapuolten korvaus aineettoman tuottamasta tulosta perustuu osapuolten luomaan arvoon. Ohjeistus selventää erityisesti omaisuuserän laillisen omistajan asemaa. Aineettoman omaisuuserän omistaminen ei välttämättä tuota oikeutta aineettoman hyödyntämisestä kertyvään tuottoon, koska markkinaehtoisuuden arvioinnissa tarkastellaan lähtökohtaisesti osapuolten suorittamia toimintoja. Sen määrittämisessä, mille osapuolelle aineettoman tuotto kuuluu, on otettava huomioon muun muassa merkittävät aineettoman arvoa luovat toiminnot, jotka liittyvät aineettoman kehittämiseen, parantamiseen, ylläpitämiseen, suojaamiseen ja hyödyntämiseen. Lisäksi on otettava huomioon taloudellisesti merkittävien riskien kontrollointiin liittyvien toimintojen suorittaminen.

OECD:n BEPS-työssä riskin kohdistaminen toiselle konserniyritykselle pelkästään sopimusehdoista muuttamalla havaittiin yhdeksi tärkeimmäksi syyksi veropohjan rapautumiseen ja voittojen siirtoon. BEPS-työn seurauksena OECD:n ohjeisiin sisällytettiin tästä syystä seikkaperäistä ohjeistusta siitä, miten riippumattomat osapuolet ottavat riskin huomioon liiketoimissaan. Sopimus ei ole ratkaiseva riskin kohdentumista arvioitaessa.

Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan riski voidaan määritellä monella tavalla, siirtohinnoittelussa on riittävää tarkastella riskiä liiketoiminnan tavoitteisiin vaikuttavana epävarmuutena. Toiminnoissa otettuja riskejä ovat muun muassa strategiset eli markkinoihin liittyvät riskit, toiminnalliset riskit, rahoitusriskit, liiketoimeen liittyvät riskit ja vaaratilanteisiin liittyvät riskit.

Sopimukseen perustuvan riskin ottamisen lisäksi osapuolen on harjoitettava riskin kontrollointia ja osapuolella on oltava taloudellinen kyky ottaa riski. Riskien kontrolloinnilla tarkoitetaan osapuolen kykyä tehdä päätöksiä liiketoimeen ryhtymisestä, siitä luopumisesta tai kieltäytymisestä. Osapuolen on tosiasiallisesti suoritettava näitä päätöksentekotoimintoja. Lisäksi osapuolella on oltava kyky tehdä päätöksiä sen osalta, reagoidaanko riskiin ja millä tavalla sekä tosiasiallisesti suoritettava myös näitä päätöksentekotoimintoja. Riskin kohdentumisessa on otettava huomioon myös taloudellinen kyky ottaa riski.

Etuyhteysosapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen perusteella tehdyt havainnot esimerkiksi osapuolten toiminnoista ja riskien kantamisesta voisivat täydentää tai jopa poiketa kirjallisessa sopimuksessa sovitusta. Mikäli esimerkiksi kirjallisen sopimuksen mukaan riskeistä vastaava osapuoli ei ole kykenevä kantamaan näitä riskejä, on selvää, että hinnan perustaminen tähän tosiasiallisiin olosuhteisiin vastaamattomaan kirjalliseen sopimukseen ei johda markkinaehtoiseen lopputulokseen. Tämä johtuu siitä, etteivät riippumattomat osapuolet olisi sopineet tällaisesta riskien jaosta. Silloin etuyhteysosapuolten väliset sopimukset eivät yksistään olisi riittävä näyttö tosiallista liiketoimea määrittäessä. Osapuolten käyttäytymisellä olisi liiketoimen määrittämisestä koskevassa prosessissa keskeinen merkitys myös tilanteessa, jossa osapuolten välillä ei ole sopimusta lainkaan. On kuitenkin huomattava, että osapuolten käyttäytyminen ei ole ainoa asiaa määrittävä tekijä, etenkin jos se ei ole yhdenmukainen riskin kontrolliin liittyvien olosuhteiden kanssa. Lisäksi on huomattava, että joissakin tilanteissa sopimus ei välttämättä sisällä liiketoimen kannalta merkittävää ehtoa. Arviointia ei voisi tämän kaltaisissa tilanteissa rajoittaa vain sopimusehtoihin, vaan tällöinkin olisi tarkasteltava osapuolten tosiasiallista käyttäytymistä liiketoimen määrittämiseksi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

Osapuolten sopimuksen, toimintojen, varojen ja riskien ohella, ottaen huomioon myös osapuolten tosiasiallinen käyttäytyminen, pitäisi tunnistaa ja tarkastella myös siirron kohteena olevan omaisuuden tai suoritettun palvelun ominaispiirteitä, kun liiketoimea määritetään sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan tärkeitä ominaispiirteitä voivat aineellisen omaisuuden osalta olla esimerkiksi omaisuuden fyysiset ominaisuudet, laatu ja luotettavuus sekä se, miten hyvin ja kuinka paljon omaisuutta on tarjolla. Palveluiden osalta tärkeitä voivat olla esimerkiksi niiden sisältö ja laajuus. Aineettoman omaisuuden osalta tärkeitä tekijöitä voivat olla esimerkiksi liiketoimen muoto (lisenssi vai myynti), omaisuuden laji (esimerkiksi patenti, tavaramerkki tai tietotaito), omaisuudensuojan kesto ja aste sekä omaisuuden käytön oletetut hyödyt.

Analysoinnin kohteena olisivat myös osapuolten sekä markkinoiden taloudelliset olosuhteet. Sen osalta olisi otettava huomioon myös tarjolla olevat vaihtoehtoiset tuotteet tai palvelut. Taloudelliset olosuhteet, jotka voivat olla olennaisia, ovat muun muassa maantieteellinen sijainti, markkinoiden koko, kilpailun laajuus markkinalla sekä ostajien ja myyjien asema, valtion markkinaa koskeva sääntely, tuotantokustannukset sekä liiketoimien ajankohta. Myös esimerkiksi talouden suhdannevaihtelut sekä tuotteen elinkaari olisivat osa taloudellisten olosuhteiden analyysia.

Myös osapuolten liiketoimintastrategioita voidaan arvioida, kun osapuolten välistä liiketoimea määritetään sen tosiallisen sisällön mukaisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan liike-

toimintastrategioita koskevassa kategoriassa huomioon otettaisiin monia yrityksen piirteitä, kuten innovaatio ja uusien tuotteiden kehittäminen, erilaistamisaste, riskinottohalukkuus, poliittisten muutosten arviointi, olemassa olevan ja suunnitteilla olevan työlaainsäädännön vaikutus ja muut tekijät, joilla on merkitystä päivittäisessä liikeasioiden hoidossa. Liiketoimintastrategiaan voivat sisältyä myös markkinoille tunkeutumiseen sekä markkinaosuuden lisäämiseen ja puolustamiseen liittyvät seikat.

Kaikkien edellä mainittujen tosiseikkojen avulla tehtäisiin tilannetta koskeva, kaikki asiaan vaikuttavat tosiseikat huomioon ottava arvio. Tämän perusteella olisi mahdollista määrittää liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön (OECD:n siirtohinnoitteluohteissa käytetty termi ”factual substance”) mukaisesti. Kyse olisi siis siitä tosiasiallisesta liiketoimesta, joka etuyhteysosapuolten välillä markkinaehtoperiaatteen mukaisessa viitekehysessä tehdyn tarkastelun perusteella on toteutettu. Säännöksessä tästä analyysin johtopäätöksestä käytettäisiin nimitystä liiketoimen määrittäminen. Oikeuskäytännössä ja Verohallinnon ohjeistuksessa tästä vaiheesta on tähän mennessä käytetty nimitystä liiketoimen tunnistaminen. Nyt tavoitteena olisi kuitenkin, että ensi vaiheessa tehdystä asiaankuuluvien kaupallisten tai rahoituksellisten suhteiden ja niihin vaikuttavien taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden identifioinnista käytettäisiin termiä tunnistaminen (OECD:n siirtohinnoitteluohteissa käytetty termi ”identify”). Edellä lueteltujen seikkojen perusteella tehdystä arvioinnin johtopäätöksestä, jossa tarkastellaan liiketoimea sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, käytettäisiin käsitettä liiketoimen määrittäminen (OECD:n siirtohinnoitteluohteissa käytetty termi ”delineation”).

Verohallinnon olisi 2 momentin nojalla mahdollista määrittää kaikki edellä mainitut seikat huomioon ottavan selvityksen perusteella liiketoimi kokonaan tai osittain erillaiseksi kuin millaisena verovelvollinen itse on liiketoimea pitänyt, koska kyse on liiketoimen määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Näiltä osin ehdotus vastaa muiden maiden sääntelyn sisältöä. Keskeistä määrittämisessä on markkinaehtoperiaatteen mukaisessa viitekehysessä toimiminen, mikä asettaa puitteet Verohallinnon toiminnalle liiketoimen tosiasiallisen sisällön määrittämisessä. Verohallinnon olisi mahdollista säännöksen nojalla määrittää tosiseikkojen perusteella myös sellainen etuyhteysliiketoimi, josta verovelvollinen ja etuyhteysosapuoli eivät ole tehneet kirjallista sopimusta tai jota nämä eivät ole määrittäneet itse lainkaan. Tällainen tilanne voi esimerkiksi käsillä, jos konserniyhtiö suorittaa muita konserniyhtiöitä hyödyttäviä toimintoja (esim. tarjoaa keskitettyä IT-tukea), mutta ei saa korvausta tästä toiminnasta. Tämä vastaa myös nykyistä kansallista oikeustilaa sekä vertailumaiden oikeustilaa. Myös tässä tilanteessa Verohallinnon arvioinnin olisi tapahduttava markkinaehtoperiaatteen rajoissa. Kummassakin yllä kuvatussa tilanteessa, jos Verohallinnon määrittämä liiketoimi osoittautuu joksikin muuksi kuin millaisena verovelvollinen on itse sitä pitänyt tai Verohallinto määrittäisi liiketoimen, josta verovelvolliset eivät ole tehneet sopimusta tai määrittäneet lainkaan, Verohallinto ottaisi siirtohinnoitteluanalyysinsä pohjaksi verovelvollisen liiketoimen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.

Verovelvollinen kuvaa siirtohinnoitteludokumentoinnissaan muun muassa verovuonna tekemänsä liiketoimet. Dokumentointia laatiessaan verovelvollisen tulee myös itse määrittää liiketoimet niiden tosiasiallisen sisällön mukaisesti, joten dokumentoinnin ollessa käytettävissä se on aina lähtökohta myös Verohallinnon arviolle liiketoimen sisällöstä. Verohallinnon analyysin johtopäätökset voivat kuitenkin olla erilaisia kuin mitä verovelvollinen on siirtohinnoitteludokumentoinnissaan esittänyt, jos dokumentoinnissa esitetty näkemys liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä ei vastaa asiassa saatua muuta selvitystä. Kyse on tällöin tavallisesta näyttökysymyksestä.

Ehdotetun 2 momentin liiketoimen määrittämisessä olisi kyse eri asiasta kuin mistä ehdotetun 3 momentin sivuuttamisessa on kyse. Ehdotetulla 3 momentin sivuuttamisella tarkoitetaan poikkeuksellisissa olosuhteissa olevaa soveltamistilannetta, jossa 2 momentin tosiasiallisen sisällön mukaisesti määritetty liiketoimi olisi taloudellisesti järjetön eikä liiketoimelle olisi löydettävissä markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa. Tällöin liiketoimi voitaisiin jättää verotuksessa huomiotta ja tarvittaessa korvata toisella, osapuolten toteuttaman liiketoimen kanssa mahdollisimman samankaltaisella liiketoimella. Korvaavan liiketoimen määrittäminen tulisi tehdä 2 momentissa mainittujen taloudellisten erityispiirteiden perusteella.

Verohallinnon siirtohinnoitteluanalyysin johtopäätöksenä voi olla, että verovelvollisen liiketoimi on markkinaehtoperiaatteen mukainen eikä verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin mukaiselle oikaisulle ole edellytyksiä. Toisaalta, vaikka siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltaminen tulisi kyseeseen, se ei aina merkitsisi sitä, että Verohallinnon 2 momentin nojalla määrittämä liiketoimi eroaisi verovelvollisen käyttämästä liiketoimesta. Sen sijaan, että Verohallinto määrittäisi koko liiketoimen toisin kuin miten verovelvollinen on liiketoimen määrittänyt, voi kyse olla tilanteesta, jossa jokin yksittäinen liiketoimen ehto määritetään osapuolten tosiasiallisen käyttäytymisen perusteella eri sisältöiseksi kuin miten ehto on kirjattu osapuolten väliseen sopimukseen. Tällaisissa tapauksissa liiketoimi ei määrittämisen seurauksena muutu kokonaan toiseksi, vaan määrittämisen avulla pystytään markkinaehtoperiaatteen mukaisessa arvioinnissa huomioimaan kyseinen ehto sen sisältöisenä, kuin sitä on osapuolten välillä tosiasiasa noudatettu. Joka tapauksessa Verohallinnon johtopäätösten, jotka koskevat liiketoimen määrittämistä sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, olisi aina noudatettava markkinaehtoperiaatetta ja nojaututtava OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.

Liiketoimen määrittämistä voidaan kuvata seuraavilla yksinkertaistetuilla esimerkeillä. Esimerkit ovat kuvitteellisia yksittäistapauksia, joiden tarkoituksena on ainoastaan havainnollistaa liiketoimen määrittämiseen liittyvää prosessia ehdotetun verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin mukaisena. Esimerkkien tilanteissa on kuvattu hyvin yleisellä tasolla 2 momentissa mainittuja taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä siltä osin kuin ne voivat vaikuttaa esimerkkitalauksessa liiketoimen määrittämiseen. Kaikkia taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä ei käsitellä jokaisessa esimerkissä, eikä niiden merkitystä käsitellä myöskään esimerkeissä yksityiskohtaisesti. Lisäksi esimerkeissä ei kuvata koko siirtohinnoitteluprosessia eikä varsinaista hinnan asetantaa. Tarkoituksena ei ole, että esimerkit loisivat tyyppitapauksia, joiden mukaisesti käytännön verotustilanteita jatkossa kaavamaisesti tyyppiteltäisiin, arvioitaisiin tai oikaistaisiin. Keskeistä siirtohinnoittelussa sen sijaan on, että jokaista tapausta lähestytään ja verotuksellinen arviointi tehdään aina sen omista tosiseikoista ja olosuhteista käsin.

#### Esimerkki 1.

X-konsernilla on rahoitusyhtiö, joka vastaa konsernin sisäisen rahoituksen myöntämisestä. Yhtiöllä on lyhyt- ja pitkäaikaisia saamisia konsernin muilta yhtiöiltä. Yhtiössä työskentelee yksi henkilö, jonka tehtäviin kuuluu lainojen myöntäminen, lainoihin liittyvä maksuliikenne ja lainaportfolion seuraaminen. Lainasopimukset ovat vakimuotoisia, eikä rahoitusyhtiö saa poiketa niistä. X-konsernin emoyhtiössä työskentelee konsernin rahoitusjohtaja ja rahoitusosasto, joka vastaa ulkoisen rahoituksen hankinnasta, määrittää konserniyhtiöiden rahoitusrakenteen, seuraa konserniyhtiöiden maksuvalmiutta, määrittää konsernin suojauspolitiikan ja päivittää konsernin sisäisessä rahoituksessa käytettävien vakiosopimusten ehtoja. Konsernin sisäisiin saamisiin liittyy valuuttakurssi-, luottotappio- ja uudelleenrahoitusriski. Emoyhtiön ja rahoitusyhtiön välillä ei ole rahoituksen järjestämiseen liittyviä erillisiä sopimuksia.

Konserniyhtiö C rakentaa uuden tuotantolinjan tehtaalleen. Tuotantolinjaa suunniteltaessa tehtaanjohtaja ja konsernin toimitusjohtaja arvioivat investoinnin rahoitusta emoyhtiössä työskentelevän rahoitusjohtajan kanssa. Emoyhtiön rahoitusosasto pyytää tarjoukset sopivilta luottolaitoksilta ja emoyhtiö ottaa ulkoisen rahoituksen rahoitusosaston esittelyn jälkeen. Emoyhtiö pääomittaa rahoitusyhtiötä tarvittavalla määrällä, jotta rahoitusyhtiö voi myöntää konserniyhtiölle tuotantolinjan rakentamiseen tarvittavan rahoituksen. Rahoitusyhtiö ottaa lisäksi emoyhtiön määrittämän konsernin suojauspolitiikan mukaisen suojauksen valuuttakurssipositioilleen.

Kun tapauksessa tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, on havaittavissa, että sekä rahoitusyhtiö että emoyhtiö suorittavat toimintoja konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyen. Rahoitusyhtiö ei kuitenkaan tee rahoitukseen liittyvien riskien osalta merkittäviä päätöksiä, eikä siten myöskään kannan niitä. Rahoitusyhtiö ei esimerkiksi osallistu investoinnin rahoituspäätöksen valmisteluun tai varsinaiseen päätöksentekoon, eikä sillä ole mahdollisuutta itsenäisesti päättää tai kieltäytyä sisäisen rahoituksen myöntämisestä erityisesti, kun käytössä ovat vakiomuotoiset sopimusehdot. Rahoitusyhtiön konserniyhtiöille myöntämiä lainoja varten tarvittavat varat ovat peräisin emoyhtiön rahoitusyhtiöön tekemistä pääomasijoituksista, eikä se hanki itse varoja.

Yllä kuvatun perusteella rahoitusyhtiö tarjoaa lainarahoitusta muille konserniyhtiöille (rahoitusliiketoimi). Suhteessa emoyhtiöön rahoitusyhtiö tarjoaa kuitenkin ainoastaan konsernin rahoituksen järjestämiseen ja hallinnoimiseen liittyvää tukipalvelua (palveluliiketoimi), sillä emoyhtiö tekee rahoituksen järjestämiseen liittyvät olennaiset päätökset ja kantaa siten myös siihen liittyvät riskit.

Sen jälkeen, kun liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti edellä kuvatulla tavalla, on mahdollista tarkastella markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

#### Esimerkki 2.

Esimerkissä 1 mainittu yhtiö C:n uusi tuotantolinja on valmistunut. Yhtiö C valmistaa tehtaallaan kuluttajamarkkinoille suunnattua tuotetta. Yhtiö C vastaa tuotteen kehitystyöstä, laatii markkinointimateriaalin, vastaa pääasiassa tuotteen varastoinnista, määrittää tuotteen kohderyhmät, valitsee tavoiteltavat jakelukanavat ja päättää tuotteen hinnat kullakin markkina-alueella. Tuotteen jakelusta kullakin markkina-alueella vastaa samaan konserniin kuuluva paikallinen myyntiyhtiö, joka vastaa yhteydenpidosta paikallisten asiakkaiden kanssa ja toteuttaa paikalliset yhtiö C:n linjaamat markkinointitoimenpiteet. Yhtiö C omistaa tuotantolaitokset ja tuotteeseen liittyvän aineettoman omaisuuden. Lisäksi yhtiö C omistaa pääosan varastosta, sillä myyntiyhtiöillä on ainoastaan pieni varmuusvarasto. Yhtiö C on solminut jakelusopimukset konsernin paikallisten myyntiyhtiöiden kanssa.

Yhtiö C myy myyntiyhtiöiden avulla tuotteita useissa maissa, mutta markkina-alue jakautuu karkeasti kahteen alueeseen (E ja F). Alueet eroavat kilpailutilanteeltaan ja hintatasoltaan toisistaan, sillä alueella E yhtiö C on markkinajohtaja ja hintataso suhteessa alueeseen F on korkeampi. Tuotantolinja rakennettiin,

koska yhtiö C ei kyennyt vastaamaan kasvaneeseen kysyntään. Kapasiteettivajeen aikana markkina-alueeseen E kuuluvassa maassa G paikallinen kilpailija olin kasvattanut markkinaosuuttaan, eikä myynti kasvanut yhtiö C:n odottamalla tavalla tuotantolinjan avaamisen myötä. Myynti on päinvastoin laskenut, koska merkittäviä asiakkaita on menetetty paikalliselle kilpailijalle. Yhtiö C päättää lisätä markkinointipanostuksia maassa G ja tarjota alennuksia menetetyille asiakkaille.

Kun tapauksessa tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, on havaittavissa, että yhtiö C myy kuluttajatuotteita paikallisille myyntiyhtiölle ja vastaa myyntiyhtiöiden jälleenmyyntiin olennaisista päätöksistä ja riskeistä. Paikallisyhtiöiden taloudellisissa olosuhteissa on markkinaolosuhteista johtuvia eroja, jotka voivat vaikuttaa riippumattomien osapuolten välillä käytettäviin ehtoihin. Vastaavalla tavalla tietyllä markkina-alueella tehtävät erilliset markkinointipanostukset voivat vaikuttaa riippumattomien osapuolten välillä käytettäviin ehtoihin. Nämä tekijät tulee siksi huomioida yhtiön C ja paikallisten myyntiyhtiöiden välisiä liiketoimia määritettäessä.

Sen jälkeen, kun liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti edellä kuvatulla tavalla, on mahdollista tarkastella markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

Esimerkki 3.

Y-yhtiö on osa YZ-konsernia ja toiminut pitkään omalla toimialallaan. Y kehittää ja valmistaa tuotteita ja myy niitä sekä ulkoisille asiakkaille että konsernin myyntiyhtiöille. Y:llä on myös oma myynti- ja hankintatoiminto. YZ-konserni on siirtymässä keskitettyyn toimintamalliin, jossa paikalliset konserniyhtiöt jatkossa tarjoavat eri toimintoihin liittyviä palveluita päämiesyhtiölle, joka vastaa jatkossa ulkoisesta myynnistä. Y omistaa tuotteisiin liittyvän teknisen aineettoman lisäksi niihin liittyvän tavaramerkin.

Y solmii päämiesyhtiön kanssa sopimukset, joiden perusteella Y saa jatkossa erillisen, toiminnon luonteesta riippuvan kustannusvoittolisäpohjaisen korvauksen valmistus-, tuotekehitys-, laadunvarmistus-, hankinta- ja myyntipalveluista. Sopimukset ovat voimassa toistaiseksi, mutta irtisanottavissa kuuden kuukauden irtisanomisajan jälkeen. Lisäksi Y solmii toistaiseksi voimassa olevan, mutta irtisanottavissa olevan lisenssisopimuksen, jonka perusteella se saa päämiesyhtiöltä tekniseen aineettomaan omaisuuteen ja tavaramerkkiin liittyvän rojaltin (2 prosenttia liikevaihdosta laskettuna), joka laskee viiden vuoden kuluessa lopulliseen tasoonsa eli 0,1 prosenttiin. Päämiesyhtiö määrittää jatkossa Y:n valmistusmäärät ja tuotantosuunnitelmat, laatii Y:lle tuotekehityssuunnitelmat, valvoo ja ohjaa niiden toteutumista, määrittää hankittavien komponenttien laatukriteerit ja uudistaa tuotteiden markkinoinnin ilmeen. Päämiesyhtiöllä on osaava henkilöstö ja oman pitkän liiketoimintansa johdosta myös kyky ohjata Y:n toimintaa jatkossa.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt sisältävät usein lukuisia erilaisia toimenpiteitä ja muutoksia, joten olennaista on määrittää tarkasti, millaisia liiketoimia uudelleenjärjestely sisältää. Tämä on erityisen tärkeää, koska etuyhteystilanteessa osapuolilla voi olla mahdollisuus ryhtyä laajemmin erilaisiin järjestelyihin kuin

riippumattomilla osapuolilla olisi. Kun tapauksessa tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, voidaan havaita, että Y on luopunut aiemmin itsenäisesti harjoittamansa toiminnan päämiesasemasta. Ottaen huomioon sopimuskokonaisuuden laajuus ja olennaiset vaikutukset tulevaan toimintaan järjestelyä voidaan pitää lopulliseksi tarkoitettuna. Tämä tarkoittaa, että Y on luopunut jostakin arvokkaasta (‐something of value‐). Tapauksessa määritetty liiketoimi on päämiesaseman luovutus. Y on suorittanut toimia ja tehnyt sopimuksia, jotka yhdessä tarkasteltuna johtavat siihen, että Y on luopunut täyden riskin toiminnastaan (transfer of activity).

Sen jälkeen, kun liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti edellä kuvatulla tavalla, on mahdollista tarkastella markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

Esimerkki 4.

V-konserni kehittää ja valmistaa laitteita teollisille toimijoille. Konsernin myynti muodostuu uuslaitemyynnistä ja pääosin aiemmin toimitettuun laitekantaan kohdistuvasta huoltotoiminnasta (mukaan lukien varaosamyyni). Konsernin valmistusyhtiöt, V-konsernin emoyhtiö V mukaan lukien, vastaavat kunkin omalla vastuullaan olevan laitetyypin suunnittelusta ja kehittämisestä, laajan laitekantaan liittyvän teknisen materiaalin ylläpidosta, valmistuksessa ja kokoonpanossa käytettävien komponenttien teknisten kriteerien määrittämisestä osana kehitystyötä, hankintakanavien valinnasta, komponentteihin liittyvästä päivitystyöstä sekä osallistuvat uuslaitemyynnin myyntiin teknisinä asiantuntijoina. Paikalliset myynti- ja huoltoyhtiöt vastaavat pääasiassa myynti- ja huoltotoiminnasta.

V-konserni perustaa varaosatoiminnalle yhtiön X, jossa työskentelee varaosatoiminnasta vastuullisen toimitusjohtajan lisäksi laskutuksesta vastaavaa henkilöstöä. Ennen yhtiön X perustamista valmistusyhtiöt myivät komponentit suoraan konsernin paikallisille myynti- ja huoltoyhtiöille. Muutoksen jälkeen yhtiö X hankkii komponentit aiempia hankintakanavia hyödyntäen ja myy komponentit paikallisille konserniyhtiöille sekä maksaa valmistusyhtiöille kustannusvoitollisäpohjaista korvausta huoltotoimintaan liittyvistä palveluista (esimerkiksi komponentteihin liittyvä päivitystyö) ja rojaltia pääsystä valmistusyhtiöiden tekniiseen materiaaliin. Konserni V pitää yhtiötä X koko konsernin harjoittaman varasosaliiketoiminnan päämiehenä ja X:n ja muiden konserniyhtiöiden väliset kirjalliset sopimukset on solmittu tämän lähtökohdan mukaisesti.

Kun tapauksessa tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat muut taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, havaitaan, ettei yhtiöllä X ole henkilöstöä, jolla olisi kapasiteettia ohjata konsernin varasosatoimintaan liittyviä toimintoja ja siten kantaa siihen liittyviä riskejä. V-yhtiön tosiasialla harjoittama toiminta ei vastaa sitä toimintaa tai riskien jakoa, mitä yhtiön X ja V-yhtiön sopimukset osoittavat. Tapauksessa määritetty liiketoimi on yhtiön X tarjoama laskutukseen liittyvä palvelu. Yhtiö X ei suorita mitään toimia eikä näin kanna riskejä muiden kuin laskutukseen liittyvien palveluiden osalta.

Sen jälkeen, kun liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti edellä kuvatulla tavalla, on mahdollista tarkastella markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

Siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatteeseen perustuva liiketoimen määrittäminen tarkoittaisi siis prosessia, jossa tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet. Prosessin tarkoituksena olisi selvittää se, millaisesta liiketoimesta tosiasiallisesti on kyse ja mikä on liiketoimen osapuolten välinen vastuunjako ja tosiasiallinen käyttäytyminen liiketoimintaa toteutettaessa. Vasta kun liiketoimi olisi määritetty oikean sisältöisenä, olisi mahdollista vahvistaa liiketoimen hinta kuten riippumattomatkin osapuolet olisivat sen tehneet.

Liiketoimen määrittäminen voi selvitettyjen tosiasioiden ja taloudellisen sisällön niin osoittaessa johtaa myös siihen, että osapuolten tosiasiaassa toteuttama liiketoimi on eri kuin sen oikeudellinen muoto ja nimi alun perin kuvasivat. Verotuksen tulisi siten perustua relevanttien tosiseikkojen perusteella määritettyyn tosiasialliseen liiketoimeen, mikäli liiketoimen tosiasiallinen ja taloudellinen sisältö ei vastaisi sopimusta. Sen arviointi, onko liiketoimen osalta 1 momenttia sovellettaessa noudatettu markkinaehtoperiaatetta, perustuisi siten liiketoimen tosiasialliseen ja taloudelliseen sisältöön 2 momentin mukaisesti. Verohallinnon analyysin johtopäätökset voivat olla erilaisia kuin mitä verovelvollinen on siirtohinnoitteludokumentoinnissaan esittänyt. Liiketoimen tosiasiallisen sisällön määrittämisessä ei olisi kyse etuyhteysliiketoimen sivuuttamisesta, josta säädettäisiin erikseen uudessa 3 momentissa. Liiketoimen määrittäminen tarkoittaisi, että markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ja siirtohinnoitteluvoimakkauten tekemisen pohjaksi otettaisiin verovelvollisen liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Uudessa 3 momentissa sen sijaan olisi kyse siitä, että tällainen tosiasiasisällön mukaisesti määritetty liiketoimi voitaisiin poikkeuksellisissa olosuhteissa sivuuttaa, jos se olisi taloudellisesti järjetön eikä sille olisi löydettävissä markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

Liiketoimen määrittäminen ehdotetun 2 momentin nojalla ja siirtohinnoitteluvoimakkauten tekeminen verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin nojalla perustuisivat markkinaehtoperiaatteen puitteissa tapahtuvaan arviointiin. Liiketoimen määrittämistä koskevan 2 momentin soveltaminen ei, kuten ei myöskään liiketoimen sivuuttamista koskevan 3 momentin soveltaminen, sisältäisi arviota siitä, liittyykö tapaukseen esimerkiksi suoritettavasta verosta vapautumiseen liittyviä seikkoja, joten sen soveltamisedellytykset ja soveltamisala ovat eri kuin esimerkiksi verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöksellä.

Ehdotettu 2 momentti mahdollistaa liiketoimen määrittämisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisella tavalla ja laajuudessa, mikä vastaa myös sääntelyn sisältöä useissa muissa valtioissa. Ehdotettu 2 momentti on yhdenmukainen myös malliverosopimuksen 9 artiklan sisällön kanssa.

#### *Liiketoimen sivuuttaminen*

Pykälään lisättävässä uudessa 3 momentissa säädettäisiin etuyhteydessä tehdyn liiketoimen sivuuttamisesta. Sivuttaminen on osa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämää keinovalikoimaa, kun tarkastellaan, ovatko etuyhteysliiketoimet markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Siirtohinnoitteluvoimakkautensa sivuuttamista koskevan sääntelyn perustana olisi siten OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja sen soveltaminen tapahtuisi markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Sivuttamista on kuvattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden luvun I kohdissa 1.119–1.128 (vuoden 2017 julkaistu versio).

Etuyhteysliiketoimen sivuuttamisessa olisi kyse siitä, että markkinaehtoperiaatteeseen nojautuvan liiketoimen määrittämisen ja 3 momentin mukaisen kokonaisarvion perusteella voitaisiin todeta, etteivät riippumattomat, taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet olisi toteuttaneet sellaista liiketoimea tai liiketoimien kokonaisuutta, jonka etuyhteysosapuolet ovat toteuttaneet. Tämän perusteella verotuksellisessa tarkastelussa etuyhteysosapuolten toteuttama liiketoimi voitaisiin jättää ottamatta huomioon ja tarvittaessa korvata toisella liiketoimella. Oikeuskäytännössä (esimerkiksi päätökset KHO 2014:119 ja KHO 2020:35) on todettu, ettei voimassa olevan siirtohinnoittelusäännöksen nojalla liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ole mahdollista. Uuden 3 momentin nojalla sivuuttaminen kuitenkin tehtäisiin mahdolliseksi, joten oikeustila muuttuisi näiltä osin lakiehdotuksen voimaantuloa edeltävään oikeuskäytäntöön nähden. Oikeuskäytännössä uudelleenluonnehdinta ja sivuuttaminen on katsottu OECD:n siirtohinnoitteluohjeita laajemmaksi, eikä tulkinta tältä osin ole enää voimassa uuden 2 momentin ja 3 momentin jälkeen. Ehdotetussa 3 momentissa säädettäisiin sivuuttamisesta ja sen tarkemmista edellytyksistä.

Ehdotetussa sääntelyssä, jolla verovelvollisen toteuttama liiketoimi voitaisiin sivuuttaa, olisi kyse poikkeuksellisesta tilanteesta. Siihen päädyttäisiin, jos 2 momentin mukaisesti määritetylle etuyhteysliiketoimelle ei olisi mahdollista määrittää markkinaehtoista hintaa ja jos taloudellisesti järkevästi toimivien, riippumattomien osapuolten välillä ei olisi toimittu vastaavalla tavalla. Keskeistä tarkastelussa olisi verrata etuyhteysliiketoimea siihen, miten taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet vastaavissa olosuhteissa toimisivat. Sitä, miten taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet vastaavissa olosuhteissa toimivat ja että markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ei olisi määritettävissä, tarkastellaan jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen ohjeistuksen ja esimerkkien avulla.

Kynnys sivuuttamiselle olisi korkea. Sivuuttamista ei voisi tehdä, jos samanlainen liiketoimi samanlaisissa olosuhteissa voidaan havaita riippumattomien osapuolten välillä. Jos siis riippumattomien osapuolten välillä on toteutettu samanlainen liiketoimi, jonka taloudellisesti relevantit ominaispiirteet ovat samat kuin etuyhteysliiketoimella, sivuuttaminen ei voisi tulla kyseeseen. Pelkästään kuitenkin se, että jotakin järjestelyä ei havaittaisi toisistaan riippumattomien osapuolten kesken, ei merkitsisi sitä, että se ei voisi olla markkinaehtoperiaatteen mukainen ja liiketoimi pitäisi sivuuttaa. Etuyhteystoimen sivuuttamiseen ei pitäisi päätyä myöskään vain siitä syystä, että markkinaehtoisen hinnan määrittäminen on vaikeaa. Soveltamisen korkea kynnys ilmenee säännöksessä olevalla maininnalla siitä, että säännöstä sovellettaisiin vain poikkeuksellisissa olosuhteissa. Poikkeuksellisilla olosuhteilla säännöksessä havainnollistettaisiin, että kyse on harvinaisista tapauksista. Kyse ei olisi lisäperusteesta, vaan poikkeuksellisuutta arvioitaisiin säännöksen aineellisista soveltamisedellytyksistä käsin. Ensin Verohallinnon pitäisi pyrkiä kaikkiin mahdollisiin keinoin vahvistamaan etuyhteydessä olevien osapuolten välille, 2 momentin mukaisesti määritetylle liiketoimelle markkinaehtoinen hinta. Soveltamiskynnystä korottavat ja soveltamisen poikkeuksellisuutta osoittavat omalta osaltaan myös säännöksessä asetetut muut edellytykset. Liiketoimen taloudellinen järjettömyys ja se, ettei liiketoimelle voitaisi vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, osoittavat jo itsessään sitä, että säännös tulee sovellettavaksi ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa.

Sivuuttamista koskeva sääntely edellyttäisi, että ensin tunnistettaisiin asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden asiaan vaikuttavien tosiseikkojen perusteella 2 momentin mukaisesti määritettäisiin etuyhteysosapuolten välinen liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Sivuuttamista koskevan tarkastelun kohteena olisi siis se tosiasiallinen liiketoimi, joka

asiaa koskevien tosiseikkojen perusteella markkinaehtoperiaatteen mukaisesti arvioituna on etuyhteysosapuolten välillä toteutettu. Sivuuttamisen soveltamisedellytyksiä arvioitaessa määritetty liiketoimea ja siihen liittyviä järjestelyitä tarkasteltaisiin kokonaisuutena markkinaehtoperiaatteen viitekehyksessä ottaen huomioon kaikki liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat. Jos määritetty liiketoimi kokonaisuutena tarkastellen poikkeaisi siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, tämä määritetty liiketoimi voitaisiin sivuuttaa. Tilannetta vertailtaisiin riippumattomiin osapuoliin, jotka toimisivat taloudellisesti järkevällä tavalla vastaavissa olosuhteissa. Lisäksi olisi pohdittava, voisiko etuyhteysliiketoimi asettaa koko yrityksen (konsernin) huonompaan tilanteeseen, jos verojen vaikutusta ei oteta huomioon. Jos etuyhteysliiketoimella on tällainen negatiivinen vaikutus, se voisi olla kokonaisuutta tarkasteltaessa osoitus siitä, että kyseinen etuyhteysliiketoimi ei ole taloudellisesti järkevä, kuten riippumattomien osapuolten väliset liiketoimet ovat.

Edellä kuvatulla tavalla sivuuttaminen voisi tulla kyseeseen vain poikkeuksellisissa tilanteissa. Ensin olisi tutkittava tarkasti, olisiko määritetyn etuyhteysliiketoimen hinnoittelu markkinaehtoisella tavalla 1 ja 2 momentissa kuvatuissa olosuhteissa mahdollista. Huomioon otettaisiin kummankin osapuolen näkökulmat sekä realistisesti tarjolla olevat vaihtoehdot hetkellä, jona etuyhteysliiketoimi tehdään. Jos molemmille osapuolille hyväksyttävää, markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa ei olisi mahdollista vahvistaa, vasta sitten veroviranomaisella olisi mahdollisuus sivuuttaa verovelvollisen etuyhteysliiketoimi. Verohallinto voisi säännöksen nojalla sivuuttaa liiketoimen vain huolelliseen tutkimiseen perustuen. Se voisi päättyä eri johtopäätökseen kuin mitä verovelvollinen on siirtohinnoitteludokumentoinnissaan esittänyt.

Sivuutettu etuyhteysliiketoimi voitaisiin tarvittaessa korvata toisella. Aina ei olisi tarvetta korvata sivuutettua liiketoimea toisella, koska olosuhteista voisi johtua, että pelkkä liiketoimen sivuuttaminen ilman korvaamista toisella liiketoimella voisi itsessään johtaa markkinaehtoperiaatteen mukaiseen lopputulokseen. Jos sivuutettu liiketoimi korvattaisiin toisella liiketoimella, sijaan tulleen liiketoimen pitäisi johtaa taloudellisesti järkevään lopputulokseen, jonka molemmat osapuolet olisivat olleet valmiita hyväksymään. Sijaan tulleen liiketoimen pitäisi olla mahdollisimman yhdenmukainen verovelvollisen käyttämän, sivuutetun liiketoimen tosiseikkojen ja tosiasiallisen taloudellisen sisällön kanssa. Sijaan tulleen liiketoimen hinnoitteluun sovellettaisiin, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Sijaan tulleen liiketoimen osalta pitäisi siten käydä läpi liiketoimen hinnoitteluprosessi, jossa ensin tunnistettaisiin asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat erityispiirteet, joiden perusteella määritettäisiin liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tämän jälkeen tehtäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvatulla tavalla vertailuarviointi ja vahvistettaisiin markkinaehtoperiaatteen mukainen hinta käyttäen soveltuvinta siirtohinnoittelumenetelmää.

Liiketoimen sivuuttaminen ja tarvittaessa toisella liiketoimella korvaaminen voisivat yksittäisissä tapauksissa merkitä sitä, ettei verovelvollisen tulo olisi jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi sinä verovuonna, kun liiketoimi sivuutetaan. Tämän arvioidaan tulevan kyseeseen kuitenkin vain harvinaisissa tilanteissa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa sivuutettu liiketoimi korvattaisiin markkinaehtoisella liiketoimella ja tuo markkinaehtoinen liiketoimi johtaisi sivuuttamisvuonna verovelvollisen tulon määrän pienenemiseen verotuksessa, olisivat 3 momentin soveltamisen edellytykset kuitenkin käsillä.

Liiketoimen sivuuttamista koskevia soveltamistilanteita voidaan kuvata seuraavilla esimerkeillä. Niiden taustalla on OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitetyt kuvitteelliset tilanteet ja niillä pyritään havainnollistamaan, millaisissa tilanteissa sivuuttamisen edellytykset voisivat olla käsillä. Muitakin poikkeuksellisia tilanteita, joissa sivuuttamista koskevien säännösten soveltamisedellytykset olisivat käsillä, voisi olla.

Esimerkki 1.

Yhtiö harjoittaa valmistustoimintaa, joka edellyttää huomattavan varaston ylläpitämistä sekä investointia tehtaaseen ja kalustoon. Se omistaa kiinteistön, joka sijaitsee tulvaherkällä alueella. Riippumattomat vakuutusyhtiöt pitävät mahdollisena, että ne joutuisivat maksamaan suuria korvauksia, joten alueella ei ole aktiivista vakuutusmarkkinaa. Konserniyhtiö tarjoaa vakuutuksen yhtiölle ja perii vuosittain vakuutusmaksun, joka vastaa 80 prosenttia varaston, kiinteistön ja kiinteistöllä sijaitsevan irtaimiston arvosta. Määritetty liiketoimi on kokonaisuutena tarkastellen taloudellisesti järjetön, koska vakuutuksille ei ole merkittävien korvausten todennäköisyydestä johtuen markkinoita ja toisaalta joko uuden tuotantopaikan hakeminen tai vakuutuksen jättäminen ottamatta vaikuttavat mahdollisilta ja houkuttelevammilta vaihtoehtoilta kuin ylisuuren vuosittaisen vakuutusmaksun maksaminen. Koska liiketoimi on taloudellisesti järjetön, sille ei ole löydettävissä molemmille osapuolille hyväksyttävää hintaa ja liiketoimi tulee sivuuttaa.

Esimerkin tilanteessa molemmille hyväksyttävää markkinaehtoista hintaa ei ole löydettävissä, koska esimerkissä kuvattu vuosittainen vakuutusmaksu johtaisi tilanteeseen, jossa vakuutuksenottaja ei kykenisi toimimaan taloudellisesti kannattavasti. Tämä johtuu siitä, että kyseinen osapuoli maksaisi lähes vakuutettavan omaisuuden arvon suuruisen vuosittaisen vakuutusmaksun.

Vakuutusliiketoimen sivuuttaminen tarkoittaisi tuloverotuksessa sitä, että osapuolten verotuksessa toimitaan kuin vakuutus sopimusta ei olisi lainkaan solmittu. Vakuutuksenottajalle vakuutusmaksu ei olisi tällöin vähennyskelpoinen meno, eikä vakuutuksen perusteella mahdollisesti saatu vakuutuskorvaus veronalaista tuloa. Vakuutuksenantaja ei voisi vähentää menona mahdollista vakuutuskorvausta, eikä vakuutusmaksu olisi sille veronalaista tuloa.

Esimerkki 2.

Yritys harjoittaa aineettoman tutkimustoimintaa kehittääkseen uusia tuotteita, joita se voisi valmistaa ja myydä. Se siirtää konserniyhtiölle rajoittamattomat oikeudet kaikkeen aineettomaan, jota se tulevana kahtenakymmenenä vuotena kehittää. Konserniyritys maksaa yritykselle siirrosta kertakorvauksen. Liiketoimi on tehdyn kokonaisarvion perusteella taloudellisesti järjetön kummankin osapuolen näkökulmasta, koska kumpikaan niistä ei pysty luotettavasti arvioimaan, vastaako korvaus siirretyn omaisuuden arvoa. Tämä johtuu yhtäältä siitä, että on epävarmaa, millaisia kehitystoimia yritys tulevana vuosina mahdollisesti tekee ja toisaalta siitä, että mahdollisten kehitystoiminnan tuloksien arvon määrittäminen on hyvin spekulatiivista. Tällöin verovelvollisen liiketoimea ja hinnoittelua ei voida pitää markkinaehtoperiaatteen mukaisena. Ennen liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista toisella liiketoimella on tunnistettu osapuolten asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudellisesti relevantit erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden ja palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Nämä olosuhteet ja erityispiirteet rajaavat mahdolliset vaihtoehtoiset liiketoimet sellaisiin, jotka olisivat johdonmukaisimpia tapauksen tosiseikkojen kanssa. Esimerkissä todetaan, että olosuhteista riippuen kyse voisi olla esimerkiksi konserniyhtiön yritykselle antamasta rahoituksesta, yrityksen tarjoamista tutkimuspalveluista,

tai jos tilanteessa voidaan tunnistaa jokin tietty aineeton oikeus, ehdollisia maksuja sisältävä lisenssi.

Taloudellisesti järkevästi toimivat riippumattomat osapuolet eivät olisi näissä olosuhteissa sopineet esimerkissä kuvatusta liiketoimesta. Esimerkin tilanteessa sivuuttaminen tarkoittaisi tuloverotuksessa sitä, että tilannetta arvioidaan kuin kauppaa ei olisi lainkaan solmittu. Tämä edellyttäisi kuitenkin sitä, ettei molemmille osapuolille hyväksyttävää hintaa kyettäisi sopimaan edes sisällyttämällä kaupan ehtoihin hinnanoikaisulauseke tai muuttamalla korvauksen muotoa osittain tai kokonaan tulevien tuottojen perusteella määritettäväksi juokseva korvaukseksi. Tähän arvioon vaikuttaa myös se, millaisesta toiminnasta on kyse, sillä esimerkiksi vakiintuneeseen toimintaan liittyy vähemmän epävarmuutta kuin vasta käynnistymässä olevaan toimintaan. Kauppahinta ei olisi myyjälle veronalaista tuloa eikä ostajalle vähennyskelpoinen meno. Molempien osapuolten tuloverotuksessa korvaaviin liiketoimiin liittyviä tuloja ja menoja käsiteltäisiin relevanttien verosäännösten mukaisesti.

Kuten esimerkeistä on havaittavissa, liiketoimen sivuuttaminen ja mahdollinen korvaaminen toisella liiketoimella tapahtuisi vain hyvin poikkeuksellisissa olosuhteissa. Näissä olosuhteissa olisi ilmeistä, etteivät taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet toimisi tavalla, jolla verovelvollinen on liiketoimen toteuttanut. Tilanteeseen ei olisi myöskään mahdollista löytää markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa. Sivuttamista koskevaa sääntelyä voitaisiin siis soveltaa vain erittäin poikkeuksellisissa tilanteissa.

On tärkeää erottaa 2 momentissa esitetty liiketoimen määrittäminen sekä etu yhteysliiketoimen hinnoitteluprosessin perustilanteet ja vaiheet 3 momentin mukaisesta liiketoimen sivuuttamisesta. Liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti voi johtaa siihen, että osapuolten toteuttama liiketoimi on siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen nojalla tehdyn arvion johdosta eri kuin mitä etu yhteysosapuolet ovat esimerkiksi sopimuksessaan liiketoimesta sopineet tai kirjanpidossaan kirjanneet. Tämä ei olisi 3 momentissa tarkoitettua liiketoimen sivuuttamista vaan seurausta liiketoimen tosiseikkojen selvittämisestä ja liiketoimen määrittämisestä 2 momentin nojalla. Se, että Verohallinto arvioisi määritetyn liiketoimen markkinaehtoperiaatteen mukaisuutta jollakin muulla siirtohinnoittelumenetelmällä kuin mitä verovelvollinen on soveltanut, ei myöskään olisi liiketoimen sivuuttamista.

Liiketoimen sivuuttaminen 3 momentin nojalla merkitsisi, että määritetty liiketoimi, jota taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet eivät vastaavissa olosuhteissa tekisi ja jolle ei voitaisi vahvistaa markkinaehtoista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä, voitaisiin verotuksessa sivuuttaa. Tarvittaessa sivuutettu liiketoimi voitaisiin korvata toisella, osapuolten välillä toteutetun liiketoimen kanssa mahdollisimman samankaltaisella liiketoimella. Kaiken 3 momentin nojalla tehtävän arvioinnin pitäisi tapahtua markkinaehtoperiaatteen asettamissa rajoissa. Säännöksen soveltaminen ei sisältäisi arviointia siitä, liittyykö tapaukseen esimerkiksi suoritettavasta verosta vapautumiseen liittyviä seikkoja, joten sen soveltamisedellytykset ja soveltamisala eroaisivat verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöksestä. Ehdotetun säännöksen soveltaminen ja liiketoimen sivuuttaminen verotuksessa ei siten myöskään edellyttäisi sitä, että samanaikaisesti sovellettaisiin verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöstä.

Jos liiketoimi on sivuutettu 3 momentin mukaisesti, voitaisiin toisessa valtiossa tehdä OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukainen vastaoikaisu, jos toinen valtio hyväksyy Suomessa ensioikaisuna tehdyn sivuuttamisen.

Ehdotetun 3 momentin sisältö mahdollistaa liiketoimen sivuuttamisen ja tarvittaessa korvaamisen toisella liiketoimella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisella tavalla ja laajuudessa, mikä on vastaavanlainen kuin sääntelyn sisältö useissa muissa maissa. Ehdotettu 3 momentti on yhdenmukainen myös malliverosopimuksen 9 artiklan sisällön kanssa.

*Siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin*

Esityksessä ehdotetaan, että 3 momentin sääntely siitään, että 1 momentin säännöstä sovellettaisiin myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin, siirtyisi uuteen 5 momenttiin.

Pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä ei voi olla liiketoimia vaan ainoastaan yrityksen sisäisiä toimia, joten ehdotettua 2 tai 3 momenttia ei sovellettaisi kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välisiin toimiin. Mikäli tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle poiketaan verovelvollisen näkemyksestä, kyse ei ole 3 momentin sivuuttamisesta. Kiinteän toimipaikan tuloa voidaan jatkossakin oikaista 1 ja 5 momentin nojalla siten, että tulo kohdistetaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti yrityksen eri osille. Tulon kohdistamisessa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti yrityksen eri osille arvioidaan nykykäytännön mukaisesti toimien tosiasiallinen sisältö yrityksen eri osien toimintojen, varojen ja riskien perusteella.

*OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen ulottuvuus*

Verosopimusten tulkinnassa on vakiintuneesti lähdetty siitä, että päivitettyä OECD:n malliverosopimuksen kommentaaritekstiä voidaan käyttää tulkintalähteenä myös sellaisten tapausten arviointiin, jotka koskevat päivitystä edeltäviä ajanjaksoja. Edellytyksenä on, että malliverosopimusta ei ole päivityksen vuoksi muutettu (malliverosopimuksen kommentaarin johdannon kohdat 33–36.1). Monissa valtioissa tulkitaan, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaisen näkemyksen mukaisesti ainoastaan malliverosopimuksen 9 artiklaan tehdyt muutokset ja niistä aiheutuvat päivitykset malliverosopimuksen kommentaariin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin olisivat siten perustavanlaatuisia, ettei päivitettyjä ohjeita voisi käyttää tulkintalähteenä päivitystä edeltävien tilanteiden arvioinnissa.

Suomessa oikeuskäytännössä on omaksuttu kanta, jossa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ajallista soveltamista arvioidaan myös tilanteissa, joissa malliverosopimuksen 9 artiklaa ei ole muutettu. Arvioinnissa olennaista on tällöin se, onko päivityksessä kyse täsmennyksestä vai perustavanlaatuisesta muutoksesta. Tästä syystä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisen ajallisen ulottuvuuden selvittäminen edellyttää Suomessa aina myös tapauskohtaista arviointia eikä siten ole kytköksissä ainoastaan malliverosopimuksen 9 artiklan muuttamiseen. Arvioitaessa sitä, onko kyseessä täsmennys vai perustavanlaatuinen uusi tulkintasuositus, voidaan johtaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä. Päätöksen KHO 2013:36 johtopäätöksissä todetaan, että vuonna 2010 siirtohinnoitteluohjeisiin lisätty uusi 9 luku, siirtohinnoittelunäkökohtia yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa, ei sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuoksituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen 1 lukuun. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että uuden 9 luvun tarkoituksena on antaa tulkintasuoksituksia siitä, miten jo aikaisemmin 1 luvussa ilmaistuja perustavanlaatuisia periaatteita tulisi soveltaa yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa. Tähän nähden ei ollut estettä sille, että verovuosi 2004 ja 2005 koskevan asian arvioinnissa voitiin ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010 lisäystä 9 luvusta ilmenevät periaatteet. Päätöksessä KHO 2018:173 korkein hallinto-oikeus katsoi, että siirtohintamenetelmän valinta muodostaa keskeisen lähtökohdan sen arvioimiselle, onko veroilmoituksen katsottava muodostuneen verotusmenettelylain 56 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla siirtohinnoittelun osalta virheelliseksi siten, että veronmaksun edellytykset

olivat olemassa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tässä yhteydessä huomiota oli erityisesti kiinnitettävä niihin OECD:n siirtohinnoitteluoohjeisiin, jotka ovat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus on tullut antaa.

OECD:n siirtohinnoitteluoohjeiden päivityksissä esitetyt täsmennykset voitaisiin ottaa tapauskohtaisen arvioinnin niin salliessa jatkossakin huomioon verovelvollisen verotuksessa päivitystä edeltävinä verovuosina, jos täsmennykset eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia. Tältä osin vallitseva oikeustila ei muutu. Suomen käytäntö poikkeaa siten OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa omaksutusta tulkintakäytännöstä.

#### *Suhde muihin säännöksiin*

Verotusmenettelylain 31 § ja tarkastelutarpeet muihin säännöksiin nähden

Esitys koskee verotusmenettelylain 31 §:n sisältämää siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä. Verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä olisi tarkoitus soveltaa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja säännöksen tulkintalähteenä toimisi OECD:n siirtohinnoitteluoohjeet kokonaisuudessaan.

Ehdotuksen mukaisen säännöksen soveltaminen tarkoittaisi muun muassa, että verovelvollisen verotusta voitaisiin oikaista, jos etuyhteysosapuolten välisen tosiasiallisen sisällön mukaisesti määritetyn liiketoimen hinta poikkeaisi siitä, mitä vastaavissa olosuhteissa riippumattomat osapuolet olisivat sopineet. Verotusta voitaisiin oikaista myös poikkeuksellisessa tilanteessa, jossa tosiasiallisen sisällön mukaisesti määritetty etuyhteysliiketoimi poikkeaisi kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa olisivat sopineet ja myös sivuuttamisen muut edellytykset täytyisivät.

Siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltaminen ehdotusten mukaisesti voisi johtaa tilanteeseen, jossa verotuksen oikaisu johtuisi pelkästään liiketoimen hintatasoon liittyvästä poikkeamasta. Mahdollista olisi kuitenkin myös, että etuyhteysliiketoimi olisi tosiasiallisen sisältönsä mukaisesti muu kuin miksi verovelvollinen on sen katsonut ja siten siirtohinnoitteluoikaisu voitaisiin tehdä, jos liiketoimen tosiasiasiallisen sisällön perusteella määräytyvä markkinaehtoperiaatteen mukainen hinta poikkeaisi osapuolten käyttämästä hinnasta.

Koska etuyhteydessä olevien osapuolten välisen liiketoimen tuloverotukseen voi liittyä myös muiden verolainsäädännön säännösten arviointia ja soveltamista, on tarpeen tarkastella verotusmenettelylain 31 §:n suhdetta muihin säännöksiin.

Seuraavassa nostetaan esiin verotusmenettelylain 31 §:n suhde verotusmenettelylain 28 §:ään ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 18 a §:ään, kun tarkastellaan yleisellä tasolla eri tuloverosäännösten soveltamista etuyhteysosapuolten väliseen liiketoimeen. Lisäksi tarkastellaan verotusmenettelylain 31 §:n ja elinkeinoverolain suhdetta yleisemmin. Tämän osalta kuvataan esimerkiksi elinkeinotoiminnan tulojen verovapautta tai menojen vähennyskelvottomuutta koskevien säännösten soveltamisen seurauksia verotusmenettelylain 31 §:n soveltamiselle. Lisäksi kuvataan esimerkkien avulla heijastusvaikutuksia, joita siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen soveltamisella voi olla siihen, miten elinkeinoverolain säännöksiä sovelletaan etenkin tilanteessa, jossa etuyhteysliiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti (uusi 2 mom.) tai etuyhteysliiketoimi on sivuutettu uuden 3 momentin nojalla.

Suhde verotusmenettelylain 28 §:ään

Muutoksella ei olisi tarkoitus muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n suhdetta 28 §:ään. Kumpaa-kin säännöstä sovellettaisiin itsenäisesti niiden soveltamisedellytysten mukaisesti. Verotusmenettelylain 31 §:ssä on kyse markkinaehtoperiaatteen ja 9 artiklan mukaisesta oikaisusta, jossa kriittisenä seikkana on vertailu siihen, miten toisiinsa nähden riippumattomat osapuolet toimivat. Sen sijaan verotusmenettelylain 28 §:ssä on kyse veronkiertosäännöksestä, jonka keskiössä on arvio siitä, onko toimenpiteeseen ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Etuyhteysosapuolten välistä liiketoimea koskeviin tapauksiin voitaisiin siten edelleen puuttua myös verotusmenettelylain 28 §:n veron kiertämissäännöksellä, jos sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Keskeistä olisi, minkä säännöksen soveltamisedellytykset olisivat käsillä. Ehdotettujen säännösten soveltaminen ei edellyttäisi sitä, että samanaikaisesti sovellettaisiin verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöstä.

Suhde elinkeinoverolain 18 a §:ään

Muutoksella ei olisi myöskään tarkoitus muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n suhdetta elinkeinoverolain 18 a §:ään. Elinkeinoverolain 18 a § ei estä verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoittelu-oikaisua koskevan säännöksen soveltamista ja siirtohinnoittelu-oikaisun tekemistä.

Suhde elinkeinoverolakiin yleisemmin

Ehdotettujen muutosten suhdetta elinkeinoverolain säännöksiin voidaan tarkastella myös laajemmin, koska etuyhteysliiketoimista syntyvät tulot ja menot ovat osa elinkeinotoiminnan tulosta. Osa tuloista saattaa olla verovapaita ja toisaalta osa menoista tuloverotuksessa vähennyskelvottomia. Riippumattomien osapuolten välillä liiketoiminnan tarpeet määrittävät sen, mitä liiketoimien ehdoista sovitaan. Liiketoimien verotuksellinen kohtelu ei näin ollen ole lähtökohdaisesti määräävä tekijä riippumattomien osapuolten välillä, vaikka mahdolliset verovaikutukset voivatkin olla osa liiketoimien lopullisten ehtojen taustalla vaikuttavaa analyysiä tai neuvotteluja. Malliverosopimuksen 9 artikla ja siirtohinnoittelu-oikaisusäännös eivät määritä sitä, onko jokin erä veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoa tuloverotuksessa, vaan kansallinen verolainsäädäntö määrää tulon veronalaisuuden tai menon vähennyskelpoisuuden sen jälkeen, kun etuyhteysliiketoimen osalta on ensin tehty siirtohinnoittelu-analyysi, jossa liiketoimi on määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti tai poikkeuksellisissa tilanteissa määritetty liiketoimi on sivuutettu ja tarvittaessa korvattu toisella liiketoimella. Pääsääntöisesti siirtohinnoittelu-oikaisusäännöstä ja elinkeinoverolain säännöksiä arvioidaan niiden omista lähtökohdista käsin. Joissain tilanteissa siirtohinnoittelu-oikaisusäännöksen mukaisella liiketoimen määrittämisellä tai poikkeuksellisissa tilanteissa määritetyn liiketoimen sivuuttamisella voi kuitenkin olla vaikutusta siihen, miten etuyhteysliiketoimea on arvioitava elinkeinoverolain valossa.

Joidenkin elinkeinoverolain säännösten suhde siirtohinnoittelu-oikaisusäännökseen on selkeä. Esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeiden luovutushinta on verovapaa ja hankintameno vähennyskelvoton erä. Siten elinkeinoverolain 6 b §:n säännösten edellytysten täytyessä ei ole tarpeen arvioida käyttöomaisuusosakkeiden luovutushinnan markkinaehtoisuutta, koska verotettava tulo ei voi jäädä liian pieneksi tai tappio muodostua liian suureksi verotusmenettelylain 31 §:n edellyttämällä tavalla.

Pääsääntöisesti kyse onkin siitä, että verotusmenettelylain 31 §:n pohjalta tarkastellaan liiketoimen markkinaehtoisuutta ja tulon veronalaisuutta sekä menon vähennyskelpoisuutta taas elinkeinoverolain säännösten pohjalta. Siirtohinnoittelu-oikaisusäännöksen mukaisessa siirtohinnoittelu-analyysissä selvitetään liiketoimen tosiasiallinen sisältö ja hinnoittelu sekä se, miten

riippumattomat osapuolet olisivat toimineet ja hinnoitelleet liiketoimen. Kun tämä on todettu, sovelletaan elinkeinoverolakia markkinaehtoperiaatteen perusteella määritettyyn liiketoimeen.

Tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun toimintoja järjestellään uudelleen ja liiketoimessa on käytetty maksuehtoa, jota riippumattomat osapuolet eivät olisi käyttäneet. Tällöin elinkeinotoiminnan tulos on muodostunut markkinaehtoperiaatteen vastaiseksi todetun maksuehdon pohjalta. Jos käytetty ehto on esimerkiksi juokseva korvaus, mutta liiketoimea määritettäessä on todettu, että riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu kertakorvauksesta, voitaisiin maksuehto verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin nojalla oikaista markkinaehtoiseksi. Vastaavaa kertakorvausta olisi tällöin käytettävä myös elinkeinoverolain perusteella tehtävän tarkastelun pohjana ja elinkeinotoiminnan tulosta määritettäessä. Toinen esimerkki on tilanne, jossa etuyhteysosapuoli on myynyt konserniyhtiölle tuotteita tämän maksukyvyttömyydestä huolimatta. Tästä johtuen etuyhteysosapuoli on kirjannut myyntisaamisia alas. Tällaisessa tilanteessa voitaisiin todeta ehdotetun verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentin nojalla, ettei riippumaton osapuoli olisi enää myynyt velaksi konserniyhtiön kaltaisessa maksukyvyttömyystilanteessa olevalle toimijalle, ja näin määritetyn liiketoimen tuloverokohtelua arvioidaan silloin sitä koskevien elinkeinoverosäännösten mukaan.

Myös ehdotetun verotusmenettelylain 31 §:n 3 momentin mukainen sivuuttaminen voi aiheuttaa heijastusvaikutuksia elinkeinotoiminnan tulokseen. Jos etuyhteysosapuolten välinen liiketoimi sivuutettaisiin ehdotetun verotusmenettelylain 31 §:n 3 momentin nojalla, tämä voisi esimerkiksi johtaa tilanteeseen, jossa suomalaisen yrityksen verotuksessa ei syntyisi sivuutettuun liiketoimeen liittynyttä vähennyskelpoista menoa lainkaan. Esimerkki tällaisesta tilanteesta on kuvattu edellä sivuuttamista koskevan perusteluosan esimerkissä 1.

Pääsäännön tulisi olla se, että verotusmenettelylain 31 §:n nojalla arvioidaan liiketoimen markkinaehtoisuutta ja muutoin tarkastelu tapahtuu elinkeinoverolain säännösten pohjalta. Mikäli liiketoimessa on kuitenkin käytetty ehtoja, joita riippumattomat osapuolet eivät olisi käyttäneet ja tosiasiallisen sisällön mukaisesti määritetty liiketoimi eroaa verovelvollisen omasta käsityksestä tai määritetty liiketoimi sivuutetaan kokonaan, tämä verotusmenettelylain 31 §:n nojalla tehty arvio voi muuttaa myös sitä, mikä on etuyhteysliiketoimen verotuksellinen arvio elinkeinoverolain nojalla. Kyse voi esimerkkien valossa olla esimerkiksi tuloutusajankohdan muutoksesta tai erän vähennyskelpoisuuden arvioinnista eri säännöksen nojalla.

## **7.2 Arvonlisäverolaki**

**73 d §.** Pykälän 4 kohdan viittaus verotusmenettelylain 31 §:n 2 momenttiin muutettaisiin viittaukseksi verotusmenettelylain 31 §:n 4 momenttiin.

## **7.3 Laki elinkeinotulon verottamisesta**

**18, 18 a ja 19 a §.** Pykälissä olevat viittaukset verotusmenettelylain 31 §:n 2 momenttiin muutettaisiin viittauksiksi verotusmenettelylain 31 §:n 4 momenttiin.

## **7.4 Laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä**

**10 §.** *Konsernivähennystä pienentävät määrät.* Pykälän 1 momentin viittaus verotusmenettelylain 31 §:n 2 momenttiin muutettaisiin viittaukseksi verotusmenettelylain 31 §:n 4 momenttiin.

## **8 Voimaantulo**

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2022. Verotusmenettelylain 31 §:n uutta 2 ja 3 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

## **9 Suhde muihin esityksiin**

### **9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä**

Esitys liittyy myöhemmin annettavaan hallituksen esitykseen eduskunnalle laeiksi verontilityslain 12 ja 12 f §:n sekä tuloverolain 124 ja 124 b §:n muuttamisesta, joka sisältää tämän esityksen verotuottomuutosten kompensoinnin kunnille yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla.

### **9.2 Suhde talousarvioesitykseen**

Esitys liittyy valtion vuoden 2022 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

*Ponsi*

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

## 1.

**Laki****verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, seuraavasti:

## 31 §

*Siirtohinnoitteluvoimaisu*

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja näihin suhteisiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisena.

Jos poikkeuksellisissa olosuhteissa, 1 momenttia sovellettaessa, etuyhteydessä olevien osapuolten välinen, 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Sivuartamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, kun otetaan huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaava liiketoimi määritetään 2 momentin mukaisesti ja sen on oltava mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

## HE 188/2021 vp

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimituksissa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Tämän lain 2 ja 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

2.

**Laki**

**arvonlisäverolain 73 d §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* arvonlisäverolain (1501/1993) 73 d §:n 4 kohta, sellaisena kuin se on laissa  
1312/2007, seuraavasti:

73 d §

Edellä 73 c §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys on olemassa, jos:

4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995)  
31 §:n 4 momentissa tarkoitettussa etuyhteydessä myyjään; tai

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

3.

## Laki

### elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 18 §:n 4 momentin 5 kohta, 18 a §:n 6 momentti ja 19 a §:n 2 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 18 §:n 4 momentin 5 kohta laissa 1400/2014, 18 a §:n 6 momentti laissa 1237/2018 ja 19 a §:n 2 momentti laissa 1132/2017, seuraavasti:

#### 18 §

Muun kuin julkisesti noteeratun osuuskunnan elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavalle jäsenelleen jakama ylijäämäpalautus on vähennyskelpoinen, jos:

5) osuuskunnan jäsenen osuus osuuspääomasta ja äänivalta osuuskunnassa on tilikauden päättyessä enintään kymmenen prosenttia yhdessä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentissa tarkoitettuun lähipiiriin kuuluvien ja siinä tarkoitettujen etuyhteydessä olevien jäsenten kanssa; ja

#### 18 a §

Osapuolet ovat tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla konserniyhteydessä toisiinsa, jos osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta velkasuhteen molemmissa osapuolissa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla. Muilla kuin konserniyhteydessä olevilla osapuolilla tarkoitetaan velkasuhteen osapuolia, joiden välillä tässä momentissa tarkoitettu määräysvaltaa koskeva edellytys ei täyty. Velkasuhteen osapuolilla tarkoitetaan koron maksajaa ja korkomenoa vastaavan tulon tosiasiallista edunsaajaa.

#### 19 a §

Mitä 1 momentissa ja 27 c §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos kokonaishoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 4 momentin mukaisessa etuyhteydessä toisiinsa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

4.

**Laki**

**Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä  
annetun lain 10 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annetun lain (1198/2020) 10 §:n 1 momentti seuraavasti:

10 §

*Konsernivähennystä pienentävät määrät*

Jos tytäryhtiön ja siihen verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla etuyhteydessä olevan osapuolen välillä on sovittu toimista, joiden johdosta tytäryhtiön varoja on siirtynyt vastikkeetta tai alihintaan siihen etuyhteydessä olevalle osapuolelle ja tytäryhtiön tappio on tämän johdosta muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, konsernivähennystä pienennetään määrällä, joka vastaa vastikkeettomasta tai alihintaisesta varojen siirrosta johtunutta tappioiden määrän lisäystä.

-----  
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
-----

Helsingissä 21.10.2021

**Pääministeri**

**Sanna Marin**

Valtiovarainministeri Annika Saarikko

1.

**Laki**

**verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

31 §

31 §

*Siirtohinnoitteluoikaisu*

*Siirtohinnoitteluoikaisu*

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

*Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja näihin suhteisiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisena.*

*Jos poikkeuksellisissa olosuhteissa, 1 momenttia sovellettaessa, etuyhteydessä olevien*

## Voimassa oleva laki

## Ehdotus

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimitissa.

*osapuolten välinen, 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Sivuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, kun otetaan huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaava liiketoimi määritetään 2 momentin mukaisesti ja sen on oltava mahdollisimman samankaltainen sivuuttettavan liiketoimen kanssa.*

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimitissa.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Tämän lain 2 ja 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.*

2.

**Laki**

**arvonlisäverolain 73 d §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* arvonlisäverolain (1501/1993) 73 d §:n 4 kohta, sellaisena kuin se on laissa 1312/2007, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

73 d §

Edellä 73 c §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys on olemassa, jos:

4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitetussa etuyhteysdessä myyjään; tai

73 d §

Edellä 73 c §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys on olemassa, jos:

4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 *momentissa* tarkoitetussa etuyhteysdessä myyjään; tai

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

## 3.

**Laki****elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 18 §:n 4 momentin 5 kohta, 18 a §:n 6 momentti ja 19 a §:n 2 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 18 §:n 4 momentin 5 kohta laissa 1400/2014, 18 a §:n 6 momentti laissa 1237/2018 ja 19 a §:n 2 momentti laissa 1132/2017, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

## 18 §

Muun kuin julkisesti noteeratun osuuskunnan elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavalle jäsenelleen jakama ylijäämänpalautus on vähennyskelpoinen, jos:

5) osuuskunnan jäsenen osuus osuuspääomasta ja äänivalta osuuskunnassa on tilikauden päättyessä enintään kymmenen prosenttia yhdessä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 2 momentissa tarkoitettuun lähipiiriin kuuluvien ja siinä tarkoitettujen etuyhteydessä olevien jäsenten kanssa; ja

## 18 a §

Osapuolet ovat tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla konserniyhteydessä toisiinsa, jos osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta velkasuhteen molemmissa osapuolissa verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Muilla kuin konserniyhteydessä olevilla osapuolilla tarkoitetaan velkasuhteen osapuolia, joiden välillä tässä momentissa tarkoitettu määräysvaltaa koskeva edellytys ei täyty. Velkasuhteen osapuolilla tarkoitetaan koron maksajaa ja korkomenoa vastaavan tulon tosiasiallista edunsaajaa.

## 18 §

Muun kuin julkisesti noteeratun osuuskunnan elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavalle jäsenelleen jakama ylijäämänpalautus on vähennyskelpoinen, jos:

5) osuuskunnan jäsenen osuus osuuspääomasta ja äänivalta osuuskunnassa on tilikauden päättyessä enintään kymmenen prosenttia yhdessä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentissa tarkoitettuun lähipiiriin kuuluvien ja siinä tarkoitettujen etuyhteydessä olevien jäsenten kanssa; ja

## 18 a §

Osapuolet ovat tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla konserniyhteydessä toisiinsa, jos osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta velkasuhteen molemmissa osapuolissa verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla. Muilla kuin konserniyhteydessä olevilla osapuolilla tarkoitetaan velkasuhteen osapuolia, joiden välillä tässä momentissa tarkoitettu määräysvaltaa koskeva edellytys ei täyty. Velkasuhteen osapuolilla tarkoitetaan koron maksajaa ja korkomenoa vastaavan tulon tosiasiallista edunsaajaa.

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

19 a §

19 a §

\_\_\_\_\_

Mitä 1 momentissa ja 27 c §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos kokonaishoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 2 momentin mukaisessa etuyhteydessä toisiinsa.

\_\_\_\_\_

Mitä 1 momentissa ja 27 c §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos kokonaishoitopalvelun tilaaja ja toteuttaja ovat verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 4 *momentin* mukaisessa etuyhteydessä toisiinsa.

\_\_\_\_\_

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

\_\_\_\_\_

4.

**Laki**

**Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annetun lain 10 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä annetun lain (1198/2020) 10 §:n 1 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

10 §

10 §

*Konsernivähennystä pienentävät määrät*

*Konsernivähennystä pienentävät määrät*

Jos tytäryhtiön ja siihen verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla etuyhteydessä olevan osapuolen välillä on sovittu toimista, joiden johdosta tytäryhtiön varoja on siirtynyt vastikkeetta tai alihintaan siihen etuyhteydessä olevalle osapuolelle ja tytäryhtiön tappio on tämän johdosta muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, konsernivähennystä pienennetään määrällä, joka vastaa vastikkeettomasta tai alihintaisesta varojen siirrosta johtunutta tappioiden määrän lisäystä.

Jos tytäryhtiön ja siihen verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla etuyhteydessä olevan osapuolen välillä on sovittu toimista, joiden johdosta tytäryhtiön varoja on siirtynyt vastikkeetta tai alihintaan siihen etuyhteydessä olevalle osapuolelle ja tytäryhtiön tappio on tämän johdosta muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, konsernivähennystä pienennetään määrällä, joka vastaa vastikkeettomasta tai alihintaisesta varojen siirrosta johtunutta tappioiden määrän lisäystä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*