



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Ella Kippo

Siirtohinnoittelu tulkintaongelmien lähteenä

oikeustilan kehitys ja vaikutus tulkintaan

Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Ella Kippo		
Tutkielman nimi:	Siirtohinnoittelu tulkintaongelmien lähteenä : oikeustilan kehitys ja vaikutus tulkintaan		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2024	Sivumäärä:	98

TIIVISTELMÄ:

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan samassa konsernissa toimivien yritysten välistä kauppaa. Samassa konsernissa toimivat yritykset ovat etuyhteydessä toisiinsa, jonka seurauksena niiden liiketoimen ehdot voivat erota toisistaan riippumattomien yritysten välisistä liiketoimien ehdoista ja verotettava tulo voi muodostua erilaiseksi kuin riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa. Siirtohinnoitteluun kytkeytyy kiinteästi markkinaehtoperiaate, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten tulee käyttää niiden välisissä liiketoimissa samoja ehtoja, joita toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät vastaavassa liiketoimessa.

Kansallisessa lainsäädännössä siirtohinnoittelusta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (VML) 31 §:ssä, joka uudistettiin 1.1.2022. Kansallisen lainsäädännön lisäksi siirtohinnoittelua koskevissa kysymyksissä käytetään apuna OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa sekä siirtohinnoitteluohjeita. Oikeuslähteet jaetaan velvoittavuutensa perusteella vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja salliviin oikeuslähteisiin. Oikeuslähteiden velvoittavuuden lisäksi niiden käyttöä ohjaa perustuslain (731/1999, ”PL”) 81 §:n 1 momentissa kerrottu lakisidonnaisuuden periaate, jonka mukaan veroja voidaan määrätä maksettavaksi vain nimenomaisen lain perusteella. Oikeuslähteiden velvoittavuuden vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on ainoastaan sallivan oikeuslähteen asema, eikä niillä voida lakisidonnaisuuden periaate huomioiden laajentaa kansallisen oikeuden tulkintaa. Euroopan komissio on julkaissut syyskuussa 2023 uuden direktiiviehdotuksen Euroopan unionin tasoisesta siirtohinnoittelua koskevasta sääntelystä. Mikäli direktiiviehdotus hyväksytään, tullaan se implementoimaan osaksi kansallista lainsäädäntöä.

Tässä pro gradu -tutkielmassa selvitetään VML 31 §:n, PL 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välinen jännite ennen lainsäädännön muutosta. Lisäksi tutkielmassa selvitetään, onko lainsäädännön uudistus poistanut tämän jännitteen, ja voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohjeita soveltaa nykyään niiden koko laajuudessa. Tutkielmassa selvitetään lisäksi Euroopan unionin siirtohinnoitteludirektiiviehdotuksen sisältö ja vaikutukset Suomessa.

Tutkielmassa johtopäätöksinä todetaan VML 31 §:n ja PL 81 §:n 1 momentin välillä vallinneen jännite ennen VML 31 §:n lainsäädännön muutosta. Lainsäädännön muutoksen jälkeen jännite on lieventynyt, mutta sen ei voida sanoa täysin poistuneen, sillä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole sidottu kansalliseen lainsäädäntöön sen uudistuksen yhteydessä. Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevassa direktiiviehdotuksessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sidottaisiin unionin lainsäädäntöön. Sen seurauksena ohjeet tulisi kirjata myös kansalliseen lainsäädäntöön, jolloin ohjeiden asema muuttuisi kansallisessa lainsäädännössä sallivasta velvoittavaan. Kun ohjeilla olisi Suomessa velvoittavan oikeuslähteen asema, poistaisi se edelleen VML 31 §:n ja PL 81 §:n välillä vallitsevaa jännitettä.

AVAINSANAT: Siirtohinnoittelu, vero-oikeus, verotusmenettelylaki, legaliteettiperiaate, markkinaehtoperiaate

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Johdatus aihealueeseen	6
1.2	Tutkielman ongelma ja rajaukset	9
1.3	Tutkimusmetodi ja lähteet	10
1.4	Rakenne	13
2	Lakisidonnaisuuden vaatimus ja OECD:n ohjeet: jännite ja lähtökohdat	15
2.1	Lakisidonnaisuuden vaatimus	15
2.2	Lakisidonnaisuuden vaatimus käytännössä	17
2.3	OECD:n ohjeet	20
2.3.1	OECD:n malliverosopimus	20
2.3.2	OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet	23
2.4	Verohallinnon päätösten perusteet	26
3	Tulkinta ja oikeustila ennen lainsäädännön muutosta	29
3.1	Vanha siirtohinnoittelusäännös	29
3.2	Luonnehdintaa oikeustilasta	31
3.3	Siirtohinnoittelusäännöksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välinen sovellettavuus	38
4	Oikeustila lakimuutoksen jälkeen	42
4.1	Siirtohinnoittelua koskeva lakiesitys	42
4.1.1	Esityksen tavoitteet	42
4.1.2	Esityksen vaikutukset	44
4.2	Uusi siirtohinnoittelusäännös	45
4.3	Siirtohinnoittelusäännöksen muutoksen vaikutus oikeustilaan	51
4.4	Lakisidonnaisuuden vaatimuksen soveltuminen	56
5	Katsaus direktiiviehdotuksessa oleviin kysymyksiin ja tulevaisuuden haasteisiin	59
5.1	Euroopan komission uudet yritysverotusta koskevat direktiiviehdotukset	59
5.2	Siirtohinnoittelua koskeva direktiiviehdotus	60
5.2.1	Esityksen taustalla vaikuttavat ongelmat	60

5.2.2	Direktiivin sisältö ja tavoitteet	68
5.3	Direktiivin vaikutukset Suomeen	72
5.3.1	Suomessa annettuja kommentteja	72
5.3.2	Vaikutus Suomen oikeustilaan	75
6	Johtopäätökset	81
	Lähteet	87
	Oikeustapausluettelo	97

Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 434/2003
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
PL	Suomen perustuslaki 731/1999
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 Johdanto

1.1 Johdatus aihealueeseen

Nykyisessä kansainvälisessä ympäristössä yritysten toimiminen monessa maassa on yhä tavanomaisempaa. Maailmankaupasta arviolta noin 60 prosenttia käydään samaan konserniin kuuluvien yritysten kesken.¹ Myös suomalaisten yritysten ulkomaankaupasta suuri osa tapahtuu samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden ja yksiköiden konsernin sisäisenä kaupankäyntinä². Ilman kansainväliseen liiketoimintaan liittyvää sääntelyä konsernissa toimivat ja eri maissa sijaitsevat yritykset voisivat rakentaa toimintansa siten, että kaikki niiden tulo syntyisi yhtiössä, joka olisi perustettu veroparatiisiin. Lopputuloksena konserni olisi tilanteessa, jossa sen ei tarvitsisi maksaa lainkaan yhteisöveroa. Tämän tilanteen välttämiseksi on säädetty kansainvälisesti lakeja, toimintaohjeita ja suosituksia veron välttämisen estämiseksi.³

Siirtohinnoittelu (*transfer pricing*) on hinnoittelua samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisessä kaupassa⁴. Nämä yhtiöt ovat toisiinsa nähden etuyhteydessä, jolloin liiketoimen ehdot voivat erota merkittävästi siitä, mitkä ne olisivat toisistaan riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa. Tämän seurauksena myös verotettava tulo saattaa muodostua erilaiseksi, kuin se toisistaan riippumattomien yritysten välisessä kaupassa olisi.⁵ Pohjimmiltaan siirtohinnoittelua koskevassa verosääntelyssä on kyse verotulojen jakamisesta valtioiden kesken⁶. Kansainvälisessä kontekstissa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoitteluperiaatteita, jotka saajan valtiossa ovat veronalaista tuloa sekä maksajan valtiossa vähennyskelpoista menoa. Jos nämä hinnat eroavat toisistaan on tuloksena kahdenkertainen verotus tai nollaverotus, jolloin osa verotuloista voi jäädä saamatta tai vastaavasti samaa tuloa voidaan verottaa moneen

¹ Tirau, Cozma & Pantelescu, 2022, s. 993–994.

² Valtioneuvosto, 2014, s. 7.

³ Finnwatch, 2021, s. 1.

⁴ Verohallinto, 2022c.

⁵ HE 188/2021 vp, s. 3.

⁶ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 3–4.

kertaan.⁷ Siirtohinnoittelun suuren volyymin vuoksi siihen liittyvällä lainsäädännöllä on laajempi ulottuvuus. Kansallisen tuloverolainsäädännön puitteissa siirtohinnoittelua koskevalla lainsäädännöllä on suora merkitys valtion kertyvissä tuloissa. Kansainvälinen merkitys on myös korostunut, minkä vuoksi useat valtiot ovat tehneet keskenään siirtohinnoittelua koskevia verosopimuksia.⁸

OECD (*The Organisation for Economic Co-operation and Development*)⁹ on suuri kansainvälinen organisaatio, joka tavoittelee ratkaisuja sosiaalisiin, taloudellisiin ja ympäristöllisiin haasteisiin. Organisaatio työskentelee yhteistyössä jäsenmaitensa hallitusten, poliittisten päättäjien ja kansalaisten kanssa.¹⁰ Tällä hetkellä OECD:n jäsenmaita on 38, joiden talouksia OECD pyrkii lähentämään. Lisäksi organisaatio pyrkii edistämään talouskasvua, yleistä hyvinvointia sekä kehittyvien maiden mahdollisuutta saavuttaa niiden taloudelliset pyrkimykset.¹¹ Vaikkei OECD:llä ole lainsäädäntövaltaa, on sillä ollut jo vuosikymmenien ajan vahva merkitys erityisesti sen luoman malliverosopimuksen ja siihen liittyvien kommentaarien kautta¹².

Siirtohinnoitteluun liittyy läheisesti markkinaehtoperiaate (*the arm's length principle*), jolla tarkoitetaan etuyhteydessä olevin osapuolien välistä kaupankäyntiä, jossa tulee käyttää hintaa ja muita ehtoja, joita käytettäisiin toisistaan riippumattomien osapuolien välisessä kaupassa. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen on siirtohinnoittelun kansainvälinen sekä kansallinen perusta, jonka noudattamiseen OECD-valtiot ovat sitoutuneet.¹³ Suomessa markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta määrätään verotusmenettelystä annetussa laissa lain verotusmenettelystä (1558/1996), jäljempänä "VML" tai "verotusmenettelylaki" 31 §:ssä, jota muutettiin 1.1.2022 täsmentämään oikeustilaa ja vastaamaan siirtohinnoittelua koskevien määräysten

⁷ Kukkonen & Walden, 2016, s. 172.

⁸ HE 188/2021 vp, s. 5.

⁹ Suomeksi taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö.

¹⁰ OECD.

¹¹ Korkeila, 2019.

¹² Urpilainen, 2021, s. 14.

¹³ Verohallinto, 2023a & Kofler, 2005, s. 34. Markkinaehtoperiaate on kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti hyväksytty periaate.

sisältöä Suomen laatimissa verosopimuksissa.¹⁴ Lain uudistamisen tärkeys tuli ilmeiseksi oikeuskäytännöstä, jota on olemassa viimeisiltä vuosilta runsaasti¹⁵. Kansallisen lainsäädännön lisäksi markkinaehtoperiaate sisältyy muun muassa OECD:n malliverosopimukseen, Yhdistyneiden kansakuntien (YK) malliverosopimukseen sekä Suomen solmimiin verosopimukseen¹⁶. Siirtohinnoittelua koskevissa verosopimuksissa on sovittu tyyppillisesti mihin valtioon konsernin tulot sekä menot kohdistuvat, ja missä valtiossa tämä tulo voidaan verottaa¹⁷.

Tärkeässä asemassa siirtohinnoittelukysymysten tulkinnassa ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, joihin jäsenvaltiot ovat taltioineet yhteisen näkemyksensä siirtohinnoittelun verotuksellisesta kohtelusta ja markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Jäsenvaltiot ovat sitoutuneita ohjeiden noudattamiseen omassa verotuksessaan, jotta verotus olisi yhdenmukaista, ennustettavaa ja kahdenkertaisen verotuksen ongelmilta vältyttäisiin.¹⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on suuri merkitys VML 31 §:n tulkinnassa ja soveltamisessa. Ohjeiden asema on vahvistettu myös useissa korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisuisa, mutta korkein hallinto-oikeus on myös ratkaisuisaan rajoittanut merkittävästi ohjeiden tulkintaa vanhan VML 31 §:n soveltamisessa. Tästä on seurannut tilanne, jossa vanha VML 31 §:stä on muodostunut OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrottua markkinaehtoperiaatteen sisältöä suppeammaksi. Sen seurauksena OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole voitu soveltamisapuna VML 31 §:n tulkinnassa niiden koko laajuudessa.¹⁹

Kansallisen lainsäädännön ja kansainvälisten ohjeiden lisäksi Suomen vero-oikeuteen vaikuttaa EU-vero-oikeus, jonka keskeisin osa on sopimus Euroopan unionin toiminnasta

¹⁴ Verohallinto, 2023a.

¹⁵ HE 188/2021 vp, s. 3.

¹⁶ Laaksonen, 2014, s. 164 ja 169 & Kofler, 2005, s. 34. Lisäksi markkinaehtoperiaate on kirjattu myös Yhdysvaltojen malliverosopimuksen 9 artiklaan ja EY:n arbitraatiosopimuksen 4 artiklaan.

¹⁷ HE 188/2021 vp, s. 5.

¹⁸ Valtioneuvosto, 2014, s. 11–12.

¹⁹ Aine & Lehtimäki, 2022, s. 285.

(SEUT)²⁰. EU-oikeus muodostuu perussopimuksista sekä EU:n antamista oikeudellisista normeista. Verotukseen vaikuttavilla EU-normeilla tarkoitetaan EU-vero-oikeutta.²¹ Tällä hetkellä siirtohinnoittelusta ei ole olemassa EU-tasoista lainsäädäntöä, jolloin Suomessa siirtohinnoitteluun vaikuttava lainsäädäntö koostuu lähes yksinomaan kansallisesta lainsäädännöstä. Euroopan komissio julkaisi kuitenkin 12.9.2023 direktiiviehdotuksen unionin tasoisesta siirtohinnoittelulainsäädännöstä, jossa halutaan kytkeä markkinaehtoperiaatteen soveltaminen osaksi unionin lainsäädäntöä.²² Direktiivin voimaantulo tarkoittaisi lisäystä Suomessa sovellettavaan siirtohinnoittelua koskevaan lainsäädäntöön.

1.2 Tutkielman ongelma ja rajaukset

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena on selvittää, miten OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet ja kansallinen lainsäädäntö soveltuvat sovellettavaksi samanaikaisesti, ja mikä on niiden välillä vallitseva jännite. Tarkastelussa ovat erityisesti VML 31 § ennen- ja jälkeen lainsäädännön uudistuksen, Suomen perustuslain (731/1999, PL) 81 §:n 1 momentti ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Lisäksi tutkielmassa otetaan kantaa Euroopan Unionissa vireillä olevaan direktiiviehdotukseen, jolla halutaan kytkeä markkinaehtoperiaate osaksi unionin lainsäädäntöä. Direktiiviehdotuksen osalta tarkastelussa on erityisesti sen vaikutukset Suomessa. Tutkielman tavoitteena on vastata seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Millainen jännite VML 31 §:n, PL 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välillä oli ennen lainsäädännön uudistusta?

²⁰ Helminen, 2021b, luku 1.1. SEUT perustuu Euroopan talousyhteisön perustamissopimukseen, joka on solmittu Roomassa vuonna 1957. Myöhemmin sopimus on korvattu Maastrichtin sopimuksella ja muutettu Amsterdamin sopimuksella, Nizzan sopimuksella sekä 1.12.2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella.

²¹ Helminen, 2021b, luku 1.1.

²² European Commission, 2023, s. 1.

- Onko lainsäädännön uudistus poistanut tämän jännitteen, ja voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohjeita jatkossa soveltaa niiden koko laajuudessa?

Tutkielman tavoitteena on näin ollen tarkastella siirtohinnoittelua koskevia lainsäädännön muutoksia ja niiden vaikutusta oikeustilaan. Ennen VML 31 §:n muutosta OECD:n siirtohinnoitteluohjeen asema Suomessa ei perustunut velvoittavuuteen, jolloin niitä ei voitu soveltaa ohjeiden koko laajuudessa. Lainsäädännön muutoksen myötä ohjeet otettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä. Mikäli unionissa vireillä oleva direktiiviehdotus unionin tasoisista yhtenäisistä siirtohinnoitteluohjeista hyväksytään, tulee uutta direktiiviä noudattaa Suomessa. Uudella direktiivillä olisi näin ollen tulevaisuudessa vaikutusta Suomen oikeustilaan.

Aihealueena siirtohinnoittelu on erittäin laaja, jonka vuoksi aihetta pitää rajata runsaasti. Tutkielmassa keskitytään erityisesti kotimaisen lainsäädännön ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden väliseen yhteyteen, sovellettavuuteen ja jännitteeseen. Tutkielman ulkopuolelle on jätetty siirtohinnoittelun käytännön soveltaminen ja erilaiset siirtohinnoitteluksi katsottavien toimien tarkastelu. Näin ollen, esimerkiksi erilaiset siirtohinnoittelumenetelmät eivät ole tarkastelun kohteena. Tutkielman pääpaino on PL 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välisessä jännitteessä sekä VML 31 §:ssä ennen- ja jälkeen lainsäädännön muutoksen. Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan myös tulevaisuutta ja sen myötä ilmeneviä mahdollisia uusia haasteita tutkimalla unionissa vireillä olevaa siirtohinnoittelua koskevaa direktiiviehdotusta. Myös direktiivin osalta tarkastelusta on jätetty pois erilaiset siirtohinnoittelumenetelmät. Pääpainona direktiivin tarkastelussa on sen taustalla vaikuttavat ongelmat ja tulevaisuuden vaikutukset Suomelle.

1.3 Tutkimusmetodi ja lähteet

Oikeustiede perustuu oikeuslähteisiin sekä niiden oikeanlaiseen käyttöön. Oikeuslähteiden käyttöä ohjaa oikeuslähdeoppi, jossa määritellään oikeuslähteiden

keskinäinen etusijajärjestys ja painoarvo.²³ Oikeuslähteistä ilmenee tieto voimassa olevasta oikeudesta, josta ilmentyy oikeudellisen päätöksenteon ratkaisuperusteet²⁴. Oikeuslähdeopin perimmäisenä tehtävänä on selvittää eri normien²⁵ välisiä suhteita keskittyen niiden tärkeysjärjestykseen ja hierarkkisuuteen. Perimmäistä tehtävää toteuttaessaan oikeuslähdeoppia voidaan hyödyntää lain soveltamis- ja tulkintatilanteissa ottamalla kantaa normien keskinäisiin suhteisiin ja painoarvoon.²⁶

Oikeuslähteet ryhmitellään edelleen vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin sekä salliviin oikeuslähteisiin. Ensisijaisena oikeuslähteenä on näin ollen laki, joka on jaettu edelleen etusijajärjestykseen, joista tärkein on EU-oikeus, seuraavaksi merkittävin perustuslaki ja viimeiseksi merkittävin tavallinen laki. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lain esityöt²⁷ sekä KHO:n ennakkoratkaisut. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ei ole pakko käyttää lain tulkinnassa, mutta poikkeamat tulee perustella. Sallivia oikeuslähteitä voidaan käyttää apuna lain tulkinnassa, mikäli tulkinnallisissa tilanteissa ratkaisua ei ole mahdollista perustella yksinomaan velvoittavien oikeuslähteiden avulla. Sallivia oikeuslähteitä ovat esimerkiksi oikeuskirjallisuus, oikeusvertailu, viranomaisten lausunnot, itsesäätelyelinten ratkaisut sekä oikeushistoriallinen tutkimus.²⁸

Oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus on oikeudellisen tutkimuksen perinteistä ydinaluetta. Siinä selvitetään voimassa olevan oikeuden nykytilaa. Lainopillisen tutkimuksen kaksi tärkeintä tehtävää on tulkita ja systematisoida oikeutta. Oikeaan tulokseen päästäkseen oikeusdogmaattinen tutkimus selvittää voimassa olevia oikeusnormeja. Lainopin tärkeimpänä tutkimuksen kohteena ovat oikeusnormilauseiden sisällön selvittäminen, joiden perusteella lainoppi systematisoi nykyisin voimassa olevaa oikeutta.²⁹ Oikeusdogmaattisen tutkimuksen lisäksi tutkielmassa käytetään apuna

²³ Eduskunta.

²⁴ Hirvonen, 2020, s. 954.

²⁵ Hirvonen, 2011, s. 22. Normilla tarkoitetaan sääntöä, joka ohjaa tulkintaa.

²⁶ Nuotio, 2004, s. 1267–1268.

²⁷ Näitä ovat hallituksen esitykset sekä eduskunnassa toimivien valiokuntien mietinnöt ja lausunnot.

²⁸ Juusela, 2018, s. 451.

²⁹ Hirvonen, 2011, s. 21–24.

oikeusteoreettista tutkimusmenetelmää, jonka tutkimuskohteita ovat oikeustieteen yleiset ongelmat. Oikeusteoreettisen tutkimuksen tarkoituksena on käsitellä oikeudenaloille yleisiä käsitteitä, oikeusperiaatteita sekä nykyisin voimassa olevaa oikeutta kokonaisuutena. Tutkielmassa tärkeä oikeusteoreettisen tutkimuksen osa on oikeuslähdeoppi, jonka yhteydessä käsitellään erityisesti eri oikeuslähteiden merkitystä ja painoarvoa.³⁰

Oikeusteoreettisen- ja oikeusdogmaattisen tutkimusmetodin lisäksi kolmantena metodina tutkielmassa käytetään oikeushistoriallista tutkimusmenetelmää. Oikeushistorialliselle tutkimusmetodille on tyypillistä, että oikeudellisia ilmiöitä tulkitaan niiden historiallisen kehityksen kautta. Tutkimuksen kohteena ovat yleensä esimerkiksi oikeusnormit, oikeudelliset käytännöt, instituutiot, katsomukset sekä oikeustiede yleisesti. Oikeushistoriallisen tutkimuksen tavoitteena on selvittää lainsäätäjän tarkoitus, joka selviää useimmiten lain esitöistä.³¹ Tutkielmassa oikeushistoriallisena näkökulmana on siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n kehitys ja sen vaikutukset oikeustilaan. Historiaa selventääkseen tutkielma hyödyntää oikeuskäytäntöä ja siitä tehtyjä artikkeleita sekä verotuskäytännön kehitystä.

Vero-oikeuteen liittyy läheisesti verotuksen lakisidonnaisuuden periaate³², jonka mukaan veroja voidaan määrätä maksettavaksi vain lain perusteella. Näistä laeista puolestaan tulee säätää eduskunnassa. Suomessa lakisidonnaisuuden periaatteesta säädetään PL 81 §:n 1 momentissa, jonka mukaisesti verosta tulee säätää lailla.³³ Tästä johtuvasta syystä verotusmenettelyllä ei periaatteellisesti ole muita hyväksyttäviä syitä, kuin verotuksen lakiin perustuva toteuttaminen³⁴. Näin ollen lakisidonnaisuuden periaate ottaa kantaa eri oikeuslähteiden keskinäiseen sitovuusasemaan tehden laista

³⁰ Hirvonen, 2011, s. 27.

³¹ Hirvonen, 2011, s. 28 & 39.

³² Myös legaliteettiperiaate tai laillisuusperiaate.

³³ Knuutinen, 2015, s. 811–814.

³⁴ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 139.

tärkeimmän oikeuslähteen, johon tulee ensi sijassa tukeutua³⁵. Vero-oikeudessa lakisidonnaisuuden periaatteella on tärkeimmän oikeusperiaatteen asema³⁶.

Tutkielmassa käytettävien lähteiden painotus nojautuu oikeuslähteiden sitovuusasemaan. Lain asema velvoittavana oikeuslähteenä ilmenee eritoten oikeuskäytännöstä, jossa oikeudellisen ratkaisun perusteena käytetään siihen kytkeytyvää lakia³⁷. Tähän perustuu myös tutkielman lähteiden painoarvo, sillä voimassa oleva laki, eritoten perustuslaki ja sen suhde muuhun lainsäädäntöön on keskeisimmässä asemassa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut sekä lainvalmistelutyöt ovat heikosti velvoittava oikeuslähde, mutta niiden merkitys on suurempi kuin oikeuskirjallisuuden³⁸. Tämän takia lain jälkeen tärkeimpinä oikeuslähteinä tutkielmassa käytetään KHO:n, Euroopan unionin tuomioistuimen ja Euroopan unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisuja, joita systematisoidaan oikeuskirjallisuudella. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kansallista lainsäädäntöä sovellettaessa ainoastaan sallivan oikeuslähteen asema, on niillä ollut käytännössä suuri merkitys VML 31 §:ää uudistettaessa. Tämän vuoksi ohjeita seurataan läpi tutkielman, mutta niiden merkityksen selventämiseksi käytetään velvoittavia ja sallivia oikeuslähteitä. Tärkein velvoittava oikeuslähde on EU-oikeus, jonka vuoksi myös siihen otetaan kantaa tutkielmassa, vaikkei tutkielman kirjoittamishetkellä ole voimassa unionin laajuista säädäntöä siirtohinnoittelusta.

1.4 Rakenne

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden, kansallisen lainsäädännön ja siihen kirjoitetun VML 31 §:n siirtohinnoittelusäännöksen sekä perustuslain 81 §:n 1 momentin välinen yhteys ja sovellettavuus. Lisäksi tutkielmassa

³⁵ Knuutinen, 2015, s. 811–814.

³⁶ Knuutinen, 2014a, s. 801.

³⁷ Nuotio, 2004, s. 1271.

³⁸ Kuusiniemi, 2021, s. 1366.

tarkastellaan Euroopan unionin siirtohinnoitteludirektiiviehdotuksen sisältöä ja vaikutuksia Suomelle. Tähän tavoitteeseen päästäkseen tutkielma seuraa kehitystä kronologisesti historian ja nykyisyyden kautta kohti tulevaisuudessa eteen nouseva kysymyksiä.

Tutkielman toisessa luvussa selvitetään perustuslain 81 §:n 1 momentin ja OECD:n malliverosopimuksen sekä siirtohinnoitteluohjeiden välistä yhteyttä ja niiden käytettävyyttä oikeuslähteenä kansallisessa lainsäädännössä ja tuomioistuimessa. Lisäksi ensimmäisessä luvussa otetaan kantaa Verohallinnon rooliin päätöksentekijänä. Tutkielman kolmannessa luvussa keskitytään aikaan ennen VML 31 §:n muutosta. Tähän tavoitteeseen päästäkseen kolmas luku käsittelee vanhan VML 31 §:n sisältöä sekä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja. Lisäksi kolmannessa luvussa analysoidaan ratkaisujen merkitystä. Tutkielman neljäs luku keskittyy nykyhetkeen lain uudistamisen jälkeen. Luku selventää lain uudistamisen perusteet lakiesityksen kautta, lain nykyisen soveltamisalan, sen ongelmakohdat sekä mahdollisen jännitteen perustuslain 81 §:n ja VML 31 §:n välillä. Viides luku keskittyy mahdollisiin tulevaisuudessa edessä oleviin haasteisiin avaamalla Euroopan unionin siirtohinnoitteluun keskittyvää direktiiviehdotusta. Luvussa selvitetään direktiiviehdotuksen taustalla vallitsevat ongelmat, tarkastellaan direktiiviehdotuksen sisältöä ja selvitetään sen vaikutuksia Suomelle. Tutkielman kuudennessa luvussa esitetään johtopäätökset.

2 Lakisidonnaisuuden vaatimus ja OECD:n ohjeet: jännite ja lähtökohdat

2.1 Lakisidonnaisuuden vaatimus

Lakisidonnaisuuden vaatimus ilmaistaan perustuslaissa. Perustuslaki on luonteeltaan merkittävin laki, johon kaikki lainsäädäntö ja julkisen vallan käyttö perustuu. Perustuslaista ilmenee Suomen keskeisimmät pelisäännöt, arvot sekä periaatteet.³⁹ Käytännön tasolla perustuslaki on ensisijainen kansallinen oikeuslähde, joka tarkoittaa, että kaikkien muiden oikeuslähteiden tulee noudattaa perustuslakia. Lakisidonnaisuuden periaatteesta säädetään perustuslain 81 §:n 1 momentissa. Muita perustuslaillisia tärkeitä lakisidonnaisuuden periaatteeseen viittaavia säännöksiä ovat 2 §:n 3 momentti sekä 80 §:n 1 momentti.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan:

”Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.”

Perustuslain 2 §:n 3 momentti avaa oikeusvaltioperiaatteen kahta tärkeää periaatetta. Lisäksi siitä ilmenee lakisidonnaisuuden periaate. Julkista valtaa käyttävä ei saa missään tilanteessa ylittää lakiin kirjoitettua, vaan toimet tulee aina perustaa eduskunnan säätämään lakiin.⁴⁰ Julkisen vallan piirteinä voidaan pitää mahdollisuutta tehdä yksipuolisesti ulkopuolisiin ulottuvia norminanto-, lainkäyttö- ja hallintopäätöksiä. Toisena piirteenä voidaan pitää voiman käyttöä ulkopuolisiin nähden. Verotus ja siihen liittyvät päätökset ovat julkisen vallankäytön ydinosa-alueita.⁴¹ Lisäksi perustuslain 2 §:n 3 momentti ilmaisee kirjoitetun lain aseman ensisijaisena oikeuslähteenä. Näin ollen

³⁹ Oikeusministeriö.

⁴⁰ Lehtonen, 2014, s. 187.

⁴¹ HE 1/1998 vp, s. 74. Muuta julkisen vallan käyttöä ovat esimerkiksi poliisi, tuomioistuinlaitos, lainkäyttötoiminta, ulosotto ja oikeus määrätä ulkopuolisille virallisia seuraamuksia.

lakiin nojaten on selkeää, että sitovana oikeuslähteenä voidaan pitää vain eduskunnan säätämää lainsäädäntöä, jonka sanamuotoa seurataan julkisen vallan elimissä.⁴²

Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan:

” Tasavallan presidentti, valtioneuvosto ja ministeriö voivat antaa asetuksia tässä perustuslaissa tai muussa laissa säädetyn valtuuden nojalla. Lailla on kuitenkin säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Jos asetuksen antajasta ei ole erikseen säädetty, asetuksen antaa valtioneuvosto.”

Keskeisintä 80 §:n 1 momentissa on sen toinen lause, jossa nimenomaisesti kerrotaan vaatimus lailla säätämisestä⁴³. Tällä tarkoitetaan, että kaikki keskeiset säännökset, joilla on vaikutusta oikeustilaan, tulee säätää lailla. Edelleen tätä lainsäädäntövaltaa saa käyttää yksinomaan eduskunta.⁴⁴ Lisäksi toisesta lauseesta ilmenee, että julkista valtaa käyttävän tulee tulkita yksilön vahingoksi tapahtuvaa toimintaa tiukemmin kuin yksilön hyväksi tapahtuvaa toimintaa, sillä yksilön etua ei laissa ole rajoitettu⁴⁵.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan:

” Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.”

81 §:n 1 momentti ilmentää minimivaatimuksia, jotka verolaeille on asetettava, ja sitoo veron määräämisen perusteellisesti lakiin. Verotusta koskevissa laeissa tulee ilmaista verovelvollisuus ja sen perusteet, verovelvollisen oikeusturva sekä veron suuruuden laskemisperusteet. Näin ollen laissa ilmaistua verolainsäädäntöä on sovellettava sitä koskevissa ratkaisuisissa.⁴⁶ 81 §:n 1 momentissa säädetään valtion verotuksesta. Kuntien verotusoikeuden osalta säädetään PL 121 §:n 3 momentissa.⁴⁷ Lailla säätämisen vaatimus lisää verotuspäätösten ennakoitavuutta sekä oikeusvarmuutta sen

⁴² Lehtonen, 2014, s. 187.

⁴³ Lehtonen, 2014, s. 186.

⁴⁴ HE 1/1998 vp, s. 131.

⁴⁵ Lehtonen, 2014, s. 186.

⁴⁶ Haapaniemi, 2019, s. 8–9.

⁴⁷ HE 1/1998 vp, s. 134. PL 121 §:n 3 momentti: *”Kunnilla on verotusoikeus. Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta”.*

varmistaessa oikeusturvan muodollisuutta; verotuspäätös on tarpeen mukaan mahdollista saattaa osaksi muutoksenhakuprosessia. Edelleen vaatimus lisää toimijoiden uskallusta tehdä lakiin perustuvia liiketoiminnallisia päätöksiä.⁴⁸

2.2 Lakisidonnaisuuden vaatimus käytännössä

Perustuslain 81 §:n 1 momentista ilmenevä lakisidonnaisuuden vaatimus osoittaa, että verosta päättäminen voi tapahtua vain lailla, joka on eduskunnassa hyväksytty. Tämä puolestaan johtaa siihen, ettei tuomioistuimessa voida määrätä veroa, jota ei ole eduskunnan päätöksellä kirjoitettu lakiin. Veroa ei voida määrätä myöskään niin kutsutuilla hallinnollisilla määräyksillä tai päätöksillä. Verolain soveltaminen edellyttää, että siihen löytyy välitön tuki kyseistä veroa koskevan lain säännöksen sanamuodosta.⁴⁹ Lakisidonnaisuuden periaatteen ydintehtävänä on näin ollen varmistaa verotuksen perustuvan lakiin, jonka vuoksi sitä voidaan nimittää ehdottomaksi oikeussäännökseksi⁵⁰.

Verolakien kompleksisuuden takia niiden soveltaminen edellyttää tulkintaa. Lakisidonnaisuuden vaatimus asettaa tulkinnalle rajat; tulkinta aloitetaan säännöksessä olevasta sanamuodosta ja tulkinnassa saavutettu lopputulos tulee olla palautettavissa laissa kirjoitettuun säännökseen ja sanamuotoon. Näin ollen tilanteissa, joissa tulkinta lisäisi verovelvolliselle asetettavia velvollisuuksia, ei tulkinnalla voida mennä tilanteeseen, jossa nämä velvollisuudet kasvaisivat tulkitseamalla lakia sen ulkopuolelta.⁵¹ Käytännön tasolla sovellettaessa perustuslain 81 §:n 1 momenttia on vaikeaa saada ehdoton totuus, milloin lakisidonnaisuuden periaatteen voidaan katsoa täyttyneen riittävällä tarkkuudella. Koska käytännössä laissa ei ole mahdollista säätää jokaisesta tulkinnanvaraisesta tilanteesta, voidaan lähtökohtana pitää, että lakia tulkittaessa tulkinta pitäisi olla palautettavissa objektiivisesti lain sanamuotoon.⁵²

⁴⁸ Knuutinen, 2014a, s. 801.

⁴⁹ Lehtonen, 2014, s. 184–185.

⁵⁰ Knuutinen, 2014b, s. 85.

⁵¹ Lehtonen 2014, s. 185.

⁵² Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 79.

On kuitenkin epäselvää, miltä osin lain tulkinta⁵³ edellyttää lakisidonnaisuuden periaatteen vaikutuksen rajojen tuntemusta. Tämän vuoksi lainsäädännön kirjoitustapaa on monelta osin muutettu kohti abstraktimpaa tekniikkaa ja verosäännökset pyritään muotoilemaan aiempaa avoimemmaksi, jotta lainsäädännön soveltuminen myöhemmin muuttuvissa olosuhteissa olisi vaivattomampaa.⁵⁴ Tämän avoimemman kirjoitustavan seurauksena ei ole täysin varmaa, kuinka vahva merkitys lakisidonnaisuuden periaatteelle täytyy antaa⁵⁵. Periaatteen merkitys on nähty myös kiistanalaisena lakia sovellettaessa, sillä se voidaan nähdä tulkintaa rajoittavana tai tilannekohtaisena sääntönä, jolle annettava painoarvo riippuu kulloinkin käsillä olevasta tilanteesta⁵⁶.

Lakisidonnaisuuden periaatteeseen ei kuitenkaan ole viitattu merkittävässä määrin ratkaisutoiminnassa. Autoverotusta koskevassa tapauksessa KHO 2008:67 mainittiin kuitenkin nimenomaisesti sekä PL 81 § että lakisidonnaisuuden periaate.⁵⁷ Lisäksi on olemassa useita tapauksia, joissa ei ole viitattu suoranaisesti lakisidonnaisuuden periaatteeseen, mutta periaatteen merkitys on löydettävissä ratkaisun perusteluista. Esimerkiksi työpanokseen perustuvan tulon verotusta koskevassa tapauksessa KHO 2008:6 on löydettävissä lakisidonnaisuuden periaatteen merkitys korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteissa. KHO:n ratkaisussa vähemmistö piti järjestelyä VML 28 §:n mukaisena veronkiertona, mutta enemmistö hyväksyi työpanoksen verottamisen osinkona. Perusteluissaan enemmistö palautti kysymyksen lainsäädännön nykytilaan,

⁵³ Knuutinen, 2014b, s. 85. Tulkintatilanteet voivat johtua muun muassa epätäydellisestä kielestä.

⁵⁴ Knuutinen, 2015, s. 817–820.

⁵⁵ Knuutinen, 2014b, s. 85.

⁵⁶ Knuutinen, 2014a, s. 818–819.

⁵⁷ Knuutinen, 2014b, s. 827–828. Hallintoneuvos Rothertin äänestyslausunto *”Koska ajoneuvon verotusarvoa ei kuitenkaan voida johtaa suoraan autoverolain verotusarvon määräämistä koskevista säännöksistä ja kun tulliviranomaisille ei ole delegoitu määräksenantovaltaa käytetyn ajoneuvon verotusarvon määräämisestä toisin kuin uusien ajoneuvojen verotusarvojen ja veroprosenttien vahvistamisessa, perustuslain 81 § ja vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate asettavat lainsoveltajalle erityisesti verotuksen tasapuolisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen liittyviä erityisiä vaatimuksia”, sekä ”Näin ollen ja kun ajoneuvon iän ja ajokilometrimäärien vaikutustakaan ei ole ilmoitettu, katson ottaen huomioon perustuslain 81 § ja vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate, että A:n ajoneuvon verotusarvon määrittämiseen sovellettu tilastollinen arvonmääritysmenetelmä ei rakenteeltaan täytä verotusarvon määräämiselle asetettavia vaatimuksia”.*

jonka perusteella lain sanamuoto ei antanut perustetta tulkita tapausta verovelvollisten vahingoksi.⁵⁸ Huomionarvoista on, että ratkaisun jälkeen työpanososingosta säädettiin uusi tuloverolain (1535/1992, TVL) 33 b §:n 3 momentti, jolla laissa oleva aukko haluttiin poistaa⁵⁹. Lakisidonnaisuuden vaatimuksesta voidaan näin ollen johtaa johtopäätös, jonka perusteella verolain soveltajan tehtävä ei ole muuttaa oikeustilaa tai parantaa verotusta koskevaa lainsäädäntöä⁶⁰.

Siirtohinnoittelun osalta korkein hallinto-oikeus on viitannut lakisidonnaisuuden periaatteeseen ratkaisussa KHO 2014:119, jossa KHO otti kantaa siirtohinnoittelua koskevan VML 31 §:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden väliseen suhteeseen⁶¹. Tapausta käsitellään tarkemmin luvussa 3.2. Lisäksi lakisidonnaisuuden periaatteeseen viittaamisesta voidaan nostaa esiin ratkaisu KHO 2014:190, joka käsitteli arvonlisäveron vähennysoikeutta peruuntuneen kaupan johdosta. Ratkaisusta selvisi, ettei kansallisessa ratkaisutoiminnassa voida soveltaa arvonlisäverodirektiivissä säädettyä, jota ei ole pantu voimaan kansallisessa lainsäädännössä. Myöskään arvonlisäverodirektiivin tulkintavaikutuksella ei ollut vaikutusta kansalliseen soveltamisalaan.⁶²

Vaikka lakisidonnaisuuden periaatteeseen on viitattu toisinaan ratkaisukäytännössä, voidaan sen merkittävästä luonteesta johtuen nostaa esiin kysymys, miksi korkein hallinto-oikeus ei viittaa ratkaisukäytännössä useammin lakisidonnaisuuden periaatteeseen. Tätä voidaan perustella ensinnäkin lakisidonnaisuuden vaatimuksen perusteellisella asemalla. Lakisidonnaisuuden periaatteen ollessa tärkein vero-oikeudellinen periaate voidaan ajatella, ettei sen itsestäänselvyttä tarvitse avata erikseen jokaisessa ratkaisussa.⁶³ Toisaalta voidaan todeta, ettei Suomessa

⁵⁸ Knuutinen, 2014b, s. 830. Huomionarvoista on, että toisessa holdingyhtiötä koskevassa tapauksessa KHO 2014:66 korkein hallinto-oikeus katsoi, että kokonaisuutena tarkastellen tapausta oli arvioitava veron kiertämistä koskevin säännösten nojalla.

⁵⁹ Raitasuo, 2020, s. 334–335.

⁶⁰ Lehtonen, 2014, s. 185.

⁶¹ Knuutinen, 2014b, s. 828.

⁶² Knuutinen, 2014b, s. 828.829. Muita KHO:n tapauksia, joissa on viitattu lakisidonnaisuuden periaatteeseen ovat esimerkiksi KHO 2009:27, KHO 2014:85 ja KHO 2014:200.

⁶³ Knuutinen, 2014b, s. 829.

oikeustieteestä ole historian saatossa kehittynyt auktoritatiivista oikeuslähdeä, eivätkä tuomioistuin ja oikeustieteen tutkijat näin ollen ole harjoittaneet tiivistä yhteydenpitoa toisiinsa. Voidaan kuitenkin todeta, että suurella varmuudella tuomioistuin selvittää lainopillisen tutkimuksen tilaa ratkaisujensa perusteena.⁶⁴

2.3 OECD:n ohjeet

2.3.1 OECD:n malliverosopimus

OECD:n malliverosopimus (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) syntyi tarpeesta selkeyttää, standardoida ja vahvistaa kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten keskinäistä toimintaa. Ratkaisuja kaivattiin erityisesti kaksinkertaisen verotuksen ja hallinnollisen yhteistyön piirissä. OECD:n tuloja ja pääomaa koskevan malliverosopimuksen päätavoitteet liittyvät edellä mainittuihin: kaksinkertaisen verotuksen ja hallinnollisen yhteistyön ongelmallisiin tilanteisiin.⁶⁵ Vuosikymmeniä käytössä ollut OECD:n malliverosopimus on vakiinnuttanut asemansa, sillä se on osoittautunut hyväksi apuvälineeksi ratkaistessa yleisimpiä kansainvälisen verotuksen piirissä syntyviä ongelmia⁶⁶. OECD:n neuvosto suosittelee sen jäsenmaita noudattamaan malliverosopimusta verosopimuksia tehdessään. Lisäksi neuvosto suosittelee jäsenmaiden veroviranomaisten noudattavan malliverosopimusta niiden tulkitessa omia verosopimuksiaan.⁶⁷

Käytännössä iso osa maista määrittelee niiden solmimat verosopimukset yhteneväisiksi OECD:n malliverosopimuksen kanssa⁶⁸. Näin toimitaan myös Suomessa, sillä Suomen solmimat verosopimukset ovat suurimmilta osin yhteneväisiä OECD:n malliverosopimuksen kanssa. Verosopimuksia tulkittaessa Suomen veroviranomaisessa

⁶⁴ Virolainen, 2012, s. 5.

⁶⁵ OECD, 2017, s. 9.

⁶⁶ Owens & Bennet, 2008, s. 9-10.

⁶⁷ OECD, 2017, s. 9.

⁶⁸ Urpilainen, 2021, s. 14 & Owens & Bennet, 2008, s. 9.

annetaan suurta painoarvoa sille, mitä OECD:n malliverosopimusta avaava kommentaari lausuu. Malliverosopimusta tulee tulkita päätöksen apuna siltä osin, kuin siinä on lausuttu Suomen tekemän verosopimuksen laadintahetkellä. Malliverosopimusta selkeyttäessä voidaan myös selvennyksiä käyttää tulkinta-apuna. Ehtona on, ettei sisällön tulkinta muutu.⁶⁹

OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla käsittelee siirtohinnoittelua ja markkinaehtoperiaatetta⁷⁰. Markkinaehtoperiaatetta voidaan kutsua siirtohinnoittelun kansainväliseksi peruseriaatteen⁷¹. 9 artiklan mukaan, mikäli etuyhteydessä toimivat yritykset ovat sopineet keskenään toisin kuin riippumattomat osapuolet olisivat sopineet, on viranomaisella oikeus oikaista etuyhteyksyritysten välistä tuloa markkinaehtoiseksi. Sopimuksen 9 artiklalla tavoitellaan näin ollen kahdenkertaisen verotuksen poistamista.⁷² On tärkeää huomata, että malliverosopimuksen 9 artiklan tavoitteena ei ole luoda verovelvollisuutta, vaan rajoittaa verotusoikeutta toisistaan etuyhteydessä olevien yritysten välisiin liiketoimiin⁷³. OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukaan;

”1. Milloin

a) sopimusvaltion yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltion yrityksen että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta,

ja jos jommassakummassa tapauksessa yritysten välillä kauppaa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

2. Milloin sopimusvaltio lukee tämän valtion yrityksen tuloon – ja tämän mukaisesti verottaa tuloa, josta toisen sopimusvaltion yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa,

⁶⁹ Verohallinto, 2021.

⁷⁰ Verohallinto, 2021.

⁷¹ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 405.

⁷² Äimä & Kujanpää, 2013, s. 303.

⁷³ Solilová & Steindl, 2013, s. 131.

ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitun valtion yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.”

Malliverosopimuksen 9 artiklan tärkein osa on kerrottu sen 1 kappaleessa, jossa määritellään etuyhteys sekä markkinaehtoinen hinnoittelu ja sen vaatimus. 9 artiklan 2 kappaleessa kerrotaan vastaoikaisusta, jotta 1 artiklassa kerrottu tulon oikaisusta johtuva kaksinkertainen verotus voidaan poistaa.⁷⁴ Vaikka 9 artiklan 1 kappale tosiasiallisesti sisältää markkinaehtoperiaatteen, ei sitä olla suoraan määritelty artiklassa. Käytännössä tarkasteltaessa liiketoimen markkinaehtoisuutta on tukeuduttava OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joissa kerrotaan tarkemmalla tasolla markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. Ohjeisiin on viitattu myös artiklan kommentaarissa.⁷⁵

OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla käsittelee keskinäistä sopimusmenettelyä. Sen mukaan verovelvollisella on oikeus hakea keskinäistä sopimusmenettelyä tilanteessa, jossa hän katsoo verotuksen olleen verosopimuksen määräysten vastaista. Keskinäistä sopimusmenettelyä noudatettaessa osapuolina olevien valtioiden viranomaisilla on oikeus neuvotella kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta.⁷⁶ Keskinäisen sopimusmenettelyn aloittamisesta kerrotaan myös malliverosopimuksen 9 artiklassa, jonka 2 kohdassa kerrotaan oikaisumenettelystä tilanteessa, jossa yritysten välinen liiketoimi on oikaistu markkinaehtoiseksi⁷⁷. OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan mukaan;

”1. Jos henkilö katsoo, että sopimusvaltion tai molempien sopimusvaltioiden toimenpiteet johtavat tai tulevat johtamaan hänen osaltaan verotukseen, joka on tämän sopimuksen määräysten vastainen, hän voi, näiden valtioiden sisäisessä lainsäädännössä olevista oikeusturvakeinoista riippumatta, saattaa asiansa sen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen käsiteltäväksi, jossa hän asuu tai, jos kyseessä on 24 artiklan 1 kappaleen soveltaminen, jonka kansalainen hän on. Asia on saatettava käsiteltäväksi kolmen vuoden

⁷⁴ Aine & Lehtimäki, 2022, s. 284.

⁷⁵ OECD, 2017, s. 226.

⁷⁶ Verohallinto, 2021.

⁷⁷ Solilová & Steindl, 2013, s. 131–132.

kuluessa ensimmäisestä sitä toimenpidettä «koskevasta» ilmoituksesta, joka aiheuttaa sopimuksen määräysten vastaisen verotuksen.

2. Jos toimivaltainen viranomainen havaitsee huomautuksen perustelluksi, mutta ei itse voi saada aikaan tyydyttävää ratkaisua, viranomaisen on pyrittävä toisen sopimusvaltion toimivaltaisen viranomaisen kanssa keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan asia sopimuksenvastaisen verotuksen välttämiseksi. Tehty sopimus pannaan täytäntöön sopimusvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä olevista aikarajoista riippumatta.

3. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on pyrittävä keskinäisin sopimuksin ratkaisemaan sopimuksen tulkinnassa tai soveltamisessa syntyvät vaikeudet tai epätietoisuutta aiheuttavat kysymykset. Ne voivat myös neuvotella keskenään kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi sellaisissa tapauksissa, joita ei säännellä sopimuksessa.

4. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat olla suoraan yhteydessä toisiinsa myös sellaisessa yhteisessä toimikunnassa, joka koostuu niistä tai niiden edustajista, päästäkseen sopimukseen edellä olevissa kappaleissa tarkoitetussa merkityksessä.”

Keskinäistä sopimusmenettelyä ei tarkastella lähemmin tässä tutkielmassa.

2.3.2 OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet

Mikäli OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön, ovat ne nimensä mukaisesti vain ohjeistus. Ohjeet antavat tulkintasuosituksia markkinaehtoperiaatteen määrittämisestä kansallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksissa. Ohjeet eivät ole kattavat, sillä niissä otetaan kantaa vain yksimielisesti sovittuihin asioihin ja sanamuodot sallivat useita erilaisia tulkintavaihtoehtoja. Näin ollen ohjeista ei selviä lopullisia ratkaisuja, vaan näkökulmia puolesta ja vastaan. Ratkaisutaakka jätetään tapauskohtaiseen harkintaan.⁷⁸ Luonteeltaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei voida pitää verolain luonteisena, sillä verolaille asetettu täsmällisyysvaatimus⁷⁹ ei täyty⁸⁰. OECD suosittelee liiketoimessa noudatettavan

⁷⁸ Raunio & Karjalainen, s. 39, 2018.

⁷⁹ Soikkeli, 2004, s. 32–33. Lakisidonnaisuuden periaatteeseen sisältyy täsmällisyysvaatimus, joka edellyttää lainsäätäjän säätävän lainsäädännökset yksinkertaiseksi ja täsmälliseksi.

⁸⁰ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 5.

siirtohinnoittelusäännöksiä, mikäli liiketoimi on rajat ylittävä, se on tehty etuyhteydessä olevien osapuolten välillä ja se koskee tavaraa tai palvelua⁸¹.

Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan pitää OECD:hen kuuluvien jäsenvaltioiden määrittämänä kompromissina valtioiden kansallisten lainsäädäntöjen markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa. Ohjeet on luotu helpottamaan ymmärrystä päätöksenteon ylätasolla markkinaehtoperiaatteen sisällöstä sekä harmonisoimaan erilaisia tulkintoja. Näin ollen ohjeet jättävät paljon tilaa erilaisille tulkinnoille.⁸² OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on vahva kansainvälisen standardin asema, sillä niitä käytetään tulkintalähteenä OECD:n jäsenmaiden lisäksi myös maissa, jotka eivät ole OECD:n jäseniä. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on yleisesti tunnustettu eri valtioissa, sovelletaan niitä eri tavoin niiden heikosti velvoittavan oikeuslähteen aseman vuoksi.⁸³ Suomen sisäisessä lainsäädännössä ohjeilla on ollut markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa merkittävä asema jo kauan, vaikkei ohjeita ennen vuotta 2022 ollut implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Suomesta on siirretty lainsäädäntövaltaa OECD:lle.⁸⁴

OECD päivittää siirtohinnoitteluohjeitaan säännöllisesti. Viimeisin päivitys on vuodelta 2022, jossa on koottu aiemmin julkaistuja raportteja yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Näin ollen päivitys ei aiheuttanut tarvetta muuttaa voimassa olevia tulkintakäytäntöjä tai tehdä muita toimenpiteitä.⁸⁵ Tarkasteltaessa, voidaanko päivitettyä versiota käyttää tulkintalähteenä sitä ennen tapahtuneiden tilanteiden tulkinnassa, käytetään hyväksi oikeuskäytäntöä ja kansainvälistä tulkintaa. Arviointi tehdään aina tapauskohtaisesti.⁸⁶

⁸¹ Tirau, Cozma & Pantelescu, 2022, s. 996.

⁸² Takalo, 2023, s. 70.

⁸³ Kofler, 2005, s. 34–35.

⁸⁴ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 1.

⁸⁵ Verohallinto, 2022b.

⁸⁶ Verohallinto, 2023b. KHO 2013:36 hyväksyi päivityksen tulkintalähteenä, vrt. KHO 2018:173 ei hyväksytty uutta ohjetta tulkintalähteeksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tärkeimmät osa-alueet voidaan jakaa kahteen osaan. Ensimmäinen osa-alue liittyy kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan konsernin tulojen jakamiseen valtioiden kesken, joissa toimintaa harjoitetaan. Tulos voidaan jakaa valtioille kahdella menetelmällä. Ensimmäisen yhtenäisverotusmenetelmän (*unitary taxation tai global formula apportionment*) mukaan konsernin tulos jaetaan sijaintivaltioiden kesken kolmivaiheista menetelmää hyödyntäen. Ensimmäiseksi määritellään verotettava yritys, seuraavaksi maailmanlaajuiset voitot ja kolmanneksi kaava, jonka avulla kansainvälisesti saatu tulo jaetaan eri valtioiden välillä verotettavaksi. Toisena tulonjakamismenetelmänä käytetään markkinaehtomenetelmää, jonka mukaan toisistaan riippuvaisten yritysten välisissä liiketoimissa tulee käyttää ehtoja, joita riippumattomat osapuolet käyttäisivät samoissa olosuhteissa. Markkinaehtomenetelmän avulla yritysten sijaintivaltioiden verotusoikeus pyritään turvaamaan. Siirtohinnoittelussa käytetään ensisijaisesti markkinaehtomenetelmää.⁸⁷

Toinen tärkeä osa-alue on siirtohinnoittelumenetelmät, joiden avulla lasketaan markkinaehtoinen siirtohintaa. OECD:n ohjeiden mukaiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat markkinahintavertailumenetelmä (*comparable uncontrolled price method, CUP*), kustannusvoittolisämenetelmä (*cost plus method, CP*), jälleenmyyntihintamenetelmä (*resale price method, RPM*), liiketoiminettomarginaalimenetelmä (*transactional net margin method, TNMM*) ja voitonjakamismenetelmä (*transactional profit split method*).⁸⁸ Tässä tutkielmassa ei otata enempää kantaa siirtohinnoittelumenetelmiin tai tulojen jakamiseen valtioiden välillä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on vaikuttanut viime vuosien aikana veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa estävä hanke (*Project to Tackle Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*), jonka OECD julkaisi vuonna 2013. Hanke käsittää useita eri osa-alueita, joilla pyritään estämään veropohjan rapautumista sekä voitonsiirtoa. Siirtohinnoitteluun BEPS -projektilla ei ole ollut niin suurta vaikutusta kuin eräisiin muihin hankkeen

⁸⁷ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 394.

⁸⁸ Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020, s. 95.

soveltamisalan piirissä oleviin uudistuksiin, sillä siirtohinnoittelun perusteet ja siirtohinnoittelusäännökset eivät ole muuttuneet projektin myötä. Siirtohinnoittelun osalta tavoitteet liittyvät markkinaehtoperiaatteen selventämiseen ja soveltamisalan vahvistamiseen.⁸⁹

2.4 Verohallinnon päätösten perusteet

Käytännössä Verohallinnon tehtävä on kerätä kaikki lakiin perustuvat verot, mutta se ei saa mennä päätöksissään lakia pidemmälle⁹⁰. Verohallinnon suorittaman verotusmenettelyn pääasiallinen oikeuslähde on verotusmenettelylaki⁹¹, mutta myös yleislakina toimivalla hallintolailla (731/2003, HL) on merkitystä tarkastellessa Verohallinnon toimivaltaa⁹². Hallintolain 8 §:n 1 momentin mukaan *”viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin.”* Laista johtuvan vaatimuksen vuoksi Verohallinnon tulee toiminnassaan antaa verotukseen liittyvää ohjausta ja neuvontaa verovelvollisten sitä pyytäessä. Tällaista neuvontaa on yleisneuvonnan lisäksi myös verotusmenettelyyn liittyvä neuvonta.⁹³ Neuvonnan lisäksi Verohallinnolla on myös lainsäädäntöön perustuvaa valtaa antaa sitovia määräyksiä, jotka velvoittavat verovelvollisia ja alemman tasoisia viranomaisia⁹⁴.

⁸⁹ HE 188/2021 vp, s. 7. ks. Valtiovarainministeriö, 2017, s. 43. Siirtohinnoittelun osalta BEPS-hankkeessa halutaan varmistaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden johtavan lopputulokseen, joka on vastaava liiketoimen osapuolien markkinaehtoiseen osuuteen arvosta, joka liiketoimeen on luotu.

⁹⁰ Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 79.

⁹¹ Hallintolain 5 §:n 1 momentti *”Jos muussa laissa on tästä laista poikkeavia säännöksiä, niitä sovelletaan tämän lain asemasta”*

⁹² Myrsky, 2009, s. 355.

⁹³ Myrsky, 2009, s. 360.

⁹⁴ Myrsky, 2014, s. 353–354. Tällaisia ovat esimerkiksi TVL 73 §:ssä säädetty verovapaiden matkakustannusten korvaus sekä VML 7 §:n 8 momentissa säädetty ilmoittamis- ja muistiinpanovelvollisuus.

Yleisen neuvonnan lisäksi Verohallinto antaa ohjeita, jotka sisältävät esimerkiksi ohjeita verolakien tulkinnasta ja soveltamisesta verohallintolain (503/2010) 2 §:n 2 momentin ”Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta” perusteella. On tärkeää huomata, että ohjeilla ei ole mahdollista korvata lainsäädäntöä.⁹⁵ Verohallinto noudattaa samaa tulkintakantaa omissa ohjeissaan, joissa se kertoo yhtenäistämishojjeiden olevan vain lain säännösten tulkinnan apuväline. Ohjeet sitovat Verohallinnon sisäistä verotustyötä ja ne ovat apuväline yhdenmukaisen verotuskäytännön toteuttamiseen, mutta ohjeet eivät sido oikeuskäytäntöä. Oikeuskäytännön myötä ohjeita muutetaan uutta oikeuskäytäntöä vastaavaksi.⁹⁶

Vaikka Verohallinnon ohjeet, tiedotteet ja muut kannanotot eivät ole sitovia normeja, on niillä tosiasiallisesti suuri merkitys tulkittaessa lainsäädäntöä. Tämän vuoksi Verohallintoa alemman tasoiset viranomaiset noudattavat yleensä Verohallinnon ohjeita sitovina ohjeina. Verohallinnon antama ohjeistus voi saada myös oikeudellisen muodon asiaa käsiteltäessä luottamuksensuojan⁹⁷ kautta.⁹⁸ Ohjeiden sitovuus päätöksenteossa lisää verotuksen ennakoitavuutta, sillä tulkintaohjeiden perusteella verovelvollinen voi ennakkoon selvittää Verohallinnon päätöksen perusteet. Toisaalta sitovuus velvoittaa verovelvollista, vaikka tämä olisi eri mieltä ratkaisun perusteista.⁹⁹

Vaikka Verohallinnolle voidaan tietyin edellytyksin delegoida lainsäädäntövaltaa, on tämä valta rajattua. Delegoinnista määrätään PL 80 §:ssa, josta selviää, ettei valtuutukseen saa sisältyä merkittävässä määrin harkintavallan käyttöä.¹⁰⁰ Suurimman rajoitteen Verohallinnolle asettaa PL 81 §:n 1 momentin ehdoton lakisidonnaisuuden vaatimus: verotuksen on perustuttava lakiin. Tämä periaate velvoittaa Verohallinnon

⁹⁵ Myrsky, 2014, s. 354.

⁹⁶ Verohallinto, 2022d.

⁹⁷ VML 26 §:n 2 momentti ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 1 momentti ”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.” ks. lisää luottamuksensuojasta Knuutinen 2014a.

⁹⁸ Myrsky & Malmgrén, 2014, s. 24.

⁹⁹ Nykänen, 2020, s. 624–625.

¹⁰⁰ HE 1/1998 vp, s. 133.

tuomaan ohjeissaan ja tulkinnoissaan selkeästi esiin mihin lakiin ne perustuvat. Ristiriitaa lakisidonnaisuuden periaatteen kanssa ei kuitenkaan aiheuta tilanne, jossa myöhemmin oikeuskäytännössä todetaan Verohallinnon tulkintakäytäntö virheelliseksi.¹⁰¹

Verohallinnon perustuslain kanssa mahdollisesti ristiriidassa ollut tulkintakäytäntö on ollut viime vuosina laajasti esillä erityisesti siirtohinnoittelun saralla, jossa eräiden mielipiteiden mukaan Verohallinto on laajentanut tulkintojaan ja käyttänyt viranomaisen omaa harkintaa päätösten perusteluina.¹⁰² Siirtohinnoittelun osalta Verohallinto käynnisti vuonna 2012 siirtohinnoitteluhankkeen, jossa tavoitteena oli tehostaa siirtohinnoittelun verotusta sekä panostaa siirtohinnoitteluun kohdistuvaa ennakoitavaa ohjausta ja verovalvontaa. Yhtenä osana hanketta oli verotarkastukset, joiden tuloksena Verohallinto teki 300 miljoonan euron lisäykset kohteena olevien yhtiöiden verotettavaan tuloon. Huomionarvoista on, että raportissaan Verohallinto kirjoitti hankkeen tuottaneen tulosta.¹⁰³ Voidaankin pohtia, oliko Verohallinnon tosiasiallisena tavoitteena vain verotulojen lisääminen. Tutkielman luvussa 3.3 esitetään siirtohinnoittelua koskevia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisemia tapauksia, jotka juontavat Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeesta.

¹⁰¹ Nykänen, 2020, s. 624.

¹⁰² Juusela, 2016, s. 57.

¹⁰³ Verohallinto, 2013.

3 Tulkinta ja oikeustila ennen lainsäädännön muutosta

3.1 Vanha siirtohinnoittelusäännös

Lainsäädäntö muuttui siirtohinnoittelun osalta 1.1.2022 alkaen. Aikaisemman VML 31 §:n mukaan:

”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.

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.”

VML 31 §:n 1 momentin mukaan Verohallinnolla on oikeus muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi, mikäli etuyhteydessä olevat yritykset ovat sopineet tai määränneet ehtoja, jota riippumattomat osapuolet eivät olisi keskinäisessä toiminnassaan sopineet. Toisena vaatimuksena momentin soveltamiselle on, että etuyhteydessä olevien yritysten sopimuksen tai määräyksen vuoksi verotettava tulo on muodostunut pienemmäksi tai tappio suuremmaksi kuin markkinaehtoisessa liiketoimessa. 1 momenttia sovellettaessa Verohallinnolla on näin ollen oikeus toimittaa

verotus siten, että etuyhteydessä olevat yritykset olisivat noudattaneet markkinaehtoperiaatetta.¹⁰⁴

Liiketoimen käsitettä tulkitaan 1 momentissa laajasti, ja se käsittää tyypillisimpien liiketoimien lisäksi myös rahoitustoimet, aineettoman oikeuden luovutukset ja muut ilman vastasuoritusta tehdyt ja vastasuoritukselliset järjestelyt¹⁰⁵. Momentti koskee myös Suomessa sijaitsevien yritysten välisiä liiketoimia¹⁰⁶. Voittoa tavoittelemattomien yritysten väliseen hinnoitteluun momentilla ei kuitenkaan puututa¹⁰⁷.

VML 31 §:n 2 momentissa säädetään toisistaan etuyhteydessä olevista osapuolista. Etuyhteys syntyy, mikäli liiketoimessa osallisena olevalla on määräysvalta toisessa osapuolella. Määräysvalta voi syntyä myös kolmannen osapuolen kautta, jolla tulee olla määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Jotta määräysvalta syntyy, tulee omistussuuden olla välittömästi tai välillisesti yli puolet. ”Yli puolet” voidaan katsoa syntyväksi useilla tavoin. Ensinnäkin se syntyy osakkeiden tai osuuksien äänimäärästä. Määräysvalta voi syntyä myös mahdollisuudesta nimittää yli puolet jäsenistä hallitukseen tai muuhun siihen verrattavaan toimielimeen. Kolmanneksi määräysvalta voi syntyä, jos osapuolta johdetaan yhdessä toisen osapuolen kautta tai osapuoli voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.¹⁰⁸

VML 31 §:n 3 momentti on erityissäännös, jonka mukaan mitä aiemmin on säädetty, sovelletaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisessä toiminnassa¹⁰⁹. Momentti kytkeytyy kiinteästi OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohtaan, jonka mukaan kiinteään toimipaikkaan kohdistuvaa tuloa on ”*tulo, jonka kiinteän toimipaikan voitaisiin odottaa tuottavan, erityisesti liiketoimissaan yrityksen muiden osien kanssa, jos*

¹⁰⁴ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 12.

¹⁰⁵ HE 107/2006, s. 20.

¹⁰⁶ Käytännössä katsoen VML 31 §:n 1 momenttia sovellettiin ainoastaan rajat ylittäviin tilanteisiin.

¹⁰⁷ HE 107/2006, s. 20.

¹⁰⁸ HE 107/2006, s. 21. Lähipiiriin katsotaan kuuluvaksi mm. avio- ja avopuoliso, sisarukset, lapset ja vanhemmat.

¹⁰⁹ HE 107/2006, s. 21.

se olisi erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa, ottaen huomioon yrityksen kiinteän toimipaikan ja muiden osien kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit”. Malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohta vastaa sitä, mitä 9 artiklaan on kirjoitettu markkinaehtoisuudesta.¹¹⁰

Vanhaa VML 31 §:ää voidaan kutsua erityiseksi veronkiertosäännökseksi, joka liittyy yleiseen veronkiertosäännökseen VML 28 §:ään. Säännösten välinen ero liittyy veron kiertämis- tai välttämistarkoitukseen. VML 28 § tarvitsee soveltuakseen nimenomaisen veron kiertämis- tai välttämistarkoituksen, kun VML 31 §:än soveltuminen ei tätä edellytä.¹¹¹ VML 28 §:ää ja sen suhdetta VML 31 §:ään tarkastellaan lähemmin luvussa 4.1. VML 31 §:n lisäksi siirtohinnoittelua käsitellään VML 14 a-c §:ssä, joissa säädetään siirtohinnoitteludokumentoinnista. Tässä tutkielmassa ei oteta enempää kantaa siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksiin.

3.2 Luonnehdintaa oikeustilasta

Korkein hallinto-oikeus on julkaissut useita oikeustilaa selventäviä ratkaisuja VML 31 §:n soveltamisesta ennen lainsäädännön muutosta. Ratkaisuista merkittävimmät VML 31 §:n laajuutta ja sen rajoituksia kuvaavat tapaukset on esitetty alla. Tapauksessa KHO 2013:36 arvioitiin sopivan siirtohinnoittelumenetelmän valintaa. Tapauksissa KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 arvioitiin mahdollisuuksia liiketoimen sivuuttamiseen ja uudelleenluonnehdintaan. Tapauksessa KHO 2020:34 arvioitiin tappiollisen konserniyrityksen käyttämien siirtohintojen markkinaehtoisuutta.

KHO 2013:36: Emoyhtiö A Oyj oli ostanut Virossa sijainneelta tytäryhtiö B AS:lta valmistuspalveluita. Valmistuspalveluiden siirtohinnoittelussa käytetty menetelmä oli heinäkuusta 2004 lähtien ollut liiketoiminettomarginaalimenetelmä. Laskentapohjaan oli lisätty B AS:n toteutuneiden kustannusten lisäksi myös location saving -säästöistä puolet.

¹¹⁰ Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 404.

¹¹¹ Ossa, 2020, s. 363.

A Oyj:n vähennyskelpoiseksi menoksi hyväksyttiin verotusta ja jälkiverotusta suorittaessa vain todelliset kustannukset ja voittomarginaali, jotka syntyivät B AS:lle. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään B AS:n harjoittaman tuotteiden valmistustoiminnan eroavan suuresti A Oyj:n Suomessa aiemmin harjoittamasta käsityövaltaisesta toiminnasta. Lisäksi A Oyj:llä ei myöskään aiemmin ollut harjoittanut Suomessa saman laajuista tuotteiden valmistustoimintaa, eikä näin ollen suuri osa Virossa käytössä olleista uusista työmenetelmistä ja työvaiheista ollut koskaan ollut käytössä Suomessa samassa muodossa. Näin ollen OECD:n siirtohintaraportissa kuvattu toimintojen siirtämiseen liittyvä location savings -tilanne ei soveltunut nyt kyseessä olevaan asetelmaan, eikä yritysten välistä hinnoittelua sen vuoksi voinut tulkita OECD:n raportin periaatteiden pohjalta. Tämän seurauksena A Oyj:llä ei ollut oikeutta lisätä verotuksen laskentapohjaansa B AS:n saamaa laskennallista hyötyä suhteessa arvioituihin kustannuksiin, jotka olivat syntyneet matalista tuotantokustannuksista verrattuna Suomessa tekemään vastaavaan valmistustoimintaan. Verovuodet 2005–2006.

Location savings-tilanteita käsitellään OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010 tehdyn päivityksen 9 luvussa. Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan, että vuonna 2010 lisätyn OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 9 luvun¹¹² periaatteita on mahdollista ottaa huomioon arvioitaessa yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteiden siirtohinnoittelunäkökohtia, vaikka luku on lisätty tapausta koskevien verovuosien jälkeen. Ratkaisevaa on, ettei myöhemmässä vaiheessa lisätty 9 luku sisällä perustavanlaatuisista muutosta tulkintasuosituksiin.¹¹³ Mikäli kyseessä olisi ollut oikeustilaa muuttava päivitys, ei myöhempiä ohjeita olisi ollut mahdollista käyttää aiempia verovuosia koskevissa tulkinnoissa.

Korkein hallinto-oikeus esittää johtopäätöksissä yksiselitteisesti, etteivät OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sido jäsenvaltioita, mutta ohjeita voidaan käyttää merkittävänä tulkintalähteenä ratkaistaessa markkinaehtoperiaatteen soveltumista¹¹⁴. Siirtohinnoitteluohjeissa suositellaan veroviranomaisten sekä kansainvälisten konsernien seuraavan ohjeita siirtohinnoittelukysymyksissä¹¹⁵. Kannanotollaan korkein hallinto-oikeus viittaa oikeuslähteiden sitovuusasemaan, jonka mukaisesti OECD:n

¹¹² KHO 2013:36. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin lisätty 9 luku käsittelee liiketoiminnan uudelleenorganisointia.

¹¹³ Järvenoja, 2014, s. 251–252.

¹¹⁴ Hallituksen esityksessä 107/2006 vp selvennetään OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla olevan kansainvälisen standardin asema.

¹¹⁵ KHO 2013:36. ks. Penttilä, 2014. s. 3.

siirtohinnoitteluohjeilla on ainoastaan sallitun oikeuslähteen asema. Näin ollen päätöstä ei voi perustella vain OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin nojautuen.

Korkeimman hallinto-oikeuden voidaan katsoa ratkaisussaan vahvistaneen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman tulkintalähteenä korkeimman hallinto-oikeuden viitatessa siirtohinnoitteluohjeisiin ratkaisun perusteissa. Lisäksi tulkinnallaan KHO vahvisti, että liiketoimen jälkeen tehtyjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on mahdollista soveltaa ratkaisua tehdessä, mikäli niillä on selventävä vaikutus OECD:n markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa, mutta ne eivät muuta perustavanlaatuisia periaatteita.¹¹⁶ Tapauksen KHO 2013:36 voidaan katsoa olleen ensimmäinen siirtohinnoitteluun läheisesti liittyvä korkeimpaan hallinto-oikeuteen päätyntä tapaus.

KHO 2014:119: A Oy oli saanut vuonna 2009 luxemburgilaiselta yhtiöltä B suuruudeltaan 15 miljoonan euron lainan. B toimi A Oy:n pääomistajana. A oli ilmoittanut verovuonna 2009 elinkeinotoiminnan tulon vähennykseksi B:ltä saadun lainan korkoja 1 337 500 euroa. Konserniverokeskus¹¹⁷ ei hyväksynyt korkoja A:n vähennykseksi, vaan se oli lisännyt yhteensä 1 745 937,50 euroa korkoja yhtiön elinkeinotoiminnan tuloon VML 31 §:n 1 momenttia soveltaen. Perusteluinaan Konserniverokeskus lausui, ettei vastaavassa riippumattomien osapuolten välisessä suhteessa sovellettaisi samanlaisia ehtoja. Perusteluinaan korkein hallinto-oikeus katsoi, että jotta kyseessä olisi konserniverokeskuksen tarkoittama sovitun liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta, edellyttäisi tämä selkeää lain säännöstä. VML 31 §:n 1 momentin ei kuitenkaan voida korkeimman hallinto-oikeuden mukaan katsoa oikeuttavan liiketoiminnan luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi. Näin ollen ei ole mahdollista, että laina luonnehdittaisiin oman pääoman ehtoiseksi. Tapauksessa ei voida myöskään tukeutua Suomen ja Luxemburgin väliseen verosopimukseen tai OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, sillä näillä ei voida perustaa lakisidonnaisuuden periaatteen mukaisesti verotusvaltaa yli kansallisen lainsäädännön. Verovuosi 2009.

KHO esitti ratkaisussaan liiketoimen sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan edellyttävän tätä koskevaa nimenomaista lain säännöstä, sillä VML 31 §:n 1 momentti ei oikeuta liiketoimen uudelleenluonnehdintaa. Tämän vuoksi tapauksen kohteena ollut hybridilainan uudelleenluonnehdinta ei ollut mahdollista VML 31 §:ää soveltaen. Ratkaisussaan KHO totesi lisäksi, ettei Suomen ja Luxemburgin välisen verosopimuksen

¹¹⁶ Laaksonen, 2014, s. 176.

¹¹⁷ Konserniverokeskus lakkautettiin vuonna 2021 ja sen toiminnot siirrettiin Verohallinnon muiden toimintojen alle.

tulonoikaisuartiklalla ja siirtohinnoitteluohjeilla ollut ratkaisevaa merkitystä asiaa ratkaistaessa, sillä verotusta ei voida toteuttaa yli kansallisen lainsäädännön lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla voitiin katsoa olevan vain tulkintaa ohjaava vaikutus.¹¹⁸

KHO:n ratkaisusta ilmeni, ettei VML 31 § oikeuttanut oikeustoimen uudelleenluonnehdintaan ja pykälää voidaan soveltaa vain hinnoitteluoikaisuihin¹¹⁹. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla puolestaan katsottiin olevan vain tulkintaa ohjaava vaikutus arvioidessa VML 31 §:n 1 momenttia¹²⁰. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan, jotta Verohallinnolla olisi oikeus merkittävästi puuttua verovelvollisen sopimusvapauden puitteissa solmimiin liiketoimiin, tarvittaisiin tähän selkeä tällaiseen puuttumiseen oikeuttava säännös¹²¹. Tapaus on merkittävä pohdittaessa VML 31 §:n mahdollisuuksia uudelleenluonnehdinnan kieltoon, sillä tapaus oli ensimmäinen, jossa KHO linjasi siitä¹²². Tapauksen voidaan katsoa olevin merkittävien siirtohinnoittelua koskeva korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Siihen on viitattu useita kertoja myöhemmissä ratkaisuisa sekä VML 31 §:än uudistusta koskevassa hallituksen esityksessä.¹²³

Ratkaisu antoi merkittäviä suuntaviivoja VML 31 §:n tulkintaan, sillä julkisuudessa vuosien 2013 ja 2014 aikana olleiden tietojen perusteella muutamille pörssiyrityksille kohdistetuissa verotarkastuksissa oli VML 31 §:n perusteella uudelleenluonnehdittu liiketoimia ja sivuutettu tehtyjä oikeustoimia. Ennen KHO:n ratkaisua Verohallinnon tekemän linjauksen mukaan siirtohinnoitteluoikaisuisa tuli noudattaa OECD:n periaatteita, eli VML 31 §:n nojalla voitiin hinnoittelun lisäksi uudelleenluonnehtia myös oikeustoimet markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Ratkaisun jälkeen Verohallinto

¹¹⁸ KHO 2014:119. ks. Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 474.

¹¹⁹ Penttilä, 2014, s. 5.

¹²⁰ Järvenoja, 2015, s. 500.

¹²¹ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 2.

¹²² Urpilainen, 2020, s. 6.

¹²³ Ks. KHO 2017:145, KHO 2018:173, KHO 2020:34 & KHO 2020:35 & HE 188/2021 vp, s. 8-11.

muutti näkemystään ja perui tutkinnassa olleet VML 31 §:ään perustuvat uudelleenluonnehdintatapaukset.¹²⁴

Tapauksesta kävi kiistattomasti ilmi KHO:n seuraavan vahvasti lakisidonnaisuuden periaatetta kansallisen lainsäädännön ja OECD:n siirtohinnoittelua koskevan ohjeen välillä. KHO:n ratkaisussa selviää OECD:n ohjeilla olevan vain ohjaava vaikutus suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, eli toisin sanoen nämä ohjeet eivät voi laajentaa kansallisen lain laajuutta. Huomionarvoista toisaalta on, että konserniverokeskus ja verotuksen oikeudenvallontayksikkö olivat valmiita sivuuttamaan lakisidonnaisuuden periaatteen ja soveltamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjetta yli kansallisen lainsäädännön.¹²⁵

KHO 2020:34: A Oy oli osana kansainvälistä konsernia, jonka markkinoinnin ja myynnin yhtiö hoiti Suomessa. A Oy osti tuotteet samaan konserniin kuuluvalta sopimusvalmistajalta. Vuosien 2003–2011 aikana konsernin toiminta oli voitollista, mutta A Oy:n toiminta oli tappiollista mainitulla aikavälillä vuotta 2008 lukuun ottamatta. Konsernin tuoteostoissa käyttämä siirtohinnoittelumenetelmä oli modifioitu kustannusvoittolisämenetelmä/liiketoiminettomarginaalimenetelmä, jota oli verrattu konsernin sisäisiin sopimusvalmistajiin, joille oli olemassa neljä vertailukelpoista yhtiötä. A Oy:lle oli tehty vuoden 2010 verotusta toimitettaessa verotarkastus yritysverotoimiston toimesta. Verotarkastuksessa katsottiin, että A Oy:n myyntiyhtiö olisi voinut jatkaa käytännössä katsottuna pysyvästi tappiollista myyntitoimintaa vain, mikäli sille olisi annettu näihin ostoihin liittyvää hinnoittelutukea tai muuta vastaavaa hyvitystä. Lisäksi yritysverotoimisto katsoi verotuksen oikaisussaan, että konsernin käyttämällä analyysillä ei ollut mahdollista arvioida A Oy:n tilannetta ottaen huomioon sen pitkäaikaisen tappiollisuuden. Näin perustellen yritysverotoimisto käytti A Oy:tä testiosapuolena määrittäessään yhtiön markkinaehtoisien voiton määrää. Yritysverotoimisto oli lisännyt A Oy:n verotettavan tulon määrää verovuodelta 2010 ja oikaissut verovuotia 2007–2009 A Oy:n vahingoksi, jotka yritysverotoimisto perusteli A Oy:ltä jääneen suoritteiden lisäämisenä yhtiön tuloon. Päätöksessään korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei A Oy:n tappiollisuuden voineen katsoa osoittavan sen jättäneen perimättä palvelumaksua tai muuta vastiketta toiselta konserniyhtiöltä, jota tämä tappiollinen toiminta olisi voinut hyödyttää. Lisäksi korkein hallinto-oikeus vetosi päätöksessään OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joiden mukaan tappiollisen konserniyrityksen siirtohinnoitteluohjeita selvitettäessä tulee valita vertailukelpoinen yritys, jolloin A Oy:tä ei olisi tullut valita vertailukelpoiseksi yritykseksi. Koska A Oy oli toiminut konsernin siirtohinnoitteludokumentaation mukaisella tavalla ja siinä mukana olleet yhtiöt olivat vertailukelpoisia, sekä A Oy oli esittänyt liiketaloudellisia syitä sen tappiollisuuteen, ei yritysverokeskuksella ollut oikeutta oikaista yrityksen verotusta. Verovuodet 2007–2010.

¹²⁴ Penttilä, 2014, s. 1–2. ks. Järvenoja, 2015, s. 501.

¹²⁵ Knuutinen, 2015, s. 828.

KHO 2020:35: A-konsernissa oli toteutettu vuonna 2018 sisäisen rahoitusfunktion uudelleenjärjestely. Järjestelyssä konsernin emoyhtiönä toimiva A Oyj oli perustanut Belgiaan A Finance NV:n, jonka jälkeen A Oyj sijoitti uudelle yhtiölle apporttiomaisuutena arvoltaan noin 223 500 000 euron konsernin pitkäaikaiset lainasaamiset ja sai vastikkeeksi A Finance NV:n osakkeita. Apporttina uuteen perustettuun yhtiöön siirretyt sisäiset lainasaamiset olivat vakuudettomia ja niihin liittyneet korkotuotot olivat siirtyneet samana päivänä uuteen yhtiöön, jossa ne oli kirjattu taseessa varoiksi. Lisäksi yhtiöt olivat sopineet tavoiterajoista A Finance NV:n toiminnastaan saavalle sijoitetun pääoman tuotolle. Toiminnassaan A Finance NV oli hyvittänyt A Oyj:lle tavoiterajan ylittäneet tuotot ja vastaavasti laskuttanut A Oyj:ltä tavoiterajan alittavat tuotot. A Oyj:lle oli suoritettu verotarkastus, jossa konserniverokeskus oli katsonut, ettei A Finance NV tosiasiallisesti ollut toiminut konsernin rahoitusyhtiönä. Sen sijaan konserniverokeskus katsoi A Oyj:n suorittaneen konsernin sisäiset rahoitukselliset toiminnot sekä kantanut niihin liittyvät taloudelliset riskit ja käyttänyt edellä mainittuihin seikkoihin merkittävän määrän varallisuutta. Lisäksi konserniverokeskus katsoi, että A Finance NV:n kuului saada A Oyj:ltä markkinaehtoinen korvaus toiminnastaan aiheutuviin kustannuksiin. Näin ollen konserniverokeskus oli oikaissut A Oyj:n verotusta verovuosilta 2011 ja 2012 ja lisännyt siirtohintaoikaisuna A Oyj:n verotettaviin tuloihin yhtiölle katsottavaksi kuuluvien tulojen ja yhtiön ilmoittamien tulojen erotukset. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi Konserniverokeskuksen jättäneen huomiotta yhtiöiden välillä tehdyt oikeustoimet. Erityisesti painoarvoa korkein hallinto-oikeus antoi sille seikalle, että A Finance NV oli toiminut konserniyhtiöiden velkojana. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin tunnisti A Oyj:n tehneen tosiasiallisesti kaikki konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvät merkittävät toiminnot, eikä A Finance NV:n näin ollen katsottu toimineen konsernin rahoitusyhtiönä. VML 31 § ei kuitenkaan oikeuttanut oikeustoimien uudelleenluonnehdintaan, eikä tapauksessa voitu katsoa yhtiöiden ryhtyneen rahoitustoimien uudelleen järjestämiseen tarkoituksenaan välttyä veron maksamiselta. Näin ollen Konserniverokeskuksella ei ollut perustetta oikaista A Oyj:n verovuosia 2011 ja 2012 verotusta verovelvollisen vahingoksi, tai määrätä veronkorotuksia. Verovuodet 2011–2012.

KHO:n ratkaisuissa KHO 2020:34 ja KHO 2020:35 käsiteltävänä olevat kysymykset ovat erilaisia siirtohinnoitteluteknisestä näkökulmasta. Yhteistä ratkaisuissa on kuitenkin niiden kohdistuminen Verohallinnon käyttämän lähestymistavan oikeellisuuteen sovellettaessa VML 31 §:ää.¹²⁶ Toinen tapauksia yhdistävä seikka on KHO:n ratkaisujen eroaminen vuosina 2013 ja 2014 julkaistuista siirtohinnoittelua koskevista ratkaisuista, joita ei perusteltu liiketoimen sivuuttamisen ja uudelleenluonnehtimisen perusteella¹²⁷.

Tapauksessa KHO 2020:34 keskeistä on Verohallinnon puutteellinen selvitys A Oy:n siirtohinnoittelusta. Verohallinnon perusteluiden mukaan asian arvioiminen

¹²⁶ Urpilainen, 2020, s. 7.

¹²⁷ Raunio, 2020, s. 668.

kokonaisarviointina on ollut riittävää, sillä yhtiö oli tehnyt pitkään tappiota toiminnassaan. Ratkaisussaan KHO perustelee OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vedoten, ettei pelkästään konsernissa olevan yhtiön tappiollisuus riitä osoittamaan, että palvelumaksuja tai muita vastikkeita olisi pitänyt periä markkinaehtoperiaatteen nojalla. Näin perustellen KHO kumoaa Verohallinnon ratkaisun.¹²⁸ Lisäksi KHO vahvistaa ratkaisussaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkittävän tulkintalähteen aseman, jota VML 31 § rajoittaa koskemaan ainoastaan osapuolien välillä tapahtuneen liiketoimen hinnoitteluun ja muihin ehtoihin.¹²⁹

Tapauksessa KHO 2020:35 on hyvä huomata Verohallinnon tehneen päätöksen verotuksen oikaisemisesta ennen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua 2014:119¹³⁰, jossa se virheellisesti perusteli VML 31 §:n valtuuttavan sen liiketoimen uudelleenluonnehtimiseen ja oikeustoimen sivuuttamiseen. Verotuksen oikaisulautakunnan 29.10.2015 tekemän päätöksen mukaan verotuksen oikaisua ei ole kuitenkaan peruttu, josta voidaan päätellä, ettei oikaisulautakunta ole noudattanut KHO:n aiempaa ratkaisua liiketoimen sivuuttamisesta ja uudelleenluonnehdinnasta. Toisena huomionarvoisena seikkana päätöksessä on, ettei korkein hallinto-oikeus todennut A Oyj:n siirtohinnoittelun olleen markkinaehtoista. Sen sijaan korkein hallinto-oikeus on perustellut päätöstään sillä, ettei Konserniverokeskuksella ole ollut oikeutta muuttaa A Oyj:n ja A Finance NV:n välillä ollutta hinnoittelua.¹³¹ Tästä voidaan johtaa näkemys, että korkein hallinto-oikeus olisi saattanut päätyä erilaiseen ratkaisuun, mikäli siihen olisi ollut lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen mahdollisuus. Tällä tarkoitetaan, että erilainen päätös olisi tullut voida perustaa lakiin.

¹²⁸ Urpilainen, 2020, s. 3–4.

¹²⁹ KHO 2020:34.

¹³⁰ Ratkaisusta ilmeni, ettei VML 31 §:n perusteella voida uudelleenluonnehtia liiketoimea tai sivuuttaa oikeustoimea.

¹³¹ Raunio, 2020, s. 670.

3.3 Siirtohinnoittelusäännöksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välinen sovellettavuus

Korkeimman hallinto-oikeuden antamat päätökset eivät ole velvoittavia oikeuslähteitä, eli ne eivät lainopillisesti tarkasteltuna ole vahvasti sitovia. Tosiasiallisesti katsottuna päätöksillä on vahva merkitys lain tulkinnassa. Päätökset eivät muodollisesti sido alempia oikeusasteita, mutta tosiasiallisesti päätöksiä noudatetaan laajasti. Näin ollen, KHO:n ratkaisuilla on suurta merkitystä myös muissa vastaavissa verotuksellisissa kysymyksissä, sillä ne yhdenmukaistavat lainkäyttöä, harmonisoivat tulkintoja sekä lisäävät ennakoitavuutta ja yhdenvertaisuutta.¹³²

Tehdessään ratkaisuja tuomioistuimessa on otettava huomioon PL 80 §:n 1 ja 81 §:n 1 momenteissa tarkoitetut oikeusvaltioperiaate ja lakisidonnaisuuden periaate. Näin ollen tehdessä ratkaisuja on sovellettava ainoastaan nimenomaisen lain sanamuotoa ja käytettävä sovellettavana oikeuslähteenä ratkaisuhetkellä voimassa olevaa lainsäädäntöä. Esimerkiksi Verohallinnon ohjeita, suosituksia ja standardeja ei voida käyttää sitovina oikeuslähteinä Suomessa. Täten myöskään OECD:n antamia malliverosopimuksia ja kommentaareja ei voida pitää sitovina oikeuslähteinä.¹³³

Ennen lainsäädännön uudistusta oli selkeää, ettei VML 31 §:ää voitu tulkita veron kiertämistä ohjaavana yleislausekkeena käyttäen apuna OECD:n ohjeita, sillä ne eivät olleet osa Suomen lainsäädäntöä, eivätkä ne näin ollen olleet oikeudellisesti sitovia¹³⁴. KHO:n ratkaisuista voidaan tunnistaa siirtohinnoitteluohjeiden aseman olleen heikosti velvoittava. Näin ollen siirtohinnoitteluohjeilla on ollut päätöksen tulkintaa ohjaava vaikutus tilanteissa, joissa VML 31 §:n 1 momentti on pitänyt sisällään ohjeissa kerrotut suositukset.¹³⁵ Kotimaiseen lainsäädäntöön sisältyvän VML 31 §:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välisen sovellettavuuden oikeudelliset rajoitukset

¹³² Kuusiniemi, 2021, s. 1367.

¹³³ Lehtonen, 2014, s. 190.

¹³⁴ Lehtonen, 2014, s. 193.

¹³⁵ Isomaa-Myllymäki, 2017, s. 104.

muodostuvat lakisidonnaisuuden periaatteen pakottavuuden, verolain sanamuodon mukaisen tulkinnan velvoittavuuden, oikeuslähdeopin sekä oikeusvarmuuden toteutumisen vaatimuksista¹³⁶.

Vaikka näkemys on pääsääntöisesti ollut KHO:n ratkaisuja puoltava, ovat ratkaisut herättäneet myös eriäviä mielipiteitä. Eriävän mielipiteen mukaan on selkeää, että käsiteltäessä verosopimustilanteita on niiden markkinaehtoisuuden arvioinnissa ollut nojaututtava OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuositukseen, sillä voimassa olleen lain sanamuoto ei ole ollut tarpeeksi tarkka. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja kahdenvälisen verosopimusten lisäksi tulkintana on ollut mahdollista käyttää myös Wienin yleissopimusta¹³⁷, joka koskee valtiosopimusoikeutta. Wienin yleissopimuksesta voidaan johtaa tulkinta OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin ja siirtohinnoitteluohjeisiin, sillä niissä ilmaistaan jäsenvaltioiden yhdessä hyväksyvän näkemys.¹³⁸ Eriävän mielipiteen mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät kuitenkaan ole oikeusnormeja, jonka vuoksi siirtohinnoitteluohjeiden on perustuttava VML 31 §:ään. Yksittäistä tapausta tutkittaessa on kuitenkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta riippumatta otettava ohjeet huomioon markkinaehtoperiaatetta tulkittaessa, sillä VML 31 §:n sanamuoto on liian suppea.¹³⁹

On kahta eri näkemystä kuinka paljon suppeammat Verohallinnon mahdollisuudet oikaista hinnoittelua markkinaehtoiseksi VML 31 §:ää soveltaen olivat ennen lainsäädännön muutosta. Ensimmäisen näkemyksen mukaan ennen lainsäädännön uudistusta voimassa ollut VML 31 § vastasi merkittävimmitä osin malliverosopimuksen 9 artiklassa kerrottua sanamuotoa, mutta oikeuskäytännön myötä käytännön

¹³⁶ Isomaa-Myllymäki, 2017, s. 105.

¹³⁷ 31 artiklan 2 alakohta; ”Valtiosopimusta tulkittaessa yhteys käsittää paitsi tekstin, johon sisältyy valtiosopimuksen johdanto ja liitteet: a) jokaisen sellaisen valtiosopimukseen liittyvän sopimuksen, joka on tehty kaikkien osapuolten välillä valtiosopimuksen tekemisen yhteydessä; b) jokaisen asiakirjan, jonka yksi tai useampi osapuoli on tehnyt valtiosopimuksen tekemisen yhteydessä ja jonka muut osapuolet ovat hyväksyneet valtiosopimusta koskevana asiakirjana.”

¹³⁸ Laaksonen, 2014, s. 170.

¹³⁹ Laaksonen, 2014, s. 180–181.

soveltamisalaltaan VML 31 § muodostui 9 artiklaa suppeammaksi¹⁴⁰. Tämän seurauksena VML 31 §:n soveltamisala oli kapea ja rajoitti Verohallinnon mahdollisuuksia puuttua mahdollisiin siirtohinnoittelun epäkohtiin. Edelleen tästä aiheutui tulkintaeroja Suomen ja markkinaehtoperiaatetta laajemmin tulkitsevien maiden välillä.¹⁴¹

Toisen näkemyksen mukaan korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsittelyssä olleet tapaukset eivät ole suurilta osin kaatuneet kansallisen lainsäädännön puutteellisuuteen, vaan Verohallinnon väärään tulkintatapaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ja malliverosopimuksen 9 artiklasta. Puutteellisen tulkintatavan vuoksi Verohallinto on tehnyt useissa korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä olleissa tapauksissa siirtohinnoitteluoikaisuja puutteellisin perustein.¹⁴² Tapauksessa KHO 2017:145¹⁴³ Verohallinto katsoi, ettei yrityksen käyttämä toimintamalli ollut markkinaehtoista, kun taas KHO linjasi päätöksessään mallin olevan markkinaehtoinen. Tapauksessa KHO 2018:173¹⁴⁴ Verohallinto suoritti yhtiölle siirtohinnoitteluoikaisun, jonka KHO katsoi virheelliseksi. Yhteistä tapauksissa on, että KHO kumosi tapaukset Verohallinnon väärän OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnan vuoksi, eikä siitä syystä, ettei ohjeita voinut Suomessa noudattaa niiden koko laajuudessa.¹⁴⁵

Eri osapuolilla on kuitenkin yhtenäinen näkemys lainsäädännön laajuudesta liiketoimen sivuuttamisen osalta korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen ratkaisun 2014:119 perusteella. Ratkaisun mukaan ennen lainsäädännön muutosta voimassa ollut VML 31

¹⁴⁰ Verohallinto, 2021, s. 2–3.

¹⁴¹ Finnwatch ry, 2021, s. 1.

¹⁴² Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2021, s. 1.

¹⁴³ KHO 2017:145. Tapauksessa oli kyse A-konsernissa käynnistetystä ERP-hankkeesta, jossa järjestelmän lisensioinut B-yhtiö veloitti kuluja lisättynä voittolisänä sitä mukaa, kun konsernin yhtiöt olivat ottaneet ERP-järjestelmän käyttöönsä. Verohallinto oli katsonut, että kuluja olisi pitänyt veloittaa sitä mukaa, kun ne olivat syntyneet.

¹⁴⁴ KHO 2018:173. Tapauksessa A-konsernin emoyhtiön A Oy oli perinyt konsernin valmistusyhtiöiltä lisenssimaksuja markkinahintavertailumenetelmän mukaan. Konsernin valmiiden tuotteiden myynnissä käytetty menetelmä oli jälleenmyyntihintamenetelmä. Verohallinto oli katsonut oikeaksi menetelmäksi jäännösvoittolisämenetelmän.

¹⁴⁵ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 2.

§:n ei oikeuttanut Verohallintoa sivuuttamaan liiketoimea, vaikka OECD:n ohjeiden mukaan kyseinen liiketoimi olisi voinut olla sivuuttamisen kohteena. Tältä osin voimassa ollut VML 31 § ei ollut OECD:n siirtohinnoitteluohjeita vastaava. Liiketoimen sivuuttamista koskevat tapaukset ovat kuitenkin harvinaisia tapauksista suurimman osan käsitellessä markkinaehtoisuutta.¹⁴⁶

Näin ollen voidaan todeta, ettei oikeuskäytäntö ole merkittävältä osin rajannut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttömahdollisuuksia VML 31 §:n soveltamisessa. Ratkaisussa KHO 2014:119 esiin noussut ja ratkaisussa KHO 2020:35 vahvistettu uudelleenluonnehdinnan kieltäminen on noussut merkitykselliseksi vain muutamissa tilanteissa. Muutamien tilanteiden perusteella ei voida pitää perusteltuna, että Verohallinnon toimintavaltaa olisi merkittävästi rajoitettu.¹⁴⁷ Voidaan kuitenkin esittää kysymys, olisiko KHO päätyneet tapauksissa erilaiseen lopputulokseen, mikäli kansallisessa lainsäädännössä olisi ollut siihen oikeuttava säännös.

¹⁴⁶ Knuutinen, 2021, s. 2.

¹⁴⁷ Suomen veroasiantuntijat ry, 2021, s. 1.

4 Oikeustila lakimuutoksen jälkeen

4.1 Siirtohinnoittelua koskeva lakiesitys

4.1.1 Esityksen tavoitteet

Sanna Marinin hallitus nosti kansainvälisen verotuksen ongelmatilanteisiin puuttumiseen tärkeäksi osaksi hallitusohjelmaansa¹⁴⁸. Hallitus katsoi vanhan VML 31 §:n muodostavan yhden kansainvälisen verotuksen ongelmatilanteen, jonka vuoksi hallitus esitti VML 31 §:ää muutettavaksi vastaamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jotta sitä olisi mahdollista soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa¹⁴⁹. Muutoksen taustalla oli kaksi aiempaan kansalliseen oikeuskäytäntöön liittyvää syytä. Ensinnäkin Suomen solmimien verosopimuksien ja kansalliseen lakiin kirjoitetun markkinaehtoperiaatteen välillä oli ero, sillä verosopimuksia tulkittaessa vedottiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja kansallisessa ratkaisutoiminnassa VML 31 §:ään. Toiseksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa oli noussut esiin käytännön ongelmia, kun niissä oli katsottu, että VML 31 §:n perusteella ei ollut mahdollista uudelleenluokitella liiketoimea. Lisäksi ratkaisuista ei ollut mahdollista muodostaa yleistä tulkintaohjetta VML 31 §:n soveltamisen rajoista.¹⁵⁰

Lakiesityksen keskeisenä tavoitteena oli muuttaa etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien määrittäminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kuvaamaan laajuuteen, jossa keskeistä on liiketoimien tosiasiallinen sisältö. Näin OECD:n kuvaamien siirtohinnoitteluohjeiden mukaista liiketoimen määrittämisen sisältöä ja asemaa osana siirtohinnoitteluanalyysia voitaisiin vahvistaa. Seurauksena kotimainen siirtohinnoitteluanalyysi perustuisi jatkossa kaupallisiin tai rahoituksellisiin suhteisiin ja niihin vaikuttaviin taloudellisiin erityispiirteisiin.¹⁵¹

¹⁴⁸ HE 188/2021 vp, s.1.

¹⁴⁹ HE 188/2021 vp, s. 13.

¹⁵⁰ Pankakoski, 2021a, s. 1–2.

¹⁵¹ HE 188/2021 vp, s.13.

Lisäksi esityksen tavoitteena oli tuoda OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrotun liiketoimen määrittämisen sisältöä ja asemaa keskeisemmäksi osaksi kansallista lainsäädäntöä osana siirtohinnoitteluanalyysiä. Tältä osin lainsäädäntöehdotus laajentaisi Verohallinnon mahdollisuuksia verovalvontaan, sillä ennen lakiesitystä VML 31 §:ää koskevassa oikeuskäytännössä, BEPS-työssä¹⁵² ja vuonna 2017 julkaistussa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksessä tunnistettuja ongelmallisia rakenteita oli pidetty kiellettyinä sivuuttamisena ja uudelleenluonnehdintana kansallisessa ratkaisutoiminnassa. Tämän vuoksi säännöksen soveltamisalan laajentaminen koskemaan sen tosiallista sisältöä siinä laajuudessa, jossa se on kerrottu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, haluttiin saada osaksi kansallista soveltamisalaa. Lakiesityksen mukaan lainsäädännön muutos edistäisi myös BEPS-työn päämääriä¹⁵³ siirtohinnoitteluun liittyvien tulkinnallisten kysymysten ratkaisemisessa.¹⁵⁴

Liiketoimen määrittämisen soveltamisalan lisäämisen lisäksi esityksen mukaan Verohallinnolla olisi mahdollisuus liiketoimen sivuuttamiseen ja korvaamiseen toisella, joskin ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa, joissa säännöksen soveltamisalan edellytykset täyttyvät. Näiltä osin VML 31 §:n sisältö sekä soveltamisala haluttiin muuttaa vastaamaan siirtohinnoittelumääräyksiä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Kyseessä olevien määräysten ja ohjeiden mukaan markkinaehtoperiaatteen mukaiseen toimenpidevalikoimaan haluttiin ottaa mukaan liiketoimen sivuuttaminen tilanteissa, joissa arvioidaan riippumattomien osapuolten vastaavassa tilanteessa tehdyn liiketoimen poikkeavuutta etuyhteydessä olevien osapuolten tekemästä liiketoimesta.¹⁵⁵

Lakimuutoksella on esityksen mukaan mahdollisuus vaikuttaa Suomen verotulojen kertymään niiden oikeudenmukaisen jakautumisen kautta verrattuna muihin valtioihin. Tilanteissa, joissa Suomen lainsäädännön sisältö on merkittävästi muita valtioita

¹⁵² Valtiovarainministeriö, 2017, s. 37. BEPS-työ koskee veropohjan rapautumisen ehkäisemistä, joka aiheutuu monikansallisten yritysten harjoittamasta verosuunnittelusta.

¹⁵³ Valtiovarainministeriö, 2017, s. 37. BEPS-työn päämäärinä on nollaverotuksen ehkäiseminen sekä verotuksen kohdistaminen aiempaa tehokkaammin vastaamaan sen todellista taloudellista tarkoitusta.

¹⁵⁴ HE 188/2021 vp, s. 13–14.

¹⁵⁵ HE 188/2021 vp, s. 14.

suppeampi, on toisella valtiolla mahdollisuus puuttua hinnoittelupoikkeamaan, johon Suomella ei ole mahdollista puuttua. Lisäksi tilanteissa, joissa toinen valtio olisi tehnyt ensioikaisun markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, voisi Suomi joutua tekemään vastaoikaisun tilannetta käsitellessä keskinäisen sopimusmenettelyn kautta. Tämä johtaisi edelleen Suomen pienempien verotulojen kertymään ja epätasaiseen verotulojen jakautumiseen valtioiden välillä. Näin ollen lain muutoksella haluttiin tasapainottaa epäsuhtaista verotulojen jakautumisen tilannetta, jossa verosopimuksissa on kansallista lainsäädäntöä laajempi soveltamisala.¹⁵⁶

Esityksen tavoite voidaan tiivistää siten, että uuden lain voimaantulon jälkeen siirtihinnoitteluoikaisuja on mahdollista tehdä OECD:n siirtihinnoitteluohjeiden koko laajuudessa¹⁵⁷.

4.1.2 Esityksen vaikutukset

Esityksen tavoitellut vaikutukset voidaan tiivistää kolmeen erilliseen osa-alueeseen. Ensinnäkin Suomen sisäisestä lainsäädännöstä haluttiin poistaa niin kutsuttu kansallinen markkinaehtoperiaate, jonka seurauksena VML 31 § ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla vastaisivat toisiaan ja säännösten soveltamisala olisi sama. Toiseksi tulkittaessa VML 31 §:n markkinaehtoperiaatetta tulkinta- ja soveltamisapuna voitaisiin käyttää OECD:n siirtihinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa. Tämä kattaisi etuyhteystoimen markkinaehtoisuuden määrittämisen toimen tosiasiallisen sisällön perusteella. Lisäksi liiketoimen sivuuttaminen olisi mahdollista. Kolmanneksi aiemman VML 31 §:n nojalla mahdoton liiketoimen sivuuttaminen haluttiin tehdä mahdolliseksi ottaen huomioon korkean soveltamiskynnyksen.¹⁵⁸

¹⁵⁶ HE 188/2021 vp, s.14.

¹⁵⁷ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 1.

¹⁵⁸ Pankakoski, 2021a, s. 2–3.

Taloudellisilta vaikutuksiltaan VML 31 §:n odotetaan lisäävän Suomen verotuloja, kun markkinaehtoperiaatetta olisi mahdollista soveltaa johdonmukaisesti ja kansainvälisesti yhdenmukaisesti¹⁵⁹. Vuosittaiseksi tuotoksi odotetaan noin 50–100 miljoonaa euroa, mutta tarkkaa vaikutusta on vaikea arvioida esityksen tähdätessä suurilta osin ennaltaehkäisevään toimintaan¹⁶⁰. Suomen verotuloja lisäävän vaikutuksen lisäksi vaikutuksena olisi oikeudenmukainen verotulojen jakautuminen valtioiden kesken¹⁶¹. Muutoksen myötä Verohallinnolla olisi kilpailijamaihin katsottuna yhtäläiset mahdollisuudet puuttua siirtohinnoittelussa tapahtuviin hinnoittelupoikkeamiin. Tällä pyritään poistamaan tilanne, jossa kilpailijavaltio on pystynyt oman kansallisen lainsäädäntönsä turvin puuttumaan hinnoittelupoikkeamiin, joihin Suomi ei ole voinut puuttua.¹⁶²

Esityksessä katsotaan olevan vaikutuksia myös verovelvollisille. Lähtökohtaisessa tilanteessa, joissa verovelvollinen on noudattanut VML 31 §:ää ei katsota olevan vaikutuksia verovelvollisen verotukseen. Vaikutuksia katsotaan kuitenkin olevan hallinnollisella puolella, sillä verovelvollisten tulee tuntee uudistuneen säännöksen sisältö, analysoida muutostarpeet, joita muuttunut sääntely voi aiheuttaa sekä ilmoittaa mahdolliset muutokset Verohallinnolle. Toisaalta kansainvälisessä kontekstissa tarkasteltuna, OECD:n tulkintasuositusten saattamisella osaksi kansallista lainsäädäntöä katsotaan olevan verotuksen ennustettavuutta lisäävä vaikutus.¹⁶³

4.2 Uusi siirtohinnoittelusäännös

Kotimaisessa lainsäädännössä siirtohinnoittelusäännös sisältyy VML 31 §:ään, joka antaa mahdollisuuden oikaista yritysten välisen hinnoittelun markkinaehtoiseksi, mikäli liiketoimi on tehty etuyhteydessä olevien yritysten välillä ja se poikkeaa ehdoista, joita

¹⁵⁹ Verohallinto, 2021, s. 2.

¹⁶⁰ HE 188/2021 vp, s. 17.

¹⁶¹ Verohallinto, 2021, s. 2.

¹⁶² Knuutinen, 2021, s. 3.

¹⁶³ HE 188/2021 vp, s. 15–16.

riippumattomat osapuolet olisivat liiketoimessa käyttäneet. Pykälää sovellettaessa verovelvollisen verotettavaan tuloon lisätään määrä, joka olisi syntynyt sopimuksessa, jonka toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet. Tulon lisäämisen edellytyksenä on, että markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeamisen takia verovelvollisen tulo on jäänyt pienemmäksi tai vastaavasti tappio on muodostunut suuremmaksi.¹⁶⁴

VML 31 §:n uudistaminen liittyi läheisesti siihen liittyvän markkinaehtoperiaatteen sisällön selventämiseen, jonka on tarkoitus kasvattaa VML 31 § soveltamisalaa. Soveltamisalan laajentamisen lisäksi uudistuksella haluttiin tehdä oikeustila täsmällisemmäksi ja selkeämmäksi liiketoimen määrittämisen ja sivuuttamisen osalta.¹⁶⁵ Uudessa VML 31 §:ssä on ilmaistu selkeämmin siirtohinnoitteluprosessin kulku. Prosessin ensivaiheessa liiketoimi määritetään sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti, jonka jälkeen katsotaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuen, millaista hintaa riippumattomat osapuolet olisivat liiketoimessa käyttäneet. Uusi VML 31 § siis tarkentaa ja laajentaa siirtohinnoitteluohjeiden edellytyksiä.¹⁶⁶

VML 31 §:n mukaan:

”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.

¹⁶⁴ Tikka & muut, 2000, luku 27.

¹⁶⁵ Pankakoski, 2021b, s. 7

¹⁶⁶ Knuutinen, 2021, s. 3.

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. 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 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.*

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

Uudessa VML 31 §:ssä uusia momenteja ovat momentit kaksi ja kolme¹⁶⁷. Vanhan siirtohinnoittelusäännöksen kolme momenttia pysyivät muuttumattomina, mutta 2 momentti siirtyi 4 momentiksi ja 3 momentti 5 momentiksi¹⁶⁸. Toinen momentti koskee etuyhteyksiliiketoimen määrittämistä. Sen tarkoituksena on mahdollistaa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittäminen tehdyn liiketoimen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Apuna määrittämisessä käytetään OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.¹⁶⁹

¹⁶⁷ Verohallinto, 2022a.

¹⁶⁸ Aine & Lehtimäki, 2022, s. 283.

¹⁶⁹ Verohallinto, 2022a.

VML 31 §:n 2 momentti laajentaa 1 momentin soveltamisalaa, sillä momenttiin on lisätty maininta markkinaehtoperiaatteen sisällymisestä 1 momenttiin. Tämä oikeuttaa aikaisempaa monipuolisempaan mahdollisuuteen ottaa siirtohinnoitteluoikaisua suorittaessa laajasti huomioon kaikki tekijät, joilla on vaikutusta etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuteen. Näin ollen jatkossa etuyhteydessä tehty liiketoimi on mahdollista oikaista markkinaehtoiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden avulla. Siten markkinaehtoinen oikaisu on jatkossa mahdollista osana tavanomaista siirtohinnoitteluanalyysiä.¹⁷⁰ Määritettäessä liiketoimen sisältö tulee tunnistaa kaikki liiketoimeen liittyvät kaupalliset ja rahoitukselliset suhteet sekä näihin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet¹⁷¹. Määrittämisen jälkeen Verohallinto voi määrittää liiketoimen uudelleen, jos se katsoo verovelvollisen suorittaneen oman määrittelynsä väärin perustein¹⁷².

VML 31 §:n 3 momentti mahdollistaa jatkossa liiketoimen sivuuttamisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuen. Liiketoimen sivuuttamisessa liiketoimi, jonka etuyhteydessä olevat yritykset ovat toteuttaneet, mutta jota riippumattomat osapuolet eivät toteuttaisi, voidaan sivuuttaa. Liiketoimen sivuuttamisessa on kyse poikkeuksellisesta tilanteesta ja siihen tulee olla painavat perusteet.¹⁷³ Sivuuttamisen ehtona on, että kyseessä on 2 momentissa määritelty etuyhteysliiketoimi, jolle ei voida määrittää markkinaehtoista hintaa. Lisäksi tulee varmistua, etteivät taloudellisesti riippumattomat osapuolet ole suorittaneet vastaavaa liiketoimea.¹⁷⁴

Sivuuttamisen lisäksi VML 31 §:n 3 momentti antaa mahdollisuuden korvata liiketoimi toisella liiketoimella, mikäli tämä katsotaan tarpeelliseksi. Sivutettavan liiketoimen korvaavan liiketoimen tulisi johtaa taloudellisesti järkevään lopputulokseen. Lisäksi

¹⁷⁰ Pankakoski, 2021b, s. 7–8.

¹⁷¹ Takalo, 2023, s. 70. Erityispiirteitä ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat.

¹⁷² Takalo, 2023, s. 70–71.

¹⁷³ Verohallinto, 2021, s. 3. Myös Verohallinto on omassa viestinnässään korostanut poikkeuksellisuutta ja harvinaisuutta 3 momentin soveltamisessa.

¹⁷⁴ HE 188/2021 vp, s. 41.

molempien osapuolten tulee hyväksyä korvattava liiketoimi, ja sen tulee olla mahdollisimman yhtenevä sivuutetun liiketoimen kanssa. Liiketoimen sivuuttamisen jälkeen sen hinnoitteluun sovelletaan VML 31 §:n 1–2 momentteja.¹⁷⁵

Säännöksen kolmas momentti mahdollistaa määritellyn etuyhteysliiketoimen sivuuttamisen ja korvaamisen toisella liiketoimella. On kuitenkin otettava huomioon, että sivuuttaminen ja korvaaminen voidaan tehdä vain poikkeuksellisissa olosuhteissa.¹⁷⁶ Tarkasteltaessa sivuuttamisen ja korvaamisen mahdollisuutta on käytettävä kokonaisarviointia, jossa selvitetään mitä toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat vastaavissa olosuhteissa. Lisäksi sivuuttamisen edellytyksenä on, ettei markkinaehtoperiaatteen mukainen hinnan vahvistaminen ole mahdollista. Korvattaessa liiketoimi toisella, korvattava liiketoimi määritetään sen tosiasiallisen sisällön mukaan.¹⁷⁷ VML 31 §:n 2 momentin osalta on hyvä huomata, että liiketoimen uudelleenmäärittelyyn ei tarvita poikkeuksellisia olosuhteita¹⁷⁸.

VML 31 §:n 1–3 momentteja koskeva lainsäädännön muutos voidaan tiivistää neljään eri osa-alueeseen. Ensinnäkin markkinaehtoperiaate sisältyy nykyisin kansalliseen lainsäädäntöön. Toiseksi VML 31 §:n 1 momentti vastaa nykyisin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohtaa. Kolmanneksi VML 31 §:n 2 momentti on nykyisin OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeita vastaava, mikä antaa mahdollisuuden määrittää etuyhteysliiketoimen sisältö sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Viimeiseksi VML 31 §:n 3 momentti mahdollistaa nykyisin liiketoimen sivuuttamisen tilanteessa, jossa muut 31 §:n soveltamisedellytykset täyttyvät ja liiketoimi on järjetön.¹⁷⁹

¹⁷⁵ HE 188/2021 vp, s. 42.

¹⁷⁶ Verohallinto, 2022a.

¹⁷⁷ KPMG, 2021.

¹⁷⁸ Takalo, 2023, s. 71.

¹⁷⁹ Pankakoski, 2021b, s. 10.

Tarkasteltaessa uudistunutta VML 31 §:ää on tärkeää ottaa huomioon sen ja yleisen veronkiertosäännöksen VML 28 §:n välinen rajanveto. Rajanvedon vuoksi verotusta ei voida laajemmin oikaista vain VML 31 §:n nojalla, vaan oikaiseminen edellyttää myös VML 28 §:n soveltamista kulloinkin käsillä olevaan tilanteeseen.¹⁸⁰ Uudella VML 31 §:llä on kuitenkin VML 28 §:ää heikentävä vaikutus ja säännösten välinen suhde on erilainen kuin ennen lainsäädännön muutosta. Tätä voidaan ilmentää muutamalla kohdalla, joiden tulee soveltua, jotta VML 31 §:ää voitaisiin soveltaa ensisijaisena verrattuna VML 28 §:ään. Ensinnäkin kysymyksessä tulee olla etuyhteystilanne, jossa liiketoimessa on käytetty hintaa, joka ei vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista markkinahintaa. Toiseksi tulon on täytynyt muodostua suuremmaksi tai tappion pienemmäksi tämän hinnoittelupoikkeaman vuoksi. Mikäli oikeustoimen sisällöstä tulee poiketa mutta edellä mainitut edellytykset eivät täyty, tulee poikkeamiseen soveltaa VML 28 §:ää.¹⁸¹

VML 28 §:n 1 momentin mukaan:

”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.”

VML 31 §:n ja VML 28 §:n välistä suhdetta on käsitelty korkeimmassa hallinto-oikeudessa muutamassa eri tapauksessa. Tapauksessa KHO 2009:70 käsiteltiin VML 31 §:n suhdetta VML 28 ja 29 §:iin¹⁸². Ratkaisun perusteluissa KHO vahvisti, että sovellettaessa VML 31 §:ää voidaan samanaikaisesti arvioida myös VML 28 §:n soveltumista.¹⁸³ Tapausta KHO 2014:119 on käsitelty eri näkökulmasta aiemmin tutkielman 3.2 luvussa. Tapauksessa on kuitenkin nähtävissä myös yhtymäkohta VML 31 §:n ja VML 28 §:n väliseen

¹⁸⁰ Helminen, 2021a, s. 2.

¹⁸¹ Nykänen, 2021, s. 3.

¹⁸² VML 29 § käsittelee peiteltyä osingonjakoa. VML 29 §:n 1 momentin mukaan *”peiteltyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etua, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeena”*.

¹⁸³ KHO 2009:70.

sovellettavuuteen, sillä korkein hallinto-oikeus arvioi, voidaanko VML 28 §:än veronkiertosäännöstä soveltaa yksin tai yhdessä VML 31 §:n 1 momentin kanssa. Perusteluissaan korkein hallinto-oikeus suhtautui varauksella VML 31 §:n 1 momentin soveltamiseen ilman VML 28 §:n samanaikaista soveltamista.¹⁸⁴

4.3 Siirtohinnoittelusäännöksen muutoksen vaikutus oikeustilaan

VML 31 §:n uudistus lisää merkittävästi Verohallinnon toimivaltaa sisällyttämällä monikansallisille yrityksille ja eri maiden verohallinnoille laaditut siirtohinnoitteluohjeet osaksi kansallista lainsäädäntöä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että Verohallinnolla on aiempaa laajempi valtuus suorittaa siirtohinnoitteluoikaisuja ja sivuuttaa liiketoimia. Nämä Verohallinnon suorittamat oikaisut ja sivuuttamiset vaikuttavat merkittävästi ratkaisuihin, joita verovelvolliset ovat toiminnassaan suorittaneet.¹⁸⁵ Uusi 2 momentti on luonteeltaan tarkennus voimassa olevaan lakiin, eikä se merkittävästi lisää Verohallinnon toimivaltaa. Uusi 3 momentti sen sijaan lisää merkittävästi Verohallinnon mahdollisuuksia puuttua yritysten välisiin liiketoimiin.¹⁸⁶ Lisäksi on otettava huomioon, että vaikka säännös on tarkoitettu rajat ylittäviin tilanteisiin, soveltuu se nykymuotoisena myös kotimaisiin tilanteisiin¹⁸⁷.

Lain heikkoutena on yleiskielisyyden taso, jolloin tarkkarajaisuudessa on puutteita. Näin tarkkarajaisuuden vaatimuksen, jota verolainsäädännöltä edellytetään ei voida katsoa täyttyvän riittävällä tarkkuudella. Laissa käytetyt ilmaisut eroavat merkittävästi Suomessa yleisesti käytetyistä lain ilmaisuista. Esimerkiksi laissa korostettu poikkeuksellisuus, kokonaisarvion puuttuminen ja laissa kerrottu taloudellisesti järkevän toiminnan määritelmä ovat erottavia tekijöitä yleisestä sääntelytavasta.¹⁸⁸ Yleiskielisyyttä voidaan kuitenkin puolustaa kytkennällä OECD:n

¹⁸⁴ KHO 2014:119.

¹⁸⁵ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 1.

¹⁸⁶ Helminen, 2021a, s. 2–3.

¹⁸⁷ Lindgren, 2021, s. 3.

¹⁸⁸ Lindgren, 2021, s. 2–3.

siirtohinnoitteluohjeisiin. Vaikka kansallisessa lainsäädännössä käytetään yleiskielisyyttä, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet antavat tarkkoja suuntaviivoja lain soveltamisedellytyksistä.¹⁸⁹

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrotaan usein kysymyksessä olevan tilanne, jossa ei ole mahdollista määrittää yhtä oikeaa markkinaehtoista hintaa. Lisäksi ohjeissa todetaan, ettei oikeaa siirtohinnoittelumenetelmää ole mahdollista määritellä usein yksiselitteisesti. Syynä tähän on, että toisistaan riippumattomat yritykset voivat omassa toiminnassaan päätyä erilaisiin ratkaisuihin täsmälleen samanlaisissa tilanteissa. Myös samassa konsernissa etuyhteydessä toisiinsa olevat yritykset voivat näin ollen päätyä samankaltaisissa tilanteissa erilaisiin päätöksiin. Tämän seurauksena vaarana on, ettei Verohallinto kunnioita tai ota huomioon tilannekohtaisuutta yritysten suorittamien liiketoimien arviointia suorittaessaan.¹⁹⁰

Riskinä on, että Verohallinto soveltaa uusia VML 31 §:n 2 ja 3 momentteja heikoin perustein, jolloin verovelvollisten tekemien liiketaloudellisten ratkaisujen kyseenalaistaminen lisääntyy¹⁹¹. 2 momentin osalta riski liittyy liiketoimen määrittämiseen. OECD:n ohjeissa kerrotaan, että liiketoimen määrittäminen tulee perustaa objektiivisiin toteen näytettyihin tosiseikkoihin. Muuttunut 2 momentti voi kuitenkin mahdollistaa subjektiiviseen arvioon nojautuvan tulkinnan, joka perustuu sen tulkitsijan näkemykseen asiasta.¹⁹² 2 momentin osalta on kuitenkin hyvä huomata, että sen muutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan ei luultavasti kasva merkittäväksi. Jo aiempi säännös sisälsi markkinaehtoisuuden ja sen määrittämisessä voitiin käyttää apuna OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Näin ollen lainsäädännön uudistus suurimmalta osin vain tarkentaa ja selventää aiempaa lainsäädäntöä.¹⁹³

¹⁸⁹ Knuutinen, 2021, s. 4.

¹⁹⁰ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 4.

¹⁹¹ Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2021, s. 2.

¹⁹² Suomen veroasiantuntijat ry, 2021, s. 2.

¹⁹³ Helminen, 2021a, s. 2–3.

Erityinen riski liittyy liiketoimen sivuuttamista koskevaan 3 momenttiin, jonka soveltaminen vaatii erittäin korkeaa näyttötaakkaa. Riskinä on, että Verohallinto voi tulevaisuudessa kiertää 3 momenttia määrittelemällä uusia liiketoimia, joita ei ole reaali maailmassa suoritettu.¹⁹⁴ Koska aiempi VML 31 § ei mahdollistanut liiketoimen sivuuttamista, merkitsee se olennaista VML 31 §:n soveltamisalan laajennusta¹⁹⁵. Vaikka korkeaa näyttötaakkaa on korostettu Verohallinnon lausunnoissa ja hallituksen esityksessä, ei tämä vielä yksinään takaa verovelvollisten oikeuksien riittävän tehokasta turvaamista. Vaatimus verovelvollisen kuulemisesta VML 31 §:n 3 momenttia sovellettaessa lisää kuitenkin verovelvollisen oikeusturvaa.¹⁹⁶ Vaikka 31 §:n 3 momentin soveltaminen edellyttää korkeaa näyttötaakkaa, on vaikea päästä yksiselitteiseen totuuteen pohtiessa objektiivisesti, mikä on taloudellisesti järkevää toimintaa. Yritykset ja niiden toimialat eroavat suuresti toisistaan, jolloin toiselle yritykselle järjetön toiminta voi olla toiselle yritykselle järkevää toimintaa.¹⁹⁷

Toisaalta voidaan pohtia kuinka paljon uudistettu VML 31 § tosiasiallisesti lisää Verohallinnon toimivaltaa. Useissa korkeimman hallinto-oikeuden tapauksissa ratkaisu ei olisi muodostunut erilaiseksi, vaikka se olisi tehty soveltaen nykyistä VML 31 §:ää. Tosiasiallisesti Verohallinnon toimivalta liiketoimien sivuuttamisessa laajenee vain harvoissa ja poikkeuksellisissa tilanteissa, eikä muutoin jo olemassa ollut toimivalta, oikeuskäytäntö ja aiemmin vakiintuneet tulkinnat laajene.¹⁹⁸ Toisaalta lain perusteluissa ei ole nostettu esiin, miten uusi VML 31 § olisi soveltunut korkeimmassa hallinto-oikeudessa esillä olleisiin tapauksiin. Tämä puute jättää auki tosiasialliset soveltamisedellytykset.¹⁹⁹ Mikäli VML 31 §:n soveltamisen tulkinta- ja soveltamisedellytyksistä ei ole tarkkaa tietoa voi tämä johtaa tilanteeseen, jossa Suomen

¹⁹⁴ Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2021, s. 2.

¹⁹⁵ Helminen, 2021a, s. 3.

¹⁹⁶ Nykänen, 2021, s. 4.

¹⁹⁷ Takalo, 2023, s. 71.

¹⁹⁸ Suomen veroasiantuntijat ry, 2021, s. 1.

¹⁹⁹ Lindgren, 2021, s. 3.

houkuttelevuus sijoittautumiskohteena heikkenee. Tämä johtaa verotulojen menetykseen, mikä on ristiriidassa verotuloja lisäävän vaikutuksen kanssa.²⁰⁰

Verohallinto on korostanut omassa toiminnassaan panostusta ennakollisiin toimiin siirtohinnoittelun osalta, jotta pitkiltä riidoilta ja tuomioistuinkäsittelyiltä vältyttäisiin. Ennakollisuutta toteuttaessaan Verohallinto ei automaattisesti tee jälkikäteistä siirtohinnoitteluoikaisua VML 31 §:n 2 momenttia soveltaessaan, vaan markkinaehtoisuus määritetään etukäteen.²⁰¹ Vaikka Verohallinto on painottanut erityisesti liiketoimen sivuuttamisen soveltamiskynnyksen olevan suuri, on muutosten kokonaisverotuotoksi arvioitu noin 75 miljoonaa euroa vuosittain. Melko korkea tuottomäärä viittaa, että myös sivuuttamista voidaan soveltaa melko alhaisella kynnyksellä.²⁰² Lisäksi ennakollisten keskusteluiden lisäämisen tarve voidaan nähdä heikentävänä seikkana lain toimivuuden kannalta, sillä ennakolliset keskustelut lisäävät yritysten hallinnollista taakkaa ja tuovat lisää kulueriä Verohallinnolle. Lain ollessa yksinkertainen ja yksiselitteinen ennakollisille keskusteluille ei pitäisi olla suurta tarvetta. Näin ollen voidaan kysyä, onko uusi VML 31 § muodostettu liian vaikeaselkoiseksi sen aiheuttaessa yrityksille uutta hallinnollista taakkaa.²⁰³

Uudistuneesta lainsäädännöstä ei ole julkaistu vielä runsaasti oikeuskäytäntöä ja odotettavissa on, että lainsäädännön sisältö selkeytyy lopullisesti vasta oikeuskäytännön myötä. Oikeuskäytäntökin saattaa jättää omalta osaltaan tilanteet tulkinnanvaraisiksi, sillä ratkaisujen perustelut ovat usein suppeita ja ratkaistavissa tapauksissa on kyse yksittäisistä tilanteista. Näin ollen yleensä ei ole olemassa yksiselitteistä kantaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun soveltumisen laajuudesta. Tämä johtaa helposti tilanteeseen, jossa verovelvollinen ja Verohallinto tekevät oman vastakkaisen tulkintansa tilanteesta samaan ratkaisuun perustuen.²⁰⁴ Lisäksi on otettava huomioon, että

²⁰⁰ Keskuskauppakamari, 2021, s. 2.

²⁰¹ Verohallinto, 2021, s. 2. ks. Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2021, s. 2. Myös yritykset ovat pitäneet ennakoitavuutta erittäin onnistuneena.

²⁰² Finanssiala ry, 2021, s. 1.

²⁰³ Takalo, 2023, s. 73.

²⁰⁴ Raunio, 2020, s. 670.

todelliset vaikutukset oikeustilaan näkyvät viiveellä. Oikeusprosesseja ennen vuotta 2022 tapahtuneista tilanteista ei ole saatettu vielä loppuun, joten kuluu useita vuosia ennen kuin vuoden 2022 jälkeen tapahtuneet prosessit saatetaan loppuun.²⁰⁵ Useamman valtion käsittävien veroriitojen pitkäaikaisuus sisältää riskin Suomen houkuttelevuuden heikkenemisestä²⁰⁶.

Vaikka julkaistua oikeuskäytäntöä ei ole vielä runsaasti, on Hämeenlinnan hallinto-oikeus julkaissut vuonna 2023 siirtohinnoittelua koskevan ennakkoratkaisun, jossa etuyhteydessä olevat yhdistys ja säätiö suunnittelivat järjestelyä, jossa säätiö luovuttaisi yhdistykselle asunto-osakeyhtiön osakkeita, jotka yhtiö oli aiemmin luovuttanut säätiölle. Ratkaisu jatkoi samaa kaavaa, jonka korkein hallinto-oikeus on useissa ratkaisuisaan²⁰⁷ vahvistanut. VML 31 §:n soveltamiskynnys pysyy hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan korkealla ja vaatii soveltuakseen riittävän selvityksen, josta selviäisi riippumattomien osapuolten toimivan tilanteessa eri tavoin.

Hämeenlinnan HAO 20.01.2023 93/2023: Yhdistys oli perustanut vuonna 1995 säätiön, jolle se oli lahjoittanut vastikkeettomasti asunto-osakeyhtiön osakkeet säätiön peruspääomaksi. Säätiön tarkoituksena oli paikallisen työväenperinnön vaaliminen ja siihen kohdistuvan tutkimuksen tukeminen sekä paikallisten työväenjärjestöjen taloudellisen ja aatteellisen toiminnan tukeminen. Tätä tarkoitustaan säätiö toteutti antamalla yhdistyksille vastikkeettomia raha-avustuksia vuokratuotoistaan saamista tuloistaan. Säätiö ja yhdistys olivat etuyhteydessä toisiinsa VML 31 §:n tarkoittamalla tavalla. Säätiö suunnitteli luovuttavansa asunto-osakeyhtiön osakkeet takaisin yhdistykselle ja haki ennakkoratkaisua asiasta. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön mukaan tilanteessa oli kysymyksessä veronalainen luovutus, josta muodostui säätiölle veronalaista tuloa VML 31 §:n tai VML 28 §:n perusteella.

Hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan järjestelystä ilmaistut ehdot vastasivat sen tosiasiallista taloudellista sisältöä, ja järjestelyn tarkoituksena oli tosiasiallisesti lahjoittaa osakkeita. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön selvityksessä ei ollut annettu sellaista selvitystä, josta olisi ilmennyt, että riippumattomat ja järkevästi toimivat osapuolet olisivat myyneet osakkeet käypään hintaan. Näin ollen, tapauksessa lahjoituksen ehdot eivät eronneet siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, eikä VML 31 § tullut tapauksessa sovellettavaksi. Myöskään VML 28 § ei tullut tapauksessa sovellettavaksi, sillä hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan lahjoitukselle annettu oikeudellinen muoto vastasi asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Ennakkoratkaisu verovuosille 2021 ja 2022.

²⁰⁵ Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2021, s. 2.

²⁰⁶ Keskuskauppakamari, 2021, s. 2.

²⁰⁷ Ks. KHO 2013:36, KHO 2017:145, KHO 2018:173, KHO 2020:34 ja KHO 2020:35.

Ratkaisusta selviää Verohallinnon katsoneen nykyisen VML 31 §:n soveltamisalan muodostuneen laajemmaksi kuin se tosiasiallisesti on. Verohallinnon ratkaisu noudattaa samaa kaavaa sen toimivallan laajentamisesta, kuin lausunnoissa on lain heikkoudesta esitetty. Toisaalta ratkaisusta selviää hallinto-oikeuden jatkavan ratkaisussaan samaa tiukkaa linjaa, jonka KHO on aiemmissa ratkaisuissa vahvistanut.²⁰⁸ Tapaus vahvistaa huolet, joita useat asiantuntijat ovat VML 31 §:n muutoksesta esittäneet. Voidaan todeta huolen Verohallinnon laveasta soveltamisalasta olevan aiheellinen, mikä lisää verotuksen ennakoitavuuden heikkenemistä.

4.4 Lakisidonnaisuuden vaatimuksen soveltuminen

OECD:n englannin kielisten siirtohinnoitteluohjeiden tarkoituksena on antaa yhtiöille ja eri maiden veroviranomaisille yleisluontoisia ohjeita ja suuntaviivoja markkinaehtoperiaatteen tulkinnasta. Ohjeita ei ole tarkoitettu verolaiksi, eivätkä ne näin ollen täytä täsmällisyysvaatimusta, joka verolaille kuuluu. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että vaikka ohjeiden valmistelun yhteydessä kuullaan asiantuntijoiden mielipiteitä, ei ohjeita saateta voimaan parlamentaarisisessa menettelyssä. Ilman parlamentaarista käsittelyä OECD:n ohjeilla on sallitun oikeuslähteen asema. Noudattamalla kansainvälisiä ohjeita eduskunnan voidaan katsoa siirtävän kansallista lainsäädäntövaltaa kansainväliselle järjestölle ja ulkomaalaisille virkamiehille.²⁰⁹

Esityksessä ei ole huomioitu perustuslain vaikuttavuutta tai ohjeiden sitovuutta oikeuslähdeopillisesta näkökulmasta²¹⁰. Eduskunta korosti esityksessään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa tulkintalähteenä. OECD kuitenkin muuttaa siirtohinnoitteluohjeitaan jatkuvasti, sekä täsmentää aiempia ohjeita. Eduskunnan korostaessa siirtohinnoitteluohjeiden asemaa päätöksenteossa, se hyväksyy etukäteen

²⁰⁸ Ks. esim. Suomen veroasiantuntijat ry, 2021.

²⁰⁹ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 5.

²¹⁰ Lindgren, 2021, s. 1–2.

tulevien ohjeiden tulkintasuositukset, vaikkei niiden sisällöstä ole saatavilla vielä tietoa. VML 31 §:n 2 ja 3 momentit ovat sanatarkkoja käännöksiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden englanninkielisestä versiosta. Kun OECD muuttaa ohjeistustaan on riskinä, että kotimainen lainsäädäntö eroaa päivitetystä ja uusista ohjeista. Tämä voi johtaa myöhempään tarpeeseen muuttaa myös kotimaista lakia siirtohinnoitteluohjeiden muuttumisen mukana.²¹¹

VML 31 §:n vahva kytkeminen OECD:n ohjeisiin ja englanninkieliseen käsitteistöön on historiallista, sillä Suomessa ei ole aiemmin perusteltu lain muutosta samalla tarkkuudella ja laajuudessa ulkomaisilla oikeusohjeilla²¹². Perustelut OECD:n ohjeiden saattamisesta läheiseksi osaksi kotimaista lainsäädäntöä on kuitenkin sinänsä perusteltavissa Suomen mahdollisuudella puuttua markkinaehtoperiaatteen mukaisiin siirtohinnoittelupoikkeamiin yhtä laajalla tarkkuudella kuin kilpailijavaltiotkin. Lisäksi on huomioitava, että vaikka muutetussa VML 31 §:ssä on viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, ei ohjeita kuitenkaan ole kirjattu osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä.²¹³

Ennen lainsäädännön muutosta oli olemassa eriäviä mielipiteitä siitä, täyttikö laki perustuslain 81 §:n 1 momentin lakisidonnaisuuden vaatimuksen. Tähän syynä oli lain epäselkeys ja epätarkkuus, mikä johti siihen, ettei Verohallinnon toiminta ollut veroa määrättäessä sidottu tiettyyn toimintatapaan. Uudistettu VML 31 § on yhä tulkinnanvarainen ja mahdollistaa melko vapaan tulkintamahdollisuuden erityisesti liiketoimen sivuuttamisen osalta. Lisäksi on melko varmaa, että lain soveltamisedellytyksiä tullaan hakemaan korkeimmasta hallinto-oikeudesta. Tämä voi olla ristiriidassa perustuslain edellyttämän täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden kanssa.²¹⁴

²¹¹ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 5.

²¹² Lindgren, 2021, s. 2.

²¹³ Helminen, 2021a, s. 2.

²¹⁴ Finanssiala ry, 2021, s. 1.

Markkinaehtoperiaatteen kirjoitustapa sekä lakisidonnaisuuden vaatimus verotuksen täsmällisyydestä luovat itsessään jännitteen, sillä siirtohinnoittelun perustaminen markkinaehtoperiaatteeseen on vain harvoin tarkkarajaista. Markkinaehtoperiaate mahdollistaakin monen lainmukaisen eri hinnoittelun soveltamisen. Näin ollen lakisidonnaisuuden vaatimuksen täytyminen riippuu myös Verohallinnon toimista. VML 31 §:n markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa on käytettävä harkintaa ja liikkumatilaa, eikä siirtohinnoitteluokaisua tulisi tehdä, mikäli verovelvollinen pystyy perustelemaan toteuttamansa liiketoimet markkinaehtoperiaatteella, vaikka myös vaihtoehtoisia toimia voitaisiin markkinaehtoperiaatteen nojalla perustella. Tärkeässä osassa on siten vähimmän puuttumisen periaate, jota Verohallinnon tulisi toiminnassaan toteuttaa.²¹⁵

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nostaminen kotimaisessa käytännössä lähes lain tasolle, luo epäselvyyden perustuslain 81 §:n 1 momentin lakisidonnaisuuden periaatteen täyttymisestä²¹⁶. Verovelvollisuuden, veron suuruuden perusteiden sekä verovelvollisen oikeusturvan lisäksi myös siirtohinnoitteluohjeiden takautuvaan soveltumiseen sisältyy perustuslaillinen kysymys²¹⁷. Nyt kyseessä olevassa tilanteessa kotimaiseen lakiin on kirjattu viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mutta niitä ei ole tuotu osaksi kansallista lainsäädäntöä. Vaikka ohjeet ovat lähes lain tasolla, ne eivät kuitenkaan ole osa kansallista lainsäädäntöä. Näin ollen kysymyksenä on, ylittääkö OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lähes lain tasoinen asema perustuslain 81 §:n 1 momentin lakisidonnaisuuden vaatimuksen.²¹⁸ Perustuslakivaliokunta on kuitenkin myöhemmin vahvistanut kansainvälisten standardien käytön lain perusteena hyväksyttävänä, mikäli kyse on maailmanlaajuisesti yhtenevästä tai yhteneväksi halutusta sääntelystä²¹⁹. Vaikka VML 31 §:n osalta kyse on kansallisesta sääntelystä, perustuu se kuitenkin vahvasti kansainväliseen sääntelyyn.

²¹⁵ Helminen, 2021a, s. 4. Vähimmän puuttumisen periaatteella tarkoitetaan, että liiketoimi tulee korvata mahdollisimman samankaltaisella markkinaehtoperiaatteeseen perustuvalla liiketoimella.

²¹⁶ Suomen asianajajaliitto, 2021, s. 5.

²¹⁷ Lindgren, 2021, s. 2.

²¹⁸ Helminen, 2021a, s. 2.

²¹⁹ Perustuslakivaliokunta, 2023.

5 Katsaus direktiiviehdotuksessa oleviin kysymyksiin ja tulevaisuuden haasteisiin

5.1 Euroopan komission uudet yritysverotusta koskevat direktiiviehdotukset

Euroopan komission 12.9.2023 antamassa ehdotuksessa annettiin kolme erillistä ehdotusta uusiksi direktiiveiksi; direktiiviehdotus yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehikseksi (*Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)*), siirtohinnoitteluun liittyvä direktiiviehdotus (*Proposal for a Council Directive on transfer pricing*) ja pk-yritysten²²⁰ kotipaikkaan perustuvaan verotusjärjestelmään liittyvä direktiiviehdotus (*Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive*). Yritysten tuloverotusta koskevan direktiivin tavoitteena tulevan voimaan 1.1.2028, siirtohinnoitteludirektiivin 1.1.2026 ja pk-yritysten kotipaikkaan perustuvan verojärjestelmän direktiivin 1.1.2026.²²¹

Yritysten tuloverotusta koskeva direktiiviehdotus (BEFIT) tähtää yritysten sisämarkkinoilla tapahtuvan verotuksen yhtenäistämiseen. Tavoitteena on näin ollen luoda yhtenäiset säännöt sisämarkkinoilla toimivien konserniyhtiöiden yhteisöveropohjan laskemiseksi, mikä parantaisi yritysten kilpailukykyä, sillä EU:n kilpailukyky katsotaan tällä hetkellä heikommaksi yhteisen yhteisöverojärjestelmän puuttumisen vuoksi. Siirtohinnoittelua koskeva direktiiviehdotus tähtää markkinaehtoperiaatteen sisällyttämiseen unionin oikeuteen, keskeisimpien siirtohinnoittelusäännöksiä harmonisoimiseen, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman selkeyttämiseen sekä tietyn tyyppisille liiketoimille yhtenäisten sitovien sääntöjen luomiseen. Uusien siirtohinnoittelua koskevien säännösten tavoitteena on vähentää yritysten riskiä oikeusriidoista ja kaksinkertaisesta verotuksesta ja näin

²²⁰ Pk-yrityksillä tarkoitetaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

²²¹ Puro, 2023, s. 639, 641 & 643.

parantaa oikeusvarmuutta ja toimintaedellytyksiä. PK-yritysten kotipaikkaan perustuvan verojärjestelmän tavoitteena on luoda vapaaehtoinen ja yksinkertainen mekanismi, jolla kansainväliset rajojen yli toimivat pk-yritykset voivat laskea verotettavan tulon. Tavoitteena on hallinnollisten säästöjen aikaan saaminen.²²² Tässä tutkielmassa keskitytään siirtohinnoittelua koskevaan direktiiviin.

5.2 Siirtohinnoittelua koskeva direktiiviehdotus

5.2.1 Esityksen taustalla vaikuttavat ongelmat

EU-oikeus on velvoittavaa lainsäädäntöä, minkä vuoksi jäsenmaissa toimivien yritysten tulee noudattaa EU-tasoista sääntelyä omassa toiminnassaan. Velvoittavuudeltaan EU-tasoinen lainsäädäntö syrjäyttää kansallisessa lainsäädännössä säädetyt normit. EU-tasoinen sääntely syrjäyttää myös kansallisen perustuslain.²²³ Tällä hetkellä siirtohinnoittelusta ei ole olemassa unionin tasoista lainsäädäntöä, vaan jokaisella unionin jäsenvaltiolla on oma lainsäädäntönsä siirtohinnoittelua koskien. Näin ollen komission ratkaistaessa siirtohinnoittelua koskevia tapauksia, sen on tukeuduttava jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön. OECD:n siirtohinnoittelua koskevaa ohjeistusta ei voida pitää myöskään unionitasolla velvoittavana oikeuslähteenä, sillä ohjeita ei ole kirjattu unionin lainsäädäntöön.²²⁴

Ehdotuksen taustalla voidaan katsoa olevan eräät valtioneuvostot²²⁵ koskevat tapaukset, joissa markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta haluttiin luoda kielletyn valtioneuvoston arviointiin liittyvä kriteeri ennakkohinnoittelusopimuksissa²²⁶. Valtiontuesta säädetään

²²² Puro, 2023, s. 639, 641 & 643.

²²³ Helminen, 2021b, luku 1.2.3.

²²⁴ KPMG, 2022.

²²⁵ EUR-Lex. Valtiontuella tarkoitetaan viranomaisen antamaa julkista rahoitusta tietylle yritykselle tai tuotteelle, joka saa tuen ansiosta etulyöntiaseman kilpailijoihin nähden. EU-maiden kilpailua vääristävät valtiontuet ovat kiellettyjä, mutta ne voidaan sallia, mikäli tuki on yleisen edun kannalta perusteltua.

²²⁶ Elinkeinoelämän keskusliitto EK, 2023.

SEUT 107 artiklan 1 kohdassa²²⁷, joka kieltää jäsenmaita antamasta valtiollista tukea, joka vääristää taikka uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotain yritystä tai tuotannonalaa. Säännös soveltuu myös verotuksellisiin toimenpiteisiin, jonka vuoksi komissio voi arvioida, onko jäsenmaan yritykselle antama verotuspäätös SEUT 107 artiklan 1 kohdan vastainen. Jäsenmaan antama verotuspäätös voi olla kiellettyä valtiontukea, mikäli siinä hyväksytään tulos, jota ei syntyisi kansallisen verolainsäädännön tavanomaisesta soveltamisesta. Tällaisen tuloksen hyväksymisen seurauksena edunsaajayrityksen verovelvollisuus muodostuisi alemmaksi kuin se on yrityksillä, jotka toimivat samanlaisessa asemassa.²²⁸ Unionin tasoista ongelmaa selventää valtiontukia koskevat kuuluisat tapaukset, joissa komissio oli katsonut kyseessä olevan kielletty valtiontuki ja jotka myöhemmin kumottiin Euroopan yleisessä tuomioistuimessa tai Euroopan tuomioistuimessa.

C-885/19 P ja C-898/19 P: Fiat Chrysler Finance Europe (FFT) on Luxemburgilainen yritys, joka toimii autoalalla olevassa konsernissa. FFT:n toimialaan kuuluu tarjota rahoitus- ja varainhallintapalveluja samaan konserniin kuuluville ja Eurooppaan sijoittautuneille yhtiöille Italiassa toimivia yrityksiä lukuun ottamatta. FFT haki Luxemburgin veroviranomaiselta ennakkoratkaisua, joka hyväksyi ennakkoratkaisun ja katsoi, että siinä selvitetty rahoitustoimintaa koskeva siirtohintanalyysi on tehty markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Euroopan komissio tutki Luxemburgin veroviranomaisen antamaa ennakkoratkaisua ja totesi, että se on annettu Luxemburgin tuloverolain (*code des impôts sur les revenus luxembourgeois*) 164 §:n 3 momentin ja Luxemburgin verohallinnon johtajan tuloverolakia koskevan yleiskirjeen nro 164/2 (*circulaire L.I.R. no 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011*) perusteella. Luxemburgin tuloverolain 164 §:n 3 momentissa säädetään markkinaehtoperiaatteesta, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten on säädettävä markkinaehtoisesta hinnasta samoin kuin riippumattomat yritykset olisivat siitä säättäneet. Komission 21.10.2015 antaman ratkaisun mukaan ennakkoratkaisu täytti SEUT 107 artiklan 1 kohdan edellytykset, ja liiketoimi oli näin ollen katsottava kielletyksi valtiontueksi. Lisäksi komissio katsoi, että markkinaehtoperiaate kuuluu SEUT 107 artiklan 1 kohdan verotoimenpiteiden arviointiin riippumatta onko jäsenvaltio sisällyttänyt periaatteen kansalliseen lainsäädäntöön.

FFT ja Luxemburg valittivat päätöksestä Euroopan yleiseen tuomioistuimeen, joka hylkäsi 24.9.2019 kanteen ja piti komission ratkaisun voimassa. FFT ja Luxemburg valittivat

²²⁷ SEUT 107 artiklan 1 kohta: *“jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan”.*

²²⁸ Van Helfteren, 2023, s. 168.

uudelleen unionin tuomioistuimeen, joka 8.11.2022 tekemässään ratkaisussa vahvisti aluksi SEUT 107 artiklan 1 kohdan valtioneutukia koskevan määräyksen kattavan myös alat, joissa EU:n lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu. Lainvastaiseksi valtioneutuksi katsominen edellyttää unionin tuomioistuimen mukaan kuitenkin useiden eri seikkojen täyttymistä. Unionin tuomioistuin katsoi, että Luxemburgin tuloverolain tavoite vastaa yleisesti ottaen markkinaehtoperiaatetta. Lisäksi kyseessä olevassa tilanteessa, jossa unionin siirtohinnoittelusäännöksiä ei ole harmonisoitu, jäsenmailla on yksinomainen toimivalta määrittellä kansallinen lainsäädäntönsä, joka unionin tulee ottaa huomioon. OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet voidaan ottaa huomioon vain, mikäli ne on implementoitu jäsenmaan kansalliseen lainsäädäntöön. Näin perustellen unionin tuomioistuin kumosi unionin yleisen tuomioistuimen tekemän päätöksen.

Tapauksessa unionin tuomioistuin kumosi unionin yleisen tuomioistuimen sekä komission päätökset, joilla yleinen tuomioistuin ja komissio olivat katsoneet Luxemburgin myöntäneen Fiatille kiellettyä valtioneutukia. Päätöksessään tuomioistuin katsoi, etteivät yleinen tuomioistuin ja komissio olleet ottaneet huomioon Luxemburgin kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvää markkinaehtoperiaatetta niiden määrittäessä valtioneutuen olemassaoloa. Lisäksi tuomioistuin kiinnitti huomiota siihen, ettei välitöntä verotusta ole yhdenmukaistettu unionin tasolla. Tämä tarkoittaa, että jäsenmaat saavat vapaasti valita välittömän verotuksen soveltamisalansa.²²⁹

Ratkaisussa on nähtävissä myös laajempi ulottuvuus sen vahvistaessa, että tutkittaessa kielletyn valtioneutuen olemassaoloa merkitystä voidaan antaa ainoastaan jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle. Näin ollen komissiolla ei ole toimivaltaa vedota SEUT 107 artiklan 1 kohtaan, mikäli tämä poikkeaa jäsenvaltiossa tavallisesti sovellettavasta lainsäädännöstä. Ratkaisulla on merkitystä muihin vireillä oleviin komission valtioneutukia koskeviin ratkaisuihin, joista on valitettu unionin yleiseen tuomioistuimeen, ja jotka komissio on ratkaissut samankaltaisin perustein. Lisäksi tuomiosta selviää, ettei komissio voi vedota ratkaisussaan jäsenmaiden kansallisen oikeuden oletettuihin tavoitteisiin, vaan nämä tavoitteet on johdettava jäsenmaan kansallisten säännösten käytännön soveltamistilanteista. Näin ollen, tehdessään päätöksiä komission tulee ottaa vahvasti huomioon jäsenvaltioiden verotuksellinen itsemääräämisoikeus välittömän verotuksen

²²⁹ Van Helfteren, 2023, s. 168.

saralla. Jotta kyseessä olisi kielletty valtiontuki, tulee ratkaisun olla ristiriidassa kaikkien jäsenmaan syrjimättömyystavoitteiden kanssa.²³⁰

T-760/15 ja T-636/16: Starbucks Manufacturing Emea BV (SMBV) on Yhdysvaltalaiseen Starbucks-konserniin kuuluva tytäryhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa. Alki LP (Alki) on konsernin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut tytäryhtiö, jonka välillisessä määräysvallassa on SMBV. Alki ja SMBV sopivat paahtosopimuksen, jonka mukaisesti SMBV suorittaa Alkille rojaltia Alkin immateriaalioikeuksien käyttöoikeudesta. Alankomaiden yhteisöverolain (*Wet op vennootschapsbelasting, LIS*) 2 §:n mukaisesti Alankomaihin sijoittautuneiden yhtiöiden tulee maksaa yhteisöveroa maailmanlaajuisista tuloistaan. LIS 3 §:n mukaisesti yritykset, jotka eivät ole sijoittautuneet Alankomaihin maksavat yhteisöveroa tuloista, joita ne ovat saaneet Alankomaista. Lisäksi Alankomaissa sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tulkittaessa siirtohinnoittelukysymyksiä. Alankomaiden veroviranomainen teki 28.4.2008 voiton laskemisessa käytettävien siirtohintojen markkinaehtoisuutta koskevan sopimuksen SMBV:n kanssa, jossa määritettiin SMBV:n saama korvaus valmistus- ja jakelutoiminnasta konsernissa. Sopimuksessa määriteltiin markkinaehtoisesta korvauksen määrittämismenettelystä ja SMBV:n Alkille maksaman rojaltin määrä immateriaalioikeuksien käytöstä. Rojaltikulut oli mahdollista vähentää yhteisöverosta, eikä niihin näin ollen sovellettu Alankomaiden lähdeveroa. Komissio alkoi tutkimaan ennakkohinnoittelusopimusta, ja katsoi sen 21.10.2015 tekemässään päätöksessä olevan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kiellettyä valtiontukea. Perusteluinaan komissio lausui, että yhteisövero muodostui pienemmäksi, kuin se olisi ollut ilman ennakkohinnoittelusopimusta. Myös siirtohinnoitteluraportissa oli komission mukaan puutteita, rojaltin olisi pitänyt olla markkina-arvoltaan nolla, eikä raakapapujen ostohinta ollut oikeassa suhteessa markkinaehtoisiin tuloksiin nähden. Lisäksi komission mukaan ennakkohinnoittelusopimus vääristi kilpailua unionin alueella ja oli valikoivaa tukea Alankomailta SMBV:lle sen poiketessa Alankomaiden lainsäädännöstä.

Alankomaiden kuningaskunta nosti kanteen Euroopan yleiseen tuomioistuimeen ja vaati komission päätöksen kumoamista. Yleinen tuomioistuin katsoi 24.9.2019 tekemässään päätöksessä, ettei komissio ole perusteluissaan pystynyt esittämään, että Alankomaat olisi antanut SMBV:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kiellettyä valtiontukea. Perusteluissaan yleinen tuomioistuin lausui, ettei komissio ole onnistunut osoittamaan yhtään kuudesta perustelustaan toteen, eivätkä Alankomaiden veroviranomaiset ole näin ollen tehneet virhettä ennakkohinnoittelusopimuksessa. Lisäksi, kuten aiemmissa ratkaisuissa, yleinen tuomioistuin nosti esiin, että välitöntä verotusta arvioidessa noudatetaan jäsenmaiden kansallista lainsäädäntöä.

Yleinen tuomioistuin tutki Starbucksia ja Fiatia koskevia tapauksia samanaikaisesti rinnakkain, mutta päätyi niiden osalta erilaisiin lopputuloksiin. Yleinen tuomioistuin päätyi komission ratkaisun kumoamiseen vain Starbucksin tapauksessa.²³¹ Erona

²³⁰ Van Helfteren, 2023, s. 170.

²³¹ Asfar, 2020, s. 69–70.

tapauksien käsittelyssä yleisessä tuomioistuimessa oli metodologiset virheet, joita yleinen tuomioistuin katsoi komission tehneen Starbucksin tapauksessa. Valitus siirtohinnoittelumenetelmän osalta yleinen tuomioistuin katsoi komission väittäneen virheellisesti siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta, sillä verovelvollisilla on oikeus valita käyttämänsä siirtohinnoittelumenetelmä vapaasti, kunhan valittu menetelmä johtaa markkinaehtoiseen lopputulokseen. Lisäksi yleinen tuomioistuin lausui, ettei komissio voi vedota seikkoihin, joihin se ei ole vedonnut alkuperäistä päätöstä tehdessään, kuten se oli nyt tehnyt rojaltimaksujen arvioinnin osalta.²³² Huomionarvoista on kuitenkin, että yleinen tuomioistuin kumosi Starbucksin ja Alankomaiden väitteen, jonka mukaan komissiolla ei olisi oikeutta analysoida jäsenmaiden tekemiä verotuspäätöksiä ja arvioida, ovatko liiketoimet markkinaehtoisia SEUT 107 artiklan mukaisesti.²³³ Näin ollen voidaan todeta komissiolla olevan oikeus tutkia mielestään virheellisiä verotuspäätöksiä.

T-778/16 ja T-892/16: Apple-konserni on erilaisia teknologiatuotteita ja -palveluita myyvä yritys, jonka kotipaikka sijaitsee Yhdysvalloissa. Konsernin emoyhtiönä toimii Apple Inc. Applen konserniin kuuluvat kaksi yhtiötä Apple Operations Europe (AOE) ja Apple Sales International (ASI) oli perustettu Irlannissa voimassa olevan oikeuden mukaan, mutta yhtiöiden verotuksellisenä kotipaikkana ei toiminut Irlanti. Yhtiöt hakivat Irlannin veroviranomaiselta kahta verotettavaan tuloon liittyvää ennakkoratkaisua, jotka veroviranomainen hyväksyi 29.1.1991 ja 23.5.2007. Ennakkoratkaisuissa Irlannin veroviranomainen vahvisti, että yhtiöt jakavat yhdessä tuotekehitykseen liittyvät kustannukset sekä riskit Apple Inc:in pysyessä aineettoman omaisuuden omistajana, ja AOE:n ja ASI:n omistaessa rojaltivapaan lisenssin aineettomaan omaisuuteen. Yhtiöt maksoivat lisensseistä kohtuullisen palkkion Apple Inc:ille. Euroopan komissio alkoi tutkimaan ennakkoratkaisua. Komissio esitti 30.8.2016 tekemässään päätöksessä AOE:n ja ASI:n verovelvollisuuden heikentyneen ja näin ollen Irlannin luopuneen verotuloista, mikä johti Irlannin varojen menettämiseen. Lisäksi komissio esitti, että ennakkoratkaisut heikensivät kilpailua EU:ssa. Komissio esitti Irlannin antaneen Applelle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kerrottua kiellettyä valtiontukea, koska päätökset annettiin vain kahdelle yhtiölle. Ratkaisussaan komissio määräsi Irlannin perimään Applelta 13 miljardia euroa maksamattomia veroja takaisin.

Irlanti valitti päätöksestä Euroopan yleiseen tuomioistuimeen. Valituksessaan Irlanti esitti päätöksen kumoamista sen osalta, kun päätöksessä Irlannin veroviranomaisten antamien ennakkoratkaisujen todetaan olevan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kiellettyä valtiontukea. Lisäksi Irlanti vaati kumottavaksi päätöksen periä Applelta 13 miljardia euroa

²³² Asfar, 2020, s. 75–76.

²³³ Haines, 2019.

maksamattomia veroja. Euroopan yleinen tuomioistuin kumosi 15.7.2020 tekemässään ratkaisussa komission päätöksen ja lausui, ettei Irlanti ollut myöntänyt Applle kiellettyä valtiontukea ja valikoivaa taloudellista etua. Perusteluissaan Euroopan yleinen tuomioistuin esitti, että komission olisi pitänyt pystyä osoittamaan tulon vastaavan yhtiöiden tosiasiallisesti harjoittaman toiminnan arvoa. Lisäksi komissio ei yleisen tuomioistuimen mukaan pystynyt osoittamaan riidanalaisissa päätöksissä olevia menetelmävirheitä, eikä ennakkoratkaisujen olleen Irlannin veroviranomaisen yhtiöille antama valikoiva etu. Asiasta on vireillä valitus unionin tuomioistuimessa.

Tapausta tarkasteltaessa on huomioitava komission katsoneen tapauksessa olevan kyse kielletystä valtiontuesta saadakseen verottamattomat voitot veron piiriin ja poistaakseen kansainvälisten konsernien mahdollisuudet laajoihin verosuunnittelujärjestelmiin, joiden lopputulemana maksettava vero muodostuu pieneksi²³⁴. On huomionarvoista, että myös Euroopan yleinen tuomioistuin yhtyi komission kantaan pohtiessaan kysymystä. Yleisen tuomioistuimen näkemyksen mukaan asiassa on perustavanlaatuisia oikeudellisia kysymyksiä kielletyn valtionedun periaatteiden arvioinnissa, Irlannin vero-oikeuden viitekehyksessä sekä markkinaehtoperiaatteen soveltamisalassa. Yleinen tuomioistuin kuitenkin kumosi komission päätöksen.²³⁵

Perusteluissaan yleinen tuomioistuin katsoi komission kantavan todistustaakkaa katsoessaan kyseessä olevan kielletty valtiontuki. Tällä yleinen tuomioistuin tarkoittaa, että komission tulee kiinnittää huomiota jäsenmaan sisäiseen verojärjestelmään ja oikeuskäytäntöön ennen kuin se voi katsoa kyseessä olevan kielletty valtiontuki. Lisäksi yleisen tuomioistuimen mukaan ei ole riittävää, että komissio katsoo siirtohinnoitteludokumentaatiassa ja jäsenvaltion verotuspäätöksessä olevan virheellisyyksiä, vaan komission tulee lisäksi pystyä osoittamaan virheisiin liittyvän valikoiva etu, jotta tapaus voitaisiin katsoa kielletyksi valtiontueksi.²³⁶ Yleinen tuomioistuin katsoi Irlannin veroviranomaisten tekemien päätösten olevan puutteellisia

²³⁴ Jiménez, 2020, s. 953.

²³⁵ Lord, 2020, s. 71.

²³⁶ Jiménez, 2020, s. 954.

ja epä johdonmukaisia. Puutteet eivät kuitenkaan yksistään osoittaneet valikoivaa etua, eikä niitä näin ollen voitu katsoa kielletyksi valtioneuoksi.²³⁷

T-816/17 ja T-318/18: Amazon.com, Inc on verkkotoimintaa harjoittava yritys, jonka kotipaikka on Yhdysvalloissa. Lisäksi yritys toimii useilla verkkosivustoilla EU:ssa käytössä olevilla eri kielillä. Amazon-konserni suoritti Euroopan liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn vuonna 2006, jossa Luxemburgiin perustettiin kaksi uutta yhtiötä; kommandiittiyhtiö Amazon Europe Holding Technologies SCS (LuxSCS), jonka osakkaina olivat Yhdysvaltalaisyhtykset sekä Amazon EU Sàrl (LuxOpCo). Amazon pyysi Luxemburgin veroviranomaiselta ennakkoratkaisua, jossa varmistettiin yhtiöiden vero kohtelu Luxemburgin yhteisöverotuksessa. Veroviranomainen hyväksyi ennakkoratkaisun, jossa määriteltiin siirtohinnoittelumenetelmä, jolla määritellään LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksama vuotuinen rojaliti sekä LuxSCS:n vapautus Luxemburgin yhteisöveron ja varallisuusveron maksusta. Komissio tutki tapausta ja antoi 4.10.2017 päätöksen, jonka mukaan Luxemburgin antamassa ennakkoratkaisussa Amazonin annettiin itse määrittää yhteisöveronsa, mikä oli SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kiellettyä valtioneuoa.

Luxemburg ja Amazon-konserni nostivat kanteen Euroopan yleiseen tuomioistuimeen ja vaativat komission ratkaisun kumoamista. Unionin yleinen tuomioistuin nosti 12.5.2021 tekemässään päätöksessä esiin, että kielletty valtioneuoa on mahdollista osoittaa ainoastaan sen suhteessa niin kutsuttuun normaaliin verotukseen. Tällä tarkoitetaan, että toisistaan riippuvaisten yhtiöiden välisissä liiketoimissa käytettyä hintaa tulee verrata toisistaan riippumattomien yritysten käyttämään hintaan. Lisäksi komission tulee pystyä osoittamaan, että hinta on virheellinen suhteessa kansallisen oikeuden normaaleihin säännöksiin. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että komissio ei ole pystynyt osoittamaan Luxemburgin veroviranomaisen hyväksyneen virheellisesti ennakkoratkaisun ja LuxOpCo:n verorasituksen pienentämisen keinotekoisesti arvioimalla rojaliti suuremmaksi kuin se tosiasiallisesti on. Näin ollen komissio ei ole pystynyt esittämään SEUT 107 artiklan 1 kohdassa olevan kielletyn valtioneuon olemassaoloa. Näillä perusteilla Euroopan unionin yleinen tuomioistuin kumosi komission päätöksen. Tällä hetkellä asiassa on vireillä valitus Euroopan tuomioistuimessa.

Euroopan unionin yleisen tuomioistuimen päätöksen perusteluilla on paljon yhteyksiä perusteluihin, joita käytettiin Applen tapauksessa. Päätöksen perusteluista selviää ensinnäkin, että komissiolla on oikeus tutkia jäsenvaltioiden tekemää verotuspäätöstä.²³⁸ Vaikka komissiolla on oikeus tutkia päätöstä, ei sillä kuitenkaan ole oikeutta katsoa päätöstä virheelliseksi vain sen nojalla, että lopputulos olisi väärä jäsenvaltion mielivaltaisuuden vuoksi. Koska jäsenvaltiot saavat määrittää käytettävän

²³⁷ Lord, 2020, s. 71.

²³⁸ Bellenghi, 2021, s. 1098-1099.

siirtohinnoittelumenetelmän oman lainsäädäntönsä nojalla, komission on pystyttävä osoittamaan tapahtunut virhe.²³⁹

Ratkaisussaan yleinen tuomioistuin kiinnitti huomiota kolmeen kysymykseen; valittiinko testattava yritys oikein, onnistuiko komissio osoittamaan kielletyn valtioneudun ja sovellettiinko markkinaehtoperiaatetta oikein. Komissio katsoi Luxemburgin toimineen virheellisesti valitessaan testattavaksi osapuoleksi LucOpCo:n. Komission mukaan testattavaksi osapuoleksi olisi pitänyt valita LuxSCS sen hoitaessa hyvin rajallisia tehtäviä liiketoimien yhteydessä. Yleinen tuomioistuin katsoi komission näkemyksen virheelliseksi, sillä se ei osoittanut LuxSCS:n analysoinnin olevan helpompaa. Lisäksi LuxOpCo:n toiminta oli ainutlaatuista, eikä sille ollut saatavilla helposti vertailukelpoisia liiketoimia. Kielletyn valtioneudun osalta yleinen tuomioistuin katsoi, ettei komissio ollut kyennyt näyttämään kielletyn valtioneudun olemassaoloa. Kolmanneksi yleinen tuomioistuin katsoi, että komission soveltama markkinaehtoperiaate johti virheelliseen tulokseen LuxSCS:n nettomarginaalin määrittämisessä.²⁴⁰ Lisäksi yleinen tuomioistuin huomautti, ettei komissio voi soveltaa takautuvasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sitomattomia periaatteita²⁴¹.

Komission tappioiden voidaan katsoa olleen lähtökohtana uusille direktiiviehdotuksille²⁴². Euroopan yleiseen tuomioistuimeen ja tuomioistuimeen päätyvien tapausten tutkinnan aloittaa lähes poikkeuksetta komissio, jonka tavoitteena on lainsäädännön noudattamisen valvomisen lisäksi uuden lainsäädännön luominen. Usein komission tavoitteena tappioiden jälkeen on luoda uutta lainsäädäntöä, jolla sisämarkkinoiden esteet voidaan kumota.²⁴³ Euroopan yleisen tuomioistuimen kumottua komission ratkaisun Applen tapauksessa komissio julkaisi nopeasti paketin, jolla se halusi uudistaa yhteisöverotusta. Paketissa komissio halusi asettaa verotuksen

²³⁹ Bellenghi, 2021, s. 1101.

²⁴⁰ Bellenghi, 2021, s. 1101-1103.

²⁴¹ Bellenghi, 2021, s. 1106.

²⁴² Haines, 2019.

²⁴³ Genschel & Jachtenfuchs, 2011, s. 303.

vähimmäistason (Pillar II)²⁴⁴ sekä ottaa laajemmin huomioon OECD:n ohjeistusta.²⁴⁵ Pillar II -hankkeen lisäksi komission tappiot kiellettyä valtiontukea koskevissa tapauksissa katsotaan yleisesti olevan syynä uusille direktiiviehdotuksille. Unionin tasoinen sääntely velvoittaisi jäsenmaat noudattamaan samaa sääntelykehikkoa, jonka seurauksena myös kiellettyä valtiontukea koskevat tapaukset vähenisivät.²⁴⁶

Vaikka jäsenmaat soveltavat kansallisissa lainsäädännöissään OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, vaihtelee niiden asema jäsenvaltioittain. Tämä jäsenvaltioiden eroava tulkinta ohjeista aiheuttaa monimutkaisuutta sekä epätasapuolisia toimintaedellytyksiä eri jäsenmaissa sijaitseville yrityksille. Edelleen epätasapuolisuus ja monimutkaisuus aiheuttaa epävarmuutta, korkeampia kustannuksia sekä pitkäaikaisia oikeusriitoja. Lisäksi sääntelyn vaihtelevuus maiden välillä vaikeuttaa rajat ylittävää toimintaa ja johtaa kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuuteen. Ongelmana on lisäksi ennakkoratkaisut, joita yksittäiset jäsenvaltiot voivat antaa yhtiöille, mutta joita muut jäsenvaltiot voivat riitauttaa. Siirtohinnoitteluun kohdistuvilla ongelmilla katsotaan olevan sisämarkkinoita rapauttava vaikutus, jonka seurauksena sisämarkkinoiden kilpailukyky heikkenee.²⁴⁷ Direktiivin katsotaan ratkaisevan näitä ongelmia luomalla siirtohinnoittelun yhtenäisemmän lähestymistavan sekä markkinaehtoperiaatteen yhtenäisen soveltamisalan²⁴⁸.

5.2.2 Direktiivin sisältö ja tavoitteet

Direktiivillä on tarkoitus saattaa voimaan jäsenvaltioille yhteinen lainsäädäntö tietyille siirtohinnoittelua koskeville liiketoimille, joilla katsotaan olevan eniten arvoa unionin tasolla. Lisäksi direktiivillä tavoitellaan keskeisten siirtohinnoitteluperiaatteiden yhteistä

²⁴⁴ OECD, 2021. Pillar II tavoitteena on varmistaa suurien monikansallisten yritysten suorittavan tulostaan vähimmäisveron. Ollakseen vähimmäisveron piirissä yrityksen pitää monikansallisuuden lisäksi tehdä vuosittain vähintään 750 miljoonan euron tulos.

²⁴⁵ Jiménez, 2020, s. 954.

²⁴⁶ Haines, 2019.

²⁴⁷ European Commission, 2023, s. 1–3.

²⁴⁸ European Commission, 2023, s. 7.

lähestymistapaa.²⁴⁹ Tavoitteena on yhdenmukaistaa siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä, minkä seurauksena markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa ja tulkinnassa olisi jatkossa vähemmän eroavaisuuksia jäsenvaltioiden kesken. Markkinaehtoperiaatteen yhdenmukaisempi soveltaminen ja tulkinta vähentäisi edelleen tulkintaongelmista johtuvia riitoja ja oikeudenkäyntejä. Tällä hetkellä yrityksille aiheutuu kustannuksia sääntöjen noudattamisesta, ja direktiivin tavoitteena on alentaa myös näitä sääntöjen noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia.²⁵⁰

Direktiivin soveltamisalaan kuuluisivat kaikki yritykset, jotka ovat rekisteröityneet yhteen tai useampaan jäsenvaltioon. Myös kiinteät toimipaikat laskettaisiin mukaan soveltamisalaan. Ehdotuksen mukaan jäsenmaiden tulisi implementoida direktiivi kansalliseen lainsäädäntöön 31.12.2025 mennessä, ja uudistuneita säännöksiä tulisi soveltaa 1.1.2026 alkaen.²⁵¹

Direktiiviehdotuksella tavoitellaan neljää erillistä elementtiä:

- 1) markkinaehtoperiaatteen sisällyttäminen unionin yhteiseen lainsäädäntöön,
- 2) keskeisimpien siirtohinnoittelusäännösten yhdenmukaistaminen valtioiden kesken,
- 3) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden roolin ja vaikutuksen tuominen selkeämmin esiin ja
- 4) unionin tasoisen mahdollisuuden luominen vahvistaa jäsenvaltioita sitovat yhteiset säännöt erikseen perustelluista siirtohinnoittelun osa-alueista OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden puitteissa.²⁵²

Uudistuksen toteuttamiseksi on annettu kaksi eri vaihtoehtoa. Ensimmäisessä vaihtoehdossa sisällytettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja markkinaehtoperiaate unionin lainsäädäntöön, jotta niiden asema ja rooli muodostuisi selkeämmäksi. Näin

²⁴⁹ European Commission, 2023, s. 7.

²⁵⁰ European Commission, 2023, s. 7.

²⁵¹ Puro, 2023, s. 641.

²⁵² European Commission, 2023, s. 4.

yhdenmukaistettaisiin siirtohinnoittelusäännökset luomalla niistä unionin sisäinen lainsäädäntö. Uudistus sidottaisiin OECD:n uusimpaan versioon siirtohinnoitteluohjeista. Ensimmäisen vaihtoehdon tavoitteena on varmistaa jäsenvaltioiden noudattavan samoja periaatteita luomalla yhteinen lähestymistapa siirtohinnoittelukysymysten noudattamisessa.²⁵³

Toinen vaihtoehto menee pidemmälle kuin ensimmäinen. Vaihtoehdossa sisällytettäisiin ensimmäisen vaihtoehdon tapaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja markkinaehtoperiaate unionin lainsäädäntöön. Sen lisäksi vaihtoehdossa luotaisiin mekanismi, jolla varmistettaisiin ohjeiden näkemysten ja tulkintojen koordinointi eri jäsenvaltioiden välillä. Lisäksi toisessa vaihtoehdossa määriteltäisiin erityisiä väärinkäytösten vastaisia sääntöjä. Koordinointia ja väärinkäytösten estämistä varten perustettaisiin toisessa vaihtoehdossa erillinen asiantuntijaryhmä yhtenäisen soveltamisalan saavuttamiseksi. Direktiiviehdotuksessa keskitytään toiseen vaihtoehtoon.²⁵⁴

Direktiiviehdotus voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen. Ensimmäisessä osassa kerrotaan markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta ja soveltamisen seurauksista. Toisessa osassa selvitetään markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kannalta keskeiset tekijät. Kolmannessa osassa esitellään mekanismi, jonka avulla vahvistetaan uusia sääntöjä, jotka lisäävät yksinkertaisuutta ja lisäävät verovarmuutta markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa.²⁵⁵ Ensimmäisessä osassa määritellään markkinaehtoperiaate, joka ilmaistaa direktiiviehdotuksen 4 direktiivissä²⁵⁶. Sen mukaan konsernin sisäisten ja rajat ylittävien liiketoimien, joiden ei katsota olevan markkinaehtoisia muutetaan vastaamaan ehtoja, joita käytettäisiin riippumattomien

²⁵³ European Commission, 2023, s. 8.

²⁵⁴ European Commission, 2023, s. 9.

²⁵⁵ European Commission, 2023, s. 9.

²⁵⁶ European Commission, 2023, s. 25. 4 artiklassa kerrotun markkinaehtoperiaatteen mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava etuyhteydessä olevan ja kansainvälistä toimintaa harjoittavan yrityksen määrittävän verotettavan voittonsa määrän markkinaehtoperiaatteen mukaisella tavalla. Lisäksi jäsenvaltioiden on varmistettava, että ehdot, jotka eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia muutetaan vastaamaan markkinaehtoperiaatetta.

osapuolten vastaavissa liiketoimissa. Direktiivissä kerrotut siirtohinnoitteluoikaisut jaetaan kahteen pääluokkaan: jäsenmaiden verohallintojen suorittamiin ensisijaisiin- ja vastaoikaisuihin sekä verovelvollisten vapaaehtoisesti suorittamiin oikaisuihin. Direktiivin 6 artiklassa määriteltäisiin ensisijaisten oikaisujen ja vastaoikaisujen suorittamisesta.²⁵⁷

Toisessa osassa tarkastellaan markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kannalta keskeisiä tekijöitä, jotka esitetään direktiivin 8 artiklassa²⁵⁸. Liiketoimen määrittelyssä käytetään lähtökohtana osapuolten välisiä sopimuksia, toimintaa sekä mahdollisia muita merkityksellisiä tosiseikkoja. Markkinahintaa tarkastellaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrottujen siirtohinnoittelumenetelmien avulla. Siirtohinnoittelumenetelmiä²⁵⁹ on käsitelty aiemmin lyhyesti luvussa 2.1.2. Kuhunkin liiketoimeen valitaan erikseen sitä parhaiten kuvaava menetelmä. Sopivimman menetelmän valitsemisen jälkeen liiketoimelle suoritetaan vertailuanalyysi. Vertailuanalyysia varten yksilöidään etuyhteydessä olevien yritysten kaupalliset tai taloudelliset suhteet sekä näihin suhteisiin liittyvät ehdot ja taloudellisesti merkitykselliset olosuhteet. Tämän jälkeen näitä ehtoja ja taloudellisesti merkityksellisiä olosuhteita verrataan riippumattomien yritysten suorittamiin vastaaviin liiketoimiin. Mikäli toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien ehdot eroavat riippumattomien yritysten välisistä ehdoista voidaan toisistaan riippuvaisten yritysten ehtoja tämän jälkeen oikaista.²⁶⁰

²⁵⁷ European Commission, 2023, s. 10. Ensisijaisella oikaisulla tarkoitetaan oikaisua, jolla lisätään verovelvollisen voiton kasvua tilanteessa, jossa liiketoimea ei ole suoritettu markkinaehtoisesti. Vastaoikaisulla tarkoitetaan oikaisua, jolla poistetaan ensisijaisen oikaisun perusteella mahdollisesti muodostunut kaksinkertainen verotus toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että ne tekevät vastaoikaisun kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi edellytysten täytyessä.

²⁵⁸ European Commission, 2023, s. 28–29. 8 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että markkinaehtoperiaatteen soveltamiseksi määritetään tarkasti etuyhteydessä olevien yritysten kaupalliset ja taloudelliset suhteet sekä niiden väliset liiketoimet.

²⁵⁹ Siirtohinnoittelumenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, kustannusvoittolisämenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä, liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamisen menetelmä.

²⁶⁰ European Commission, 2023, s. 11-16.

Kolmannessa osassa ehdotetaan uuden mekanismin luomista, jolla vahvistetaan verovarmuutta markkinaehtoperiaatteen tulkinnessa sekä lisätään yksinkertaisuutta luomalla uusia sääntöjä. Nämä uudet säännökset antaisivat verovelvollisille selkeän kuvan lisäämällä ohjeistuksen selkeyttä sekä vähentäisivät hallinnollista taakkaa ja veroriitojen määrää.²⁶¹ Mekanismin sisällöstä ja sen soveltamisesta ei kuitenkaan ohjeissa kerrota tarkemmalla tasolla.

5.3 Direktiivin vaikutukset Suomeen

5.3.1 Suomessa annettuja kommentteja

Tutkielman kirjoitusaikaan direktiiviehdotus on vastikään julkaistu, eikä siitä näin ollen ole saatavilla vielä runsaasti viralliskommentteja Suomessa. Komission ehdotukseen on kuitenkin pyydetty lausuntoja, joita käytetään hyväksi tutkielmassa pohtiessa direktiivin soveltuvuutta kansalliseen lainsäädäntöön.

Siirtohinnoittelu on vahvasti kytkeytynyttä kansainväliseen kauppaan. Näin ollen nykyinen järjestelmä aiheuttaa ongelmia eri maiden soveltaessa samoihin kysymyksiin omia kansallisia lainsäädäntöjään.²⁶² Direktiivin tavoitteena on vähentää siirtohinnoittelua koskevia veroriitoja ja lisätä verovarmuutta, mitä voidaan yleisesti pitää kannatettavana tavoitteena²⁶³. Veroriitojen vähentämisen ja verovarmuuden lisäämisen lisäksi direktiivi lisäisi sääntelyn yksityiskohtaisuutta VML 31 §:n sääntelyn ollessa melko yleispiirteistä. Tämän voidaan katsoa lisäävän oikeusvarmuutta, mikä on myös itsessään kannatettava seikka.²⁶⁴

Suomessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole kirjattu VML 31 §:ään, vaikka lain esitöistä ja oikeuskäytännöstä on nähtävissä niiden keskeinen asema lain soveltamisessa.

²⁶¹ European Commission, 2023, s. 17.

²⁶² Nykänen, 2023.

²⁶³ Verohallinto, 2023c.

²⁶⁴ Nykänen, 2023.

Direktiiviehdotuksessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kirjattaisiin lakiin, jolloin ohjeet saisivat myös Suomessa sitovan oikeuslähteen aseman. Käytännön lain soveltamisen kannalta merkitys ei kuitenkaan välttämättä olisi niin merkittävä.²⁶⁵ Merkittävyyttä soveltamisen kannalta loisi tilanne, jossa direktiivissä poikettaisiin OECD:n ohjeiden sanamuodoista tai luotaisiin päällekkäisiä ohjeita tilanteessa, jossa siirtohinnoitteluohjeet poikkeaisivat EU:ssa OECD:n yleisestä ohjeistuksesta.²⁶⁶

Direktiiviehdotuksessa yhtenä siirtohinnoittelun tämänhetkisenä ongelmakohtana mainitaan mahdollisuus manipuloida siirtohintoja, sillä siirtohinnoitteluohjeet antavat runsaasi liikkumatilaa. Tämä mahdollisuus manipuloida siirtohintoja mahdollistaa voittojen siirtämisen matalamman verotason maihin. Vaikka säännökset implementoitaisiin EU-tasolla ongelma, ei kuitenkaan poistu.²⁶⁷ Jos ohjeet implementoitaisiin EU-lainsäädäntöön, olisi tällä OECD:n ohjeita rapauttava asema markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyvissä kysymyksissä. OECD:n ohjeistuksen merkityksen pieneneminen voisi johtaa oikeudellisen epävarmuuden lisääntymiseen ja pitkäaikaisiin oikeusprosesseihin.²⁶⁸ Vaihtoehtoisena toimintamallina paremmin toimiva ratkaisu voisi sen sijaan olla kehotus eri EU-mailla tuoda OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kansalliseen lainsäädäntöön laintasoisena ohjeistuksena. Laintasoinen ohjeistus velvoittaisi jäsenmaat kattavammin noudattamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kerrottua markkinaehtoperiaatetta.²⁶⁹

Vaikka direktiiviehdotus ei poista ongelmaa, on siinä kuitenkin katsottavissa olevan joitain hyötyjä. Direktiivin hyvänä puolena on sen mahdollisuus yhdenmukaistaa siirtohinnoitteluun liittyviä määritelmiä. Esimerkiksi etuyhteyden muodostumisen määritelmä tarkentuisi, mikä toisaalta aiheuttaisi Suomessa määritelmän laajentumista.²⁷⁰ Toisaalta nykyinen ongelma eri EU-maissa ei yleisesti katsottuna ole

²⁶⁵ Nykänen, 2023.

²⁶⁶ Verohallinto, 2023c.

²⁶⁷ Suomalaiset Kehitysjärjestöt Fingro Oy, 2023.

²⁶⁸ Elinkeinoelämän keskusliitto, EK, 2023.

²⁶⁹ Teknologiateollisuus ry, 2023.

²⁷⁰ Finnwatch ry, 2023.

määritelmien ja OECD:n ohjeiden aseman tunnistaminen, vaan ohjeiden käyttämisen ja tulkitsemisen erot eri EU-maissa. On epäselvää, toisivatko ohjeet näihin tulkintaongelmiin ratkaisua.²⁷¹ Lisäksi on otettava huomioon uuden sääntelyn velvoittavan vain EU-maita. Tämä tarkoittaa, että EU:n ulkopuolista kauppaa käyvien yhtiöiden tulisi uuden sääntelyn valossa ottaa huomioon toiminnassaan kaksi erillistä sääntelykehikkoa. Tämä voisi johtaa tilanteeseen, jossa EU:n ulkopuoliset maat eivät hyväksyisi EU:n määritelmää markkinaehtoperiaatteesta, mikä edelleen voisi johtaa kalliisiin veroriitoihin.²⁷²

Toisaalta voidaan esittää kysymys, onko OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ylipäänsä tarkoituksenmukaista sisällyttää lainsäädäntöön, kun ohjeita käytetään jo tällä hetkellä vahvasti tulkinta-apuna. Ohjeiden kirjaaminen lakiin voi aiheuttaa lain ja ohjeiden välisiä tulkintaongelmia, joten ohjeiden vieminen lain tasolle voi lisätä tulkinnanvaraisia tilanteita.²⁷³ Tällä hetkellä eri OECD:n jäsenvaltiot määrittelevät itse, miten ne tulkitsevat OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Vaikka direktiivillä pyritään harmonisoimaan markkinaehtoperiaatteen tulkintaa, on se käytännössä vaikeaa yksittäistapauksissa, sillä kattavammat ja yksityiskohtaisemmat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole kyenneet poistamaan tulkintaongelmia. On huomioitava, että jokaisessa siirtohinnoittelutilanteessa vallitsee yksilölliset faktat ja olosuhteet, joten harmonisointi on vähintään haastavaa, jollei mahdotonta.²⁷⁴

Yhtenä mahdollisuutena puuttua ongelmalliseen voitonsiirtoon yritysten välillä on luopua täysin siirtohinnoitteluun ja konserniyhtiöiden erillisverotukseen vahvasti tällä hetkellä nojautuvasta verotuksesta. Poistettaessa erillisverotus, tuloksena olisi konsernitasoinen verotus sekä maiden välisen verotusoikeuden kaavamainen jako. Edelleen tämä poistaisi nykyisin mahdollisen siirtohinnoittelulla mahdollistettavan voitonsiirron, yksinkertaistaisi monikansallisten yritysten verotusta ja keventäisi

²⁷¹ Verohallinto, 2023c.

²⁷² Teknologiateollisuus ry, 2023.

²⁷³ Nykänen, 2023.

²⁷⁴ Verohallinto, 2023c.

hallinnollista taakkaa.²⁷⁵ Siirtohinnoittelusta luopumista ei kuitenkaan pidetä yleisesti hyväksyttynä keinona, vaan tärkeämpää on pitää kiinni nykyisin voimassa olevista ja yleisesti hyväksytyistä OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Ohjeita noudatetaan yleisesti ympäri maailman, ja niiden tulkinta-apuna on ohjeiden lisäksi jatkuvasti päivittyvä kommentaari.²⁷⁶

5.3.2 Vaikutus Suomen oikeustilaan

VML 31 § perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, vaikka ohjeita ei ole kirjattu suoraan kansalliseen lainsäädäntöön. Uusi siirtohinnoitteludirektiivi pohjautuu myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mutta direktiivissä on nähtävissä myös eroavaisuuksia ohjeisiin. Eroavaisuuksia direktiivin ja VML 31 §:n välillä on nähtävissä erityisesti markkinaehtoperiaatteen käsitteessä ja etuyhteyden määrittelyssä. Lisäksi Suomen oikeustilaan vaikuttaa ensioikaisun jälkeen tehtävä vastaoikaisu, josta on olemassa useita erilaisia menetelmällisiä vaihtoehtoja.²⁷⁷ Vastaoikaisumenettelyjä ei tarkastella tarkemmin tässä tutkielmassa. Todettakoon kuitenkin direktiiviehdotuksessa esitetyn uuden vastaoikaisumenettelyn velvoittavan vain EU-maita. Näin ollen EU:n ulkopuolisten maiden kanssa vastaoikaisuun käytetään vain mahdollista maiden välistä verosopimusta.²⁷⁸

Vaikka VML 31 § perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, ei ohjeita ole sidottu VML 31 §:ään. Tämä tarkoittaa, että ohjeiden muutokset eivät sido Suomessa tehtävää ratkaisutoimintaa.²⁷⁹ Ohjeiden muuttuessa uusia tulkintoja ei voida käyttää ratkaisun perusteina. Aiempia ohjeita selventäviä muutoksia sen sijaan voidaan käyttää tulkinta-

²⁷⁵ Suomalaiset Kehitysjärjestöt Fingro Oy, 2023 & Finnwatch ry, 2023.

²⁷⁶ Teknologiateollisuus ry, 2023.

²⁷⁷ Helminen, 2023, s. 6–7 & 9–11. Nykyisin voimassa olevien arbitraatiosopimuksen, riidanratkaisumenettelydirektiivin ja verosopimusten lisäksi vastaoikaisuksi ehdotetaan uutta siirtohinnoitteludirektiivin omaa menettelyä.

²⁷⁸ Helminen, 2023, s. 9.

²⁷⁹ Ks. esim. HE 188/2021 vp, s. 6–7, 13 & 40.

apuna.²⁸⁰ Direktiiviehdotus sitoisi jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Lähtökohdaksi direktiiviin otettaisiin ohjeiden vuoden 2022 versio sekä siihen tulevaisuudessa julkaistavat muutokset.²⁸¹ Direktiiviehdotuksella voidaan näin ollen katsoa olevan Suomessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita selventävä vaikutus, sillä lakiin kirjoitettuna niiden asema olisi vahvasti velvoittava nykyisen sallitun oikeuslähteen aseman sijaan.

Direktiiviehdotuksen 3 artiklan 1 kohdan mukaan:

Markkinaehtoperiaate merkitsee kansainvälistä standardia, jonka mukaan etuyhteysyritysten tulee toimia toistensa kanssa ikään kuin ne olisivat itsenäisiä kolmansia osapuolia. Etuyhteysosapuolten välisten toimien tulee heijastella lopputulosta, joka olisi saavutettu, jos osapuolet eivät olisi olleet etuyhteydessä eli jos osapuolet olisivat olleet itsenäisiä toisistaan ja markkinavoimat olisivat määritelleet lopputuloksen eli hinnan tai marginaalin.²⁸²

VML 31 §:n 1 momentin mukaan:

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.

VML 31 §:n 1 momentissa ei määritellä markkinaehtoperiaatetta, vaikka momentti tosiasiallisesti käsittää markkinaehtoperiaatteen. Markkinaehtoperiaatteen käsite sidotaan 1 momenttiin 2 momentissa²⁸³, jolloin sitä ei erikseen tarvitse 1 momentissa kirjoittaa. Direktiiviehdotuksessa markkinaehtoperiaate on selkeästi ilmaistu 3 artiklan 1 kohdassa. Vaikka direktiiviehdotuksen 3 artiklan 1 kohta ja VML 31 §:n 1 momentti eroavat toisistaan kirjoitustavan perusteella, on tosiasiallinen ero pieni. Käytännössä

²⁸⁰ Helminen, 2023, s. 4. ks. KHO 2018:173; huomiota kiinnitettiin siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka olivat olleet voimassa veroilmoituksen antamishetkellä.

²⁸¹ Helminen, 2023, s. 5. Direktiiviehdotuksen 14 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden tulee soveltaa siirtohinnoittelusääntöjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Direktiiviehdotuksen 3 artiklan 18 kohdan mukaan sovellettava versio on vuoden 2020 siirtohinnoitteluohjeet ja niihin tehtävät muutokset.

²⁸² European Commission, 2023, s. 23 & Helminen, 2023, s. 6–7. (suomennettu).

²⁸³ VML 31 §:n 2 momentti: ”Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti...”

katsoen molemmat ovat rakentuneet OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan, jolloin tosiasiallinen soveltamisala on sama.²⁸⁴ Toisaalta, vaikka direktiiviehdotuksen 3 artiklan 1 kohta perustuu OECD:n ohjeistukselle, on myös sen kirjoitustapa eroava malliverosopimuksen 9 artiklasta²⁸⁵. Voidaankin esittää kysymys, miksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuva direktiiviehdotus on kirjoitettu erilaiseksi OECD:n malliverosopimukseen nähden. Huomionarvoista on, että malliverosopimuksen 9 artiklan kommentaarissa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka sisältävät laajemman määritelmän markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta²⁸⁶.

Direktiiviehdotuksen 8 artiklan mukaan:

Jäsenvaltioiden on varmistettava, että markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa aloitetaan etuyhteydessä olevien yritysten kaupallisten ja taloudellisten suhteisiin ja niiden välisien tosiasiallisten liiketoimien määrittelystä ja rajaamisesta.

Etuyhteydessä olevien yritysten kaupallisten ja taloudellisten suhteiden ja suoritettujen liiketoimien tai suoritettujen liiketoimien määrittämisen ja rajaamisen on perustuttava seuraaviin seikkoihin:

- a) *alustavaan laaja-alaiseen ymmärrykseen etuyhteydessä toimivien yritysten toimialasta ja tällä toimialalla toimivien yritysten tulokseen vaikuttavista tekijöistä;*
- b) *analyysi kunkin etuyhteydessä olevan yrityksen toiminnasta etuyhteydessä olevien yritysten liike- tai rahoitussuhteiden ymmärtämiseksi; ja*
- c) *analyysi liiketoimien taloudellisesti merkityksellisistä ominaisuuksista niiden muoto ja sisältö huomioon ottaen.*²⁸⁷

VML 31 §:n 2 momentin mukaan:

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 rahoituskelliset 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

²⁸⁴ Helminen, 2023, s. 6–7. Huomionarvoista on myös, että direktiivi edellyttää 4 artiklan mukaan siirtohinnoitteluohjeita vain rajat ylittävissä tilanteissa. Suomessa siirtohinnoitteluohjeita sovelletaan myös kotimaisiin tilanteisiin.

²⁸⁵ Malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohta ”...sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.”

²⁸⁶ OECD, 2017, s. 226.

²⁸⁷ European Commission, 2023, s. 28–29 (suomennettu).

taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoiminnan tosiasiallisen sisällön mukaisena.

Direktiiviehdotuksen liiketoiminnan tunnistamisen ja tosiasiallisen sisällön määrittämisen 8 artiklan tarkoituksena on varmistaa siirtohinnoittelun perustuminen tosiasialliseen toimintaan. Direktiiviehdotuksen 8 artikla ja VML 31 §:n 2 momentti ovat sisällöltään hyvin lähellä toisiaan, sillä molemmat perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. 8 artiklan ja VML 31 §:n 2 momentin mukaan 3 artiklan 1 kohdassa ja VML 31 §:n 1 momentissa määritellyn markkinaehtoperiaatteen soveltamisen ensimmäisessä vaiheessa etuyhteysyritysten kaupalliset ja rahoitukselliset suhteet ja niiden väliset todelliset transaktiot tunnistetaan ja määritellään. Tunnistaminen ja määrittely perustuu toimialan ymmärrykseen, etuyhteysyritysten toiminnan analysointiin ja etuyhteysransaktioiden taloudellisesti merkityksellisten erityispiirteiden analysointiin niiden muoto ja sisältö huomioon ottaen. Analyysin lähtökohtana käytetään sopimusehtoja, mutta niiden poiketessa tosiasiallisesta toiminnasta analyysin apuna käytetään tosiasiallista toimintaa. Käytännössä direktiiviehdotuksen 8 artikla ja VML 31 § ovat hyvin lähellä toisiaan, eikä niiden välillä ole merkityksellistä eroa.²⁸⁸

Direktiiviehdotuksen 5 artiklan 1 kohdan mukaan:

Osapuolet (oikeushenkilö tai luonnollinen henkilö) ovat etuyhteydessä toisiinsa, mikäli henkilö:

- a) osallistuu toisen henkilön johtamiseen käyttämällä huomattavaa vaikutusvaltaa toiseen henkilöön;*
- b) osallistuu toisen henkilön määräysvaltaan osuudella, joka tuottaa yli 25 prosentin äänioikeuden;*
- c) osallistuu toisen henkilön pääomaan suoran tai välillisen omistusoikeuden kautta, joka ylittää 25 prosenttia; tai*
- d) on oikeutettu vähintään 25 prosenttiin toisen henkilön voitosta.²⁸⁹*

VML 31 §:n 4 momentin mukaan:

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;*

²⁸⁸ Helminen, 2023, s. 13.

²⁸⁹ Helminen, 2023, s.7 (suomennettu).

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.

VML 31 §:n 4 momentin etuyhteyden määritelmä ja direktiiviehdotuksen 5 artiklan 1 kohdan etuyhteyden määritelmä on kirjoitettu samantapaisesti, joten suurta käsitteellistä eroa niiden välillä ei ole. Suomeen läheisesti vaikuttavana erona on prosenttimäärä, jolla yritysten katsotaan olevan etuyhteydessä toisiinsa. Suomessa vaaditaan tällä hetkellä yli 50 prosentin omistusoikeus tai muu tosiasiallinen oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. Direktiiviehdotuksen 5 artiklan 1 kohta tulisi laajentamaan kansallista lainsäädäntöä, sillä etuyhteyden saavuttamiseksi vaaditaan vain 25 prosentin omistusosuus tai muu tosiasiallinen määräysvalta.²⁹⁰ Etuyhteyden laajentumisen voidaan ajatella olevan merkittävä muutos kansalliseen lainsäädäntöön, sillä se konkreettisesti tiukentaisi sääntelyä.

Unionin tasolla säädetyt asetukset ja direktiivit ovat jäsenmaissa velvoittavaa lainsäädäntöä. Direktiivit tulee lisäksi implementoida osaksi jäsenmaiden kansallista lainsäädäntöä. Euroopan unionin tuomioistuimen tehtävänä on valvoa unionin jäsenmaiden noudattavan unionin tasoista lainsäädäntöä. Sillä on toimivalta tarkistaa jäsenvaltioiden kansallinen verolainsäädäntö ja sen yhdenmukaisuus unionin lainsäädännön kanssa. Kanteita unionin tuomioistuimeen voivat nostaa muut jäsenvaltiot, komissio tai yritykset ennakkoratkaisumenettelyssä. Vaikka ratkaisut kohdistuvat tiettyyn jäsenvaltioon tai yritykseen, velvoittavat ne kaikkia jäsenmaita niiden asettaessa soveltamisedellytyksiä ja selventäessä tulkintaa.²⁹¹ Uuden direktiivin voimaantulon myötä Suomen tulisi sen implementoinnin lisäksi noudattaa siitä syntyvää unionin tasoista oikeuskäytäntöä omassa ratkaisutoiminnassaan. Näin ollen unionin tasoinen oikeuskäytäntö tulisi ohjaamaan Suomessa siirtohinnoittelun piirissä eteen nousevia tulkintatilanteita. Tulkintatilanteita voidaan odottaa syntyvän erityisesti 8

²⁹⁰ Helminen, 2023, s. 7.

²⁹¹ Genschel & Jachtenfuchs, 2011, s. 300.

artiklassa kerrotusta ja VML 31 §:n 2 momentissa säädetyistä liiketoimen tunnistamisesta²⁹².

²⁹² Helminen, 2023, s. 13.

6 Johtopäätökset

Tämän tutkielman tavoitteena oli selvittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja kansallisen lainsäädännön samanaikainen soveltuminen sekä selvittää ohjeiden ja kansallisen lainsäädännön välillä vallitseva jännite. Tutkielmassa oli kaksi tutkimuskysymystä. Ensinnäkin, millainen jännite VML 31 §:n, PL 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välillä oli ennen lainsäädännön uudistusta. Toiseksi, onko lainsäädännön uudistus poistanut tämän jännitteen, ja voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohjeita jatkossa soveltaa niiden koko laajuudessa. Vastatakseen tutkimuskysymykseen tutkielmassa tutkittiin VML 31 §:ää ennen- ja jälkeen lainsäädännön uudistuksen, perustuslain 81 §:n 1 momenttia ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Lisäksi tutkielmassa selvitettiin Euroopan unionissa vireillä olevan siirtohinnoittelua koskevan direktiiviehdotuksen sisältö ja vaikutukset Suomessa.

Tutkielmassa tärkeässä osassa olivat oikeuslähteet, jotka jaetaan niiden sitovuuden mukaan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin ja salliviin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lait. Kansallisen lainsäädännön laeista perustuslaki on vahvin velvoittava oikeuslähde, jonka jälkeen seuraavat muut lait. Lisäksi Euroopan unionin lainsäädäntö syrjäyttää kansallisen lainsäädännön. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat tuomioistuinratkaisut sekä lain esityöt. Sallivia oikeuslähteitä ovat esimerkiksi oikeuskirjallisuus, oikeusvertailu, viranomaisten lausunnot, itsesääntelyelinten ratkaisut sekä oikeushistoriallinen tutkimus. Tutkielmassa pääasiallisena sallivana oikeuslähteenä käytettiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Tutkielman toisessa luvussa selvitettiin perustuslain 81 §:n 1 momentissa kerrotun lakisidonnaisuuden periaatteen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältö ja niiden välinen sovellettavuus. Lisäksi luvussa selvitettiin Verohallinnon velvollisuuksia ja rajoituksia päätöksien tekemisessä. Vahvasti velvoittavan perustuslain 81 §:n 1 momentissa ilmaistaan lakisidonnaisuuden periaate, jonka mukaan verotuksesta tulee säätää lailla. Lakisidonnaisuuden periaate on verotuksen tärkein ja vahvin periaate.

Käytännössä lakisidonnaisuuden periaatteella tarkoitetaan, että verotusta koskevien päätösten ratkaisut tulee olla palautettavissa lain sanamuotoon, eikä ratkaisuilla saa ylittää lakiin kirjoitettua. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei ole kirjoitettu kansalliseen lainsäädäntöön, jonka seurauksena ne ovat luoneeltaan salliva oikeuslähde. Näin ollen ohjeita voidaan käyttää päätöksenteon tukena, mutta mikäli ohjeissa olevia seikkoja ei ole kirjoitettu kansalliseen lainsäädäntöön ei niitä ole mahdollista käyttää päätöksenteon perusteena.

Tutkielman kolmannessa luvussa selvitettiin vanhan VML 31 §:n sisältö ja oikeudellinen soveltamismahdollisuus päätöksien teossa. Vanhassa VML 31 §:ssä oli kolme momenttia. Ensimmäisessä momentissa säädetään markkinaehtoperiaatteesta, jonka mukaan toisistaan etuyhteydessä olevien yritysten tulee käyttää keskinäisissä liiketoimissaan ehtoja, joita toisistaan riippumattomat osapuolet samanlaisissa liiketoimissa käyttäisivät. Mikäli ehdoista on poikettu ja tulo on sen seurauksena muodostunut pienemmäksi tai tappio suuremmaksi, lisätään tulon määrä, joka olisi sovittu riippumattomien osapuolten välillä tekemässä liiketoimessa. VML 31 §:n 2 momentissa säädetään etuyhteyden määritelmästä ja 3 momentissa kiinteästä toimipaikasta. Vanhan VML 31 §:n oikeudellinen soveltamismahdollisuus selvitettiin tutkimalla oikeuskäytännön ratkaisuja ja analysoimalla, miksi ratkaisuihin oli päädytty.

Tutkielman neljännessä luvussa selvitettiin uutta VML 31 §:ää koskevan lakiesityksen ja uusien momenttien kaksi ja neljä sisältö. Lisäksi luvussa selvitettiin uuden VML 31 §:n vaikutus oikeustilaan ja lakisidonnaisuuden periaatteen soveltumiseen. Uudessa VML 31 §:ssä on viisi momenttia, joista uusia ovat momentit kaksi ja kolme. Toisessa momentissa säädetään etuyhteyksliiketoimen määrittämisestä. Momentti mahdollistaa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Kolmannessa momentissa määrätään liiketoimen sivuuttamisesta. Sen perusteella liiketoimi, jota riippumattomat osapuolet eivät olisi toteuttaneet on mahdollista sivuuttaa poikkeuksellisissa olosuhteissa. Sivuuttaminen voidaan suorittaa vain

poikkeuksellisissa olosuhteissa ja sen ehtona on, että kyseessä on 2 momentissa määritelty etuyhteysliiketoimi.

Tutkielman viidennessä luvussa selvitettiin Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevan direktiiviehdotuksen tausta, sisältö ja tavoitteet. Lisäksi viidennessä luvussa selvitettiin direktiiviehdotuksen vaikutuksia Suomessa. Uuden direktiiviehdotuksen taustalla olivat eräät kiellettyä valtiontukea koskevat tapaukset, jotka Euroopan komissio oli hävinnyt. Direktiiviehdotuksen tavoitteena on säätää unionin tasoinen siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö. Direktiiviehdotuksessa markkinaehtoperiaate sisällytettäisiin unionin yhteiseen lainsäädäntöön, yhdenmukaistettaisiin keskeisimmät siirtohinnoittelusäännökset tuomalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden rooli ja vaikutukset selkeämmin esiin ja luotaisiin mekanismi, jolla näkemysten ja tulkintojen koordinointi jäsenvaltioiden välillä varmistettaisiin. Lisäksi direktiivissä määriteltäisiin sääntöjä estämään väärinkäytöksiä.

Tutkielman ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä selvitettiin millainen jännite VML 31 §:n, PL 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välillä oli ennen lainsäädännön uudistusta. Lakisidonnaisuuden periaate velvoittaa verotuksen perustuvan lakiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden oikeudellinen asema Suomessa on salliva, joka ilmenee myös tuomioistuinratkaisuista. Lisäksi VML 31 §:ää koskevista tuomioistuinratkaisuista voidaan tehdä johtopäätös, jonka perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeet olivat ennen lainsäädännön uudistusta kattavammat kuin kansallinen VML 31 §. Korkeimpaan hallinto-oikeuteen johtaneet tapaukset syntyivät tilanteista, joissa Verohallinto oli suorittanut yrityksille verotarkastuksia, missä se oli katsonut, ettei yritysten suorittamat liiketoimet olleet OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa katsottiin, että Verohallinnon tekemät ratkaisut olivat virheellisiä joko virheellisen tulkinnan tai lakisidonnaisuuden periaatteen ylittämisen perusteella.

On selkeää, ettei lakisidonnaisuuden periaatteen asettamissa rajoissa ollut mahdollista tulkita OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa, vaan kansallisessa ratkaisutoiminnassa ratkaisu tulee olla aina palautettavissa kansalliseen lainsäädäntöön. Uuden mielenkiintoisen kysymyksen luo uusi direktiiviehdotus, jossa halutaan lisätä siirtohinnoittelua koskevaa sääntelyä unionin tasolla. Euroopan unionin lainsäädäntö on velvoittavin oikeuslähde, mikä tekee siitä myös perustuslakia velvoittavampaa. Näin ollen, direktiiviehdotuksen mennessä läpi on se implementoitava kansalliseen lainsäädäntöön. Jos uusi direktiivi muotoutuu erilaiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa esimerkiksi markkinaehtoperiaatteen tulkinnan osalta, aiheuttaa tämä uuden ristiriidan perustuslain 81 §:n 1 momentin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välillä. Tällöin kansallisessa ratkaisutoiminnassa on käytettävä direktiivissä ilmaistua sanamuotoa.

Tutkielman toisena tutkimuskysymyksenä selvitettiin, onko lainsäädännön uudistus poistanut tämän jännitteen, ja voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohjeita jatkossa soveltaa niiden koko laajuudessa. Uuden VML 31 §:n tavoitteena on sen perustuminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mutta ohjeita ei nimenomaisesti ole kirjattu kansalliseen lainsäädäntöön. Näin ollen ratkaisuja tehdessä VML 31 §:ää ei voida ylittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vedoten. Tulevaisuudessa on odotettavissa Verohallinnon tulkitsevan erityisesti VML 31 §:n 3 momenttia verovelvollisista eroavasti. Tämän seurauksena voidaan odottaa tapauksien päätyvän korkeimpaan hallinto-oikeuteen, josta selviää lopullinen VML 31 §:n soveltamisala. VML 31 § perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versioon. Mikäli OECD muuttaa ohjeita oikeustilaa muuttavalla tavalla, ei muutoksia voida soveltaa kansallisessa ratkaisutoiminnassa, mikä voi aiheuttaa uuden ristiriidan VML 31 §:n ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden välillä.

Euroopan unionin siirtohinnoittelua koskevan direktiiviehdotuksen tavoitteena on sitoa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä. Sen seurauksena jäsenvaltioiden on sovellettava ohjeita omassa ratkaisutoiminnassaan. Tällä

voidaan ajatella olevan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita selventävä vaikutus. Lisäksi ohjeiden säätäminen osaksi kansallista lainsäädäntöä poistaisi perustuslain 81 §:n 1 momentissa lausutun lakisidonnaisuuden vaatimuksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sallitun oikeuslähteen välillä vallitsevan jännitteen, kun lakiin kirjoitettuna ohjeilla olisi vahvasti velvoittavan oikeuslähteen asema. Näin ollen direktiiviehdotuksen mennessä läpi OECD:n siirtohinnoitteluohjeita olisi mahdollista soveltaa niiden koko laajuudessa.

Direktiiviehdotuksen myötä erityisesti etuyhteydessä olevien yritysten määrittely muuttuisi. VML 31 §:n mukainen etuyhteys syntyy yli 50 prosentin omistusosuudella tai muulla tosiasiallisella oikeudella käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. Direktiiviehdotuksessa etuyhteys syntyisi yli 25 prosentin omistusosuudella tai muulla tosiasiallisella määräysvallalla. Myös direktiiviehdotuksen voidaan olettaa aiheuttavan tulkintatilanteita, joihin joudutaan hakemaan ratkaisuja unionin yleisestä tuomioistuimesta ja unionin tuomioistuimesta. Näin ollen direktiivin mennessä läpi, sen lopullinen soveltumisala tulee tarkentumaan vasta oikeuskäytännön myötä. Unionin oikeuskäytäntö velvoittaa myös Suomea sen kansallisessa ratkaisutoiminnassa, vaikkei unionissa ratkaistava tapaus koskettaisi Suomea. Lisäksi Suomessa tehtävät myöhemmät ratkaisut eivät saa olla ristiriidassa unionin oikeuskäytännön kanssa. Tämän seurauksena Suomen voidaan katsoa antavan ratkaisuvalltaa unionille, mikäli direktiivi hyväksytään.

Tutkielman yleisenä päätelmänä voidaan todeta VML 31 §:n ja perustuslain 81 §:n 1 momentin välillä vallinneen jännite ennen lainsäädännön uudistusta. Lainsäädännön uudistuksen jälkeen VML 31 § on yhdenmukaisempi OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin nähden, mutta jännitteen ei voida sanoa täysin poistuneen. Jännitettä aiheuttaa erityisesti mahdolliset tulevaisuuden soveltamisalaa muuttavat muutokset OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joita ei Suomessa voida soveltaa. Lisäksi jännitettä aiheuttaa epäselvyys VML 31 §:n soveltamisalassa. Voidaankin esittää kysymys, onko lakisidonnaisuuden periaatteen mukaista, ettei VML 31 §:n soveltamisalaa voida tyhjentävästi määritellä ennen siitä syntyvää oikeuskäytäntöä. Uusi siirtohinnoittelua

koskeva direktiiviehdotus tulisi selventämään VML 31 §:n ja perustuslain 81 §:n 1 momentin lakisidonnaisuuden vaatimuksen välistä suhdetta, kun OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kirjattaisiin lain tasolle. Lisäksi uuden direktiivin myötä syntyvä unionin tasoinen lainsäädäntö antaisi Suomelle tulkintasuosituksia.

Ensimmäisenä jatkotutkimusehdotuksena on tarkastella VML 31 §:n myötä syntyvää uutta oikeuskäytäntöä ja sen eroa vanhasta VML 31 §:stä syntyneeseen oikeuskäytäntöön. Ennen oikeuskäytännön syntymistä on vaikeaa arvioida tosiasiallista oikeustilaa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa kansallisessa ratkaisutoiminnassa. Mielenkiintoisen kysymyksen tulevaisuudessa syntyvää oikeuskäytäntöä kohtaan luo Verohallinnon rooli sen tehdessä VML 31 §:ää koskevia verotuspäätöksiä. Kysymyksenä on, missä laajuudessa Verohallinto soveltaa VML 31 §:ää, ja katsooko korkein hallinto-oikeus Verohallinnon toimineen oikein VML 31 §:n ja perustuslain 81 §:n 1 momentin asettamissa rajoissa.

Toisena jatkotutkimusehdotuksena on unionin tasoisen siirtohinnoitteludirektiivin läheisempi tarkastelu, mikäli direktiiviehdotus hyväksytään. Kiinnostavaa on, millaiseksi direktiivi muodostuu sen lopullisessa muodossa ja miltä osin se eroaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Lisäksi direktiiviehdotuksen luomat muutokset Suomen kansalliseen lainsäädäntöön saattavat herättää kysymyksiä. Mikäli OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sidotaan direktiiviin, muodostuvat ne Suomessa vahvasti velvoittaviksi oikeuslähteiksi. Näin ollen oikeustila muuttuu mahdollisesti tulevaisuudessa.

On mahdotonta arvioida, millaiseksi vanhan VML 31 §:n aikainen oikeuskäytäntö, erityisesti sen merkittävin tapaus KHO 2014:119 olisi muodostunut uutta VML 31 §:ää soveltaessa. On myös vaikeaa arvioida, millaiseksi uuden VML 31 §:n soveltamisedellytykset tulevaisuuden ratkaisukäytännössä muodostuvat. Varmaksi voidaan sanoa vain eteen nousevan useita tulkinnallisia tilanteita, joista joudutaan hakemaan ratkaisua korkeimmasta hallinto-oikeudesta saakka.

Lähteet

- Aine, L. & Lehtimäki, A. (2022). Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muutos. *Verotus*, 3/2022, 282–292.
- Asfar, O. (2020). Fiat and Starbucks: the Repurposing of Competition Law for Anti-Tax-Avoidance Schemes. *Business Law International*, 21(1), 69-77.
- Bellenghi, G. (2021). The General Court in Amazon and Engie: A New Effect-based Approach Aimed at the Endorsement of the ‘Vestager Doctrine’? *European Papers*, 6(2), 1097–1116. <http://doi.org/10.15166/2499-8249/515>
- Eduskunta. (n.d.) *Yleistä oikeuslähteistä ja oikeudellisesta informaatiosta*. Noudettu 1.9.2023 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/Yleista-oikeuslahteista-ja-oikeudellisesta-informaatiosta.aspx
- Elinkeinoelämän keskusliitto EK. (2021, 28. lokakuuta). *HE 188/2021 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi*. Noudettu 4.10.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-404273.pdf>
- Elinkeinoelämän keskusliitto EK. (2023, 29. syyskuuta). *Lausuntonamme esitämme seuraavan*. Noudettu 26.11.2023 osoitteesta <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>
- EUR-Lex. (n.d.) *Valtiontuki*. Noudettu 8.12.2023 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/FI/legal-content/glossary/state-aid.html>
- European Commission. (2023, 12. syyskuuta). *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing*. Noudettu 7.10.2023 osoitteesta https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf

- Finanssiala ry. (2021, 8. marraskuuta). *HE 188/2021 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.* Noudettu 5.11.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-406284.pdf>
- Finnwatch ry. (2021, 28. lokakuuta). *Finnwatch ry:n lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle.* Noudettu 4.10.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-404335.pdf>
- Finnwatch ry. (2023, 29. syyskuuta). *Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainministerille komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista.* Noudettu 25.11.2023 osoitteesta <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>
- Genschel, P. & Jachtenfuchs, M. (2011). How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation: how the european union constrains the state. *European journal of political research*, 50(3), 293-314. <https://doi.org/10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x>
- Haapaniemi, M. (2019). Siirtohinnoittelua koskevan oikeustoimen tunnistamisesta ja sivuuttamisesta sekä veron kiertämisestä. *Edilex*, 24/2019. www.edilex.fi/artikkelit/19896
- Haines, A. (2019). EU court rules in favour of Starbucks, but against Fiat over state aid. *International Tax Review*.
- HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.
- HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 188/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.
- Helminen, M. (2021a, 3. marraskuuta). *Professori Marjaana Helmisen lausunto hallituksen esityksestä (HE 188/2021 vp) eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä*

annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi. Noudettu 5.11.2023 osoitteesta

<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-405780.pdf>

Helminen, M. (2021b). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent Oy.

Helminen, M. (2023, 14. joulukuuta). *Siirtohinnoitteludirektiiviesitys – mikä muuttuu vai muuttuuko mikään?* Helsingin Yliopisto, Yliopiston veropäivä 2023 [Rajattu pääsy].

Hirvonen, A. (2020). Konkreettinen oikeuslähdeoppi: normimateriaasta rakenteisiin ja ratkaisutoimintaan. *Lakimies*, 7–8/2020, 954–971.

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä menetit?: Opas oikeustieteen metodologiaan*. [Ari Hirvonen], 2011.

Jiménez, A, M. (2020). Guest Editorial: The Apple Case: Who Wins? What's Next? *Intertax*, 48(11), 953–955. <https://doi.org/10.54648/taxi2020097>

Juusela, J. (2016). Perustuslain periaatteet eivät toteudu verotuksessa. Julkaisussa P. Koskelo, S. Wuolijoki & J. Juusela (toim.), *Profeettavallasta perustuslakituomioistuimeen: Kenen pitäisi tulkita perustuslakia* (s. 54–75). I!bera.

Juusela, J. (2018). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor Legis*, 4/2018, 449–467.

Järvenoja, M. (2014). Yritysverotuksen uutta oikeuskäytäntöä vuonna 2013. *Defensor Legis*, 2/2014, 237–259.

Isomaa-Myllymäki, A. (2014). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: Rahoitusrakenne ja uudelleenluokittelu. *Verotus*, 1/2014, 72–85.

Isomaa-Myllymäki, A. (2017). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa (väitöskirjan esittely). *Verotus*, 1/2017, 99–107.

Järvenoja, M. (2015) Yritysverotuksen uutta oikeuskäytäntöä vuonna 2014. *Defensor Legis*, 3/2015, 488–506.

Keskuskauppakamari. (2021, 28. lokakuuta). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi*. Noudettu 4.11.2023 osoitteesta

<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-404305.pdf>

Knuutinen, R. (2014a). Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? *Lakimies*, 6/2014, 799–824.

Knuutinen, R. (2014b). Oikeus, talous ja tiede – tarkastelua vero-oikeudellisessa kontekstissa. Teoksesta P. Nykänen, M. Urpilainen & V. Vahtera (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle* (s. 79–98). Edilex Publishing Oy.

Knuutinen, R. (2015). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies*, 6/2015, 811–833.

Knuutinen, R. (2021, 9. marraskuuta). *HE 188/2021 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.* Noudettu 5.11.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-406691.pdf>

KPMG. (2022, 14. marraskuuta). *CJEU annuls Commission decision on Luxembourg transfer pricing ruling.* Noudettu 12.11.2023 osoitteesta <https://meijburg.com/news/cjeu-annuls-commission-decision-luxembourg-transfer-pricing-ruling>

KPMG. (2021). *Merkittäviä muutoksia tekeillä Suomen siirtohinnoittelusäännöksiin.* Noudettu 2.9.2023 osoitteesta <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2021/09/merkittavia-muutoksia-tekeilla-suomen-siirtohinnoittelusaannoksiin.html>

Kofler, G. W. (2005). THE RELATIONSHIP BETWEEN THE ARM'S-LENGTH PRINCIPLE IN THE OECD MODEL TREATY AND EC TAX LAW (PART 1). *Journal of International Taxation*, 16(1), 32.

Korkeila, S.L. (2019). *OECD-tietopaketti.* Eduskunta. Noudettu 28.10.2023 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/default.aspx?TSPD_101_R0=08d2c9383aab20006ff72af0af884d23b66afeadb03886799336e56d9830c2fa51e4fb2641094c8808ebcd75d01

43000005a85f86516213f91053d0444d43e1d0cb08c6820db225e6f0adfd23a4b
08318c521c00de0af0908c2679d1d3e436c0

Kukkonen, M., & Walden, R. (2016). *Pk-konsernin verosuunnittelu* (2. uudistettu painos.).
[Talentum Media Oy].

Kuusiniemi, K. (2021). Ylimpien tuomioistuinten asema ja prejudikaatit oikeusyhteisössä.
Lakimies, 7–8/2021, 1366–1374.

Laaksonen, S. (2014). Soveltuuko Suomen sisäisen lainsäädännön
siirtohinnoittelusäännös aineettomaan omaisuuteen liittyvän siirtohinnoittelun
oikaisuun? Teoksesta P. Nykänen, M, Urpilainen & V. Vahtera (toim.), *Yritys,
omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle* (s. 163–182). Edilex
Publishing Oy.

Lehtonen, A. (2014). Siirtohinnoitteluoikaisun edellytykset ja OECD:n ohjeet. Teoksesta
P. Nykänen, M, Urpilainen & V. Vahtera (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus –
Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle* (s. 183–194). Edilex Publishing Oy.

Lindgren, J. (2021, 9. marraskuuta). *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi
verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.*
Noudettu 5.11.2023 osoitteesta
[https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-
AK-406690.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-406690.pdf)

Lord, C. (2020). The apple ruling. *Accountancy Ireland*, 54(4), 71.

Malmgrén, M., & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3.,
uudistettu painos.). Alma.

Myrsky, M. (2009). Hyvä hallinto ja verotus. *Verotus*, 4/2009, 355–365.

Myrsky, M. (2014). Verohallinto oikeudellisen tiedon tuottajana. *Verotus*, 4/2014, 352–
358.

Myrsky, M., & Malmgrén, M. (2014). *Elinkeinotulon verotus* (4., uud. p.). Talentum.

Niskakangas, H., Viitala, T., & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*
(4., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

Nuotio, K. (2004). Oikeuslähteet ja yleiset opit. *Lakimies*, 7–8/2014, 1267–1291.

- Nykänen, P. (2020). Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä. *Verotus*, 5/2020, 619–629.
- Nykänen, P. (2021, 8. marraskuuta). *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 188/2021)*. Noudettu 5.11.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-406416.pdf>
- Nykänen, P. (2023, 29. syyskuuta). *Lausunto ehdotuksista yritysverotuksen yhteistä veropohjaa (BEFIT), siirtohinnoittelua sekä pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvaa verotusta (HOT) koskeviksi direktiiveiksi*. Noudettu 25.11.2023 osoitteesta <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>
- OECD. (n.d.). *Together, we create better policies for better lives*. Noudettu 28.10.2023 osoitteesta <https://www.oecd.org/about/>
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- OECD. (2021, 20. joulukuuta). *The Pillar Two Model Rules in a Nutshell*. Noudettu 27.12.2023 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>
- OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Noudettu 12.4.2023 osoitteesta https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1
- Oikeusministeriö. (n.d.). *Perustuslaki*. Noudettu 11.11.2023 osoitteesta <https://oikeusministerio.fi/perustuslaki>
- Ossa, J. (2020). *Yritystoiminnan verotus* (3., uudistettu painos.). Kauppakamari.
- Owens, J., & Bennett, M. (2008). OECD Model Tax Convention: Why it Works. *The OECD observer*, 269, 10–11.

- Pankakoski, K. (2021a, 11. marraskuuta). *Yliopistonlehtori, KTT Katriina Pankakosken lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi (HE 188/2021 vp.)*. Noudettu 6.11.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-407901.pdf>
- Pankakoski, K. (2021b). Siirtohinnoittelu-oikeuksia koskeva sääntely: lainsäädäntömuutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan. *Edilex*, 53/2021. www.edilex.fi/artikkelit/25388
- Penttilä, S. (2014). Hybridilainaa ei voitu siirtohinnoittelu-oikeuksia koskevan säännöksen (VML 31 §) perusteella uudelleenluonnehtia omaksi pääomaksi: KHO 2014:119. *Edilex*. www.edilex.fi/lakikirjasto/15641
- Perustuslakivaliokunta. (2023, 28. marraskuuta). Valiokunnan lausunto PeVL 17/2023 vp – HE 77/2023 vp.
- Puro, L. (2023). EU-uutiset. *Verotus*, 5/2023, s. 639–645.
- Raitasuo, S. (2020). Lakisidonnaisuuden periaate vero-oikeudessa: oikeusteorian ja -käytännön kysymyksiä. *Oikeus*, 3/2020, 323–347.
- Raunio, M., & Karjalainen, J. (2018). *Siirtohinnoittelu* (2., uudistettu painos.). Alma Talent.
- Raunio, M. (2020). Liiketoimen tunnistaminen ja sivuuttaminen tapauksissa KHO 2020:34 ja KHO 2020:35. *Verotus*, 5/2020, 668–678.
- Solilová, V., & Steindl, M. (2013). Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*, 3/2013, 128–136.
- Soikkeli, L. (2004). *Luottamuksensuoja verotuksessa: Soveltaminen oikeuskäytännön valossa*. WSOY lakitieto.
- Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingro ry. (2023, 29. syyskuuta). *Lausunto komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista (EU/1085/2023, EU/1088/2023, EU/1087/2023)*. Noudettu 25.11.2023 osoitteesta <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>

- Suomen asianajajaliitto. (2021, 28. lokakuuta). *Lausunto hallituksen esityksestä HE 188/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi*. Noudettu 4.11.2023 osoitteesta
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-404589.pdf>
- Suomen veroasiantuntijat ry. (2021, 29. lokakuuta). *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi*. Noudettu 4.11.2023 osoitteesta
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-404881.pdf>
- Takalo, S. (2023). Kommenttipuheenvuoro Leena Aineen ja Anna Lehtimäen artikkeliin verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n muutoksesta Verotus-lehden numerossa 3/2022. *Verotus*, 1/2023, 70–73.
- Teknoliigateollisuus ry. (2023, 29. syyskuuta). *Lausuntopyyntö komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista*. Noudettu 25.11.2023 osoitteesta
<https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>
- Tikka, K. S., Viitala, T., Nykänen, O., & Juusela, J. (2000). *Yritysverotus I-II*. WSOYpro.
- Tirau, A, I., Cozma, I. & Pantelescu, A, M. (2022). Transfer Pricing Rules: National and International Approach. *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, 22(1), 993–1001.
- Urpilainen, M. (2020). Kaksi KHO:n prejudikaattia siirtohinnoittelusta – KHO 2020:34 ja KHO 2020:35. *Edilex*. www.edilex.fi/artikkelit/20863
- Urpilainen, M. (2021). Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä. *Lakimies*, 7–8/2021, 1312–1332.
- Valtioneuvosto. (2014). *Siirtohinnoittelu: Opas kansainvälistyvälle yritykselle*. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja: 17/2014. Noudettu 27.10.2023 osoitteesta

- https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/79688/J1714_Team%20Finland%20Siirtohinnoitteluopas_net.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Valtiovarainministeriö. (2017). *BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-872-9>
- Van Helfteren, T. (2023). A Restriction on the Commission's State Aid Enforcement in Fiscal Aid Cases: Fiat and Ireland V Commission. *Journal of European Competition Law & Practice*. 14(3), 168-170. <https://doi.org/10.1093/jeclap/lpad011>
- Verohallinto. (2013). *Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta*. Noudettu 11.11.2023 osoitteesta <https://mb.cision.com/Main/3509/9365289/88479.pdf>
- Verohallinto. (2021, 25. lokakuuta). *Lausunto hallituksen esityksestä 188/2021 vp*. Noudettu 4.10.2023 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-402864.pdf>
- Verohallinto. (2022a). *Siirtohinnoitteluoikaisusäännös muuttui*. Noudettu 2.9.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/siirtohinnoitteluoikaisusäännös/>
- Verohallinto. (2022b, 21. tammikuuta). *OECD julkaisi päivityksen siirtohinnoitteluohjeisiin*. Noudettu 8.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2022/oecd-julkaisi-päivityksen-siirtohinnoitteluohjeisiin/>
- Verohallinto. (2022c). *Siirtohinnoittelu*. Noudettu 12.4.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/>
- Verohallinto. (2022d). *Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2022 toimitettavaa verotusta varten*. Syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/5822/00.01.00/2022. Noudettu 29.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhtenaistamisohjeet-vuodelta-2022-toimitettavaa-verotusta-varten/>
- Verohallinto. (2023a). *Verosopimusten artiklat*. Syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/6226/00.01.00/2022. Noudettu 7.10.2022 osoitteesta

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat3/#2.24-artikla-25,-keskinäinen-sopimusmenettely>

Verohallinto. (2023b). *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä*. Syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/5942/00.01.00/2022. Noudettu 8.10.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/48760/oecd-n-siirtohinnoitteluohjeet-tulkintalahteena/>

Verohallinto. (2023c, 29. syyskuuta). *Lausunto komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista*. Noudettu 26.11.2023 osoitteesta <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ShowAllProposalAnswers?proposalId=a9d11ab4-6f66-40a1-abe0-6512421ceb29>

Virolainen, J. (2012). Oikeuskirjallisuus oikeuslähteenä ja tuomion perusteluissa. *Lakimies*, 1/2012, 3–32.

Wikström, K., Ossa, J., & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.

Äimä, K., & Kujanpää, E. (2013). *Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus*. Helsingin Kamari Oy.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus:

5.2.2008 taltio 161	KHO 2008:6	s. 18
10.9.2008 taltio 2193	KHO 2008:67	s. 18
18.3.2009 taltio 621	KHO 2009:27	s. 19
2.7.2009 taltio 1702	KHO 2009:70	s. 50–51
4.3.2013 taltio 755	KHO 2013:36	s. 24, 31–33 & 55
2.5.2014 taltio 1444	KHO 2014:66	s. 19
22.5.2014 taltio 1633	KHO 2014:85	s. 19
3.7.2014 taltio 2117	KHO 2014:119	s. 19, 33, 40, 5 51 & 86
23.12.2014 taltio 4054	KHO 2014:190	s. 19
31.12.2014 taltio 4129	KHO 2014:200	s. 19
13.9.2017 taltio 4380	KHO 2017:145	s. 34, 40 & 55
18.12.2018 taltio 5979	KHO 2018:173	s. 24, 34, 40, 55 & 76
2.4.2020 taltio 1502	KHO 2020:34	s. 34–36 & 55
2.4.2020 taltio 1503	KHO 2020:35	s. 34–37, 40 & 55

Hallinto-oikeus:

20.1.2023	Hämeenlinnan HAO 20.01.2023 93/2023	s. 55
-----------	-------------------------------------	-------

Euroopan unionin tuomioistuin:

8.11.2022	C-885/19 P ja C-898/19 P	s. 61
-----------	--------------------------	-------

Euroopan unionin yleinen tuomioistuin:

24.9.2019	T-760/15 ja T-636/16	s. 63
15.7.2020	T-778/16 ja T-892/16	s. 64

12.5.2021

T-816/17 ja T-318/18

s. 66