



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Valtteri Nokso-Koivisto

Vajaaverotuksen estäminen siirtohinnoittelusäädöksillä

rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa

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

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Valtteri Nokso-Koivisto		
Tutkielman nimi:	Vajaaverotuksen estäminen siirtohinnoittelusäädöksillä : rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2024	Sivumäärä:	102

TIIVISTELMÄ:

Konserniin kuuluvat yritykset käyvät huomattavasti kauppaa keskenään ja konsernikaupan volyymi on kasvanut koko 2000-luvun. Konserniyritysten välisen kaupan pitää noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Markkinaehtoperiaatteella tarkoitetaan kaupan ehtoja, joita riippumattomat yritykset soveltaisivat. Keskeinen konserniyritysten välistä kauppaa verottava verosäädös on verotusmenettelylain 31 §, joka säättää mm. markkinaehtoisuudesta. Tutkielman keskeinen tutkimustehtävä on kuvata konserniyritysten välistä kauppaa, eli siirtohinnoittelua vero-oikeudellisena ongelmana erityisesti vajaaverotuksen estämisen tarkastelukulmasta. Vajaaverotus tarkoittaa siirtohinnoittelussa veronsaajan näkökulmasta liian alhaisella hinnalla tai ehdolla toteutunutta konserniyritysten välistä kauppaa. Tutkielma lähestyy tutkimustehtävää mm. lainsäätäjän näkökulmasta, jonka tehtävänä on säätää lyhyitä ja ytimekkäitä verolakeja. Lisäksi tutkielma tarkastelee siirtohinnoittelua kansainvälisen verotuksen taustaperiaatteita ja -ilmiöitä silmällä pitäen, joihin lukeutuvat mm. EU-vero-oikeus ja OECD:n tuottama materiaali.

Ihmisten ja yritysten verottamisella puututaan mm. omaisuuden suojaan, ja tästä syystä vero-oikeudessa mielletään, että keskeinen oikeuslähde verottamiseen on vahvasti velvoittava verolain säädös. Voidaan siis sanoa, että laillisuusperiaatteella, eli legaliteettiperiaatteella on vero-oikeudessa korostunut merkitys. Tästä syystä tutkimuksen keskeinen aineisto nojautuu vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, kuten verotusmenettelylain 31 §:ään. Kuitenkin siirtohinnoittelu on monelta osin vero-oikeuden haastavimpia osa-alueita, johtuen monelta osin sen kansainvälisestä kytkennästä. Lisäksi yksittäiset verolait tulee muotoilla niukkasanaaniksi, jolloin haastavissa tilanteissa joudutaan tukeutumaan monipuoliseen tulkinta-aineistoon. Kansainvälisessä siirtohinnoittelussa panokset ovat kovat, sillä veronsaajaosapuoli ei halua päästää tuotannon tekijää liian halvalla toiseen maahan, kun taas verovelvollinen haluaa minimoida verokustannuksen. Siirtohinnoitteluongelma tiivistyy siis kysymykseen: mikä on verotuksellisesti oikea arvo konserniyritysten välisen kaupan kohteelle? Siirtohinnoittelun oikeanlainen toteutuminen pitää sisällään myös muita säädöksiä verotusmenettelylain 31 §:n lisäksi, sillä verotuksellisesti oikean arvon löytäminen vaatii asioiden selvittämistä. Selvittäminen aloitetaan verovelvollisen toimesta jo ennen konsernikaupan kohteen luovuttamista, sillä selvittämisellä verovelvollinen varmistuu omasta oikeusturvastaan, mikäli konsernikauppaa tarkastellaan verovalvontatoimenpiteillä myöhemmässä vaiheessa.

AVAINSANAT: Siirtohinnoittelu, verotusmenettelylaki, OECD, EU-vero-oikeus, hyvä hallinto

Sisällys

1 Johdantoluku	6
1.1 Yleistä aihepiiristä	6
1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus	10
1.3 Tutkimuksen rakenne ja tutkimusmenetelmät	12
2 Verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö	14
2.1 Verosopimus	14
2.2 Siirtohinnoittelun sisäinen lainsäädäntö	17
2.2.1 Etuyhteisyrittäjä VML 31.4 § ja markkinaehtoperiaate VML 31.1 §	20
2.2.2 Liiketoimen tunnistus VML 31.2 § ja liiketoimen sivuuttaminen VML 31.3 §	21
2.3 Siirtohinnoitteludokumentointi ja selvittämismenettely	23
3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	29
3.1 Taustatietoa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista	29
3.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisällön systematisointi	34
3.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja verosopimukset	39
3.4 Tehokkuusnäkökulma	43
4 Siirtohinnoittelu osana EU-vero-oikeutta	46
4.1 EU-vero-oikeus kokonaisuutena	46
4.2 EU:n direktiiviehdotus siirtohinnoittelusta – taustatietoa	49
4.3 EU:n perusoikeudet	51
4.4 EU:n tuomioistuinkäytäntö	54
4.4.1 Valtiontukikielto – Fiat Chrysler C898/19	55
4.4.2 Syrjäntäkielto – C311/08 SGI	57
4.5 EU-vero-oikeudellisia ajatuksia siirtohinnoittelusta	58
5 Siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen ja veron kiertäminen	63
5.1 Yhteisnimitykset	63
5.2 Muoto ja sisältö	66
5.3 KHO avoimesti muotoiltujen säännösten tulkitsijana	70
5.4 Mitä katsotaan selvitettyksi?	74
5.5 Hyvä hallinto, hyvä verotarkastustapa ja suhteellisuusperiaate	81

5.6 Yhteenveto avoimien lakien soveltamisen ongelmista ja reunaehdoista	89
6 Loppupäätelmät	92
Lähteet	95
Oikeustapausluettelo	102

Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 434/2003
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PL	Suomen perustuslaki 731/1999
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995

1 Johdantoluku

1.1 Yleistä aihepiiristä

Itsenäisellä valtiolla on verosuvereniteetti alueellaan, eli se säättää lailla verovelvollisuudesta. Kansainvälistyneen talouden vuoksi vero-oikeudessa on aloitettu puhumaan kansainvälisestä vero-oikeudesta, jolla on omia tunnusmerkkejä. Kansainvälisessä vero-oikeudessa pyritään neutraliteettiin, eli tilanteeseen, jossa kansainvälistä taloudellista toimintaa ei veroteta liian ankarasti, tyyppillisesti kaksinkertaisen verotuksen tapauksessa, eikä myöskään liian kevyesti, tyyppillisesti vajaaverotuksen tapauksessa.¹

Vajaaverotus käsitteenä tarkoittaa Juuselan mukaan yleisesti sitä, että taloudellinen toiminta on lainsäätäjän tahtoa lievemmin verotettua². Vajaaverotukselle on annettu myös muita merkityssisältöjä. Malmgrenin ja Myrskyn mukaan vajaaverotus tarkoittaa tilannetta, jossa mikään valtio ei verota tai veroseuraamukset ovat hyvin vähäisiä³. Vajaaverotus voidaan myös nähdä lainsäätäjän kannalta negatiivisena ongelmana⁴. Tärkein asia tutkimuksen kannalta on ymmärtää, että vajaaverotus liittyy ennen kaikkea taloudelliseen toimintaan, ja tulen avaamaan sitä myöhemmin lisää tutkimuksen näkökulmasta sekä määrittämään tutkimuksessa käytetyn vajaaverotus-termin.

Verotuksen siirtohinnoittelunormeilla varmistutaan, että etuyhteudessa olevien yritysten väliset liiketoimet noudattavat markkinaehtoperiaatetta. Etuyhteisyriyksillä tarkoitetaan konserniin kuuluvia yrityksiä, joihin on mahdollista käyttää määräysvaltaa. Määräysvallan käyttäminen mahdollistaa etuyhteisyriyten toiminnasta päättämisen, jolloin on mahdollista vaikuttaa etuyhteudessa olevien yritysten välisten liiketoimien ehtoihin. Siirtohinnoittelulla on suuri vaikutus globaalissa taloudessa, sillä yritykset

¹ Juusela (1998) s. 6, 53

² Juusela (1998) s. 13

³ Malmgren & Myrsky (2017) s. 37

⁴ Juusela (1998) s. 13

sijoittautuvat eri maihin, joista kukin verottaa verotusoikeutensa puitteissa. Rajat ylittävällä etuyhteysliiketoimilla tarkoitetaan tilanteita, jossa kaksi yritystä sijaitsevat eri maissa, eli verotusalueilla. Rajat ylittävässä etuyhteysliiketoimessa kaupan kohde siirtyy toiselle verosuvereniteettialueelle. Rajat ylittävässä etuyhteysliiketoimessa tutkimuksen otsikon mukainen vajaaverotus syntyy, mikäli etuyhteysliiketoimi ei noudata markkinaehtoperiaatetta. Veronsaajan näkökulmasta liian pieni korvaus siirtyneestä tuotannon tekijästä toiselle verosuvereniteettialueelle tarkoittaa sitä, että verotulot pienentyvät. Rajat ylittävä etuyhteysliiketoimi voi myös pitää sisällään ehtoja, jolloin maksettava korvaus on veronsaajan näkökulmasta liian suuri, jolloin häviö on jonkin toisen maan veronsaajat.

Markkinaehtoperiaatteella lainsäätäjä varmistuu siitä, ettei vajaaverotusta synny. Jos konserniyritys A myy naulan konserniyritys B:lle hintaan 0,90 euroa, vaikka markkinahinta olisikin 1 euron, eivät konserniyritykset tuolloin noudata markkinaehtoperiaatetta. Mikäli B yritys olisi yllä kuvatussa tilanteessa saman maan sijasta jossakin muussa maassa kuin yritys A, syntyisi kansainvälistä vajaaverotusta. Silloin puhuttaisiin verotuskielellä rajat ylittävästä etuyhteystoimesta, joka ei noudata markkinaehtoperiaatetta. Vajaaverotuksen estäminen siirtohinnoittelusäädöksillä pitää sisällään kaikki relevantit säädökset, joilla lainsäätäjä varmistuu markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta konserniyritysten välisessä siirtohinnoittelussa.

Mikäli A yritys myy naulan liian halvalla yritykselle B, joka sijaitsee toisella verosuvereniteettialueella, tällöin A valtion "varallisuus" laskee ja B valtion "varallisuus" nousee, sillä markkinaehtoperiaatetta ei noudatettu. "Varallisuudella" tarkoitan tässä tapauksessa verotuloja, joita käytetään julkisen sektorin menojen kattamiseen. Tällaisella toiminnalla on muihin ihmisiin vaikuttavia negatiivisia seurauksia. Valtio verottaa verosuvereniteettinsa puitteissa, jolloin verottamisesta muodostuu verotuloja. Verotuloilla pyritään kattamaan valtion menot. Toiminnassa, jossa yrityksen varallisuutta siirretään rajat ylittävässä konsernikaupassa siten, että yrityksen tulo jää liian pieneksi

tai tappio muodostuu liian suureksi, syntyy vajaaverotusta sille alueelle, joka kärsii markkinaehtoperiaatteen noudattamatta jättämisestä. Tällaisessa vajaaverotustilanteessa verotulot olisivat pienemmät, mitä ne normaalisti olisivat, jolloin muut verovelvolliset joutuvat maksamaan enemmän veroa, mikäli verotulot halutaan pitää samana.

Siirtohinnoittelun historia ulottuu 1910-luvun Iso-Britanniaan ja Yhdysvaltoihin. Näissä maissa yritykset pyrkivät ensimmäisen maailmansodan vuoksi siirtämään verotettavaa tuloa etuyhteysliiketoimien avulla verotuksellisesti halvempiin maihin. Viranomaiset huomasivat tämän pääasiassa markkinahintoja manipuloivan toiminnan ja loivat säädöksiä toiminnan kitkemiseksi. Vuosikymmeniä myöhemmin taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD tuotti kaksi raporttia, joiden tarkoituksena oli edistää kansainvälistä kauppaa ja estää kaksinkertaista verotusta.⁵ Suomessa siirtohinnoittelusta käytettiin aluksi nimeä kansainvälinen voitonsiirto, josta säädettiin jo vuonna 1931. Sen tehtävä oli lisätä tuloon määrä, mikäli yritys oli tehnyt etuyhteysosapuolen kanssa ”epäedullisen sopimuksen”, jonka vuoksi voiton verotus siirtyi muualle. Myöhemmin kansainvälinen peitelty voitonsiirto siirtyi säännöksenä VML 31 §:ään. Keskeinen tarkoitus molemmissa laeissa oli varmistua markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta etuyhteysliiketoimissa.⁶

Siirtohinnoittelulaki, verotusmenettelylain 31 § koki muutoksen vuonna 2022. Hallituksen esityksen sisällöstä ilmenee, että siirtohinnoitteluoikaisuja, eli puuttumista etuyhteysyritysten väliseen hinnoitteluun voitaisiin tehdä kansallisen lainsäädännön nojalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja OECD:n malliverosopimuksen siirtohinnoitteluun liittyvän sopimusmääräyksen koko laajuudessa.⁷ Uusi siirtohinnoittelua koskeva laki on mielenkiintoinen. Pääsääntöisesti vajaaverotuksen estäminen on nimenomaisesti lainsäätäjän vastuulla. Toisin sanoen lainsäätäjän

⁵ Raunio & Karjalainen (2018) s. 2-3

⁶ Isomaa-Myllymäki (2016) s. 184-188

⁷ HE 188/2021 vp kansisivu.

tehtävänä on säätää normit, jolla kitketään siirtohinnoittelun ”epäedullisten sopimusten” tekeminen, ja sitä kautta veropohjan rapauttaminen. Tämä aihepiiri on osana suurempaa keskustelua mm. perusoikeustarkastelun osalta. Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla. Lisäksi, mikäli vajaaverotusta pyritään tilkitsemään ”ohjeilla”, tulisi niitä tulkita perusoikeusmyönteisesti. Tämä taas on seurausta vuoden 2000 perustuslakiuudistuksesta.⁸

Perusoikeusmyönteinen lähestymistapa on myös toivottavaa lähinnä siksi, että siirtohinnoittelu on siirtymässä kohti tulevaisuuden verottamista. Kaikki siirtohinnoittelutilanteet eivät ole yhtä yksinkertaisia kuin käyttämäni ”naulan siirtohinnoittelu”. Naulan markkinaehdot voidaan yksinkertaistaen selvittää esimerkiksi menemällä paikalliseen rautakauppaan, josta ilmenee suhteellisen tarkasti naulan hinta. Todellisuudessa naulan hinta saataisiin siitä, millä hinnalla Rautakauppa A on ostanut naulansa ei-konserniyhtiö Tukku B:ltä. Tulevaisuuden verottamisessa on kyse aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelusta. Verohallinto listaa aineettomaksi omaisuudeksi mm. patentit, tavaramerkit, tekijänoikeudet, liikenimet, mallioikeudet, tietotaidon ja liikesalaisuudet⁹. Pankakosken mukaan aineettoman omaisuuden kassavirtaa tuottavat ominaisuudet voivat kestää vuosikymmeniä¹⁰. Keskeinen kysymys siirtohinnoittelun kannalta on siis se, miksi konserniyhtiö A, joka omistaa arvokkaan patentin haluaisi luovuttaa kyseisen kassavirtaa tuottavan omaisuuserän konserniyhtiö B:lle? Miten tällaisessa luovutuksessa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta, jos kassavirrat voivat markkinatalouden kilpailusta riippuen vaihdella vuodesta esimerkiksi 100 vuoteen. Mikä kansakunta köyhtyy eniten aineettoman omaisuuden ei-markkinaehtoperiaatteen mukaisessa luovutuksessa, ja mikä kansakunta vaurastuu eniten jonkin toisen kustannuksella?

⁸ lisää, Juusela (2018) s. 450

⁹ Verohallinto – Aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelu.

¹⁰ Pankakoski (2018) s. 1

Näistä lähtökohdista tarkasteltuna vajaaverotus on monessa mielessä suoraan liitännäinen valtion verotuloihin. Erityisen haitallista se on tilanteissa, joissa vajaaverotuksen seurauksena muiden verovelvollisten verorasitus kasvaa, jotta verotulot pysyvät ennallaan. Kansainvälistä vajaaverotusta ei kuitenkaan tarvitse tarkastella yksinomaan haitallisena ilmiönä, sillä kansainvälisen vajaaverotuksen seurauksena valtiot joutuvat miettimään julkisten menojen tarpeellisuutta, niiden tehokkuutta ja rationalisointia. Kun valtiot käyttäytyvät tehokkaasti, syntyy tehokkuusvoittoa.¹¹ Tämän seurauksena valtiot joutuvat kansainvälisen vajaaverotuksen vuoksi miettimään toimintojaan uudelleen, ja miettimään uudelleen loputtomia verottamispyrkimyksiään.

1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus

Tutkimustehtävänä on tunnistaa siirtohinnoittelusta johtuva mahdollinen vajaaverotusongelma. Pyrin esittämään siirtohinnoittelua koskevan relevantin lainsäädännön, sekä niiden taustalla olevat periaatteet. Pyrin myös esittämään lainsäädännön, joka vaikuttaa siirtohinnoittelutapauksissa näyttötaakan jakoon vajaaverotuksen osoittamiskysymyksessä. Lisäksi esittelen rajat ylittäviin siirtohintatilanteisiin vaikuttavia taustatekijöitä, kuten Suomen perustuslain mukaiset perusoikeudet ja EU:n perusoikeudet. Näitä en käsittele kattavan luettelon omaisesti, vaan siten että lukija ymmärtää niiden olemassaolon ja niiden vaikutuksen siirtohinnoitteluun.

Lisäksi tutkimusongelmana on selventää, kuinka siirtohinnoittelun monipuoliset oikeuslähteet vaikuttavat verotuksen tehokkuuden käsitteeseen edellä esitettyjen taustaolettamuksien vuoksi. Myös yksi tutkimusongelma on pohtia, kuuluuko vajaaverotuksen poistaminen lainsäätäjälle vai lain soveltajalle.

¹¹ Juusela (1998) s. 24

Siirtohinnoittelu on aihealueena erittäin laaja, joten tutkielman aihetta on syytä rajata. Ensimmäinen rajaus koskee sitä, että tutkimuksen tarkastelukulma tarkastelee vain rajat ylittäviä siirtohinnoittelutilanteita. Tämä rajaus palvelee tutkimuksen otsikon mukaista tarkastelukulmaa, eli vajaaverotuksen estämistä siirtohinnoittelutapauksissa. Verosopimuksia tarkasteltaessa tarkastelen vain verosopimuksia, jotka perustuvat pääpiirteittäin OECD:n malliverosopimukselle. Syy tähän rajaukseen on se, että tällaisessa tilanteessa sopimusosapuolet käsittävät verosopimuksen etuyhteysliiketoimien kaupan mahdollisimman samankaltaisesti. Seuraava rajaus tapahtuu siirtohinnoittelumetodien kanssa. Tutkielma ei esittele OECD:n siirtohinnoitteluohjeista löytyviä erilaisia siirtohinnoittelumenetelmiä kattavasti. Perustelu tälle rajaukselle löytyy legaliteettiperiaatteesta, sillä kansallinen siirtohinnoittelulaki ei erikseen tunnista eri siirtohinnoittelutilanteita, kuten jakoa aineelliseen tai aineettomaan omaisuuteen, jolloin siirtohinnoittelumenetelmien esittäminen ei palvele tarkoitusta. Ylipäänsä keskeinen rajaus on rajoittaa mahdollisimman suuressa määrin Suomen verojärjestelmän ulkopuolisten termien käyttöä. Verosuvereniteetin tarkastelussa verovelvollisen osoittaminen ja veromaksun määrääminen on keskiössä, jolloin tähän tarkastelukulmaan ei ole sijaa verojärjestelmän ulkopuolisille, lähes mitäänsanomattomille termeille, joilla on useita verojärjestelmän ulkopuolisia merkityssisältöjä.

Muut rajaukset koskevat kiinteän toimipaikan siirtohinnoittelua, jota tutkimus ei erikseen käsittele. Lisäksi verosopimukseen liitännäisiä aihepiirejä kuten MAP (Mutual Agreement Procedure) ja EU-arbitraatioyleissopimusta en käsittele kattavasti. Verovalvonnan aihepiiriä koskeva rajaus rajaa verovalvonnan koskemaan vain verotarkastuksia, eikä nk. asiakasohjausta, jossa verovelvollista ohjataan veroviranomaisen toimesta jo etukäteen. Kyseessä on siis verovalvonnan elinkaareen liittyvä rajaus, eikä asiakasohjauksen oikeudellisia seikkoja oteta huomioon tutkimuksessa.

1.1 Tutkimuksen rakenne ja tutkimusmenetelmät

Aloitetaan tutkimusmenetelmällä. Kyseessä on lainopillinen tutkimus, joka pyrkii selvittämään voimassa olevaa oikeutta ja niiden systematisointia. Lainopillinen tutkimus edellyttää objektiivista lähestymistapaa tutkimuskohteeseen, jolloin yksittäisten henkilöiden sanomisia tai mielipiteitä pitää arvioida kriittisesti sekä myös arvioida niiden soveltuvuutta tutkimustekstiin. Näiltä osin tutkimus pyrkii esittämään neutraalin esityksen siirtohinnoittelusta. Siirtohinnoittelu on vero-oikeuden osa-alueena alue, joka eroaa merkittävästi muista vero-oikeuden lohkoista mm. rajat ylittävän toiminnan liittymäpinnan sekä verotuksen toteuttamisen luonteen johdosta. Tästä syystä tutkimus pyrkii arvioimaan yksittäisiä kannanottoja kriittisesti. Lainopillinen tutkimus siirtohinnoitteluasiassa edellyttää vero-oikeudellisen informaation luonteen selvittämistä¹². Jotta tutkimus palvelee lainopillista näkökohtaa, pyrkii tutkimus välttämään verojärjestelmän ulkopuolisia nimikkeitä kuten verovälttely.

Tutkimuksen rakenne on seuraava. Johdantoluvussa taustoitin vajaaverotusta, kuinka se vaikuttaa itsenäisen valtion verosuvereniteettiin, sekä mitä vajaaverotuksesta seuraa muille verovelvollisille valtion verotulojen kertymisen kannalta. Toisessa luvussa tulen esittelemään siirtohinnoittelun kansallisen lainsäädännön ja verosopimukset. Kansallinen lainsäädäntö sisältää siirtohinnoitteluoikaisusäädösten lisäksi säädökset siirtohinnoitteludokumentoinnista ja selvittämisvelvollisuuden.

Kolmas luku käsittelee OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, sillä lainsäätäjän toivomus oli uudistetussa siirtohinnoittelulaissa, että siirtohinnoitteluohjeet otettaisiin osaksi Suomen verojärjestelmää täysimääräisesti. Käsittelem siirtohinnoitteluohjeita perustuslaillisuuden ja verotuksen tehokkuuden näkökulmasta.

Neljäs luku käsittelee EU-vero-oikeutta niiltä osin kuin on tarpeellista, jotta lukija ymmärtää EU-vero-oikeuden merkityksen verosuvereniteetin ja rajat ylittävien

¹² ks. lisää Lindgren (2020) s. 655-667

etuyhteysliiketoimien kannalta. Viides luku käsittelee siirtohinnoittelua yleisemmin sekä sitä, mitä eroa sillä on veronkierron käsitteelle. Tässä luvussa pyrin arvioimaan vajaaverotusta monelta eri kantilta, mm. tuon esille viranomaistoimintaa ohjaavat tavoitteet sekä viranomaistoimintaa koskevat velvoitteet. Kuudes luku sisältää johtopäätökset.

2 Verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö

2.1 Verosopimus

Verosopimuksella jaetaan verotusoikeutta tilanteessa, jossa useammalla maalla olisi verotusoikeus tiettyyn tuloon. Verosopimuksen voimaantulo, eli osaksi kansallista vero-oikeutta, tapahtuu eduskunnan hyväksynnällä¹³. Voimaantulon jälkeen Suomi sitoutuu verosopimukseen, sekä voimaantulosta seuraa se, että verosopimus on hierarkiassa muun kansallisen lainsäädännön kanssa samanarvoinen. Verosopimukset voidaan kuitenkin mieltää erityislainsäädännöksi suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, jonka johdosta verosopimuksilla on etusija verrattuna kansalliseen lainsäädäntöön.¹⁴ Näin ollen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tapahtuu niin, että verosopimuksen myötä sen käyttäminen estää tai rajoittaa sisäisen lainsäädännön pohjalta tapahtuvaa verotusta, jolloin verotusoikeuden jakaantuminen tapahtuu ilman kaksinkertaista verotusta¹⁵. Tutkielman teeman kannalta on ensiarvoisen tärkeää ymmärtää, että kaksinkertaisen verotuksen poistossa on kysymys valtioiden välisestä oikeudenmukaisuudesta. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen edellytys on, että jompikumpi lähde- tai asuinvaltio luopuu kokonaan tai edes osittain verotusoikeudestaan. Tältä kantilta tarkasteltuna kyseessä on siis kahden eri valtion välinen suhde.¹⁶

Myrskyn & Svenskin mukaan verosopimuksilla on myös laajempi merkitys osana kotimaista verojärjestelmää. Verosopimusten ansioista kotimainen verojärjestelmä niveltyy hyvin myös muiden maiden verojärjestelmien kanssa, joka johtaa verotuksen tehokkuuteen, joka on itsessään tavoiteltava periaate.¹⁷ Verosopimuksissa on kyse Wienin yleissopimuksessa tarkoitetuista valtiosopimuksista, jolloin niiden tulkintaa on

¹³ Frände (2011) 516-517.

¹⁴ Veikkola (2022) s. 23

¹⁵ Veikkola (2022) s. 24

¹⁶ Juusela (1998) s. 75-77

¹⁷ Myrsky & Svensk (2016) s. 27-28

toteutettu yleissopimuksen 31 artiklan yleisen tulkintasäännön ja 32 artiklan täydentävien tulkintojen mukaan. Wienin yleissopimuksen nojalla verosopimustulkinta perustuu ensisijaisesti verosopimustekstiin ja toissijaisesti verosopimuksen sopijapuolten tarkoituksen perusteella¹⁸.

Siirtohinnoittelun osalta verosopimukset eivät määrittele menon vähennyskelpoisuudesta tai tulon veronalaisuudesta, vaan verosopimuksen tehtävänä on jakaa verotusoikeus sopimusvaltioiden kesken. Tulon oikaisulla tarkoitetaan tilannetta, jossa konserniyhtiöiden tuloa oikaistaan.¹⁹ Kyseistä tulonoikaisua käytetään yhdessä Suomen sisäisen lainsäädännön kanssa eli VML 31 §:n. Helmisen mukaan tulonoikaisulla ja sisäisellä lainsäädännöllä ei ole juurikaan eroa, mutta on mahdollista, ettei tulonoikaisu olisi mahdollinen, mikäli näiden kahden välillä olisi ristiriita. Tästä syystä tyypillisesti on katsottu, ettei verosopimuksella voida laajentaa verotusoikeutta.²⁰

Kaikki verosopimukset eivät ole samanlaisia, mutta Suomen noudattelemat verosopimukset noudattelevat pitkälti OECD:n malliverosopimusta²¹. Lisäksi tutkielmassa tehdyn rajauksen mukaan käsittelen vain pitkälti OECD:n malliverosopimukseen perustuvia verosopimuksia, jolloin muut verosopimukset jäävät tarkastelun ulkopuolelle. Siirtohinnoittelussa on kyse pitkälti rajat ylittävistä liiketoimista, jolloin joudutaan huomioimaan vähintään kahden eri verojärjestelmän normeja. Tämä johtuu siitä, että rajat ylittävä taloudellinen toiminta on valtiorajojen ylittävää, mutta kunkin valtion verojärjestelmät ovat valtiokohtaisia²². Tätä verojärjestelmien valtiokohtaisuutta pyrkii OECD:n malliverosopimus osaltaan paikkaamaan, standardisoimalla rajat ylittävää verotusta. Standardisointi tapahtuu siirtohinnoittelussa OECD:n malliverosopimuksen artikloilla, joista 9 artikla säätää etuyhteydessä keskenään olevista yrityksistä ja niiden kaupasta.

¹⁸ Urpilainen (2021) s. 1318

¹⁹ Helminen (2021), kohdasta Verosopimusten tulonoikaisuartiklat.

²⁰ Helminen (2021), kohdasta Suhde sisäiseen lainsäädäntöön.

²¹ Verohallinto – Verosopimusten artiklat, kohdasta 1.3 OECD:n malliverosopimus

²² ks. aiheesta tarkemmin Knuutinen (2012) s. 69

OECD:n malliverosopimuksen tulkintaa ohjaa malliverosopimuksen kommentaari²³. Oikeuslähteenä OECD malliverosopimus tai sen kommentaari ei ole sitova oikeuslähde, mutta Nissisen mukaan ne vaikuttavat vahvasti verosopimuksen tulkintaan tilanteissa, joissa Suomen solmima varsinainen verosopimus ja sen määräys pohjautuu OECD:n malliverosopimukselle²⁴. Toisin sanoen Suomen solmima kahdenvälinen verosopimus toisen maan kanssa ja sen yksittäinen määräys, kuten rajat ylittäviä tilanteita koskeva määräys, esim. siirtohinnoittelun osalta perustuu pitkälti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarille. Vastaavasti Urpilaisen mukaan Wienin yleissopimuksen ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin suhde on, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria voidaan käyttää täydentävänä tulkinta-aineistona, mikäli se ei ole ristiriidassa verosopimuksen kanssa. Hän myös korostaa, ettei tähän asetelmaan jää erityistä tilaa muille tulkintaperiaatteille, vaan yksittäisen verosopimuksen tulkinnassa verosopimusteksti ja mahdollinen tarkoitus on avainasemassa²⁵. Vuoden 2017 malliverokommentaari viittaa loppupäätelmässään OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin 9 artiklan, eli etuyhteydessä olevien yritysten siirtohinnoittelun toteuttamiskeinona. Toisin sanoen siirtohinnoitteluohjeet ovat malliverosopimuksen komitean mietintö siitä, kuinka siirtohinnoittelutilanteet tulisi ratkaista. Komitean mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet edustavat kansainvälisesti hyväksytyjä periaatteita ja antaa ohjeita markkinaehtoperiaatteen noudattamiseen.²⁶ Käsittelen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita pääluvussa kolme.

Markkinaehtoperiaatteen vaatimus sisältyy OECD:n malliverosopimukseen²⁷. Lisäksi Suomen verosopimukseen sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukainen määräys, jonka mukaan Suomen verosopimusvelvoitteiden sisältöä tulkittaessa malliverosopimuksen 9 artiklalla ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on vakiintunut asema tulkintalähteinä²⁸.

²³ HE 188/2021 vp s. 6.

²⁴ Nissinen (2021) s. 215

²⁵ Urpilainen (2021) s. 1318

²⁶ OECD – Model Tax Convention on Income and on Capital (2017) s. 226

²⁷ Malmgren & Myrsky (2017) s. 405

²⁸ HE 188/2021 vp s. 5

Sekä verosopimukset että siirtohinnoittelun sisäinen lainsäädäntö kuuluvat kansalliseen lainsäädäntöön. Suomessa verosopimusten osalta käytetään dualistista järjestelmää, jonka mukaan Suomi sitoutuu solmittuun verosopimukseen ja saattaa sen voimaan. Vaikka molemmat, verosopimukset ja siirtohinnoittelun sisäinen lainsäädäntö kuuluvat kansalliseen lainsäädäntöön, Suomessa ei ole lainsäädäntöä, joka sääntelisi näiden suhteesta. Kuitenkin verosopimuksille tulisi antaa etusija, koska ne ovat erityislainsäädäntöä.²⁹ Erityislainsäädäntöoikeus näytetään mm. TVL 135 §:ssä, jonka mukaan hallituksella on oikeus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi vastavuoroisuuden edellytyksellä sopia vieraan valtion kanssa verottamisoikeuden jakamisesta. Lisäksi pykälässä mainitaan, että tällaisten sopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tämän lain mukaan. Näin ollen kyseisen säännön sanamuodosta ilmenee etusijaisuus suhteessa muuhun kansalliseen lainsäädäntöön. Tämä etusijaisuusvaatimus johtuu siitä, että myöhemmässä vaiheessa tapahtunut kansallisen lainsäädännön päivitys voi ohittaa verosopimuksen.

2.2 Siirtohinnoittelun sisäinen lainsäädäntö

Kaikki Suomen verosäädökset tulee koostua kolmesta eri osatekijästä, jotka on ilmaistu PL 81.1 §:ssä. Nämä ovat säännökset verovelvollisuudesta, veron suuruudesta ja verovelvollisen oikeusturvasta. Edelliset kolme osatekijää antavat jokaiselle verolaille sisällöllisen vähimmäisvaatimuksen. Suomen vero-oikeudessa on korostettu veroista lailla säätämisen vaatimus, sillä verotuksella puututaan omaisuudensuojaan. Näin ollen verosäädöksen kolmen osatekijän sisällöllinen vaatimus voidaan nähdä perustuslaillisena legaliteettiperiaatteena. Joko sisällöllinen vaatimus täyttyy tai se ei täyty.³⁰ Valitettavasti aihepiiri on sen verta laaja, ettei sisällöllisten osatekijöiden tarkastelua voida tehdä täysimittaisesti tässä luvussa, vaan esimerkiksi

²⁹ Veikkola (2022) s. 23

³⁰ ks. lisää sisällöllisestä vähimmäisvaatimuksesta Lehtonen (2014) s. 184

oikeusturvanäkökohtia tarkastelen vasta 5. luvussa. Lisäksi myös muut sisällölliset osatekijät saavat kattavampia tarkastelukulmia myöhemmissä luvuissa.

Siirtohinnoittelun sisäisen lainsäädännön VML 31 §:ssä on kyse erityisestä vajaaverotuksen estämisen normista. Oikeuskirjallisuudessa VML 31 §:ää on luonnehdittu jopa veron välttämisen estämisnormiksi³¹. Kuitenkin tällainen veron välttäminen edellyttää tietoista suunnittelua, joten on hyvä tiedostaa, ettei kaikki konsernit harjoita tällaista toimintaa veron välttämisen tarkoituksessa, vaan he haluavat noudattaa lakia kuuliaisemmin. Lisäksi veron välttäminen ei ole Suomen verojärjestelmän mukainen termi, vaan lähinnä oikeuskirjallisuudessa tuotettu seloste jonkin toimenpiteen sisällöstä ja se voi siten saada useita merkityssisältöjä, riippuen tarkasteltavasta asiasta. Konserniyhtiöiden välisen kaupan markkinaehtoisuudessa on viime kädessä kysymys tulon ja menon kohdistumisesta oikealle verovelvolliselle. Helmisen mukaan tulon ja menon kohdistuminen oikealle verovelvolliselle tapahtuu tyypillisesti verotuksen yleisten periaatteiden nojalla, mutta VML 31 §:n kaltaista erityislainsäädäntöä tarvitaan tilanteissa, joissa joudutaan puuttumaan etuyhteisyriyten hinnoittelun tasoon. Kuitenkaan tällaiseen tulonoikaisuun ei voida ryhtyä ilman soveltamisedellytysten täyttymistä.³² Suomen solmimiin verosopimukseen nähden VML 31 §:n tulo-meno-kohdistuminen eroaa siinä mielessä, ettei verosopimuksissa ole kyse menon vähennyskelpoisuudesta tai tulon veronalaisuudesta, vaan verotusoikeuden jakamisesta. Helmisen mukaan OECD:n malliverosopimukseen perustuva konserniyhtiön tulonoikaisu noudattaa jotakuinkin samoja edellytyksiä, kuin kansallisen VML 31 §:n tapauksessa³³. Tältä osin tulkinta-apua tuonee malliverosopimuksen kommentaari.

Käsittelen tässä yhteydessä siirtohinnoittelun sisäisen lainsäädännön VML 31 §:n, joka koki muutoksen 2022. VML 31 §:n sanamuodon mukainen tulkinta toimii vahvasti

³¹ Helminen (2012) s. 90

³² Helminen – Kansainvälinen verotus, kohdasta Siirtohinnoittelua koskeva erityisnormi.

³³ Helminen – Kansainvälinen verotus, kohdasta Verosopimusten tulonoikaisuartiklat.

velvoittavana oikeuslähteenä siirtohinnoittelua koskevissa tilanteissa.³⁴ Alla on esitelty pykälien tarkempi sisältö, joten keskityn tässä johdannossa avaamaan muutoksen motiiveja.

Tavoitteena muutoksessa oli muuttaa VML 31 §:n säännöstä niin, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa. Siirtohinnoitteluohjeista kerron lisää kolmannessa luvussa. VML 31 §:n muutoksen toinen tavoite oli, että veroviranomaisen mahdollisuus toteuttaa verovalvontatyötä parantuisi, sillä aikaisemman VML 31 §:n oikeuskäytäntötulkinnan mukaan sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan lisäksi ei ole ollut mahdollista puuttua järjestelyihin, jotka on tunnistettu ongelmallisiksi BEPS-raportin johdosta.³⁵ Näitä asioita avaan ja tarkastelen myöhemmin tutkimuksessa.

Kuten edellä esitetystä tavoitekatsauksesta käy ilmi, ei oikeuskäytäntötulkinnan mukaan uudelleenluonnehdintaan voitu ryhtyä aikaisemman VML 31 §:n soveltamisalalla. Muutos siirtohinnoittelusäädöksen uudistamiseksi ja siten vajaaverotuksen estämiseksi seuraa kehityskulkua, jossa oikeuskäytäntö osoittaa jonkin toimen olevan enemmän tai vähemmän lainvastaista, jolloin oikeuskäytäntötulkinta ”heittää pallon” lainsäätäjälle valmistelemaan uuden lain, jolla poistettaisiin lakiaukko. Tältä osin uudelleenluonnehdinnan mahdollistaminen aikaisemmassa lainsäädännössä olisi merkinnyt suurta eroa Helmisen kuvaamaan tulo-meno-kohdistamiseen, sillä uudelleenluonnehdinnassa oltaisiin vaikutettu sopimussuhteisiin, eikä niinkään tulon ja menon kohdistukseen. Tältä osin VML 31 §:n sisältöä on pyritty muokkaamaan suhteessa aiempaan.

³⁴ Juusela (2018) s. 450

³⁵ HE 188/2021 vp s. 13

2.2.1 Etuyhteisyrittäjä VML 31.4 § ja markkinaehtoperiaate VML 31.1 §

Etuyhteisyrittäjistä säädetään VML 31 §:n 4. momentissa. Sen mukaan liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, mikäli liiketoimen osapuolella on määräysvalta tavalla, josta VML 31 §:n 4. momentissa on säädetty. Etuyhteisyrittäjät erottuvat toisistaan monella tavalla. Ne toteuttavat konsernissa eri tehtäviä, riippuen konsernin toimialasta. Jotkut voivat olla tuotetta valmistavia yrityksiä, jotkin tuotteita myyviä yrityksiä ja jotkut hoitavat konsernihallinnon. Lisäksi konserniyritykset mahdollisesti sijoittautuvat eri maihin konsernistrategian mukaisesti. Asiaa voi kuvailla siten, että kukin etuyhteydessä oleva yritys pyrkii omalla panoksellaan edistämään konsernin taloudellista asemaa tavalla tai toisella. Osana konserniryöstä etuyhteisyrittäjistä tulee arvioida erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti. Siirtohinnoittelussa on liiketoimia, joiden arviointi ei erillisyyhtiöperiaatteen johdosta ole helppoa. Rapon mukaan tavallisesti myyntiin kohdistuvat siirtohinnoittelut ovat helpompia arvioida, kun taseisiin liittyvät etuyhteystoimet.³⁶

Markkinaehtoperiaate sisältyy VML 31 §:n ensimmäiseen momenttiin. Markkinaehtoperiaatteen mukaisesti etuyhteisyrittäjien välisten liiketoimien tulee vastata sitä, mitä toisistaan riippumattomat yritykset sopisivat. Aineen ja Lehtimäen mukaan markkinaehtoperiaatteeseen kuuluu sisäänrakennettuna erillisyyhtiöperiaate, jonka mukaan konserniyhtiöitä arvioidaan konserniyhteydestä huolimatta erillisinä itsenäisinä toimijoina.³⁷ Erillisyyhtiöperiaatteella on rajat ylittävissä tapauksissa suuri vaikutus verotulojen karttumiseen oikealle alueelle.

Markkinaehtoperiaate ei ole uusi käsite, mutta sen sisältö on täsmentynyt vuoden 2022 jälkeen. Muutoksen myötä VML 31 §:n 2. momentti viittaa 1. momenttiin, että 1. momentissa on kyse markkinaehtoperiaatteesta. Tämän seurauksena hallituksen esityksen mukaisesti kyseinen markkinaehtoperiaate vastaa OECD:n

³⁶ Rapo (2021) s. 612

³⁷ Aine & Lehtimäki (2022) s. 282

malliverosopimuksen 9 artiklaa.³⁸ Näin ollen markkinaehtoperiaatteen nimeäminen täsmäyttää toisaalta VML 31 §:ää sekä Suomen solmimia verosopimuksia.

2.2.2 Liiketoimen tunnistus VML 31.2 § ja liiketoimen sivuuttaminen VML 31.3 §

On syytä huomauttaa, ettei markkinaehtoperiaatetta tule tulkita hinnan löytämisellä. Esimerkiksi Verohallinnon mukaan itse hinnoittelu tapahtuu vasta, kun verovelvollinen on määrittänyt etuyhteystoimen tosiasiallisen sisällön mukaisena³⁹. Tosiasiallisen sisällön arvioiminen tapahtuu liiketoimen tunnistuksessa. VML 31 §:n 2. momentti säätelee tästä liiketoimen tunnistamisesta. Liiketoimen tunnistamisen taustalla on yhtäältä auttaa verovelvollisia markkinaehtoperiaatteen noudattamisessa, mutta toisaalta varmistua, että liiketoimet heijastavat osapuoltensa osuutta arvonnissa.⁴⁰

Kuitenkin liiketoimen tunnistamisen lain sanamuodon mukaisia osa-alueita ovat mm. sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit sekä osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet. Näiltä osin liiketoimen tunnistamisen sanamuodon osalta on epäselvää, kuinka paljon kutakin osa-aluetta tulisi ”tunnistaa”. Esimerkiksi riittääkö markkinoiden taloudellisten olosuhteiden tunnistamisen osalta nykypäivän taloudelliset olosuhteet, historialliset taloudelliset olosuhteet vai tulisiko verovelvollisen ennustaa tulevaisuuden olosuhteita. Ainakin liiketoimen tunnistamisen osalta kansallinen lainsäädäntö erkaantuu perustuslain 81 §:n perinteisestä tulkinnasta, jonka mukaan verolaki on tarkkarajainen. Sopimusehtojen osalta Knuutisen mukaan keskeinen liiketoimen tunnistamisen osa-alue on yksityisoikeudellinen transaktiomuoto. Hänen mukaansa joissakin verotarkastuksissa sopimuksen otsikko ja sisältö eivät ole vastanneet toisiaan, jolloin kyseessä on ollut nimenomainen liiketoimen tunnistus. Hän nostaa esille aineettoman omaisuuden, jossa osana tunnistamista tulee selvittää, onko kyseessä

³⁸ HE 188/2021 vp s. 30-31.

³⁹ Verohallinnon ohje – Siirtihinnoittelun dokumentointi, kohdasta 6.4.2 Liiketoimen määrittäminen

⁴⁰ HE 188/2021 vp s. 7

lisensointisopimus, vai aineettoman kauppa.⁴¹ Tulen käsittelemään liiketoimen tunnistamista tarkemmin myöhemmissä luvuissa.

VML 31 §:n 3. momentti säätää liiketoimen sivuuttamisesta. VML 31 §:n sanamuotoisesta tulkinnasta on mahdollista erottaa VML 31 §:n pääsääntö, eli pääsääntöisesti oikaistaan ”ehtohinta”, ei koko liiketoimi. Oikeustilaa on myös täsmennetty niin, ettei liiketoimen sivuuttamista tule sekoittaa liiketoimen tunnistukseen.⁴² Liiketoimen sivuuttamisessa sivuutetaan etuyhteysliiketoimi, ja se tulee kyseeseen, kun liiketoimi on taloudellisesti järjetön ja ettei sille voida vahvistaa markkinahintaa. Liiketoimen sivuuttaminen tulee kysymykseen vain poikkeuksellisissa olosuhteissa. Mikäli liiketoimen sivuuttamiseen päädytään, korvaava liiketoimi määritetään VML 31.2 §:n eli liiketoimen tunnistamisen tavalla. Lisäksi liiketoimen sivuuttamiselta edellytetään, että se on sanamuodon mukaisesti ”mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa”.

On katsottu, että säännöksen soveltamisessa tulee kunnioittaa vähimmän puuttumisen periaatetta⁴³. Mikäli viranomainen sivuuttaa liiketoimen, täytyy liiketoimen olla niin järjetön, ettei sitä voida ottaa huomioon verotuksessa. Vähimmän puuttumisen periaatetta tuleekin tulkita niin, ettei viranomaisen näkemys ero valikoidusta siirtohinnoittelumenetelmästä kuulu sivuuttamiseen.⁴⁴

VML 31 §:ää koskeva liiketoimen sivuuttamisen määritelmä on abstrakti. Abstraktissa lainsäädäntötekniikassa annetaan tulkinnalle enemmän vapautta, eikä verotuksen perustuslainmukaisuus välttämättä toteudu.⁴⁵ Liiketoimen sivuuttamista arvioidaan taloudellisesti järkeväen toiminnan kannalta kyseisen momentin sanamuodon mukaisesti.

⁴¹ Knuutinen (2016) s. 10-11

⁴² VaVM 28/2021 vp, kohdasta Liiketoimen määrittäminen ja liiketoimen sivuuttaminen. Huomautuksena todettakoon, että liiketoiminnan määrittäminen mielletään samana kuin tunnistus. Molemmissa on tarkoitusperänä tunnistaa ne seikat, joiden perusteella asettaa markkinaehtoinen hinta.

⁴³ VaVM 28/2021 vp, kohdasta Liiketoimen sivuuttaminen.

⁴⁴ Aine & Lehtimäki (2022) s. 292

⁴⁵ Knuutinen – Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa (2015) s. 820

Johtuen abstraktista lainsäädäntötekniikasta, arveltavaksi jää mikä on vastakohta järkevälle toiminnalle. Itse kirjoitin ”järjettömästä” toiminnasta, joka voisi olla vastakohta järkevälle toiminnalle käsiteparissa järkevä-järjetön, mutta kuten sivuuttamista koskevan kohdan sanamuodosta ilmenee, välttämättä liiketoimen sivuuttamisen perusteena ei käytetä vastakohtaa vaan sanamuodon mukaista poikkeamaa järkevästä toiminnasta. Näin ollen liiketoimen sivuuttamista koskevan sanamuodon mukaisen tulkinnan ”poikkeama” voi tapauskohtaisesti olla vähän tai erittäin paljon. Tämän lisäksi liiketoimen sivuuttamista koskeva muutos kohtasi ristiriitaa jo hallituksen esityksen ja VML 31 §:n sanamuodon mukaisen tulkinnan välillä. Oikeuslähdeopillisesti vahvasti velvoittava sanamuodon mukainen tulkinta mainitsee ”poikkeaman” ”järkevästä toiminnasta”, kun taas heikosti velvoittavassa lainvalmisteluaineistossa mainitaan järkevyyden vastapainona sana ”järjetön”⁴⁶. Näiltä osin näyttäisi siltä, ettei lainsäätäjät ymmärtäneet itsekään, mitä haluaa. Poikkeama on eri asia kuin 180 asteen käännös, kun pohditaan liiketoiminnan sivuuttamisen soveltamisedellytyksiä. Järkevä-järjetön-käsitepari voisi ilmentää, että kyseessä on ilmeinen markkinaehtoperiaatteesta poikkeava hinnoittelu, kun taas ”lähes järkevä” toiminta on poikkeamista järkevästä toiminnasta, jolloin myös lähes järkevä etuyhteyskauppa voisi olla liiketoimen sivuuttamisen piirissä. Lähes järkevän etuyhteystoimen sivuuttamisen soveltamisedellytyksiä pienentänee kuitenkin vähimmän puuttumisen periaate.

2.3 Siirtohinnoitteludokumentointi ja selvittämisvelvollisuus

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa on kyse verovalvonnasta. Juusela kuvaa verovalvontajärjestelmää kaikeksi lainsäädännöksi ja hallintotoiminnaksi, jolla varmistetaan veronormin tehokkuudesta. Hänen mukaansa verovalvonnalla pyritään siihen, että verotuksen perusteena toimii faktat. Lisäksi hänen mukaansa verovelvollisten toimien oikeudellinen arviointi saattaa edellyttää

⁴⁶ HE 188/2021 vp s. 27

verovalvontatoimenpiteitä.⁴⁷ Osaltaan verovalvonnalla pyritään estämään vajaaverotusta. Tässä yhteydessä vajaaverotus voidaan määritellä ilmiöksi, jossa taloudellisen toiminnan verotus on lainsäätäjän tahtoa lievemmin verotettu, ja siten verovalvontatoimenpiteillä varmistetaan markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta.⁴⁸ Verovalvonnalla on olennainen rooli huolehtia, että vajaaverotusta ei synny ja että verolainsäädännön mukainen verotus toteutuu.

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on kyse kirjallisesta selvityksestä verovelvollisen ja tämän etuyhteysliiketoimien hinnoittelusta. Keskeinen dokumentin käyttäjä on verovelvollisen lisäksi veroviranomainen. Veroviranomaisen mukaan dokumentin tarkoitus on todentaa verotusta varten etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuus.⁴⁹ Tältä osin siirtohinnoitteludokumentoinnissa on kyse verovalvontatoimenpiteestä, jossa verovelvollisen tointa, eli etuyhteysliiketointa arvioidaan oikeudellisesti, eli arvioidaan täyttääkö etuyhteysliiketoimi VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen vaatimuksen. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentoinnilla on liittymäkohta nk. selvittämiselvöllisyyden jakaantumiseen. VML 26 § säätelee tästä selvittämiselvöllisyydestä. Sen mukaan ”Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä.”. Selvittämiselvöllisyydessä on siirtohinnoittelun osalta kyse tosiasiapohjan selvittämisestä. Oikeanlaisella tosiasiapohjalla on merkitystä, sillä vaikka perustuslain mukaan verosta säädetään lailla, niin oikeusturvan kannalta myös tosiasiapohjan selvittämisellä on suuri vaikutus. Samalla tavalla, kun verotuksen legaliteettiperiaate estää mielivaltaisen verotuksen, on hallinnon lainalaisuuden taustalla mielivallan kieltö.⁵⁰ Selvittämiselvöllisyydestä päästään verotuksen todistusharkintaan, jossa on kyse Rynnäsen mukaan ”mitä on katsottava näytetyksi ja

⁴⁷ Juusela (1998) s. 104

⁴⁸ ks. käsitteestä Juusela (1998) s. 13-14

⁴⁹ Verohallinto ohje – Siirtohinnoittelun dokumentointi (2022), kohdasta 1.2 Ohjeen tavoite ja rajaukset.

⁵⁰ Rynnänen (2001) s. 262

näyttämättä jääneeksi”⁵¹. Luonnollisesti siirtohinnoittelun osalta todistusharkinta ilmenee kysymyksenä onko verovelvollinen näyttänyt dokumentoinnilla, että konsernin siirtohinnoittelu noudattaa markkinaehtoperiaatetta, vai onko tämä jäänyt näyttämättä. Käsittelen seuraavaksi siirtohinnoitteludokumentointia tarkemmin, sekä edellä mainittua selvittämiselvällisuutta.

Dokumentoinnista säättää VML 14 a §, josta käy ilmi siirtohinnoitteludokumentoinnista vapautetut yritykset. VML 14 b § säättää dokumentoinnin sisällöstä. Siirtohinnoitteludokumentointi kytkeytyy pitkälti VML 31.2 §:n liiketoiminnan tunnistamiseen, jonka teettämisen jälkeen voidaan varmistua markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. Verohallinto on julkaissut siirtohinnoitteludokumentoinnista ohjeen. Dokumentointi sisältää hyvin yksityiskohtaista tietoa konsernin toiminnasta, kuten tietoa ”tuloa” ja ”arvoa” tuottavista tekijöistä. Siirtohinnoitteludokumentointi pitää sisällään lain edellyttämää tietoa, sekä suositeltavaa lisätietoa. Suositeltava lisätieto alkaa sanamuodolla ”voi”, esim. ”voi esittää”, kun taas edellyttämä tieto alkaa sanamuodolla ”on”, esim. ”on oltava”.⁵² Suositeltavan lisätiedon esittäminen ei ole pakollista, mutta verovelvollisen näkökulmasta se on suotavaa. Suositeltava lisätieto voi pitää sisällään tietoja, jotka voivat vaikuttaa vajaan verotuksen osoittamiskysymykseen, jolloin suositeltava lisätieto voi kääntää todistusharkinnan näyttämättä jääneen verovelvollisen kannalta näytetyksi ja siten verovelvollisen kannalta suosiolliseksi. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa määrä ei korvaa laatua, vaan olennaisten seikkojen puutteellinen esittäminen laajoissa dokumentoinnissa tekee yksittäisestä siirtohinnoitteludokumentista huonon⁵³.

Raunio mukaan siirtohinnoitteludokumentointi ei estä siirtohinnoitteluvoikaisun tekemistä, mutta se auttaa yritystä havainnollistamaan siirtohinnoitteluun liittyviä riskejä⁵⁴. Hän myös korostaa dokumentointivelvoitetta informaatioepäsymmetrian

⁵¹ Rynnänen (2001) s. 265

⁵² Verohallinto – Siirtohinnoittelun dokumentointi, kohdasta 3.2 Muoto ja tietosisältö.

⁵³ Verohallinto – Siirtohinnoittelun dokumentointi, kohdasta 3.2 Muoto ja tietosisältö.

⁵⁴ Raunio (2018) s. 453

näkökulmasta, sillä veroviranomainen tekee mahdolliset siirtohinnoittelu-oikaisut yrityksen olennaisina pitämien tietojen pohjalta. Ylipäänsä veroviranomaisen on vaikeaa arvioida ovatko kaikki relevantit seikat tuotu viranomaisen tietoon, jolloin oikaisun perusteeksi voi tulla vajaa tieto.⁵⁵ Informaatioepäsymmetria on korkeimmillaan etuyhteyskaupan kohteissa, joissa lähinnä konserniyhtiöosapuolet tiedostavat yksittäisen tuotannontekijän arvon. Näin tapahtuu esimerkiksi konsernin kehittämissä aineettomissa omaisuuksissa, joiden tasearvot eivät heijastele tuotannontekijän arvoa.

Kuten VML 26 §:stä ilmenee, se osapuoli jolla on paremmat edellytykset, esittää selvitystä selvittämismääräyksessä. Mäkelä tulkitsee edellä kuvatun kattamaan tilanteet, joissa on kyse verovelvollisen liiketoiminnasta ja taloudenpidosta⁵⁶. Lisäksi hänen mukaansa näyttövelvollisuus jakaantuu siirtohinnoittelun osalta siten, että verovelvollisen tehtävänä on osoittaa markkinaehtoperiaatteen noudattaminen, kun taas veroviranomaisen tehtäväksi jää osoittaa hinnoittelupoikkeama⁵⁷. Mäkelän lausunto oli ajalta ennen VML 31 §:n muutosta, jolloin etuyhteysliiketoimien hinnoittelu oli siirtohinnoittelun pääsääntöinen tarkastelukulma. VML 31 §:n muutoksen myötä markkinaehtoperiaatteen noudattaminen on kaksiportainen; ensin määritetään liiketoimi tosiasiallisen sisällön mukaan, vasta sen jälkeen vahvistetaan hinta⁵⁸. VML 31 §:n muutoksen jälkeen on epäselvää, miten selvittämismääräisyys jakaantuu verovelvollisen ja veroviranomaisen kesken.

Aikaisemmin on katsottu, että selvittämismääräisyys on veroviranomaisen osalta tiedoissa, jotka voidaan saada tietokannoista⁵⁹. Tällä oli aikaisemmin vaikutus vertailuanalyysiin, jolla etuyhteystoimia verrattiin riippumattomien yritysten väliseen kauppaan. Lisäksi aikaisemmin kansainvälisen peiteltyyn voitonsiirron kohdalla Ryytäsen mukaan todistustaakka oli veronsaajilla, ei verovelvollisella. Tämä johtui silloisen VML 31

⁵⁵ Raunio (2018) s. 456

⁵⁶ Mäkelä (2014) s. 298

⁵⁷ Mäkelä (2014) s. 299

⁵⁸ Verohallinto – Siirtohinnoittelun dokumentointi, kohdasta 6.4.2 Liiketoimien määrittäminen

⁵⁹ Mäkelä (2014) s. 298

§:n ”erityistoimenpideluonteisuudesta”, jonka johdosta veronsaajien piti osoittaa intressiyhteydet, voitonsiirron olemassaolo ja sen määrä.⁶⁰ Nykyään siirtohintadokumentoinnissa edellytetään taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden dokumentointia, joita ovat mm. liiketoimintastrategiat ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet⁶¹. Asiaa voi lähestyä siten, että ainakin aikaisemmin selvityksen perusteella tehtyä verotuspäätöstä on veroviranomaisen päätöstä edeltänyt, että viranomainen on saanut täyden näytön asiantilasta. Kuitenkin Myrskyn ja Rabinän mukaan näyttökysymys vaihtelee asian laadun mukaan.⁶² Joka tapauksessa VML 31 §:n muutos muutti näyttökynnystä, eli todistelun vakuuttavuutta selvittämisvelvollisuuden osalta, koska Verohallinnon ohjeen mukaan verovelvollisen tulisi dokumentoida mm. liiketoimintastrategioihin liittyviä ”markkinoille tunkeutumisia” ja taloudellisten olosuhteiden osalta ”poliittisten muutosten arviointia” ja ”talouden suhdannevaihteluja”.⁶³

Helmisen mukaan VML 31 §:n soveltamisedellytyksen olemassaolo kuuluu pääsäännön mukaan verottajalle. Hänen mukaansa VML 31 §:n ratkaisu tehdään tyypillisesti sen osapuolen vahingoksi, joka ei ole kyennyt täyttämään selvittämisvelvollisuutta. Ilmeisyysvaatimus markkinaehtoperiaatteesta poikkeamiseen, ja siten VML 31 §:n soveltamiseen jakaantuu pienissä poikkeamisissa tyypillisesti verottajalle, ja suuremmissa verovelvolliselle. VML 31 §:n liiketoimen sivuuttamista koskeva arviointi siirtohinnoitteludokumentoinnin ja selvittämisvelvollisuuden osalta on ongelmallinen. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, ettei verovelvolliselta voida vaatia näyttöä seikoista, joita hänen on mahdotonta saada. Tällainen mahdottomuus esiintyy erityisesti edellä kuvatuissa ”poliittisten muutosten arvioinnin” tilanteissa.⁶⁴ Lisäksi verovelvollisen on mahdotonta esittää selvitystä innovaatioista ja uusien tuotteiden kehittämisestä⁶⁵,

⁶⁰ Rynnänen (2001) s. 278

⁶¹ Verohallinto – Siirtohinnoittelun dokumentointi, kohdasta 6.4.2 Liiketoimen määrittäminen

⁶² Myrsky & Rabinä (2011) s. 163-164

⁶³ ks. Verohallinnon osalta Siirtohinnoittelun dokumentointi, kohta 6.4.2 Liiketoimen määrittäminen ja näyttökynnuksesta Rynnänen (2001) s. 266

⁶⁴ Helminen (2012) s. 249-251

⁶⁵ jotka kuuluvat Verohallinnon ohjeen – Siirtohinnoittelun dokumentointi, mukaan liiketoimen määrittämiseen.

jolloin tällaisten seikkojen esittäminen siirtohinnoitteludokumentoinnissa on hyvin arveluttavaa, sillä jälkikäteen tarkasteltuna tällaista arvailua voidaan pitää verovelvollisen toimesta erehdyttämisenä, mikäli ennusteet eivät pidäkään paikkaansa.

3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

3.1 Taustatietoa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista

Edellisessä luvussa esittelin verosopimukset sekä kansallisen sisäisen lainsäädännön, VML 31 §:n, joihin perustuen siirtohinnoittelua Suomessa tehdään. VML 31 §:n muutoksen tavoitteena oli HE 188/2021 vp:n mukaan, että siirtohinnoitteluohjeita tehtäisiin jatkossa kansallisen lainsäädännön nojalla OECD:n malliverosopimukseen liittyvän etuyhteisyriä koskevan sopimusmääräyksen nojalla sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa⁶⁶.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voi lähestyä kahdesta näkökulmasta; OECD:n malliverosopimukseen perustuvien kahdenvälisen verosopimusten näkökulmasta sekä Suomen kansallisen VML 31 §:n näkökulmasta. Monikansallisten yritysten tuloverotuksen periaatteet muodostuvat OECD:n malliverosopimuksessa, joka muodostaa kahdenvälisen verosopimusten verkoston OECD:n jäsenmaiden sekä jäsenmaiden ja ulkopuolisten maiden kanssa. Päämekanismit veroriitojen ratkaisuun löytyy näistä kahdenvälisistä verosopimuksista. OECD jäsenmaat tukevat markkinaehtoperiaatteen noudattamista etuyhteisyriä välisessä kaupassa ja OECD siirtohinnoitteluohjeiden fokuksessa on auttaa toimijoita markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa.⁶⁷

VML 31 §:n osalta kysymys on pääosin kehityssuunnasta, jossa OECD:n työ laajentuu aineelliseen verolainsäädäntöön, joka saa alkunsa kansainvälisiltä foorumeilta. Aineellisella verolainsäädännöllä tarkoitetaan Malmgrenin mukaan peruskysymyksiä, kuten mitä verotetaan, miksi ja minkä verran. Toinen muoto, jossa OECD:n työ näyttäytyy tuloverotuksen alalla on menettelyä koskevat säännökset, joilla verovelvollista velvoitetaan toimittamaan tietoa veroviranomaisille.⁶⁸ Näistä tietojenvaihtoon liittyvät

⁶⁶ HE 188/2021 vp, kansisivu

⁶⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations s. 12-14

⁶⁸ Malmgren (2019) s. 608

säännökset ovat kansainvälisesti helpompi toteuttaa koordinoitina-
kulkumasta tarkasteltuna suhteessa aineellisen verolain säännöksi-
en toimeenpanoon. Hänen mukaansa huolimatta kehityskulusta, pitää edelleen lakivalmistelussa ottaa huomioon
hyvän verojärjestelmän vaatimukset. Lopultahan kyseessä on uuden tulon tai menon
verokäsittelystä, jonka seurauksena kansallinen verolainsäädäntö monimutkaistuu,
koska sääntely lisääntyy. Sääntelyn onnistumisen ratkaisee se, missä määrin uutta
terminologiaa voidaan sisällyttää kansalliseen lainsäädäntöön.⁶⁹

2013 valmistui OECD:n raportti Addressing Base Erosion and Profit Shifting, jonka mukaan
valtiot menettävät huomattavan määrän veroja, johtuen voitonsiirroista. Lisäksi raportin
mukaan kansallisen ja kansainvälisen verotuksen säännöt ovat rikki, johtuen rajat
ylittävästä toiminnasta, ja että veroja maksaa vain naiivit monikansalliset yritykset.⁷⁰
Kyseinen raportti johti BEPS-hankkeeseen⁷¹. BEPS-hankkeen tavoitteena on varmistua
verotulojen turvaamisesta, yhdistää verotus taloudelliseen aktiviteettiin ja arvon
muodostukseen⁷². Vastaavasti laajemmin tarkasteltuna kansainvälisen vero-oikeuden
taustatekijänä toimii Urpilaisen mukaan unilateralismi, eli se että valtiot voivat itse
määritellä verojärjestelmänsä sisällön omiin lähtökohtiin ja tavoitteisiin perustuen.
Lisäksi hänen mukaansa verojärjestelmien yhteensovittaminen on onnistunut pääosin
kahdenvälisen verosopimusten avulla. Tältä osin siirtohinnoittelu on hyvin
poikkeuksellisessa asemassa suhteessa muihin kansainvälisen vero-oikeuden aloihin,
sillä nimenomaan siirtohinnoittelu on osa-alue, jossa on onnistuttu tekemään
verojärjestelmän rakennetta ja yksityiskohtia määritteleviä standardeja⁷³. Osaltaan tässä
sovittamisessa ollaan onnistuttu myös pakottavasta syystä, jossa motiivina on ollut
voitonsiirtojen estäminen.

⁶⁹ Malmgren (2019) s. 609, sivulta voidaan lukea myös hyvän verojärjestelmän tunnuspiirteitä, jotka ovat Malmgrenin mukaan tehokkuus, oikeudenmukaisuus, yksinkertaisuus, ennustettavuus ja hallinnollinen toimivuus.

⁷⁰ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting s. 13

⁷¹ Knuutinen (2020) s. 44

⁷² Malmgren (2015) s. 40

⁷³ Urpilainen (2021) s. 1320-1321

Siirtohinnoittelun osalta keskiössä on varmistua markkinaehtoperiaatteen tulkinnasta, jotta BEPS-projektin tavoitteisiin päästään. BEPS-raportissa keskiössä olivat siirtohinnoittelua koskevinä toimenpiteinä kohdat 8-10, eli vaikeasti arvostettava aineeton omaisuus, riski & pääoma sekä korkean riskin transaktiot. Vaikeasti arvostettava aineeton omaisuus näyttäytyy tilanteissa, joissa aineetonta pääomaa ei aktivoida kirjanpidossa, vaan se tuotekehityskulujen kautta näyttäytyy tuloslaskelmassa ⁷⁴, huolimatta aineettoman omaisuuden korkeasta tulontuottopotentialista. Tämä tulontuottopotentiali kuvataan BEPS-raportissa termillä *economic value*, joka on merkityssisällöltään vastaava kuin HE 188/2021 vp:ssä esitetty ”osuus arvon luonnista”⁷⁵.

Edellä kuvattu siirtohinnoittelua koskeva BEPS-työ on siirtynyt jo vuoden 2017 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jolloin mm. vuoden 2022 siirtohinnoitteluohjeet käsittelevät näitä toimenpidekohtien 8-10 ongelmia⁷⁶. Tämän johdosta Raunio mukaan jo vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeet antoivat veroviranomaiselle ”selkeän valtuutuksen” osana siirtohinnoitteluanalyysiä arvioida verovelvollisen liiketoimien todellista sisältöä ja tarkoitusta.⁷⁷ BEPS-raportti yhdistettynä uudistettuun VML 31 §:ään ei kuitenkaan anna vastauksia kysymykseen, onko nk. liiketoimen uudelleenluonnehdinta mahdollista. Tätäkin seikkaa tullaan myöhemmin tarkastelemaan lisää, mutta aikaisemmin Suomessa on ollut valloillaan uudelleenluonnehdintakielto, koska siitä ei ole erikseen säädetty VML 31 §:ssä. Tarkasteltaessa asiaa vain OECD-kontekstissa, voidaan Raunio mukaan liiketoimen sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan käsittävän eri asiat. Lisäksi hän huomauttaa, että BEPS-raportin jälkeen molempien soveltamisalue on supistunut käsittämään vain tilanteet, joissa kyseessä on ”kaupallisesti järjetön” toiminta.⁷⁸

⁷⁴ OECD – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015) s. 67

⁷⁵ HE 188/2021 vp s. 7

⁷⁶ Raunio (2020) s. 671

⁷⁷ Raunio (2020) s. 671

⁷⁸ Raunio (2020) s. 672

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden termeillä on liittymäkohta kansalliseen VML 31:ään sekä verosopimukseen. VML 31 §:n osalta säännöstason terminologia, kuten ”markkinaehtoperiaate” tai ”taloudellisesti järkevä toiminta” sekä niiden takana olevien perustelujen yhdenmukaisuus OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa oli VML 31 §:n muutoksen esityksen tavoite. Sama yhdenmukaisuustavoite koskee VML 31 §:ää ja verosopimuksia, sillä siirtohinnoitteluohjeet ovat tulkinta-apuna OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklalle.⁷⁹

Vuoden 2022 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät ensimmäisen luvun osalta tietoa markkinaehtoperiaatteesta ja sen käytöstä. Englanninkielinen termi markkinaehtoperiaatteelle on *arm’s length principle*. OECD taustoittaa markkinaehtoperiaatteen käyttämistä toteamalla, että yrityksillä saattaa olla aito vaikeus päättää oikean markkinahinnan soveltamisesta, eikä ohjeita noudattavien verohallintojen tulisi automaattisesti olettaa etuyhteysyritysten pyrkivän manipuloida tuottoja⁸⁰. Erillisyyhtiöperiaatteella on myös vahva kytkös markkinaehtoperiaatteen arvioimisessa. Erillisyyhtiöperiaatteesta johtuen tarkastelu kohdentuu transaktion olemukseen, josta OECD käyttää termiä *nature*. Kun tiedetään tarkastelun olemus, voidaan suorittaa vertailukelpoisuusanalyysi, jossa vertaillaan tarkastelun kohteena olevaa liiketoimintaa sekä liiketoimintaa, jossa yhtiöt eivät olisi etuyhteydessä keskenään.⁸¹

Liiketoimen tunnistus on oleellinen osa siirtohinnoittelua. Kappaleesta 1.33 eteenpäin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kertovat liiketoimien identifioinnista, jonka tarkoituksena on hahmottaa esimerkiksi yrityksen toimiala ja kauppasuhteet⁸². OECD käyttää liiketoimen identifioinnin kanssa termiä *accurately delineate*, joka voi tarkoittaa sekä liiketoimen määrittämistä tai rajausta. Toimialojen ja kauppasuhteiden tunnistus jakaantuu ohjeiden mukaan etuyhteysliiketoimen relevantteihin ominaisuuksiin tai

⁷⁹ HE 188/2021 vp s. 26. Kyseessä on lausuntopalaute ja esityksen vastaus lausuntopalautteeseen. Palautteen mukaan useissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota nimenomaan termeihin sekä tuotiin esille ettei OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ole tarkoitettu otettavaksi mukaan kansalliseen lainsäädäntöön.

⁸⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, sivu 29.

⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, sivu 31.

⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, sivu 39.

vertailuanalyyssissä käytettyihin tekijöihin, jotka vaikuttavat markkinaehtohinnan löytämiseen⁸³. Liiketoimen tunnistamisen taustalla on BEPS-hanke, jonka tarkoituksena on estää veropohjan rapautuminen tunnistamalla etuyhteysliiketoimet ennen hinnan määrittämistä, sillä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tukevat BEPS-tavoitteita. On katsottu ohjeista löytyvän termin liiketoimien tarkan tunnistuksen (*accurately delineated*) tavoittelevan tätä näkökohtaa⁸⁴.

Keskeinen kysymyksenasettelu on pohtia, missä määrin verovelvollisen siirtohinnoittelutoimenpiteitä voidaan tunnustaa ja miten tunnustaminen eroaa tunnistamisesta. Muun muassa Raunio toteaa tunnistamisen ja tunnustamisen välisestä jännitteestä seuraavaa; ”Verovelvollisen liiketoimelleen valitseman muodon tunnustaminen ei olekaan enää pääsääntö ja oikeudellisen muodon sivuuttaminen poikkeuksellista, vaan liiketoimen oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön vastaavuuden arviointi on osa liiketoiminnan tunnistamista eli tavanomaista siirtohinnoitteluanalyysiä”⁸⁵.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa liiketoimen sivuuttamisesta käytetään termiä *non-recognition*. Ohjeet huomauttavat sivuuttamisessa olevan vaarana kaksinkertainen verotus, eikä sitä tule käyttää, mikäli markkinaehtoperiaatteen noudattaminen on hankalaa. Ohjeet auttavat havainnoimaan, mitä järjetön liiketoimi ei sisällä. Esimerkiksi liiketoimet, jotka toteutetaan etuyhteisyhtiöiden välillä, mutta eivät olisi mahdollisia riippumattomien yritysten välillä ei ole syy sivuuttaa liiketoiminta.⁸⁶ Monet etuyhteysliiketoimet ovat mahdollisia vain ja ainoastaan etuyhteyskaupassa, sillä ne saattavat sisältää tietoa, jota ei voida jakaa muiden kuin konserniyritysten kesken konserniyritysten välisellä kaupalla. Kuten VML 31 §:n 3. momentin mukaan, soveltamiskynnys on asetettu korkealle myös siirtohinnoitteluohjeissa.

⁸³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, sivu 39-40.

⁸⁴ Raunio (2020) s. 671

⁸⁵ Raunio (2020) s. 671

⁸⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) s. 75

Vastaavasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden viides luku sisältää tekstiä dokumentoinnista. Yksi dokumentoinnin tavoitteista on varmistua, että verovelvollisorganisaatioon syntyy hallinnollinen prosessi, jossa analysoidaan omaa siirtohinnoittelua. Lisäksi dokumentoinnilla on ehkäisevä vaikutus; etukäteen suoritettu dokumentointi ehkäisee verovelvollista muuttamasta kantaansa jälkikäteen, jonka johdosta verovelvollisen tavoite käy ilmi jo ennen etuhyteysliiketoimia.⁸⁷

3.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisällön systematisointi

Vuoden 2022 OECD:n siirtohinnoitteluohje on yli 600 sivua pitkä, jolloin on luontevaa systematisoida sen sisältöä tarkemmin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisällön systematisointi myös palvelee tutkimusmetodia, joka on lainopillinen tutkimus. Lainopillisessa tutkimuksessa tutkitaan ensisijaisesti säännöksiä ja niiden systematisointia, jolloin edes jonkinlainen siirtohinnoitteluohjeiden jäsentäminen palvelee tätä tarkoitusta.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden pituus voidaan nähdä ”verotuksen elävöittämisinä”. Elävöittäminen voidaan tässä yhteydessä nähdä pyrkimyksenä tuoda siirtohinnoitteluongelman reaali maailman sisältö lähemmäs verotusta. Suomen kansallisessa verojärjestelmässä lakisäädökset ovat hyvin niukkasanaisia ja monilta osin täsmällisiä. Kansallisten säädösten ollessa niukkasanaisia, voidaan syystä esittää kysymys, kuuluvatko OECD:n siirtohinnoitteluohjeet edes kansalliseen verojärjestelmään, tai jos kuuluvat, missä määrin? Lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivittymisrytmi on tyypillisesti ripeämpää kuin kansallisen verolain, joten relevantti kysymys on pohtia, voiko siirtohinnoitteluohjeiden päivityksellä luoda uutta verolakia, joka syntyisi ilman, että siitä nimenomaisesti kansallisesti säädettäisiin.

⁸⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 228-229.

Palattaessa tarkastelemaan verotuksen elävöittämistä voidaan havainnoida vuoden 2022 OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, että se sisältää erilaisille etuyhteysliiketoimille omat lukunsa. Näitä ovat mm. aineetonta omaisuutta, yrityksen uudelleenjärjestelyä ja finanssitransaktioita koskevat luvut. Tarkkasilmäinen VML 31 §:n lukija huomaa, ettei kotimainen lainsäädäntö tee esimerkiksi erottelua aineellisen tai aineettoman omaisuuden välillä. Se ei myöskään säädi uudelleenjärjestelyiden siirtohinnoittelua tai ota kantaa finanssitransaktioihin. VML 31 § on tältä osin ajaton, joka ei ota kantaa talouden murroksiin, vaan asettaa vaatimuksen etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuudelle. Toisin on OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joiden ripeä päivittymisrytmi nimenomaisesti mahdollistaa talouden murrosten ja liiketoimintamallien elävöittämisen ja niiden saattamisen markkinaehtoisuuden piiriin. Huolimatta liiketoimintamallien muutoksista, tarjoaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältöineen yritykselle mahdollisuuden aktiiviseen lain noudattamiseen. Knuutinen jakaa lain noudattamisen passiiviseen ja aktiiviseen toimintaan, jossa passiivinen verovelvollinen toimii vain lain kirjaimen mukaan, kun taas aktiivisessa lain noudattamisessa verovelvollinen pyrkii ottamaan selvää lain hengestä. Lain hengen tunteminen on tärkeää erityisesti tilanteissa, joissa vero-oikeuden normi saattaa olla talouden lainalaisuuksista poikkeava.⁸⁸ Edellä käsitelty lain henki näyttäytyy myös OECD:n julkaisemassa toimintaohjeessa monikansallisille yrityksille, jonka on Suomessa julkaissut Työ- ja elinkeinoministeriö. Toimintaohjeen mukaan monikansallisen yrityksen tulisi osallistua isäntämaidensa julkisen talouden rahoittamiseen maksamalla veronsa ajoissa. Siirtohinnoitteluoikaisutilanteissa ajoissa maksaminen ei toteudu, sillä VML 31 §:n mukainen siirtohinnoitteluoikaisu tapahtuu jälkikäteen. Toimintaohjeen mukaan lain hengen mukainen toiminta edellyttää lainsäädännön tarkoituksien tunnistamisen ja niiden noudattamisen. Ajantasainen noudattaminen edellyttää oikeiden tietojen antamista, mitä voidaan siirtohinnoittelutilanteissa pitää siirtohinnoitteludokumentoinnin ja selvittämisvelvollisuuden täyttämisenä.⁸⁹

⁸⁸ Knuutinen (2020) s. 395-396

⁸⁹ Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2023:38 – OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan s. 68

Verotuksen elävöittämisen lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet pyrkivät muodostamaan verotuksellisesti hyväksyttävän arvostustason. Hyväksyttävän arvostustason löytäminen on ennen kaikkea vajaaverotuksen kitkemiseksi tärkeää. Siirtohinnoitteluohjeet keskittyvätkin hyväksyttävän arvostustason löytämisessä kaikkein vaikeimmin määritettäviin etuyhteyskaupan kohteisiin, joissa veronsaajilla on suuri intressi saada oikea korvaus etuyhteyskaupan kohteesta. Lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käytetään vaikeimmin arvostettavissa seikoissa myös muiden arvostamisratkaisuiden kanssa yhdessä, kuten taloustieteellisen lähestymistavan kanssa⁹⁰. Pankakosken mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät suosituksia dynaamiseen ja taloudelliseen markkinaehtoperiaatteeseen. Dynaaminen markkinaehtoperiaate kuvastaa siirtohinnoitteluohjeiden muutostahtia, kun taas taloudellinen markkinaehtoperiaate tarkastelee talouden lainalaisuuksia sekä talouden kehitystä.⁹¹ Sekä edellä kuvatut markkinaehtoperiaatteet, että VML 31 §:n markkinaehtoperiaate pitävät sisällään saman taustapyrkimyksen, eli saavuttaa etuyhteyskaupassa verotuksellisesti hyväksyttävän arvostustason. VML 31 § tarkastelee asiaa Suomen verojärjestelmän asettamista lähtökohdista, kun taas dynaaminen ja taloudellinen markkinaehtoperiaate ottaa ”tieteellisemmän” lähestymistavan. VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen taustavoimana toimii Suomen lainsäätäjät, mutta dynaamisen ja taloudellisen markkinaehtoperiaatteen taustavoimana toimii myös muut valtiot, joiden intressipiiriin kuuluu vajaaverotuksen estäminen sekä kansainvälisen vero-oikeuden koordinointi ja yhteensovittaminen.

Sen lisäksi, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet elävöittävät verotusta ja kuvaavat lain henkeä, ovat ne pehmeää lakia, eli ne ovat vastakohta ”kovalle laille”. Kovaan lakiin kuuluu yksittäinen verolaki. Mikäli kova laki on vahvasti velvoittavan oikeuslähteen asemassa, tulee kysyttäväksi miksi pehmeää laki tulisi noudattaa. Vastausta kysymykseen voidaan etsiä hallituksen esityksestä siirtohinnoittelun muuttamiseksi. Hallituksen esityksessä todetaan ensimmäisellä sivulla, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita

⁹⁰ Pankakoski (2018) s. 236

⁹¹ Pankakoski (2018) s. 149

käytetään niiden koko laajuudessa⁹². Lisäksi VML 31 §:n muutoksen tavoitteena on, että Suomen veroviranomaisella olisi jatkossa paremmat edellytykset verovalvonnalle⁹³. Pehmeä laki luonteen keskeinen ongelma, ja osa tutkimustehtävää on se, kuuluuko Suomessa vajaaverotuksen estäminen siirtohinnoitteluasioissa lainsäätäjälle vai lain soveltajalle. Hyvään verojärjestelmään kuuluu monia ominaisuuksia, mutta voisi luulla, ettei ”parempaa verojärjestelmää” tai ”parempaa verotusta” ole mahdollista luoda lain sovellustasolla, vaan se edellyttää lainsäätämismenettelyä. Lisäksi edellä kuvasin, kuinka tähän asti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitysrytmi on ripeämpää kuin kotimaisen, vahvasti velvoittavan oikeuslähteen VML 31 §:n. Päivittämisrytmin keskeinen haaste on, voidaanko OECD:n päivitysten mahdolliset ”käsitepäivitykset” ottaa huomioon ”paremman verotuksen” tai ”täydellisemmän verotuksen” toimittamisessa. Käsitepäivitykset ovat vähintäänkin yrityksen yhteiskuntavastuuseen liittyviä seikkoja. Yrityksen yhteiskuntavastuullinen toiminta edellyttää OECD:n mukaan vähintään kohtuullisia toimia lainsäätäjän tarkoituksien määrittämiseksi. Tältä osin veroseurauksien tulisi olla mahdollisimman samankaltaisia taloudellisten seurauksien kanssa.⁹⁴

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät esimerkkejä, joiden oikeudellista luonnetta on syytä tarkastella. Liiketoimen sivuuttamisen osalta OECD tarjoaa esimerkin, jossa yritys S1:n on mahdoton saada vakuutusta kolmannelta osapuolelta, johtuen siitä, että yrityksen varasto ja laitekanta sijaitsee tulva-alueella. Tästä syystä etuyhteisyrittäjä S2 tarjoaa vuosittaista vakuutusmaksua, jonka hinta on 80 % varastosta ja laitekannasta. Siirtohinnoitteluohjeiden mielestä kyseessä on järjetön liiketoimi, sillä kyseiselle etuyhteisyydelle ei ole vakuutusmarkkinaa olemassa, sekä voisi olla perusteltua vakuutusmaksujen sijaan muuttaa tehdasalue turvallisempaan paikkaan.⁹⁵ Edellä esitellystä esimerkistä käy ilmi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden liiketoimen sivuuttamista koskeva henki: mikäli vakuutusmaksu on 80 % varastosta ja laitekannasta,

⁹² HE 188/2021 vp, kansisivu.

⁹³ HE 188/2021 vp s. 13

⁹⁴ Työ- ja Elinkeinoministeriön julkaisu 2023:38 s. 68

⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 76

voidaan tällaista olosuhdetta hyvällä syyllä pitää liiketaloudellisista intresseistä tarkasteltuna ”järjettömänä”, eikä sitä näin voida hyväksyä verotuksessa. Lisäksi järkevänä liiketoimintana voinee pitää vakuutuksen hankkimista konsernin ulkopuoliselta taholta, sillä vakuutusmaksutulon maksaminen konserniin kuuluvalla etuyhteysosapuolelle voidaan nähdä voitonsiirtona ”*profit shifting*”. Lähtökohtaisesti liiketoimen järkevyyttä voidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tarkastella myös rationaalisen liiketoimintakäyttämisen kannalta. Mikäli vakuutus otetaan konserniin kuuluvalla yritykseltä, voidaan tämä nähdä ”itsevakuuttamisena”, jolloin tulva-alueen vakuuttamisen todellinen motiivi ei ole jakaa riskiä vakuuttamisen muodossa, vaan siirtää voittoa paikasta A paikkaan B.

Kysymyksenasetteluksi herää seuraavat seikat; missä määrin OECD:n siirtohinnoittelun esimerkkejä voidaan pitää lain soveltamistasolla pätevänä sekä voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden esimerkkejä pitää vertailuanalyysiin soveltuvina? Vastaavia siirtohinnoitteluun sisältyviä esimerkkejä voidaan löytää mm. Verohallinnon ohjeista, kuten Siirtohinnoittelun dokumentointi⁹⁶, joka sisältää 24 eri esimerkkiä. Esimerkeillä tarkoitan skenaariotyyppisiä esimerkkejä, joissa kuvataan tosiseikat ja haluttu ratkaisu. Nykäsen mukaan Verohallinnon ohjeiden keskeinen pyrkimys on ohjata verotusta siten, että verotus tulisi toimitettua mahdollisimman oikein. Lisäksi ohjeet yhtenäistävät verotusta. Hän myös toteaa että: ”Joissain tapauksissa lain esitöissä on todettu, että Verohallinnon tulisi antaa asiassa tarkempia ohjeita tai nimenomaisesti ohjeita tietystä ehdotetun lain tulkintakysymyksestä”. Tällainen verotuksen perustan työntäminen muiden ratkaistavaksi on kyseenalaista, ja kuten Nykänen toteaa, että toiminta on vastoin PL 81 §:ää, jonka mukaan verosta tulee säätää lailla.⁹⁷ Lainsäätäjälle mitä ilmeisemmin käy OECD-vetoiset ohjeet myös siirtohinnoittelun yksittäisistä laintulkintakysymyksistä. Kuitenkin lain sovellustasolla niiden käyttöönotto voi aiheuttaa ongelmia.

⁹⁶ Verohallinto -Siirtohinnoittelun dokumentointi

⁹⁷ Nykänen (2020) s. 620-621

3.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja verosopimukset

OECD:n malliverosopimuksen markkinaehtoperiaatteen tulkintaa ohjaa niiden kommentaari, kuten muitakin artikloja. Markkinaehtoperiaatteen osalta kommentaari viittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joka sisältää ”loppupäätelmät” komitean mietinnöistä markkinaehtoperiaatteen toteuttamiselle⁹⁸. Suomessa kommentaarin relevanttius riippuu verosopimuksesta. Keskeisimmät tekijät, jotka vaikuttavat relevanttiuteen ovat: onko verosopimusosapuoli myös OECD jäsenmaa, eroaako sopimus tiettyjen artiklojen osalta OECD:n malliverosopimuksesta sekä onko verosopimukseen tehty varauksia (*reservations*) tai huomautuksia (*observations*)⁹⁹. Kuitenkin KHO on todennut tapauksessa 2011:101, että vaikei verosopimusosapuoli olisikaan OECD:n jäsenmaa, tulee Suomessa verosopimuksia tulkittaessa antaa rooli nimenomaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarille.

Siirtohinnoitteluasioissa rajat ylittävät etuyhteysliiketoimet, jotka tulisivat verotuksen piiriin ovat vaikeasti identifioitavissa, jolloin kaikkien mahdollisten liiketoimien verosääntely verosopimuksilla on mahdotonta. OECD:n työ, esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muodossa pyrkii selostamaan tätä näkökohtaa sekä kansallisen lain, että verosopimusten osa-alueella. BEPS-raportin seurauksena vajaaverotuksen estäminen tapahtuu verosopimusten osalta OECD vetoisesti, sillä OECD pyrkii sisällyttämään BEPS-raportissa havaittuja haitallisten liiketoimien verottamista OECD:n malliverosopimukseen.¹⁰⁰ Kuitenkin laillisuusnäkökohta huomioiden tulee ensin selvittää, mitä asioita kahdenväliseen verosopimukseen on todella kirjattu, eli kykeneekö esim. Suomen verosopimusverkosto täydellisesti puuttumaan BEPS-raportin ongelmakohtiin.

Siirtohinnoittelun osalta veroriitojen ratkaisutavat jakaantuvat kolmeen lohkoksi; EU-riitojenratkaisumenettely, verosopimusmenettelyt ja EU-arbitraatiosopimusmenettely.

⁹⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 s. 226

⁹⁹ Lang, Pistone, Schuch & Straringer (2012) s. 388

¹⁰⁰ Pankakoski (2018) s. 148-149

EU-riitojenratkaisumenettelyssä on kyse direktiivistä, joka on voimassa Suomessa lakina kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Kyseinen laki säättää erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta joko sisäisesti tai ulkoisesti. Sisäisellä kaksinkertaisen verotuksen poistamisella tarkoitetaan kansallista muutoksenhakuprosessia, josta säättää kansalliset lait ja vastaavasti ulkoisessa poistamisessa on kyse kahden valtion välisestä tulkintaristiriidasta. Kun kyseessä on OECD:n malliverosopimukseen perustuva tulkintaerimielisyys, sisältyy Suomen solmimiin verosopimukseen tyypillisesti malliverosopimuksen 25 artiklan mukainen MAP-mahdollisuus (*Mutual Agreement Procedure*), jossa verovelvollisen hakemuksen johdosta valtiot neuvottelevat keskenään verosopimustulkinnasta.¹⁰¹ Verohallinto on ohjeistanut yksittäisten siirtohinnoitteluriitojen ratkaisussa erilaisia riitojenratkaisuteitä riippuen siitä, onko vastapuolena EU-valtio, tai onko vastapuolen kanssa voimassa verosopimus tai onko kyseessä siirtohinnoitteluasia¹⁰².

Yksittäisessä VML 31.1 §:n markkinaehtoperiaatteen tulkintaristiriidassa verovelvollisella on mahdollisuus EU-arbitraatiomenettelyyn, joka johtaa ratkaisupakkoon siirtohinnoitteluasiassa, mikäli sopimusosapuoli on EU-valtio ja Suomella on verosopimus kyseisen maan kanssa. Kyseinen ”ratkaisupakko”, eli velvoite ei kuitenkaan ole voimassa kaikissa siirtohinnoittelutilanteissa, riippuen sopimusosapuolista. Laissa kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyjen esitöissä HE 308/2018 vp on pyritty ilmentämään kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisten riitaratkaisujen suhdetta. Kansallisella muutoksenhaulla tarkoitetaan esimerkiksi KHO:n päätöstä markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta. Tällöin KHO:n ratkaisua sitoo yksittäisessä päätöksessä PL 81 §:n mukainen verosta säätämisen edellytys siirtohinnoitteluasiassa, mutta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi verovelvollinen voi ratkaisusta huolimatta hakeutua kansainväliseen muutoksenhakuun¹⁰³. Tältä osin

¹⁰¹ ks. HE 308/2018 vp s. 4-5 ja malliverosopimuksen osalta kommentaari Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017 s. 429

¹⁰² Verohallinto – Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely, kohdasta 2.4 Käytettävissä olevat menettelyt.

¹⁰³ HE 308-2018 vp, s. 20-22.

edellä kuvatut tilanteet tarkoittavat verosopimuksen vastaista verotusta, johon voidaan hakea poistoa Suomen sisäisellä muutoksenhaulla tai hakemalla muutosta toisesta valtiosta.

Verohallinto on antanut edellä kuvatusta asiantilasta kuvauksen. Verohallinnon mukaan toimivaltaiset viranomaiset voivat ratkaisuihinsa poiketa tuomioistuinpäätöksistä ja Verohallinto kehottaa verovelvollista huomioimaan tämän. Siirtohinnoittelun osalta veroriitaratkaisuhakemukseen tarvitaan viittaus sekä aineelliseen verotuksen sääntöön, joka on Suomen osalta VML 31 §, sekä viittaus verosopimukseen tai EU-arbitraatioyleissopimukseen.¹⁰⁴

Uudistetun VML 31 §:n myötä on epäselvää, missä määrin kansallisen muutoksenhaun ja kansainvälisen veroriidan suhde on muuttunut. Kansallinen muutoksenhaku eli tuomioistuinpäätökset tähtäävät pääasiassa oikeusohjeiden antamiseen ja oikeusohjeiden antamisessa heitä sitoo legaliteettiperiaate. Vastaavasti kansainvälisessä veroriidassa pyritään välttämään kaksinkertaisen verotuksen syntymistä, sillä lähtökohtaisesti kaksinkertaisen verotuksen syntyminen ei ole kenenkään etu, sillä sen syntyminen vaikuttaa yritysten sijoittautumishalukkuuteen tietyille alueille, joka vähentää verotulojen kertymistä pitkällä aikavälillä. VML 31 §:n osalta on syytä muistaa, että sitä sovelletaan täysin kansallisen oikeusjärjestyksen asettamista lähtökohdista, ja nämä lähtökohdat ovat Pankakosken mukaan legaliteettiperiaate ja tulkintaa koskevat rajoitukset ¹⁰⁵ . Vastaavasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat OECD:n näkökulmasta ”tulkintamietintö” siitä, miten OECD:n malliverosopimukseen perustuvia verosopimuksia tulisi tulkita malliverosopimuksen 9 artiklan osalta.

Tältä osin OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on erityistä vaikutusta kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Pikkujämsä kommentoi asiantuntijalausunnossaan laiksi

¹⁰⁴ Verohallinto – Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely, kohta 2.1 Keskinäisen sopimusmenettelyn suhde kansallisiin oikaisuihin ja kohdasta 3.2.6 Viittaus kansallisiin sääntöihin ja sovellettavaan sopimukseen.

¹⁰⁵ Pankakoski (2022) s. 2

kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, että verosopimusten tulkinnassa kahden eri valtion ylimmät tuomioistuimet voivat päätyä erilaiseen ratkaisutulokseen verosopimuksen artiklaa tulkittaessa, jolloin tämä tulkintaeron mahdollisuus johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen¹⁰⁶. Tältä osin VML 31 §:n ja malliverosopimuksen 9 artiklan mahdollisimman suuri samankaltaisuus on hyvä asia kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi.

Lisäksi verovelvollisen oikeusvarmuus kärsii siinä mielessä, ettei verosopimusta voida välttämättä pitää sitovana. Juuselan mukaan oikeuden olemassaolo edellyttää muodollista olemassaoloa, tehokkuutta ja hyväksyttävyyttä. Muodollisesti normi on olemassa, mikäli se on asianmukaisella menettelyllä saatettu voimaan. Mikäli normi on tehokas, sitä myös käytetään. Mikäli molemmat edellä mainituista, eli oikeanlainen voimaansaattaminen ja normin tehokkuus toteutuvat, voidaan se oikeuspositivistisesti katsoa hyväksyttäväksi.¹⁰⁷ Kahden valtion välisellä verosopimuksella poistetaan kaksinkertainen verotus. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen vastaavasti edellyttää, että sopijapuolet ovat verotusvallan jaosta samaa mieltä, eli ovat siis yksimielisiä sopimuksen sisällöstä. Verosopimus ei täten voi olla ”muodollisesti olemassa” tilanteissa, joissa sopimusosapuolet eivät pääse yhteisymmärrykseen verotusvallan jaosta. Sopimuksen, myös verosopimuksen keskeinen tunnusmerkki on se, että sen tekeminen on vapaaehtoista. Koska sopimuksen tekeminen on vapaaehtoista, se voidaan tietyin edellytyksin irtisanoa, ja näin kävi mm. Suomen ja Portugalin välisessä verosopimuksessa vuonna 2018¹⁰⁸. Näistä lähtökohdista tarkasteltuna yksittäinen verovelvollinen on kahden valtion välisessä verotusvallan jaossa puristuksissa, eikä tulevaisuuden suunnittelu ole mahdollista mitenkään ennustettavasti.

¹⁰⁶ Pikkujämsä (2019) s. 1

¹⁰⁷ Juusela (1998) s. 85-87

¹⁰⁸ Valtionvarainministeriö – Suomi irtisanoo Portugalin verosopimuksen. Taustalla oli se, että sopimus rajoitti Suomen verotusoikeutta Portugaliin maksettujen yksittäisten eläkkeiden osalta.

3.4 Tehokkuusnäkökulma

Olen tarkastellut 2. luvussa siirtohinnoittelun kansallista lainsäädäntöä ja tässä luvussa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita mm. kansallisen VML 31 §:n näkökulmasta sekä Suomen solmimien verosopimusten näkökulmasta. Verotuksen tehokkuudella tarkoitetaan normille asetettujen tavoitteiden toteutumista, eli tarkastellaan yksittäisen veronormin vaikutuksia yhteiskuntaan. Vastaavasti oikeudellisella tehokkuudella tarkoitetaan, että verolainsäädännön mukainen verotus toteutuu.¹⁰⁹ Tehottomuuden erityinen ongelma on se, että tehottomassa verotuksessa muut maksavat. Mikäli rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa markkinaehtoperiaatteen mukainen verotus ei toteudu, joutuvat muut verovelvolliset paikkaamaan tätä tehottomuudesta johtuvaa aukkoa esimerkiksi jatkossa kasvavilla veroprosenteilla, jotta valtiontalouden verokertymä toteutuu. Tällainen tilanne ei ole oikeudenmukaista verotusta.

Tehottomuudesta johtuvat ongelmat vaikuttavat veromoraaliin, joka käsitteenä tutkii veronormien hyväksyttävyyttä¹¹⁰. Siirtohinnoitteluasioissa keskeinen verovelvollisen veromoraaliin vaikuttava seikka on tilanteet, joissa selvittämisvelvollisuuden täyttävä verovelvollinen joutuu kohtaamaan siirtohinnoitteluoikaisun. Mikäli verovelvollinen täyttää selvittämisvelvollisuuden ja mikäli hän on perillä kaikista verotukseensa vaikuttavista velvoitteista, voi hän VML 31 §:n mukaisen siirtohinnoitteluoikaisun jälkeen kokea laskenutta veromoraalia. Veromoraalin laskun keskeinen syy on kaksinkertainen verotus.

Nämä teemat ovat osana suurempaa tarkastelukulmaa, nimeltä kansainvälinen vajaaverotus. Esittelin tässä luvussa kansainväliseen vajaaverotukseen liittyvää BEPS-raporttia, jonka tulokset ovat näkyvillä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa vahvasti. Kansainvälinen vajaaverotus johtuu Juuselan mukaan pitkälti verotuksen

¹⁰⁹ Juusela (1998) s. 95

¹¹⁰ Juusela (1998) s. 98. Hän jakaa veromoraalin primaarikysymyksiin, joita ovat: Onko lainsäädännön noudattaminen oikein? Onko järjestelmä, joka veronormit tuottaa, oikein? sekä Sekundaarihyväksyttävyyteen, eli esim. Onko verotus sinällään oikein, jolloin tarkastelun lähtökohta on julkisen sektorin hyväksyttävyys.

koordinoimattomuudesta. Kun kansainvälinen verotus on koordinoimatonta, on sillä välittömiä vaikutuksia verotuksen tehokkuuteen.¹¹¹ Kuitenkaan verotuksen tehokkuutta ei saisi tehostaa millä keinoin hyvänsä, sillä muutoin veromoraali kärsii. Mikäli rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa suurin osa valtioista sitoutuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tulkintavälineenä, poistuu vajaaverotuksen koordinoimattomuuden ongelma. Näin ollen verotehokkuuden periaate voidaan jakaa siirtohinnoittelutilanteissa kahteen eri ilmiöön: valtioiden välinen sitoutuminen kansainvälisiin tulkintaperiaatteisiin ja taloudellisen toiminnan muutosten ja lainalaisuuksien verottamisen problematiikka.

Yksi ”todiste” siirtohinnoittelusääntelyn tehottomuudesta on jatkuva keskustelu siitä, kenen tulee todistaa ja mitäkin, esimerkiksi siirtohinnoitteluohjauksen perustaksi sekä oikeusturvatakeiden esillenostaminen keskustelussa. Tältä osin Valtiovarainvaliokunta joutui ottamaan kantaa VML 31 §:n muutoksen yhteydessä oikeusturvan takeista¹¹². Toisin sanoen asia nähtiin niin tärkeänä, ettei sitä voitu sivuuttaa. Oikeusturvan takeet pitää sisällään useita rajat ylittäviin siirtohinnoittelutilanteisiin liittyviä tarkastelukulmia, joita ovat mm. kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, PL 81 §:n mukainen verotus ja toimet, joissa verovalvontatoimenpiteillä pyritään muuttamaan verovelvollisen hyväksyttävät verontorjuntatoimenpiteet ei-hyväksyttäviksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta edellä käsitelty tiivistyy siihen, että valtiot pyrkivät verottamaan verosuvereniteettinsa mukaisesti, jolloin kansainvälinen koordinointi on välttämätöntä, mikäli verotus halutaan liittää rajat ylittävissä tilanteissa taloudellisen arvon tuottamiseen. Tältä osin verosuvereniteetti tiivistyy lainsäädännölliseen ja täytäntöönpanolliseen suvereniteettiin. Siirtohinnoittelun osalta VML 31 § ja verosopimukset edustavat lainsäädännöllistä suvereniteettiä ja verovalvontatoimenpiteillä varmistetaan täytäntöönpanollisen suvereniteetin

¹¹¹ Juusela (1998) s. 17

¹¹² VaVM 28/2021 vp, kohdasta Oikeusturvan takeet.

olemassaolosta ¹¹³ . Toimiva verovalvontajärjestelmä mahdollistaa verotuksen tehokkuuden, mutta kuten olen todennut, perusoikeuksiin liittyvät näkökohdat huomioonottaen.

Vuodesta 2010 lähtien myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat pyrkineet oikeudellisen tehokkuuden lisäämiseen. Ennen vuotta 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa vallitsi hierarkkinen järjestelmä siitä, mikä siirtohinnoittelumenetelmä on tärkein kyseessä olevaan siirtohinnoitteluongelmaan. Oikeudellisen tehokkuuden varmistamiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on tänä päivänä käytössä termi sopivin menetelmä (*the most appropriate method*). ¹¹⁴ Sopivimman menetelmän käyttäminen varmistaa oikeudellisen tehokkuuden ja se ottaa huomioon eri siirtohinnoittelumenetelmien vahvuudet ja heikkoudet¹¹⁵. Vaikka sopivin menetelmä itsessään parantaa tehokkuutta, on myös itse OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja kansallisen lainsäädännön terminologisella eroavaisuudella vaikutusta tehokkuuteen. Lainvalmistelutilanteissa nousee pohdittavaksi kansallisen verojärjestelmän olemassa olevat käsitteet, sekä se, missä määrin kansainvälisiltä foorumeilta tuleva käsitteistö eroaa tai täydentää kansallista käsitteistöä¹¹⁶.

¹¹³ lisää verosuveriniteettitarkastelua ks. Juusela (1998) s. 6-9

¹¹⁴ Rapo (2018) s. 573

¹¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 93

¹¹⁶ Malmgren (2019) s. 609

4 Siirtohinnoittelu osana EU-vero-oikeutta

4.1 EU-vero-oikeus kokonaisuutena

EU-vero-oikeus kuuluu verosopimusten ja kansallisen lainsäädännön kanssa yhtenäiseen kokonaisuuteen. Tätä kokonaisuutta kutsutaan myös nimellä autonomiaperiaate, ja siinä kukin osuus vaikuttaa toisiinsa, ja ne yhdessä muodostavat kansallisen verolainsäädännön rungon.¹¹⁷ EU-vero-oikeuden osalta keskeisimmät kansallista verolainsäädäntöä ohjaavat tekijät ovat Knuutisen mukaan sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT), EU-tuomioistuin ja direktiivit¹¹⁸. Sekä SEUT että EU-tuomioistuin sisältävät periaatteita, joiden tiedostaminen ohjaa päätöksentekoa EU-tasolla verotuksessa. Esimerkkinä SEUT-periaatteesta on kielletyn valtiontuen käsite, vastaavasti EU-tuomioistuinta ohjaa unionin väärinkäyttöä koskeva kielto.

Suomella on hyvin laaja itsemääräämisoikeus välittömistä veroista EU:sta huolimatta. EU-vero-oikeuden tehtävänä on rajoittaa tätä itsemääräämisoikeutta tilanteissa, joissa rajoittaminen edesauttaa Euroopan unionin sisämarkkinan luomisen päämääriä. Euroopan unionin sisämarkkina käsittää mm. tavaroiden, palveluiden, pääoman ja ihmisten liikkumisen mahdollistamisen EU-alueella. Mikäli verotus estää em. seikkojen liikkumisen, on se EU-oikeuden vastaista, ellei rajoituksen perusteeksi ole hyväksyttävä syy.¹¹⁹ Konkreettisesti tämä näyttäytyy siten, että syrjäyttäminen tapahtuu tilanteissa, jossa EU-normin soveltaminen johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen. Lisäksi EU-normien taustalla on ajatus verotuksen neutraalisuudesta, eli siitä, että kansainvälisen toiminnan verotuksesta ei aiheutu suurta haittaa tai kaksinkertaista verotusta. EU-valtioissa verotus on eritasoista, jolloin pääomien tuontineutraliteettia ja vientineutraliteettia ei voida saavuttaa.¹²⁰ Tältä osin

¹¹⁷ Helminen (2021), kohdasta 1.2.2 Erillisyyt ja vuorovaikutus.

¹¹⁸ Knuutinen (2020) s. 631

¹¹⁹ Helminen (2013) s. 54-55

¹²⁰ Helminen (2012) s. 38, 44, 46-47

kansainvälisessä verotuksessa pyritään balanssiin, jossa ei synny ankaraa kaksinkertaista verotusta, mutta ei myöskään liian lievästi verotettua vajaaverotusta¹²¹.

Haitallinen verokilpailu tarkoittaa veroetujen ja verovalvonnan puutteen tarjoamista verovelvollisille, joilla houkutellaan yrityksiä sijoittautumaan haitallista verokilpailua harjoittaviin maihin. Haitallinen verokilpailu ei palvele EU:n tavoitteita, sillä siitä johtaa ”kilpajuoksu pohjalle”-ilmiö, jossa maat dereguloivat säännöksiään houkutellakseen pääomia. Ilmiön kitkemiseksi EU:ssa on toteutettu joitakin käytännesääntöjä, joilla ei ole juridisia velvoitteita valtioita kohtaan.¹²² EU-vero-oikeudella on yhdessä verosopimusten kanssa huomattava mahdollisuus estää ohjaavan verotuksen toteutuminen¹²³.

Kaksi tärkeintä primäärioikeuden lähettä EU-vero-oikeudessa ovat SEUT ja Euroopan unionista tehty sopimus. Niiden tulkintaa muokkaa oikeusperiaatteet. Oikeusperiaatteet kehittyvät vuosien saatossa ja niiden vaikutus siirtohinnoittelussa on suuri. Raition ja Tuomisen mukaan oikeusperiaatteiden kehitys kuvaa unionin integraatiota ja oikeusperiaatteet ovat jatkuvassa prosessissa¹²⁴.

Sekundäärioikeutta voidaan kutsua johdannaisoikeudeksi, jonka tarkoituksena on konkretisoida primäärioikeuden arvoja ja tavoitteita¹²⁵. Verotuksellisesti keskiössä on direktiivit ja asetukset. Direktiivit implementoidaan tavoitteidensa osalta osaksi kansallista verolainsäädäntöä. Kuten aiemmin totesin, direktiivit muodostavat yhdessä SEUT:in ja unionin tuomioistuimen ohella kansallisen verolainsäädännön rungon. Tämän johdosta kansallisia verolain säännöksiä tulee noudattaa direktiiveistä riippumatta huomioiden EU:n primäärioikeuden vaatimukset riippuen kansallisen lainsäädännön harmonisoinnin tasosta¹²⁶.

¹²¹ Juusela (1998) s. 53

¹²² Helminen (2021), kohdasta 1.6 Haitallinen verokilpailu ja EU-oikeuden valtioneuvostokielto.

¹²³ Helminen (2001), kohdasta Ohjaava verotus.

¹²⁴ Raitio & Tuominen (2020) s. 201

¹²⁵ Raitio & Tuominen (2020) s. 80

¹²⁶ Helminen (2021), kohdasta 1.4.2.2 Direktiivien vaikutus.

Siirtohinnoittelun osalta voidaan mainita DAC6-direktiivi, jonka myötä tietyt rajat ylittävät verojärjestelyt tulevat viranomaisten tietojenvaihdon piiriin. Direktiivi on voimassa Suomessa nimellä Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla. Kyseisen lain 22 § sisältää siirtohinnoittelun osalta tunnusmerkit, jonka pohjalta järjestely raportoidaan. Tunnusmerkit voi lukea kyseisen säännöksen tekstistä, mutta isossa kuvassa kyse on järjestelyistä, joissa käytetään erityisiä siirtohinnoittelusäännöksiä yleisten säännöskien sijaan, ja kun liiketoimen kohteena on vaikeasti arvostettava aineeton omaisuus. Ollakan ja Jokiniemen mukaan etuyhteystilanteissa voidaan käyttää vaihdannan välineenä myös muita tapoja, joita ei varsinaisesti mielletä tavanomaisiksi liiketoimiksi, kuten apporttia tai osingon jakamista muuna kuin rahana. Tältä osin järjestely tulisi tietojenvaihdon piiriin huolimatta liiketoimen vaihdannan välineestä.¹²⁷

Direktiivin täytäntöönpanon myötä Verohallinto jakoi asiasta ohjeen¹²⁸. Ohjeen mukaan järjestelyä ei tule raportoida, mikäli järjestelyssä käytetään OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja käytetyt siirtohinnot ovat todennettu ohjeiden perusteella markkinaehtoisiksi¹²⁹. Ongelmaksi verovelvollisen kannalta muodostunee jälleen se, että kyseessä on direktiivi, joka on implementoitu kansalliseksi laiksi, jolloin mikäli verovelvollinen epäonnistuu mm. liiketoimen tunnistamisessa VML 31 §:n 2. momentin mukaisesti, eikä todennus vastaa samaa tulkintaa Verohallinnon välillä, tulee verovelvollinen rikkoneeksi raportointivelvollisuutta ja sitä kautta raportointilakia. Lisäksi raportointi tulee aiheelliseksi, mikäli kyseessä on vaikeasti arvostettava aineeton omaisuus, joka on omiaan vaikeuttamaan VML 31 §:n liiketoimen tunnistamista ja markkinaehtoperiaatteen löytämistä, vaikka tulkinta-apuna käytettäisiinkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita koko laajuudessa. Raportointivelvollisuudessa on kyse ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä Verohallinnon mukaan, ja yleisesti ilmoittamisvelvollisuuden osalta oikeuskirjallisuudessa on esitetty kannanottoja, jonka mukaan ilmoittamisvelvollisuutta koskevan sääntelyn tulee aineellisen verotuksen osalta

¹²⁷ Ollakka & Jokiniemi (2023) s. 215

¹²⁸ Verohallinto – Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt

¹²⁹ Kohdasta 3.8.1, Erityiset yksipuoliset siirtohinnoittelusäännökset.

olla selkeää ja johdonmukaista ¹³⁰ . On kyseessä ilmoittamisvelvollisuus tai ilmoitusvelvollisuus, lähtökohtia voidaan pitää samana. Näiltä osin direktiivin implementointi on ollut haasteellista osaksi kansallista verojärjestelmää, sillä ilmoitusvelvollisuuden toimeenpano edellyttää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintaa.

4.2 EU:n direktiiviehdotus siirtohinnoittelusta – taustatietoa

EU:n komissio antoi direktiiviehdotuksen siirtohinnoittelusta syksyllä 2023. Perustelu direktiiviehdotuksen tärkeydelle on mm. se, että melkein kaikki EU-jäsenmaat ovat myös OECD-jäsenmaita. Huolimatta poliittisesta sitoutumisesta OECD-työlle, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden status ja rooli vaihtelee jäsenmaasta jäsenmaahan. Tämän lisäksi siirtohinnoittelusta ei ole säädetty unionitasolla, vaan jäsenmaat noudattavat kansallista siirtohinnoittelulainsäädäntöä.¹³¹ Näistä syistä johtuen direktiiviehdotuksen odotetaan vähentävän taloudellista kaksinkertaista verotusta, vajaaverotusta ja siirtohinnoitteluriitoja ¹³² . Siirtohinnoittelun direktiiviehdotuksen taustailmiönä on edellä kuvattu EU:n sisämarkkinoiden edistämistavoite, jolloin rajat ylittävän etuyhteysliiketoiminnan sääntely edistää tätä päämäärää, ottaen huomioon siirtohinnoittelun kasvaneen volyymin ja tärkeyden vero-oikeuden alalla.

Edellä kuvattu jäsenmaiden välinen eroavuus OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnassa näyttäytyy mm. etuyhteysyrityksen määritelmässä, ja ennen kaikkea määräysvallan (*control*) muodostumisessa. Joissain jäsenmaissa etuyhteysyrityksen kontrollimääritelmään riittää 25 %, joissain 50 %. Tällaiset tulkintaerot voivat johtaa veroriitoihin, sillä riski kaksinkertaiseen verotukseen ja yliverottamiseen kasvaa. Direktiiviehdotuksella verotuksen oikeusvarmuus kasvaa, sillä direktiiviehdotuksesta

¹³⁰ Myrsky & Rabinä (2015) s. 829

¹³¹ European Commission – Proposal for a Council Directive on transfer pricing s. 2

¹³² Helminen (2024) s. 5

päätellen verovelvolliset arvostavat veroprosenttia enemmän verotuksen oikeusvarmuutta.¹³³

EU-tasolla kyseessä on toissijaisuusperiaatteen eli subsidiariteettiperiaatteen noudattamisesta. Toissijaisuusperiaatteen mukaan unioni toimii vain, mikäli jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tasolla saavuttaa toiminnan tavoitteita, vaan toiminnan laajuudesta johtuen tavoitteisiin päästään helpommin unionitasolla.¹³⁴ Johtuen siirtohinnoittelun rajat ylittävistä luonteesta, on käsillä oleva ongelma syytä ratkaista yhteisellä aloitteella¹³⁵. Tämän lisäksi aloite on suhteellisuusperiaatteen mukainen. Suhteellisuusperiaatteen mukaan EU:n toiminta ei saa ylittää, mikä on tarpeen tavoitteiden saavuttamiseksi¹³⁶.

Puron mukaan direktiiviehdotuksen päätavoitteet voidaan jakaa seuraaviin; markkinaehtoperiaate sisällytettäisiin unionin oikeuteen, keskeisimpien siirtohinnoittelusäännösten harmonisointi, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman selventäminen sekä tiettyjen liiketoimien osalta luotaisiin sitovia siirtohinnoittelusääntöjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden puitteissa.¹³⁷

Aloitetaan markkinaehtoperiaatteesta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden uusiin versio toimisi jatkossa markkinaehtoperiaatteen tulkintana. Direktiiviehdotus käyttää tästä siteestä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin käsitettä sitova työkalu (*binding tool*)¹³⁸. OECD:n tehdessä muutoksia siirtohinnoitteluohjeisiin, on tätä siirtyvää maalia kutsuttu direktiiviehdotuksessa ”uudeksi sitovaksi referenssi viitekehikseksi” (*new binding reference framework*)¹³⁹. Kyseiset kielelliset luonnehdinnat markkinaehtoperiaatteen noudattamisesta edistää Puro tunnistaman OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman

¹³³ European Commission – Proposal for a Council Directive on transfer pricing s. 2-3

¹³⁴ Lue lisää toissijaisuusperiaatteesta esim. Helminen EU-vero-oikeus, kohta Toissijaisuusperiaate.

¹³⁵ European Commission – Proposal for a Council Directive on transfer pricing s. 7

¹³⁶ Helminen – EU-vero-oikeus, kohta suhteellisuusperiaate.

¹³⁷ Puro (2023) s. 641

¹³⁸ European Commission – Proposal for a Council Directive on transfer pricing s. 8

¹³⁹ European Commission - Proposal for a Council Directive on transfer pricing s. 17

selventämistä. Direktiiviehdotus sisältää markkinaehtoperiaatteen osalta myös kansallisen VML 31 §:n sanamuotoisesta tulkinnasta poikkeavan ”markkinaehtoisen vaihteluvälin”. Markkinaehtoinen vaihteluväli pyrkii sääntelemään etuyhteysliiketoimia, joissa siirtohinnoittelumenetelmät voivat johtaa useampaan ”rahalliseen lopputulokseen”, jolloin vaihteluväli asettaa hyväksyttävän vaihteluvälin markkinaehtoisuudelle. Hyväksyty vaihteluväli olisi alakvartiilin ja yläkvartiilin välinen alue (rahallisessa lopputuloksessa), jolloin siirtohinta joka asettuu hyväksytylle vaihteluvälille on myös hyväksyty siirtohinnoitteluhinta.¹⁴⁰

Keskeisimpien siirtohinnoittelusäännösten harmonisointi koskee tiettyjä ”minimivaatimuksia”, jotka on omaksuttu mm. suomalaisessa siirtohinnoittelukäytännössä. Näitä ovat mm. vertailuarviointivelvollisuus ja liiketoimen tunnistamisen velvollisuus¹⁴¹. Vertailuanalyysi direktiiviehdotuksessa eroaa kotimaisesta VML 31 §:stä siten, että direktiiviehdotus pitää sisällään kirjoitetun veloitteen vertailuanalysista. VML 31 §:n sanamuodon mukainen tulkinta ei sisällä vastaavaa veloitetta, vaan kuten ilmaisun, se on lähinnä omaksuttu osaksi siirtohinnoittelutyötä¹⁴².

4.3 EU:n perusoikeudet

Käsittelen tässä yhteydessä joitakin EU:n perusoikeuksia, jotka vaikuttavat rajat ylittäviin etuyhteystilanteisiin. Lisäksi lopuksi käsittelen näitä perusoikeuksia ”kansainvälisen veropaon”-näkökulmasta.

Sijoittautumisvapaus mahdollistaa EU:n kansalaisille ja yrityksille mahdollisuuden sijoittautua toiseen jäsenvaltioon. Tyypillisesti yritykset sijoittautuvat tai laajentavat yritystään voitonmaksimointitarkoituksessa, kuten kasvattamalla tuottoja tai vähentämällä kuluja. Sijoittautumalla toiseen jäsenvaltioon yritys voi päästä halvempien

¹⁴⁰ Helminen (2024) s. 13

¹⁴¹ Puro (2023) s. 642-643

¹⁴² Helminen (2024) s. 12

tuotannontekijöiden pariin, kuten halvemman työvoiman tai rahoituksen. Lisäksi yritys voi vähentää kuluja myös pelkästään sillä, että yrityksen laajentaminen lähemmäs loppuasiakasta vähentää logistisia menoja. Tältä osin sijoittautumisoikeutta tulee tarkastella nk. aidon sijoittautumisen näkökulmasta. Siinä tarkastellaan sijoittautumisen taloudellisia motiiveja. Sijoittautumisvapaus estää kansallisten veronkiertonormien soveltamista, mikäli kyseessä ei ole täysin keinotekoinen ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleva sääntely¹⁴³. Tältä osin aidossa sijoittautumisessa yritys pyrkii maksimoimaan voittoa, eikä kiertämään maksettavaa veroa.

Keskeinen sijoittautumisvapautta tarkasteleva näkökohta siirtohinnoittelutilanteissa on rajat ylittävät liiketoimet ja niiden verotuksellinen kohtelu suhteessa liiketoimiin, jotka tapahtuvat saman valtion sisällä. Sijoittautumisoikeuden tarkastelu lähtee siirtohinnoitteluasioissa vertailuanalyysistä, jossa vertaillaan rajat ylittävien etuyhteystoimien ja kansallisten etuyhteystoimien ominaisuuksia ja niiden verokohtelua. Sijoittautumisvapaudessa on useita yhtymäkohtia, joista yhtenä on syrjintäkielto. Syrjintäkieltoa kuvaa mm. esimerkki, jossa sijoittautumisvapauden rikkominen voi johtua jopa siitä, että rajat ylittävät liiketoimet voisivat johtaa kotimaista liiketoimintaa epäedullisempaan verokohteluun.¹⁴⁴

Toinen tärkeä EU:n perusoikeuksiin liittyvä teema on oikeuden väärinkäyttökielto. Sijoittautumalla johonkin toiseen jäsenmaahan liiketaloudellisista syistä johtaa verotulojen pienemiseen jossain muualla. Yrityksellä on myös oikeus sijoittautua jäsenvaltioon, jossa se on kokonaisvaltaisesti edullisinta ja tätä perusoikeutta ei saa estää¹⁴⁵. Euroopan unionin toimintaa ohjaa vahvasti sisämarkkinoiden toteuttaminen, jonka vuoksi tavoite näkyy mm. tuomioistuinratkaisuissa. Oikeuden väärinkäyttökiellolla pyritään estämään, ettei verovelvolliset vetoa oikeusnormeihin vilpillisesti tai väärinkäyttäen¹⁴⁶. Väärinkäyttöä on arvioitu unionin tuomioistuimissa mm.

¹⁴³ Helminen (2023) s. 255

¹⁴⁴ Helminen (2023) s. 252-253

¹⁴⁵ Helminen (2023) s. 254

¹⁴⁶ Knuutinen (2020) s. 636

objektiivisuuden ja subjektiivisuuden avulla. Objektiivisuudella tarkoitetaan seikkoja, joista johtuen säännöksen tavoitteita ei saavuteta, vaikka sinällään säännöksen tavoitteita on muodollisesti noudatettu. Subjektiivisessa väärinkäytössä verovelvollisella on tahto saavuttaa etuus luomalla keinotekoisella järjestelyllä edun saamiseksi vaadittavat edellytykset.¹⁴⁷

Rule of reason-periaatteella voidaan katsoa olevan juurensa tapauksessa C-55/94 Gebhard. Periaatteella tarkoitetaan verotusta, joka toteutetaan perusvapauksien vastaisesti. Syy johtuu siitä, että kansallisen lainsäädännön, esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen olisi jäsenmaalle isompi etu, kuin se mitä Euroopan unioni saavuttaisi perusvapauden loputtomasta valvomisesta unionin tavoitteiden saavuttamisessa. Rule of reason-periaate sisältää testin, joka on sisällytetty tapauksen Gebhard kohtaan 37.

Rule of reason-periaatteen oikeuttamisperusteita on Holkerin ja Rajalan mukaan kaksi, eli mikäli rajoittamisella edistetään perussopimuksen mukaista sallittua tavoitetta tai jos oikeuden rajoittaminen on perusteltua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä¹⁴⁸. Urpilainen kuvailee Rule of reason-testiä mahdollisuutena hienosäätää EU-tuomioistuimen toimesta perusvapauksien soveltamisalaa, jolloin pääsääntöön voitaisiin tehdä poikkeuksia. Hän myös korostaa, että oikeuttamisperusteen soveltamisala on jäänyt suppeaksi, eikä kysymyksessä ole sinällään tapauskohtainen arviointi, vaan arviointi liitetään EU-tuomioistuimessa muodostuneisiin lähtökohtiin. Lisäksi hän korostaa, että oikeuttamisperusteen soveltamisen tärkein raja on se, ettei sitä voida soveltaa, mikäli verotulojen vähentyminen on pääsyy oikeuttamisen perusteena.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Knuutinen (2020) s. 636-637

¹⁴⁸ Holkeri & Rajala (2015) s. 51

¹⁴⁹ Urpilainen (2012) s. 81

Tässä osiossa käyty EU:n perusoikeudet ovat osana laajempaa tarkastelua kansainvälisen veropaon osalta. Penttilän mukaan kansainvälinen veropako tarkoittaa tilannetta, jossa verovelvolliset pyrkivät siirtämään vero-objektin ankaramman verotuksen piiristä lievemälle piirille¹⁵⁰. Verottamisesta tulee kustannuksia ja yrityksen tehtävä on mm. osakeyhtiölain 5 §:n mukaan tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jolloin talouden suunnittelu tavalla, joka maksimoi voiton on tästä näkökulmasta tarkasteltuna sallittua ja jopa toivottavaa. Tulen tarkastelemaan seuraavassa luvussa siirtohinnoittelun ja veronkierron välistä suhdetta tarkemmin, mutta tässä vaiheessa on hyvä ymmärtää, miksei aito sijoittautuminen ole EU:n näkökulmasta kansainvälistä veropakoa tai miksei aito sijoittautuminen täytä kansallisen veronkiertonormin soveltamiskriteerejä. Tämä johtuu siitä, että aito sijoittautuminen on EU:n näkökulmasta vain toivottavaa, sillä tällöin EU:n keskeinen tavoite, sisämarkkinoiden edistäminen toteutuu. Tämä on keskeinen syy miksi kansallista veropohjaa turvaavat säännökset, joihin lukeutuu VML 31 § ja VML 28 § ovat ongelmallisia juuri EU-oikeuden kannalta.¹⁵¹

4.4 EU:n tuomioistuinkäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö muuttaa EU-vero-oikeudellisia suuntaviivoja vähitellen. Etusija on Pistonen mukaan siirtynyt veroesteiden purusta ja sisämarkkinoiden kehityksestä BEPS-hankkeen tavoitteille, joilla turvataan valtioiden verotuloja.¹⁵² Sisämarkkinoiden kehitykseen kytköksissä olevat vapaan liikkuvuuden periaate ja verosyrjinnän kieltö antavat mahdollisuuden verosuunnitteluun. Tämän lisäksi siirtohinnoittelun toteuttaminen kansallisen lainsäädännön puitteissa johtaa siihen, että tuomioistuin joutuu huomioimaan jäsenvaltioiden verotusintressejä verokilpailussa.¹⁵³ Tuomioistuimen päätöksissä tämä näyttäytyy niin, että verovelvolliset

¹⁵⁰ Penttilä (2007) s. 325

¹⁵¹ ks. asiasta lisää Penttilä (2007) s. 327

¹⁵² Pistone (2018) s. 4

¹⁵³ Urpilainen (2012) s. 323

viittaavat toimiensa oikeuttajina sisämarkkinoiden kehityksen mahdollistajiin – unionin perusperiaatteisiin.

Isossa kuvassa välittömän verotuksen alalla unioninoikeus koostuu pitkälti tuomioistuinratkaisusta. EU-tuomioistuinratkaisulla on ratkaiseva rooli siksi, että ratkaisut voivat tarvittaessa estää sisämarkkinoiden toteutumista ja positiivista harmonisointia. Tästä syystä tietyt EU-tuomioistuinratkaisut voivat olla negatiivista integraatiota edistäviä, jolloin niillä on erityinen painarvo. Urpilainen kuvaa tätä asetelmaa ”tulkintamonopoliksi”, jossa EU-tuomioistuimella on yksinomainen toimivalta tulkita unioninoikeutta.¹⁵⁴ EU-tuomioistuimella on myös rooli Urpilaisen mukaan ”itseensä viittaavuudessa”, jossa tulkintamonopolista johtuen verotuksen periaatteet löytyvät EU-tuomioistuimen aiemmista ja myöhemmistä tulkintoista¹⁵⁵.

EU-tuomioistuimen perustelukäytänteet edellyttävät sisäistä johdonmukaisuutta ja ristiriidattomuutta, jonka vuoksi oikeussäännölle annettua tulkintaa myöhemmässä vaiheessa selvennetään ja täsmennetään¹⁵⁶. Urpilaisen mukaan tällaisesta toiminnasta voidaan myöhemmässä vaiheessa tunnistaa taitekohtia ja suunnanmuutoksia, johtuen negatiivisen integraation etenemisestä EU-tuomioistuinratkaisuissa.¹⁵⁷ Todennäköisesti tämä asettelu on vain voimistunut BEPS-raportin jälkeen, kuten Pistone totesi. Esittelen seuraavaksi joitakin EU:n tuomioistuinratkaisuja.

4.4.1 Valtiontukikielto - Fiat Chrysler C898/19

Valtiontuki on haitallisen veropaon muoto. Valtiontuki sisältää verotusta ja verovalvontaa koskevia etuuksia, jotka vaikuttavat EU-jäsenten kilpailuun. SEUT 107 mukaan kyseessä on valikoiva etu, eli se on annettu yhdelle tai muutamalle yritykselle,

¹⁵⁴ Urpilainen (2012) s. 45-46

¹⁵⁵ Urpilainen (2012) s. 48

¹⁵⁶ Urpilainen (2012) s. 59

¹⁵⁷ Urpilainen (2012) s. 60

ja sillä siten houkutellaan pääomia muiden kustannuksella. Kun etu annetaan vain pienelle joukolle, näiden yhtiöiden kilpailukyky paranee suhteessa toimialan muihin yrityksiin, jotka ovat sijoittautuneet korkeamman regulaation alueelle. Tämä ilmenee esim. verotuksessa siten, että pienempi verokustannus parantaa yrityksen kulurakennetta suhteessa muihin. Tällöin matalamman kulurakenteen omaava yritys kykenee kilpailukyvästään johtuen investoimaan sijoittautumismaahansa lisää, josta syntyy lisää verotuloja.

Fiatin tapaus on mielenkiintoinen. Toisaalta se antaa vastauksia OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tulkintalähteenä, mutta toisaalta sille, onko valtiontuen arvioiminen jatkossa Euroopan unionin toimesta toteutettua verotuksen harmonisointia. Ennen tuomion ratkaisua on hyvä huomioida tärkeä tosiseikka: OECD:n siirtohinnoitteluohjeita noudatetaan EU-jäsenmaissa edelleen hyvin vaihtelevasti. Tämän vuoksi valtiontuen arvioiminen on vaikeaa, sillä ei ole mahdollista tietää onko markkinaehtoperiaatetta noudatettu, kun kansallinen veroviranomainen antaa päätöksen yritykselle yksittäisessä siirtohinnoittelutilanteessa. Vastaavasti mikäli komissio arvostelee kansallista markkinaehtoperiaatetta, riski verotuksen harmonisoimiseksi EU-alueella kasvaa.

Tapauksessa FFT:n veroavustaja pyysi Luxembourgilta ennakkoratkaisupyynnön. FFT kuuluu konserniin Fiat-Chryslerin kanssa. Ennakkoratkaisupyynnöllä saadaan viranomaisen kanta käsillä olevaan siirtohinnoittelutilanteeseen. Ennakkoratkaisupyynnön sai komission huomion, jonka seurauksena komissio pyysi tarkempaa lisäselvitystä asiaan, mahdollisen kielletyn valtion tuen osalta. Erityisen kiinnostunut komissio oli ns. valikoivasta edusta, sillä FFT:n uskottiin nauttivan ennakkoratkaisupyynnön jälkeen alhaisempaa verorasitusta, kuin muut vastaavassa tilanteessa olevat yritykset olisivat nauttineet. FFT toimi konsernin sisäisenä rahan lainaajana, jolloin pienemmän verorasituksen seurauksena muut etuyhteisyrietykset nauttivat pienempää rahan hintaa, hyödyttäen viime kädessä Fiat-Chrysler konserniyhtiötä. Tapauksen kohdasta 31 käy myös ilmi, että markkinaehtoperiaatetta käytetään EU-vero-oikeudessa ”työkaluna” ja

mittatikkuna (*benchmark*), kun arvioidaan konsernin sisäisen lainauksen markkinaehtoisuutta.

Lopputuloksena komissio hävisi veroriidan. Keskeisin asia häviön taustalla on se, että kuten kohdasta 122 ilmenee, komission täytyy todistaa että kansallisen lain markkinaehtosääntö on selektiivinen ja siten verotuksen syrjimättömyystavoitteen vastainen.

4.4.2 Syrjintäkielto – C311/08 Societe de Gestion Industrielle (SGI)

Tämä oikeustapaus on yli 20 vuotta vanha, mutta vaikuttanut Euroopan unionin alueella tapahtuvaan siirtohinnoittelukäytäntöön huomattavasti. Tapauksessa SGI on belgialainen yhtiö, joka omistaa Ranskassa sijaitsevasta Recydem SA:sta määräysvallan (65 prosenttia). Vastaavasti SGI:n omistaa luxemburgilainen Copelbin SA. Belgian veroviranomainen oli tehnyt siirtohinnoitteluoikaisun SGI:lle, sillä SGI oli myöntänyt tytäryhtiölleen Recydemille korottoman lainan, joka poikkesi markkinaehtohintaisuudesta.

Asiassa tuli selvittää oliko siirtohinnoitteluoikaisun tekeminen sallittua EU-vero-oikeuden valossa, sillä syrjintäkiellon mukaisesti siirtohinnoitteluoikaisuun ei tulisi ryhtyä, mikäli se asettaa rajat ylittävän etuyhteysliiketoimen huonompaan asemaan, kuin etuyhteysliiketoimen, joka on tehty yhden maan rajojen sisällä. Kohdasta 56 käy ilmi, että sijoittautumisvapautta rajoittavat toimenpiteet ovat sallittuja, mikäli sillä tavoitellaan perustamissopimuksen mukaista hyväksyttävää tavoitetta.

Tuomioistuin ratkaisi asian todeten, ettei kansallinen lainsäädäntö siirtohinnoitteluoikaisun valossa ole ristiriidassa sijoittautumisvapauden ja syrjintäkiellon kanssa, kunhan kansallisella lainsäädännöllä ei ylitetä, mikä on tarpeen päämäärien saavuttamiseksi.

Tapauksen analysointia on mahdollista laajentaa verotuksen alueperiaatteeseen. Haapaniemen mukaan jäsenvaltiot turvautuvat syrjäntäkiellon oikeuttamisperusteena oikeuteensa käyttää verotusvaltaansa alueellaan tapahtuvien liiketoimien osalta¹⁵⁸. Tämän vuoksi verovelvollisten vetoamukset EU:n toimintaperiaatteisiin ja toisaalta kansallisvaltioiden veroturvaamisnäkökohdat johtavat ristiriitaan ja unionin tuomioistuin ratkoo, kuinka toimia. Tämän johdosta rule of reason -oikeuttamisperuste tulee kysymykseen tässä oikeustapauksessa, sillä tuomioistuimen ratkaisun viimeinen lause on mielestäni sisällöltään vastaava kuin rule of reason -oikeuttamisperusteen arviointikehikko.

Isomaa-Myllymäen mukaan SGI-tapaus on esimerkki oikeuskäytännöstä, jossa EU:n tuomioistuin on pyrkinyt yhteensovittamaan perusvapauksia yhdessä markkinaehtoperiaatteen kanssa. Hänen mukaansa markkinaehtoperiaate voi olla perusoikeuksia rajoittava erityisesti tilanteissa, joissa arvioidaan rajat ylittävän etuyhteysliiketoimen ja yhdessä maassa tapahtuvan etuyhteysliiketoimen välistä perusoikeuksien toteutumista.¹⁵⁹

4.5 EU-vero-oikeudellisia ajatuksia siirtohinnoittelusta

Tarkastelen alla joitakin siirtohinnoitteluun liittyviä käsitteitä ja niiden riippuvuussuhteita EU-vero-oikeuteen. Näillä pyrin arvioimaan EU:n mahdollistamia perusvapauksia vertaamalla niitä siirtohinnoittelukäsitteisiin. Taustaoletuksena on myös hyvä muistaa rajat ylittävistä etuyhteystilanteista johtuva valtioiden välinen oikeudenmukaisuus. Valtioiden väliseen oikeudenmukaisuuteen vaikuttaa verotuskohteen, tässä tarkastelussa siirtohinnoittelun, verovallanjako valtioiden välillä¹⁶⁰. Valtioiden välisessä verotuksen oikeudenmukaisuudessa on viimekädessä

¹⁵⁸ ks. Haapaniemi (2022) s. 18-19

¹⁵⁹ Isomaa-Myllymäki (2016) s. 154-155

¹⁶⁰ käsitteestä tarkemmin Juusela (1998) s. 75-77

kysymys siitä, mikä valtio hyötyy toisen kustannuksella, ellei vajaaverotusta estetä oikeilla toimilla.

Euroopan unioni on ollut aktiivinen ja aloitteellinen voitonsiirron estämisessä, ja he ovat toimineet jopa ennen OECD-lähtöistä BEPS-raporttia. Keskeinen kysymys EU-näkökulmasta on ollut se, kuinka heidän tulisi lähestyä voitonsiirron estämistä sekä kuinka koordinoida toimintaa yhdessä OECD:n kanssa. Kahden rinnakkaisen ohjelman yhtäaikainen läpivienti ei ole järkevää, sillä se saattaa vaikuttaa verotuksen tehokkuuteen.¹⁶¹ EU:n ja OECD:n lähestymistavat voitonsiirron estämiseen on monelta osin erilaiset. Vuodesta 1997 lähtien EU:n jäsenmaat ovat sitoutuneet reiluun verokilpailuun ja hyvään hallintoon veroasioissa. Huolimatta jäsenmaiden sitoutumisesta, verotuksen läpinäkyvyys on ollut vaillinaista ja pääosin EU:n toimenpiteet ovat olleet läpinäkyvyyden parantamiseen tähtäviä.¹⁶² BEPS-projektin myötä verotuksen läpinäkyvyys EU-alueella on parantunut ja lisäksi jäsenmailla on entistä parempi kyvykyys estää haitallisten voitonsiirtojen toteutumista. Estäminen tapahtuu pääosin EU:n perusoikeuksien rajoittamisen kautta.¹⁶³ Verotuksen läpinäkyvyys ilmenee esim. jo tässä luvussa esitellyn DAC6-direktiivin kautta, sillä DAC-sana itsessään muodostuu sanoista *Directive on Administrative Cooperation*. EU-alueella tapahtuvan läpinäkyvyyden parantamiseksi tarkoitettu DAC pitää sisällään laajan raportointipiirin, jolloin se ei automaattisesti poissulje tiettyjä järjestelyjä, vaan se keskittyy ennakoivasti relevantteihin seikkoihin. Näin ollen DAC-direktiivin erityinen tavoite on mahdollistaa vuonna 1997 sovitut reilun verokilpailun ja hyvän hallinnon pelisäännöt ja se on toteutettu nimenomaisesti antamalla laillisuusperustan kahden verohallinnon väliseen tietojenvaihtoon.¹⁶⁴ Tietojenvaihdon toteutuessa kansalliset verovalvontatoimenpiteet tehostuvat ja onkin katsottu että verovalvonnan tehostuminen on tavoiteltava seikka EU-vero-oikeudessa, jolloin se on hyväksyttyä, vaikka verovalvonta voisi olla EU:n perusvapauksia rajoittavaa kohtelua tai toimintaa.

¹⁶¹ Introduction to European Tax Law on Direct Taxation - Pistone & Szudoczky (2020) s. 54

¹⁶² COM(2015) 136 final

¹⁶³ Introduction to European Tax Law on Direct Taxation - Pistone & Szudoczky (2020) s. 57

¹⁶⁴ Introduction to European Tax Law on Direct Taxation - Schilcher & Spies & Zirngast (2020) s. 254, 257

Kuitenkin kansallisten verovalvontatoimenpiteiden tulee pidättäytyä laajuudessaan, eikä verovelvollisilta voida vaatia liiallisuuksia.¹⁶⁵

Miladinovic on tutkinut, kuinka nk. kirjoittamattomat (*unwritten*) yleisperiaatteet asettuvat EU-vero-oikeuden viitekehykseen. Mielenkiintoiseksi asian tekee se, että jäsenvaltiot tuntevat termistön mutta kansallisten normien tulkintaerot ja kansallisten oikeuskäytänteiden eroavaisuudet heikentävät markkinaehtoperiaatteen voimaantumaa yleisperiaatteeksi. Miladinovic toteaa tutkimuksessaan, että kirjoittamattomat yleisperiaatteet sijoittuvat primäärioikeuden ja sekundäärioikeuden väliin.¹⁶⁶ Myös prosessi, jolla yleisperiaatteeksi päädytään, on epäselvä. Miladinovicin mukaan Euroopan unionin tuomioistuin on tähän mennessä sisällyttänyt yleisperiaatteita useista eri lähteistä. Yksi keskeinen yleisperiaatelähde on hänen mukaansa EU:n oikeusjärjestys, ja siitä jalostuva EU-oikeuden tulkinta.¹⁶⁷

Miten edellä esitelty markkinaehtoperiaate esittäytyy sitten EU-tuomioistuimen valossa? Tapaus C-885/19 P koskee kielletyn valtiotuen asiaa, mutta tuomion perusteluista voidaan hakea johtoa markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta EU-vero-oikeudessa. Erityisesti kohdan 96 perustelu toteaa, että vaikka kansainvälisessä verotuksessa vallitseekin konsensus etuyhteisyriytysten liiketoimien hinnoittelusta, vain kansalliset määräykset (*national provisions*) ovat relevantteja pohdittaessa etuyhteysliiketoimien kelpoisuutta. Tuomioistuin perustelee seuraavassa kohdassa syyksi yksinkertaisesti sen, että laillisuusperiaatetta kunnioittaen se on ainoa vaihtoehto verotuksen toteuttamiseksi.¹⁶⁸

Euroopan komissiolla on keskeinen tehtävä valvoa kiellettyä valtiontukea. Valtiontuki käsitteenä pohjautuu SEUT 107 artiklaan. Artikla mainitsee neljä edellytystä valtiontuelle,

¹⁶⁵ Helminen (2013) s. 65

¹⁶⁶ Miladinovic (2022) s. 96-97

¹⁶⁷ Miladinovic (2022) s. 98

¹⁶⁸ Kyseisestä kohdasta ilmenee, että laillisuusperiaate on osa Euroopan unionin oikeusjärjestystä ja siten oikeusperiaatteita.

joista johdettuna valtiontuki muodostuu, kun valtio tukee yritystä vääristäen kilpailua ja siten valtiontuki vaikuttaa EU-maiden väliseen kauppaan. Komissio on antanut tiedonannon valtiontuen käsitteestä¹⁶⁹. Tiedonannon kohdan 173 mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuva siirtohintapäätös ei todennäköisesti ole valtiontuki. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on vahva asema valtiontuen arvioimisessa, on kyseessä Viitalan mukaan pidemminkin markkinaehtoisuustestistä. Hänen mukaansa markkinaehtoisuudella arvioidaan verorasitusta, joka syntyisi, mikäli verrattavaa liiketoimintaa verrattaisiin itsenäisten yritysten tekemiin liiketoimiin.¹⁷⁰

Tutkimuksen 2. luvussa käsitellin kansallista siirtohinnoittelunormistoa siirtohinnoitteludokumentoinnin VML 14 b §:n osalta. EU:ssa siirtohinnoitteludokumentoinnista on julkaistu käytännesääntöjä ja myös nämä käytännesäännöt ovat vain suosituksia. Dokumentointiin liittyvillä käytännesäännöillä on tarkoitus varmistua, ettei rajat ylittäviltä etuyhteysliiketoimilta vaadita korkeampaa dokumentointivaadetta, kuin puhtaasti kotimaisilta etuyhteysliiketoimilta. Tavoitteena on tältä osin laskea dokumentointivelvoitteiden kustannuksia.¹⁷¹ Jo edellä läpikäyty direktiiviehdotus siirtohinnoittelusta pitää sisällään dokumentointiin liittyviä seikkoja. Keskeinen muutosehdotus siirtohinnoitteludokumentointiin olisi se, että direktiiviehdotus yhdenmukaistaisi dokumentointisääntöjä EU-alueella, jolloin dokumentointia koskevat muutokset koskisivat lähinnä EU-maita, jotka ovat ottaneet dokumentoinnin käytännesäännöt vain suosituksina.¹⁷²

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kuvaa markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoittelun kannalta ehkäpä keskeisin kysymys lienee se, mikä on malliverosopimuksen ja EU-vero-oikeuden välinen suhde. Urpilaisen mukaan EU:n tuomioistuinratkaisuisa valtioiden välisillä verosopimuksilla on etuoikeutetumpi asema,

¹⁶⁹ Komissio tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä.

¹⁷⁰ Viitala (2020) s. 613 ja 616.

¹⁷¹ Helminen (2021), kohdasta 5.2 Siirtohintadokumentointien käytännesäännöt.

¹⁷² Helminen (2024) s. 14

kuin kansallisella lainsäädännöllä. EU-tuomioistuimessa on useasti vahvistettu kanta, että verosopimuksilla voidaan jakaa verotusvaltaa jäsenmaiden kesken.¹⁷³ Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ollessa tärkeä tavoite EU-vero-oikeudessa, voidaan ymmärtää, miksi EU-tuomioistuimella on suojele lähestymisote verosopimukseen. Kaksinkertaista verotusta poistetaan kahdenvälisillä verosopimuksilla, jolloin niiden poistaminen edesauttaneesamoja tarkoituksia EU-integraation kanssa. Edelleen ongelmat syntyvät, mikäli verosopimusten tulkintakäytänteet eivät ole johdonmukaisia.¹⁷⁴

Liiketoimen sivuuttaminen kansallisen VML 31 §:n puitteissa tapahtuu poikkeuksellisissa tilanteissa. Ennen liiketoimen sivuuttamista on kuitenkin huomioitava EU-vero-oikeus. Sivuttamisen vuoksi riski kaksinkertaisen verotuksen todennäköisyyteen kasvaa, sillä silloin ei oikaista pelkästään hintaa, vaan liiketoimi sivuutetaan toisella liiketoimella, joka noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Liiketoimen sivuuttamista voi lähestyä EU-vero-oikeudellisesti kysymällä, onko säännös perussopimukseen suhteutettuna syrjivä tai rajoittava? Sekä markkinaehtoperiaatteen arvioiminen, kuten liiketoimen sivuuttaminen ei automaattisesti ole perusoikeuksien toteutumista.¹⁷⁵

¹⁷³ Urpilainen (2012) s. 106-108

¹⁷⁴ Urpilainen (2012) s. 117. Katso lisää mm. kansainvälisestä monenkertaisesta verotuksesta ja juridisesta kaksinkertaisesta verotuksesta.

¹⁷⁵ Isomaa-Myllymäki (2016) s. 152-153

5 Siirtohinnoitteluoikaisu ja veron kiertäminen

5.1 Yhteisnimittäjät

Tarkasteltaessa rajat ylittäviä etuyhteysliiketoimia siirtohinnoittelun näkökulmasta, on syytä tarkastella ilmiötä myös veron kiertämisen näkökulmasta. Käsittelin 2. luvussa siirtohinnoittelun verosopimusosoikeudellisia, kansallisen siirtohinnoittelulain VML 31 §:n ja siirtohinnoitteludokumentoinnin yhteyksiä. Tältä osin mm. mainitsin että selvittämiselvöllisyyden täyttämisen jälkeen toteutetaan verovalvontatoimenpiteitä, jotta varmistetaan VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen toteutumisesta. Vastaavia verovalvontatoimenpiteitä tapahtuu siirtohinnoittelun osalta myös veron kierron ehkäisemisen muodossa. Molemmille säädöksille eli siirtohinnoittelusäädös VML 31 §:lle ja veron kiertämisen VML 28 §:lle yhteistä on 2. luvussa esitelty PL 81.1 §:n verolain sisällöllisten osatekijöiden vaatimus. Oikeuskirjallisuuden mukaan veron kiertämisen tarkastelun suppeassa merkityksessä VML 28 § on ainoa veron kiertämisen normi, kun taas laajassa merkityksessä myös VML 31 § voidaan sisällyttää veron kiertämisen normeihin. Molemmille normeille on yhteistä se, että kyseessä on kompetenssinormit, joissa veronsaajaosapuolta edustava veroviranomainen voi puuttua normaalia tulkintaa laajemmin verovelvollisen oikeustoimiin.¹⁷⁶ Näitä näkökohtia tarkastelen tässä luvussa. Tämän luvun sisältö pyrkii rakentumaan tutkimuksen edellisten lukujen päälle, jolloin lukijan tulee kiinnittää huomiota siirtohinnoittelun 2. luvussa esitettyihin vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, 3. luvun tulkintaoppaisiin sekä 4. luvun kansainvälisen vero-oikeuden taustaperiaatteisiin EU-vero-oikeuden näkökulmasta.

Molemmat, eli siirtohinnoittelu ja veron kierron estäminen ovat yhteydessä oikeusvarmuuteen. Oikeusvarmuus tapahtuu, mikäli verokohtelu tai verorasitus määrätään oikeusnormein ja tämän jälkeen asetettuja normeja noudatetaan. Juuselan mukaan tämän oikeusvarmuusmääritelmän vastakohta on ajatus, jossa oikea lopputulos saavutetaan vasta jälkikäteen. Oikealla lopputuloksella tarkoitan tässä yhteydessä esim.

¹⁷⁶ Lehtonen (2014) s. 188

vajaaverotuksen estämistä. Veron kiertämisen esto tapahtuisi hänen mukaansa joustavalla tulkinnalla tai yleispiirteisellä sääntelyllä. Joustavassa tulkinnassa verolakia ei noudateta täysimääräisesti, vaan päätökset perustuvat myös muille näkökohdille, joita ovat mm. systemaattiset näkökohdat ja oikeusjärjestelmän taustaperiaatteet. Sen sijaan yleispiirteisessä sääntelyssä säännöksen merkityssisältö delegoidaan soveltamistasolle, kuten tuomioistuimille tai viranomaiselle. Tältä osin huomionarvoinen seikka on se, että yleispiirteisen säännöksen merkityssisältö muodostuu vasta lain soveltamistasolla, joka luonnollisesti on ristiriidassa oikeusvarmuusnäkökohtien kanssa. Juusela tunnistaa, että molemmat kansalliset normit, veronkiertonormi VML 28 § ja siirtohinnoittelunormi VML 31 § edustavat yleispiirteistä säännöstä.¹⁷⁷

Verovelvollisten toimet, jotka ovat verolain tarkoituksen vastaisia, mutta eivät rikosoikeuden vastaisia, ovat veron kiertämiseen liittyviä toimia¹⁷⁸. Tällaiset toimet eivät ole verotuksessa sallittuja. Vero-oikeuden kiertotavat eroavat suhteessa muun oikeusjärjestyksen kiertotapoihin siten, että vero-oikeudessa pystytään laskemaan taloudellinen "hintaa", kuten maksuunpantava vero tai jos verovelvolliselta evätään veroetu veronkiertonormin soveltamistilanteessa. Tämä johtaa Rynnäsen mukaan veronkiertokysymyksissä kasvaneelle ennustettavuuden tarpeelle.¹⁷⁹

Suomessa veronkiertonormi VML 28 § on nk. yleislauseke. Yleislausekeolemus tarkoittaa, että sen kriteeristö on yleisluonteinen. Tämä selviää tarkastelemalla VML 28 §:n sanamuotoa. Rynnäsen mukaan VML 28 §:n soveltamisedellytyksiä ovat konkreettinen veroetu, veroedun perusteettomuus ja veronkiertotarkoitus. Konkreettisella veroedulla tarkoitetaan Rynnäsen mukaan verovelvollisen tavoittelemaa rahassa mitattavaa veroetua, eikä rahallinen etu voi olla olematon johtuen yleislausekkeen olemuksesta. Konkreettisen veroedun määrittäminen perustuu vertailuun, jossa verrataan verovelvollisen toimenpidettä sen todelliseen luonteeseen, kuten VML 28 §:ssä kuvataan.

¹⁷⁷ Juusela (1998) s. 78-79

¹⁷⁸ käsitteestä, ks. Knuutinen (2014) s.172

¹⁷⁹ Rynnänen (2007) s. 391

Kuten pykälästä ilmenee: ”on verotusta toimittaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa”. Veronkiertotarkoitus ilmenee Ryynäsen mukaan ulkoisista tunnusmerkeistä, sillä itse veronkiertotarkoitusta ei välttämättä pystytä näyttämään, vaan ainoa tapa todentaa veronkiertotarkoituksen olemassaolo on verovelvollisen toimenpiteen ulkoiset tunnusmerkit.¹⁸⁰

Siirtohinnoittelua on tähän mennessä tutkimuksessa tarkasteltu useista eri lähtökohdista. Mielenkiintoinen näkökulma tässä veron kiertämisen asiayhteydessä on tarkastella siirtohinnoittelua sen kahdessa eri muodossa, joita Knuutinen kutsuu asianmukaiseksi siirtohinnoitteluksi ja aggressiiviseksi siirtohinnoitteluksi. Hänen mukaansa verosuunnittelun toteuttamiskeinot siirtohinnoittelun muodossa voivat olla niin aggressiivisia, että rajanveto hyväksytyyn verosuunnittelun, veronkierron ja vilpillisen toiminnan välillä hämärtyy.¹⁸¹

Tältä osin ei ole ihme, että uudistetun VML 31 §:n voimaantulon myötä jouduttiin ottamaan kantaa VML 31 §:n ja VML 28 §:n välisestä suhteesta. VML 31 §:n muutoksessa ei ollut tarkoitus muuttaa näiden kahden normin suhdetta, vaan molempien normien soveltamista täytyy tarkastella kysymällä, täyttyykö normin soveltamisedellytykset. Valiokunnan mukaan VML 28 § ja VML 31 § pitävät sisällään itsenäisen, toisistaan riippumattoman soveltamisalan.¹⁸²

Tämän lisäksi siirtohinnoitteluun liittyviä veron minimointitilanteita pyritään estämään verosopimuksilla. Molemmat verosopimukset ja OECD:n malliverosopimus sisältävät Knuutisen mukaan terminologiaa, jolla pyritään puuttumaan veron kiertämistarkoituksiin. Hänen mukaansa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa todetaan, että tuloverosopimukset pyrkivät nimenomaan veron kiertämisen ja verovilpin estämiseen.¹⁸³

¹⁸⁰ ks. soveltamisedellytyksistä kattavammin Ryynänen (2007) s. 396-400

¹⁸¹ Knuutinen – Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu (2014) s. 246-247

¹⁸² VaVM 28/2021, kohdasta Siirtohinnoitteluoikaisu säännöksen ja veronkiertosäännöksen välinen suhde.

¹⁸³ Knuutinen – Verotus 2/2014 (2014) s. 176

5.2 Muoto ja sisältö

Muoto ja sisältö ovat keskeisessä asemassa sekä VML 31 §:n että VML 28 §:n tulkinnassa. Knuutisen mukaan verotus pääosin toimitetaan kaavamaisesti, jolloin muodolla on suuri merkitys. Kun siirrytään verotuksellisesti haastaviin tilanteisiin, verovelvollisuutta arvioidaan myös sisällön avulla. Hän myös huomauttaa, että veron kiertämistapauksissa valitut muodot joko ohitetaan tai niiden tilalle etsitään reaalisältöä paremmin vastaava muoto.¹⁸⁴ Tämä asetelma vaikuttaa hyvin samankaltaiselta kuin VML 31.3 §, eli sivuuttamismomentti. Samoin VML 31.1 §, eli markkinaehtoperiaate pyrkii hakemaan reaalisältöä ensiksi liiketoimen tunnistamisen kautta, tarkastelemalla konserniyrityksen liiketoimintaa, varoja ja riskejä sekä muita seikkoja, joita olen jo käynyt läpi tutkimuksessa. Myös Penttilä on aihepiirin osalta samoilla linjoilla. Hänen mukaansa tuloverotuksessa verotuksen perusta on verovelvollisen toimenpiteet, eikä niiden ”tarkoituksenmukaisuutta tai luonnetta lähdetä arvioimaan toteutusta poikkeavalla tavalla.” Hän tunnistaa erityisesti VML 28 §:n soveltamisalan alueeksi, jossa mahdollinen poikkeus tehdään.¹⁸⁵

Juuselan mukaan siirtohinnoitteluun liittyviä VML 28 §:n mukaisia tilanteita ovat mm. seuraavat neljä: oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriitatilanteet, sarjatoimet, intressinpuutetilanteet ja poikkeava hinnoittelu etuyhteystilanteissa. Muodon ja sisällön välisestä ristiriidasta on kysymys, kun liiketoimen oikeudelliset ja taloudelliset vaikutukset eivät kohtaa. Sarjatoimessa verovelvollinen pyrkii hyötymään toimien verotuksellisesta erillisyydestä. Intressinpuutetilanteita hän kuvaa tilanteiksi, joissa vain toisella sopimusosapuolella on intressi sitoutua sopimukseen.¹⁸⁶

Vero-oikeus poikkeaa muista oikeudenaloista ektooppisuuden vuoksi. Muut oikeudenalat pyrkivät vaikuttamaan henkilöihin ja yrityksiin, jotta he tekisivät jotain tai jättäisivät tekemättä jonkin asian. Vero-oikeus ei aseta vastaavia pyrkimyksiä, vaan

¹⁸⁴ Knuutinen (2009) s. 185, ks. aihepiirin osalta myös Knuutinen (2006), koko artikkeli.

¹⁸⁵ Penttilä (2015) s. 127

¹⁸⁶ Juusela (2014) s. 57

verotus perustuu toimien veroseuraamuksiin ja verosäännökset kuvaavat toimien suhdetta verovelvollisuuteen.¹⁸⁷ Ektooppisuus voidaan avata siirtohinnoittelun osalta seuraavasti: markkinaehtoinen hinnoittelu johtaa taloudellisen toiminnan synnyttämään tuloon, josta syntyy veroseuraamus, kun taas markkinaehtoisuudesta poikkeava hinnoittelu nähdään toimenä joka on vastoin VML 31 §:n säännöstä, jonka johdosta tämä toimi, tai tässä tapauksessa etuyhteysliiketoimi johtaa verovelvollisuuteen, eli tulon oikaisuun. Veron kiertäminen ei ole lainvastaista, mutta verotuksen ektooppisesta luonteesta johtuen sitä ei voida hyväksyä ja se sivuutetaan. Samalla tavalla markkinaehtoisen hinnoittelun puuttumista ei voida hyväksyä ja tästä tehdään siirtohinnoitteluoikaisu. Etuyhteysliiketoimi voidaan verovelvollisen toimesta keinotekoistaa ja tämän keinotekoisuuden arvioiminen voi tapahtua esimerkiksi ulkoisten tunnusmerkkien arvioimisella ja siten etuyhteysliiketoimet ovat yhteydessä edellä kuvattuun muotoon ja sisältöön.

Edellisessä luvussa käsittelin EU-vero-oikeudellista sijoittautumisoikeutta. Tämä SEUT:iin pohjautuva oikeus estää kansallisen veronkiertonormin soveltamisedellytyksen, mikäli kyseessä ei ole täysin keinotekoinen järjestely. Lisäksi kansallisella veronkiertonormilla voidaan puuttua vain ilman taloudellista pohjaa sisältäviin järjestelyihin, jotka ovat samaan aikaan keinotekoisia ja motiiviperusteena toimii maksettavan veron kierto.¹⁸⁸ Rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa tulee myös tarkastella EU-oikeudellista veron kiertämisen tulkintaa. Yleensä yritykset sijoittautuvat pääosin voitonmaksimoimistarkoituksessaan, jolloin jälkikäteen tapahtuva tosiseikkojen tarkastelu verotuksen toimittamisen tarpeisiin nähden voi olla haasteellista. Kyseessä on siis jälleen kysymys näyttötaakasta ja sen jaosta rajat ylittävissä etuyhteysliiketoimissa. VML 28 §:n realistinen tulkintatapa voi olla verovelvolliselle ankaraa erityisesti lain soveltamistilanteissa, joissa verotuksesta riippumattomia perusteita tulisi esittää. Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kannanottojen mukaan EU-oikeudellisessa veron kiertämisen arvioimisessa näyttötaakan jako on tasaantunut tasapainoisemmin

¹⁸⁷ Knuutinen (2009) s. 61-63

¹⁸⁸ Helminen (2023) s. 255

verovelvollisten ja veronsaajien kesken. EU-oikeudellisessa tulkinnassa veronsaajan täytynee esittää konkreettinen ja sovellettavan verolain kannalta vieras veroetu.¹⁸⁹ Keskeinen syy, miksi EU-oikeudellinen veronkiertotarkastelu eroaa kansallisesta lähestymistavasta on se, että yleinen veronkiertosäännös voi olla EU-oikeuden vastainen, ellei sen soveltamisalaa rajoiteta vain täysin keinotekoisiiin järjestelyihin, kun kyseessä on perusoikeuksien rajoitus¹⁹⁰. Vaikka VML 28 §:ssä on kyse yleislausekkeesta, voidaan sen sisältöä pyrkiä jakamaan suppeaan tai laveaan tulkintaan, riippuen siitä, millaiseksi verovelvollisen näyttötaakan jako todellisuudessa jakaantuu rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa.

Toinen keinotekoisuuteen liittyvä, mutta kielletyksi verovilpiksi laskettava tilanne muodostuu etuyhteystoimien välisissä vilpillisissä sopimuksissa. Tällöin veroviranomainen ei saa oikeaa ja riittävää tietoa verovelvollisen toiminnasta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suuri painoarvo on oikeudellisesti sitovilla sopimuksilla. Isomaa-Myllymäen mukaan sopimusehtopainotteinen lähestymistapa nostaa riskiä markkinaehtoperiaatteen manipuloinnille, sillä sopimusperusteinen tulkintatapa voi mahdollistaa voittojen ja tappioiden siirtämisen etuyhteisyriykseltä toiselle.¹⁹¹ Vastaavasti aggressiivisen siirtohinnoittelun voi liittää aggressiivisen verosuunnittelun ilmiöön. Aggressiivinen verosuunnittelu voidaan tässä yhteydessä yhdistää tilanteeseen, jossa kansallisten verojärjestelmien eroja ja muutoseikkoja käyttäen rajat ylittävissä tilanteissa pyritään verohyötyihin¹⁹². Aggressiivinen verosuunnittelu tukeutuu kansalliseen verojärjestelmään, josta siirtohinnoittelun kohdalla voidaan puhua VML 31 §:stä. Kuten tutkimuksessa on käyty ilmi, markkinaehtoperiaatteen soveltaminen tapahtuu kussakin maassa kansallisen lainsäädännön puitteissa, josta syntyy epätasapainoinen verokertymä eri maiden välillä. Tältä osin aggressiivisen siirtohinnoittelun ja ”verosta vapautumisen” tunnistaminen VML 28 §:n osalta on vaikeaa.

¹⁸⁹ Itälä (2023) s. 9

¹⁹⁰ Helminen (2013) s. 57

¹⁹¹ Isomaa-Myllymäki (2016) s. 477

¹⁹² ks. tarkempi kuvaus aiheesta Knuutinen (2020) s. 38

Isomaa-Myllymäki on väitöskirjassaan ajanjaksolla ennen uutta VML 31 §:ää todennut sen hetkisen VML 31.1 §:n eli nimenomaisen markkinaehtoperiaatemomentin olevan ensisijainen suhteessa VML 28 §:ään. Hän korostaa, että VML 31.1 § eli markkinaehtoperiaate on nimenomainen erityissäännös, joka tekee VML 28 §:n soveltamisen tarpeettomaksi, vaikka molempien soveltamisedellytykset täyttyisivät. Hän myös täsmentää markkinaehtoperiaatteen ja VML 28 §:n soveltamisen olosuhde-eroja; markkinaehtoperiaatteessa pyritään verotuksen toimittamiseen, joka tapahtuisi riippumattomien osapuolien välillä, vastaavasti VML 28 § pyrkii verotuksen toimittamiseen todellisten olosuhteiden mukaisesti.¹⁹³ Markkinaehtoperiaate on siten Suomen verojärjestelmän tunnistama käsite, jonka perusteella siirtohinnoittelua toteutetaan. Näin ollen kuten Isomaa-Myllymäki toteaa, verottaminen tapahtuu siirtohinnoittelua koskevissa kysymyksissä ensisijaisesti VML 31 §:n mukaan, sillä verojärjestelmä osaa siirtohinnoittelun verottamisen käyttämällä markkinaehtoperiaatetta.

Tapausta C-484/19 Lexel voidaan arvioida aggressiivisen siirtohinnoittelun kannalta.¹⁹⁴ Kyseisessä tapauksessa ilmentyy molemmat BEPS-projektissa havainnoidut kansainvälisen vero-oikeuden heikkoudet, eli veropohjan rapautuminen ja voitonsiirto. Kyseisessä tapauksessa markkinaehtoperiaatetta noudattava Lexel tukeutuu kansalliseen markkinaehtoperiaatenormiin, eikä se siten johda keinotekoiseen järjestelyyn, vaikka veromotiivi on ilmeinen. Voitonsiirron mahdollistaminen tukeutumalla markkinaehtoperiaatteeseen on kyseisessä tapauksessa myös mahdollista vain siksi, että kyseessä on konserniyritysten välinen velka. Asiasta on kirjoittanut myös Helminen, joka toteaa markkinaehtoperiaatteen olevan ”suojasatama”, eikä markkinaehtoperiaatetta noudattavia yrityksiä koske veronkiertosäännökset¹⁹⁵. Myös tuomion perustelun kohdassa 59 todetaan, että oikeuttamisperusteet, jolla pyritään verotusvallan tasapainoisempaan jakoon, voidaan hyväksyä vain tilanteessa, jossa

¹⁹³ Isomaa-Myllymäki (2016) s. 209-210

¹⁹⁴ ks. esim. Laaksonen (2021), jossa kattava oikeustapauskommentti.

¹⁹⁵ Helminen (2023) s. 259

kyseinen oikeuttamisperuste estää menetelmät, jotka vaarantavat jäsenvaltioiden verotusvaltaa. Eli toisin sanoen markkinaehtoperiaatteella toteutettu liiketoimi ei mahdollista oikeuttamisperusteen voimaantuloa.

5.3 KHO avoimesti muotoiltujen säännösten tulkitsijana

Siirtohinnoittelusta on suhteessa muuhun kansalliseen vero-oikeuteen vain vähän oikeustapauksia. Syitä on monia. Nuotio esittää yhdeksi syyksi sen, ettei tuomioistuinratkaisusta ole helppo tiivistää oikeusohjetta, joka ilmentäisi oikeustilaa¹⁹⁶. Verovelvollisten on lisäksi vaikea tehdä nk. vertailuanalyysiä siirtohinnoittelussa tuomioistuinratkaisusta, sillä täydellinen tosiseikasto ei käy ilmi. Mikäli oma siirtohinnoittelu pohjautuu väärään tosiseikastoon, ei vertailuanalyysiä ole mahdollista toteuttaa. Urpilaisen mukaan KHO:n lähestymistavassa siirtohinnoitteluasioihin he eivät pyri ottamaan kantaa siirtohinnoittelun tulkinnanvaraisiin osioihin, joita ovat menetelmävalinnat ja testattavat osapuolet, vaan KHO keskittyy Verohallinnon valitseman lähestymistavan oikeellisuuteen¹⁹⁷. Lähestymistavan oikeellisuuden tarkastelu KHO:ssa on seuraanto kompetenssinormin oikeanlaisen toteuttamisen tarkastelusta, sillä siirtohinnoittelu-oikaisutilanteisiin on sisäänrakennettuna arvostuserimielisyys verovelvollisen ja veronsaajan välillä, jolloin niiden ennakkoratkaisuarvo on heikohko. Näin ollen KHO:n ratkaisut siirtohinnoittelutilanteissa perustuvat lähinnä heidän tulkintaansa siitä, mikä on lainmukaista. Koska KHO:n ratkaisut siirtohinnoittelutilanteissa perustuvat lähinnä kompetenssinormin oikean tulkinnan arviointiin, ei KHO:n päätöksiä lähtökohtaisesti voida pitää hyvinä oikeuslähteinä siirtohinnoittelun alalla. Itseasiassa oikeuskirjallisuuden mukaan KHO:n päätöksiä ei pidetty lainkaan oikeuslähteinä 1960-luvulla, jolloin KHO joutui antamaan tulkintoja muuttuvan yhteiskunnan muuttuviin olosuhteisiin. Avoimesti muotoiltuihin lakeihin saadaan tyypillisesti tulkinta-apua KHO:sta soveltamistilanteiden ääritilanteiden

¹⁹⁶ Nuotio (2018) s. 136

¹⁹⁷ Urpilainen (2020) s. 7

arviointiin, jolloin pelkästään tämä luo oikeutta. Lisäksi historiallisesti KHO on pyrkinyt lähinnä sovittamaan yhteiskunnan muuttumisen haasteita vero-oikeuteen, jolloin myös legaliteettiperiaatetta on tulkittu tarpeen tullen joustavammin.¹⁹⁸

Jura novit curia-periaatteen mukaisesti tuomioistuin tuntee lain. Sen seurauksena tuomioistuimella on ratkaisupakko, eli lain tunteminen johtaa tuomioistuinpäätökseen. Siirtohinnoittelun monipuolisten oikeuslähteiden vuoksi tuomioistuinten on mahdollista ottaa vastaan verovelvollisen selvitys keskeisistä oikeuskysymyksistä.¹⁹⁹ Tuomioistuimen päätöksen lukijalta edellytetään kriittistä lukemista, sillä tuomioistuinratkaisujen perustelut eivät täysimääräisesti vastaa päätöksen todellista argumentointia²⁰⁰. Tuomioistuin soveltaa lakia useita oikeuslähteitä käyttäen, eikä yksittäinen perustelukohta ilmennä tilannetta riittävässä määrin. Siirtohinnoitteluratkaisut ovat taistelua tulkinnasta useamman vaihtoehdon välillä, jonka vuoksi oikeuslähteet järjestetään tärkeysjärjestykseen oikeuslähdeopin mukaisesti.

KHO ottaa tyypillisesti kantaa VML 28 §:n soveltamistilanteisiin, sillä VML 28 §:n ja verorasituksen lailla säätämisen vaatimus ovat ristiriidassa keskenään johtuen VML 28 §:n hyvin avoimesta muotoilusta. Johtuen konfliktista, VML 28 §:ää voidaan soveltaa KHO:n tulkinnan mukaan vain tilanteissa, joissa on osoitettavissa lain väärinkäyttö.²⁰¹ Näin ollen erityisesti veroriidat, joissa veroviranomaisen pyrkimyksenä on osoittaa siirtohinnoittelun sisältävän veronkiertämisen tunnusmerkkejä eivät menesty, sillä useimmissa siirtohinnoittelutapauksissa on kyse tulkintaeroista, eikä lain väärinkäytön tilanteista. Myös uuden VML 31 §:n ajalla sen tulkintaan annettaneen oikeusohje, jolla arvioidaan veroviranomaisen lähestymistapaa, mikäli siirtohinnoittelun vajaanverotukseen pyritään puuttumaan ”veronkierron osoittaman” keinoin. Mikäli tällainen oikeusohje annettaisiin, pallo heitettäisiin takaisin lainsäätäjälle, jonka tehtävänä on estää vajaanverotus. Hallituksen esityksestä HE 188/2021 vp ilmenee

¹⁹⁸ ks. KHO:n käyttäytymisestä Aer (2018) s. 21, 23

¹⁹⁹ Aarnio (1988) s. 249

²⁰⁰ Aarnio (1988) s. 247

²⁰¹ Juusela (2018) s. 453

tuomioistuinpäätökset, joissa pallo heitettiin takaisin lainsäätäjälle vajaaverotuksen kitkemiseksi²⁰². Katsauksesta käy ilmi mm. uudelleenluonnehdinnan teemaan liittyviä päätöksiä, joissa pyrittiin selvittämään, onko veroviranomaisella oikeus ennen VML 31 §:n muutosta sivuuttaa liiketoimia ja luonnehtia ne uudelleen ja/tai korvata toisella.

Edellä kuvattu asia uudelleenluonnehdinnan osa-alueelta on sidoksissa suurempaan vero-oikeuden kokonaisuuteen eli verolain perustuslainmukaisuuteen. Keskeinen verotuksen perustuslainmukaisuutta koskeva kohta tuomioistuinten kannalta on PL 106 §, jonka mukaan jos säännöksen soveltaminen olisi ristiriidassa perustuslain kanssa, annetaan perustuslaille etusija. Kyseessä on yksittäinen perustuslain kohta, eikä se anna tuomioistuimelle yleistä arviointivaltuutusta arviointiin yksittäisen verolain ristiriitaisuuteen perustuslain kanssa. Konkreettisesti tämä näyttäytyy siten, ettei veroasioissa säännöstä ”julisteta” perustuslain vastaiseksi, vaan yksittäinen asia ratkaistaan niin, että se on ristiriidaton perustuslain kanssa.²⁰³

On arvioitu, että KHO:n ratkaisut tulevat muovautumaan kohti prejudikaatteja²⁰⁴. Prejudikaatti tarkoittaa tuomioistuimen antamaa ennakkopäätöstä. Erityisesti uuden lain tilanteessa uuden normin sisältö täsmentyy. Normin sisällön täsmentyessä ratkaisulinja vakiintuu ja kuten Myrsky toteaa prejudikaateista; ”tosiasiallisesti ne eräissä tapauksissa saattavat nousta lähes sitovan normin asemaan.”²⁰⁵ Prejudikaattien antamisen muotona tuomioistuin ottaa mm. kantaa normiristiriitatilanteissa. Lex superior-tilanteessa veroasioissa perustuslaki voi syrjäyttää verolain. Lex specialis-periaatteen mukaan erityislaki syrjäyttää yleislain. Kuitenkin lex specialis-periaatteen vaikutusta on vaikea arvioida, sillä vero-oikeudessa voi olla hankala erottaa mikä laki on erityislaki ja mikä laki on yleislaki. Myöskään KHO:n päätöksen argumentoinnista ei useinkaan käy ilmi, mikäli lex specialis-periaatetta on sovellettu.²⁰⁶

²⁰² HE 188/2021 vp s. 8-11

²⁰³ Tikka (1999) s. 989-990

²⁰⁴ Lindgren (2019) s. 555-556

²⁰⁵ Myrsky (2011) s. 246

²⁰⁶ Määttä (2014) s. 137-138

Myrsky jakaa prejudikaattien iän merkityksen kahteen osioon. Prejudikaatti menettää merkityksensä, kun se on uuden lain vastainen. Toinen tapa jolla prejudikaatti poistuu, tapahtuu kun oikeuskäytännön kanta muuttuu. Kannan muuttumisella on yhteys periaatteiden muuttumiselle. Hän myös korostaa, ettei päätöksen iällä ole sinänsä väliä, vaan lain soveltajan kannalta huomio kiinnittyy, mitä on tapahtunut annetun tuomioistuinratkaisun jälkeen.²⁰⁷

Myrsky tunnistaa prejudikaattien analysoinnissa prejudikaattirelaation, jonka tarkoituksena on löytää samankaltaisuutta vertailtavien tapausten välillä. Prejudikaattirelaatiolla ei ole lähestymistavaltaan kauheasti eroa siirtohinnoittelun vertailuanalyysiin, jossa myös etsitään samankaltaisuutta. Eroavat näkökannat tuomioistuimissa muodostuvat seikoista, joita Myrsky kuvaa tosiasiaoperusteluiksi. Tosiasiaoperusteluista ilmenee faktat, jotka ovat KHO:n mukaan merkityksellisiä. Tosiasiaoperusteluita on eritasoisia, joten olennaisinta on löytää määräävin tosiasiaoperustelu. Käytännön ilmentymänä tämä näyttäytyy siten, että tuomioistuinpäätösten äänestyksessä voidaan identifioida samat tosiasiaoperustelut, mutta määräävin tosiasiaoperustelu vie voiton.²⁰⁸

Prejudikaatit eivät ole ainoa siirtohinnoittelutilanteisiin vaikuttava seikka. Oikeuskäytäntö kehittää markkinaehtoperiaatetta dynaamisesti, eli se ottaa myös talouden lainalaisuudet huomioon. Pankakosken mukaan markkinaehtoperiaate saa sisällön kullekin yksittäiselle ratkaistavalle asialle, mutta tämän lisäksi kyseisen yksittäisen ratkaisun sisältö vaikuttaa myös seuraavan ratkaisun tulkintaan. Kyseessä on siis nk. hermeneuttinen jatkumo. Kuitenkin KHO asettaa kussakin yksittäisessä ratkaisussa rajan markkinaehtoperiaatteen laajuuden tulkinnalle.²⁰⁹

²⁰⁷ Myrsky (2012) s. 259

²⁰⁸ Myrsky (2012) s. 261

²⁰⁹ Pankakoski (2018) s. 150

5.4 Mitä katsotaan selvitettyksi?

Penttilän mukaan 1980-luvun ja 1990-luvun siirtohinnoittelun KHO:n tuomioistuinratkaisujen puute johtuu pitkälti siitä, ettei veroviranomaisella ollut tuolloin tarvittavaa näyttöä sen hetkisen kansainvälisen peitellyn voitonsiirron osoittamiseen²¹⁰. Nykyään suoraan lainsäädännöstä tulevat dokumentointivaatimukset yhdistettynä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ratkaisee tämän ongelman, jolloin ongelmana on informaatiotulva, ei niinkään informaatiopuute.

Siirtohinnoittelun selvittämisvelvollisuutta käsittelemällä kattavasti tutkimuksen 2. luvussa. VML 28 § säätelee 2. momentissa myös selvittämisestä. Sen mukaan verotusta toimittaessa tutkitaan huolellisesti seikat, jotka vaikuttavat asian arvostelemiseen, sekä annetaan verovelvolliselle mahdollisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei täytä tätä 2. momentin selvitysvelvollisuutta, verotus toimitetaan VML 28 §:n 1. momentin mukaisesti. Kuten aloitin tarkastelun, johtuen siirtohinnoittelun dokumentointivaateista, informaation tuottamisvastuu on verovelvollisella liittyen etuyhteystoimien markkinaehtoisuuteen, mutta VML 28 §:n tapauksessa veronkierron osoittamisvastuu on viranomaisella. Kuten VML 28 §:n sanamuotoisesta tulkinnasta ilmenee, on kyse arvostelemisesta, jonka jälkeen verovelvollinen esittää selvityksen havaittuihin seikkoihin.

Keskittymällä pelkästään VML 31 §:n mukaiseen selvittämisvelvollisuuteen, voidaan havaita verovelvollisen ja viranomaistahon informaation epäsymmetria. Informaation epäsymmetria johtuu erityisesti siitä, että tyypillisesti yritys tietää parhaiten tuotannon tekijöidensä arvon. Käsittelemällä tutkimuksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita koskevassa pääluvussa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden pyrkimystä elävöittää verotusta. Samassa asiakokonaisuudessa totesin, ettei VML 31 § itsessään erottele etuyhteystoimia vastaavalla tavalla kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tekevät. Toisin sanoen

²¹⁰ Penttilä (2015) s. 123

siirtohinnoitteluohjeet ohjeistavat erilaisia etuyhteystilanteita selvittämismääräyksen täyttämiseksi, kuten aineettoman omaisuuden tai finanssitransaktioiden siirtohinnoittelua. Vastaavaa jakoa tuotannontekijöiden suhteen kansallinen, vahvasti velvoittava oikeuslähde VML 31 § ei tee, vaan se asettaa vain vaatimuksen markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Keskeiset VML 14 §:n ja VML 26 §:n ongelmatilanteet muodostuvat tilanteissa, joissa tarpeellista etuyhteysliiketoimen luotettavaa vertailutietoa ei ole saatavilla, johon OECD:n siirtohinnoitteluohjeet pyrkii tuomaan tulkinta-apua. Lisäksi selvittämisen alueella on huomioitava VML 14 §:n ja VML 26 §:n jälkeinen markkinaehtoperiaatteesta poikkeavien hintojen tai ehtojen osoittamiskysymys. Osoittamiskysymyksen keskeinen ongelmakohta on selvitys siitä, ettei markkinaehtoperiaatetta olla noudatettu. Omaisuuserän arvo, joka on luovutettu rajat ylittävästi toiselle konserniyritykselle voi näyttäytyä eri toimijoiden silmissä erilaiselta. Veronsaajanäkökulmaa painottava veroviranomainen voi nähdä jonkin aineettoman omaisuuden hyvinkin arvokkaana, mutta vastaavasti verovelvollinen voi nähdä juuri kyseisen aineettoman omaisuuserän huomattavasti halvempaan. Tämä voi näyttäytyä myös toisinpäin. Näin ollen VML 31.2 §:n liiketoimen tunnistaminen voidaan nähdä selvittämismääräyksen kannalta nimenomaan informaatiota tuottavana prosessivaiheena, jossa varmistetaan VML 31.1 §:n markkinaehtoperiaatteesta. Tämä asettaa verovelvolliselle vastuun oikeasta informaatiosta verotuksen perustaksi.

Vajaaverotuksen osoittamiskysymystä voidaan tarkastella myös objektiivisen katsantotavan näkökulmasta. Objektiivisessä katsantotavassa veroviranomainen voi käyttää harkintavaltaa verotuksen perusteena olevan informaation arvioinnissa. Tämä harkintavalta voi erottua huomattavastikin verovelvollisen näkemyksestä. Syyt objektiivisen katsantotavan käyttötilanteisiin ei johdu pelkästään erilaisesta näkemyksestä käsillä olevaan ongelmaan, vaan objektiivisessä katsantotavassa otetaan huomioon veroviranomaisen täysin erilainen rooli verotusmenettelyssä. Veroviranomaisen roolin ollessa täysin erilainen verotusmenettelyssä suhteessa verovelvolliseen, objektiivinen katsantotapa tässä asetelmassa ei ole sama kuin subjektiivinen katsantotapa, vaan ainoa ja oikea käsitys verovelvollisen taloudellisista

oloista.²¹¹ Näin ollen objektiivinen katsantotapa voidaan puhekielessä rinnastaa ainoaan ja oikeaan totuuteen. Objektiivisen katsantotavan soveltaminen edellyttää, että normin sisällöstä voidaan havainnoida normaali tai keskimääräinen toiminta, eli siitä ollaan nimenomaisesti säädetty²¹². Siirtohinnoittelutapauksissa normaali toiminta on markkinaehtoperiaate, sillä yksikään riippumaton yritys ei käy tieteen tahtoen kauppaa ulkopuolisen kanssa epäedullisilla ehdoilla. Aikaisemmin objektiivista katsantotapaa on käytetty arvioverotuksen ja peitellyn osingonjaon alalla, sillä ne ovat arvostelunormeja. Esimerkiksi peitelty osingonjako arvostelee, mikä on kohtuullista ja tavanomaista, ja mikäli hyvitys ylittää sen, käytetään objektiivista katsantoa²¹³. Siirtohinnoitteluvoikaisun yhteydessä ollaan vastaavasti jo pidemmän aikaa etsitty kohtuullisuutta ja tavanomaisuutta mm. ala- ja yläkvartiilin selvittämistapauksissa markkinaehtoperiaatteen etsimisessä. Objektiivisen katsantotavan käyttöä heikentää se, ettei sitä alun alkaen kehitelty kansainvälisen verotuksen haasteisiin, vaan toimi Aerin mukaan kehittäjänsä Kilven oman toiminnan perusteiden reflektointina. Hän toimi 1960- ja 1970-lukujen aikana lähes kaikissa Suomen veronkiertonormin täytäntöönpanoratkaisuissa KHO:ssa²¹⁴. Huolimatta kansainvälisen liittymäpinnan puutteesta, on se alkujaan kehitetty nimenomaan taloudellisen katsantotavan merkitykselle vero-oikeudellisessa tarkastelussa, jolloin epätavalliset muodot siirtävät todistustaakan verovelvolliselle²¹⁵.

VML 31.2 §:n liiketoimen tunnistus sisältää VML 26 §:n selvittämisvelvollisuuden kannalta sekä objektiivista että subjektiivista informaatiota. Esimerkiksi VML 31.2 §:n sopimusehdot pitävät sisällään hyvin objektiivisen tosineiteiston, josta käy ilmi etuyhteysliiketoimen ehdot. Sen sijaan subjektiivisemmasta päästä voidaan havainnoida ”osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat”, joiden käyttöarvo voinee vähentyä selvittämisvelvollisuuden

²¹¹ Aer (2018) s. 35

²¹² Aer (2018) s. 34

²¹³ Aer (2018) s. 35

²¹⁴ Aer (2018) s. 33

²¹⁵ Aer (2018) s. 37

täyttämässä. VML 31.2 § sisältää aineettoman omaisuuden kohdalla omaisuuden menestyksen arviointia. Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen näkemysten mukaan verovelvollisen näkökulmasta aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelun tulee perustua ennalta-arvattavien tapahtumien ja olosuhteiden riittävälle huomioonotolle²¹⁶. Mikäli riittävä huomioonotto kelpaa siirtohinnoittelun perustaksi, eikä toiminnasta seuraa VML 31 §:n mukaista siirtohinnoitteluoaikaisua, voidaan tämä nähdä veronsaajan ja verovelvollisen välisenä kompromissina, eikä täydellistä huomioonottoa edellytetä. Täydellisen huomioonoton rajat tulevat myös vastaan inhimillisistä syistä tarkasteltuna. Tätä riittävän huomioonoton kompromissia voidaan tarkastella myös muista näkökulmista. Knuutisen mukaan jotkin aineettomat omaisuuserät eivät näy yrityksen kirjanpidossa, tai jos näkyvät, niin hyvin olemattomalla summalla. Rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa puhutaan taloudellisista arvoketjuista, joiden selvittämisessä pyritään ymmärtämään taloudellisen arvon muodostumista. Taloudellisen arvoketjun tarkastelussa tulee erottaa konserniyhtiöt erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti, jotta valtiot voivat verottaa verosuvereniteettinsa mukaisesti.²¹⁷ Todellisten taloudellisten arvoketjujen riittävä huomioonotto on selvittämisvelvollisuuden kannalta tärkeää.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää tulkinta-apuna VML 31.2 §:n objektiivisten ja subjektiivisten seikkojen tunnistamisessa, sillä viime kädessä liiketoimen tunnistamista koskevat seikat määrittävät markkinaehtoperiaatteen ja sitä kautta verosuvereniteettiin kuuluvan vallan verottaa. Kuten olen todennut, VML 31 § ei sanamuotoisen tulkinnan mukaan erottele omaisuuseriä eri ryhmiin, vaan velvoittaa markkinaehtoperiaatteen noudattamista etuyhteysliiketoimissa. Aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelussa konserniyrityksen tunnistaminen, joka viime kädessä omistaa oikeuden aineettoman oikeuden tuottoon on tärkeää. Vastaavaa tunnistamista ei tarvitse tehdä aineellisessa etuyhteyskaupan kohteessa, sillä yritykset tyypillisesti pitävät varastokirjanpitoa selvittääkseen aineellisen omaisuuden määrän ja liikehinnän. Konserniyrityksessä eri etuyhteysyritykset ovat saattaneet toteuttaa aineettomaan

²¹⁶ Raunio & Karjalainen (2018) s. 249-250

²¹⁷ Knuutinen (2016) s. 6-7

omaisuuteen eri funktioita, joilla on ollut tarkoitus kasvattaa aineettoman omaisuuden arvoa. Nämä lähinnä subjektiiviset VML 31.2 §:n seikat voivat pitää sisällään esim. riskinjakamista, rahoittamista, parantamista, ylläpitoa tai suojaamista. Näistä toimenpiteistä kukin osallistunut konserniyritys on oikeutettu saamaan omaa kontribuutiota vastaava markkinaehtoperiaatteen mukainen korvaus.²¹⁸ Sallittu oikeuslähde OECD:n siirtohinnoitteluohjeet käyttää huomattavasti sivuja aineettoman omaisuuden laillisen omistajan ja taloudellisen omistajan eroavaisuuksien esiintuomisessa. Laillisen omistajan ja sopimusehtojen tunnistaminen on ensimmäinen prosessi liiketoimen tunnistamisessa, mutta täysin erillinen kysymyksen asettelu suhteessa siihen, mikä etuyhteisyritys on oikeutettu markkinaehtoperiaatteen mukaiseen korvaukseen²¹⁹.

Penttilä ja Isomaa-Myllymäki ovat tutkineet edellä kuvattua asiaa myös ns. päämiesmallin kautta, jossa konserniyritys keskittää päämiesmallissa tietyn omaisuuserän yhteen konserniyhtiöön. Keskeinen ongelma päämiesmallissa, jossa aineeton omaisuus keskittyy yhteen paikkaan on se, että tämä päämiesmallin yrityksen sijoittautumispaikka voi sijaita alhaisen efektiivisen veroasteen alueella. Tällöin myös verotekijät voivat olla syitä sijoittautumiselle.²²⁰ Kuitenkin myös liiketaloudelliset syyt, kuten patenttportfolion suojaaminen tai hallinnan helpottuminen puoltaa keskittämistä, eikä näitä syitä ole syytä lähteä verotuksessa sen koommin arvailemaan, sillä tyypillisesti yritys tietää itse parhaiten, mikä on liiketaloudellisesti järkevintä. Päämiesmallin käyttöönotto on oikeuskirjallisuudessa katsottu myös verosuunnitteluvälineeksi, jossa arvon luonti ja voitot eriytyy väärille verovelvollisille. Näihin asioihin myös 3. luvussa käsitelty BEPS-toimenpide on pyrkinyt ottamaan kantaa. Päämiesmallissa konsernin arvokkaimmat aineettomat omaisuuserät keskittyvät päämiesyhtiöön, kun vähäisesti arvokas säilyy usein korkeamman veroasteen alueella. VML 31.2 §:n liiketoimen tunnistaminen ja VML 26 §:n selvittämisvelvollisuus edellyttäne nk. DEMPE-toimintojen

²¹⁸ OECD – Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations (2022) s. 255

²¹⁹ OECD – Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations (2022) s. 259

²²⁰ Penttilä & Isomaa-Myllymäki (2018) s. 15-16

arviointia, jossa aineettoman omaisuuden laillisen omistajan ja sen kehitykseen kuuluneiden etuyhteyksien kontribuutiota ja siten markkinaehtoperiaatteen noudattamista arvioidaan kriittisesti.²²¹ Pankakosken mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeista välittyy dynaamisen markkinaehtoperiaatteen viesti. Dynaamisuus ilmenee mm. sillä, että siirtohinnoitteluohjeiden päivitysrytmi on ripeämpää, kuin kansallisen VML 31 §:n, jolloin dynaaminen markkinaehtoperiaate mahdollistaa markkinatalouden liittymäpintojen tarkemman tarkastelun.²²² Markkinatalouden liittymäpintoihin sisältyy yritysten halukkuus tehostaa yritystoimintaa esim. päämiesmallilla. Kuitenkin lakimuutoksen jälkeen VML 31.2 §, yhdessä laajan selvittämisvelvollisuuden kanssa asettaa dynaamisuuden tarkastelun jo vahvasti velvoittavan oikeuslähteen tasolle.

VML 31.2 §:n objektiivisista seikoista, kuten sopimusehdoista tulee selvittää niiden todellinen objektiivisuus. Todellisella objektiivisuudella tarkoitan sitä, että tyypillisesti riippumattomien yritysten välinen sopimussuhde on objektiivinen, ts. kumpikaan osapuoli ei halua tehdä epäedullista sopimusta. Myös etuyhteydessä olevien yritysten välinen sopimus voi olla objektiivinen, mutta se näyttäytyy vasta jälkikäteen ei-objektiivisena, mikäli sopimuksentekohetkellä ei olla onnistuttu sisällyttämään tärkeimpiä tietoja oikealla tavalla²²³. Rajat ylittävässä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyssä liiketoimen tunnustaminen on verovalvonnan näkökulmasta ongelmallinen. Yhtiöllä voi olla liiketaloudellinen halu järjestää toimintonsa keskittämällä ne, kuten päämiesmallissa, jolloin vero-oikeudellisesti kysymys on siitä, missä määrin verovalvontatoimenpiteillä tunnustetaan yrityksen strategian mukaiset päätökset. Liiketoiminnan uudelleenjärjestely on selvittämisvelvollisuuden kannalta kaksiportainen prosessi. Ensinnäkin pitää määrittää, mikäli järjestely pitää sisällään ylipäänsä jotain arvokasta, kuten aineellista tai aineetonta omaisuutta. Vasta sen jälkeen

²²¹ Penttilä & Isomaa-Myllymäki (2018): DEMPE-toiminnot s. 19, alhainen veroaste ja BEPS s. 16-18

²²² Pankakoski (2018) s. 148-149

²²³ Etuyhteysosapuolien tekemistä sopimuksista ks. Raunio & Gerdt (2009) s. 261-261, ja liiketoimen tunnustamisesta s. 267-268

arvioidaan, voidaanko kansallista siirtohinnoittelusäädöstä edes soveltaa²²⁴. Hannisen mukaan uudelleenjärjestelyihin on kaksi tapaa toteuttaa siirtohinnoittelua. Ensimmäisessä tavassa kukin siirron kohteena oleva omaisuuserä tunnistetaan ja arvostetaan erikseen, kun toisessa tavassa uudelleenjärjestely nähdään kokonaisen going concernin siirtona, jolloin käytetään vain yhtä koko järjestelyn markkinaehtoperiaatetta.²²⁵ Verohallinnon uudelleenjärjestelyä koskevan lausunnon mukaan suurempi riskinotto johtaa suurempiin tuotto-odotuksiin liiketoiminnassa, jolloin uudelleenjärjestelyä tarkastellaan näistä lähtökohdista ja osin myös siirtyvän ”going concernin” lähtökohdista.²²⁶

Selvittämiselvöllisyyden sisällön laajuuden keskeinen kysymys on, missä määrin viranomaisella ja verovelvollisella on moraalinen velvoite noudattaa lakia. Noudattamista voidaan tarkastella jakamalla se sisäisiin ja ulkoisiin tekijöihin. Sisäisellä tekijällä tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen on sisäistänyt oikeusnormin ja täten noudattaa sitä. Ulkoisilla tekijöillä tarkoitetaan vaikutteita, jotka johtavat normien noudattamiseen.²²⁷ Ulkoiset tekijät, kuten hyvä verotarkastustapa ohjaa viranomaisen toimintaa, eikä täten siirtohinnoitteluoikaisuun voida ryhtyä muista syistä, kuin mitä siirtohinnoitteluoikaisun normit sallivat. Vaikutteita, jotka ohjaavat viranomaisen toimintaa, ovat mm. hyvän verotarkastustavan vaatimus siitä, ettei verovalvonta aiheuta haittaa verovelvollisen taloudelliselle toiminnalle sekä, että verotarkastus itsessään kannustaa verovelvollista hoitamaan verovelvoitteet hyvin²²⁸. Verovelvollisen moraalinen velvoite noudattaa lakia kytkeytyy 3. pääluvussa käsiteltyyn aktiiviseen tai passiiviseen lain noudattamiseen. Aktiivinen lain noudattaminen on selvittämiselvöllisyyden näkökulmasta tarkasteltuna pakollista, sillä se sisältyy VML 26 §:n ja VML 14 §:n vaatimuksiin. Moraalisen velvoitteen sisäinen tekijä voidaan nähdä verovelvollisen näkökulmasta pidättäytymisenä ns. aggressiivisesta siirtohinnoittelusta.

²²⁴ Hanninen (2018) s. 55

²²⁵ Hanninen (2018) s. 67

²²⁶ Verohallinto – Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa

²²⁷ Juusela (1998) s. 88-90

²²⁸ Verohallinnon ohje – Hyvä verotarkastustapa, kohdasta 1

Toisin sanoen verovelvollinen tiedostaa oikeusnormin sisällön ja noudattaa sitä. Tiedostaminen kuitenkin edellyttää siirtohinnoittelutilanteissa ymmärryksen siitä, ettei kaikkia siirtohinnoittelutilanteita voida erikseen säätää laiksi, vaan lain hengen sisältöä etsitään esim. OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Normin sisäistäminen sekä verovelvollisella ja viranomaisella voi olla hankalaa, sillä esimerkiksi OECD:lla voi olla erilainen käsitys siitä, mitä on veron kiertäminen.

Tiivistetyn ohjeen muodostaminen selvittämisvelvollisuuden sisällöstä yllä mainituista lähtökohdista lienee vaikeaa. Ainoa lähtökohta ohjeen muodostamiseen lienee perusoikeuslähtöinen ajattelutapa, muttei kiistaton. Kiistaisuus johtuu siitä, että ympäristö, jossa VML 28 §:ää tulkittaisiin, muuttuu jatkuvasti. Keskeiset muutokset pitävät sisällään Suomen liittymisen Euroopan ihmisoikeussopimukseen vuonna 1990, Euroopan unioniin vuonna 1995 ja BEPS-toimenpiteiden myötä OECD:n siirtohinnoitteluohje. Lisäksi uusi perustuslaki sisältää 2. luvun osalta joukon ”suoja”, jotka turvaavat mm. tavarankäytön ja palvelun kauppaa. Näistä perusoikeuksista rajat ylittävään etuyhteystoimintaan liittyvistä periaatteista mainitakseni mm. liikkumisvapauden, omaisuussuojan ja oikeusturvan. Tältä osin voidaan tarkastella mm. Wikströmin havaintoa, jonka mukaan Jaakko Voipion käsittelevässä kirjassa sen aikaisten perusoikeuksien ja veron kiertämisen välillä ei nähty ristiriitaa. Tällä aikakaudella veronkierto-ongelmat ratkottiin Wikströmin mukaan ”valinnanvapauden itserajoitusten kautta”.²²⁹

5.5 Hyvä hallinto, hyvä verotarkastustapa ja suhteellisuusperiaate

Keskityn tässä luvussa hyvään verotarkastustapaan sekä hyvän hallinnon tunnusmerkkeihin ja niitä koskevaan sääntelyyn. Asian tutkiminen on mielekästä, sillä vajaaverotuksen osoittaminen on monelta osin haasteellinen asia, sillä verovelvollisten intressit ja veronsaajien intressit ovat monelta osin vastakkaiset. Vajaaverotuksen

²²⁹ Wikström (2007) s. 455, 459.

osoittaminen pitää sisällään lakien lisäksi erilaisia käytänteitä, joiden perusteella verotus toteutetaan käytännöntasolla.

Verohallinto on antanut ohjeen hyvästä verotarkastustavasta. Hyvän verotarkastustavan tavoitteena on, että verotus tapahtuu ammattitaitoisesti, luotettavasti ja tasapuolisesti²³⁰. Hyvää verotarkastustapaa pohjustaa hyvän hallinnon perusteet. Keskeinen verotarkastukseen liittyvä seikka on objektiviteettiperiaate, jonka mukaan veroasiaa ei saa ratkaista epäasianmukaisesti tai tavalla, jota verotusmenettely ei yleisesti tunne. Objektiviteettiperiaatteen noudattaminen on helppoa, mikäli säännös on yksinkertainen.²³¹ Objektiviteettiperiaate myös estää aineellisen verolainsäädännön laajentavan tulkinnan, jolla pyritään ”täydellisempään verojärjestelmään”. Vajaaverotuksen estäminen menettelyillä, joita verotusmenettely ei itsessään tunne, on vastoin objektiviteettiperiaatetta. Huolimatta veronsaajan intresseistä, joita Verohallinto toteuttaa verohallintolain 2 §:n mukaisesti, pitää kaikessa hyvän hallinnon perusteiden mukaisessa toiminnassa noudattaa suhteellisuusperiaatetta. Suhteellisuusperiaate on tältä osin periaate, jolla suojataan veronsaajan ja verovelvollisen vastakkaisia intressejä. Suhteellisuusperiaatteessa viranomaisen joutuu käyttämään monessa mielessä harkintavaltaa, kumman edut tulee enemmän suojeltavaksi, veronsaajien vai verovelvollisten. Mikäli siirtohinnoitteluoikaisuun ryhdytään, muodostuu lähes aina kaksinkertainen verotus, kun vastaavasti markkinaehtoperiaatteesta poikkeava epäedullinen hinnoittelu johtaa vajaaverotukseen.

Veronsaajan näkökulmasta vajaaverotus on ongelmallinen, sillä se aiheuttaa verotulojen vähentymistä. Lainsäätäjän näkökulmasta vajaaverotus on ongelmallinen, sillä vajaaverotus tulee perustuslain mukaisesti ensisijaisesti poistaa aineellisella verosäännöksellä. Vastaavasti Verohallinnon näkökulmasta vajaaverotus on riski, jota täytyy hallita, josta muodostuu riskienhallinta. Kaikissa siirtohinnoittelutapauksissa on kyse Verohallinnon näkökulmasta riskienhallinnasta. Verohallinto on vuosituhannen

²³⁰ Verohallinnon ohje – Hyvä verotarkastustapa, kohta 1 Verotarkastuksen määritelmä ja tarkoitus

²³¹ Soikkeli (2004) s. 14-15

vaihteesta lähtien lisännyt resursseja siirtohinnoittelun valvontaan sekä omien kyvykkyyksien parantamiseen. Laaksonen kuvaa riskienhallintaa kokonaisuudeksi, jossa riskit tunnistetaan ja analysoidaan sekä valitaan sopivimmat menetelmät riskin minimoimiseksi. Siirtohinnoitteluasioissa riski, joka voisi konkretisoitua on hänen mukaansa markkinaehtoperiaatteesta poikkeava hinnoittelu, ja siitä seuraava verovaje. Riskinhallinnan konkreettisessa toteutumisessa on kyse niistä toimenpiteistä, joilla verovelvollisiin kohdistetaan ohjausta ja valvontaa. Laaksonen Verotus-lehden artikkelista ilmenee, että vajaaverotusriskiä haarukoidaan ensisijaisesti verovajeen kautta. Haarukointi tapahtuu hänen käyttämässä hallintopalveluiden veloitusta koskevassa esimerkissä ensisijaisesti siten, että ensin tarkastellaan tosiasiallista käyttäytymistä; eli onko hallintopalvelun veloitukseen ryhdytty? Vasta sen jälkeen arvioidaan vajaaverotuksen suuruutta siitä näkökulmasta, miten esimerkiksi voittolisän puuttuminen vaikuttaa vajaaverotusriskiin kyseisessä hallintopalvelun etuyhteysliiketoimessa.²³²

Verohallinnon toimesta riskienhallinta on pääosin systemaattista, lailla säädetyn vaatimuksen täyttämistä. Keskeinen asiaankuuluva säädös on Laki Verohallinnosta 2.2 §, jonka mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Kyseinen laki edistää viranomaisen harkintavallan käyttöä. Toisin sanoen lain tehtävänä on varmistaa, että samankaltaiset asiat tulee käsitellyksi yhdenmukaisesti ja oikealla tavalla. Yhdenmukaistuminen konkretisoituu myös esim. verotuksen yleisten menettelysäännöksiä ohjeen julkaisemisella, joka itsessään pitää sisällään verotusmenettelylaista ja hallintolaista johdettuja periaatteita²³³. Verotuksen yleiset menettelysäännökset pitävät sisällään joitakin täsmennyksiä Verohallinnon näkökulmasta mm. selvittämisvelvollisuuteen ja sen jakautumiseen²³⁴. Tältä osin on huomioitava, ettei Verohallinto omaa tulkintamonopolia selvittämisvelvollisuuden tulkinnasta, vaan julkaisee ohjeen täyttääkseen laki

²³² Laaksonen (2013) s. 203-204

²³³ Verohallinto – Verotuksen yleiset menettelysäännökset.

²³⁴ Verohallinto – Verotuksen yleiset menettelysäännökset, kohdasta 5.1 Selvittämisvelvollisuus ja sen jakautuminen.

Verohallinnosta 2.2 §:ssä sille asetetut tehtävät. Näin ollen sanamuotoilut pitävät sisällään heidän näkökulmansa siitä, miten ”yleisesti menetellään”, eikä ohje ole sellaisenaan yhtä velvoittava kuin vahvasti velvoittava säädös VML 26 §.

Riskinhallinnasta voidaan siirtyä tarkastelemaan hyvän hallinnon säädöksiä. Verotus poikkeaa muusta hallintotoiminnasta siten, että verotuksessa on kysymys Myrskyn mukaan erityisestä hallintotoiminnasta. Tätä ilmentää hallintolain 5 §, jonka mukaan, jos muussa laissa on hallintolaista poikkeavia säännöksiä, niitä sovelletaan hallintolain asemasta. Kuitenkin veroasioissa viranomaistoimintaa sitoo hallintolain hyvän hallinnon perusteet, jotka sisältyvät hallintolain 6. lukuun. Keskeinen hyvän hallinnon vaatimus on hallintolain 6 §, joka säätelee hallinnon oikeusperiaatteista. Hyvän hallinnon perusteet ovat säädetty laeiksi juuri siksi, että ne vastaisivat Suomen perustuslain vaatimuksia ja jotta ne vastaisivat kansainvälistä oikeuskehitystä²³⁵. Jotta Suomen veroviranomaistoiminta vastaa kansainvälistä oikeuskehitystä, tulee hyvän hallinnon perusteisiin kiinnittää huomiota veroviranomaistoiminnassa. Kansainvälinen oikeuskehitys ei ole ainoa syy, miksi hyvän hallinnon perusteita tulee noudattaa, sillä hyvän hallinnon perusteita myös valvotaan esimerkiksi verovelvollisten toimesta. Hyvän hallinnon perusteet koostuvat Myrskyn mukaan useista osatekijöistä, joita hallintolain 2. luku ilmentää.²³⁶

Hallintolaki on yleislaki, jolloin sitä sovelletaan myös verotusmenettelyyn. Verotusmenettely sisältää hallintolain 5 §:n valtuutuksella poikkeuksia, erityisesti menettelyä silmällä pitäen. Menettelyllä tarkoitan tässä yhteydessä niitä toimenpiteitä, joilla verotus voidaan menetellä oikein, joista johtuu lain nimi, verotusmenettelylaki. Verotusmenettelyn syvyys ilmenee monelta osin VML 26.6 §:stä, jonka mukaan veroviranomainen tutkii saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka on perusteltua. Perustellun tutkimisen kriteerit löytyvät VML 26.6 §:stä. Tältä osin systematisointi toimii siten, että verotusmenettelylaki täydentää hallintolakia, jolloin soveltamistapauksissa

²³⁵ Myrsky (2009) s. 355

²³⁶ Myrsky (2009) s. 355-365

erityislaki kumoaa yleisen lain vain ristiriitatilanteissa.²³⁷ Yksi verotusmenettelylain erityislain ilmenemiskohta on juuri VML 26.6 §, jonka mukaan tutkittavan tiedon tai selvityksen laatu tai laajuus vaikuttaa veroviranomaisen toimenpiteisiin. Toisin sanoen, mitä laajemmasta tai vaikeammasta asiasta kysymys, sitä erityisempää tutkimusta vaaditaan. Tyypillisesti siirtohinnoittelutapaukset vaativat erityistä tutkimusta vallitsevista olosuhteista. Veroviranomainen voi täten valita, riippuen tutkittavasta kohteesta joko nk. massamenettelyn tai erityisen tutkimuksen. Kyseessä on siis valikointi tärkeimmästä verovelvollisesta.²³⁸ Erityisen tutkimuksen tekeminen ei saisi olla yksipuolista, vaan verovelvolliselle olisi hyvä suoda mahdollisuus tulla kuulluksi. Perustuslain 21.2 § painottaa juuri tätä näkökohtaa, ja kuten sanamuodosta ilmenee; ”hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.”. Lähtökohtaisesti perustuslain mukainen toiminta edellyttää laajan selvittämisvelvollisuuden jälkeen mahdollisuutta tulla kuulluksi niistä verovelvollisen seikoista, jotka ovat tarkasteltavan asian näkökulmasta relevantteja.

Käsittelin tutkimuksen alussa, 2. luvussa nk. verovalvontajärjestelmää siirtohinnoitteluoikaisun ja selvittämisvelvollisuuden yhteydessä. Oikeuskirjallisuuden mukaan, kuten 2. luvussa selvitin, verovalvontajärjestelmä voidaan nähdä lainsäädäntönä ja hallintotoimintana, jolla varmistutaan veronormien tehokkuudesta. Siirtohinnoitteluun liittyviä erityisiä tehokkuusnormeja ovat VML 26 § sekä VML 14 b §, joilla pyritään maksimoimaan vajaaverotusnormin VML 31 §:n tehokkuus. Riskinhallinnan näkökulmasta vajaaverotuksen estäminen ei ole kuitenkaan ongelmaton VML 31 §:ää sovellettaessa. VML 31 §:n lainvalmisteluaineiston mukaan VML 31 §:n yksi keskeinen tavoite on, että Suomen veroviranomaisella on mahdollisuuksia verovalvontaan BEPS-työssä tunnistettuihin ongelmallisiin rakenteisiin²³⁹. Oikeuslähdeopillisesti kysymys on siis siitä, voidaanko heikosti velvoittavan lainvalmisteluaineiston tavoitteiden noudattamista vaatia veroviranomaisen

²³⁷ Puronen (2010) s. 130-131

²³⁸ Puronen (2010) s. 135

²³⁹ HE 188/2021 vp. s. 13

riskinhallintatoimenpiteissä. Myös ongelmallinen näkökohta on se, ettei lainvalmisteluaineistossa esitetä täydellisesti ja täydentävästi mitä ongelmalliset rakenteet pitävät sisällään, vaan viitataan BEPS-työhön. Se voi pitää sisällään ongelmalliset rajat ylittävät verosuunnittelurakenteet, mutta täyttä varmuutta asiasta ei ole.

Kysymyksessä voi olla siis verovalvontatoimenpiteiden ulottaminen nk. aggressiivisen siirtohinnoittelun ongelmakohtiin. Aggressiivinen siirtohinnoittelu voidaan tässä yhteydessä nähdä tarkoitukselliseksi yli- tai alihinnan maksamiseksi, jota on oikeuskirjallisuudessa kutsuttu englanniksi ”*transfer mispricing*”²⁴⁰. VML 31.2 §:n mukaisesti siirtohinnoittelu alkaa liiketoimen tunnistamisella, jossa liiketoimi määritetään sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Tässä yhteydessä riskinhallintatoimenpiteiden tunnistaminen voidaan yhdistää liiketoimen tunnistamiseen, sillä uudistetun VML 31 §:n jälkeen riskinhallinnan kartoittamista ei voida tehdä ennen kuin on tehty liiketoimen tunnistus. Näin ollen käytännön verovalvonnassa ei voida oikoa mutkia suoraksi, mikäli verovelvolliselta edellytetään markkinaehtoperiaatteen tunnistamisessa liiketoimen tunnistamista. Myös oikeuslähdeopillisesti kysymyksenasettelu on ongelmallinen. Hallintolain ollessa yleislaki ja verotusmenettelylain ollessa erityislaki, tulee ristiriitatilanteissa erityislaki voittamaan. Toisin sanoen valikoiva verovalvontatoimenpide voi olla hallintolain vastaista, mutta verotusmenettelylain näkökulmasta mahdollinen. Myös Verohallinnon ohjeistus yleislain ja erityislain raja-alueista on niukkasanainen. Verohallinnon mukaan ”Jotkut hallintolain säännöksistä eivät verotusmenettelyyn liittyvien erityispiirteiden vuoksi sovi verotuksessa noudatettaviksi.”²⁴¹. Verohallinto kuitenkin tarjoaa jonkinlaista osviittaa siitä, miten erityisiä verovalvontatoimenpiteitä voidaan soveltaa aggressiiviseen siirtohinnoittelun estämiseen ja sitä kautta vajaan verotuksen estämiseen, ilman että toimitaan hallintolain vastaisesti. Ensinnäkin, hallintolain vaatimuksista voidaan poiketa vain laintasoisella säädöksellä, eli toisin sanoen heikosti velvoittava oikeuslähde

²⁴⁰ Termi: Knuutinen (2020) s. 270-271

²⁴¹ Verohallinto – Hallintolaki ja verolainsäädäntö.

hallituksen esitys ei oikeuta erityisiin verovalvontatoimenpiteisiin riskinhallinnan näkökulmasta. Näin ollen tutkittavaksi muodostuu se, missä määrin verotusmenettelylaki mahdollistaa valikoivat, aggressiiviseen siirtohinnoitteluun suunnatut toimenpiteet. Toiseksi, erityislainsäädännön tarkastelu rajoittuu säännöskohtaiseen tarkasteluun, joka voi olla tyhjentävästi säädettyä tai, vaihtoehtoisesti erityislainsäädännön tehtäväksi jää hallintolain täydentäminen.²⁴² Mikäli Verohallinnon kannanottoa tulisi arvioida heidän esittämien kriteerien näkökulmasta, voidaan erityiset verovalvontatoimenpiteet hyväksyä vain verotusmenettelylain sanamuotoisen tulkinnan kautta.

Verohallinnon riskinhallintatoimenpiteiden kartoittaminen sisältää useita verotuksen oikeudenmukaisuuteen liittyviä näkökohtia. Riskinhallintatoimenpiteiden ulottaminen BEPS-toimenpiteissä huomattuihin rakenteisiin ei saisi olla valikoivaa, sillä muutoin kyseinen verovelvollinen osoitetaan ”verojärjestelmän viholliseksi”. Tämän lisäksi VML 31.2 §:n liiketoimen tunnistaminen edellyttää useita riskikartoitustoimenpiteitä, jossa vaarantuu verovelvollisen oikeusturva. Oikeuskirjallisuuden mukaan verotarkastukset ovat yksityisyyden piiriin puuttumista, mutta johtuen kollektiivisen edun (vajaaverotuksen estäminen tässä tapauksessa) tavoittelusta, ne ovat sallittuja toimenpiteitä²⁴³. Tästä syystä riskinhallintatoimenpiteiden ja verovalvonnan ulottaminen valikoivasti verovelvollisiin pitää sisällään useita oikeudenmukaisuuteen liittyviä ja Suomen perustuslaissa säädettyjen oikeuksien rikkomisia.

Erityinen veroviranomaisen riskienhallinnan ongelmien osa-alue on VML 31.3 §:n mukainen liiketoimen sivuuttaminen. VML 31.3 §:n lain sanamuodon mukainen ”asteikko” liiketoimen sivuuttamiseen on taloudellisesti järkevä toiminta. Kuten käsittelin tutkimuksen 2. luvussa, lain sanamuotoinen tulkinta ei erikseen erottele, kuinka paljon ”järkevyys” voi erottautua, jotta siirtohintaoikaisuun päädytään. Se voi olla vähän, se voi olla paljon tai jotakin siltä väliltä. Kuitenkin lainvalmisteluaineiston mukaan

²⁴² Verohallinto – Hallintolaki ja verolainsäädäntö, kohta 3 Hallintolain suhde muuhun lainsäädäntöön.

²⁴³ Juusela (1998) s. 78

liiketoimen sivuuttamisen soveltamisedellytys on asetettu korkealle, joten verovalvontatoimenpiteiden on todennäköisesti syytä kohdistua ”järjettömiin” etuyhteysliiketoimiin²⁴⁴.

Riskinhallinnan näkökulmasta selvitystoimenpiteisiin ryhtyminen on myös helpottunut. Käsittelin tutkimuksessa aiemmin DAC6-direktiiviä, jonka seurauksena tietyt rakenteet tulevat ilmoitusvelvollisuuden piiriin. Mikäli siirtohinnoittelussa on vanhan sanonnan mukaisesti kysymys ”epäedullisten sopimusten” estämisestä, antaa direktiivi Verohallinnolle laajan mahdollisuuden toteuttaa riskinhallitsemistoimenpiteitä. Tämä johtuu lähinnä siitä, että ilmoitusvelvollisuutta vaativan järjestelyn muoto voi olla ”mikä tahansa”. Verohallinto listaa omassa ohjeessaan muodoiksi mm. liiketoimet, järjestelmät, toimet, sopimukset, avustukset ja yhteisymmärrykset.²⁴⁵

Kaikki edellä kuvattu tiivistyy kysymykseen, kuka on tärkein verovelvollinen? Kyseessä on siis tarkastelu veronmaksukykyisyydestä. Oikeudenmukaisessa verotuksessa otetaan huomioon kaikkien verovelvollisten veronmaksukyky. Veronmaksukyvyyn noustessa verovelvollista verotetaan enemmän. Kasvavien yritysten veronmaksukyky tyypillisesti nousee ja etuyhteysliiketoimien kaupan kohde on tyypillisesti suoranaisesti tai epäsuoranaisesti tuloa kerryttävä. Erityisesti näin tapahtuu aineettoman omaisuuden etuyhteysliiketoimissa. Lainsäätäjän erityinen tahto ulottaa verovalvontatoimenpiteet erityisesti vaikeasti arvostettaviin, mutta tuloa kerryttäviin verokohteisiin osoittaa lainsäätäjän tahdon olevan maksukykyisyysperiaatteessa. Maksukykyisyysperiaatteen vastakohta on hyötyperiaate, jonka mukaan verovelvolliset maksaisivat veroja yhtä paljon verrattuna niihin etuihin mitä se saa yhteiskunnalta.²⁴⁶ Kuitenkin myös maksukykyisyysperiaatteessa on otettava huomioon yhteiskunnan suomat ns. epäsuorat edut. Rajat ylittävien etuyhteysliiketoimien konserniyritykset sijoittautuvat aina johonkin maahan, jolloin kyseinen maa voi tarjota yritykselle myös muita kuin verotuloilla

²⁴⁴ HE 188/2021 vp s. 15

²⁴⁵ Verohallinnon ohje – Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt.

²⁴⁶ Oikeudenmukaisuudesta, maksukyvyystä, ks. Myrsky & Svensk (2016) s. 30-34, lisäksi Juusela (1998) s. 65

hankittuja asioita, kuten matalan sääntelyn ympäristön, tai helpon pääsyn resursseille, joista yritys voi hyötyä.

5.6 Yhteenveto avoimien lakien soveltamisen ongelmista ja reunaehdoista

Aineellisen vajaan verotuksen estäminen on Suomessa lainsäätäjän tehtävä, johtuen legaliteettiperiaatteen velvoittavuudesta. Vajaan verotuksen estäminen on laintulkintaa, ja sen estäminen käytännötasolla vaatii verovalvontaa. Vajaan verotuksen estäminen verotarkastustasolla edellyttää tosiasiallisen sisällön selvittämistä, eikä tätä tehtävää voida jättää vain verovelvollisen harteille. Tarvitaan siis aktiivisia verovalvontatoimenpiteitä. VML 28 §:n soveltamisessa pitää tunnistaa ero lainsäädäntöaukkojen, joiden paikkaaminen kuuluu lainsäätäjälle ja VML 28 §:n mukaan evättävien perusteettomien veroetujen välille. Tältä osin verovalvontatoimenpiteillä ei voida rakentaa parempaa verojärjestelmää.²⁴⁷ Mikäli kyseessä ei ole järjestelmälle vieras veroetu, voidaan kyseistä järjestelyä pitää hyväksyttävänä verosuunnitteluna²⁴⁸. KHO:n oikeuskäytännössä on ratkaisuja, joiden mukaan VML 28 §:ää ei voida soveltaa, mikäli kyseessä on verojärjestelmän rakenteellinen ominaisuus tai heikkous²⁴⁹. Siirtohinnoitteluasioissa rakenteellinen heikkous on OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Yli 600 sivuinen teos, jonka pyrkimyksenä on yhdistää taloudellinen aktiviteetti ja verotus, tekee rajat ylittävistä etuyhteysliiketoimista vaikean vero-oikeuden osa-alueen.

Juuselan mukaan VML 28 §:n soveltamisessa on myös piirteitä siitä, että keinotekoisuutta sallitaan, ainakin jossakin määrin, mikäli järjestelyn tueksi voidaan esittää liiketaloudellisia syitä²⁵⁰. Tällainen verotuksesta riippumaton liiketaloudellinen syy on luonnollisesti yritysten voitonmaksimoimistarkoitus. Monet toimialat edellyttävät globalisoitumisesta johtuen rajat ylittävää toimintaa, ja sitä kautta sijoittautumista eri

²⁴⁷Tikka, Viitanen, Nykänen & Juusela, kohdasta VML 28 § ja veropoliittiset näkökohdat.

²⁴⁸ Juusela (2018) s. 454

²⁴⁹ Knuutinen (2020) s. 75

²⁵⁰ Juusela (2018) s. 454

maihin. Mikäli yritys ei kykene uudistumaan, voi se johtaa konkurssiin ja konkurssitilanteessa yrityksen veronmaksukyky loppuu kokonaan. Tältä osin kyseessä on valtion verosuvereniteetin ja yksityisen perusoikeuksien välinen valtataistelu.

Rajat ylittävissä etuyhteystilanteissa valittu liiketoimi voi olla verotuksellisesti edullisempi ja markkinaehtoperiaatteen mukainen, verrattuna vaihtoehtoon, joka maksimoisi tietyn veroalueen verotulon, mutta vastaavasti olisi markkinaehtoperiaatteen vastainen. Yritys voi siten OECD:n siirtohinnoitteluohjeita noudattamalla tulla ratkaisuun, joka ei maksimoi valtion verotuloa. Juuselan mukaan tilanne, jossa varsinaista luonnetta noudatteleva toimenpide johtaisi verosta vapautumiseen ei ole riittävä peruste veronkiertosäännökselle²⁵¹. VML 28 §:n arvioimista ohjaa vahva motiiviperusta, eli kuten lain sanamuodosta ilmenee: ”ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa”, vaatii VML 28 §:n käyttöönotto siirtohinnoittelutilanteissa verovelvolliselta harkittua toimenpidettä. Asiaa ei myös edesauta se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeista huolimatta verovelvollisen valitsema siirtohinnoitteluperuste voi tulkintaeroista johtuen poiketa huomattavastikin siitä, miten veroviranomainen tulkitsee valittua hinnoittelua. Tämän vuoksi on tärkeää varata verovelvolliselle mahdollisuus selvittää havaitut seikat VML 28 §:n toisen momentin mukaisesti. Pienempi verokertymä ei rajat ylittävissä siirtohinnoittelutilanteissa voi automaattisesti johtaa VML 28 §:n arvioimiseen.

Näistä lähtökohdista johtuen sellaiset normit, joiden soveltaminen edellyttää huomattavaa selvitystä, ovat vastoin verotuksen tehokkuuden periaatteita. Lainsäädännön sekavuudesta johtuen verotuksen selkeys ja ennustettavuus kärsii.²⁵² VML 31 §:n lainsäädännön sekavuutta kuvaa se, että Valtiovarainvaliokunta joutui erikseen selventämään, eli ohjaamaan laintulkitsijoita siitä, millä sovellusedellytyksillä VML 31 §:ää ja VML 28 §:ää sovelletaan. Siirtohinnoitteluasioissa on kuitenkin onnistuttu otsikkotasolla siirtymään pois ”peitellyn voitonsiirron” käsitteestä. Jotta

²⁵¹ Juusela (2014) s. 56

²⁵² Niskakangas (2011) s. 69

siirtohinnoitteluoikaisuun voidaan ryhtyä, ei verovelvolliselta vaadita minkäänlaista asioiden peittelyä. Tältä osin kyseessä on nykyään vajaaverotuksen poistaminen siirtohinnoitteluoikaisulla.

Avoimesti muotoiltujen normien yhteydessä ei voida välttyä hallinnollisen taakan ja verotuksen kustannusten tarkastelulta. Hallinnollisia kustannuksia syntyy lain soveltajille, eli verovelvollisille ja viranomaistahoille, mm. hallinnon järjestämisestä. Verovelvollisen keskeiset kulut ovat velvoitteiden täyttäminen, eli selvittäminen VML 26 §, dokumentointi VML 14 a & VML 14 b § ja liiketoimen tunnistaminen VML 31.2 §. Viranomaistahojen kustannukset ovat liki samoista syistä johtuvia, sekä molemmille on yhteistä hallinnolliset kulut, joilla vastataan muuttuvan lainsäädännön haasteisiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet muuttuvat tyypillisesti useammin, kuin itse VML 31 §, jolloin kouluttautuminen ja asioiden selonotto näistä seikoista maksaa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet vaikuttavat lainsäädännön monimutkaistumiseen, jolloin esimerkiksi palkkakustannukset kasvavat lain soveltajilla.²⁵³ Kasvavat, massiiviset viranomaistoimenpiteet voidaan nähdä viranomaistahojen puuttumisena verovelvollisen yksityisyyden piiriin. Verotarkastusten tekeminen verovelvollisen luona on yksityisyyden piiriin puuttumista, mutta tämä katsotaan kokonaisvaltaisesti tarkasteltuna sallittavaksi, sillä asian taustalla on kollektiivisen edun suojeleminen, jolla pyritään välttymään vajaaverotuksen yhteiskunnallisilta haasteilta.²⁵⁴

²⁵³ Verotuksen kustannuksista katso Juusela (1998) s. 80-84.

²⁵⁴ Juusela (1998) s. 77-78.

6 Loppupäätelmät

Siirtohinnoittelu on tärkeä vero-oikeuden aihe, sillä siinä selvitetään konserniin kuuluvien yritysten etuyhteyskaupan markkinaehtoisuutta. Lisäksi etuyhteyskaupan kohde on usein tuloa kerryttävä ja siten rahallista arvoa tuottava tuotannontekijä yrityksille, jolloin erityisesti veronsaajaintresseissä on noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Siirtohinnoittelun vero-oikeudellisen arvioinnin monimutkaisuutta lisää sen kansainvälisen toiminnan liittymäpinta, jossa yritykset ovat vuosi vuodelta globaalimpia. Vero-oikeudellisesti kansainvälinen verokilpailu voidaan nähdä siirtohinnoittelun yhtenä taustaperiaatteena, jolloin verokilpailun muodostama kokonaisuus aiheuttaa ongelmia siirtohinnoittelun kansalliselle verottamiselle. Lisäksi kansainvälisen vero-oikeuden taustaperiaatteet tulee yhdistää kansallisen verottamisen liittymäpintaan, jossa verotuksella haalitaan tuloja julkisen sektorin käytettäväksi, jolloin kansainvälisen yrityksen intressit voivat olla erilaisia suhteessa veronsaajaintresseihin. Moninaisista taustaperiaatteista ja siirtohinnoittelun arvostusongelmasta seuraa siirtohinnoittelun eritasoiset oikeuslähteet, joiden soveltaminen on siirtohinnoitteluasioissa arkipäivää.

Aloitin tutkimuksen tarkastelun siirtohinnoittelun kansallisella lainsäädännöllä sekä verosopimuksilla. Keskeinen tutkimuslöydös kyseisestä luvusta on se, että siirtohinnoittelun arvostusongelman ratkaisemiseksi siirtohinnoittelun verottamiseen on sisällytetty abstraktia, kuten myös näyttötaakan jakoon liittyvää lainsäädäntöä. Kyseisen lainsäädännön soveltaminen eroaa monellakin tapaa muusta vero-oikeudellisesta sääntelystä, sillä sääntelyn noudattaminen edellyttää kokonaisuutensa rinnastettavaa toimintaa, sekä lain soveltajien tulee kyetä muodostamaan useita eri tulokulmia kunkin lain soveltamiseen. Tutkimuksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käsittelevä luku rakentuu monessa määrin kansallisen lainsäädännön päälle. Kyseisessä luvussa pyrin tarkastelemaan lähinnä kansainvälisen vero-oikeuden taustaperiaatteita OECD-näkökulmasta, sekä niiden liittymäpintaa kansalliseen verojärjestelmään. Keskeinen havainto oli kansallisen verolainsäädännön perustuslainmukaisuuden velvoite, eikä tutkimuksessa kyetty selvittämään kansallisen

lainsäädännön perustuslainmukaisuuden veloitteen asettamien ehtojen vaikutusta kattavasti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisen edellytyksille. Lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkastelussa käsiteltiin verotuksen tehokkuuden käsitettä, johon pääosin vaikuttaa kansainvälisen vero-oikeuden koordinoitumisen aste. Erityisesti rajat ylittävien etuyhteysliiketoimien verottamiseen kansalliset tahot haluavat entistä enemmän koordinoitua, joka jo itsessään palvelee verovelvollisintressejä, sillä kansainvälinen koordinointi parantaneekin verotuksen ennustettavuutta sekä verotuksen tehokasta toimeenpanoa.

Myös EU-vero-oikeus vaikuttaa joiltakin osin siirtohinnoitteluun. Erityisesti EU:n perusoikeudet muodostavat keskeisen lähtökohdan Euroopan sisämarkkinoiden rakentumiselle. Keskeinen haaste sisämarkkinoiden luomisessa on kansallisten verolakien eroavaisuus EU-alueella, jonka aiheuttamia ongelmia EU on pyrkinyt eliminoidaan. Siirtohinnoittelun alalla keskeinen muutosehdotus on siirtohinnoittelun direktiiviehdotus, joka muuttanee ja yhdenmukaistaa EU-alueella tapahtuvaa siirtohinnoittelua. Viimeisessä luvussa pyrin tarkastelemaan siirtohinnoitteluongelmaa soveltamalla tutkimuksen eri osa-alueita ja lisäksi otin tutkimustarkasteluun hyvän hallinnon toimintaperiaatteet. Pyrin arvioimaan verotusmenettelylain ja hallintolain keskinäistä suhdetta, sillä hyvä hallinto mahdollistaa siirtohinnoitteluasioissa asianmukaisen kohtelun, mutta samalla turvaa veronsaajaintressien tarpeita.

Mielestäni rajat ylittävien etuyhteysliiketoimien verottamisessa ollaan oikealla tiellä, sillä BEPS-raportissa tunnistettujen ongelmarakenteiden oikeanlainen verottaminen on tärkeää. Lainsäätäjän ongelmiin kuuluneen jatkossa kansainvälisiltä foorumeilta alkuunsaaneen työn liittäminen kansallisen verojärjestelmän tarpeisiin ja oletuksiin. Keskeiset ongelmat liittyvät ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden toteutumiseen. Mitä todennäköisemmin siirtohinnoittelu tulee jatkossa vaikeutumaan lähinnä siksi, että erilaiset bisnessmallit tulevat hämärtämään arvokkaiden etuyhteyskaupan kohteiden arvostamisongelmaa. Tyypillisesti yrityksellä on informaatioetu tuotannontekijöidensä arvokkuuden arvioinnissa, mutta tämä kysymyksenasettelu ei ole itsestäänselvyys.

Erityisesti korkeaa teknologiaa sisältävät etuyhteyskaupan kohteet voivat muuttua jo muutamassa vuodessa ”käyttökelvottomaksi”, jolloin arvostusongelman soveltaminen ei ole yksinkertaista. Yksi mahdollinen tuleva lainsäädäntö siirtohinnoittelun alalla voisi olla erityinen siirtohinnoittelun selvittämismääräys koskeva laki, jossa tarkemmin määritettäisiin oikeusturvan toteutumista, sekä sitä, mihin toimiin verovelvollisen on ryhdyttävä markkinaehtoperiaatteen noudattamiseksi. Liiketoimen tunnistamista koskeva lainkohta ja sen suhde verotusmenettelylain selvittämismääräykseen on tältä osin epäselvä.

Lähteet

- Aarnio, Aulis. 1988. *Laintulkinnan teoria*. Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Aer, Janne. Oikeustiede – Juris Prudentia 2018. *Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen*.
- Aine, Leena & Lehtimäki, Anna. Verotus-lehti 3/2022. *Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muutos*.
- European Commission. *Proposal for a Council Directive on transfer pricing*. Noudettu osoitteesta: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf
- Frände, Joakim. Verotus-lehti 5/2011. *Miten verosopimukset syntyvät?*
- Haapaniemi, Matti. Edilex 2022/34. *EU-oikeudellinen syrjäntäkielto tuloverotuksen oikeudellisen integraation välineenä*. Noudettu osoitteesta: <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/28027.pdf>
- Hanninen, Aleksei. 2018. *Transfer Pricing of Business Restructurings from The Perspective of Russian, Finnish and U.S. Tax Law*.
- Helminen, Marjaana. 2001. *Kansainvälinen verotus*.
- Helminen, Marjaana. Edilex Libri 2012. *Kansainvälinen tuloverotus 2., uudistettu painos*.
- Helminen, Marjaana. Edita Publishing Oy 2013. *Estävätkö EU:n peruseriaatteen aggressiivisen kansainvälisen verosuunnittelun rapauttaman yritysveropohjan pelastamisen?*
- Helminen, Marjaana. 2021. *EU-vero-oikeus*.
- Helminen, Marjaana. 2023. *EU-oikeuden reunaehdot markkinaehtoperiaatteeseen perustuvalla liiketoimen sivuuttamisella verotuksessa*.
- Helminen, Marjaana. Verotus-lehti 1/2024. *Siirtohinnoitteludirektiiviesitys – mikä muuttuu vai muuttuuko mikään?*
- Holkeri, Kai & Rajala, Katja. Verotus-lehti 1/2015. *EU-oikeuden vaikutuksesta veronkiertosäännösten tulkintaan*.
- Isomaa-Myllymäki, Anita. 2016. *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa*.

- Itälä, Hannu. Edilex 2023/11. *Rinnakkaiset tulkintamallit verotusmenettelylain 28 §:n tulkinnassa.*
- Juusela, Janne. Lakimiesliiton kustannus 1998. *Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus.*
- Juusela, Janne. 2014. *Oikeustoimien uudelleenluokittelu verotuksessa.* Noudettu osoitteesta:
- Juusela, Janne. 2018. *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa.*
- Knuutinen, Reijo. Lakimies 5/2006. *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa.*
- Knuutinen, Reijo. Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2009. *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit.*
- Knuutinen, Reijo. 2012. *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa.*
- Knuutinen, Reijo. Verotus-lehti 2/2014. *Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu.*
- Knuutinen, Reijo. 2014. *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu.*
- Knuutinen, Reijo. Lakimies 6/2015. *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa.*
- Knuutinen, Reijo. Verotus 1/2016. *Aineeton omaisuus, liiketoiminnan uudelleenjärjestely ja verotus: veropoliittisia tarkastelukulmia.*
- Knuutinen, Reijo. 2020. *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat.*
- Knuutinen, Reijo. Verotus-lehti 5/2020. *EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö.*
- Laaksonen, Jarno. Verotus-lehti 2/2021. *Ajatuksia EUT:n ratkaisusta asiassa C-484/19, Lexel AB – Miten tuomioistuin suhtautuu aggressiiviseen verosuunnitteluun?*
- Laaksonen, Sami. Verotus-lehti 2/2013. *Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita.*
- Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Staringer, Claus. *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties.*
- Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Rust, Alexander & Kofler, Georg & Spies, Karoline. 2020. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.*

- Lehtonen, Asko. Edita Publishing 2014, Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. *Siirtohinnoitteluvoikaisun edellytykset ja OECD:n ohjeet.*
- Lindgren, Juha. Verotus 5/2019. *Veroetuja rajaavat vuosikirjaratkaisut oikeusohjeina (referee-artikkeli).*
- Lindgren, Juha. Verotus-lehti 5/2020. *Vero-oikeudellinen informaatio – sisällön luotettavuus, läpinäkyvyys ja julkisuus.*
- Malmgren, Marianne. Verotus-lehti 1/2015. *OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi.*
- Malmgren, Marianne & Myrsky, Matti. 2017. *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus.*
- Malmgren, Marianne. Verotus 3/2018. *Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa.*
- Malmgren, Marianne. Verotus 5/2019. *Kansainvälisen verosäätelyn vaikutus kansalliseen tuloverojärjestelmään.*
- Miladinovic, Alexandra. 2022. *Selectivity and the Arm's Length Principle in EU State Aid Law.*
- Myrsky, Matti. Verotus-lehti 4/2009. *Hyvä hallinto ja verotus.*
- Myrsky, Matti. Verotus-lehti 3/2011. *Pitäisikö KHO:sta kehittää ennakkopäätöstuomioistuin veroasioissa?*
- Myrsky, Matti & Rabinä, Timo. 2015. *Verotusmenettely ja muutoksenhaku.*
- Myrsky, Matti & Svensk, Niko. 2016. *Vero-oikeuden oppikirja.*
- Mäkelä, Jarno. Verotus 3/2014. *Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys selvittämismuutoksen ja todistustaakan jakautumisessa.*
- Määttä, Kalle. 2014 Edita Publishing Oy. *Verolakien tulkinta.*
- Niskakangas, Heikki. 2011. *Veropolitiikka.*
- Nissinen, Mika. Verotus-lehti 2/2021. *Verosopimusrikkomus osa I: verosopimusoikeuden tulkintaperiaatteet ja verojärjestelmän väärinkäyttö (referee artikkeli).*
- Nissinen, Mika. Verotus-lehti 4/2021. *Verosopimusrikkomus osa II: rajapinta verosäännöksen väärinkäyttöön. (referee-artikkeli).*
- Nuotio, Vesa-Pekka. Verotus 2/2018. *Siirtohintaoikaisuja, tappiontasasta, palvelumaksuja ja voittolisiä.*

- Nykänen, Pekka. Verotus 5/2020. *Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä.*
- OECD. 2010. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.* Noudettu osoitteesta: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1
- OECD. 2013. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting.*
- OECD. 2015. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports.* Noudettu osoitteesta: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page2
- OECD. 2022. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.* Noudettu osoitteesta: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1
- Ollakka, Heikki & Jokiniemi, Kaisa. Verotus 2/2023. *Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt (DAC6) ja siirtohinnoittelua koskevat tunnusmerkit*
- Pankakoski, Katriina. 2018 Acta Wasaensia, 397. *Tavaramerkin siirtohinnoittelu.*
- Pankakoski, Katriina. Edilex 2021/53. *Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva sääntely: lainsäädäntömuutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan.*
- Penttilä, Seppo. 2007, kirjassa In Memoriam Kari S. Tikka 1994-2006. *Veron kiertäminen – EY oikeudellisia näkökohtia.*
- Penttilä, Seppo. Verotus 2/2015. *Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset.*
- Penttilä, Seppo & Isomaa-Myllymäki Anita. Verotus-lehti 1/2018. *Päämiesrakenteet murroksessa – aineettoman keskittäminen ja siirtohinnoittelu.*
- Pikkujämsä, Mikko. 2019. *Asiantuntijalausunto kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annettavaa lakia ym. koskevasta hallituksen esityksestä HE 308/2018 vp.*

- Pistone, Pasquale. 2018. *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*. Noudettu osoitteesta: <https://ebookcentral-proquest-com.proxy.uwasa.fi/lib/tritonia-ebooks/reader.action?docID=6176425&query=Pistone%2C+Pasquale>
- Puro, Laura. Verotus 5/2023. *EU-uutiset*.
- Puronen, Pertti. 2010. *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet*.
- Raitio, Juha & Tuominen, Tomi. 2020. *Euroopan unionin oikeus*.
- Rapo, Petteri. Verotus-lehti 5/2018. *OECD:n päivitetty siirtohinnoitteluohjeistus voitontakamismenetelmää (Profit Split Method) koskien*.
- Rapo, Petteri. Verotus-lehti 5/2021. *KHO:2021:66: Sisäinen rahoitus palveluna*.
- Raunio, Merja & Gerdt, Elina. Verotus 3/2009. *Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohinnoittelun näkökulmasta*.
- Raunio, Merja & Karjalainen, Jukka. 2018. *Siirtohinnoittelu*.
- Raunio, Merja. Verotus 4/2018. *Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys liiketoimen tunnistamisessa*.
- Raunio, Merja. Verotus 5/2020. *Liiketoimien tunnistaminen ja sivuuttaminen tapauksissa KHO 2020:34 ja KHO 2020:35*.
- Ryynänen, Olli. Defensor Legis 2/2001. *Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa*.
- Ryynänen, Olli. In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006. *Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia*.
- Räbinä, Timo. 2023. *Verotusmenettelyn perusteet*.
- Soikkeli, Lauri. WSOY 2004. *Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa*.
- Tikka, Kari S. Lakimies 6-7/1999. *Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa*.
- Tikka, Kari S. & Viitala, Tomi & Nykänen, Olli & Juusela, Janne. Alma Talent Oy. *Yritysverotus I-II*.
- Työ- ja Elinkeinoministeriön julkaisuja 2023:38. *OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan*.

- Urpilainen, Matti. Lakimiesliiton kustannus. 2012. *Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan Unionin sisämarkkinoilla.*
- Urpilainen, Matti. 2020. *Kaksi KHO:n prejudikaattia siirtohinnoittelusta – KHO 2020:34 ja KHO 2020:35.*
- Urpilainen, Matti. Lakimies 7-8/2021. *Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä.*
- Valtionvarainministeriö. 2018. *Suomi irtisanoo Portugalin verosopimuksen.* Noudettu osoitteesta: <https://vm.fi/-/suomi-irtisanoo-portugalin-verosopimuksen>
- Veikkola, Elisa. 2022. *Monenvälisen yleissopimuksen Principal Purpose Test – tutkimus verosopimusten väärinkäytön vastaisesta säännöstä erityisesti Suomen verosopimusten kannalta.*
- Verohallinto. 2018. *Hyvä verotarkastustapa.* Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49204/hyva-verotarkastustap/>
- Verohallinto. 2019. *Hallintolaki ja verolainsäädäntö.* Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48319/hallintolaki-ja-verolains%C3%A4%C3%A4d%C3%A4nt%C3%B6/>
- Verohallinto. 2020. *Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa.* Noudettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/88122/kansainv%C3%A4lisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen-yhteis%C3%B6jen-verotuksessa/>
- Verohallinto. 2022. *Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa.* Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/liiketoiminnan-muutostilanteet/>
- Verohallinto. 2022. *Siirtohinnoittelun dokumentointi.* Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi3/>
- Verohallinto. 2022. *Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt.*

- Verohallinto. 2023. *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä*. Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/48760/oecd-siirtohinnoitteluohjeet-tulkintalähteenä/>
- Verohallinto. 2023. *Verotuksen yleiset menettelysäännökset*. Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/167715/verotuksen-yleiset-menettelysaannokset3/#5.1-selvitt%C3%A4misvelvollisuus-ja-sen-jakautuminen>
- Verohallinto. 2024. *Siirtohinnoittelu liiketoiminnan muutostilanteissa*. Noudettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/liiketoiminnan-muutostilanteet/>
- Viitala, Tomi. Verotus 5/2020. *Siirtohinnoittelu ja EU:n valtioneuvoston päätökset – merkitys Suomelle?*
- Wikström, Kauko. 2007, kirjassa In Memoriam Kari S. Tikka 1944-2006. *Perusoikeudet ja veron kiertäminen*.

Oikeustapausluettelo*Korkein hallinto-oikeus*

12.12.2011 taltio 3507	KHO 2011:101	s. 39
------------------------	--------------	-------

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

30.11.1995	C-55/94	s. 53
------------	---------	-------

21.01.2010	C-311/08	s. 57
------------	----------	-------

17.02.2020	C-898/19	s. 55
------------	----------	-------

17.02.2020	C-885/19 P	s. 60
------------	------------	-------

20.01.2021	C-484/19	s. 69
------------	----------	-------