



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Juhana Peltomaa

Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus siirtohinnoittelussa

Tarkastelussa KHO:n ratkaisut 2010-luvulla

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

Vaasa 2021

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Juhana Peltomaa		
Tutkielman nimi:	Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus siirtohinnoittelussa: Tarkastelussa KHO:n ratkaisut 2010-luvulla		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2020	Sivumäärä:	102

TIIVISTELMÄ:

Tutkielman tavoitteena on selvittää oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta puoltavia tekijöitä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista vuosien 2010 – 2020 ajalta. Tutkielmassa aihetta lähestytään oikeusdogmaattisella tutkimusmenetelmällä. Oikeusdogmaattinen lähestymistapa rajaa tutkimuksen lähdeaineistoa, jolloin lainsäädännön ja oikeuslähdeopin asema korostuvat. Tutkielman tavoitteena on saada vastaus kysymykseen, miten oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ilmenevät siirtohinnoittelussa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä. Tutkielma kartoittaa oikeuskäytännöstä löytyviä osatekijöitä oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta, koska siirtohinnoittelussa harvoin löytyy identtisiä tapauksia. Oikeusvarmuutta avataan tutkielmassa muodollisen, aineellisen ja faktuaalisen jaottelun kannalta. Käsitteiden ja periaatteiden avaamisessa on hyödynnetty oikeusteoriaa. Siirtohinnoittelua koskeva keskeinen sääntely avataan esiyymmärryksen saavuttamiseksi ennen oikeustapausten analysointia. Lisäksi avataan markkinaehtoisen siirtohinnoittelun määrittelyä menetelmineen. Tutkielman kannalta keskeiseksi normiksi muodostuu verotusmenettelylain 31 §, joka määrittelee etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisuuden rajat. Suomessa kuitenkin todetaan siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön olevan suppea. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta tilanne ei ole selkein, koska kansallisen lainsäädännön lisäksi joudutaan tukeutumaan tulkinnanvaraisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joiden asemaa ei legaliteettiperiaate tue. Keskeisten tutkimustulosten osalta huomataan legaliteettiperiaatteen merkitys verotusmenettelylain 31 § soveltamisalan rajoituksessa. Verotusmenettelylain 31 § ei mahdollista liiketoiminnan sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tämä mahdollisuus on. Myöskään konserniyhtiön pitkään jatkunut tappiollinen toiminta ei vielä yksistään ole merkki markkinaehtoperiaatteen vastaisesta hinnoittelusta. Kokonaisuutena havaitaan siirtohinnoitteluun liittyvän useita eri vaiheita, joihin liittyy tulkinnanvaraisuutta. Tämä korostaakin huolellisen dokumentointivelvoitteen täyttämistä ja tehtyjen päätösten perustelemista. Oikeusvarmuuden kannalta todetaan toimivan muutoksenhakujärjestelmän olevan olennainen osa oikeusvarmuutta ja oikeusturvaa. Kokonaisuutena huomataan, ettei täydellistä oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta voida saavuttaa siirtohinnoittelussa. Oikeustapausten perusteella on vain muutama yleinen oikeusohje havaittavissa, koska siirtohinnoittelutapaukset ovat yksittäistapauksia.

AVAINSANAT: siirtohinnoittelu, oikeusvarmuus, ennakoitavuus, korkein hallinto-oikeus

Sisällys

1	Johdanto	7
1.1	Johdatus tutkimusaiheeseen	7
1.2	Tutkimuskysymys ja aiheen rajaus	9
1.3	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	11
2	Oikeusvarmuus	13
2.1	Oikeusvarmuuden käsitteestä	13
2.1.1	Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus	13
2.1.2	Oikeusvarmuuden suhde legaliteettiperiaatteeseen	15
2.1.3	Oikeusvarmuuden suhde luottamuksensuojaan	16
2.2	Muodollinen oikeusvarmuus	17
2.2.1	Oikeusturvaodotus ja ennustettavuus	17
2.2.2	EU-oikeuden vaikutus muodolliseen oikeusvarmuuteen	19
2.2.3	Oikeusturva oikeusvarmuuden osa-alueena	19
2.3	Faktuaalinen oikeusvarmuus	20
2.4	Aineellinen oikeusvarmuus	21
2.5	Muutoksenhaun pääpiirteet kansallisesti	22
2.6	Prejudikaattien merkitys verotuksessa	24
2.7	Oikeusvoima osana oikeusvarmuutta	26
3	Siirtohinnoittelua koskeva sääntely	28
3.1	Siirtohinnoittelun lähtökohdat lainsäädännössä	28
3.2	Suomen kansallinen lainsäädäntö	28
3.2.1	Kansalliset lähtökohdat	28
3.2.2	Siirtohinnoitteluoikaisu	30
3.2.3	Siirtohinnoitteludokumentointi	31
3.2.4	Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen	35
3.2.5	Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka	35
3.2.6	Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä	36
3.3	Verosopimusmääräykset ja OECD:n malliverosopimus	37
3.4	Arbitraatiosopimus	41

3.5	OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	42
3.6	EU:n käytännesäännöt	44
4	Markkinaehtoisen siirtohinnan määrittely	46
4.1	Markkinaehtoperiaate lähtökohtana	46
4.2	Siirtohinnoittelumenetelmät	48
4.2.1	Yleistä siirtohinnoittelumenetelmistä	48
4.2.2	Markkinahintavertailumenetelmä	49
4.2.3	Jälleenmyyntihintamenetelmä	50
4.2.4	Kustannusvoittolisämenetelmä	51
4.2.5	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	53
4.2.6	Voitonjakamisen menetelmä	54
4.2.7	Kustannustenjakojärjestelmä	55
4.2.8	Muut siirtohinnoittelumenetelmät	55
4.2.9	Globaalisen jakokaavan menetelmä	56
5	Siirtohinnoittelu oikeuskäytännössä	57
5.1	Johdatusta oikeuskäytäntöön ja KHO:n asema	57
5.2	Oikeuskäytäntö korkeimmassa hallinto-oikeudessa	58
5.2.1	Yleistä luvun rakenteesta	58
5.2.2	KHO 2013:36	59
5.2.3	KHO 2014:119	64
5.2.4	KHO 2017:145	67
5.2.5	KHO 2017:146	70
5.2.6	KHO 2018:173	74
5.2.7	KHO 2020:34	78
5.2.8	KHO 2020:35	82
6	Keskeiset johtopäätökset	86
6.1	Toimiva muutoksenhakujärjestelmä	86
6.2	Legaliteettiperiaate ja sovellettavat säädökset	88
6.3	OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	89
6.4	Siirtohinnoitteludokumentaation merkitys	91

6.5 Yhteenveto johtopäätöksistä	92
Lähteet	94
Oikeustapausero	102

Lyhenteet

Arbitraatiosopimus	sopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä, 90/436/ETY
APA	Advance Pricing Agreement, siirtohinnoittelun ennakkosopimus
BEPS	Base erosion and profit shifting, OECD:n hanke veropohjien rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi
EU	Euroopan unioni
EU TPD	Euroopan unionin käytännösäännöt 2006/C/176/01
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
HOL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 5.7.2019/808
IFRS	International Financial Reporting Standards, kansainvälinen tilinpäätösstandardi
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KVL	Keskusverolautakunta
MLI	Multilateral Instrument, monenvälinen yleissopimus
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development, taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
PWC	PricewaterhouseCoopers
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
UN	United Nations, Yhdistyneet kansakunnat
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

1 Johdanto

1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelua verotuksessa hyväksyttävällä tavalla. Hinnoittelun tulee perustua markkinaehtoisuuteen, jolloin hinnoittelu- ja muut ehdot vastaavat riippumattomien osapuolten välisiä toimia. Tällöin kyseessä on markkinaehtoperiaatteen mukainen hinnoittelu. Siirtohinnoittelun merkitys on olennainen, koska yli kymmenen vuotta sitten OECD arvioi maailmankaupasta 60 %:n olevan kansainvälisten yritysten sisäistä kaupankäyntiä.¹ Siirtohinnoittelun keskeinen merkitys näkyy muun muassa OECD:n ohjeiden päivityksenä vuonna 2017 sekä BEPS-hankkeessa.

Ainoastaan siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn avulla valtiot pääsevät käsiksi konsernin sisällä liikkuviin rahavirtoihin². Valtioiden näkökulmasta siirtohinnoittelun merkitys liittyy verotulojen oikeaan allokointiin valtioiden välillä rajat ylittävissä tilanteissa. Tuloverotuksessa käytetty hinnoittelu vaikuttaa valtiolle kertyvään verotuloon tai yritykselle syntyneen tappion määrään. Tämän johdosta veroviranomaisia kiinnostaa markkinaehtoperiaatteen noudattaminen hinnoittelussa eli hinnoittelun tulee perustua riippumattomien osapuolten väliseen hinnoitteluun. Yrityksen näkökulmasta tulee huomioida kirjanpidollinen ja verotuksellinen näkökulma, jotka koskettavat myös tilintarkastusta³. Näiden seurauksena siirtohinnoittelua koskettavat laajuus-, kohdistamis-, arvostus- ja jaksottamisongelmat. Siirtohinnoittelussa yrityksen tulee löytää verotuksellisesti hyväksyttävä hinnoittelutaso eli vastaava taso, jota riippumattomat osapuolet käyttäisivät hinnoittelussa.

¹ HE 107/2006: 3–5.

² Tenhunen 2017: 62. Tenhunen on artikkelissaan korostanut siirtohinnoittelun, oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden merkitystä tilintarkastukseen. Ks. Tenhunen 2017.

³ Tilintarkastuslaki (1141/2015) ei velvoita tutkimaan siirtohinnoitteludokumentaatiota eikä siirtohinnoitteludokumentilla ole suoraa kytkentää kirjanpitoon. Ks. Urpilainen 2019: 156.

Eräs haaste siirtohinnoittelussa liittyy sovellettaviin normeihin ja tulkintalähteisiin. Sovellettavina normeina voivat olla kansalliset normit, jotka koskevat sekä kotimaisia että rajat ylittäviä tilanteita. Tällaisia normeja edustavat esimerkiksi tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta säätelevät elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360) normit. Toisaalta rajat ylittävissä tilanteissa sovellettavaksi voivat tulla sellaiset normit, joita sovelletaan vain rajat ylittävissä tilanteissa. Jälkimmäiset normit voivat liittyä valtioiden kansalliseen sääntelyyn tai kansainvälisiin sopimuksiin.⁴ Tulkinnanvaraisuutta aiheutuu myös abstraktista lainsäädäntötekniikasta⁵. Tämän johdosta kaikkea ei ole avattu lainvalmisteluaineistossa riittävän täsmällisesti. Sallittujen oikeuslähteiden osalta siirtohinnoittelussa tukeudutaan monesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joissa myönnetään suoraan ohjeiden tulkinnanvaraisuus⁶. Voidaankin perustellusti ajatella kysymystä, miten voidaan saavuttaa hyväksyttävä lopputulos siirtohinnoittelussa.

Siirtohinnoittelun näkökulmasta kansallinen lainsäädäntömme on suppea. Verotusmenettelystä annettu laki (18.12.1995/1558) sisältää siirtohinnoitteludokumentointia ja oikaisua koskevat pykälät 14 a–c ja 31, jotka ovat puhtaasti siirtohinnoitteluun liittyviä. Näiden lisäksi sovellettavaksi voivat tulla VML 32 §:n veronkorotus dokumentointivollisuuden laiminlyömisestä sekä VML 89 § kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Sovellettavaksi voi tulla myös verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi VML 55 §:n nojalla. Suomessa verotusta rajoittaa perustuslain (1999/731) 81 §:n legaliteettiperiaate⁷, jonka mukaan verosta säädetään lailla, josta ilmenee verovelvollisuuden laajuus, veron suuruus ja oikeusturva. Legaliteettiperiaatteen seurauksena voidaan päätyä diskurssiin sallittujen oikeuslähteiden asemasta verotuksessa⁸.

⁴ VM 2017: 11.

⁵ Knuutinen 2015: 820.

⁶ OECDa 2017: 4.5.

⁷ Legaliteettiperiaatteesta käytetään myös termejä lakisidonnaisuuden periaate, korostetun laillisuuden periaate ja vero-oikeudellinen legalismi. Ks. Knuutinen 2015: 814.

⁸ Esimerkiksi Lehtonen näkee, ettei perusteluilla säättäminen täytä oikein lailla säättämisen kriteerejä. Ks. Lehtonen 2012: 32. Ojanen korostaa, ettei veron suuruuden perusteiden määrittely voi tukeutua seikkoihin, joita ei ole kirjoitettu lakiin vaan ainoastaan esimerkiksi asetuksiin tai muihin lakia alemmanasteisiin säännöksiin, lain esitöihin, veroviranomaisten ohjeisiin. Ks. Ojanen 2008: 302.

Siirtohinnoittelua koskevan Ernst & Youngin tutkimuksen mukaan kahdeksan kymmenestä johtajasta näkee kansainvälisen veroympäristön epävarmana toimintakenttänä. Veroriski siirtohinnoittelussa nähdään merkittävänä riskitekijänä. Tutkimuksen mukaan alle 20 %:a vastaajista hoiti siirtohinnoitteluun liittyvät asiat itse. Vastaajista ainoastaan 11 %:a oli tyytyväisiä nykyiseen siirtohinnoitteludokumentaatioonsa. Kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi oli joutunut noin 40 %:a vastaajista.⁹ Tutkimus osoittaa siirtohinnoitteluun liittyvän epävarmuutta yritysten näkökulmasta. Verotuksessa yleisesti ennakoitavuudella on suuri merkitys, ja siirtohinnoittelu on merkittävä osa-alue verotuksessa kansainvälisesti toimiville konserneille.

Epävarman toimintaympäristön haaste nostaa esiin kysymyksen oikeusvarmuudesta ja ennustettavuudesta, joka on verosuunnittelun edellytys. Verotuksessa oikeusvarmuudella ja ennustettavuudella on keskeinen merkitys. Oikeusvarmuudella tarkoitetaan, että verotuspäätös on lainmukainen ja verovelvollinen on voinut ennustaa ratkaisun sisällön. Oikeusvarmuuteen liittyy myös oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmä. Laajassa katsannossa ennustettavuuteen kuuluu myös tulevan lainsäädännön ennustettavuus, koska verotuksella on vaikutusta pitkävaikutteisiin toimiin. Lainsäädännön ennustettavuuden tietynlaisena edellytyksenä voidaankin nähdä sen jatkuvuus. Lainsäädäntötekniikaltaan yksityiskohtaisen lainsäädännön katsotaan lisäävän ennustettavuutta.¹⁰

1.2 Tutkimuskysymys ja aiheen rajaus

Tutkimuksessa selvitetään siirtohinnoitteluun liittyvää oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta voimassa olevaa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä hyödyntämällä. Verotuksessa oikeusvarmuudella on korostettu merkitys, koska verotuksella puututaan yksilön varallisuusasemaan, jota perustuslain mukainen omaisuuden suoja suojaa. Tutkimuskysymykseksi muodostuu miten oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ilmenevät siirtohinnoittelussa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön valossa? Tutkimuk-

⁹ Ernst & Young 2019: 5.

¹⁰ VM 2006: 17.

sessä tarkastellaan oikeusvarmuutta 2010-luvun jälkeisistä ratkaisuista. Tarkoitus on selvittää millaisia oikeusvarmuuden elementtejä oikeuskäytäntö antaa siirtohinnoitteluun. Tutkimuksessa ei käsitellä jokaista korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua siirtohinnoitteluun liittyen 2010-luvulta, vaan oikeuskäytännöstä poimitaan muutamia tapauksia käsiteltäväksi. Vanhemmat ratkaisut rajataan pois muuttuneen lainsäädännön ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muutosten vuoksi.

Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat verotuksen keskeisiä elementtejä. Tarkoituksena on pyrkiä löytämään niitä seikkoja, jotka tukevat siirtohinnoitteluun liittyvää ennakoitavuutta yrityksen näkökulmasta. Mihin yritys voi epävarmassa ympäristössä varmuudella tukeutua, koska lainsäädäntö ei itsestään anna kaikkeen suoria vastauksia. Knuutinen onkin myöntänyt, ettei täydellistä oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta voida saavuttaa.¹¹

Tutkimus rajataan koskemaan Suomessa toimivia konserneja. Siirtohinnoitteluun vaikuttaa rajat ylittävissä tilanteissa myös toisen valtion tai valtioiden veroviranomaisten verotuksessa hyväksyttävät käytännöt. Rajat ylittävät liiketoimet aiheuttavat selkeän haasteen oikeusvarmuuden osalta. Tältä osin tutkimus rajataan koskemaan Suomen veroviranomaista eli Verohallintoa, jonka alaisuudessa Konserniverokeskus vastaa siirtohinnoittelusta.

Oikeuskäytännön osalta rajaudutaan VML 31 §:n soveltamista koskevaan oikeuskäytäntöön. Suomessa verotuksesta säädetään lailla, joten verotus tapahtuu aina kansallisen lainsäädäntömme pohjalta. Tämä siitäkin huolimatta, että rajat ylittävissä tilanteissa toisen valtion veroviranomaisten toimet voivat vaikuttaa Suomen Verohallinnon toimiin. Onkin huomattava, ettei ole olemassa täysin turvallista strategiaa siirtohinnoitteluun, jota jonkun valtion veroviranomainen ei voisi haastaa¹². Verotuksellisen näkökulman vuoksi avaan oikeuskäytännön analysoinnin yhteydessä tiettyjä verotuksellisia

¹¹ Knuutinen 2015: 816.

¹² PWC 2015: 4.

seikkoja, jotka liittyvät yrityksen verotukseen vastaavassa tilanteessa ja auttavat lukijaa ymmärtämään taustalla verotuksen kulkua.

Markkinaehtoperiaatteesta säädetään myös verotusmenettelystä annetun lain lisäksi tonnistoverolain 16 §:ssä. Markkinaehtoperiaatteen tulkintaa rajoittaa tutkimuksessa VML 31 § sekä OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla. Tutkimuksessa ei tutkita tai nojauduta YK:n malliverosopimuksen sisältöön.

Tutkimuksessa ei käsitellä siirtohinnoittelua veronkiertämisen näkökulmasta erikseen, joten VML 28 §:n tarkastelua ei laajamittaisesti tehdä, eikä tutkimuksen tarkoitus ole olla verosuunnittelua avaava muussa kuin ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta. Siksi yksittäisiin laskentatapoihin tai arvonmääritykseen ei paneuduta syvällisesti. Siirtohinnoittelumenetelmät avataan ainoastaan yleisellä tasolla. Lisäksi VML 14 d §:ssä säädetty verotuksen maakohtainen raportointi rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Ilmoittamisvelvollisuutta tarkastellaan todistustaakan ja selvittämisvelvollisuuden kautta. VML 55 §:n nojalla tapahtuva oikaisu verovelvollisen hyväksi rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Siirtohinnoittelussa on mahdollisuus käydä ennakkollisia keskusteluja ja hakea sitovia kannanottoja veroviranomaisilta. Vaikka näiden avulla voidaan lisätä ennustettavuutta, näihin ei tutkielmassa paneuduta syvällisesti, vaan niitä sivutaan asiayhteyksissä.

1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkimusmetodina käytetään oikeusdogmaattista eli lainopillista lähestymistapaa. Lainopin tehtävänä on säännösten tulkinta eli voimassa olevien oikeussääntöjen sisällön selvittäminen sekä systematisointi, joka avulla jäsennetään voimassa olevaa oikeutta. Lainoppia sitovat samat oikeuslähteet ja päättelyperiaatteet kuin tuomaria. Sitovuus rajaa argumenttien sisältöä ja niiden keskinäistä suhdetta.¹³ Systematisoinnilla vero-oikeudessa pyritään saamaan selkeyttä vero-oikeusjärjestelmään. Vero-oikeudessa

¹³ Aarnio 1989: 48, 57.

lainoppi onkin vallitseva tutkimusmenetelmä, koska kyseessä on dynaaminen oikeudenala.¹⁴

Tutkimuksen aihealue kuuluu kansainväliseen vero-oikeuteen. Tutkimusaineistoa rajaa lainsäädäntö ja oikeuslähdeoppi. Suomessa verotuksesta säädetään lailla. Tämän seurauksena teoreettiset käsitteet tulevat verotuksesta, lainsäädännöstä ja yleisistä oikeusperiaatteista. Oikeuslähteet voidaan jaotella Aarnion mukaisesti vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin¹⁵. Jaottelun ymmärtämisellä on merkitystä, koska siirtohinnoittelussa joudutaan usein tukeutumaan sallittuihin oikeuslähteisiin markkinaehtoisuuden määrittämiseksi. Verotus- ja oikeuskäytännössä sallittuja oikeuslähteitä edustavat esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet¹⁶. Siirtohinnoittelua on käsitelty monipuolisesti oikeustieteellisessä kirjallisuudessa, josta muodostuu yksi merkittävä lähde tutkimukselle.

Aarnion jaottelu oikeuslähteistä ei ole merkityksetön tutkielman kannalta. Oikeuslähdeopin tehtäväksi Wilhelmsson on määritellyt oikeusvarmuuden, oikeudellisen ratkaisutoiminnan, ennakoitavuuden lisäämisen sekä oikeuslähteiden määrän ja hierarkian formalisoinnin. Kuitenkin hänen mukaansa juuri oikeuslähdeopin hierarkisuus, kankeus ja suljettu luonne heikentävät kansainvälisen sekä eurooppalaisen aineiston hyödyntämistä oikeudellisena argumenttina¹⁷. Tämä on merkittävä seikka pohdittaessa kansainvälisessä ympäristössä tapahtuvaa siirtohinnoittelua sekä siihen liittyvää kansainvälistä ohjeistusta.

¹⁴ Myrsky 2011: 49–50, 183.

¹⁵ Aarnio 1989: 220–221.

¹⁶ Pankakoski 2018: 33.

¹⁷ Wilhelmsson 2020: 1185, 1193.

2 Oikeusvarmuus

2.1 Oikeusvarmuuden käsitteestä

2.1.1 Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Oikeusvarmuus on yksi hyvän verojärjestelmän vaatimuksista oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden lisäksi¹⁸. Oikeusjärjestyksen ja siihen perustuvan päätöksenteon ennakoitavuuden vaatimus nähdään oikeusvarmuuden periaatteen keskeisimpänä sisältönä. Lainsäädännön tulee olla muotoilultaan riittävän täsmällisiä, jotta säännöksistä on ymmärrettävästi luettavissa oikeussubjektin oikeudet ja velvollisuudet. Oikeusvarmuuden periaatteeseen katsotaan kuuluvan myös saavutettujen oikeuksien suoja, taannehtivien oikeusvaikutusten kieltä ja ymmärrettävän kielen vaatimus.¹⁹ Tutkielmassa liitän ennakoitavuuden oikeusvarmuuden osaksi. Tätä perustelen myös sillä, että yritysverotuksen kehittämistyöryhmä on muistiossaan todennut oikeusvarmuuden tärkeän osan alueen koskevan verotuspäätösten ennustettavuutta²⁰. Kokonaisuutena toisen luvun tarkoitus on tuoda esille vero-oikeudessa oikeusvarmuuden osatekijöitä, jotta voidaan ymmärtää oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden sisältöä.

EU-oikeudessa oikeusvarmuuden edellyttämät vaatimukset heijastuvat erityisinä laatuvaatimuksina direktiivien implementoinnin muodolle ja tavalle²¹. Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaisuisissaan todennut oikeusvarmuuden yleisenä oikeusperiaatteena edellyttävän säännöksiltä selkeyttä ja täsmällisyyttä, jotta oikeussubjektit saavat tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan²². Oikeusvarmuuden osatekijät EU-oikeudessa on Joutsamo jakanut seuraavasti:

- *”taannehtivien oikeusvaikutusten kieltä*
- *oikeutettujen odotusten suoja*

¹⁸ Knuutinen 2015: 816. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimusta kutsutaan myös normivaa-teeksi. Ks. Tolonen 2003: 121.

¹⁹ Oikeusministeriö 2013: 180.

²⁰ VM 2006: 17. Myös Männistö katsoo oikeusvarmuudessa olevan kyse ennustettavuudesta. Ks Männistö 2018: 54.

²¹ Mäenpää 2011: 276.

²² Ks. C-110/03, C-308/06 ja C-63/93

- *saavutettujen oikeuksien suoja*
- *määräaikojen laskeminen*
- *ymmärrettävän kielen vaatimus.*²³

Analyttisen oikeustieteen edustajana Aarnio on katsonut oikeusvarmuudelta vaadittavan päätösten lainmukaisuutta ja hyväksyttävyyttä. Aarnion mukaan oikeusvarmuus toteutuu ainoastaan silloin, kun päätös on lainmukainen ja siihen johtaneet neuvottelut ovat edenneet rationaalisesti sekä päätös on hyväksyttävissä vallitsevan moraalinormiston kanssa. Raition näkemys oikeusvarmuudesta edellyttää oikeusnormien pätevyyttä koskevien edellytysten huomioimista. Oikeusnormien voimassaolon Aarnio jakaa muodolliseen voimassaoloon, tehokkuuteen ja hyväksyttävyyteen. Aarnion mukaan ei riitä pelkästään se, että päätös on ennakoitava, vaan sen tulee olla mielekäs ja hyväksyttävä. Raitio on vastaavasti jakanut oikeusvarmuuden sitä täsmentäviin muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen oikeusvarmuuteen.²⁴ Faktuaalinen oikeusvarmuus korostaa normien tehokkuutta ja oikeusjärjestelmän vakautta. Aineellinen oikeusvarmuus viittaa hyväksyttävyyteen. Muodollinen oikeusvarmuus koskettaa lähinnä ennustettavuutta. Raition mukaan jaottelu heijastelee luonnonoikeudellisten painotusten, oikeuspositivismin ja oikeudellisen realismin vaikutusta oikeusvarmuuden tulkinnassa.²⁵ Osa-alueilla on kuitenkin yhteys toisiinsa. Tarkastelen Raition jaottelun kautta oikeusvarmuutta syvällisemmin edempänä, koska jaottelu mahdollistaa oikeusvarmuuden purkamisen paremmin osatekijöihin.

Kokonaisuutena huomataan edellisen perusteella, että oikeusvarmuuteen kytkeytyy erilaisia asioita eikä sen sisältö ole yksiselitteinen²⁶. Tuorin näkemyksen mukaan oikeusvarmuuden merkitys korostuu rutiinijutuissa. Mikäli oikeudessa olisi ratkaistavana ainoastaan kiperiä tapauksia, joutuisi oikeusvarmuus koetukselle. Tuori näkeekin enna-

²³ Raitio 2012: 410.

²⁴ Raitio 2010: 689–690. Ks. myös Aarnio 1989: 84–98.

²⁵ Raitio 2012: 404–408.

²⁶ Näin myös Äimä 2011: 101 ja Raitio 2012: 403. Oikeusvarmuus voidaan määritellä eri tavoilla oikeustieteellisessä kirjallisuudessa. Esimerkiksi Soikkeli jakaa sen muodolliseen ja materiaaliseen osaan. Ks. Äimä 2011: 101. Ennakoitavuuden lisäksi Tuori sisällyttää oikeusvarmuuteen muodollisen oikeudenmukaisuuden ja yhdenvertaisuuden. Ks. Tuori 2004: 1214.

koitavuuden ja oikeusvarmuuden edellyttävän oikeuskulttuurilta tietynlaista yhtenevää syyttä.²⁷ Lopulta voidaan todeta oikeussysteemin koherenssin turvaavan oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden.

2.1.2 Oikeusvarmuuden suhde legaliteettiperiaatteeseen

Legaliteettiperiaate on tärkein oikeusvarmuutta turvaava tekijä vero-oikeudessa²⁸. Legaliteettiperiaate määrittää perustuslain 81 §:ssä, jonka mukaan verosta säädetään lailla, josta ilmenee verovelvollisuuden laajuus, veron suuruus ja oikeusturva. Tällöin legaliteettiperiaate mahdollistaa sen, että verovelvollisella on oikeus lukea veron suuruus sekä perusteet lainsäädännöstä lisäten ennustettavuutta veron suuruudesta²⁹. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että veroja voidaan säätää vain eduskunnan hyväksymällä lailla. Huomioitavaksi tulee myös perustuslain 80 §, jossa säädetään asetuksen antamisesta ja lainsäädäntövallan siirtämisestä. Vero-oikeudessa legaliteettiperiaate merkitsee lain tulkinta- ja soveltamistilanteessa sitä, että lain sanamuodosta on löydettävä välitön tuki veron osille³⁰. Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen ja oikeusvarmuuden suhdetta kuvaa hyvin se, että oikeusvarmuus viime kädessä perustelee legaliteettiperiaatetta, jonka seurauksena selkeä ja täsmällinen lainsäädäntö toimii päätösten ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden takeena.³¹

Legaliteettiperiaatteen merkitys tulee esille takautuvan verolainsäädännön suhteen korostaen säätämisen lakisidonnaisuutta ja verotuspäätösten ennustettavuutta. Ennustettavuusvaatimus tulee esille myös legaliteettiperiaatteen tulkinnassa silloin, kun arvioidaan takautuvan verolainsäädännön suhdetta perustuslain 15.1 §:n omaisuuden suojaan. Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä arvioitaessa huomioidaan takau-

²⁷ Tuori 2004: 1220.

²⁸ Knuutinen 2014: 801. Soikkeli näkee vastaavasti legaliteettiperiaatteen ensisijaiskesi ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta turvaavaksi tekijäksi. Ks. Soikkeli 2004: 13.

²⁹ Ojanen 2008: 303. Haapaniemi on esittänyt kritiikkiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisesta siirtohinnoittelussa. Ks. Haapaniemi 2013.

³⁰ Lehtonen 2014: 185.

³¹ Soikkeli 2004: 165–166.

tuvuuden tarve sekä vaikutus verovelvollisen oikeusturvaan.³² Soveltamisessa tulee kuitenkin huomioida, että se voi vaikuttaa lainsäätämisvaiheessa ja soveltamisvaiheessa.

2.1.3 Oikeusvarmuuden suhde luottamuksensuojaan

Luottamuksensuojasta säädetään VML 26.2 §:ssä³³. Verohallinnon vanhemmassa ohjeessa (569/38/2000)³⁴ luottamuksensuoja avataan selvästi. Luottamuksensuoja verotuksessa tarkoittaa verovelvollisen oikeutta luottaa veroviranomaisten lain mukaiseen toimintaan, päätösten pysyvyyteen ja johdonmukaiseen tulkintalinjaan, ettei sitä muuteta takautuvasti.³⁵

Verotuksessa luottamuksensuojaperiaatteen tehtävänä on parantaa verotuspäätösten tosiasiallista ennustettavuutta. Luottamuksensuojaperiaatteen institutionaalisen tuen taustalla on ensisijaisesti oikeusvarmuus.³⁶ Oikeuskäytännöstä katsoen oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja ovat kiinteästi yhteydessä toisiinsa, jolloin niiden tarkkarajainen erottaminen on mahdotonta. Mäenpää arvioi oikeusvarmuuden vaatimuksen koskevan yleisemmin normimuotoista sääntelyä. Yhteenvetona voidaan todeta luottamuksensuojan ja oikeusvarmuudenperiaatteen kuuluvan kansallista ja EU:n päätöksentekoa velvoittaviin periaatteisiin.³⁷

³² Männistö 2018: 37–40.

³³ Luottamuksensuojasta säädetään myös laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (2016/768).

³⁴ Verohallinnon voimassa oleva ohje on luottamuksensuoja verotusmenettelyssä VH/2142/00.01.00/2019.

³⁵ Verohallinto 2000: luku 1.

³⁶ Soikkeli 2004: 15–20.

³⁷ Mäenpää 2011: 278.

2.2 Muodollinen oikeusvarmuus

2.2.1 Oikeusturvaodotus ja ennustettavuus

Muodolliseen oikeusvarmuuteen liittyvä oikeusturvaodotus voidaan jakaa mielivallan ja ennakoimattoman lainkäytön kieltoon. Lainsoveltajan päätösten odotetaan olevan materiaalisesti oikeudenmukaisia ja tapahtunutta tosiseikastoa vastaavia.³⁸ Muodollisen oikeusvarmuuden kautta voidaan päätellä kriittinen suhtautuminen takautuvaan lainsäädäntöön sekä oikeusvarmuuden suhdetta legaliteettiperiaatteeseen. Toisaalta voidaan odottaa, että lainsäätäjät on luonut legaliteettiperiaatteen vaatimusten mukaisesti selkeän ja täsmällisen verolainsäädännön, jota soveltamalla päätöksistä saadaan oikeudenmukaisia ja tosiseikastoa vastaavia. Verolainsäädännön ennustettavuuteen kuitenkin heijastuu sovellettu lainsäädäntötekniikka. Lainsäädäntötekniikan vaikutus oikeusvarmuuteen todetaan myös tuloverotuksen kehitystyöryhmän muistiossa 12/2002³⁹. Samaan aikaan tulee huomioida siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön suppeus kansallisessa lainsäädännössämme. Suppeasta säädännöstä voidaan oikeutetusti johtaa kysymyksiä oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta heikentävänä tekijänä. Esimerkiksi markkinaehtoperiaattetta koskeva VML 31 § jättää tulkinnanvaraisuutta.

Kansainvälisessä yritystoiminnassa lainsäädännön ennustettavuus ja oikeusvarmuus saavat merkitystä, koska yritystoimintaa harjoitetaan lähtökohtaisesti pidemmällä aikajänteellä. Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä on raportissaan todennut verotuksen ennustettavuudella olevan olennainen merkitys yrityksille sekä vakauden olevan tärkeä osa hyvää verojärjestelmää⁴⁰. Ennustettavuus ei ole yksiselitteinen asia, sillä aina pidempään aikajänteeseen liittyy suurempi epävarmuustekijä. Mattila esittää ennustettavuuden tarkastelua myös taaksepäin, jolla hän tarkoittaa tehtyjen verotuspäätösten sekä verotuksen pysyvyyttä. Siirtohinnoittelussa tulee huomioida, että verotusta voidaan oikaista VML 56 b §:n nojalla kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä.

³⁸ Raitio 2012: 404

³⁹ VM 2002: 20.

⁴⁰ VM 2017a: 126.

Tämän Mattila näkee ongelmallisena ja epävarmuutta luovana siirtohinnoittelussa ja etuyhteisyriyten välisissä yritys- ja rahoitusrakenteita käsittävissä järjestelyissä.⁴¹

Muodollisen oikeusvarmuuden kannalta merkitystä on perustuslakivaliokunnan kannanotolla, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus luottaa verolainsäädäntöön sisältyvien verovelvollisuuden liittyvien olennaisten oikeuksien ja velvollisuuksien pysyvyyteen. Taloudellisilla toimijoilla on perustuslakivaliokunnan mukaan oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, jotta sen avulla voidaan kohtuullisessa määrin ennalta arvioida lainsäädännön vaikutus toiminnan suunnitteluvaiheessa.⁴²

Perustuslakivaliokunnan kannanotosta on helppo siirtyä taannehtivan lainsäädännön suhteeseen, joka oli yksi oikeusvarmuuden osatekijöistä Joutsamon mukaisesti. Taannehtiva lainsäädäntö on jo lähtökohtaisesti verosuunnittelun perusedellytyksenä olevaa ennustettavuutta vastaan. Taannehtivan verolainsäädännön voimaansaattamista rajoittaa Suomessa perustuslaissa turvattu yksilön omaisuuden suoja⁴³. Oikeusvarmuudella onkin keskeinen merkitys taannehtivaan verolainsäädäntöön. Oikeusvarmuus edellyttääkin ennustettavuutta, jolloin verolainsäädännön muuttamisessa tulisi huomioida verovelvollisten erityistilanteet ja huolehtia soveltamista koskevista mukautuksista uutta oikeussääntöä sovellettaessa. Hyväksyttävyyden arviointi kytkeytyy oikeusvarmuuden ja legaliteettiperiaatteen suhteeseen. Vastakkain asettuvat yleinen etu ja verovelvollisen omat intressit. Kuitenkin oikeusvarmuuden ehdotonta soveltamista ei tulisi tapahtua, ja soveltamistilanteessa sen on oltava tasapainossa suhteessa oikeusjärjestyksen muihin arvoihin. Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyden arvioinnissa ennustettavuus on varmistettava, jolloin verovelvollinen tietää verovelvoitteensa.⁴⁴ Siirtohinnoittelua koskeva epävarmuustekijä taannehtivuuden suhteen liittyy ainakin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden taannehtivaan sovellettavuuteen. Esimerkiksi Vero-

⁴¹ Mattila 2017. Karhu näkee vastaavasti vuonna 2017 uudistetun VML 56 - 56 b §:ien heikentävän merkittävästi verovelvollisen oikeusturvaa siirtohinnoittelussa. Uudistuksen jälkeen ei edellytetä subjektiivista laiminlyöntiä tai tuottamusta. Pidennetty määräaika täten heikentää oikeusturvaa ja säännönmukaisen verotuksen oikeusvoimaa. Ks. Karhu 2019: 207.

⁴² PeVL 1/2009 vp: 2.

⁴³ Soikkeli 2004: 178.

⁴⁴ Männistö 2012: 58.

hallinto lähtee kannanotossaan A177/200/2015 siitä, että siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiä voidaan käyttää, jos ne eivät ole vastoin aikaisempaa verotus- tai oikeuskäytäntöä⁴⁵.

2.2.2 EU-oikeuden vaikutus muodolliseen oikeusvarmuuteen

EU:n oikeudessa oikeusvarmuus edellyttää, ettei EU-oikeuden normeilla olisi oikeusvaikutuksia ennen niiden julkaisemista tai tiedoksiantamista. Voidaan puhua taannehtivuuskiellosta, joka ei kuitenkaan ole täysin ehdoton. Oikeusvarmuuden kannalta on myös huomioitava, että EU-oikeutta soveltavien viranomaisten toiminnalta edellytetään ennakoitavaa toimintaa.⁴⁶ Takautuvuuden arvioiminen onkin erilaista kansallisen ja EU-lainsäädännön tasolla, koska käytännössä unionin tuomioistuin on luonut takautuvan säädännön sallittavuuden kriteerit. Tämä ei kuitenkaan poista niinden hyödyntämisen mahdollisuutta kansallisella tasolla.⁴⁷ EU-tuomioistuimen näkökulmasta taannehtivan lainsäädännön arvioinnissa on kiinnitetty huomioita oikeussubjektin oikeussuojaan, jolloin keskeinen tehtävä on suojata oikeussubjekteja mielivallalta ja ennakoimattomalta lainkäytöltä tai hallinnolta⁴⁸.

2.2.3 Oikeusturva oikeusvarmuuden osa-alueena

Oikeusvarmuuteen liittyy perustuslain 21 §:ssä säädetty oikeusturva. Verolainsäädännön osalta oikeusturvaa edellyttävät legaliteettipeiraatetta koskevat perustuslain 81.1 § ja 121.3 §.⁴⁹ Aarnio jakaa oikeusturvan muodolliseen ja aineelliseen osaan, joista muodolliseen liittyy vaatimus mielivallan välttämisestä. Aineellisessa merkityksessä ratkaisujen tulee olla oikeussysteemin mukainen. Oikeusturvaan kytkeytyykin Aarnion mukaan laillisuuden ja oikeudenmukaisuuden yhteensovittaminen.⁵⁰

⁴⁵ Verohallinto 2016.

⁴⁶ Mäenpää 2011: 279.

⁴⁷ Männistö 2018: 98.

⁴⁸ Raitio 2017: 80.

⁴⁹ Knuutinen 2015: 814.

⁵⁰ Aarnio 1989: 186–187.

Oikeusturvan kannalta veroprosessissa keskeistä on muutoksenhaku⁵¹. Verotusmenettelylain 5. luku käsittelee muutoksenhakua. VML 75 §:n seurannaismuutos tuodaan esille verosopimusmääräyksiä käsittelevässä luvussa 3.3. Kansainvälistä kaksinkertaista verotuksen huojentamista koskeva VML 89 § voi tulla myös sovellettavaksi sekä pykälän uudistuksen yhteydessä voimaan tullut laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (12.4.2019/530)⁵². Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi on mahdollista VML 55 §:n nojalla. EU:n jäsenvaltioiden välinen arbitraatiosopimus voi tulla kyseeseen siirtohinnoittelun osalta, jota käsitellään luvussa 3.4. Siirtohinnoittelussa voi tulla kyseeseen myös APA-sopimus, jossa ennakkosopimusluonteisesti määritellään sovituksi määräajaksi siirtohinnoittelussa hyväksyttävät kriteerit rajat ylittävälle liiketoimelle⁵³.

2.3 Faktuaalinen oikeusvarmuus

Faktuaalinen oikeusvarmuus korosti normien tehokkuutta ja oikeusjärjestelmän vakautta. Aarnio on katsonut normin tehokkaaksi ainoastaan silloin, kun sitä noudatetaan säännönmukaisesti. Toinen lähestymistapa normin tehokkuuden määrittelyyn perustuu Aarnion tulkinnassa siihen, että normi koetaan tehokkaaksi viranomaisten noudattaessa sitä toiminnassaan. Normin voimassaoloa voidaan myös tarkastella Wroblewskin erottelun kautta, jolloin eroavaisuus tehdään voimassaolon merkityksen kautta. Wroblewski erottelee normin voimassaolon systeemivoimassaoloksi, tosiasialliseksi voimassaoloksi ja arvoperusteiseksi voimassaoloksi.⁵⁴ Lainsäädäntö on kuitenkin pääsääntöisesti formaali oikeuslähde. Lain velvoittavuuden takana on lain auktoriteetti, jonka lopullisen auktoriteetin takaaja toimii perustuslaki. Jotta laki on formaalisesti pätevä, sen tulee olla proseduraalisesti säädetty, sisällöltään perustuslain mukainen,

⁵¹ Toimivia muutoksenhaku ja oikaisu-järjestelmä mainitaan olennaiseksi tekijäksi oikeusvarmuuden kannalta myös yritysverotuksen kehittämistyöryhmän työryhmämuistiossa. Ks. VM 2006: 17.

⁵² HE 308/2018 vp.

⁵³ Karjalainen & Raunio 2018: 410. APA:sta käytetään EU:n siirtohinnoitteluforumissa käsitettä Advance Pricing Agreement ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa terminä on Advance Pricing Arrangement.

⁵⁴ Aarnio 1989: 91.

asianmukaisesti julkaistu ja lain tulee olla voimassa. Lain sisältö ei siten määrittele sen pätevyyttä.⁵⁵

Faktuaalinen oikeusvarmuus siirtohinnoittelun osalta tulee esille muun muassa perustuslain legaliteettiperiaatteen kautta. Siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatteen tulkinnanvaraisuus VML 31 §:n soveltamisessa voi johtaa oikeutettuun keskusteluun, koska markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa joudutaan turvautumaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joiden asemasta ei itse laissa säädetä. Aarnio katsoo säännönmukaisesti noudatetun normin tehokkaaksi, kun kansalaiset valitsevat sen toimintamallikseen sanktion välttämiseksi tai sisäistettyään normin käyttäytymismallin⁵⁶. Tällöin kysymys ei ole verotusmenettelylain legitiimisyydestä, koska tulisi pystyä ratkaisemaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sitovuus eli onko siirtohinnoitteluohje tosiasiallisesti sitova. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viitataan vahvasti hallituksen esityksessä HE (107/2006), mutta Ojansen mukaan verovelvolliselta ei voida edellyttää lain esitöihin perehtymistä⁵⁷. Kuitenkin Aarnion näkemykseen peilaten OECD:n siirtohinnoitteluohjeita noudatetaan tai käytetään markkinaehtoisuuden määrittelyssä, jolloin sen voidaan katsoa tukevan siirtohinnoitteluohjeiden tehokkuutta. Tämä ei kuitenkaan tee siirtohinnoitteluohjeista tuomaria tuomioistuinlain (25.8.2016/673) mukaisesti sitovaa lain-säädäntöä, vaan pyrin hahmottamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita oikeusvarmuuden näkökulmaa vasten. Vaikka tehokkuutta tukevia elementtejä on löydettävissä siirtohinnoitteluohjeille, se ei riitä muuttamaan sen oikeuslähdeopillista asemaa⁵⁸.

2.4 Aineellinen oikeusvarmuus

Raition jaottelussa aineellinen oikeusvarmuus liittyy hyväksyttävyyteen. Aarnio edellytti oikeudelliselta ratkaisutoiminnalta oikeusjärjestyksenmukaisuuden lisäksi yleisesti hyväksytyyn moraalikoodin täyttymistä. Olaus Petrin sanoin: ”*mikä ei ole oikeus ja koh-*

⁵⁵ Tolonen:2003: 107.

⁵⁶ Aarnio 1989: 91.

⁵⁷ Ojanen 2008: 304.

⁵⁸ Myrsky käsittelee OECD:n siirtohinnoitteluohjeita osana oikeuskirjallisuutta. Ks Myrsky 2011: 50.

tuus ei saata olla lakikaan".⁵⁹ Samanaikaisesti Raitio näkee aineellisen oikeusvarmuuden olevan soveltamisalaltaan epämääräinen eikä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa ole mahdollista kuvata hyväksyttävyyden kriteereitä tarkasti. Toisaalta hyväksyttävyyden osalta tulee huomioida, ettei täysin yhdenmukaista arvopohjaa voida löytää nyky-yhteiskunnassa. Täten hyväksyttävyyteen liittyy arvolatautunut subjektiivinen elementti. Paunion katsannossa on korostunut nimenomaisesti aineellinen oikeusvarmuus. Tämän tutkielman kannalta hänellä on kiintoisa näkökulma, sillä hän näkee ratkaisujen perusteluiden koherenssin edistävän aineellista oikeusvarmuutta.⁶⁰ Aarnio on myös tuonut esille perusteluiden yhteyden oikeusturvan kannalta. Aarnio katsoo julkisten perustelujen maksimoivan oikeusturvaodotuksen.⁶¹

Siirtohinnoittelussa siirtohinnoitteluohjeet ovat lähinnä aukikirjoitettuja kuvauksia toimintavaihtoehtoista edellytyksineen, joka on alttiimpi tulkintavaihtoehtoilta perinteiseen vero-oikeuteen nähden. Yleisellä tasolla siirtohinnoitteluohje lisää ennakoitavuutta, vaikka ratkaiseva merkitys on riippuvainen ohjeiden tulkinnasta. Ratkaisujen hyväksyttävyyden kannalta päätösten perusteluilla on keskeinen merkitys kansainvälisessä verotuksessa.⁶²

2.5 Muutoksenhaun pääpiirteet kansallisesti

Toimiva muutoksenhaku ja oikaisujärjestelmä todettiin keskeiseksi oikeusvarmuuden kannalta⁶³. Oikeusturvan osana muutoksenhakua käsiteltiin tutkielmassa aikaisemmin muodollisen oikeusvarmuuden yhteydessä, joten avaan sitä laajemmin seuraavaksi. Lähtökohtaisesti ensin tulee päättää mitä menetelmää muutoksenhaussa käytetään. Kansallisen menettelyn lisäksi voidaan käyttää muita menetelmiä, kuten kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain (530/2019) mukaista menettelyä,

⁵⁹ Aarnio 1989: 187.

⁶⁰ Raitio 2012: 406–408. Hyväksyttävyyttä Peczenik tarkasteli toisen maailmansodan aikaisella Saksan lainsäädännöllä, joka oli ennustettavaa, mutta lait eivät olleet hyväksyttäviä. Tämän seurauksena oikeusvarmuuden edellytykset jäivät puuttumaan. Ks. Raitio 2012: 404.

⁶¹ Aarnio 1989: 186.

⁶² Tenhunen 2017: 71.

⁶³ VM 2006: 17.

arbitraatiosopimukseen perustuvaa menettelyä tai keskinäistä sopimusmenettelyä (MAP-menettelyä⁶⁴).

Oikaisuvaatimuksen tekeminen perustuu menettelyyn, jossa oikaisuvaatimus tehdään kirjallisesti verotuksen oikaisulautakuntaan VML 63 §:n mukaisesti. Oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä seuraavan verovuoden alusta. Mikäli asia on jo aikaisemmin ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä, muutosta ei voida enää hakea uudelleen. VML 61 § antaa Verohallinnolle mahdollisuuden ratkaista oikaisuvaatimus hyväksyttäviltä osilta. Oikaisulautakunnan päätökseen voidaan hakea muutosta hallinto-oikeudesta VML 66 ja 67 §:ssä säädetyin edellytyksin. Oikaisulautakunnan päätös sisältää valitusosoituksen, josta käy ilmi valitusaika sekä mille viranomaiselle valitus on toimitettava ja mihin hallinto-oikeuteen valitus tehdään⁶⁵.

Hallinto-oikeuden päätökseen muutosta haetaan korkeimmasta hallinto-oikeudesta. VML 70 § sisältää käytännössä viittauksen lakiin oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2018) valituksen osalta, jossa valitusta koskee 106–112 §:t⁶⁶. Mikäli edellytykset valitusluvan myöntämiselle täyttyvät, asia käsitellään korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Valituslupa on myönnettävä HOL 111 §:n edellytysten täytyessä, jotka ovat:

- ”1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeätä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;
 - 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai
 - 3) valitusluvan myöntämiseen on muu painava syy.
- Korkein hallinto-oikeus voi myöntää valitusluvan myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallintotuomioistuimen päätöksestä.”

⁶⁴ MAP-menettely perustuu verosopimuksiin, arbitraatiosopimukseen tai EU:n neuvoston direktiiviin 2017/1852. Ks. Verohallinto 2019a.

⁶⁵ Myrsky 2011: 92.

⁶⁶ VML 70 §:n muutos tapahtui vuonna 2019, jolloin astui voimaan laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa.

Mikäli valituslupaa ei myönnetä ja valituslupahakemus hylätään, korkein hallinto-oikeus ei perustele päätöstään hylkäämisestä laajemmin. Valitus on tehtävä VML 71 §:n vaatimuksen mukaisesti 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksestä.

2.6 Prejudikaattien merkitys verotuksessa

Oikeuslähdeopissa prejudikaatit sijoittuvat heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin⁶⁷. Tämän johdosta niiden sivuuttaminen on hyväksyttyä, mutta sivuuttaminen tulisi perustella. Prejudikaattien merkitys hyödyntämisen kannalta tulee siitä, että ne kertovat voimassa olevan oikeuden tilan. Ratkaisut voivat olla aikaisempaa kantaa vahvistavia, aikaisempaa kantaa kehittäviä, aikaisemman kannan vastaisia tai aikaisemman kannan puuttuessa kokonaan uusia. Uudet kannanotot tulevat esille varsinkin uuden lainsäädännön yhteydessä tai kannanoton puuttuessa. Aikaisemman kannan vahvistamisessa on kyseessä tosiseikastoltaan vastaavasta tapauksesta. Samansisältöisen prejudikaatin julkaiseminen voi tulla myös kysymykseen, jos edellisestä julkaisusta on kulunut paljon aikaa, asia on ollut voimakkaasti arvostelun kohteena oikeus- tai verotuskäytännössä tai halutaan painottaa tietyn oikeusturvan kannalta merkityksellisen oikeusohjeen noudattamista.⁶⁸ Mikäli kyseessä on kokonaan aikaisemman tulkinnan vastainen prejudikaatti, ratkaisussa tulkintakannonotto on muuttunut oikeustositseikaston osalta suhteessa oikeudelliseen arviointiin.

Tuomioistuimen ratkaisuista voidaan erottaa löytämysyhteys, joka näyttää miten tuomioistuin on päätenyt ratkaisuunsa ja perusteluyhteys, joka osoittaa ratkaisun perustelemisen. Perustelujen merkitys näkyy Korkeimman oikeuden presidentti Olavi Heinosen mielestä siinä, että ne ovat suoraan yhteydessä ennakkoratkaisun arvoon.⁶⁹ Oikeuskäytännöllä onkin tärkeä merkitys säännösten soveltamisalojen rajojen määrittelyyn verotuksessa, sillä lainsäädännössä on useita yleissäännöksiä⁷⁰. Perusteluilla oli myös kyt-

⁶⁷ Aarnio 1989: 220–221.

⁶⁸ Myrsky 2011: 145–146.

⁶⁹ Tolonen 2003: 119, 124–125.

⁷⁰ Myrsky 2011: 164–165.

kentä aineelliseen oikeusvarmuuteen, kuten aikaisemmin havaittiin. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja voidaan arvioida myös eri tavoilla. Tällöin päätösten vahvuutta voidaan arvioida niiden ratkaisukokoonpanon, äänestystuloksen, julkaisemisen ja päätöksen iän perusteella.

Prejudikaattien merkitys näkyy muutoksenhakuvaiheessa ja verosuunnittelussa. Verosuunnittelussa vero-oikeudelliseen ongelmaan pyritään löytämään vastaus, jolloin prejudikaateista voidaan hakea apua ongelman selvittämiseen⁷¹. Suunnittelutyökaluna voidaan myös käyttää ennakkollisia keskusteluja⁷² ja hakea ennakkoratkaisua. Kuitenkaan hyvän verojärjestelmän tavoite ei ole sellainen, että jokaiseen asiaan haettaisiin ennakkoon vahvistus. Tällöin ennustettavuus olisi lainsäädännön osalta heikkoa. Prejudikaatista voidaan todeta tapauksen tosiseikasto ja millainen oikeusseuraamus on siitä seurannut. Myrsky toteaaakin merkittäväksi sen, että ratkaisu antaa enemmän informaatiota lakitekstiin nähden, jolloin ratkaisun perustelut täsmentävät ja selventävät säännöksen sisältöä⁷³. Prejudikaatin avulla voidaan päätellä, millaiseen tosiseikastoon siitä saadaan soveltuva oikeusohje.

Muutoksenhakuvaiheessa on tärkeä tuoda esille asiaankuuluvat prejudikaatit ja pyrkiä osoittamaan käsillä olevan tapauksen olevan riittävän samanlainen aikaisemman prejudikaatin tai prejudikaattien kanssa. Tämä edellyttää prejudikaattirelaation toteen näyttämistä. Käytännössä tapaukset on analysoitava ja purettava osiin, jolloin voidaan verrata tapausten relevantteja faktoja ja oikeudellisesti merkittäviä tosiseikkoja. Olenaista on pyrkiä löytämään sellaiset prejudikaatit, jotka ovat pääkohdiltaan yhteneväisiä. Prejudikaattien osalta tulee huomioida vakiintuneen oikeuskäytännön muodostama perusteltu odotus. Verovelvollisella on oikeus perustellusti odottaa samanlaista

⁷¹ Myrsky 2011: 173–174.

⁷² Ennakollisten keskustelujen lisäksi siirtohinnoittelussa voidaan käyttää Cross-Border Dialogue menettelyä, joka soveltuu rajat ylittäviin tilanteisiin. Ks. Verohallinto 2019.

⁷³ Myrsky 2011: 176.

kohtelua kuin aikaisemmissa tapauksissa.⁷⁴ Tasapuolisen kohtelun vaatimus perustuu myös VML 26 §:n 1 momenttiin.

2.7 Oikeusvoima osana oikeusvarmuutta

Oikeusvoiman tarkastelu aloitetaan Verohallinnon tilastotiedolla siirtohinnoittelua koskevista ratkaisuista. Siirtohinnoittelupäätöksiä koskevissa valituksissa vuosien 2010–2016 ainana Verohallinnon päätöksillä on ollut vahva asema. Verohallinnon päätösten mukainen kanta on säilynyt 11:ssä tuomioistuimen ratkaisussa 21:stä eli yli puolet annetuista ratkaisuista ovat olleet Verohallinnon mukaisia. Ainoastaan kolme Verohallinnon tekemään päätöstä kumoitui kokonaan kyseisellä ajanjaksolla.⁷⁵

Oikeusvoimalla tarkoitetaan päätöksen pysyvyyttä ja sitovuutta. Verotuspäätösten tosiasiallisen ennustettavuuden ilmentymänä on niiden oikeusvoima. Päätösten pysyvyydestä johtuen oikeusvoiman saanutta päätöstä ei voida avata kuin laissa säädellyn edellytyksin. Päätösten sitovuus tarkoittaa sitä, ettei oikeusvoiman saanutta päätöstä oteta uudelleen käsiteltäväksi. Oikeusvoiman saanutta päätöstä on noudatettava myöhemmän päätöksen perustana. Toisaalta toisen verovelvollisen päätöksen sitovuus voi vaikuttaa toisen verovelvollisen päätökseen vastaavanlaisessa tilanteessa. Kuitenkin verovelvollisten yhdenvertaisuus ja veropäätösten yhdenmukaisuus voivat rajoittaa oikeusvoimavaikutusta. Pääsääntöisesti verotuspäätös saa oikeusvoiman muutoshakuaikojen päätyttyä.⁷⁶ Oikeusvarmuuden näkökulmasta päätösten pysyvyys ja sitovuus lisäävät oikeusvarmuutta. Kuitenkin on huomioitava oikeusvoiman ja lainvoiman välinen eroavaisuus. Lainvoima tarkoittaa sitä, ettei ratkaisuun voida saada muutosta varsinaisia muutoksenhakekeinoja käyttämällä muutoksenhakuajoina kuluttua umpeen⁷⁷.

⁷⁴ Myrsky 2011: 178–179.

⁷⁵ Verohallinto 2016a.

⁷⁶ Soikkeli 2004: 115–116.

⁷⁷ Aarnio 1989: 250.

Lähtökohtana EU-oikeudessa on oikeusvarmuuden asettamat vaatimukset. Kansallinen viranomaislain ei ole siten velvoitettu muuttamaan oikeusvoiman saanutta päätöstä EU-oikeuden perusteella⁷⁸. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut:

”Hallintopäätöksestä tulee lopullinen, kun muutoksenhakua varten säädetyt kohtuulliset määräajat ovat päättyneet tai kun muutoksenhakukeinot on käytetty, ja tämä päätöksen lopullisuus myötävaikuttaa oikeusvarmuuteen.”⁷⁹

Lainvoimaisen päätöksen muuttaminen tulee siten perustua voimassaolevaan lainsäädäntöön. Kyseeseen voi tulla esimerkiksi kansallisen lainsäädännön nojalla hallintolain (243/2003) 50 §:n mukainen asiavirheen korjaaminen tai oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain (808/2019) 102 §:n päätöksen korjaaminen tai 103 §:n päätöksen täydentäminen. Korkein hallinto-oikeus on todennut oikeusvarmuuden suhteesta seuraavasti:

”Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, ettei lainvoimaisiin päätöksiin yleensä puututa. Tämä on hyväksytty myös unionin tuomioistuimen käytännössä siitä huolimatta, että seurauksena saattaa olla EU-oikeuden vastaisuuteen perustuvien palautusvaatimuksen vanhentuminen ja tällaisen saatavan menetys. Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkaminen on viime kädessä korkeimman hallinto-oikeuden kokonaisharkintaan perustuva toimenpide, jota ei ole kansallisesti tarkoitettu säännönmukaisen muutoksenhaun laajukseksi oikeussuojakeinoksi. Purkujärjestelmän avulla voidaan sen sijaan yksittäistapauksittain korjata erilaisia oikeudenloukkauksia, joissa yksityinen tai yleinen etu vaatii lainvastaisen tai lainvastaiseksi osoittautuneen päätöksen purkamista”⁸⁰

Mäenpää näkeekin oikeusvoiman turvaavan tuomioistuinten päätöksissä oikeusrauhaa oikeussuhteiden vakautta ja lainkäyttämistä. Vastaavasti oikeussuojakeinojen käyttö edistää oikeusvarmuutta.⁸¹

⁷⁸ Mäenpää 2011: 276.

⁷⁹ C-453/00. Ks myös C-2/06.

⁸⁰ KHO 2010:45 ja Mäenpää 2011: 277.

⁸¹ Mäenpää 2011: 277.

3 Siirtohinnoittelua koskeva sääntely

3.1 Siirtohinnoittelun lähtökohdat lainsäädännössä

Suomessa perustuslain 81 §:n mukaan verosta säädetään lailla, josta selviää verovelvollisuuden laajuus, veron suuruus sekä oikeusturvakeinot. Kansainvälisen oikeuden alalla Suomea sitovaa oikeutta ovat valtiosopimukset sekä Wienin yleissopimus (SopS 33/1980)⁸². Verosopimukset ovat valtiosopimuksia, joissa määrätään esimerkiksi verotusvallan jakautumisesta valtioiden kesken. Verosopimuksilla ei kuitenkaan voida laajentaa verotusvaltaa siitä, mitä se on kansallisen lainsäädännön nojalla. Verotuksen on perustuttava Suomessa voimassa olevaan lainsäädäntöön.⁸³ Siirtohinnoitteluun liittyvän lainsäädännön osalta on aina huomioitava rajat ylittävässä tilanteessa toisen valtion hyväksymät verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö.

Siirtohinnoittelussa tulee huomioida erillisyyhtiöperiaate, jonka mukaisesti konserniyhtiöitä tarkastellaan verotuksessa niin kuin ne olisivat erillisiä eli itsenäisiä yhtiöitä. Tämä on lähtökohta Suomen sisäisessä lainsäädännössä⁸⁴. Erillisyyden periaatteesta voidaan poiketa ainoastaan muutamissa tilanteissa, kuten elinkeinoverolain yritysjärjestelyissä. Normaalitylanteissa tulon verotus ja menon vähennyskelpoisuus ratkaistaan elinkeinoverolain tai tuloverolain (30.12.1992/1535) nojalla⁸⁵. Erillisyyhtiöperiaatteen seurauksena tulee konsernille kohdistamis-, laajuus-, jaksottamis- ja arvostusongelma.

3.2 Suomen kansallinen lainsäädäntö

3.2.1 Kansalliset lähtökohdat

Suomen kansallisessa lainsäädännössä siirtohinnoitteluoikaisusta säädetään VML 31 §:ssä, siirtohinnoitteludokumentaatiosta VML 14 a–c §:ssä sekä maakohtaisesta rapor-

⁸² Oikeusministeriö 2013: 193.

⁸³ Malmgren & Myrsky 2017: 30 ja Karjalainen & Raunio 2018: 4.

⁸⁴ HE 107/2006 ja Pankakoski 2018: 4.

⁸⁵ Näin myös Helminen 2020: luku 9.

toinnista VML 14 d–e §:ssä. Aikaisemmin voimassa oli verotuslaki (482/1958), jonka 73 §:ssä säädettiin kansainvälisestä peitelystä voitonsiirrosta. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa säännöstä on muutettu vuoden 2006 lopussa ja samalla lisättiin siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säännökset. Aikaisemmin säännöksen soveltamisala oli suppeampi, koska se rajoittui ainoastaan kansainväliseen peiteltyyn voitonsiirtoon. Nykyisin voimassaolevaa säännöstä sovelletaan myös kotimaisten verovelvollisten välisiin transaktioihin.⁸⁶ Soveltuvuus kotimaisten verovelvollisten välisiin liiketoimiin on vahvistettu ratkaisussa KVL 21/2012. Siirtohinnoitteludokumentointiin tuli uudistuksia hallituksen esityksen (142/2016) jälkeen. Uudistuksen keskeinen sisältö koski dokumentoinnin sisältöä ja maakohtaista raportointia⁸⁷. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säännökset vastaavat pääosin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden dokumentointia koskevaa ohjeistusta⁸⁸.

VML 31 §:n muuttuminen vuonna 2006 tulee huomioida vanhempaa oikeuskäytäntöä tutkittaessa. Verotusmenettelylaista löytyy myös kansainvälistä kaksinkertaista verotuksen huojentamista koskeva VML 89 § sekä yleinen veronkorotusta koskeva VML 32 §, joka soveltuu siirtohinnoitteludokumentoinnin ja maakohtaisen raportoinnin kanssa. Siirtohinnoitteluoikaisun seurauksena voi olla veronkorotus ja vaikutus vähennysoikeuden kirjanpidossa. VML 89 §:n uudistuksen yhteydessä voimaan tuli laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (12.4.2019/530)⁸⁹. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi on mahdollista VML 55 §:n nojalla, ja vastaavasti oikaisu verovelvollisen vahingoksi edellyttää VML 56 §:n soveltamisedellytysten täyttymistä.

Siirtohinnoittelua koskevat kysymykset muodostuvat usein näyttökysymyksiksi. Ongelmaksi saattavat muodostua erilaiset käytännöt valtioiden välillä todistustaakan ja näyttövelvollisuuden suhteen⁹⁰. Näiden seurauksena korostuu siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys, josta nähdään yrityksen tapa päätyä markkinaehtoiseen hinnoitte-

⁸⁶ Penttilä 2015: 121–123 ja HE 107/2006.

⁸⁷ Ks. HE 142/2016.

⁸⁸ Karjalainen & Raunio 2018: 309.

⁸⁹ HE 308/2018 vp.

⁹⁰ Ks. OECD 2017a: 4.6–4.17.

luun. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevat säännökset siten täydentävät verovelvollisen laajaa ilmoittamisvelvollisuutta, josta säädetään VML 7–11 §:ssä⁹¹. Ilmoittamisvelvollisuus perustuu suoraan lain normeihin, joita siirtohinnoitteludokumentointia koskevat pykälät täydentävät. Verotusmenettelylakiin perustuvaa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja veroviranomaisen selonottovelvollisuutta käsitellään selvittämisvelvollisuuden ja todistustaakan näkökulmasta luvussa 3.2.5. Viranomaisen selonottovelvollisuudesta säädetään myös hallintolaissa (6.6.2003/434).

3.2.2 Siirtohinnoitteluoikaisu

VML 31 § ilmaisee markkinaehtoperiaatteen ja etupiirin määritelmän seuraavasti:

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

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

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

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

Pykälän ensimmäinen momentti mahdollistaa veroviranomaisten toimittaman oikaisun verovelvollisen vahingoksi, jolloin verotus voidaan toimittaa markkinaehtoperiaatetta

⁹¹ Myrskyn ja Rabinän mukaan käsitteellisesti siirtohinnoitteludokumentoinnin pitäminen ja esittäminen Verohallinnolle on osa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta. Ks. Myrsky & Rabinä 2015: 120.

noudattaen.⁹² Liiketoimen määritelmä pitää sisällään kaikki elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettavat toimenpiteet⁹³. Muun toiminnan verotettava tulo käsittää myös tuloverolain mukaisesti verotettavan osapuolen liiketoimet⁹⁴. VML 31 § on hinnoittelunormi, jolloin ehtoja voidaan oikaista hinnoittelun korjaamiseksi markkinaehtoiselle tasolle⁹⁵. Yleisen veronkiertosäännöksen avulla taas voidaan siivuttaa liiketoimi, jolloin kyseessä ei ole enää siirtohinnoitteluvoikaisu vaan veronkiertäminen.

VML 31 §:n soveltamisedellytysten tulee täyttyä, jotta sitä voidaan soveltaa. Säännöksen soveltamisedellytykset ovat: liiketoimi on tehty määräysvaltaan perustuvassa etuyhteydessä, on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat riippumattomien osapuolten välisistä ehdoista ja elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muuten olisi⁹⁶. VML 31 § on hyvin pitkälti yhtenäinen OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kanssa⁹⁷.

VML 31 §:n 2 momentti käsittää yleisimmät konsernin sisäiset liiketoimet. Huomioitavaa on, että etupiiriyhteyden määritelmä poikkeaa osakeyhtiölain ja kirjanpitolain määritelmästä ollen sitä laajempi⁹⁸.

3.2.3 Siirtohinnoitteludokumentointi

Siirtohinnoitteludokumentointi määritellään VML 14 a §:ssä seuraavasti:

”Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).

⁹² Karjalainen & Raunio 2018: 13.

⁹³ HE 107/2006: 20. Hallituksen esityksestä löytyy esimerkkiluettelo liiketoimista.

⁹⁴ Malmgren & Myrsky 2017: 401.

⁹⁵ Helminen 2020: luku 9.

⁹⁶ Näin myös Isomaa-Myllymäki 2016: 189–190 ja Helminen 2020.

⁹⁷ Ks. OECD 2017: 62.

⁹⁸ Karjalainen & Raunio 2018: 15 ja kirjanpitolaki 1:5.

Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia. Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

- 1) *jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;*
- 2) *jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja*
- 3) *joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.”*

Siirtohinnoitteludokumentoinnin avulla pyritään osoittamaan liiketoimen markkinaehtoisuus ja helpottamaan veroviranomaista markkinaehtoisuuden tutkimisessa⁹⁹. Hallituksen esityksen (107/2006) mukaan dokumentointi antaa suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluvoikaisuja vastaan. Tämän seurauksena pienenee riski kaksinkertaisesta verotuksesta.¹⁰⁰ Dokumentti laaditaan jokaiselta verovuodelta, mutta sitä ei liitetä erikseen veroilmoitukseen¹⁰¹. Säännöksestä voidaan huomata, ettei dokumentointivelvollisuus koske Suomalaisten konsernien välisiä liiketoimia tai liiketoimia Suomalaisen yrityksen ja sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan välillä¹⁰². Lisäksi dokumentointivelvollisuudesta ovat vapautettu pienet ja keskisuuret yritykset¹⁰³, mutta tämä ei vapauta kuitenkaan niitä markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta konsernien välisissä transaktioissa. Huomioitavaa on, että dokumentointina on hyväksyttävä asianmukaisesti laadittu EU:n siirtohinnoitteludokumentointi, jota edellytetään EU:n käytännesäännöissä.¹⁰⁴

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisällöstä säädetään VML 14 b §:ssä seuraavasti:

”Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

⁹⁹ Karjalainen & Raunio 2018: 22–23. KS. myös Verohallinto 2018: luku 1.

¹⁰⁰ HE 107/2006: 12.

¹⁰¹ Malmgren & Myrsky 2017: 419

¹⁰² Näin myös Verohallinto 2018: luku 3.1. Tilanteissa joissa Suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka, on kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi joka tapauksessa tehtävä vaatimus veroilmoituksella. Ks. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (18.12.1995/1552) 8 §.

¹⁰³ Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuuden voimaatulo tuotti haasteita yrityksille siitä, koskettiko laatimisvelvollisuus heitä. Ks. Jaakkola ym. 2012: 32.

¹⁰⁴ Malmgren & Myrsky 2017: 417–419.

- 1) organisaatorakenne;
- 2) kuvaus liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 6) tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkollisista kannanotoista ja sopimuksista.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

1. organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
2. tiedot liiketoiminnasta;
3. kuvaus etuyhteyssuhteista;
4. tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
5. toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
6. vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
7. kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
8. tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
9. sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena”

Käytännössä VML 14 b §:n tiedot vastaavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden master filen ja local filen sisältöä. Master file koskee konsernin liiketoiminnan kuvausta ja local file koskee dokumentoitavaa yritystä.¹⁰⁵ Verohallinto on antanut siirtohinnoittelun dokumentoinnista ohjeen (A68/200/2018), joka mukaan dokumentointivelvollisuus täytetään täyttämällä VML 14 b §:n vaatimukset¹⁰⁶. Huomioitavaa on kuitenkin eräs eroavaisuus hallituksen esityksen, Verohallinnon ohjeiden ja lainsäädännön välillä. Hallituksen esityksen ja Verohallinnon ohjeen mukaan master filessä tulisi olla selostus konsernin tuotanto- ja toimitusketjusta¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Karjalainen & Raunio 2018: 313, 319, 324.

¹⁰⁶ Verohallinto 2018: luku 2.2.

¹⁰⁷ HE 142/2016: 7 ja Verohallinto 2018: luku 4.3.2. Karjalaisen ja Raunion näkemyksen mukaan tuotanto- ja toimitusketjua koskevaa vaatimusta ei voida mahdollisesti pitää Suomessa laissa vaadittuna tietona. Ks. Karjalainen & Raunio 2018: 320. Tätä voidaan peilata myös luvun 2.1.1 legaliteettiperiaatteeseen.

VML 14 b §:n 5 kohdan toimintoarvioinnissa on kuvaus osapuolten suorittamista toimintoista riskeineen ja siihen käytetystä omaisuudesta. Toimintoarviointi osoittaa osapuolten osuuden liiketoimessa ja sen, mikä on toimintojen taloudellinen tarkoitus. Keskeistä on kohdistaa toiminnot, omaisuuserät ja riskit oikealle osapuolelle, jolloin voiton kohdistaminen onnistuu oikealle osapuolelle.¹⁰⁸ Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan samaa asiaa kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa olevalla toimintoanalyysillä.¹⁰⁹

VML 14 b §:n 6 kohdan vertailuarvioinnilla tarkoitetaan hallituksen esityksessä (107/2006) etuyhteydessä suoritettujen liiketoimien vertaamista riippumattoman osapuolen liiketoimeen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Liiketoimet ovat vertailukelpoisia, jos mikään eroavaisuus liiketoimessa ei voi olennaisesti vaikuttaa tutkittavaan tekijään tai riittävän tarkkojen oikaisujen avulla olennaiset erot voidaan poistaa. Vertailukelpoisuuden arviointi tapahtuu vertailukelpoisuutta määrittelevien tekijöiden kautta, joita ovat toimintoarviointi, siirtyneen omaisuuden tai palvelun luonne, sopimusehdot, liiketoimeen osallisten taloudelliset olosuhteet ja osallisten liiketoimintastrategiat.¹¹⁰

VML 14 b §:n 5 momentin määritelmä koskee vähäisiä etuyhteystoimia seuraavasti:

”Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Edellä 2 momentin 5–7 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.”

Vähäisten etuyhteystoimien dokumentoinnissa ei siten edellytetä toimintoarviointia, vertailuarviointia eikä siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta. Hallituksen esityksessä (107/2006) liiketoimen arvolla tarkoitetaan sen markkinaehtoista arvoa.¹¹¹ Käytännössä vapautukset tarkoittavat sitä, ettei master filen laatiminen ole pakollista vähäisten etuyhteystoimien kanssa.

¹⁰⁸ HE 106/2006: 15–16.

¹⁰⁹ Verohallinto 2018: luku 5.5.1.

¹¹⁰ HE 107/2006: 16. Ks. myös Verohallinto 2018: luku 5.6.

¹¹¹ HE 107/2006: 18. Ks. myös Verohallinto 2018: luku 3.4.

3.2.4 Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen

VML 14 c §:ssä säädetään esittämisvelvollisuudesta sekä dokumentoinnin täydentämisestä. Dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä 60 päivässä kehotuksesta. Lisäselvitykset on taas esitettävä 90 päivän kuluessa kehotuksesta. Lisäselvitysten antamisen velvollisuus koskee siirtohinnoitteludokumentoinnin laativia osapuolia¹¹². Lain mukaisia määräaikoja on myös mahdollista pidentää verovelvollisen pyynnöstä, mutta päätöksiin ei voi hakea muutosta.

3.2.5 Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka

Selvitysvelvollisuus jakautuu verovelvollisen ja veroviranomaisen kesken. Ensinnäkin verovelvolliselle on säädetty laaja ilmoittamisvelvollisuus VML 7–11 §:ssä, jonka lisäksi verovelvollisen on annettava tarvittaessa lisätietoja mahdollisuuksiensa mukaan. Laajaan ilmoittamisvelvollisuuteen luetaan siirtohinnoitteludokumentaation esittäminen¹¹³. Veroviranomaisen tulee hankkia ne tiedot, jotka he voivat saada itse.¹¹⁴ Hallintolain (6.6.2003/434) 31 §:ssä säädetään myös viranomaisen selvittämisen velvollisuudesta. Hallintolain mukaan viranomaisen vastuulla on asian asianmukainen selvittäminen ja ratkaiseminen, joka edellyttää tarpeellisten tietojen ja selvitysten hankkimista. Hallituksen esityksen (53/1998) mukaan näyttövelvollisuuden osalta huomioidaan osapuolen edellytykset hankkia näyttöä. Paremmat edellytykset omaavalta odotetaan pääsääntönä enemmän näyttöä. Veroviranomaiselle hallituksen esityksen mukaan kuuluu esimerkiksi rekisteritietojen selvittäminen sekä hintatietojen selvittäminen käyvän arvon määrittämiseksi verotuksessa. Verovelvollisella on taas paremmat edellytykset esittää selvitys omasta taloudellisesta asemastaan.¹¹⁵ Veroviranomaisten tulee huomioida näyttö- ja todistustaakan jakautumisessa suhteellisuusperiaate eli käytettyjen toimenpiteiden tulee olla oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden.

¹¹² Myrsky & Rabinä 2015: 123.

¹¹³ Myrsky & Rabinä 2015: 120.

¹¹⁴ Helminen 2020: luku 9.

¹¹⁵ HE 53/1998: 7–8.

Suhteellisuusperiaate tulee esille esimerkiksi lisäselvityspyyntöjä tehtäessä VML 14 c §:n mukaisesti.

Siirtohinnoittelun osalta verovelvollisen selvitysvelvollisuus koskee siirtohinnoitteludokumentaatiota. Tällöin verovelvollinen pyrkii osoittamaan konsernin sisäisessä hinnoittelussa noudatetun verotusmenettelylain vaatimuksia siirtohinnoitteludokumentoinnista ja markkinaehtoperiaatetta konsernin sisäisessä hinnoittelussa. VML 26.4 § tukee käsitystä verovelvollisen selvittämismahdollisuudesta siirtohinnoitteludokumentaatioon liittyen, koska sen mukaan selvitysvelvollinen on se taho, jolla on paremmat edellytykset selvityksen esittämiseksi.

Todistustaakan jako verotuksessa on usein päätettävä tapauskohtaisesti. Todistustaakaa ei kuitenkaan voida määrätä yksiselitteisesti veroviranomaiselle. Mikäli puutteellisuutta havaitaan, tulee asian selvittämistä jatkaa. Verovelvollisen ja veroviranomaisen tulee VML 26.4 §:n mukaan osallistua selvittämiseen, ja sen osapuolen tulee antaa selvitystä, jolla on siihen paremmat mahdollisuudet. Kuitenkin niissä tapauksissa joissa toinen osapuoli ei asu Suomessa eikä riittäviä tietoja saada toiselta veroviranomaiselta, on verovelvollinen selvitysvelvollinen. Todistustaakka kuuluu viime kädessä sille, joka on seurausten lopullinen kärsijä, jos selvitys jää toteennäyttämättä.¹¹⁶ Jos verovelvollisen veroilmoituksesta poiketaan verovelvollisen vahingoksi, todistustaakka on veroviranomaisella. Siirtohinnoitteluoikaisussa VML 31 §:n soveltamisedellytysten todistustaakka kuuluu lähtökohtaisesti veroviranomaiselle.¹¹⁷

3.2.6 Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä

Suomessa astui voimaan keväällä 2019 laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (12.4.2019/530). Lailla saatettiin voimaan Suomessa veroriitojen ratkaisumekanismeja EU:ssa kokeva direktiivi (2017/1852¹¹⁸). Lain mukaan verovelvollisella on mah-

¹¹⁶ Ryynänen 2001: 268–269.

¹¹⁷ Helminen 2020: luku 9. Myös HE 53/1998 mukainen selvitysvelvollisuus tulee huomioida.

¹¹⁸ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa.

dollisuus käynnistää hakemuksella neuvottelumenettely, jonka tarkoitus on johtaa ratkaisuun verosopimukseen liittyvän riita-asian osalta EU:n alueella. Mikäli riita-asiassa ei päästä ratkaisuun, sen ratkaisevat viimekädessä välimiehet. Hallituksen esityksen mukaan lakia sovelletaan myös siirtohinnoitteluun kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan yleissopimuksen mukaisessa menettelyssä.¹¹⁹ Verohallinto on antanut ohjeen kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (VH/2006/00.01.00/2019), jossa käsitellään myös lakia kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä¹²⁰.

3.3 Verosopimusmääräykset ja OECD:n malliverosopimus

Suurin osa Suomen tekemistä verosopimuksista noudattaa OECD:n malliverosopimusta¹²¹. Siirtohinnoittelun kannalta keskeiset OECD:n malliverosopimuksen ja YK:n malliverosopimuksen artikla 9¹²² ovat identtisiä keskenään. Kuten aikaisemmin todettiin, VML 31 § on hyvin pitkälti yhtenäinen OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan kanssa. OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla koskee etuyhteydessä keskenään olevia yrityksiä sen rakentuessa markkinaehtoperiaatteelle. Artikla 9 mukaan voidaan hinnoittelu oikaista, mikäli se ei ole markkinaehtoperiaatteen mukaista. Artiklassa on myös määräys vastaoikaisusta kahdenkertaisen verotuksen poistamiseksi, mikäli toisessa valtiossa on lisätty verotettavan tulon määrää. Toisaalta vastaoikaisuun ei ole suoraa pakkoa, vaan veroviranomaisille annetaan tässä valta harkita markkinaehtoisuutta.¹²³

OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa säädetään seuraavasti etuyhteydessä keskenään olevista yrityksistä:

”1. Milloin

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

¹¹⁹ HE 308/2018 vp.

¹²⁰ Verohallinto 2019a.

¹²¹ Karjalainen & Raunio 2018: 5. Lisäksi KHO on korostanut, etteivät OECD:n malliverosopimus ja malliverosopimuksen kommentaari ole valtiosopimuksia. Ks. KHO 2002:26.

¹²² UN 2017: 18.

¹²³ OECD 2017: 62.

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

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

2. Milloin sopimusvaltio lukee tämän valtion yrityksen tuloon – ja tämän mukaisesti verottaa – tuloa, josta toisen sopimusvaltion yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitun valtion yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään”¹²⁴

Huomioitavaa on, että OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla on soveltamisalaltaan laajempi kuin VML 31 §. Malliverosopimuksen 9 artiklan nojalla voidaan oikaista hintaa, ehtoja ja liiketoimea¹²⁵. Tämä taas rajoittaa malliverosopimuksen kommentaarin¹²⁶ hyödyntämistä VML 31 §:n tulokinnassa. Suomi on tehnyt lisäksi varauman malliverosopimuksen 9 artiklaan koskien sen toista kappaletta, joka on mahdollista jättää pois Suomen solmimista verosopimuksista. Kuitenkin Suomen tekemiin verosopimuksiin on vaikuttanut MLI-yleissopimus. Suomi sitoutuu MLI-yleissopimuksen mukaisesti lisäämään vastaoikaisua koskevan 9 artiklan 2 kappaleen niihin MLI-yleissopimuksen piirissä oleviin verosopimuksiin, joista se puuttuu.¹²⁷ Tämä seikka tulee huomioida verosopimusten sisältöä selvitettäessä. Vaikka vastaoikaisusäännöstä ei ole verosopimuksessa, verovelvollisella on mahdollisuus vaatia vastaoikaisua VML 75 §:n seurannaismuutoksen avulla. Myös verohallinto voi ryhtyä vastaoikaisuun lain mukaisesti.

¹²⁴ Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus, käänös Anders Colliander.

¹²⁵ Pankakoski 2018: 233.

¹²⁶ Korkein hallinto-oikeus on todennut, ettei malliverosopimuksen kommentaari ole oikeudellisesti sitova. Ks KHO 2002:26.

¹²⁷ Karjalainen & Raunio 2018: 7–8.

Verosopimuksessa oleva tulonoikaisuartikla määrittä sen, kummalla valtiolla on oikeus verottaa mahdollista tuloa. Verotettavan tulon laskemiseen käytetään kansallista lainsäädäntöä. Huomioitavaa on, ettei verosopimus estä soveltamasta VML 28 §:n veronkiertosäännöstä kansainvälisessä tilanteessa.

Siirtohinnoittelun kannalta toinen merkittävä artikla on OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla, joka koskee keskinäistä sopimusmenettelyä. 25 Artikla kuuluu seuraavasti:

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

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

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

4. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat olla suoraan yhteydessä toisiinsa myös sellaisessa yhteisessä toimikunnassa, joka koostuu niistä tai niiden edustajista, päästäkseen sopimukseen edellä olevissa kappaleissa tarkoitetussa merkityksessä.”¹²⁸

Artiklan nojalla verovelvollinen voi saattaa asiansa viranomaisten käsiteltäväksi tilanteessa, jossa toisen sopimusvaltion tai kummankin toimenpiteet johtavat tai mahdollisesti johtaisivat verosopimuksen vastaiseen verotukseen. Mikäli verovelvollisen valitus

¹²⁸ Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus, käänös Anders Colliander.

katsotaan perusteelliseksi, tulee sopimusvaltioiden viranomaisten pyrkiä ratkaisemaan asia keskenään neuvotteluiden avulla.¹²⁹ Koska määräys perustuu OECD:n malliverosopimukseen, voidaan artiklan tulkinnassa tukeutua sen tulkintaohjeisiin. Suomessa toimivaltainen viranomaislainen on Verohallinnon alaisuudessa toimiva Konserniverokeskus.

Malliverosopimuksen 25 artiklan määräys verosopimuksessa mahdollistaa ennakkoratkaisua koskevan APA-menettelyn¹³⁰. Verovelvollisella on kuitenkin käytettävissään kansallinen muutoksenhaku. Verovelvollinen voi valittaa verotuksesta ja käynnistää lisäksi keskinäisen sopimusmenettelyn, mutta sen edellytyksenä ei ole verovalituksen tekeminen. Ongelmana keskinäisessä sopimusmenettelyssä on ratkaisupakon puuttuminen viranomaisilta. Vaikka menettely on käynnistettävä kolmen vuoden sisällä ilmoituksesta, tulee huomioida keskinäisen sopimusmenettelyn suhde kansalliseen lainsäädäntöön sopimusvaltioissa. Suomessa kansallinen menettely suoritetaan pääsääntöisesti ensin, mutta tietyissä maissa tilanne voi olla päinvastainen. Myös toisissa valtioissa neuvottelevalta viranomaiselta saattaa puuttua oikeus sopia ratkaisusta, joka on vastoin kansallisen tuomioistuimen ratkaisua.¹³¹ Verohallinto on julkaissut Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä ohjeen (VH/2006/00.01.00/2019), jossa käsitellään myös keskinäistä sopimusmenettelyä¹³².

Lisäksi tulee huomioida OECD:n ohjeiden oikeudellinen asema kansallisessa verolainsäädännössämme. ”*OECD:n malliverosopimukset tai ns. kommentaarit eli ohjeet eivät ole sitovia oikeuslähteitä Suomen vero-oikeudessa, koska Eduskunta ei ole hyväksynyt niitä perustuslain 94 ja 95 §:ssä säädetyssä järjestyksessä*”¹³³.

Verosopimusten osalta tulee huomioida, että ne tulevat voimaan eduskunnan hyväksyttäväksi blankettilailla. Tällöin verosopimusneuvotteluissa on voitu huomioida sillä

¹²⁹ OECD 2017: 98.

¹³⁰ APA-menettelyssä hyväksyttävät siirtohinnoittelukriteerit määritellään etukäteen määrätylle ajanjaksolle. Ks. Karjalainen & Raunio 2018: 410.

¹³¹ Karjalainen & Raunio 2018: 9–10 ja 384–385.

¹³² Verohallinto 2019a.

¹³³ Lehtonen 2014: 190.

hetkellä voimassa olleet OECD:n ohjeet. Tämän jälkeen annetuilla OECD:n ohjeilla ei enää ole mahdollista muuttaa verosopimuksen sisältöä, koska vain ja ainoastaan verosopimuksen osapuolet voivat muuttaa verosopimusta yhdessä.¹³⁴

3.4 Arbitraatiosopimus

Siirtohinnoittelussa voidaan tukeutua erilaisiin riidanratkaisumenettelyihin. Tämän johdosta ensin tulee selvittää, onko toinen valtio EU:n jäsenvaltio. EU:n jäsenvaltioiden kesken voidaan turvautua arbitraatiomenettelyyn, verosopimusmenettelyyn sekä EU-riitojenratkaisumenettelyyn, jota koskee laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Mikäli toinen valtio ei ole EU:n jäsenvaltio, ratkaisee mahdollinen verosopimus menettelyn.¹³⁵

Arbitraatiosopimus (90/436/ETY) on EU:n jäsenvaltioiden välinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä. Kyseessä on siten jäsenvaltioiden välinen verosopimus. Arbitraatiosopimus mahdollistaa siirtohinnoittelussa kaksinkertaisen verotuksen uhatessa verotusta koskevan asian saattamisen sopimusosapuolten veroviranomaisten ratkaistavaksi riippumatta kansallisesta lainsäädännöstä tai verosopimuksen määräyksistä. Veroviranomaisten olisi kahdessa vuodessa ratkaistava asia tai heidän on asetettava neuvoa-antava toimikunta, jonka on tarkoitus antaa lausunto kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.¹³⁶

Arbitraatiosopimuksen tekemisen jälkeen on Suomen lainsäädäntöön implementointu EU:n riidanratkaisudirektiivi (2017/1852). Tämä on toteutettu lailla kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Lakia sovelletaan myös arbitraatiosopimuksen osalta sen 1 § :n mukaisesti.

¹³⁴ Lehtonen 2014: 191.

¹³⁵ Verohallinto 2019a: luku 2.4.

¹³⁶ Karjalainen & Raunio 2018: 10–11.

MLI-sopimus toi arbitraation mahdolliseksi myös tiettyihin EU:n ulkopuolisiin valtioihin 1.1.2020 alkaen verosopimusmenettelyssä. Tämä tulee kuitenkin erottaa EU:n arbitraatiomenettelystä. Suomen ja MLI-sopimuksen vastapuolesta riippuu, onko sopimusmenettelyssä mahdollista arbitraatio vai ainoastaan neuvontamenettely.¹³⁷

3.5 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD:n ohjeistuksia on päivitetty BEPS-hankkeen¹³⁸ seurauksena vuonna 2017. OECD:n siirtohinnoitteluohjeista on muodostunut siirtohinnoittelua koskeva kansainvälinen standardi, vaikka monet sitä tulkintalähteenä käyttävistä valtioista eivät ole OECD:n jäseniä.¹³⁹ Aikaisemmin todettiin OECD:n malliverosopimuksen rakentuvan markkinaehtoperiaatteen varaan. Kuitenkaan malliverosopimuksessa ei määritellä sitä, miten markkinaehtoinen hinta määritellään eikä siinä ole määräyksiä siirtohinnoitteludokumentoinnista. Malliverosopimuksen 9 ja 25 artiklan tulkintalähteenä käytetäänkin siirtohinnoitteluohjeita¹⁴⁰.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät tulkintasuosituksen markkinaehtoperiaatteen vaatimuksesta ja määrittämisestä. Tämän pohjalta voidaan kansallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksessa olevaa artiklaa tulkita siirtohinnoitteluohjeisiin perustuen. Ongelmana ohjeissa on se, että ne ovat neuvottelujen tuloksena saavutettu kompromissi, jonka seurauksena useat tulkintavaihtoehdot ovat mahdollisia. Siirtohinnoitteluohjeet jakautuvat yhdeksään lukuun, jotka ovat: markkinaehtoperiaate, siirtohinnoittelumenetelmät, vertailuanalyysi, hallinnollisia menettelytapoja siirtohinnoittelukiistojen välttämiseksi ja ratkaisemiseksi, dokumentointi, aineetonta omaisuutta koskevat näkökohdat, konsernin sisäisiä palveluja koskevat näkökohdat, kustannustenjakojärjestelmät ja liiketoiminnan uudelleenjärjestely.¹⁴¹

¹³⁷ Verohallinto 2019a: luku 5.4.

¹³⁸ Vuonna 2015 julkaistiin siirtohinnoitteluohjeita täydentävä BEPS-raportti. Ks. OECD 2015.

¹³⁹ Karjalainen & Raunio 2018: 35.

¹⁴⁰ OECD 2017a: 4.29–4.42.

¹⁴¹ Karjalainen & Raunio 2018: 36 ja 39. Ks. OECD 2017a.

Siirtohinnoitteluohjeiden asema tulee huomioida niiden soveltamisessa. Siirtohinnoitteluohjeet ovat Suomessa sallittu oikeuslähde¹⁴² ja niiden hyväksyttävyyden oikeuskäytännössä vahvistettu¹⁴³. Tämän johdosta oikeuslähdeopillisesti siirtohinnoitteluohjeiden päivityksessä on kysymys tulkintasuositusten tarkentamisesta. Verohallinto on julkaissut kannanoton (A177/200/2015), jonka mukaan VML 31 §:n tulkintälähteenä käytetään OECD:n siirtohinnoitteluohjetta. Vastaavasti verosopimusten osalta on todettu malliverosopimuksen kommentaarin olevan käytettävä tulkintalähde myös päivitystä edeltäneiden tilanteiden arvioinnissa.¹⁴⁴ Verohallinnon kannanotto ei itsessään takaa oikeudellista sitovuutta, sillä tuomioistuinlain 9:1 mukaan tuomaria sitoo vain ja ainoastaan laki. Kansainvälisesti siirtohinnoitteluohjeiden asema oikeudellisenä tulkintälähteenä vaihtelee eri valtioiden kesken¹⁴⁵. EU:n käytännössä tukeudutaan siirtohinnoitteluohjeisiin siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisen perustana¹⁴⁶. Tämän seurauksena yrityksen tulee olla selvillä toisessa valtiossa noudatettavasta käytännöstä. Esimerkiksi VML 31 §:n tulkinnassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei voida täysin soveltaa, koska VML 31 §:n soveltamisala on suppeampi kuin malliverosopimuksen 9 artiklan. Vastaavasti kotimaisen oikeuskäytännön rajoitukset todetaan Verohallinnon kannanotossa (VH/3605/00.01.00/2020), jonka mukaan kotimainen oikeuskäytäntö rajoittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttämistä¹⁴⁷. Toisaalta tulee huomioida, että korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2013:36 todennut, etteivät OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ole jäsenvaltioita sitovia.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta voidaan esittää perusteltua kritiikkiä oikeusvarmuuden näkökulmasta yleisellä tasolla. Perustuslain 81 §:n 1 momentti edellyttää, että *”valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta”*. Perustuslain vaatimus rajaa veron suuruuden perusteiden määrittelyä siten, ettei ole

¹⁴² Ks Aarnion jaottelu oikeuslähteistä Aarnio 1989: 220–221.

¹⁴³ KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146 ja KHO 2018:173.

¹⁴⁴ Verohallinto 2016.

¹⁴⁵ Karjalainen & Raunio 2018: 38 ja Pankakoski 2018: 147.

¹⁴⁶ EU:n käytännössännöt (2006/C 176/01).

¹⁴⁷ Verohallinto 2020.

mahdollisuutta tukeutua seikkoihin, joita ei ole kirjoitettu lakiin vaan asetuksiin, muihin lakia alemmanasteisiin säännöksiin, lain esitöihin, veroviranomaisten ohjeisiin tai muista tiukan oikeudellisesti sitomattomista lähteistä puhumattakaan¹⁴⁸. Siirtohinnoittelua koskevat lain pykälät vaikuttavat verovelvollisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin, joten voidaan nähdä ongelmallisena se, että todellisuudessa perusteita veron määräytymiseen etsitään sellaisesta lähteestä, josta ei edes laissa mainita. Yksiselitteistä ei olisi myöskään se, että lakiin lisättäisiin vain viittaus siirtohinnoitteluohjeisiin, koska niiden soveltamisala nykyisellään ei ole yhteneväinen kansallisen lainsäädäntömme kanssa¹⁴⁹. Oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta nakertaa myös siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnanvaraisuus. Siirtohinnoitteluohjeita ei ole laadittu yksiselitteisesti, joka mahdollistaa erilaisten tulkintojen tekemisen.

3.6 EU:n käytännesäännöt

EU¹⁵⁰ on laatinut siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat käytännesäännöt EU TPD (2006/C 176/01), jotka perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Käytännesäännöissä luetellaan ne asiakirjat, joita siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi esitettävä. Siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimusten suhteen tulee olla selvillä rajat ylittävissä tilanteissa toisen valtion vaatimasta käytännöstä.¹⁵¹ Kuitenkin EU:n alueella on hyväk-

¹⁴⁸Ojanen 2008: 302. Lehtonen näkee KHO:n kannan selvänä ja riidattomana, ettei siirtohinnoitteluohjeet sido OECD:n jäsenvaltioita, koska ohjeita ei ole hyväksytty osaksi lainsäädäntöä Eduskunnan lainsäädäntötoimin. Ks. Lehtonen 2014: 190. Ratkaisun KHO 2014:119 perusteluissa eriävän mielipiteen jättänyt hallintoneuvos Viherkenttä toteaa, ”ettei verotus voi perustua OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ilman lain tukea”.

¹⁴⁹ Ratkaisuissa KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 on vahvistettu soveltamisalan olevan erilainen. Vuoden 2019 hallitusohjelmaan on tehty kirjaus, jonka mukaan ”Siirtohinnoitteluohjeistä uudistetaan siten, että sitä voidaan soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajuudessa. Samassa yhteydessä tarkastellaan sitä, tulisiko lainsäädäntöä täsmentää siten, että tulon kohdentamisessa kiinteille toimipaikoille sovelletaan OECD:n kohdentamisohjeita”. Oikeusvarmuuden kannalta muutos on merkittävä ja ongelmallinen, mikäli pidetään esimerkiksi ymmärrettävän kielen vaatimuksesta ja legaliteettiperiaatteesta kiinni. Ks. Valtioneuvosto 2019: 192.

¹⁵⁰ EU:ssa toimii siirtohinnoittelufoorumi (EU Joint Transfer Pricing Forum), jonka tavoite on siirtohinnoittelusäännösten yhdenmukaistaminen. HE 107/2006: 9. Ks. myös KOM(2007) 71.

¹⁵¹ Helminen 2020: luku9.

syttävä asianmukaisesti täytetty käytäntöjen mukainen siirtohinnoitteludokumentti¹⁵².

EU TPD sisältää tiedot kantatiedostosta eli master filen ja maakohtaiset asiakirjat. Kantatiedosto sisältää kuvauksen konsernista siirtohinnoittelujärjestelmiseen. Maakohtaisten asiakirjojen tehtävä on täydentää kantatiedostoa. Käytäntöjen siirtohinnoitteludokumentointia koskevan mallin käyttö on vapaaehtoista. Mikäli yritys valitsee EU TPD:n mallikseen, tulisi tätä tapaa noudattaa johdonmukaisesti jatkuvuus huomioon.¹⁵³

¹⁵² Malmgren & Myrsky 2017: 417. Ks myös HE 107/2006: 9 sekä Euroopan Neuvosto 2006: 2.

¹⁵³ Euroopan Neuvosto 2006: 2–5.

4 Markkinaehtoisen siirtohinnan määrittely

4.1 Markkinaehtoperiaate lähtökohtana

Lähtökohtana siirtohinnoittelussa oli markkinaehtoperiaate, josta säädetään VML 31 §:ssä ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan yhteydessä. Kuitenkaan markkinaehtoisen hinnan laskemisesta ei ole VML 31 §:ssä erikseen avattu tarkemmin. Siirtohinnoittelun tulkintalähteenä käytettävissä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuvattuna markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä markkinaehtoisuuden saavuttamiseksi¹⁵⁴. Markkinaehtoperiaatetta ei kuitenkaan voida pitää työkaluna veronkiertoa vastaan verosopimusten osalta. Väärinkäytön vastaiset toimenpiteet perustuvat kansalliseen lainsäädäntöön, kun markkinaehtoperiaatteen avulla pyritään tuottojen asianmukaiseen jakamiseen valtioiden kesken.¹⁵⁵

Markkinaehtoperiaate on vastaus erillisyhtiöperiaatteesta seuraavan arvostusongelman ratkaisemiseksi. Hinnoittelun tuli perustua markkinaehtoperiaatteen mukaisesti riippumattomien osapuolten käyttämiin hintoihin vastaavassa tilanteessa. Ajatus on yksinkertainen, mutta sen soveltaminen käytännössä on osoittautunut haasteelliseksi. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa myös tuodaan ilmi tiedon keräämisen haastavuus markkinaehtoperiaatteen soveltamiselle. Haasteita aiheuttaa esimerkiksi konsernien liiketoimet tuotteilla ja palveluilla, joille ei löydy vapailta markkinoilta verrokkia. Toisaalta tuotteiden samankaltaisuus ei synnytä automaattisesti vertailukelpoisuutta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, koska huomioitavaksi tulevat myös riskien, varojen ja osapuolten toimintojen vertailukelpoisuus. Lisäksi konserniyhtiöt voivat järjestää toimintansa tavalla, jota riippumattomat osapuolet eivät hyväksyisi.¹⁵⁶

Markkinaehtoisuuden arviointi perustuu vertailuanalyysiin, jossa konsernin liiketoimen ehtoja verrataan riippumattomien osapuolten välillä käytettyihin ehtoihin vertailukel-

¹⁵⁴ Malmgren & Myrsky 2017: 410.

¹⁵⁵ Pankiv 2017: 2.

¹⁵⁶ Karjalainen & Raunio 2018: 46–47.

poisessa liiketoimessa.¹⁵⁷ Markkinaehtoista hintaa määriteltäessä tarkasteltavana on suoritteiden antaja ja saaja. Tarkastelussa tulee huomioida suoritteiden antajalle aiheutuvat kustannukset ja paljonko riippumaton osapuoli olisi suoritteesta valmis maksamaan sekä paljonko suoritteiden hankkiminen riippumattomalta osapuolelta olisi maksanut. Tarkastelu tehdään tällöin transaktiokohtaisesti, jolloin niitä verrataan riippumattomien osapuolten vastaaviin transaktioihin. Siirtohinnoittelussa on aina tunnistettava etuyhteyspuolien välillä tapahtuneet liiketoimet tai tapahtunut liiketoimi. VML 31 §:n soveltamisalan mukaisesti liiketoimen tunnistamisen lähtökohta on liiketoimen yksityisoikeudellinen muoto. Liiketoimen tunnistamiseen liittyy muun muassa taloudellisten ehtojen, sopimusten, riskien ja varallisuuden tarkastelu.¹⁵⁸ Tästä vaiheesta käytetään nimitystä toimintoanalyysi, joka VML 14 b §:ssä on nimetty toimintoarviointiksi. Toimintoanalyysistä saadaan apua liiketoimen tunnistamiseen, ja sillä on olennainen merkitys vertailutietojen hakemiselle ja vertailukelpoisuuden määrittämiselle.¹⁵⁹

Käytännössä markkinaehtoperiaatteen soveltaminen muodostuukin vertaamiseksi. Edellä esitetty noudattelee siten myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jossa siirtohinnoitteluanalyysi jaetaan kahteen vaiheeseen. Aluksi tunnistetaan liiketoimi, jonka jälkeen sitä verrataan vertailukelpoisiin toisistaan riippumattomien osapuolten soveltamiin ehtoihin. OECD:n ohjeiden soveltaminen ei kuitenkaan sido yritystä soveltamaan edellä mainittua, sillä siirtohinnoitteluohjeen mukaan voidaan käyttää mitä tahansa menettelyä, jonka lopputuloksena on markkinaehtoinen lopputulos.¹⁶⁰

Lisäksi on huomioitava, että siirtohinnoittelussa käytettävä markkinaehtoperiaate poikkeaa IFRS 13 tilinpäätösstandardin mukaisesta arvonn määrityksestä, jossa lähtökohtana on käypä arvo. IFRS:n käyvän arvonn tehtävänä on yhdenmukaistaa tase-erien kirjanpidoista käsittelyä sekä parantaa sijoittajille kohdistuvaa informaatiota, ja markkinaehtoperiaatteen mukaisen arvonn määrityksen tarkoituksena on allokoida verotettava tulo

¹⁵⁷ Isomaa-Myllymäki 2016: 83.

¹⁵⁸ Helminen 2020: luku 9.

¹⁵⁹ Karjalainen & Raunio 2018: 60–61.

¹⁶⁰ Karjalainen & Raunio 2018: 86–87.

oikein. Markkinaehtoisen hinnan määrittely siirtohinnoittelussa eroaa myös Suomen verotuksessa käytettävistä arvokäsitteistä, kuten perintö- ja lahjaverotuksen arvonmäärittelystä. Yleisesti muualla verotuksessa käytettävät arvonmäärittelymenetelmät soveltuvat huonosti siirtohinnoittelussa käytettävän markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen.¹⁶¹

IFRS tilinpäätöstä voidaan kuitenkin hyödyntää markkinaehtoisen hinnan laskemisessa. Mikäli IFRS tilinpäätöstä hyödynnetään, tulee käyttäjän olla selvillä sen laatimisperiaateista. Jos käypää arvoa sovelletaan osana arvonmäärittelyä, tulee huomioitavaksi kauppaan tai sen osapuoliin liittyvät tapauskohtaiset tekijät¹⁶².

4.2 Siirtohinnoittelumenetelmät

4.2.1 Yleistä siirtohinnoittelumenetelmistä

OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa mainittuja siirtohinnoittelumenetelmiä kutsutaan määritellyiksi menetelmiksi. Määrittelemättömät menetelmät muodostuvat liiketaloudellisista menetelmistä¹⁶³. OECD:n ohjeen siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin menetelmiin ja voittopohjaisiin menetelmiin. Perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Voittopohjaiset menetelmät ovat liiketoimintomarginaalimenetelmä sekä voitonjakamismenetelmä.¹⁶⁴ Voittopohjaisia menetelmiä kutsutaan myös epäsuoriksi menetelmiksi. Voittopohjaisten menetelmien tausta-ajatuksena on määrittellä markkinaehtoinen liikevoitto, jonka samaa tai samankaltaista liiketoimintaa harjoittava yritys ansaitsisi määritellystä liiketoimesta.¹⁶⁵ Voittopohjaiset menetelmät nähdään viimeisenä mahdollisuutena, jos mikään muu menetelmä ei ole soveltuva.

¹⁶¹ Koivuneva 2014: 286–287.

¹⁶² Koivuneva 2014: 292.

¹⁶³ Pankakoski 2018: 166.

¹⁶⁴ Karjalainen & Raunio 2018: 109.

¹⁶⁵ Euroopan Unionin Neuvosto 2018: 57.

Voittopohjaisia menetelmiä voidaan kuitenkin hyödyntää muiden menetelmien rinnalla. Yleisemmin näistä menetelmistä käytetty on voitonjakamismenetelmä.¹⁶⁶

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan minkä tahansa menetelmän käyttäminen on sallittua, kunhan valittu menetelmä johtaa markkinaehtoperiaatteen mukaiseen lopputulokseen¹⁶⁷. Siirtohinnoittelumenetelmän valintaan vaikuttaa toteutuneen liiketoimen tapauskohtaiset olosuhteet. OECD:n ohjeissa huomioonotettavaksi mainitaan muun muassa määriteltyjen siirtohinnoittelumenetelmien heikkoudet ja vahvuudet, vertailutiedon saatavuus ja toteutuneen liiketoimen vertailukelpoisuus riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Tavoitteena on löytää yksittäiseen tilanteeseen parhaiten soveltuva menetelmä. Kuitenkaan mikään menetelmä ei ole sellainen, että se soveltuisi jokaiseen tilanteeseen.¹⁶⁸ On valittu siirtohinnoittelumenetelmä mikä tahansa, valinta tulee perustella VML 14 b §:n mukaistesti siirtohinnoitteludokumentaatiossa. Kuitenkaan VML 14 b §:n 5 momentin mukaisissa vähäisissä etuyhteystoimissa siirtohinnoittelumenetelmän kuvausta ei tarvitse olla. Yhteenvedona voidaan todeta siirtohinnoittelumenetelmän kuvaamisen olevan lakisääteinen velvollisuus, jos toimintaa yhtään harjoitetaan suuremmassa mittasuhteessa.

4.2.2 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmässä (comparable uncontrolled price method eli CUP) verrataan tavarasta, aineettomasta omaisuudesta tai palvelusta etupiiriyhteydessä ve-loitettua hintaa riippumattomien osapuolten käyttämään vertailukelpoisen transaktioon. Etuyhteydessä tehty transaktio ja riippumattomien osapuolten välinen transaktio nähdään vertailukelpoisena, kun vertailunkohteena olevien transaktioiden tai siihen osallisina olevien yritysten välinen eroavaisuus ei vaikuttaisi olennaisesti vapailla markkinoilla hintaan tai niiden erojen olennaiset vaikutukset on mahdollista poistaa oikaisemalla. Markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä vertailukelpoisia transakti-

¹⁶⁶ Helminen 2020: luku 9.

¹⁶⁷ Karjalainen & Raunio 2018: 109.

¹⁶⁸ OECD 2017a: 2.2.

oita ovat saman tai vertailukelpoisen tuotteen osto tai myynti konsernin sisäisesti ja ulkopuoliselle sekä saman tai vertailukelpoisen tuotteen osto ja myynti ulkopuolisilta toisistaan riippumattomilta yrityksiltä.¹⁶⁹

OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaan markkinahintavertailumenetelmä on paras siirtohinnoittelumenetelmä tilanteessa, jossa on löydettävissä vertailukelpoisia transaktioita. Vertailukelpoisuuden vaatimuksesta johtuen pienetkin eroavaisuudet saattavat aiheuttaa vertailukelvottomuuden.¹⁷⁰ Markkinahintavertailumenetelmä onkin paras menetelmä saavuttaa markkinaehtoperiaatetta vastaava hinta, kun on löydettävissä vertailukohde.

4.2.3 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method eli RPM) perustuu hintaan, jossa konsernin sisältä ostettu tuote myydään riippumattomalle osapuolelle. Siirtohinnan laskemiseksi jälleenmyyntihinnasta vähennetään jälleenmyyntikate. Jälleenmyyntikate käsittää kohtuulliset liiketoiminnan kustannukset sekä niihin nähden kohtuullisen voiton. Kohtuullisen voiton osalta tulee huomioida, että jälleenmyyjän tulos voi olla tappiollinen yksittäistapauksessa. Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä jälleenmyyjän kate lasketaan yleensä prosenttiosuutena ja vertailu tapahtuu yleensä myyntikatteen tasolla.¹⁷¹ Markkinaehtoinen hinta saadaan siten vähentämällä jälleenmyyntihinnasta kate. Transaktiot ovat vertailukelpoisia, jos vertailun kohteena olevien transaktioiden tai niiden osapuolina olevien yritysten välinen ero ei vaikuta katteeseen vapailla markkinoilla tai näistä johtuneiden eroavaisuuksien olennaiset vaikutukset voidaan eliminoida oikaisemalla¹⁷².

Jälleenmyyjän jälleenmyyntikate voidaan myös laskea sisäistä verrokkia käyttämällä, jolloin kate lasketaan tuotteen ostosta riippumattomalta osapuolelta ja sen myynnistä

¹⁶⁹ Karjalainen & Raunio 2018: 110–111.

¹⁷⁰ OECD 2017a: 2.14–2.16. Ks. myös Isomaa-Myllymäki 2016: 132.

¹⁷¹ Karjalainen & Raunio 2018: 116. Ks. myös Helminen 2020: 9 luku.

¹⁷² OECD 2017a: 2.29.

edelleen riippumattomalle osapuolelle.¹⁷³ Verohallinnon ohjeen (A68/200/2018) mukaan sisäisen verrokin käyttäminen on ensisijaista. Kuitenkaan sisäistä verrokkia ei voida käyttää, mikäli se ei täytä siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja vertailukelpoisuuden tekijöitä.¹⁷⁴ Karjalaisen ja Raunio mukaan Verohallinto hyväksyi jälleenmyyntimenetelmän käyttämisen ainoastaan silloin, vertailtavalle transaktiolle löytyy sisäisiä verrokkeja. Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan sisäisen verrokin puuttessa voidaan käyttää ulkoista verrokkia, jolloin tarkastelun kohteena on riippumattoman osapuolen kate jälleenmyynnistä. Yleisesti jälleenmyyntimenetelmässä ei ole yhtä tiukkoja kriteerejä transaktion vertailukelpoisuudelle tai samanlaisuudelle kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Kuitenkin jälleenmyyjää koskevien toimintojen, kuten toimintaan sidotun varallisuuden ja riskien samankaltaisuuden vaatimus on olennainen.¹⁷⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan jälleenmyyntihintamenetelmä on käytännöllisin markkinointitoiminnassa sekä sellaisissa tilanteissa, jossa myyjä ei muokkaa tuotetta ennen myyntiä eli suorita toimenpiteitä, jotka nostaisivat tuotteen arvoa myyntihetkellä¹⁷⁶. Vahvuutena jälleenmyyntihintamenetelmässä on sen toimintaperiaatteen vastaavuus riippumattomien osapuolien hinnoitteluun. Toisaalta kirjanpitoikäntöjen eroavaisuus voi vaikuttaa vertailun edellytyksiin. Kirjanpidossa saattaa olla konsernikohtaisia ja maakohtaisia eroavaisuuksia, joka vaikuttaa vertailun toteuttamiseen. Jotta myyntikate olisi vertailukelpoinen, tulee vertailtavien yritysten laskentaperiaate myyntikatteelle olla riittävän samankaltainen.¹⁷⁷

4.2.4 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kolmas perinteinen siirtohinnoittelumenetelmä on kustannusvoittolisämenetelmä. (cost plus method eli CP). Kustannusvoittolisämenetelmässä huomioidaan tuotteen tai palvelun toimittamisen kustannukset konsernin sisällä. Siirtohinnan laskemiseksi muodostuneisiin kustannuksiin lisätään kohtuullinen voittolisä. Kohtuullisella voittolisällä

¹⁷³ OECD 2017a: 2.28.

¹⁷⁴ Verohallinto 2018: 5.63.

¹⁷⁵ Karjalainen & Raunio 2018: 120, 116–117. Myös OECD 2017a: 2.28.

¹⁷⁶ OECD 2017a: 2.27, 2.35.

¹⁷⁷ Karjalainen & Raunio 2018: 119.

tarkoitetaan sitä määrää, joka vastaa myyjän käytettyihin varoihin ja riskeihin nähden kohtuullista voittoa.¹⁷⁸ Tosin ajateltuna markkinaehtoinen hinta saadaan lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen voittolisä. Voittolisä lasketaan yleensä prosenttiosuutena kustannuksista¹⁷⁹. Voittolisä voidaan laskea sisäistä verrokkia käyttämällä eli siitä, paljonko voittoa saadaan myydessä tuote tai palvelu riippumattomalle osapuolelle. Sisäisen verrokin puuttuessa voidaan käyttää vertailukohteena ulkopuolisen yrityksen saama voittolisä.¹⁸⁰ Käytännössä riippumattoman yrityksen voittolisän selvittäminen voi olla hyvin haasteellista, koska yritykset eivät julkista tuotekohtaisia katetta tai liikevoittoa koskevia tietoja. Vertailuarvioinnin tuloksena saatu voittolisä sekä mahdolliset oikaisuerät joita on käytetty, tulee esittää hallituksen esityksen (107/2006) mukaan siirtohinnoitteludokumentissa. Lisäksi kustannusvoittolisämenetelmän soveltamisesta johtavat vaikutukset osapuolten välillä olisi mahdollista esittää siirtohinnoitteludokumentointia laadittaessa tuloslaskelman, taseen sekä verotettavan tulon laskelmalla, mikäli ne ovat käytettävissä.¹⁸¹

OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaan kustannusvoittolisä soveltuu parhaiten puoli-valmisteiden myymiseen. Transaktiot nähdään vertailukelpoisina kun transaktioiden tai osapuolten eroavaisuudet eivät olennaisesti vaikuttaisi kustannusvoittolisään riippumattomien osapuolten välillä, tai mahdolliset eroavaisuuksien vaikutukset voidaan poistaa oikaisemalla.¹⁸² Kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä vertailukelpoisuuden vaatimus on olennainen myyjän toimintojen ja kustannusrakenteen osalta. Samankaltaisuuden vaatimuksen vuoksi vertailu tulisi tehdä vastaaviin tuotteisiin tai palveluihin. Vertailukelpoisuuden vaatimuksen lisäksi määriteltäväksi tulevat huomioitavat kustannukset ja markkinaehtoinen voittomarginaali. Kuitenkin tietyt eroavaisuudet kustannusten määrässä ja tyypissä voivat vaatia oikaisemista. Oikaisu voi tulla kyseeseen voittolisän osalta kustannusten kuvatessa toiminnallisia eroja tai lisäpalkkion määrittelyssä. Tilanteessa, jossa kustannusten avulla kuvataan yhtiön tehokkuutta tai tehot-

¹⁷⁸ Karjalainen & Raunio 2018: 121. Malmgren & Myrsky 2017: 411. OECD 2017a: 2.45.

¹⁷⁹ Karjalainen & Raunio 2018: 121.

¹⁸⁰ OECD 2017a: 2.46.

¹⁸¹ HE 107/2006: 18.

¹⁸² OECD 2017a: 2.45, 2.47.

tomuutta, voi olla realistista jättää oikaisu tekemättä.¹⁸³ Kun vertailuja tehdään riippumattomiin osapuoliin, tulee huomioida myös kirjanpidossa olevat eroavaisuudet. Kirjanpidon yhdenmukaisuutta voidaan pitää keskeisenä vertailukelpoisuuden edellytyksenä. Kirjanpitokäytäntöjen erotessa verovelvollisen ja riippumattomien osapuolten välillä, joudutaan eroavaisuuksia oikaisemaan voittolisän laskemiseksi samalla tavalla.¹⁸⁴

4.2.5 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (transactional net margin method eli TNMM) mittaa nettomarginaalia valittuun vertailupohjaan nähden. Pohjana voidaan käyttää esimerkiksi kustannuksia, liikevaihtoa tai varallisuutta. Nettomarginaali voidaan määrittää sisäistä verrokkia käyttäen, jolloin nettomarginaali määriteltäisiin riippumattoman osapuolen kanssa tehdystä vertailukelpoisesta liiketoimesta. Sisäisen verrokin puuttessa voidaan käyttää ulkoista verrokkia, jolloin nettomarginaali määritellään ulkopuolisen yrityksen saamasta tuloksesta.¹⁸⁵ Nettomarginaalin osalta tulee huomioida, ettei sitä ole käsitteenä määritelty tarkasti, jolloin se voi tarkoittaa erilaista merkityssisältöä. Menetelmää käytettäessä vertailulukuna yleensä on tietokannoista löytyvä liikevoitto. Liikevoiton etuna on se, etteivät rahoituskulut ja -tuotot ja tuloverot vaikuta vertailun lopputulokseen. Yrityksessä tulee kuitenkin varmistua liikevoiton laskentatavan identtisyydestä.¹⁸⁶

Liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamiseen liittyy haasteita, jotka liittyvät usein vertailukohteiden löytämiseen ja käyttämiseen sekä itse vertailuarvion tekemiseen. Myös kapasiteetin tai tuotantomäärän vaikutus voivat olla ongelmallisia. Esimerkiksi ilman oikaisuja kapasiteetti ja kannattavuusriski siirtyvät toiselle osapuolelle. Lisäksi liiketoimi- tai sen tyyppikohtaisuus saattaa aiheuttaa haasteita. Liikevoiton tasolla tapahtuvassa markkinaehtoisuuden tarkastelussa tulee myös liikekustannukset jakaa

¹⁸³ Karjalainen & Raunio 2018: 122–124.

¹⁸⁴ Mehtonen 2005: 123.

¹⁸⁵ OECD 2017a: 2.64.

¹⁸⁶ Karjalainen & Raunio 2018: 130.

liiketoimien mukaisesti, jotta saadaan selvitettyä liikevoitto. Karjalainen ja Raunio huomauttavat soveltamisen tapahtuvan käytännössä yhtiötasolla siten, että kaikki liike-toimet ovat yhdistetty yhdeksi testattavaksi liiketoimeksi. Yhdistämisen taustalla on työmäärän ja kustannusten säästö. Liiketoimien yhdistäminen tulee perustella siirtohinnoitteludokumenteissa erikseen siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.¹⁸⁷

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä ei ole käyttökelvoton, sillä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden testaamisessa menetelmä on yleisesti käytössä. Kuitenkin hinnoittelussa sen käyttöön liittyy rajoituksia.¹⁸⁸

4.2.6 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmä (transactional profit split method) perustuu voitonjakosuhteen määrittelyyn tavalla, josta riippumattomat osapuolet olisivat markkinaehtoisesti sopineet. Menetelmässä määritellään ensin etuyhteyskaupoissa syntynyt voitto, jonka jälkeen se jaetaan etuyhteyskaupan osapuolille riippumattomien osapuolien voitonjako vastavalla tavalla.¹⁸⁹ Voitonjakamismenetelmä soveltuu etupiiriyhteydessä tehtyihin liiketoimiin tilanteessa, jossa liiketoimea ei voida tarkastella yksipuolisella siirtohinnoittelumenetelmällä osapuolten mukaisesti.¹⁹⁰

Voitonjakamismenetelmän avulla voidaan jakaa yhdistetty voitto, jäännösvoitto tai tappio. Yhdistetyn voiton jakaminen tapahtuu kontribuutioanalyysia käyttäen osapuolten kesken. Kontribuutioanalyysissa yhdistettyjen voittojen jako tapahtuu konsernissa osapuolten välillä suoritettujen toimintojen arvon perusteella huomioiden osapuolten käyttämän varallisuuden sekä otetut riskit. Toinen menetelmä on käyttää jäännösanalyysia voiton jakamiseen etuyhteysyritysten välillä. Jäännösanalyysi käsittää kaksi vaihetta. Ensimmäiseksi yritykselle määritellään perustuotto tai rutiinivoitto sen suorittamien toimintojen, riskien ja käytetyn omaisuuden suhteessa, joka vastaa

¹⁸⁷ Karjalainen & Raunio 2018: 134–135.

¹⁸⁸ Karjalainen & Raunio 2018: 136.

¹⁸⁹ Helminen 2020: 9 luku.

¹⁹⁰ Karjalainen & Raunio 2018: 137.

riippumattomien osapuolten markkinatuottoa vastaavassa liiketoimessa. Toinen vaihe käsittää edellä mainitun tuoton jakamisen osapuolille vastaavalla tavalla kuin riippumattomat osapuolet olisivat voiton jakaneet markkinaehtoisesti.¹⁹¹

Voitonjakamismenetelmän etu on siinä, että sen käyttö on mahdollista jopa ilman vertailutietoja. Menetelmän haasteet liittyvät monimutkaiseen soveltamiseen. Tarkastelun kohteena olevan liiketoimen voiton sekä voiton jakamisen kriteerien määrittelyyn sisältyy huomattavasti tulkinnanvaraisuutta.¹⁹²

4.2.7 Kustannustenjakojärjestelmä

Kustannustenjakojärjestelmä (cost contribution arrangement eli CCA) löytyy myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Kustannustenjakojärjestelmässä liiketoimen osapuolet sopivat siitä, miten kustannukset ja riskit jakautuvat heidän kesken. Kustannustenjakojärjestelmää sovellettaessa tulee noudattaa markkinaehtoperiaatetta.¹⁹³ Kustannustenjakojärjestelmään kuuluvien yritysten tulee hyötyä järjestelmästä välittömästi tai välillisesti. Vastaavasti tämä vaikuttaa myös verotuksessa vähennyskelpoisuuden edellytykseen.¹⁹⁴ Kustannustenjakosopimukset kuuluvat myös VML 14 b §:n mukaiseen raportointivelvollisuuteen koskien aineettomaan omaisuuteen liittyvää toimintaa¹⁹⁵.

4.2.8 Muut siirtohinnoittelumenetelmät

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti tulee käyttää soveltuvimman menetelmän lähestymistapaa¹⁹⁶. Esimerkiksi muita soveltuvia menetelmiä ovat liiketaloustieteelliset menetelmät, jotka jaetaan markkinaperusteiseen, kustannusperusteiseen ja tuloperusteiseen lähestymistapaan. Esimerkiksi tavaramerkin ja muiden aineettomien omaisuuk-

¹⁹¹ Euroopan Unionin neuvosto 2018: 58. Ks. myös Karjalainen & Raunio 2018: 137.

¹⁹² Karjalainen & Raunio 2018: 141–142.

¹⁹³ OECD 2017a:8.3.

¹⁹⁴ Helminen 2020: 9 luku. Kustannustenjakojärjestelmä on esiintynyt myös kotimaisessa oikeuskäytännössä, esimerkiksi KHO 1994/1847.

¹⁹⁵ Verohallinto 2018: luku 4.4.

¹⁹⁶ OECD 2017a: 2.2.

sien arvonmäärittämisessä käytetään yleisesti tuloperusteista lähestymistapaa. Tuloperusteisissa menetelmissä ajatuksena on diskontata tulevaisuuden kassavirrat nykyhetkeen. Tuloperusteisista menetelmistä voidaan mainita diskontattujen kassavirtojen menetelmä sekä tavaramerkin arvonmäärittäykseen soveltuva relief from royalty-menetelmä. Relief from royalty-menetelmässä aineettoman omaisuuden arvonmäärittäminen perustuu taloudellisiin ennusteisiin, varallisuuden odotettuun elinikään ja sille asetettuun rojaltiltasoon.¹⁹⁷

4.2.9 Globaalisen jakokaavan menetelmä

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan kiellettyinä menetelmänä globaalisen jakokaavan menetelmä. Globaalisen jakokaavan menetelmässä maailmanlaajuisesti kertynyt voitto jaetaan valtioiden kesken ennalta suunnitellun kaavan mukaisesti. Menetelmässä jätetään kokonaan huomioimatta eri valtioissa toteutuneet voitot, eroavaisuudet toiminnoissa ja riskeissä.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Pankakoski 2017: 169–170, 213. Pankakoski on käsitellyt tavaramerkin arvonmäärittäystä yksityiskohtaisesti väitöskirjassaan.

¹⁹⁸ Kukkonen & Walden 2016: 210. OECD 2017a: 1.16–1.17.

5 Siirtohinnoittelu oikeuskäytännössä

5.1 Johdatusta oikeuskäytäntöön ja KHO:n asema

Oikeusvarmuuden kannalta merkitykselliseksi tutkimukseksi voidaan luonnehtia korkeimman hallinto-oikeuden tutkimusta vuodelta 2009. Tutkimuksesta kävi ilmi, että suurimpana syynä muutoksenhakuun oikaisulautakunnan päätöksistä on pidetty lain-säädännön tulkinnanvaraisuutta, ratkaisujen perustelujen ymmärtämättömyyttä sekä epäluottamusta päätösten oikeellisuuteen.¹⁹⁹

Oikeuskäytännön tutkimisen avulla on mahdollisuus löytää deskriptiivisiä yleistyksiä tuomioistuinten käyttäytymisistä. Tämän edellytyksenä on relevanttien piirteiden tunnistaminen sekä prejudikaattirelaation tekeminen. Ratkaisut mahdollistavat tarkemman ennustamisen siitä huolimatta, että ne kuvaavat mennyttä oikeuskäytäntöä.²⁰⁰ Myrskyn havainnot tukevat hyvin sitä käytännön työtä, jota siirtohinnoittelussa joudutaan tekemään epävarmassa kansainvälisessä toimintaympäristössä. Ongelmaksi siirtohinnoittelussa muodostuu myös tapausten erilaisuus transaktioiden välillä. Nuotio nostaa siirtohinnoittelua koskevan oikeuskäytännön kannalta ongelmalliseksi sen, että yksittäisen konserniyhtiön voittotason määrittämistä tai transaktion hinnoittelua koskevan ratkaisun perusteella voi olla vaikea antaa oikeusohjetta, jolla olisi laajaa vaikutusta siirtohinnoittelussa²⁰¹. Prejudikaattien merkitystä tarkasteltiin aikaisemmin toisessa luvussa, joten tässä yhteydessä asiaa ei toisteta. Ennakkopäätösten osalta tulee huomioida, että ne voivat sisältää myös ennakkopäätösnormin lisäksi sellaisia oikeudellisia kannanottoja, jotka eivät ole olleet välttämättömiä kyseessä olevan ratkaistun kannalta²⁰².

Verotuksessa ylin tuomiovalta Suomessa kuuluu korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Korkeimman hallinto-oikeuden asema ylimpänä tuomioistuimena on vahvistettu perustus-

¹⁹⁹ Myrsky 2011:93.

²⁰⁰ Myrsky 2011: 176.

²⁰¹ Nuotio 2018: 136.

²⁰² Launiala 2020: luku 8.1. Pääasian yhteydessä esitetyistä sivuhuomioista käytetään myös nimitystä obiter dictum.

lain 3.3 §:ssä. Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain (22.12.2006/1265) 2 §:n mukaan korkein hallinto-oikeus käsittelee muutoksenhakua ja ylimääräistä muutoksenhakua koskevat asiat sekä muualla lainsäädännössä sille osoitetut asiat. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin huomioitavaa on, ettei niihin voida hakea muutosta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta tai unionin tuomioistuimelta. Mikäli ratkaistava tapaus liittyy EU-oikeuden tulkintaan, korkein hallinto-oikeus on velvollinen pyytämään ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen merkitys korostuu siinä, että ne ohjaavat alempien tuomioistuinten ratkaisukäytäntöä.²⁰³ Erityisesti alempien tuomioistuinten ratkaisukäytännön ohjaaminen lisää lainkäytön yhtenäisyyttä ja oikeusvarmuutta²⁰⁴. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä merkittävimpiä ovat vuosikirjapäätökset, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai päätöksillä on yleistä merkitystä²⁰⁵.

5.2 Oikeuskäytäntö korkeimmassa hallinto-oikeudessa

5.2.1 Yleistä luvun rakenteesta

Seuraavaksi käsittelemme korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistavana olleita tapauksia, jotka liittyvät verotusmenettelylain siirtohinnoittelua koskeviin pykäliin. Etenen aikajärjestyksessä, koska sen voisi olettaa kuvaavan paremmin oikeuden tilan kehittymistä suhteessa siihen, millaisia kannanottoja korkein hallinto-oikeus on aikaisemmin esittänyt. Selvyyden vuoksi käsittelemme tapauksia omissa luvuissa, jotta emme sekoita tapauksia keskenään niiden erilaisuudesta johtuen. Viittauksiin valittu tapa vaikuttaa siten, ettei käsiteltävään tapaukseen erikseen viitata jokaisessa kohtaa, koska luvun otsikko kertoo mitä tapausta käsitellään. Tapauksia avataan niiltä osin, kuin se nähdään tarpeelliseksi tutkielman kannalta. Tarkoitus ei ole toistaa sellaisia havaintoja tapauksesta toiseen, jotka mahdollisesti myöhemmin käsiteltävissä tapauksissa tulevat ilmi, kuten OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema. Tuon myös osassa tapauksissa esille

²⁰³ Oikeusministeriö 2010: 104, 106.

²⁰⁴ Launiala 2020: luku 1.1.1.

²⁰⁵ Korkein hallinto-oikeus 2018: 1.

verotukseen vaikuttavia seikkoja, joita ei suoraan ratkaisuisissa ole kerrottu. Tämä sen vuoksi, koska työssä käsitellään verotusta, jolloin seikkojen tunteminen on tarpeen verotukseen vaikuttavien tekijöiden ymmärtämiseksi.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta on keskeistä, että kaikki ratkaisut ovat julkaistuja, joka tulee huomioida niiden merkityksessä. Kyseiset ratkaisut siten ohjaavat alempien tuomioistuinten ratkaisukäytäntöä, joka lisää oikeusvarmuutta. Kyseiset päätökset ovat siten lopullisia ja sitovia, jolloin niiden oikeusvoima lisää oikeusvarmuutta.

5.2.2 KHO 2013:36

Ratkaisun KHO 2013:36 kuvas on seuraava:

Ratkaisussa käsiteltiin location savings hyötyjä eli toimintaa, jossa pyritään hyötymään toiminnan siirtämisestä alhaisempaan kustannustason valtioon²⁰⁶. Tapauksessa Suomessa sijaitseva A Oyj oli ostanut Virolaiselta tytäryhtiöltään B AS:ltä valmistuspalveluja verovuosina 2004 ja 2005. Tytäryhtiöstä oli tullut sopimusvalmistaja tuotannon siirtyessä Vieroon. Samalla työmenetelmä olivat muuttuneet siitä, mitä ne olivat olleet Suomessa. Markkinaehtoinen siirtohintaa oli määritelty liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla lisäämällä Virolaisen tytäryhtiön todellisiin kustannuksiin puolet laskennallisista location savings- säästöistä, jonka lisäksi Virolainen tytäryhtiö oli laskuttanut voittolisää, joka oli määritelty liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla. Yhtiö oli lisäksi pyrkinyt osoittamaan location savings hyötyjen huomioimisen vertailukelpoisena hintana ulkopuoliselta C Oy:ltä saaman tarjouksen avulla. Tarjous vastasi alle viikon Viron tytäryhtiön kapasiteettia eikä kyseessä ollut toteutunut kauppahinta. Korkein hallinto-oikeus ei hyväksynyt tarjousta riittävänä osoituksena markkinaehtoisesta hinnasta. KHO katsoi, ettei käsillä oleva tilanne vastannut OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja location savings tilanteita²⁰⁷, koska valmistustoiminta Virossa poikkesi merkittävästi siitä, mitä se oli ollut Suomessa.

Voittolisän selvittämisessä oli käytetty Amadeus-tietokantaa, jossa vertailutietohaun yhtiöt olivat EU:n alueella toimivia yrityksiä. Matalan kustannustason valtiossa eli Virossa nettovoittolisän painotettu keskiarvo kolmen vuoden aikana oli 8,08 % ja toisella yhtiöllä 26,96 %. Kuitenkin yhtiö oli käyttänyt kvartillivälin mediaania 7,95 %, jota korkein hallinto-oikeus piti matalana, koska kyseessä on suhteellisen yksinkertainen sopimusvalmistus kyseessä, jolloin matalan kustannustason maissa yhtiöiden kateprosentit voivat olla korkeampia. Lisäksi marginaalin määrittämisessä tuli huomioida korkeimman hallinto-oikeuden mukaan A Oyj:n neuvotteluvoima tilanteessa, jossa se olisi tytäryhtiöstään riip-

²⁰⁶ Näin location savings käsitteen määrittelee myös Penttilä 2015: 135 ja Karjalainen & Raunio 2018:84.

²⁰⁷ Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käsitellään kahden esimerkin avulla location savings tilanteita. Ks. OECD 2010: 9.148–9.153.

pumaton osapuoli. B AS:llä ei todettu olevan sellaista tietotaitoa, jonka voitaisiin puoltavan korkeampaa voittomarginaalia.

Perusteluista voidaan päätellä EU:n alueen erilaisuus vertailutietoja haettaessa. Perustelut antavat viestin siitä, ettei EU:n aluetta ensinnäkään voida kohdella vertailutietohaussa yhdenmukaisesti kaikilta osin. Vertailutietohakua tehdessä tulisi huomioida kustannustason poikkeaminen valtioiden kesken. Emme kuitenkaan voi tehdä absoluuttista johtopäätöstä siitä, että kyseinen linja sopisi kaikille transaktioille. Vertailutietohakua tehdessä tulisikin huomioida se, miten valtiot ylipäätään luokitellaan tai jaetaan erilaisen kustannustason valtioiksi. Erilaiset toimialat voivat poiketa merkittävästi valtioiden kesken, jolloin tulee miettiä, millaisia indikaattoreita voidaan käyttää hyväksyttävästi²⁰⁸. Kokonaisuutena on huomioitava vertailutietohaun merkitys arvonmääritysongelman ratkaisemisessa, koska jokaiselle liiketoimelle ei ole olemassa absoluuttista verrokkia. Vaiheeseen liittyykin merkittäviä tulkinnanvaraisuuksia, joka ei ainakaan lisää ennustettavuutta arvostamisongelman osalta.

Yhtiön pyrkimys osoittaa location savings hyötyjen huomioiminen vertailukelpoisena ulkopuolisen C Oy:n tarjouksen avulla, katsottiin riittämättömäksi. Hallinto-oikeus toteusi sen vastaavan alle viikon kapasiteettia Virolaiselta tytäryhtiöltä eikä kysymyksessä ollut toteutunut kauppahinta riippumattomalta osapuolelta. Vastaavasti korkein hallinto-oikeus ei pitänyt sitä riittävänä osoituksena markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Päätelmänä voidaan todeta, että tarjouksen tulisi olla oikeasuhteinen. Perusteltua on ajatella, että esimerkiksi kuukauden kapasiteettia vastaava tarjous olisi ollut jo hinnaltaan erilainen. Alle viikon tuotantokapasiteettia koskeva tarjous ei kuulosta realistiselta, jos sen avulla hinnoittelu tehdään pitkälle aikavälille.

²⁰⁸ Koronaviruspanepidemian vaikutuksien on arvioitu heijastuvan vertailukohteisiin siten, että panepidemian huomioimista on vaikeampi todentaa vertailukohteissa. Tämä näkyy varsinkin hard-to-value-intangibles (HTVI) aineettomissa kuten vaikeasti arvostettavissa digitaalisissa tuotteissa, joille koronaviruspanepidemia on luonut ainutlaatuisen taloudellisen ympäristön, jossa on vain muutamia julkisesti saatavilla olevia vertailukohteita kolmansista osapuolista. Tämä tekee siirtohinnoittelua koskevien sääntöjen noudattamisesta haasteellista. Ks. Mehboob 2020. Lisää HTVI aineettomista Ks. OECD 2015: 6.186–6.195.

Tapauksesta voidaan päätellä myös se seikka, että oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat tärkeitä yritykselle, koska niistä seuraa epävarmoja veropositioita²⁰⁹ sekä tilintarkastukselle, jonka kohteena suoraan siirtohinnoitteludokumentaatio ei ole. Tämä pätee kaikkiin siirtohinnoittelua koskeviin tapauksiin. Ratkaistavana ollut päätös verovuosien 2004 ja 2005 siirtohinnoitteluun saatiin korkeimmasta hallinto-oikeudesta vasta vuonna 2013. Kyseessä olevien verovuosiin oli puututtu jo verotarkastuksessa, josta konserniverokeskus oli antanut päätöksensä 13.11.2006. Tapauksesta voidaan kiistatta havaita muutoksenhakuprosessin olevan ajallisesti pitkä, mikäli prosessissa edetään ylimpään tuomioistuimeen saakka. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta voidaankin perustellusti kysyä, millainen toimintalinja on valittu konsernissa siirtohinnoitteluun oikeusprosessin aikana, mikäli konsernin toiminta Suomen ja Viron välillä on jatkunut vastaavanlaisena. Tämä on relevantti seikka, joka yrityksen tulee huomioida muutenkin oikeusprosessien aikana.

Yrityksen jatkaessa vanhalla siirtohinnoittelulla, johtaa se siirtohinnoitteluriskin kerryttämiseen. Mikäli myöhemmin muutoksenhakuprosessissa oma hinnoittelu todetaan virheelliseksi ja verotarkastajien kanta oikeaksi, koituu yritykselle maksettavaksi veronkorotus- ja korkoseuraamuksia. Mikäli yritys päättää noudattaa verotarkastuksessa esitettyä siirtohinnoittelua, tulee päättää, noudatetaanko sitä ainoastaan Suomessa. Tässä tulee huomioida verotuksellinen seikka, sillä verotuksen muuttaminen vain Suomessa johtaa osittain kaksinkertaiseen verotukseen. Mikäli hinnoittelua muutetaan sekä Suomessa ja ulkomailla, voi hintojen jälkikäteinen oikaiseminen olla vaikeaa, mikäli yrityksen alkuperäinen siirtohinnoittelu todetaan muutoksenhaussa markkinaehtoiseksi.²¹⁰ Tähän seikkaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa ei erikseen paneuduta, mutta sillä on suoraan välitön vaikutus muutoksenhaun rinnalla, joka yrityksen tulee tunnistaa. Siksi aihe on olennainen nostaa esille muutoksenhaun kestosta johtuen. Kyseessä on seikka, joka tulee huomioida, vaikka se ei näy ratkaisussa.

²⁰⁹ Epävarmat veropositiot eivät ole merkityksettä konsernille kirjanpidossa, sillä IFRIC 23 koskettaa IFRS-tilinpäätöstä. Ks. Urpilainen 2019: 157–161.

²¹⁰ Karjalainen & Raunio 2018: 368.

Määräaikoihin liittyvät vaatimukset eli prosessuaaliset määräajat estävät sen, etteivät hallinnolliset päätökset tai tuomioistuinkäsittelyt voi venyä loputtomasti. Oikeusvarmuus korostuisi nimenomaan niissä tapauksissa, joissa ei ole säädetty menettelyllisiä määräaikoja kanteen nostolle tai sanktioiden määräämiselle. Unionin tuomioistuin on todennut: ”*velvollisuus toimia kohtuullisessa ajassa hallintomenettelyissä on unionin oikeuden yleinen periaate*”²¹¹.²¹² Tapauksessa ei ollut kysymys määräaikojen rikkomisesta missään vaiheessa, vaan pyrin tuomaan esille tämän siksi, että prosessit voivat venyä pitkiksi virallisessa muutoksenhaussa. Konserniverokeskuksen ja korkeimman hallinto-oikeuden päätösten välinen aika on ollut yli seitsemän vuotta.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden selvittämisessä taustalla vaikuttaa myös Suomen ja Viron välinen verosopimus, jonka yritys A mainitsee valituskirjelmässään. Verosopimus ei määrittele veron määriä, mutta havainnollistaa toimintakenttää koskevan säädöspohjan ymmärtämistä ja tunnistamista. Tapauksen osalta siirtohinnoittelua koskeva VML 31 § oli sanamuodoltaan toisenlainen kyseisinä verovuosina. Vastaavasti OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin tuli laajempi päivitys vuonna 2010. Pelkästään verotusmenettelylain ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tunnistaminen ei sinänsä ole riittävää, vaan tulisi tuntea ja tunnistaa kokonaisuutena yritystä koskeva lainsäädäntö. Tällä on vaikutusta muun muassa muutoksenhaussa.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema on vahvistettu Suomessa oikeuskäytännössä. Tapauksessa korkein hallinto-oikeus toteaa siirtohinnoitteluohjeista seuraavanlaisesti:

*OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita. Ohjeisiin sisältyy kuitenkin suositus, että sekä kansalliset veroviranomaiset että kansainväliset konsernit nojautuisivat niihin. Esimerkiksi hallituksen esityksessä 107/2006 vp on todettu, että kyseisillä OECD:n ohjeilla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema, ja ohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.*²¹³

²¹¹ C-477/13 P.

²¹² Raitio 2017: 85.

²¹³ KHO 2013:36.

Lisäksi huomioitavaksi tulee myös se, että korkein hallinto-oikeus otti myös kantaa uudemman eli vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeen soveltamiseen taannehtivasti, koska uusi 9 luku antoi tulkintasuosituksia aikaisemmin julkaistujen periaatteiden soveltamiseen, niiden huomioimiselle ei ollut estettä. Kyse ei kuitenkaan ole taannehtivan lainsäädännön soveltamisesta, koska OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole lainsäädäntöä, mutta sitä voidaan ajatella sitä taustaa vasten. Ylipäätään taannehtiva soveltaminen tulee huomioida oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta, joten korkeimman oikeuden tehtävä oli myös selvittää, onko siirtohinnoitteluohjeiden taannehtiva soveltaminen mahdollista.

Tapauksessa on huomioitava siirtohinnoitteluohjeita koskeva tulkintaero koskien location savings tilannetta. A Oyj:n mukaan yhtiöiden suoran vertailukelpoisuuden puuttumisesta johtuen, edellyttää siirtohinnoittelu OECD:n ja Verohallinnon ohjeisiin peilaten locations savings -tekijän huomioimista. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, ettei tilanne vastannut siirtohinnoitteluohjeessa esitettyä tilannetta, koska Virossa valmistustoiminta oli eronnut merkittävästi Suomessa olleesta toiminnasta. Helminen on tehnyt tästä päätelmän, että todennäköisesti korkein hallinto-oikeus hyväksyisi location savings -säästön huomioimisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa selostetulla tavalla²¹⁴. Perustellusti voidaan ajatella Helminen näkemyksen olevan realistinen. Siirtohinnoittelun osalta tulkintaeroista aiheutuvat seuraukset voivat olla merkittäviä. Tapauksessa yhtiö oli käyttänyt apunaan tilintarkastusyhteisöä, joten oletettavasti tietotaitoa on haettu ulkopuolelta siirtohinnoittelun määrittelyyn. Tulkintaerot siirtohinnoitteluohjeen osalta ovat yksi ennustettavuutta heikentävä tekijä. Tapaus myös osoittaa, miten eri vaiheisiin voi liittyä tulkintaeroja, jotka voivat johtaa erilaiseen lopputulokseen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta korkein hallinto-oikeus viittasi perusteluisaan hallituksen esitykseen. Ojanen katsoo, ettei verovelvolliselta voida vaatia hallituksen esitykseen perehtymistä²¹⁵. Voidaankin perustellusti esittää Haapaniemen esittämä

²¹⁴ Ks. Helminen 2020: luku 9.

²¹⁵ Ojanen 2008: 304.

kysymys: ”kuinka hyväksyttävää hallituksen esityksen pelkkä viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sitten on (sikäli kun ne verovelvollinen ne suomeksi ylipäättään jostain saa)”.²¹⁶ Myöskään legaliteettiperiaate ei tue sitä näkemystä, että verovelvollisen tulisi selvittää hallituksen esityksestä veron määräytymiseen vaikuttavia seikkoja. Legaliteettiperiaatetta taas tukee perustelu, etteivät siirtohinnoitteluohjeet sido jäsenvaltioita. Haapaniemen kysymys nosti myös esiin ymmärrettävän kielen vaatimuksen. Voidaanko verovelvolliselta edellyttää ylipäättään Suomessa englanninkielisen materiaalin ymmärtämistä verotuksen tulkintalähteenä, jos materiaali itsestään mahdollistaa erilaisia tulkintoja. EU-oikeudessa lähtökohtana on ollut oikeusvarmuuden ja oikeusvaltioperiaatteen edellyttämänä ymmärrettävän kielen vaatimus kansalaisia koskevien säännösten osalta²¹⁷. Jos ymmärrettävän kielen vaatimuksesta pidetään ehdottomasti kiinni, tulisi hyväksytyt ohjeet löytyä yksiselitteisesti käännettynä sekä ruotsiksi että suomeksi. Oikeusvarmuuden kannalta voidaan nähdä ennakoitavuutta heikentävänä tekijänä tilanteet, joissa joudutaan tukeutumaan englanninkieliseen materiaaliin. Käännös ja tulkintaongelmat saattavat vaikeuttaa verovelvollisen työtä, eikä tätä voida pitää hyväksyttävänä tilanteena²¹⁸.

5.2.3 KHO 2014:119

Edellisen luvun siirtohinnoitteluohjeiden arvioinnin jatkoksi sopii hyvin KHO 2014:119 ratkaisu, joka on merkittävä siirtohinnoitteluohjeita koskevan VML 31 §:n soveltamisen kannalta. Lähtökohtaisesti tuloverotuksen peruseriaatteen mukaan tuloverotuksessa verotuksen perustana ovat verovelvollisen toimenpiteet eli tosiseikasto ja sen seurauksena syntyneet oikeusvaikutukset. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan liiketoimet tulee arvioida niiden toteutetun muodon mukaisesti. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mahdollistetaan liiketoimen sivuuttaminen kahdessa tapauksessa²¹⁹. Ensimmäisessä tilanteessa liiketoimen oikeudellinen muoto poikkeaa sen taloudellisesta sisällöstä. Toisessa tilanteessa liiketoimen oikeudellinen muoto ja sisältö vas-

²¹⁶ Haapaniemi 2013: 31.

²¹⁷ Raitio 2017: 87.

²¹⁸ Siirtohinnoitteluohjeita koskevaa kritiikkiä esitettiin myös aikaisemmin luvussa 3.5.

²¹⁹ OECD 2010: 1.65.

taavat toisiaan, mutta sopimusjärjestely poikkeaa siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet, ja valittu järjestely estäisi veroviranomaista määrittelemästä asianmukaista siirtohintaa.

Tapauksen KHO 2014:119 kuvas on seuraava:

A Oy oli saanut Luxemburgilaiselta pääomistajaltaan B 15 milj. € lainan, josta A Oy oli veroilmoituksella verovuodelta 2009 ilmoitettu vähennettäväksi noin 1,3 milj. € lainan korkoja. Laina oli myönnetty, koska A Oy:n rahoittajapankit olivat vaatineet lisärahoitusta toissijaisella takaisinsaantioikeudella heidän lainoihinsa nähden ja myönnetyn lainan tuli olla IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana käsiteltävänä IFRS-hybridilainana. Luxemburgilaisen yhtiön myöntämä laina oli siten vakuudeton, eräpäivätön ja sen vuotuinen korko oli 30 %, joka lisättiin lainan pääomaan. Konserniverokeskus on verotuksen toimitamisessa poikennut veroilmoituksesta lisäten A Oy:n tuloon noin 1,3 milj. € eli B:lle maksettujen suoritusmäärien. Konserniverokeskus oli perustellut poikkeamista sillä, että riippumattomat osapuolet eivät sopisi vastaavasta lainaehdoista, kun huomioidaan rahoitusjärjestely kokonaisuudessaan, yhtiön taloudelliset olosuhteet ja lainalle asetetut ehdot. Tämän seurauksena Konserniverokeskus on katsonut lainan tosiasialliselta luonteeltaan oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi, jolloin lainan korko ei ole vähennyskelpoista. Korkeimman hallinto-oikeuden keskeinen kysymys oli ratkaista, voidaanko verotuksessa vieraana pääomana pidetty hybridilaina sivuuttaa VML 31 §:n nojalla ja pitää sitä tosiasialliselta luonteeltaan oman pääoman ehtoisena sijoituksena, joka poistaisi lainan korkojen vähennysoikeuden. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta ole mahdollista ilman sitä oikeuttavaa säännöstä eikä VML 31 §:n sanamuoto sitä mahdollista tai sitä koskevat hallituksen esitysten perustelut. Perusteluissa todetaan siirtohinnoitteluohjeilla olevan tulkintaa ohjaava vaikutus, mutta legaliteettiperiaatteesta johtuen siirtohinnoitteluohjeilla ei ole VML 31 §:n soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta.

Verotuksellisesti sijoitetun pääoman muoto vaikuttaa sijoituksen verokohteluun, jolloin on huomioitava myös EVL 18.1 § sekä EVL 18 a §:ssä olevat rajoitukset. Liiketoimintaan liittyvät lainojen korot ovat yleisesti vähennyskelpoisia eräin rajoituksin. Mikäli kyseessä on oman pääoman ehtoinen sijoitus ja sille maksettava korvaus, vähennysoikeutta ei ole. Tuleekin huomioida verotuksen ja kirjanpidon yhteys²²⁰.

Korkeimman hallinto-oikeuden linjausta vastaavasti Lehtonen on todennut, ettei OECD:n ohjeilla voida muuttaa VML 31 §:n sanamuotoa tai merkitysisältöä ainakaan

²²⁰ Kirjanpitolausannon uudempaan lausuntoon 1979/2018 mukaan konsernissa ja emoyhtiössä kirjanpidon merkintöjen tulisi olla yhtenäiset pääomalainan merkitsemisessä omaan pääomaan kuin mahdollisen tuottohyvityksen käsittelyssä. Jotta pääomalaina voidaan merkitä omaan pääomaan, tulee KPL 5:5 c §:n, IFRS-standardien sekä OYL 12 luvun vaatimusten täyttyä. Ks. Kirjanpitolausanto 2018.

perustuslain 80.1 §:n mukaisia velvollisuuksia lisäämällä²²¹. Uudelleenluonnehdinta ja liiketoimen sivuuttamiseen olisi mahdollista yleistä veronkiertonormia käyttäen, mikäli sen soveltamisedellytykset täyttyisivät. Tästä tapauksessa ei kuitenkaan ollut kyse. Mikäli uudelleen luonnehdinta tehdään, siinä poiketaan tuloverotuksen lähtökohtana olevasta subjektiivisesta arviointitavasta.

Oikeusvarmuuden kannalta aikaisemmin mainittiin prejudikaatteja käsittelevässä luvussa, että prejudikaatin painoarvoon vaikuttaa myös se, ovatko ne äänestyksen tuloksia. Ratkaisu syntyi tapauksessa äänestyksen tuloksena 3-2. Äänestystuloksesta voidaan päätellä, ettei kyseessä ole vahvin kannanotto. Tosin tapauksen jälkeen annettiin esitys VML 31 §:n muuttamisesta²²². Aarnio edellytti oikeusvarmuudelta vaadittavan päätösten lainmukaisuutta ja hyväksyttävyyttä. Lainmukaisuuden päätös täyttää, mutta miten on hyväksyttävyyden kanssa, jos ratkaisun jälkeen annettiin muutosehdotus. Voidaanakin perustellusti ajatella, ettei ratkaisu ole ollut absoluuttisen hyväksyttävä jokaiselle osapuolelle. Tällöin kysymys kohdistuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintavaikutuksen laajuuteen.

Muodolliseen oikeusvarmuuteen liittyi ennustettavuus. Lainkäytön soveltaminen VML 31 §:n mukaisesti tukee ennustettavuutta. Vallitseva oikeudellinen tila oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden osalta selkeä, ettei VML 31 § mahdollista uudelleenluonnehdintaa. Siirtohintaoikaisun ulottuvuus on siten rajoittunut, joten VML 31 § mahdollistaa hinnan sekä yrityksen valitseman liiketoimen muiden ehtojen oikaisun²²³. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta merkittävä seikka on legaliteettiperiaatteen vahvistaminen tämän ratkaisun perusteella. Se miten pitkälle liiketoiminnan ehtojen tulkinnassa voidaan mennä, jättää silti tulkinnanvaraa. Toisin sanoen joudumme pohti-

²²¹ Lehtonen 2014: 191.

²²² VM161:00/2014. Valtionvarainministeriön lausuntopyyntöön vastauksessa Penttilä toteaa VML 31 §:n muuttamisen uudelleenluonnehdinnan osalta muodostavan huomattavan oikeudellisen epävarmuuden alueen suomalaisten konsernien kansainväliseen verotukseen. Ks. Penttilä 2015a: 2. Vastaavasti Suomen Veroasiantuntijat ry vastusti VML 31 §:n soveltamisalan laajentamista kyseisen esityksen pohjalta, koska se muun muassa heikentäisi oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta merkittävästi. Ks. Suomen Veroasiantuntijat ry 2015: 10. Ks. myös muutosehdotuksesta laajemmin Isomaa-Myllymäki 2016: 215.

²²³ Karjalainen & Raunio 2018: 363. Näin myös Pankakoski 2018: 233.

maan sitä, missä menee rajalinja uudelleenluonnehdintaan tarkemmin. Tähän emme saa selkeää vastausta ratkaisun perusteella.

5.2.4 KHO 2017:145

Tapauksen KHO 2017:145 kuvas on seuraava:

Kysymys oli konsernissa käynnistetystä ERP-hankkeesta eli toiminnanohjausjärjestelmän käynnistämisestä, jota varten oli perustettu tytäryhtiö. Tytäryhtiö tarjosi lisensoimaansa ja kehittämänsä järjestelmää konsernille. Tytäryhtiö veloitti kuluja lisäen siihen voittolisän sitä mukaa, kun konserniyhtiöt ottivat järjestelmää käyttöönsä. Kuluista suurin osa oli muodostunut tytäryhtiölle heti perustamisvaiheessa ennen kuin yksikään konsernin yhtiöistä oli ottanut järjestelmää käyttöönsä. Muodostuneet kulut oli vähennetty vuosikuluina tuloslaskelmalla sekä osa niistä oli aktivoituna taseessa. Konserniverokeskuksen näkemyksen mukaan järjestelmästä muodostuneet kustannukset olisi tullut veloittaa välittömästi järjestelmään osallistuvilta muilta konserniyhtiöiltä kulujen synnyttyä. Lisäksi oli katsottu, ettei tarkastuksen kohteena ollut tytäryhtiö saanut välitöntä hyötyä toiminnanohjausjärjestelmän käyttämisestä, koska se ei toiminut valmistus- tai myyntiyhtiönä. Riskien osalta Verohallinto katsoi, ettei tytäryhtiöllä ollut kykyä kantaa niitä, koska kustannusten rahoitus perustui konserniavustuksiin ja konsernin sisäiseen velkaan.

Tapauksessa on jälleen huomioitava VML 31 §:n muoto verovuosina 2005 ja 2006. Joten verotarkastuksesta johtuen vuonna 2017 on voitu antaa päätös, joka koskettaa vuotta 2005. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeet ovat päivittyneet huomattavasti²²⁴. Keskeinen kysymys tapauksessa oli, onko tapauksessa toimittu siten kuin riippumattomat osapuolet olisivat toimineet. Konserniverokeskuksen mukaan kyse olisi ollut kustannustenjakojärjestelmästä, jolloin kulut olisi pitänyt veloittaa heti niiden synnyttyä. Tällöin kyse ei olisi palveluliiketoiminnasta. Perusteluissaan korkein hallinto-oikeus toteaa aikaisemmassa ratkaisussa 2014:119 esille tulleen VML 31 §:n soveltamisalan seuraavasti:

”säännös oikeuttaa osapuolten välisen ja niiden valitseman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden tarkastelun, ja jos ehdot eivät ole markkinaehtoisia, vastaavan oikaisun tekemisen sen osapuolen verotuksessa, jonka verotettava tulo on

²²⁴ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden laajempi päivitys tuli vasta 2010. BEPS-hankkeen vaikutukset näkyivät vasta vuonna 2015. Ks. esimerkiksi OECD 2015.

jäänyt markkinaehtoisuudesta poikkeamisen vuoksi alemmaksi kuin jos ehdot olisivat olleet markkinaehtoisia.”²²⁵

Tämän lisäksi kantaa otettiin verovuosina 2005 ja 2006 voimassa olleeseen VML 31 §:n muotoon, ja todettiin säännöstä sovellettavan vastaavalla tavalla kuin esillä olevassa asiassa.

Urpilainen tiivistää hyvin kysymyksen ennakoitavuuden ja oikeussuojan näkökulmasta VML 31 §:n soveltamisessa: millä edellytyksillä Verohallinto voi ottaa jälkikäteisarviointinsa perusteeksi muun siirtohinnoittelumallin kuin mitä konserni on tosiasiallisessa siirtohinnoittelussaan soveltanut²²⁶. Ratkaisussa verovuoden 2005 päätös kumottiin ja verovuosien 2006 - 2009 osalta asia palautettiin markkinaehtoisuuden selvittämiseksi Verohallinnolle. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta ratkaisu on merkittävä. Ensinnäkin tapauksen KHO 2014:119 ollessa tiukan äänestyksen tulos, tämä ratkaisu on ollut selvä. Ainoastaan oikeudenkäyntikulujen osalta on jätetty eriävä äänestyslausunto. Siten tämä ratkaisu voidaan nähdä vahvana päätöksenä. Ratkaisulla vahvistetaan aikaisempaa laintulkintaa liiketoimen sivuuttamisen suhteen. VML 31 §:n nojalla ei voida sivuuttaa valittua liiketoimintamallia. Perusteluissa todetaan lisäksi, ettei tapauksessa ollut sovittu ehdoista, joista riippumattomien osapuolten välillä ei olisi sovittu. Esimerkiksi sillä, että tytäryhtiö on saanut rahoituksen konsernin sisältä, ei ole merkitystä. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta perusteluista ei selkeästi käy ilmi palveluliiketoiminnan markkinaehtoisuuden rajoja eli milloin konsernin vallitsemaa liiketoimintamallia ei katsottaisi markkinaehtoiseksi.

Siirtohinnoittelun kannalta tapauksesta voidaan erottaa tapauksesta kaksi eri seikkaa. Ensinnäkin se, että onko konsernin valitsema liiketoimintamalli markkinaehtoinen. Toiseksi voidaan tarkastella valitun liiketoimintamallin puitteissa maksetun korvauksen markkinaehtoisuutta. KHO 2017:145 koskee vain liiketoimintamallin markkinaehtoisuuden arviointia VML 31 §:n edellyttämällä tavalla. Markkinaehtoisen hinnan arviointi

²²⁵ KHO 2017:145.

²²⁶ Urpilainen 2017: 2.

palautettiin Verohallinnolle palvelumaksujen markkinaehtoisuuden selvittämiseksi. Ratkaisusta voidaan päätellä, ettei konsernin valitseman ja tosiasiaassa soveltaman siirtohinnoittelumallin sivuuttaminen voi perustua viranomaisen käsitykseen siitä, että tietty malli olisi tullut valita, ellei arviointia voida perustaa riittävän vahvaan näyttöön siitä, ettei käytetty siirtohinnoittelumalli johda markkinaehtoiseen lopputulokseen.²²⁷

Ei ole lainkaan epätavallista, että toiminnanohjausjärjestelmä otetaan käyttöön vaiheittain yrityksessä, koska järjestelmä voi olla kymmenien miljoonien arvoinen, jolloin jokin yhtiö toimisi pilottina²²⁸. Verotuksellisesti asiassa tulee huomioida, koska kuluja aletaan veloittaa, mille vuodelle tulot jaksotetaan ja koska voidaan tehdä vähennykset veloitetuista kuluista. Verotuksessa ongelman tuo säädännön vaihtelevuus, sillä jaksotussäännöt eivät ole välttämättä samanlaisia jokaisessa valtiossa.²²⁹ Jaksotusongelmaan²³⁰ ei käsittelyssä erikseen paneuduta, mutta jaksotus tulee yrityksessä huomioida yleisesti verotuksessa. Hallinto-oikeuskin totesi käsittelyn aikana, että *”konserniyhtiöiden verotuksessa noudatetaan erillisyyden periaatetta”*. Konserniin vaikuttavan verotuksen tuntemisella voidaan vaikuttaa tulevaisuuden suunnitelmiin oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden rajoissa. Ratkaisu osoittaa kuitenkin verovelvollisen valitseman liiketoimen toimivan lähtökohtana verotuksessa subjektiivisen arviointitavan mukaisesti. Aavaan jaksotusongelmaa siirtohinnoittelua koskevan kokonaisuuden vuoksi, koska vaiheittainen käyttöönotto järjestelmien osalta voi nostaa sen esille.

Tämän tapauksen yhteydessä on hyvä tuoda esille tutkielmaan keskeisesti vaikuttava muutoksenhakujärjestelmä. Oikeusvarmuuden kannalta toimiva muutoksenhaku- ja oikaisujärjestelmä on keskeisessä asemassa²³¹. Tapauksessa Konserniverokeskus on suorittanut verotarkastuksen, jonka perusteella Verohallinto oli suorittanut jälkiverotuksen verovuodelta 2005 joulukuussa 2011 ja oikaissut verotusta verovelvollisen va-

²²⁷ Urpilainen 2017: 3–4.

²²⁸ Epäonnistuneesta hankkeesta ja sen seurauksista tunnetuksi tuli julkisuudessa Oriola Oyj, jonka kvartaalitulokseen tuli 5 milj. € negatiivinen vaikutus. Ks. Kajaani 2017.

²²⁹ Nuotio 2017: 139–140.

²³⁰ Nuotio on tarkastellut tapausta myös jaksotuksen valossa. Ks. Nuotio 2018: 142–143.

²³¹ VM 2006: 17. Ks. myös tutkielman luvut 2.2.2 oikeusturvan osalta ja 2.5 muutoksenhaun pääpiirteistä.

hingoksi verovuosilta 2006 - 2009. Päätöksestä oli valitettu verotuksen oikaisulautakuntaan, joka oli hylännyt huhtikuussa 2013 yhtiön vaatimuksen jälkiverotuksen ja verovelvollisen vahingoksi tapahtuneen verotuksen oikaisun kumoamisesta. Verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä yhtiö oli valittanut hallinto-oikeuteen, joka oli hylännyt yhtiön valituksen. Hallinto-oikeuden päätöksestä yhtiö haki valituslupaa korkeimmasta hallinto-oikeudesta saaden sen. Muutoksenhaun pääpiirteiden yhteydessä käsiteltiin valitusluvan myöntämisen edellytykset²³². Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään kumonnut verovuotta 2005 koskevat päätökset. Verovuosien 2006 – 2009 päätökset kumottiin ja palautettiin Verohallinnolle käsiteltäväksi, koska veloitetujen palvelumaksujen markkinaehtoisuutta ei ollut selvitetty. Tämän jälkeen on mahdollista uusi prosessi. Tapauksessa tulee huomioida oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden merkitys. Toimiva muutoksenhakujärjestelmä palvelee sekä yritystä, tilintarkastusta että veroviranomaista, joka edustaa lopulta yhteiskuntaa. Muutoksenhakujärjestelmää en käsittele erikseen jokaisen tapauksen yhteydessä, mutta vastaava ajatus toimivasta muutoksenhakujärjestelmästä pätee muihinkin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin. Lähtökohtana muutoksenhauille ei kuitenkaan aina tarvitse olla verotarkastus, vaan veroilmoituksestakin voidaan poiketa. Ilman toimivaa muutoksenhakujärjestelmää, tämän tutkielman tekeminen olisi ollut mahdotonta.

5.2.5 KHO 2017:146

Tapauksen KHO 2017:146 kuvaus on seuraava:

A Oyj oli tuottanut tytäryhtiöilleen palvelusopimusten mukaisesti toimitusketjua koskevia palveluita, markkinointi- ja tuotemerkkien hallinnointipalveluja sekä henkilöstö- ja tietotekniikkapalveluja. Liikevaihto oli muodostunut lähes kokonaan hallintopalveluiden myymisestä. Tytäryhtiö oli veloittanut palveluiden tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia ilman voittolisää. Konserniverokeskus on toimittanut A Oyj:ssä verovuosia 2005 - 2007 koskeneen verotarkastuksen, jossa katsottiin, etteivät veloitukset voi koostua pelkistä kustannuksista, koska riippumattomat osapuolet eivät toimisi vastaavalla tavalla, vaan ulkopuolinen odottaisi saavansa voittoa liiketoiminnastaan. Verohallinto oli suorittanut jälkiverotuksen ja oikaisun verovelvollisen vahingoksi lisäämällä seitsemän prosentin voittolisää vastaavan määrän. Verohallinto oli määritellyt voittolisän hallintopalveluille Amadeus-tietokantaa käyttäen. Tarkemmat haussa käytetyt kriteerit ovat määritellyt verotarkastuksen yhteydessä, joiden perusteella saatiin 24 vertailukohdetta ja joista lo-

²³² Ks. luku 2.5.

pulliseksi verrokeiksi valikoitui yhdeksän yhtiötä, joiden voittolisäprosenttien kvartilliväli oli 5,72 – 13,20 %. Verohallinto oli päätenyt käyttämään kvartillivälin mediaania eli seitsemään prosenttia markkinaehtoisena voittolisänä.

Ratkaisussa on kysymys siitä, onko yrityksen pitänyt periä voittolisää palvelumaksujen lisäksi sekä, jos voittolisää on tullut periä, mikä on ollut voittolisän markkinaehtoinen suuruus. Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä A Oyj tuo esille sen, että verotuskäytännössä on hyväksytty Suomessa tilanteita, joissa yritykset veloittavat ainoastaan hinnan, joka kattaa ainoastaan kustannukset. Tämä koskettavaa keskinäisiä yhtiöitä ja Mankala-periaatella toimiva yhtiöitä²³³. Tällä yhtiö perusteli sitä, että jos kansainvälisesti toimiva konserni joutuu poikkeuksetta veloittamaan voittolisän, joutuvat ne eri asemaan kotimaassa toimivien yhtiöiden kanssa.

Tapausta voidaan tarkastella myös hivenen sopimusoikeuden näkökulmasta. Hallinto-oikeuden johtopäätöksien mukaan emoyhtiö sopimuksen sanamuodon mukaisesti ”*perii konsernipalveluista kuluperusteisesti kustannustenjakojärjestelyllä hallintopalvelumaksuja*”²³⁴. Tutkijan näkökulmasta on erikoista, että yhtiö on vedonnut sellaiseen järjestelyyn jota sopimuksen sanamuoto ei tue. Valituksessa yhtiö oli vedonnut siihen, että palvelujen tuottamiseen olisi osallistunut kaikki emoyhtiön hallintotoimista vastuussa olevat yhtiöt. Asiaan käsittelyssä kiinnitti huomioita myös hallinto-oikeus. Voidaan jo perustellusti pohtia, toimisivatko riippumattomat osapuolet yleisesti vastoin sopimuksessa sovittuja ehtoja rajat ylittävässä toimissa. Verohallinto on myöhemmässä tiedotteessaan todennut, että ”*etuyhteydessä tehty liiketoimi on KHO:n ratkaisun 2017:146 mukaisesti tunnistettava sen tosiasiallisen luonteen eikä ainoastaan sopimukseen kirjatun nimikkeen perusteella*”²³⁵. On ymmärrettävää, ettei sopimuksen otsikko voi määrätä sen todellista luonnetta, vaan sen sisältö, koska yleisesti sopimuksia tulkitaan objektiivisen tulkintatavan kautta.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan:

”kun otetaan huomioon palveluita koskevan järjestelmän toteutuksesta saatu selvitys kokonaisuutena arvioiden, korkein hallinto-oikeus katsoo, että kysymys ei ole ollut vain yhdessä hankittujen tai tuotettujen palveluiden kustannusten jakami-

²³³ Mankala-periaatella viitataan ratkaisuihin KHO 1963 I 5 ja KHO 1968 B II 521.

²³⁴ KHO 2017:146.

²³⁵ Verohallinto 2017. Nuotio toteaa vastaavasti, ettei ratkaisujen KHO 2017:146 ja KHO 2017:145 mukaan sopimuksen otsikko ratkaise sopimuksen kohtelua verotuksessa. Ks. Nuotio 2017: 146.

*sesta konserniyhtiöiden kesken vaan että yhtiö on myynyt konsernin hallintopalveluja konserniyhtiöilleen”.*²³⁶

Tämän seurauksena yhtiön perimää palvelumaksua ei katsottu markkinaehtoiseksi, vaan yhtiön olisi pitänyt periä voittolisää. Voittolisän periminen ei ole kuitenkaan aina pakollista. Ilman voittolisää voidaan veloittaa palveluiden tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia esimerkiksi silloin, kun yhteisesti käytössä olevat palvelut tuotetaan eri konserniyhtiöiden toimesta²³⁷.

Koska päädyttiin siihen, että voittolisää on perittävä, jouduttiin arvioimaan onko määrätty seitsemän prosentin määrä oikea. Korkeimman hallinto-oikeuden arviointi lähtee liikkeelle kustannusvoittolisämenetelmän selvittämisestä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin peilaten. Riippumattomien osapuolten välinen liiketoimi nähdään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.41 mukaan vertailukelpoisena etuyhteydessä olevien osapuolten välillä, jos mikään vertailtavana olevien liiketoimien tai yritysten välisestä eroista ei vaikuta voittolisän määrään tai eroavaisuudet voidaan eliminoida kohtuullisen tarkkoja korjauksia tehden. Tapauksessa yhtiö on tarjonnut erilaisia palveluita konsernille, jonka seurauksena verrokkina käytetyt itsenäiset konsultointiyhtiöt ja muut konserniin kuulumattomat yhtiöt eivät tarjoa sisällöltään vastaavia palveluita. Konserniin kuulumattomien yhtiöiden sekä itsenäisten konsulttiyhtiöiden tarjoamissa palveluissa nähtiin olevan eroavaisuuksia siinä määrin, että eroavaisuudet vaikuttivat merkittävästi käytettävän voittolisän määrään²³⁸. Lisäksi korkein hallinto-oikeus toteaa, ettei ”*eroja ole mahdollista eliminoida kohtuullisen tarkkoilla korjauksilla*”. Tämän seurauksena markkinaehtoisesta voittolisän määrittäminen palvelumaksuille ei voinut perustua ulkopuolisten vertailuyritysten voiton tasoon. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan markki-

²³⁶ KHO 2017:146.

²³⁷ Urpilainen 2017: 4.

²³⁸ Nuotio nostaa esille itsenäiseen konsultointitoimintaan liittyvän erilaisia riskejä kuin konsernin itse tuottamiin. Esimerkiksi tytäryhtiön mahdollisuuden palveluntarjoajan vaihtamiseen tai maksamattajättämiseen ovat hyvin pienet. Ks. Nuotio 2018: 146.

naehtoinen voittolisä on määriteltävä huomioiden yhtiön tarjoamien hallintopalveluiden hyöty konserniyhtiöille.²³⁹

Kustannusvoittolisämenetelmä on tavallisesti käytössä konsernien sisäisten palvelujen hinnoittelussa, jolloin palveluista perittävä korvaus muodostuu palveluiden tuottamisesta aiheutuneista kustannuksista, johon lisätään markkinaehtoinen voittolisä. Yleensä siirtohinnoittelukäytännössä markkinaehtoiseksi tasoksi on nähty viiden prosentin voittolisää.²⁴⁰ Tapauksessa on merkittävää se, että korkein hallinto-oikeus päätyy antamaan ratkaisun arvostamiskysymykseen eikä palauta asiaa ratkaistavaksi Verohallinnolle. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että yhtiön perimä palvelumaksu olisi ollut markkinaehtoinen, jos se olisi perinyt lisäksi vähäisen voittolisän. Korkein hallinto-oikeus päätyy näissä olosuhteissa kolmen prosentin voittolisään. Tavallisesti markkinaehtoisen voittolisän määrittelyssä saadaan vaihteluväli, johon markkinaehtoiseksi todettava voittolisä sijoituu²⁴¹. Vertailuhaun tuloksen vaihteluvälistä on mahdollista käyttää ala- tai ylikvartiilia tai mediaania²⁴². Lähtökohtaisesti tapauksessa yhtiö ei ole itse tehnyt vertailutietohakua alun perin, vaan verotarkastajien vertailutietohaun tulos osoittautui liian suureksi. Perusteluista ei kuitenkaan käy ilmi syvällisemmin, miten haku olisi pitänyt tehdä käytännön tasolla. Todellisuudessa riippumattomien osapuolten välisen voittolisän selvittäminen on vaikeaa, koska yritykset eivät julkaise tuotekohtaisia tai yksilöityjä katetta koskevia tietoja.

Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden näkökulmasta keskeistä on havaita vertailukohteiden käyttö vertailuhakua tehdessä. Vertailuhakua käytettäessä on oltava varma, että vertailukohteet ovat todella vertailukelpoisia ja niiden vertailukelpoisuudesta on asianmukainen selvitys²⁴³. Euroopan komission mukaan vertailukelpoisen vaihteluvälin

²³⁹ KHO 2017: 146.

²⁴⁰ Urpilainen 2017: 4.

²⁴¹ Nuotio 2018: 146.

²⁴² Isomaa-Myllymäki 2016: 164.

²⁴³ Nuotio 2018: 146.

määrittämisessä tulee huomioida tapauksen olosuhteet²⁴⁴. Vertailutietohaun käytössä tulee huomioida myös maakohtaiset eroavaisuudet, sillä esimerkiksi suhtautumisessa vertailukohteen tappiollisuuteen on eroavaisuuksia²⁴⁵.

Tapauksessa on jälleen huomioitava VML 31 §:n muuttuminen. Verovuosille 2005 ja 2006 sovelletaan vanhemman lain (1558/1995) säännöstä ja voimassa olevan VML 31 §:n soveltaminen tapahtuu vasta verovuodesta 2007 alkaen. Tämä voidaan huomioida muissakin tapauksissa, jotka koskettavat aikaisempia verovuosia. Tulee huomata taan-
nehtivan lainsäädännön kielto ja hyväksyttävyyys. Huomattavaa on jälleen se, että korkein hallinto-oikeus tuo esille vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeet, jotka eivät ole olleet valmiina verovuosina 2005 – 2007.

Prejudikaattina tapausta tarkastellessamme huomaamme tämän olevan selkeästi vahva ratkaisu, sillä ratkaisu ei ole äänestyksen tulos, vaan ratkaisu on yksimielinen. Oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta lisäävänä tekijänä tapauksen jälkeen Verohallinto on antanut tiedotteen 6.10.2017²⁴⁶, jonka mukaan Verohallinto noudattaa jatkossa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisujen 2017:145 ja 2017:146 linjauksia. Ilman Verohallinnon tiedotettakin tilanteen tulisi olla selkeä, sillä korkein hallinto-oikeus käyttää ylintä tuomiovaltaa eikä sen tulkintalinjasta poikkeaminen olisi hedelmällistä osapuolille.

5.2.6 KHO 2018:173

Tapauksen KHO 2018:173 kuvaus on seuraava:

Konsernin yhtiöt olivat harjoittaneet rakennusalan tuotteiden valmistusta ja myyntiä verovuosina 2006 - 2008. Siirtohinnoitteludokumentaatioon mukaan emoyhtiö oli perinyt lisenssimaksuja valmistusyhtiöiltä, joiden markkinaehtoisuuden määrittelyyn oli käytetty markkinahintavertailumenetelmää. Valmiiden tuotteiden siirtohinnoittelun määrittely oli perustunut jälleenmyyntihintamenetelmään. Verohallinto oli oikaissut emoyhtiön verovuosien 2006 - 2008 ja valmistustoimintaa harjoittaneen tytäryhtiön verovuoden 2006

²⁴⁴ Isomaa-Myllymäki 2016: 164. Verohallinto on siirtohinnoitteludokumentointia koskevassa ohjeessaan (A68/200/2018) avannut vaihteluväliä ja sen laskemista. Ks. Verohallinto 2018: luku 5.6.7.

²⁴⁵ Karjalainen & Raunio 2018: 97.

²⁴⁶ Verohallinto 2017.

verotusta. Jälleenmyyntihintamenetelmän soveltaminen oli katsottu virheelliseksi, koska vertailuyhtiöiden toiminnan tuloksellisuudesta ei voitu saada luotettavaa käsitystä, koska vertailukelpoisia yhtiöitä oli vain neljä, joista ainoastaan yhden myynti oli käsittänyt vastaavia tuotteita kuin konsernissa. Lisäksi markkinahintavertailumenetelmän taustalla olevia verrokisopimuksia ei nähty vertailukelpoisina. Verohallinnon mukaan olisi tullut käyttää voitonjakamismenetelmään perustuvaa jäännösvoittolisämenetelmää. Oikeudellinen arviointi korkeimmassa hallinto-oikeudessa lähtee siitä, että ovatko yhtiöt antaneet virheelliset veroilmoitukset täyttäessään ilmoittamisvelvollisuutensa verovuosina 2006 - 2008, jolloin he ovat määritelleet siirtohinnot OECD:n ohjeissa mainittujen markkinahintavertailumenetelmän ja jälleenmyyntihintamenetelmän mukaisesti.

Muutoksen haun edetessä hallinto-oikeuteen, yhtiö on vaatinut verovelvollisen vahingoksi tapahtuneiden oikaisujen kumoamisen lisäksi täytäntöönpanon keskeyttämistä. Muodollisen oikeusvarmuuden yhteydessä sivuttiin oikeusturvaa aikaisemmin²⁴⁷. Keskeytyspyynnön tekeminen on keskeinen oikeusturvakeino muutoksenhakuprosessissa²⁴⁸. Verojen maksun täytäntöönpanon keskeyttämisestä säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2006) eli verotäytäntöönpanolaissa²⁴⁹. Verohallinto on myös antanut myös ohjeen täytäntöönpanon keskeyttämisestä²⁵⁰. Keskeytyspyynnön tekemisestä seuraa oikeusvaikutuksia. Verotäytäntöönpanolain 12 §:n mukaan viranomaisen on viipymättä tehtävä keskeytysmääräys, ellei valitus tai oikaisuvaatimus ole aiheeton. Tapauksessa hallinto-oikeus on myöntänyt keskeytyksen, jolloin keskeytysmääräys pysyy verotäytäntöönpanolain 17 §:n mukaisesti voimassa asian lainvoimaiseen ratkaisuun saakka, jollei muutoksenhakuviranomaisen määrää muuta. Lisäksi keskeytyspyynnön ratkaisuun ei voi hakea muutosta. Keskeytyspyynnön tekemisellä poiketaan siten siitä periaatteesta, että vero on maksettava muutoksenhausta huolimatta. Huomioitavaa verotuksen suhteen on, ettei täytäntöönpanon keskeytys keskeytä viivästyskoron kertymistä²⁵¹. Tapauksessa hallinto-oikeus oli välipäätöksellään kieltänyt verojen täytäntöönpanon. Täytäntöönpanon keskeytysmääräys tulee myös esille korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä, mutta sitä ei käsitellä erikseen ratkaisun lopputuloksesta johtuen.

²⁴⁷ Ks. luku 2.2.2.

²⁴⁸ Verohallinto 2020a: luku 2.2.

²⁴⁹ vrt HOL 122 §.

²⁵⁰ VH/2399/00.01.00/2020

²⁵¹ Verohallinto 2020a: luku 2.3.

Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa viitataan myös VML 26 §:n 4 momentin ilmoittamisvelvollisuuden täyttymisen jälkeiseen aikaan²⁵². Perustelujen mukaan keskeinen asia VML 56 §:n arvioimiselle on, ovatko konsernin valitsevat siirtohinnoittelumenetelmät muodostaneet veroilmoituksista virheelliset. Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi on mahdollista VML (1079/2005) 56 §:n nojalla, jos:

”Siltä osin kuin verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.”²⁵³

Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä tuodaan esille VML 14 b §:n esitöitä, ja miten siellä todetaan mahdollisuus käyttää mitä tahansa OECD:n siirtohinnoittelumenetelmää huomioiden niiden soveltamisesta mainitut seikat. Korkein hallinto-oikeus korostaa erityistä merkitystä olevan veroilmoituksen jättämisen aikaan voimassa olleilla OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla, joiden mukaan perinteiset menetelmät ovat olleet etusijalla muihin siirtohinnoittelumenetelmiin verrattuna. Tapauksesta voidaan päätyä siihen päätelmään, että valittu siirtohinnoittelumenetelmä olisi arvioinnin lähtökohtana siihen, onko veroilmoitus annettu VML 56 §:n mukaisesti virheellisenä²⁵⁴.

Merkittävä seikka jälleen on vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden esille nostaminen²⁵⁵. Muodolliseen oikeusvarmuuteen liittyvä oikeusturvaodotus koski mielivalta ja ennakoimattoman lainkäytön kieltoa. Perusteluista on havaittavissa oikeusvarmuutta tukeva taannehtivuuskielto. Tällöin merkitys muodostuu siitä, millainen sisältö on vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa koskettanut siirtohinnoittelumenetelmien valintaa. Konsernin siirtohinnoitteludokumentaatioissa²⁵⁶ oli siten käytetty perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä eli markkinahintavertailumenetelmää ja jälleenmyyntihin-

²⁵² Ilmoittamisvelvollisuutta ja siirtohinnoitteludokumentaation esittämistä käsiteltiin luvuissa 3.2.4 ja 3.2.5.

²⁵³ VML 56 § on muuttunut verovuodelle 2017.

²⁵⁴ Karhu 2019: 203.

²⁵⁵ vrt KHO 2013:36, jossa vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeita voitiin soveltaa taannehtivasti, koska uusi luku antoi ainoastaan tulkintasuosituksia aikaisempiin periaatteisiin.

²⁵⁶ Siirtohinnoitteludokumentin vaatimuksia käsiteltiin luvussa 3.2.3.

tamenetelmää 1995 vuoden ohjeiden mukaisesti. Verohallinto oli verotarkastuskertomuksessa vedonnut vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden kohtiin, jotka eivät ole olleet julkaistuna kyseisten verovuosien aikana. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei uudemman ohjeen soveltaminen ollut mahdollista. Tuleekin huomioida se, miten ohjeet ovat muuttuneet ²⁵⁷. Tapauksesta voidaan päätellä siirtohinnoitteluohjeiden siirtohinnoittelumenetelmän valitsemista koskevien suositusten muuttuneen olennaisesti, joka esti niiden taannehtivan soveltamisen. Kyse ei ollut enää täsmennyksistä tai tulkintasuosituksista aikaisempaan ohjeistukseen. Yleisten periaatteiden valossa voidaan ajatella, että verovelvollisen eduksi koituvia seikkoja voitaisiin soveltaa helpommin, mikäli se ei vaarantaisi verovelvollisten tasapuolista kohtelua. Tästä ei kuitenkaan tapauksessa ollut kyse. Lähtökohtaisesti takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä arvioitaessa ennustettavuus on varmistettava, jotta verovelvollinen tietää verovelvoitteensa ²⁵⁸. Olennaisen muutoksen seurauksena verovelvollinen ei voinut ennakoida siirtohinnoitteluohjeiden muutosta, joten muutoksen soveltaminen ei ollut mahdollista. Kuitenkin tästä voidaan päätellä aiheellinen kysymys, milloin muutos on olennainen, ettei sitä voida soveltaa taannehtivasti.

Valmiiden tuotteiden myyntiin oli käytetty jälleenmyyntihintamenetelmää. Siirtohinnoitteludokumentaatioissa oli selvitetty verrokkeja Amadeus-tietokannasta. Tapauksessa Verohallinto oli tehnyt poissulkemisia ja päätenyt, että ainakin yksi vertailukelpoinen myyntiyhtiö löytyy ²⁵⁹. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tämä on mahdollistanut vertailun riippumattoman yrityksen liiketoimiin, jonka seurauksena siirtohinnoitteludokumentaatiosta on selvitettävissä siirtohintojen markkinaehtoisuus. Tapauksessa Verohallinto ei ole pyrkinyt määrittämään käytössään olleiden vertailutietojen perusteella hinnoittelun markkinaehtoista tasoa.

²⁵⁷ Verohallinnon myöhemmän ohjeen A177/200/2015 mukaan siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiä ei oteta huomioon, mikäli ne sisältävät olennaisia muutoksia. Ks. Verohallinto 2016.

²⁵⁸ Männistö 2012: 58.

²⁵⁹ Karjalaisen ja Raunio mukaan Verohallinto käyttää joskus vertailutuloksia muutamalla vertailukohdella. Ks. Karjalainen & Raunio 2018: 96.

Tapauksen käsittelystä voidaan myös havainta VML 14 §:n mukaisen siirtohinnoitteludokumentaation merkitys yritykselle. Tapauksessa tulee hyvin esille viranomaisen selvittämismenettely ja verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus, johon siirtohinnoitteludokumentaation pitäminen ja esittäminen verovelvollisen osalta kuuluu. Merkitykselliseksi tiedoiksi muodostuvat verovelvollisen kyseisen verovuoden veroilmoituksessa, liitteissä ja täydentävissä selvityksissä antamat tiedot²⁶⁰. Tapauksessa oli nimenomaisesti siirtohinnoitteludokumentaatioissa esitetty tietyt seikat ja perusteet, joihin yhtiön vastineet pitkälti perustuivat. Tapaus nostaa esille huolellisen siirtohinnoitteludokumentaation merkityksen yritykselle, joka on selkeä keino osoittaa valitut menetelmät ja niiden taustalla olevat oletukset ja laskelmat.

5.2.7 KHO 2020:34

Tapauksen KHO 2020:34 kuvaus on seuraava:

Suomessa toimineen konsernin markkinointi- ja myyntiyhtiö A Oy:n toiminta oli ollut Suomessa tappiollista vuosien 2003 – 2011 välisenä aikana vuotta 2008 lukuun ottamatta, vaikka konsernin toiminta oli kokonaisuudessaan ollut voitollista. Tuotteet olivat ostettu konserniin kuuluvilta sopimusvalmistajilta. Ostettujen tuotteiden siirtohinnoittelussa oli siirtohinnoitteludokumentin mukaa käytetty modifioitua kustannusvoittolisämenetelmää / liiketoimintomarginaalimenetelmää. Testattavat osapuolet muodostuivat konserniin kuuluvista sopimusvalmistajista, joille oli Amadeus-tietokantaa hyödyntäen määriteltä markkinaehtoinen voittotaso eli kaksi prosenttia. Yritysvero toimisto oli katsonut, ettei riippumattomien osapuolten välillä myyntiyhtiö olisi jatkanut pysyvästi tappiollista toimintaa, vaan olisi edellyttänyt tavaraostoihin hinnoittelutukea tai hyvitystä oikaisueränä. Yritysvero toimisto oli siten tehnyt verovuoteen 2010 lisäyksen verotettavan tulon määrään sekä oikaissut verovuosien 2007 – 2009 verotuksia verovelvollisen vahingoksi. Verotuspäätöksen mukaan kyse ei sinänsä ollut toimien kohdistumisesta toiminnan tappiollisuuteen, vaan markkinointi- ja myyntiyhtiöltä saamatta jääneestä suoritteesta. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa kysymykseksi muodostui, onko tuloihin voitu tehdä lisäykset siirtohintaoikaisuna.

Aikaisempiin tapauksiin verrattuna huomioitavaa on se, että nyt jokainen käsiteltävä verovuosi koskettaa voimassa olevan VML 31 §:n soveltamisalaa. Tapauksessa tulee jälleen huomioida, että mukana on verovuosia, joiden aikaa esimerkiksi vuoden 2010 siirtohinnoitteluohteet eivät ole olleet voimassa BEPS-hankkeesta puhumattakaan. Ky-

²⁶⁰ Ks. myös Myrsky & Rabinä 2015: 120, 429.

seistä ratkaisua koskevat vuoden 1995 ja 2010 siirtohinnoitteluohjeet olivat sovelletta-
viltä kohdiltaan asiallisesti vastaavia, joten korkein hallinto-oikeus katsoi 2010 vuoden
siirtohinnoitteluohjeet soveltuviksi. Tämä osoittaa myös sen, että aina tulee selvittää
mitä on muuttunut ohjeissa, mikäli muutoksia on tullut.

Tapauksen käsittelyssä tulee myös ilmi se, että yhtiö on pyrkinyt hakeutumaan keski-
näiseen sopimusmenettelyyn, jonka Verohallinto on hylännyt. Hallinto-oikeus on to-
dennut asiasta, että yhtiön siirtohinnoittelua koskeva asia käsitellään hallintolain mu-
kaisena valituksena eikä hallinto-oikeus voi ottaa kantaa eri verohallintojen keskinäi-
seen sopimusmenettelyyn. Taustalla vallitsee ajatus siitä, että jos suorite on jäänyt
saamatta, niin se olisi jäänyt saamatta mahdollisesti konsernin emoyhtiöltä. Erikoiseksi
tilanteen tekee se, että Verohallinto totesi, ettei ole tiedossa valtiota, jonka kanssa
neuvotella. Ennakoitavuuden näkökulmasta tilanne on erikoinen jo siitä syystä, että
yhtiöltä on jäänyt suorite veroviranomaisen mukaan saamatta, mutta ei ole osoitettu
sitä tahoja, keneltä se olisi jäänyt saamatta. Hallinto-oikeuden tai korkeimman hallinto-
oikeuden päätös eivät osoita sitä liiketoimeja tai tahoja, mistä yhtiön olisi tullut veloittaa
suorite verotuspäätöksen mukaisesti²⁶¹. Tästä voidaan päätellä veroviranomaisen todis-
tustaakan jääneen siten vajavaiseksi. Jos veroviranomaisen mukaan suorite on jäänyt
saamatta, kyseessä olisi merkittävä kohdistamisongelma, joka vaikuttaisi suoraan vero-
tettavan tulon laskentaan. Tapauksessa yhtiön pyrkimys keskinäiseen sopimusmenette-
lyyn tulee myös huomioida siinä mielessä, että se on yksi mahdollisuus saada eri valti-
oiden veroviranomaisia tyydyttävä ratkaisu, vaikka tapauksessa yhtiö ei päässyt halut-
tuun tulokseen.

Siirtohinnoitteluohjeiden rajoitteista VML 31 §:n tulkintalähteenä korkein hallinto-
oikeus toteaa, että:

*”verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin mukaista
siirtohinnoitteluohjeikaisua tehtäessä ei voida yleisesti puuttua konsernin sisäisen
liiketoimen osapuolten välisiin rahavirtoihin vaan ainoastaan heidän välillään*

²⁶¹ Raunio 2020: 675.

*tapahtuneeksi tunnistetussa liiketoimessa käytettyyn hinnoitteluun tai muihin ehtoihin”.*²⁶²

Yksiselitteisesti voidaan tulkita, että liiketoimi tai ehto on tunnistettava ensin, kuten VML 31 § :n sanamuodossa edellytetään. Tästä asetelmasta ei voida siten poiketa. Asiasta saadun selvityksen mukaan yhtiön merkittävimmät liiketoimet ovat muodostuneet tuoteostoista, tavaramerkin lisensoinnista ja hallintopalvelujen maksuista muille konseriyhtiöille. Tässä ovat siten merkittävimmät etuyhteydessä oleviin osapuoliin kohdistuneet liiketoimet, jotka tulee tunnistaa. Täten on erikoista, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti vastineessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle, että kauan aikaa kannattomana yhtiönä toimineen myyntiyhtiön tarkastelua ei tulisi tehdä yksittäisten liiketoimien osalta, vaan *”konsernin sisäisten liiketoimien ehtojen markkinaehtoisuutta voidaan arvioida kokonaisuutena”*²⁶³. Oikeusvarmuuden kannalta tässä on hyvä esimerkki siitä, miten tapahtunutta tosiseikastoa on sovellettu suhteessa lainsäädäntöön. Tällöin Veronsaajien oikeudenvallontayksikön näkemys on sivuutettu kokonaan perusteettomana.

Yritysveroimisto oli katsonut vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden perusteella, ettei riippumaton osapuoli olisi suostunut jatkamaan pysyvästi tappiollista toimintaa ilman hinnoittelutukea tai muuta hyvitystä oikaisueränä. Tämän perusteella he katsoivat, että lisäykset verotettaviin tuloihin muodostuivat suoritteesta, joka oli jäänyt saamatta.

Yritystoiminnan tappiollisuutta siirtohinnoittelussa arvioidaan joko rajoitetun riskin toimintana tai täyden riskin toimintana. Rajoitetun riskin yhtiössä toimintaan ei liity erityisiä riskejä, jolloin tuotto-odotuksen ei voida olettaa olevan korkeampi kuin riippumattomien osapuolien välillä, vaan sen tulee tuottaa toiminnan kulujen jälkeen mallittainen voitto. Täyden riskin yhtiön toimintaan sisältyy olennaisia riskejä, kuten tappion

²⁶² KHO 2020:34.

²⁶³ KHO 2020:34. Raunio kritisoi näkökulmaa voimakkaasti, koska sille ei löydy tukea OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, VML 31 § :stä tai korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista. Ks. Raunio 2020: 675.

tuottamisen mahdollisuus tietyllä aikavälillä eikä tämä tarkoita siirtohinnoittelua markkinaehtoperiaatteen vastaisesti.²⁶⁴ Tappiollisen konserniyhtiön siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittelemiseen käytetään kustannusvoittolisämenetelmää tai liike-toiminettomarginaalimenetelmää. OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaan tappiota tehneen konserniyhtiön ja etuyhteysliiketoimia sen kanssa tehneen konserniyhtiön osalta testattavaksi osapuoleksi tulee valita sellainen yritys, josta on löydettävissä luotettavaa tietoa sen vertailukelpoisista liiketoimista. Korkein hallinto-oikeus tiivistää tappiollisuudesta seuraavasti:

”Konserniyhtiön tappiollisuus ei siten sinällään vielä osoita, että konserniyhtiö olisi jättänyt perimättä palvelumaksun tai muun vastikkeen sellaiselta toiselta konserniyhtiöltä, jonka toimintaa tappiollisen konserniyhtiön toiminnan voidaan katsoa hyödyttävän”²⁶⁵

Kun tapauksessa yritysverotoimisto olisi asettanut markkinointi- ja myyntiyhtiönä toimineen A Oy:n testattavaksi osapuoleksi, tätä ei korkein hallinto-oikeus hyväksynyt. Siirtohinnoitteludokumentaatioissa aikaisemmin esitetyllä tavalla on voitu määrittää markkinaehtoinen voiton taso hyväksyttävästi. Kun lisäksi otetaan huomioon yhtiön esittämät liiketaloudelliset syyt tappiollisuuteen näissä olosuhteissa, on siirtohinnoittelu-oikeudet poistettu korkeimman hallinto-oikeuden toimesta. Korkein hallinto-oikeus siten vahvisti konsernin valitsemien testattavien osapuolten olleen oikeita. Tapauksesta on selkeästi pääteltävissä, ettei pelkkä jatkuvaksi luonnehdittu tappiollisuus mahdollista siirtohinnoittelu-oikeuksia. Huomioitavaa on verotuksellisesti se, ettei jatkuva tappiollisuus ole ideaali tila konsernille efektiivisen veroasteen kannalta²⁶⁶. On itsestään selvää, ettei riippumaton yritys suostuisi toimimaan sellaisilla ehdoilla tai jatkamaan niillä, mikäli ne johtaisivat pysyvään tappiollisuuteen.

Ratkaisusta voidaan myös havaita keskeisen kysymyksen koskeneen oikeaa tapaa arvioida yhtiön siirtohinnoittelua. Urpilaisen mukaan KHO 2020:34 ratkaisussa painottui

²⁶⁴ Urpilainen 2020: 2.

²⁶⁵ KHO 2020:34.

²⁶⁶ Raunio 2020: 676.

menettelyllisen ja oikeussuojan puolet. Arviointi on kohdistunut Verohallinnon valitsemaan lähestymistapaan ja sen oikeellisuuteen.²⁶⁷

Muutoksenhakuprosessin aikana huomioitavaksi tulee tulkintaero hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden välillä. Hallinto-oikeus oli katsonut, ettei testattavan osapuolen valinta ole tapahtunut OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohteiden mukaisesti. Hallinto-oikeuden mukaan käytetyssä siirtohinnoittelumallissa ei huomioitu A Oy:n jatkuvaa tappiollisuutta, konsernin sisäisiä liiketoimia kokonaisuutena sekä A Oy:n tappioiden rahoitusta konsernin sisäisesti. Hallinto-oikeuden perustelujen mukaan testattavana osapuolena olisi pitänyt olla A oy. Tulkintaerosta voidaan johtaa perusteluta kritiikkiä oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden suhteen. Yrityksen on tämä seikka huomioitava muutoksenhakuprosessissa. Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden puolesta voidaan ajatella, miksi näin on käynyt.

5.2.8 KHO 2020:35

Tapauksen KHO 2020:35 kuvaus on seuraava:

konsernissa oli vuonna 2008 tehty rahoitustoimintojen uudelleenjärjestely, jossa konsernin emoyhtiö A Oyj oli perustanut tytäryhtiö A Finance NV:n Belgiaan. A Oyj oli siirtänyt apporttina tytäryhtiöön noin 223,5 milj. € konsernin sisäiset pitkäaikaiset vakuudettomat lainasaamiset korkotuottoineen saaden vastikkeena perustetun tytäryhtiön osakkeita. A Finance NV:n taseessa saatavat oli kirjattu varoiksi. Konsernin emoyhtiön A Oyj:n ja A Finance NV:n välisellä sopimuksella oli asetettu sijoitetun pääoman tuotolle tavoiterajat, jolloin tuoton ylittäessä määrätyn tason, ylijäämä palautettaisiin A Oyj:lle ja tavoiterajan alle jäänyt tuotto laskutettaisiin A Oyj:ltä. Verotarkastuksen seurauksena Konserniverokeskus on 21.11.2013 oikaissut verotusta A Oyj:n vahingoksi perustellen, että konsernin emoyhtiö olisi kaikkien merkittävien sisäisen rahoituksen toimintojen takana ja on katsonut, ettei A Finance NV:n toiminta vastannut tosiasiallisen rahoitusyhtiön toimintaa. Konserniverokeskuksen mukaan A Finance NV:lle olisi kuulunut markkinaehtoinen korvaus toiminnan kustannuksiin perustuen. Konserniverokeskuksen mukaan A Finance NV olisi suorittanut ainoastaan tavanomaisia taloushallintoon liittyviä palveluja. Tämän seurauksena verovuosien 2011 ja 2012 verotuksia oli oikaistu verovelvollisen vahingoksi veronkorotuksineen. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus kumoo verotuksen oikaisun ja veronkorotukset. Korkein hallinto-oikeus katsoi Konserniverokeskuksen sivuuttaneen yhtiön liiketoimet, joista erityisesti A Finance NV:n tulon velkojaksi.

²⁶⁷ Urpilainen 2020: 4,5, 7.

Tapauksen kulkuun liittyen hallinto-oikeuden käsittelystä on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vuoksi syytä tuoda esille, että tilintarkastaja oli suositellut ennakkollisen kannanoton pyytämistä Verohallinnolta. Lisäksi Belgian veroviranomaisilta oli saatu ennakkotieto, mutta sen todettiin olevan merkityksetön asiassa, koska Verohallintoa ei sido Belgian veroviranomaisen antama ennakkotieto. Ratkaisuselosteessa ei kuitenkaan eritellä, mihin tarkalleen tilintarkastaja olisi halunnut ennakkollisen kannanoton tai mitä mahdollinen ennakkotieto Belgian viranomaisilta on koskenut. Tämä on kuitenkin osoitus, että oikeusvarmuus ja ennakoitavuus koskevat myös muitakin tahoja kuin verovelvollista ja veronsaajaa. Lisäksi ennen verotukseen vaikuttavien toimien toteutumista voidaan veroviranomaisilta saada ohjausta eri muodoissa. Jos veroviranomaiselta saataisiin sitova kannanotto, se mahdollistaisi myös luottamuksensuojan.

Verotuksessa oikeudellisen muodon ja sisällön välisestä yhteydestä voidaan poiketa vain VML 28 §:n nojalla. VML 31 § edellyttää liiketoimien tunnistamista. Lähtökohta vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa on ollut liiketoimen ja sen muodon hyväksyminen, josta poikkeaminen on ollut mahdollista tietyn edellytyksin²⁶⁸. Liiketoimien tunnistamiseen liittyvät olennaiset tekijät ovat mainittu vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa²⁶⁹. Tapauksesta voidaan erottaa liiketoimia, joita ovat saatavien siirto apporttina tytäryhtiölle ja toinen liittyy Mutual Agreement -nimellä kulkeneeseen palvelusopimukseen, joka asetti tytäryhtiön sijoitetun pääoman tuotolle tavoiterajat, jolloin ylittävä tuotto tilitettiin konsernin emoyhtiölle A Oyj:lle ja alittavan tuoton A Oyj tilitti tytäryhtiölleen A Finance NV:lle. Menettelyllä on siten varmistettu tietty tuotto A Finance NV:lle. Lisäksi sopimuksen mukaan A Finance NV suorittaa tiettyjä treasury-toimintoja konsernin sisällä ja tiettyjä riskejä osoitettiin A Oyj:lle. Korkeimman oikeuden ratkaistavaksi jäi, onko VML 31 §:n ja vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti voitu katsoa, ettei konsernin Belgialainen tytäryhtiö A Finance NV toiminut konsernin rahoitusyhtiönä, vaan Konserniverokeskuksen mukaisesti taloushallinnon palveluja tuottavana yhtiönä.

²⁶⁸ OECD 2010: 1.64 ja myös 9.168.

²⁶⁹ OECD 2010: 1.36. Ks myös OECD 2017: 1.36.

Ratkaisun oikeudellinen arviointi korkeimmassa hallinto-oikeudessa on hyvin lyhyt. Siinä todetaan apporttina tehty sijoitus tytäryhtiöön saaden vastikkeena sen osakkeita. Tällöin saatavista on muodostunut tytäryhtiön omaisuutta, jotka oli kirjattu taseeseen varoiksi. Korkein hallinto-oikeus toteaaakin tytäryhtiöstä tulleen konserniyhtiöiden velkoja, joka on kiistaton seikka. Tällöin tämän olisi pitänyt olla verotuksen lähtökohtana. Konserniverokeskuksen katsotaan sivuuttaneen konsernin emo- ja tytäryhtiön väliset oikeustoimet ja erityisesti sen, että tytäryhtiöstä on tullut konserniyhtiöiden velkoja. Siten Konserniverokeskuksen katsotaan uudelleenluonnehtineen oikeustoimet VML 31 §:n nojalla. Arvioinnissa on siten lähdetty liikkeelle sallitun liiketoiminnan tunnistamisen ja kielletyn uudelleenluonnehdinnan rajoja hakien²⁷⁰. Ratkaisussa ei oteta kantaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen lainkaan, koska uudelleenluonnehdinta ei ole mahdollista siirtohinnoittelussa VML 31 §:n nojalla.

Lisäksi voidaan ottaa huomioon tapauksen aikoihin tapahtuneet muutokset oikeuskäytännössä. Verotusta oli oikaistu 23.11.2013 verotarkastuksen jälkeen ja Verotuksen oikaisulautakunnan päätös on tehty 29.10.2015. Näiden päivämäärien välissä oli jo annettu päätös KHO 2014:119, joten voidaan päätellä verotarkastuksen tapahtuneen ennen uudelleenluonnehdintaa koskeneen ratkaisun antamista, mutta hallinto-oikeus ei sitä huomioinut. Voidaankin perustellusti ajatella, miten haastavaa on rajaveto uudelleenluonnehdintaan. Raunio mukaan on tulkinnanvaraista, miten paljon liiketoimen ehtoja on mahdollista muuttaa, ettei kyseessä ole liiketoimen uudelleenluonnehdinta²⁷¹. Urpilainen toteaa, ettei liiketoimen uudelleenluonnehdinnan ja tunnistamisen välinen eroavaisuus ole ainoastaan terminologinen. Tapauksessa VML 31 §:n soveltamisaluetta määriteltiin konserni- ja pääomarakenteen kautta. Täten nämä siviilioikeudelliset toimenpiteet voidaan nähdä olennaisina lähtökohtina vero-oikeudelliselle arvioinnille.²⁷²

²⁷⁰ Urpilainen 2020: 6.

²⁷¹ Raunio 2020: 763.

²⁷² Urpilainen 2020: 6–7.

Ratkaisu KHO 2020:35 voidaan nähdä vahvana prejudikaattina, koska se ei ole äänestyksen tulos. Ratkaisu osoittaa selkeästi, ettei uudelleenluonnehdinta VML 31 §:n nojalla ole mahdollista. Ratkaisun voidaan nähdä legaliteettiperiaatetta tukevana.

6 Keskeiset johtopäätökset

6.1 Toimiva muutoksenhakujärjestelmä

Lähtökohtaisesti täydellisen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden saavuttaminen on mahdotonta, kuten edellä mainittujen ratkaisujen läpikäynti osoittaa. Oikeusvarmuuden kannalta merkittävä havainto koskee toimivaa muutoksenhakujärjestelmää. Muutosta haettaessa tulee tunnistaa millaista menetelmää tai millaisia menetelmiä lähde-tään käyttämään. Kansallisen muutoksenhaku on vain yksi vaihtoehto²⁷³. Toimiva muutoksenhakujärjestelmä on jo pelkästään verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkittävä tekijä. Toimiva muutoksenhaku ja oikaisujärjestelmä mainittiin oleelliseksi tekijäksi myös yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa²⁷⁴. Toimiva muutoksenhakujärjestelmä hyödyttää veronsaajaa ja verovelvollista. Järjestelmän kannalta on olennaista, että se tuottaa perusteltuja päätöksiä. Ratkaisusta on tällöin erotettavissa ratkaisun syyt ja argumentit. Ratkaisusta pitäisi pystyä näkemään ne seikat, jotka justifyoivat tulokinnan. Aarnio kuitenkin muistuttaa asiasta, että tulkinnan taustalla olevat seikat voivat poiketa niistä, joilla ratkaisuntekijä on oikeuttanut tulkintansa, joita ei pakosti tuoda kaikilta osin julkisuuteen²⁷⁵. Lähtökohtaisesti perusteluiden koherenssi lisää oikeusvarmuutta²⁷⁶, ja julkiset perustelut maksivoivat oikeusturvaodotuksen²⁷⁷. Päätösten oikeusvoima vaikuttaa taas pysyvyyden ja sitovuuden kautta oikeusvarmuuteen. Tapauksen edetessä aina korkeimpaan hallinto-oikeuteen kiinnittyy huomio myös aikaisempiin perusteluihin. Merkillepantavaa on myös se, miten hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden perustelut ja päätökset voivat paikoin poiketa toisistaan. Muutoksenhakua ajatellen tämä seikka on huomioitava.

²⁷³ Verovelvollisella on mahdollisuus käydä ennakkollisia keskusteluja Verohallinnon kanssa, joiden avulla voidaan lisätä ennakoitavuutta. Tulee kuitenkin huomioida sitovien ennakkopäätösten ja juridisesti sitomattomien neuvojen ero. Verovelvollinen oli tapauksessa KHO 2020:35 hakenut Belgian veroviranomaiselta ennakkotiedon ja tapauksessa KHO 2020:34 verovelvollinen oli yrittänyt käynnistää keskinäistä sopimusmenettelyä.

²⁷⁴ VM 2006: 17.

²⁷⁵ Aarnio 1989: 190.

²⁷⁶ Raitio 2012: 407.

²⁷⁷ Aarnio 1989: 186.

Koska tarkasteltavana oli ainoastaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka edenneitä tapauksia, näistä ei voida todeta oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden toteutumisesta hallinto-oikeuden lainvoimaisista päätöksistä. Koska voimme huomata perusteluissa ja ratkaisuissa olevan eroavaisuuksia, tulisi hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä analysoida erikseen. Tässä kohtaa on syytä muistaa valitusluvan edellytykset korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jotka eivät aina täyty. Myös tällaisten tapausten osalta oikeusvarmuus ja ennakoitavuus tulisi kyetä turvaamaan. Tutkielmassa havaitaan kuitenkin usean oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta koskettavan seikan koskettavan myös hallinto-oikeuteen saakka edenneitä ratkaisuja. Tällöin tietyt pääperiaatteet koskettavat myös aikaisempaa vaihetta jopa ilman muutoksenhakua.

Muutoksenhakujärjestelmän käyttöön myös liittyy ongelma siirtohinnoittelussa. Tämä johtuu VML 56 ja 56 b §:ien vaikutuksesta, jolloin siirtohinnoittelua koskevaa verotusta voidaan oikaista VML 56 b §:n nojalla kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä. Tämän seurauksena tulee huomioida epävarmat veropositiot. Mahdollisen muutoksenhaun yhteydessä joudutaan punnitsemaan vaihtoehtoja jatkettavan siirtohinnoittelun välillä. Millaisen linjan konserni valitsee siirtohinnoittelussa, jos verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi ja joudutaan turvautumaan muutoksenhakujärjestelmään. Tämän seikan merkitys korostuu entisestään huomioidessamme muutoksenhaun ajallisen pituuden, mikäli päädytään ylimpään tuomioistuimeen eli korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka. Esimerkiksi annettu ratkaisu KHO 2020:35 koski verovuosia 2011 ja 2012. Ajallista kestoja ei voida nähdä myöskään vahvuutena sen suhteen, että käsitellyissä tapauksissa monet tulkinnat ovat koskeneet mennyttä siirtohinnoitteluohjeistusta tai lainsäädäntöä. Jälkimmäisestä esimerkkinä tapaus KHO 2017:145, jossa käsiteltiin verovuosia 2005 – 2006. Muutoksenhaun kestäessä tapauksessa KHO 2017:145 voidaan huomata vuonna 2005 olleen voimassa vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, joiden laajempi päivitys tuli vuonna 2010, BEPS-hankkeen vaikutuksia alkoi näkyä vuonna 2015 ja päätöksen antovuonna julkaistiin päivitetty versio siirtohinnoitteluohjeista.

6.2 Legaliteettiperiaate ja sovellettavat säädökset

Tärkein oikeusvarmuutta turvaava tekijä vero-oikeudessa on legaliteettiperiaate. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuisa oli selkeä hierarkia säädösten suhteen, joihin perustelut nojasivat. Siirtohinnoittelussa verotusmenettelylaki on keskeisessä asemassa. Mikäli ratkaisu saadaan korkeimmasta hallinto-oikeudesta, sillä on verotuksen kannalta tärkeä merkitys säännösten soveltamisalan rajojen kannalta. Esimerkiksi uudelleenluonnehdintaa koskevissa ratkaisuisa KHO 2014:119 ja KHO 2020:35 kyse oli VML 31 §:n mukaisista ratkaisuisa eikä niiden soveltamisalaa voitu laajentaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla. VML 31 §:n ei siten mahdollista liiketoimien uudelleenluonnehdintaa. Käytännössä tämä tarkoittaa uudelleenluonnehdinnan vaativan VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttymistä. Oikeuskäytännöstä tuleekin selkeästi esille liiketoimen tunnistaminen, jossa VML 31 §:n mukaisesti lähtökohtana on liiketoimin yksityisoikeudellinen muoto. Kuitenkin ratkaisut jättävät tulkinnanvaraa siihen, missä menee tarkka raja kielletyn uudelleenluonnehdinnan kanssa. Toisin sanoen miten pitkälle liiketoimien ehtoja on mahdollista sallitusti tarkastella, ettei tapahdu muutosta kielletyn uudelleenluonnehdinnan puolelle.

Ongelmana voidaan havainta siirtohinnoittelua koskevan säädännön suppeus kansallisessa lainsäädännössä. Tämä näkyy muun muassa VML 31 §:n ympärille keskittyvissä tapauksissa, koska usein joudutaan tukeutumaan kirjoitetun lainsäädännön ulkopuolisiin lähteisiin. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta ongelmallista on siirtohinnoittelun vanha tukeutuminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka itsestään ovat tulkinnanvaraisia. Vaikka legaliteettiperiaate tuli oikeuskäytännössä esille, se ei muuta siirtohinnoitteluohjeiden asemaa. Perustuslain 80 §:n mukaan *"lailla on kuitenkin säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan"*.

Uudelleenluonnehdintaa peilatta oikeusvarmuuteen liittyvään hyväksyttävyyteen, voidaan perustellusti katsoa ratkaisun KHO 2014:119 aiheuttaneen epävarmuutta hyväksyttävyyden suhteen, koska tämän jälkeen annettiin VML 31 §:n muutosehdotus

VM161:00/2014. Muutosehdotus ei menestynyt silloin, mutta aihe on jälleen nostettu esille vuoden 2019 hallitusohjelmassa²⁷⁸. Voimassa on edelleen uudelleenluonnehdinnan kieltö, jolloin verovelvollinen voi luottaa siihen, ettei liiketoimea muuteta VML 31 §:n nojalla.

Verovelvollisen tulee tuntea omaa toimintaansa koskeva ajantasainen lainsäädäntö ja verosopimukset. Siirtohinnoittelussa merkittävää on tunnistaa lisäksi muutoksenhaakuun liittyvää lainsäädäntöä. Esimerkiksi laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumennettelystä on olennainen osa kansainvälisen konsernin pelikenttää, mutta se ei ole ollut voimassa vielä ratkaisuisissa käsiteltyjen verovuosien aikana.

Lain soveltamisen kautta oikeuskäytännössä on helposti havaittavissa oikeuslähdeopin merkitys. Kuitenkin oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta heikentää aina abstrakti lainsäädäntötekniikka, joka on toisaalta täysin ymmärrettävää ja hyväksyttävää. Esimerkiksi VML 31 §:stä ei ole suoraan luettavissa, miten markkinaehtoperiaatteen mukainen hinnoittelu voidaan laskea. Myöskään Verohallinnon kannanotot eivät ole aina ehdottomina sanamuodoiltaan. Esimerkkinä voidaan käyttää Verohallinnon kannanottoa OECD:n ohjeistuksesta covid-19-panepidemiasta johtuviin siirtohinnoittelutilanteisiin, jonka mukaan ”*Verohallinto huomioi OECD:n covid-19-ohjeistuksen toiminnassaan*”²⁷⁹. Käytännössä tämä on selkeä kannanotto oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta, vaikka käytän sitä erilaisena esimerkkinä. Myös Verohallinnon ohjeiden ja kannanottojen oikeuslähdeopillinen asema tulee myös tunnistaa. Kannanotto on myös hyvä esimerkki siitä, miten nopeasti uutta ohjeistusta verotukseen tulee, kuten myös uutta lainsäädäntöä.

6.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta optimaalista olisi saada vahvistuksia voimassa olevaan lainsäädäntöön ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Voidaan

²⁷⁸ Valtioneuvosto 2019: 192.

²⁷⁹ Verohallinto 2020b.

perustellusti kysyä, mikä hyöty on esimerkiksi vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnalla vuonna 2018²⁸⁰, koska ohjeet ovat päivittyneet merkittävästi myöhemmin. Vanhoista ja osin muuttuneista siirtohinnoitteluohjeista saatu painoarvo vaihtelee riippuen siitä, mitä on muuttunut. Verotuksen ollessa dynaaminen oikeudenala, hyötyä ei voida suoraan perustella oikeusvarmuudella ja ennakoitavuudella tulevaisuuteen kohdistuviin toimiin. Esimerkiksi Myrsky on todennut verotuksessa prejudikaattien merkityksen olevan eliniältään lyhyempiä, koska lainsäädäntö muuttuu ja syntyy uutta ohjeistusta nopeasti sekä tulee uutta oikeuskäytäntöä²⁸¹. Kiistaton tosiasia on se, että emme vielä hetkeen saa OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeita koskevia ratkaisuja korkeimmasta hallinto-oikeudesta²⁸².

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin liittyy oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden puolesta paljon kysymyksiä. Luvuissa 3.5 ja 5.2.1 on ruoskittu perustelluin argumentein OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa Suomessa, joten sitä ei ole syytä toistaa tässä kohdassa. Todetaan muun muassa, ettei OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei edes mainita lainsäädännössä, eikä niitä ole saatavana suomenkielisenä virallisena käännöksenä. Legaliteettiperiaan kanssa voidaan päätyä törmäyskurssille, mutta sen käsittely ei ole tutkielman tarkoitus. Siirtohinnoitteluohjeiden asemasta käytetään myös termiä soft law, vaikka sitä en tutkielmassa ole tuonut esille, koska jaotteluni pohjana on Aarnion oikeuslähdeoppi. Koska siirtohinnoitteluohjeet eivät ole vahvasti velvoittava oikeuslähde, argumentoinnin avulla on selkeästi havaittavissa, millaisia näkökulmia ja ongelmia soft law –asemassa siirtohinnoitteluohjeisiin liittyy. Siirtohinnoitteluohjeiden asema on haastava²⁸³, vaikka niiden tulkintavaikutus on vahvistettu korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä²⁸⁴. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet nähdään yksiselitteisesti merkittävänä tulkintalähteenä liiketoimen markkinaehtoisuuden tarkasteluun, johon verovelvollinen voi tukeutua.

²⁸⁰ Ks. KHO 2018:173.

²⁸¹ Myrsky 2011: 142.

²⁸² Näin myös Raunio. Ks. Raunio 2020: 678.

²⁸³ Ks. luku 5.2.1.

²⁸⁴ Esimerkiksi KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146 ja 2018:173.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa myönnetään niiden tulkinnanvaraisuus. Siirtohinnoitteluohjeet ovat neuvottelujen kompromissi, joka tulee esille niiden muotoilussa ja useiden tulkintavaihtoehtojen mahdollisuutena. Lisäksi tulee huomioida siirtohinnoitteluohjeiden muutokset. Kuka tai mikä taho päättää, millainen muutos on olennainen taannehtivan sovellettavuuden kannalta. Tietenkin korkein hallinto-oikeus viime kädessä asian ratkaisee, mutta se ei lisää ennakoitavuutta verotusta laaditaessa, koska kannanoton saaminen korkeimmasta hallinto-oikeudesta on pitkä prosessi. Muutoksenhaussa tulee myös huomioida se, että tulkintaeroja OECD:n siirtohinnoitteluohjeista voi olla muutoksenhakuprosessin aikana²⁸⁵.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta merkittävää oli huomata ratkaisuista KHO 2020 :34 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viitaten, että ratkaisusta saatiin perusteltu tulkinta koskein konserniyhtiön tappiollisuutta. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tappiollisuus ei itsessään osoita, että konserniyhtiöltä olisi jäänyt perimättä palvelumaksu tai muu vastike toiselta konserniyhtiöltä, joka hyötyy tappiollisen konserniyhtiön toiminnasta.²⁸⁶ Edellä mainitussa tilanteessa tappiollisuus ei siten osoita, että konserniyhtiön olisi pitänyt periä erillistä suoritetta markkinaehtoisen hinnan saavuttamiseksi.

6.4 Siirtohinnoitteludokumentaation merkitys

Selvitysvelvollisuuden ja ilmoittamisvelvollisuuden merkitys ilmeni selkeästi muutoksenhakuprosessissa. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvä siirtohinnoitteludokumentaation merkitys on ilmeinen. Verovelvollisen tuleekin toimia huolellisesti VML 14 a–c §:n velvollisuuksien täyttämiseksi. Siirtohinnoitteludokumentaatio on selkeä keino osoittaa valitut menetelmät ja niiden taustalla olevat oletukset ja laskelmat. Ratkaisussa KHO 2018:173 tulee hyvin esille huolellisen dokumentoinnin merkitys sekä

²⁸⁵ Ks. KHO 2020:34, jossa hallinto-oikeus katsoi verovelvollisen toimineen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vastaisesti testattavan osapuolen valinnassa.

²⁸⁶ KHO 2020:34.

selvitysvelvollisuus. Jotta lain edellyttämästä dokumentaatiosta saadaan kattava, tulee liiketoimet tunnistaa osapuolten välillä.

Varsinkin menetelmien käyttö tulee dokumentoida huolellisesti. Vertailutietohaun merkitys nousi ratkaisuisissa esille, joten vertailutietohaussa tuleekin varmistua valittujen vertailukohteiden vertailukelpoisuudesta, joka pitää myös pystyä todentamaan.

6.5 Yhteenveto johtopäätöksistä

Siirtohinnoittelu rajat ylittävissä tilanteissa on aina haasteellinen, koska mukana on useampi taho eikä täydellistä oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta voida saavuttaa, koska siirtohinnoittelun eri vaiheisiin liittyy tulkinnanvaraisuutta, joka mahdollistaa erilaisia tulkintavaihtoehtoja. Tämän vuoksi toimiva muutoksenhakujärjestelmä on olennainen osa oikeusturvaa ja oikeusvarmuutta. Muutoksenhaun osalta tulee huomioida kansallisen menettelyn lisäksi muut mahdollisuudet, kuten APA-menettely. Siirtohinnoittelussa ilmenee tulevaisuudessakin sellaisia seikkoja, joihin tulkintalinja todennäköisesti joudutaan hakemaan korkeimman hallinto-oikeuden kautta. Esimerkiksi uudelleenluonnehdinnan rajanveto on haastava tilanne, joka voi jatkossakin tulla ajankohdaisena esille oikeuskäytännössä.

Käsitellyt oikeustapaukset koskettavat pääosin voimassa olevan VML 31 §:n ja VML 14 a–c §:n soveltamisalaa. Legaliteettiperiaatteen asema on oikeuskäytännössä selvä, joka nousi selvästi esiin uudelleenluonnehdintaa koskevissa ratkaisuisissa. Kokonaisuutena huomataan siirtohinnoittelua koskevan säätelyn olevan suppeaa Suomessa. Käytännössä joudutaan turvautumaan lainsäädännön ulkopuoliseen OECD:n siirtohinnoittelua koskevaan ohjeistukseen, joka on hyvin tulkinnanvarainen ja mahdollistaa erilaisia tulkintoja. Siirtohinnoitteluohjeiden osalta emme saa vuosiin vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeita koskevia päätöksiä, koska valitusprosessi on vie vuosia. Osapuolten kannalta tilanne on haasteellinen, koska pitkä prosessi aiheuttaa epävarmoja veropositioita yli-

päätään haasteellisen siirtohinnoittelun lisäksi²⁸⁷. Lähtökohtaisesti siirtohinnoitteluohjeita voidaan argumentoida suuntaan tai toiseen, kuten tutkimus osoittaa. Heikkouksiin huolimatta kiistaton tosiseikka siirtohinnoitteluohjeiden osalta on se, että niiden asema on vahvistettu useissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa, mutta se ei tee siitä perustuslain mukaista lainsäädäntöä. Siirtohinnoitteluohjeet nähdään merkittävänä tulkintalähteenä markkinaehtoperiaatteen tarkastelussa. Käytännössä verovelvollinen käyttää joko siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja menetelmiä tai määrittelemättömiä menetelmiä, koska siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mitä tahansa menetelmää voidaan käyttää, joka johtaa markkinaehtoiseen lopputulokseen.

Verovelvollisen osalta keskeistä on laatia lain edellyttämä siirtohinnoitteludokumentaatio huolellisesti ja perustellen. Tämän avulla voidaan osoittaa siirtohinnoittelussa noudatetun markkinaehtoperiaatteen eli VML 31 §:n mukaista hinnoittelua. Vertailutietohaun merkitys ja tulkinta nousi esille oikeuskäytännössä. Tämä korostaa vertailukohtien valintaa ja perustelua muun muassa eliminointien suhteen.

Ratkaisuista oli nähtävissä muutama merkittäviä tulkintalinja. Voimassa on uudelleenluonnehdinnan kieltö. VML 31 § ei mahdollista uudelleenluonnehdintaa. Toiseksi pitkään jatkunut konserniyhtiön tappiollisuus ei ole itsestään merkki markkinaehtoperiaatteen mukaisen hinnoittelun laiminlyönnistä. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden osalta tuotiin esille, että taannehtivan lainsäädännön kieltö koskee myös siirtohinnoitteluohjeita merkittävien muutosten osalta. VML 31 §:n osalta verovelvollisen valitsema liike toimi toimii lähtökohtana verotuksessa subjektiivisen arviointitavan mukaisesti.

²⁸⁷ Urpilainen näkee siirtohinnoittelun laajimpana ja vaikeimmin hallittavana epävarmuustekijänä yritysverotuksessa. Urpilainen 2019: 151.

Lähteet

- Aarnio, A. (1989). *Laintulkinnan teoria*. WSOY.
- Ernst & Young. (2019). *Transfer Pricing and international Tax Survey 2019*. Noudettu 2020-11-25 osoitteesta https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf
- Euroopan Unionin neuvosto. (2006). *Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma, annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä*. EU:n virallinen lehti C176 28.7.2006, 1–7. Noudettu 2020-12-07 osoitteesta [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=FI](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=FI)
- Euroopan Unionin neuvosto. (2018). *Komission päätös (EU) 2018/859, annettu 4 päivänä lokakuuta 2017, valtiontuesta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Amazonille*. EU:n virallinen lehti L153 15.6.2018, 1–142. Noudettu 2020-12-28 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2018:153:FULL&from=FI>
- KOM(2007) 71. (2007). *EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta erimielisyyksien ehkäisemiseksi ja ratkaisemiseksi sekä EU:n ennakkohinnoittelusopimuksia koskevista suuntaviivoista*. Noudettu 2021-01-03 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0071&from=fi>
- Haapaniemi, O. (2013). *Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus - esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella*. Noudettu 2020-01-08 osoitteesta <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/11917.pdf>
- HE 53/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.
- HE 107/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 142/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta.

HE 308/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.

Helminen, M. (2020). *Kansainvälinen verotus*. Alma Talent Oy.
[https://fokus.almatalent.fi/teos/DABBXXBTAFHBG#kohta:KANSAINV\(\(c4\)LINEN\(\(20\)VEROTUS/](https://fokus.almatalent.fi/teos/DABBXXBTAFHBG#kohta:KANSAINV((c4)LINEN((20)VEROTUS/)

Isomaa-Myllymäki, A. (2016). *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus*. Alma talent Oy.

Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E & Vasenius, S. (2012). *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Edita Publishing Oy.

Kajaani, P. (2017, 13. lokakuuta). *Oriolan SAP-ongelmista 5 MEUR:n negatiivinen tulosvaikutus Q3:lle*. Inderes. Noudettu 2020-02-18 osoitteesta <https://www.inderes.fi/fi/uutiset/oriolan-sap-ongelmista-5-meurn-negatiivinen-tulosvaikutus-q3lle>

Karhu, E. (2019). *KHO 2018:173 ja siirtohinnoitteluoikaisun edellytykset*. Verotus-lehti 2/2019, 200–208. Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Karjalainen, J & Raunio, M. (2018). *Siirtohinnoittelu* (2. painos). Alma talent Oy.

Kirjanpitolautakunta. (2018, 14. helmikuuta). *Omaan pääomaan merkitylle pääomalle suoritettavan tuoton käsittelystä*. Kirjanpitolautakunnan lausunto 1979/2018. Noudettu 2020-02-02 osoitteesta <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/omaan-paaomaan-merkitylle-paaomalainalle-suoritettavan-tuoton-kasittelys-1>

Knuutinen, R. (2014). *Luottamuksensuoja verotuksessa - sääntö vai periaate*. Lakimieslehti 6/2014, 799–824. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen aikakauskirja.

- Knuutinen, R. (2015). *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa*. Lakimies-lehti 6/2015, 811–833. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen aikakauskirja.
- Koivuneva, J. (2014). *Markkinaehtoisen hinnan standardin ja käyvän markkina-arvon (IFRS) standardin väliset erot aineettomien arvonmäärittelyssä*. Verotus-lehti 3/2014, 285–293. Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- Korkein hallinto-oikeus (2018). *Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen julkaiseminen*. Noudettu 2021-02-13 osoitteesta https://www.kho.fi/material/collections/20200921163620/7KX8fYSnh/Kansliais_tunnossa_hyvakysyty_julkaisuohje_21.5.2018.pdf
- Kukkonen, M & Walden, R. (2016). *PK-konsernin verosuunnittelu*. Alma Talent Oy.
- Launiala, M. (2020). *Korkeimman oikeuden ennakkopäätösjärjestelmä*. Alma Talent Oy. <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/DABBDXETEB>
- Lehtonen, A. (2012). *Tiedonantovelvollisuus tuloverotuksessa ja perustuslainmukaisuus*. Teoksessa J-E. Helenelund, I., Luoto, N., Mäntylä & K. Siikavirta (toim.), *Julkista – yksityistä; millaisissa rakenteissa? Offentligt - privat : i hurdana strukturer?* Juhlakirja professori Eija Mäkisen 60-vuotispäiväksi (s. 29 –47). Vaasan yliopisto. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-476-408-7>
- Lehtonen, A. (2014). *Siirtohinnoittelu-oikaisun edellytykset ja OECD:n ohjeet*. Teoksessa P. Nykänen,, M. Urpilainen & V. Vahtera (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu* Seppo Penttilälle (s. 183–193). Edita. <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/13479.pdf>
- Malmgren, M & Myrsky, M. (2011). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3. painos). Talentum Media Oy.
- Mattila, P. (2017, 8. kesäkuuta). *Ennakoitavuus yrityksen ja sen omistajan verotuksessa*. Ennakoitavuus verotuksessa seminaari. Noudettu 2021-01-06 osoitteesta https://www.verotus-lehti.fi/images/pdf/Mattila_Ennakoitavuus%20yrityksen%20ja%20sen%20omistajan%20verotuksessa.pdf

- Mehboob, D. (2020, 15. kesäkuuta). *Tax challenges will likely focus on benchmarking digital products*. International Tax Review; London. Noudettu 2021-03-09 osoitteesta <https://search.proquest.com/scholarly-journals/tax-challenges-will-likely-focus-onbenchmarking/docview/2424825147/se-2?accountid=14797>
- Mehtonen, P. (2005). *Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat*. Edita Publishing Oy. <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/3662.pdf>
- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa* (3. painos). Talentum Media Oy.
- Myrsky, M & Rabinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (7. uudistettu painos). Talentum Media Oy.
- Mäenpää, O. (2011). *Eurooppalainen hallinto-oikeus*. (3. painos) Talentum Media Oy.
- Männistö, E. (2018). *Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyys*. Helsingin kauppa-kamari Oy. [https://kauppakamaritieto.fi/ammattikirjasto/teos/takautuvan_veronlainsaadannon_hyvaksettavyys#kohta:Takautuvan\(\(20\)verolains\(\(e4\)\)\(\(e4\)d\(\(e4\)nn\(\(f6\)n\(\(20\)hyv\(\(e4\)ksytt\(\(e4\)vyys](https://kauppakamaritieto.fi/ammattikirjasto/teos/takautuvan_veronlainsaadannon_hyvaksettavyys#kohta:Takautuvan((20)verolains((e4))((e4)d((e4)nn((f6)n((20)hyv((e4)ksytt((e4)vyys)
- Nuotio, V-P. (2018). *Siirtohintaoikaisua, tappiontasausta, palvelumaksuja ja voittolisiä*. Verotus-lehti 2/2018, 124–149. Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- OECD. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>
- OECD. (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 - 2015 Final Reports*. <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- OECD. (2017a). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Oikeusministeriö. (2010). *Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-071-8>
- Oikeusministeriö. (2013). *Lainkirjoittajan opas*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-318-4>
- Ojanen, T. (2008). *KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem*. Lakimieslehti 2/2008, 299–310. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen aikakauskirja.

- Pankakoski, K. (2018). *Tavaramerkin siirtohinnoittelu: etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisen hinnoittelun rajat*. Vaasan yliopisto. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-476-798-9>
- Pankiv, M. (2017). *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. IBFD.
- Penttilä, S. (2015). *Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset*. Verotuslehti 2/2015, 120–140. Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- Penttilä, S. (2015a). *Professori Seppo Penttilän lausunto selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta*. Noudetu 2021-02-16 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/7500447f-8754-4df3-b59f-5c34c71aa9e0/804d9d3b-d85c-43bd-8765-889735de09f1/LAUSUNTO_20150219141502.PDF
- PWC. (2015). *International transfer pricing 2015/16*. Noudetu 2020-11-27 osoitteesta <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>
- Raitio, J. (2010). *Ajankohtaista eurooppaoikeutta*. Defensor Legis 5/2010, 686–694. Suomen asianajajaliiton oikeudellinen aikakauskirja.
- Raitio, J. (2012). *Oikeusvarmuus ja oikeusvoima eurooppaoikeudessa*. Defensor Legis 4/2012, 403–418. Suomen asianajajaliiton oikeudellinen aikakauskirja.
- Raitio, J. (2017). *Euroopan unionin oikeuden periaatteet ja perusvapaudet*. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Raunio, M. (2020). *Liiketoimien tunnistaminen ja sivuuttaminen tapauksissa KHO 2020:34 ja KHO 2020:35*. Verotus-lehti 5/2020, 668–678. Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- Ryynänen, O. (2015). *Selvittämismuuttamisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa*. Defensor legis 2/2001, 262–285. Suomen asianajajaliiton oikeudellinen aikakauskirja.
- Suomen Veroasiantuntijat ry. (2015). *Suomen Veroasiantuntijat ry:n lausunto selvityksestä verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta*. Noudetu 2021-02-16 osoitteesta

- 4df3-b59f-5c34c71aa9e0/596117d9-6095-42bc-942d-676114f194cb/LAUSUNTO_20150218151502.PDF
- Tenhunen, V. (2017). *Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu*. Tampere University Press. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201706121914>
- Tolonen, H. (2003). *Oikeuslähdeoppi*. WSOY.
- Tuori, K. (2004). *Oikeudenalajaotus - strategista valtapeliä ja normatiivista argumentaatiota*. *Lakimies-lehti* 7–8/2004, 1196–1224. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen aikakauskirja.
- UN. (2017). *Model double taxation convention between developed and developing countries 2017*. United Nations. Noudettu 2020-12-03 osoitteesta https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf
- Urpilainen, M. (2017). *Kaksi siirtohinnoittelua koskevaa prejudikaattia - KHO 2017:145 ja KHO 2017:146*. Noudettu 2021-02-18 osoitteesta <https://www.edilex.fi/artikkelit/18367>
- Urpilainen, M. (2019). *Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä: verovelan todennäköisyyden arviointeja koskevia suuntaviivoja*. Teoksessa A-L. Khin, L. Ounasvirta, J. Ruohonen, J. Rönkkö & J. Wacker (toim.), *Talous, sääntely, ohjaus: Tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä* (s. 149–172). Tampere University Press. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-201911075796>
- Urpilainen, M. (2020). *Kaksi KHO:n prejudikaattia siirtohinnoittelusta - KHO 2020:34 ja KHO 2020:35*. Noudettu 2021-02-25 osoitteesta <https://www.edilex.fi/artikkelit/20863.pdf>
- Valtioneuvosto. (2019). *Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelma 10.12.2019: Osallistava ja osaava Suomi - sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta*. Valtiovarainministeriön julkaisu 2019/31. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-287-808-3>
- Verohallinto. (2000, 22. maaliskuuta). *Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä*. Verohallinnon ohje 569/38/2000. Noudettu 2021-02-13 osoitteesta

- https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuojasta_verotusmenettelyss/
- Verohallinto. (2016, 9. helmikuuta). *OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä*. Verohallinnon kannanotto A177/200/2015. Noudettu 2020-12-06 osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/48760/oecd_n_siirtohinnoitteluohjeiden_paivity/
- Verohallinto. (2016a, 16. elokuuta). *Siirtohinnoittelukysymyksiin saatavissa kanta nopeasti*. Verohallinnon lehdistötiedote. Noudettu 2020-01-14 osoitteesta <https://www.edilex.fi/uutiset/49179>
- Verohallinto. (2017, 6. lokakuuta). *Verohallinto noudattaa jatkossa KHO:n siirtohinnoittelua koskevien vuosikirjaratkaisujen linjauksia*. Verohallinnon tiedote. Noudettu 2021-02-20 osoitteesta <https://www.edilex.fi/uutiset/53812>
- Verohallinto. (2018, 30. huhtikuuta). *Siirtohinnoittelun dokumentointi*. Verohallinnon syventävä vero-ohje A68/200/2018. Noudettu 2020-12-02 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47978/siirtohinnoittelun-dokumentointi2/>
- Verohallinto. (2019, 15. helmikuuta). *Cross-Border Dialogue kotimaisen ennakkollisen keskustelun rinnalle*. Noudettu 2021-02-28 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2019/cross-border-dialogue-kotimaisen-ennakkollisen-keskustelun-rinnalle/>
- Verohallinto. (2019a, 1. heinäkuuta). *Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely*. Verohallinnon syventävä vero-ohje VH/2006/00.01.00/2019. Noudettu 2020-12-03 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77253/kansainv%C3%A4listen-veroriitojen-ratkaisumenettely/>
- Verohallinto. (2020, 1. heinäkuuta). *OECD:n rahoitusliiketoimia koskeva siirtohinnoitteluohjeistus*. Verohallinnon syventävä vero-ohje VH/3605/00.01.00/2020. Noudettu 2020-12-06 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/86357/oecd-n-rahoitusliiketoimia-koskeva-siirtohinnoitteluohjeistus/>

- Verohallinto. (2020a, 9. huhtikuuta). *Täytäntöönpanon keskeyttäminen*. Verohallinnon syventävä vero-ohje VH/2399/00.01.00/2020. Noudettu 2021-02-21 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/86357/oecd-rahoytusliiketoimia-koskeva-siirtohinnoitteluoheistus/>
- Verohallinto. (2020b, 18. joulukuuta). *OECD:ltä ohjeistusta covid-19-panepidemiasta johtuviin siirtohinnoittelutilanteisiin*. Verohallinnon uutinen. Noudettu 2021-02-21 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2020/oecdlt%C3%A4-ohjeistusta-covid-19-pandemiasta-johtuviin-siirtohinnoittelutilanteisiin/>
- VM. (2002). *Kilpailukykyiseen verotukseen - Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002*. Valtiovarainministeriö vero-osasto. Noudettu 2020-01-08 osoitteesta <https://vm.fi/o/dms-portlet/document/0/471>
- VM. (2006). *Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus - Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005*. Työryhmämuistio 4/2006. Noudettu 2020-12-16 osoitteesta <https://vm.fi/o/dms-portlet/document/0/395121>
- VM. (2017). *BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti*. Valtiovarainministeriön julkaisu 26/2017. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-872-9>
- VM. (2017a). *Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti*. Valtiovarainministeriön julkaisu 12/2017. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-838-5>
- Wilhelmsson, T. (2020). *Siviilioikeuden hiipivä eurooppalaistuminen ja Suomen oikeuslähdeoppi*. Lakimies-lehti 7–8/2020, 1172–1195. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen aikakauskirja.
- Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus*. Alma Talent Oy.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

21.5.1963/2074 KHO:1963-I-5	s. 71
20.6.1968/3608 KHO:1968-II-521	s. 71
29.4.1994/1847 KHO	s. 58
20.03.2002/596 KHO:2002:26	s. 37, 38
30.6.2010/1562 KHO:2010:45	s. 27
4.3.2013/755 KHO:2013:36	s. 43, 59–64, 76, 90
3.7.2014/2117 KHO:2014:119	s. 43, 44, 64–69, 84, 88, 90
13.9.2017/4380 KHO:2017:145	s. 67–71, 74, 87
13.9.2017/4381 KHO:2017:146	s. 43, 70–74, 90
18.12.2018/5979 KHO:2018:173	s. 43, 74–78, 90, 91
2.4.2020/1502 KHO:2020:34	s. 78–82, 86, 91
2.4.2020/1503 KHO:2020:35	s. 44, 82–88

Keskusverolautakunta

28.3.2012 A99/8210/2011	KVL 21/2012	s. 29
-------------------------	-------------	-------

Euroopan unionin tuomioistuin

C-63/93	s. 13
C-453/00	s. 27
C-110/03	s. 13
C-2/06	s. 27
C-308/06	s. 13
C-477/13 p	s. 62

Komission päätös

SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN)	s. 48, 55. ks. Euroopan unionin neuvosto 2018.
--------------------------------	--