

Reijo Knuutinen

LAUSUNTO

9.11.2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

**Asia: HE 188/2021 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi**

Olen tutustunut hallituksen esitykseen 188/2021 vp ja lausun esityksestä kunnioittavasti seuraavaa:

### Johdanto

Esityksen keskeisin muutosehdotus koskee verotusmenettelylain siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä (VML 31 §), jossa säädettäisiin eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä jatkossa entistä tarkemmalla tasolla. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisuja voitaisiin kansallisen säännöksen nojalla – ja asiaa koskevan oikeuskäytännön asettamien rajoitusten estämättä – tehdä OECD:n malliverosopimuksen sopimusmääräyksen ja *OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden koko laajuudessa*. Tavoitetilan mukaisesti kansallinen sääntely vastaisi malliverosopimuksen määräystä ja verosopimusten tulkinnassa käytettäviä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Siirtohinnoittelulla on tämän päivän kansainvälisessä taloudessa tavattoman suuri merkitys. Siirtohinnoittelulla on suuri merkitys etuyhteydessä olevien osapuolten (kuten eri konserniyhtiöiden) tuloverotuksessa, koska etuyhteysliiketoimessa hinta vaikuttaa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään. Maailmanlaajuisesti konserniyhtiöiden ja muiden etuyhteydessä olevien osapuolten välillä liikkuu raaka-aineita, puolivalmisteita ja valmiita hyödykkeitä, osapuolet antavat toisilleen käyttöön aineetonta omaisuutta tai rahoitusta, sekä tuottavat toisilleen palvelusuoritteita. Jotta tulot ja menot saadaan verotusta varten kohdistetuksi asianmukaisesti kullekin eri osapuolelle ja sen myötä myös oikeisiin valtioihin, tulee kaikkien tällaisten toimien olla *markkinaehtoisia*. Yritystoiminnan kansainvälistyminen, rahoitusvälineiden ja -rakenteiden monipuolistuminen, aineettoman omaisuuden merkityksen voimakas lisääntyminen liiketoiminnassa ja talouden digitalisoituminen ovat lisänneet ja muuttaneet konsernien sisäisten liiketoimien määrää ja samalla myös niiden hinnoitteluun liittyviä monimutkaisia tulkintakysymyksiä.

Markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä käytetään OECD:n julkaisemaa raporttia ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten” (lyhyemmin *siirtohinnoitteluohjeet*). Vaikka kyse on nimensäkin mukaisesti vain ohjeista (*guidelines*), on OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla *kansainvälisen standardin asema*.

### VML 31 § ja päätös KHO 2014:119

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 31 § sisältää säännöksen siirtohinnoitteluoikaisusta. Korkein hallinto-oikeus (KHO) on useissa päätöksissään vahvistanut OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden olevan keskeinen *tulkintalähde* VML 31 §:n tulkinnassa.

Kotimainen oikeuskäytäntö on kuitenkin merkittäväällä tavalla myös *rajannut* sitä, missä laajuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää VML 31 §:n tulkinnassa. Oikeuskäytäntö, erityisesti ratkaisu KHO 2014:119 on johtanut tilanteeseen, jossa VML 31 §:n soveltamisala on verosopimuksen siirtohinnoittelua koskevan määräyksen sisältöä suppeampi eikä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ole voitu käyttää säännöksen tulkintalähteenä koko laajuudessaan.

Tapauksessa KHO 2014:119 oli kyse erityisesti siitä, onko Verohallinnolla oikeus VML 31 §:n nojalla sivuuttaa liiketoimi ja luonnehtia se uudelleen ja/tai korvata toisella liiketoimella. KHO katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelylakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. VML 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin näin ollen olevan tulkintaa ohjaava vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan siirtohinnoitteluohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainittuihin ohjeisiin.

Ratkaisulla KHO 2014:119 on ollut Suomessa erittäin suuri käytännön merkitys siirtohinnoittelun alalla. Ratkaisun jälkeen oli selvää, ettei VML 31 § ollut soveltamisaltaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita vastaava. Uudelleenluonnehtimisen kieltä on johtanut edelleen terminologisiin rajanvetokysymyksiin, kuten esimerkiksi siihen, milloin on kyse uudelleenluonnehdinnasta ja milloin vain ”tunnistamisesta”. Ero voi vaikuttaa teoreettiselta ja käytännön kannalta vähämerkitykselliseltä, mutta käsitteiden välinen rajanveto on voinut olla tärkeässä roolissa kymmenien miljoonien, tai vielä tätäkin suuremmissa veroriidoissa.

Toisaalta, kuten hallituksen esityksessä todetaan, verosopimusmääräysten tulkinnasta voi syntyä tulkintaerimielisyyksiä niin verovelvollisen ja verohallinnon välille kuin myös asiaan liittyvien valtioiden kesken. Siirtohinnoittelun kansainväliset riitatilanteet ovatkin lisääntyneet viimeisen vuosikymmenen aikana merkittävästi.<sup>1</sup> Suomen oikeuskäytäntö on rajoittanut Suomen mahdollisuuksia puolustaa veroriitatapauksissa täysimääräisesti omia fiskaalisia intressejään, mikä on johtanut verotulojen menetykseen.

---

<sup>1</sup> Kuten hallituksen esityksessä todetaan, ilmiön taustalla on ainakin kaksi tekijää, eli yritystoiminnan kansainvälistyminen ja eri valtioiden verohallintojen resurssien kohdistaminen siirtohinnoittelun arviointiin.

## Keskeiset ehdotukset

Luonnos sisältää ensinnäkin ehdotuksen siitä, että termi *markkinaehtoperiaate* sisällytettäisiin VML 31 §:n sanamuotoon. Markkinaehtoperiaate sisältyy implisiittisesti nykyiselläänkin VML 31 §:n 1 momenttiin, mutta periaatteen eksplisiittinen mainitseminen vahvistaisi ja selkiyttäisi edelleen sen asemaa. Muutos ei tältä osin ole sisällöllisesti merkittävä, mutta se on informatiivinen ja selkiyttävä, ja näin ollen kannatettava.

Esityksen keskeisimmät muutosehdotukset ovat kuitenkin sellaisia, joilla nimenomaan pyritään vaikuttamaan ja muuttamaan nykyistä oikeustilaa. Tavoitteena on vaikuttaa osaltaan Suomen verotulokertymään verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen kautta. Tavoitteena on mahdollistaa Suomen veroviranomaiselle muihin valtioihin verrattuna yhtäläiset mahdollisuudet puuttua hinnoittelupoikkeamiin. Nykyisen oikeuskäytännön mukainen VML 31 §:n soveltamisala on merkinnyt eräissä tilanteissa sitä, että toinen valtio on voinut puuttua hinnoittelupoikkeamiin mutta Suomi ei. Toisaalta Suomi saattaisi joutua tekemään vastaoikaisuja, jos asiaa käsiteltäisiin keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja toinen valtio olisi tehnyt markkinaehtoperiaatteen mukaisen ensioikaisun. Tavoitteena on tasapainottaa vallitsevaa epäsuhtaista tilannetta.

VML 31 §:n soveltamisala on poikennut verosopimusten siirtohinnoittelumääräyksestä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, joiden mukaan liiketoimen sivuuttaminen on osa markkinaehtoperiaatteen mukaista toimenpidevalikoimaa arvioitaessa sitä, onko etuyhteysliiketoimi poikennut riippumattomien osapuolten vastaavissa olosuhteissa tekemästä liiketoimesta.

Muutosten seurauksena (1) laissa olisi selkeämmin ilmaistu se OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todettu asia, että siirtohinnoitteluprosessiin sisältyisi ensivaiheessa liiketoimen määrittäminen sen *tosiasiallisen sisällön* mukaisesti.<sup>2</sup> Vasta tämän jälkeen olisi mahdollista edetä prosessin vaiheisiin, joissa tarkastellaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti sitä, millaisesta hinnasta riippumattomat osapuolet olisivat määritetyn liiketoimen osalta sopineet. Ehdotettu sääntely osin tarkentaisi mutta osin myös laajentaisi voimassa olevan VML 31 §:n siirtohinnoitteluohjeiden edellytyksiä.

Edelleen ehdotuksessa esitetään myös, että (2) sääntelyyn sisällytettäisiin nimenomaista sääntelyä markkinaehtoperiaatteeseen perustuvasta, *poikkeuksellisissa olosuhteissa* sovellettavasta etuyhteysliiketoimen *sivuuttamisesta*, joka voitaisiin tehdä sen jälkeen, kun liiketoimi olisi määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti. Tältä osin kysymys olisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämästä ja markkinaehtoperiaatteen mukaisesta poikkeuksellisesta toimesta, jossa verovelvollisen etuyhteysliiketoimi voitaisiin sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella. Säännöksen soveltaminen olisi mahdollista tilanteessa, jossa kokonaisarvion perusteella olisi todettavissa, että liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat. Lisäksi edellytyksenä olisi, ettei määritellylle

---

<sup>2</sup> Tämä edellyttäisi, että olisi tunnistettu asiaankuuluvat taloudelliset tai rahoitukselliset suhteet ja niihin vaikuttavat taloudelliset olennaispiirteet, kuten sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun omaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat.

etuyhteysliiketoimelle voitaisi vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa. Hallituksen esityksessä korostetaan, että säännöksen soveltamiskynnys olisi asetettu korkealle.

### **Liiketoimen ”tosiasiallinen sisältö”**

Esitys uudeksi säätelyksi pitää sisällään muotoilun liiketoimen ”tosiasiallinen sisältö”. Yksin sellaisenaan, ilman nimenomaista kytkentää siirtohinnoitteluohjeisiin, tämä olisi muotoiluna hyvin avoin ja monenlaisia tulkintoja mahdollistava. Nyt muutoksella tavoitellaan kuitenkin yhdenmukaisuutta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa. Lakimuutoksen nimenomaisena tarkoituksena on viedä VML 31 § siirtohinnoitteluohjeiden tasolle, mutta ei erilaisia tulkintoaoptioita mahdollistaen yhtään sen pitemmälle. Tämä eksplisiittisesti lausuttu lain tarkoitus on vahva lähtökohta tulkintatilanteita ajatellen. Kansallista siirtohinnoitteluoikaisuun oikeuttavaa säännöstä tulisi siten tulkita tavalla, joka turvaa parhaiten niiden yhdenmukaisuuden ja johdonmukaisuuden OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa. Kynnys liiketoimen sivuuttamiseen on puolestaan mahdollista vain poikkeuksellisesti, mikä nyt esityksen sanamuodosta käy myös selvästi ilmi.

Luonnosta koskevassa lausuntopalautteessa kritisoitiin sitä, että säännösehdoituksissa käytetyt käsitteet ovat epäselviä eivätkä täytä perustuslain verolainsäädännölle asettamaa tarkkarajaisuuden vaatimusta. Joissakin lausunnoissa oli edelleen todettu, että säännökset jättävät Verohallinnon harkintavallan rajat epäselviksi tai jopa kokonaan määrittelemättä.

Esitetyn 2 ja 3 momentin suhdetta ja eroa on nyt annetussa esityksessä selvennetty. Kuten hallituksen esityksessä (s. 27) todetaan, liiketoimen määrittämisessä olisi ehdotetun 2 momentin nojalla kyse siitä, että verotuksen pohjaksi selvitettäisiin verovelvollisen liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti ja Verohallinto olisi siten verotuksellisessa arvioinnissaan sidottu tosiasiallisesti toteutetun liiketoimen sisältöön. Tosiasiallisen sisällön selvittäminen perustuisi säännöksessä mainittujen tekijöiden tapauskohtaiseen arviointiin. Osapuolten välinen sopimus otettaisiin toki huomioon mutta se ei olisi ainoa tekijä asian arvioinnissa. Liiketoimen sivuuttaminen 3 momentin nojalla merkitsisi puolestaan sitä, että 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi, jota (i) taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet eivät vastaavissa olosuhteissa tekisi ja (ii) jolle ei voitaisi vahvistaa markkinaehtoista hintaa ottaen huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä, voitaisiin sivuuttaa.

Kuten esityksessä eroa vielä tiivistetään, ”2 momentin määrittämisessä on kyse liiketoimen tosiasiallisen sisällön selvittämisestä, kun taas 3 momentin sivuuttamisessa on kyse siitä, että määritetty liiketoimi on taloudellisesti järjetön eikä sille löydy markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, jolloin se on sivuutettava siirtohinnoitteluoikaisussa”.<sup>3</sup>

### **Vaikutuksia ja arviointia**

Kysymys on suhteellisen merkittävästä uudistuksesta, jolla pyrittäisiin eräiltä osin *muuttamaan* asiassa Suomessa kansallisesti vallitsevaa oikeustilaa ja eliminoimaan nykytilanteessa havaittuja

---

<sup>3</sup> HE 188/2021 vp, s. 27.

ongelmia. Alkuperäiseen esitysluonnokseen verrattuna tämä tavoite (oikeustilan muutos) on tuotu avoimesti ja selvästi esiin.

Lakimuutoksen uskotaan johtavan verotulojen lisääntymiseen, osittain siitä syystä, että esitetty muutos poistaisi oikaisumenettelyistä johtuvaa verotulojen epätasapainoista jakautumista valtioiden välillä. Tältä osinkin ehdotusta voidaan pitää lähtökohtaisesti kannatettavana, mutta kuitenkin eräin varauksin.

Koska esityksen keskeisimmät muutosehdotukset ovat sellaisia, joilla nimenomaan pyritään vaikuttamaan ja muuttamaan nykyistä oikeustilaa, on niillä myös vaikutuksia verovelvollisiin. Vaikutukset kohdistuvat erityisesti suuriin, kansainvälistä yritystoimintaa harjoittaviin konserneihin. Pienten ja keskisuurten yritysten kohdalla sääntelyn vaikutukset arvioidaan vähäisiksi. Sääntelyn ei katsota luovan esteitä yrittäjyydelle tai vaikeuttavan uuden yritystoiminnan aloittamista.

Esityksessä todetaan, että säännösehdoista aiheutuu verovelvolliselle suurempia *taloudellisia vaikutuksia*, jos yrityksellä on markkinaehtoperiaatteesta poikkeavia etuysteysliiketoimia. Tämä on toki luonnollista, ja muotoilun voi tulkita epäsuorasti viittaavaan siihen, että sääntelyn vaikutukset kohdistuisivat erityisesti sellaisiin konserneihin, joilla on tietoisia siirtohinnoitteluun liittyviä verosuunnittelupyrkimyksiä, tai jotka jopa harjoittavat ns. aggressiivista verosuunnittelua.

Täytyy kuitenkin muistaa, että viime vuosien siirtohinnoittelua koskevat veroriidat ovat koskeneet suurta joukkoa yrityksiä, ja monenlaisia tilanteita. Joskus tilanne voi olla sellainenkin, että kahdella eri valtiolla on ollut erilainen näkemys (tai ristikkäinen intressi puolustaa verotulojaan), eikä yritys oikein edes olisi voinut toimia tavalla, joka olisi ollut kummankin valtion näkökulmasta oikea tai asianmukainen. Siirtohinnoitteluriitoja ja veron kiertämisen tilanteita ei tule sekoittaa toisiinsa.

Esityksessä todetaan, että kansainvälisesti yhdenmukainen markkinaehtoperiaatteen tulkintakäytäntö on myös verovelvollisen edun mukaista, koska erilaisten kansallisten tulkintojen olemassaolo edellyttäisi rajat ylittävissä tilanteissa erityisiä maakohtaisia selvityksiä. Näin ollen ehdotuksen ei voida katsoa heikentävän suomalaisten yritysten *kilpailuasemaa* suhteessa niiden kansainvälisiin kilpailijoihin. Kansallinen oikaisusäännös olisi ehdotetun sääntelyn johdosta sisällöllisesti vastaavanlainen kuin useiden vertailumaiden sääntelyn sisältö on, eikä siten heikentäisi Suomen *kilpailuasemaa* suhteessa muihin valtioihin.

Kaiken kaikkiaan muutos lisäisi verotuksen *yhdenmukaisuutta* verovelvollisten välillä – kuten hallituksen esityksessä todetaan –, mitä voi pitää kannatettavana tavoitteena. Sen sijaan se, miten muutos vaikuttaa verotuksen *ennustettavuuteen* ja *oikeusvarmuuteen* on monisäikeisempi kysymys.

Esityksessä todetaan, että kun ehdotettujen muutosten myötä Suomi voisi noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa, Suomen tulkintakäytäntö vastaisi samalla kansainvälistä tulkintakäytäntöä, mikä puolestaan parantaisi muun ohella verotuksen ennustettavuutta. Muutosten jälkeen kotimainen siirtohinnoittelua koskeva sääntely vastaisi myös sääntelyä useissa muissa valtioissa.

Lausuntopalautteessa muutosehdotusta on kuitenkin *kritisoitu* erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden sekä verovelvollisten oikeusturvan näkökulmasta. Lausunnoissa oltiin huolissaan siitä, että muutos laajentaisi Verohallinnon valtuuksia tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja. Vaikka muutoksella ei tavoitella siirtohinnoittelun kokonaismerkitykseen suhteutettuna erityisen mittavaa

verotulojen lisäystä (mikä sekin arvioidaan osittain perustuvat ennaltaehkäisevään vaikutukseen), niin yksittäisessä tapauksessa voi olla kyse taloudellisesti merkittävästä intressistä.

Koska verovelvollisten olisi tunnettava ehdotetun sääntelyn sisältö, analysoitava sen aiheuttamat mahdolliset muutostarpeet omiin siirtohinnoittelukäytäntöihinsä ja noudatettava siitä seuraavaa ilmoittamisvelvoitetta, merkitsee tämä jossakin määrin myös verovelvollisten *hallinnollisen taakan* kasvua.

## Lopuksi

Esityksen tavoitteena on vaikuttaa Suomen verotulojen kertymään verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen kautta. Tavoitteena on mahdollistaa Suomen veroviranomaiselle muihin valtioihin nähden yhtäläiset mahdollisuudet puuttua hinnoittelupoikkeamiin. Verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen näkökulmasta esitys on ilman muuta perusteltavissa ja kannatettava.

Esityksen mukaan sääntely lisäisi jonkin verran yritysten hallinnollista taakkaa, mutta vielä olennaisempi asia olisi varmaankin se, jos sääntelyn muutos vaikuttaisi yritysten verotuksen ennakoitavuuteen ja oikeusvarmuuteen negatiivisesti. Uusi sääntely voi merkitä joitakin tulkintaan liittyviä veroriskejä suomalaisten ja täällä toimivien monikansallisten yritysten näkökulmasta. Hallituksen esityksessä on kuitenkin pyritty lausuntopalautteen perusteella tähän ennakoitavuuteen ja oikeusvarmuuteen kohdistuvaan kritiikkiin vastaamaan.

Uusi sääntely nojautuu käsitteistössään liiketoiminnan tunnistamiseen, poikkeuksellisissa tilanteissa olisi mahdollista myös liiketoiminnan sivuuttaminen, ja mahdollisesti myös sen korvaaminen toisella liiketoimella. Toisaalta tuskin on olemassa mitään etukäteistarkastelleen selvää tai yleistä rajaa sille, milloin liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti vaihtuu sen sivuuttamiseksi tai uudelleenluonnehdinnaksi. Rajanvetotilanteilta voidaan tuskin jatkossakaan välttyä, mutta tilanne on vastaava myös monissa muissa valtioissa.

Silloin kun verolainsäädäntö sisältää esitetyn kaltaisia, toisinaan tarkoituksellisestikin enemmän tai vähemmän avoimeksi jätettyjä säännöksiä, verovelvollisten näkökulmasta ratkaisevaa on nimenomaan se, miten säännöksiä käytännössä sovelletaan. Lausunnoissa oltiin huolissaan siitä, että muutos laajentaisi Verohallinnon valtuuksia tehdä siirtohinnoitteluoikaisuja. Mielestäni hallituksen esityksessä on tehty kuitenkin selväksi ne lähtökohdat, joiden nojalla tunnistamista tai sivuuttamista Verohallinnossa tehdään tai harkitaan.

Ystävällisin terveisin

Reijo Knuutinen

OTT, KTM, professori, Turun yliopiston kauppakorkeakoulu

[reijo.knuutinen@utu.fi](mailto:reijo.knuutinen@utu.fi)