

Ville Toivonen

VEROTUSMENETTELYLAIN 31 §:N UUDISTUS

Liiketoimen tunnistaminen, määrittäminen ja sivuuttaminen
siirtohinnoittelussa

TIIVISTELMÄ

Ville Toivonen: Verotusmenettelylain 31 §:n uudistus – Liiketoimen tunnistaminen, määrittäminen ja sivuuttaminen siirtohinnoittelussa
Kandidaatin tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, vero-oikeus
Joulukuu 2021

Tämän tutkielman aiheena on 1.1.2022 voimaan tuleva verotusmenettelylain 31 §:n uudistus, jolla muutetaan kansallisen siirtohinnoitteluokaisusäännöksen sisältöä. Verotusmenettelylain 31 §:n uudessa 2 momentissa säädetään etuyhteysliiketoimen tunnistamisesta ja määrittämisestä sen tosiasiallisen sisällön perusteella ja uudessa 3 momentissa poikkeuksellisissa tilanteissa tehtävästä liiketoimen sivuuttamisesta. Siirtohinnoitteluokaisusäännös pohjautuu siirtohinnoittelussa kansainvälisen standardin asemassa oleviin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja niissä kuvattuihin menettelyihin, joiden soveltamista oikeuskäytäntö on kuitenkin Suomessa rajannut. Verotusmenettelylain 31 §:n uudistamisen tavoitteena on muuttaa kansallista säännöstä siten, että jatkossa siirtohinnoitteluokaisu voidaan tehdä koko OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sallimassa laajuudessa.

Tutkielmassa tarkastellaan lainopillista tutkimusmetodia käyttäen, miten verotusmenettelylain 31 §:n uusia 2 ja 3 momenteja liiketoimen tunnistamisesta, määrittämisestä ja sivuuttamisesta tulisi tulkita sekä miten ne vertautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat oikeuslähdeopillisesti vain sallittu oikeuslähde, mutta niiden asema ensisijaisena siirtohinnoittelua koskevan markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä on vahvistettu oikeuskäytännössä sekä nyt käsillä olevassa hallituksen esityksessä verotusmenettelylain 31 §:n uudistamisesta. Tästä syystä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita käytetään tutkielmassa ensisijaisena tulkintalähteenä verotusmenettelylain 31 §:n uusien 2 ja 3 momenttien sisällön tulkinnassa. Tutkielmassa myös pohditaan, miten liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella eroaa liiketoimen sivuuttamisesta.

Tutkielman tulokset osoittavat, että liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella on monivaiheinen prosessi, joka ei koskaan rajoitu vain liiketoimen oikeudellisen muodon toteamiseen. Liiketoimen tunnistamisessa ja määrittämisessä keskeistä on tarkastella etuyhteysosapuolten välisiä kaupallisia tai rahoituksellisia suhteita sekä niihin liittyviä taloudellisesti olennaisia erityispiirteitä. Liiketoimen tunnistaminen on siihen liittyvien tosiseikkojen selvittämistä ja määrittäminen johtopäätöksen tekemistä tunnistetuista liiketoimeen vaikuttavista tekijöistä. Poikkeuksellisissa tilanteissa liiketoimi voidaan sivuuttaa, mikäli sille ei ole mahdollista määrittää markkinaehtoista hintaa sen taloudellisen järjettömyyden vuoksi. Siirtohinnoittelun lähtökohtana on siten aina määrittää markkinaehtoinen hinta verovelvollisen tosiasiaassa suorittamalle liiketoimelle, ja vain harvinaisissa tilanteissa se voidaan sivuuttaa.

Avainsanat: siirtohinnoittelu, liiketoimen tunnistaminen, liiketoimen sivuuttaminen, OECD.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

| | |
|---|----|
| LÄHTEET | ii |
| OIKEUSTAPAUKSET | iv |
| LYHENTEET..... | v |
| 1 JOHDANTO..... | 1 |
| 1.1 Siirtohinnoittelun merkitys ja tavoitteet | 1 |
| 1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne | 3 |
| 2 SIIRTOHINNOITTELUSÄÄNTELYN NYKYTILA | 5 |
| 2.1 Verotusmenettelylain 31 § – siirtohinnoitteluoikaisu..... | 5 |
| 2.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä | 6 |
| 2.3 Uudelleenluonnehdintaa koskevaa oikeuskäytäntöä | 9 |
| 2.4 Käsitteet liiketoimen uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen | 13 |
| 3 UUSI VML 31.2 § – LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN SEN TOSIASIALLISEN SISÄLLÖN PERUSTEELLA | 14 |
| 3.1 Liiketoimen tunnistamisen ja määrittämisen tarkoitus | 14 |
| 3.2 Liiketoimen tunnistamisen käsite | 15 |
| 3.3 Liiketoimen määrittämisen käsite..... | 19 |
| 4 UUSI VML 31.3 § – LIIKETOIMEN SIVUUTTAMINEN..... | 21 |
| 4.1 Sivuuttamisen käsite | 21 |
| 4.2 Sivuuttamisen edellytykset | 22 |
| 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET | 27 |

LÄHTEET

Elinkeinoelämän keskusliitto 2021

Elinkeinoelämän Keskusliitto: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. 17.9.2021.

Finér 2013

Finér, Lauri: Siirtohinnoittelun järjestäminen ja suunnittelu suomalaisissa yrityksissä. Verotus 5/2013.

Haapaniemi 2019

Haapaniemi, Matti: Siirtohinnoittelua koskevan oikeustoimen tunnistamisesta ja sivuuttamisesta sekä veron kiertämisestä. Edilex. 18.6.2019.

HE 107/2006 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 188/2021 vp

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

Helminen 2014

Helminen, Marjaana: Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyslainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea? Defensor Legis 1/2014.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

Isomaa-Myllymäki 2014

Isomaa-Myllymäki, Anita: Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus – oikeustapauskommentti ratkaisusta KHO 2014:119. Verotus 5/2014.

Isomaa-Myllymäki 2016

Isomaa-Myllymäki, Anita: Etuyhteysliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja VML 31.1 §:n soveltamisessa. Verotus 5/2016.

Knuutinen 2021

Knuutinen, Reijo: lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. 17.9.2021.

Lange – Lankhorst – Hafkenscheid 2015

Lange, Martijn de – Lankhorst, Paul – Hafkenscheid, Rutger: (Non-) Recognition of Transactions between Associated Enterprises: On Behaving in a Commercially Rational Manner, Decision-Making Traps and BEPS. International Transfer Pricing Journal Volume 22, No. 2. 2015.

Malmgrén 2015

Malmgrén, Marianne: OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voiton siirron estämiseksi. Verotus 1/2015.

Malmgrén – Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. 3., uudistettu painos. Alma Talent. 2017.

OECD 2015

Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports. OECD Publishing. 2015.

OECD 2017

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing. 2017.

OECD 2020 a

OECD: Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10. 2020.

OECD 2020 b

OECD: Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic. 2020.

Ossa 2020

Ossa, Jaakko: Yritystoiminnan verotus. 3., uudistettu painos. Kauppakamari. 2020.

Penttilä 2014

Penttilä, Seppo: Hybridilainaa ei voitu siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen (VML 31 §) perusteella uudelleenluonnehtia omaksi pääomaksi: KHO 2014:119. Edilex. 2014.

PricewaterhouseCooper 2021

PricewaterhouseCooper Oy: Lausunto VML 31 §:n muuttamista koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta. 17.9.2021.

Raunio – Karjalainen 2018

Raunio, Merja – Karjalainen Jukka: Siirtohinnoittelu. Alma Talent. 2018.

Raunio – Urpilainen 2020

Case SAC 2020:35 – Supreme Administrative Court Reasserts the Prohibition to Recharacterize Transactions, Now in a Case that Deals with Group Internal Financing. International Transfer Pricing Journal Volume 27, No. 5. 2020.

Rojo – Nina 2020

Rojo, Luis Durán – Nina, Paul Nina: The Use of Paragraphs 1.119 to 1.128 of the 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines for the Application of Transfer Pricing Rules. Intertax volume 48, issue 6/7. 2020.

Suomen Asianajajaliitto 2021

Suomen Asianajajaliitto: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. 17.9.2021.

Suomen Veroasiantuntijat 2021

Suomen Veroasiantuntijat: Lausuntopyyntö 23.8.2021 päivätystä hallituksen esitysluonnoksesta laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. 17.9.2021.

Verohallinto 2018

Verohallinnon ohje: Siirtohinnoittelun dokumentointi. Diaarinumero A68/200/2018.

Verohallinto 2021

Verohallinnon ohje: OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. Diaarinumero VH/1189/00.01.00/2021.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO 2013:36

KHO 2014:119

KHO 2017:146

KHO 2018:173

KHO 2020:34

KHO 2020:35

KHO 2021:66

LYHENTEET

| | |
|------|--|
| BEPS | Base erosion and profit shifting |
| HE | Hallituksen esitys |
| KHO | Korkein hallinto-oikeus |
| OECD | The Organisation for Economic Co-operation and Development |
| VML | Laki verotusmenettelystä 1558/1995 |

1 JOHDANTO

1.1 Siirtohinnoittelun merkitys ja tavoitteet

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä toisiinsa olevien, eli usein samaan konserniin kuuluvien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelua. Verotuksessa siirtohinnoittelu vaikuttaa toisen osapuolen veronalaisen tulon määrään ja vastaavasti toisen osapuolen vähennyskelpoisen menon määrään. Riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa hinta muodostuu yleensä markkinaehtoiseksi automaattisesti, koska osapuolet pyrkivät saamaan liiketoimista parhaan mahdollisen hyödyn oman toiminnan näkökulmasta. Etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa näin ei välttämättä aina ole. Hinnoittelu voi poiketa markkinaehtoisesta tahattoman virheen seurauksena, mikäli esimerkiksi kaikkia liiketoimiin liittyviä tekijöitä ei oteta huomioon niiden hinnoittelussa. Toisaalta hinnoittelu voi poiketa markkinaehtoisesta jopa tarkoituksellisesti, mikäli konserni pyrkii siirtämään verotettavaa tulosta alhaisemman verotuksen piiriin verohyötyjen maksimoimiseksi. Siirtohinnoittelu ei koske pelkästään tavaroita ja palveluja, vaan myös esimerkiksi aineettomia oikeuksia sekä rahoitustoimia.

Siirtohinnoittelu on valtioiden välisen verojakauman kannalta erittäin merkittävä asia, sillä arvioiden mukaan jopa 70 % kaikesta rajat ylittävästä kaupasta käydään konsernien sisällä.¹ Tästä näkökulmasta on helppo ymmärtää, miksi siirtohinnoittelusta on tullut kansainvälisen verotuksen kenties tärkein osa-alue. Siirtohinnoittelua koskeva sääntely ja ohjeistus on lisääntynyt viime vuosina merkittävästi, ja esimerkiksi kansainvälisen standardin asemassa olevien OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden viimeisimmän, vuoden 2017 version pituus on jo yli 600 sivua. Myös Verohallinto on antanut lähivuosina useita siirtohinnoittelua koskevia ohjeita ja kannanottoja. Kehitys johtuu pitkälti digitalisaatiosta, jonka seurauksena yrityksen merkittävimmät varat voivat olla perinteisten laitteiden tai tehtaiden sijaan aineettomissa omaisuuserissä, joiden siirto eri valtioiden välillä on helppoa. Mikäli etuyhteysosapuolten välistä siirtohinnoittelua ei säänneltäisi lainkaan, voisivat monikansalliset konsernit siirtää verotettavan tulon helposti alhaisimman yhteisöverokannan tarjoaviin valtioihin, mikä lisäisi haitallista verokilpailua valtioiden välillä.

¹ Finér 2013, s. 488.

Siirtohinnoittelun tärkein käsite on markkinaehtoperiaate², joka tarkoittaa tiivistetysti sitä, että etuyhteydessä olevien osapuolten välisissä liiketoimissa käytettävien ehtojen on vastattava sellaisia, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu vastaavissa olosuhteissa. Markkinaehtoperiaatteen taustalla vaikuttaa myös Suomen tuloverolaissa noudatettava erillisyyhtiöperiaate, jonka mukaan jokainen yritys on erillinen verovelvollinen, jolle lasketaan oma verotettava tulos, vaikka ne kuuluisivat samaan konserniin. Haasteita etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoisuuden arviointiin aiheuttaa muun muassa se, että konserniyritysten välillä voidaan käydä kauppaa palveluilla ja tavaroilla, joille ei löydy vertailuhintaa avoimilta markkinoilta. Lisäksi itsenäisistä yhtiöistä poiketen konserniyritykset pyrkivät usein toimimaan niin, että toiminta on kannattavinta koko konsernin näkökulmasta, mikä voi johtaa siihen, että yksittäistä yhtiötä tarkastellessa sen toiminta ei vastaa sellaista, miten riippumaton yhtiö toimisi.³ Markkinaehtoperiaatteeseen kuuluu siten olennaisesti myös vertailuarviointi, joka tarkoittaa etuyhteysosapuolten liiketoimien ehtojen vertaamista riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin vertailukelpoisuuden määrittämiseksi.⁴

Siirtohinnoittelu ja sen markkinaehtoisuuden arviointi on korostuneesti tapauskohtaista, mikä yhdessä kansainvälisen ulottuvuuden kanssa tekee siitä erittäin haastavaa. Koska etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien arvioinnissa on otettava huomioon niihin liittyvät olosuhteet ja osapuolten taloudelliset erityispiirteet, on selvää, että yksittäisen liiketoimen markkinaehtoisuutta ei voida arvioida ilman, että ymmärtää liiketoiminnan logiikan ja toimialaan liittyvät erityispiirteet, jotka luonnollisesti vaihtelevat huomattavasti toimialasta riippuen. Tapauskohtaisuus yhdistettynä verovelvollisten kannalta merkittäviin taloudellisiin intresseihin⁵ on johtanut siihen, että siirtohinnoitteluoikaisuihin liittyviä asioita on ollut korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä viime vuosina useita. Siirtohinnoittelua koskevia KHO:n ratkaisemia tapauksia yhdistää taloudellisten intressien lisäksi pitkät käsittelyajat.⁶

² The arm's length principle.

³ Raunio – Karjalainen 2018, s. 46–47.

⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 405–406.

⁵ Esim. ratkaisussa KHO 2020:35 Verohallinto oli lisännyt yhtiön tuloon siirtohinnoitteluoikaisuna 10 646 213,77 euroa verovuodelle 2011 ja 10 506 729,17 euroa verovuodelle 2012.

⁶ Esim. päätös KHO 2021:66 koski verovuosia 2009–2011 ja KHO 2020:35 verovuosia 2011–2012.

Siirtohinnoittelu ja sen lisääntynyt sääntely on lisännyt myös yritysten hallinnollista taakkaa, sillä verovelvollisille on asetettu lainsäädännössä tiettyjä vaatimuksia etuyhteysliiketoimien dokumentoinnin suhteen.⁷ Siirtohinnoitteludokumentaation tarkoituksena on ensinnäkin se, että verovelvolliset ottavat oma-aloitteisesti liiketoimien hinnoittelussa huomioon markkinaehtoperiaatteen edellytykset, mutta lisäksi sillä annetaan Verohallinnolle tietoa siirtohinnoitteluun liittyvien riskien arvioimisen sekä siirtohintatarkastuksen toteuttamisen avuksi. Siirtohinnoitteludokumentaatio on verovelvollisen kuvaus siitä, millaisia etuyhteysliiketoimia se on suorittanut, ja dokumentaatio toimii myös lähtökohtana liiketoimien sisällön arvioinnille siirtohinnoittelutarkastuksessa. Verohallinto painottaakin dokumentointia koskevassa ohjeessa, että dokumentointiin tulee sisällyttää tietoja liiketoimia koskevista taloudellisista erityispiirteistä ja niissä on myös kuvattava liiketoimiin vaikuttavia tekijöitä pelkän oikeudellisen muodon toteuttamisen sijaan.⁸

Mikäli etuyhteysosapuolten välillä käytetyt ehdot eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia, voidaan verotusta toimittaessa siirtohinnoittelua oikaista verotusmenettelystä annetun lain 1558/1995, jäljempänä verotusmenettelylaki, 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen perusteella. Voimassa olevaa VML 31 §:ää on oikeuskäytännössä kuitenkin tulkittu siten, että se ei mahdollista etuyhteysosapuolten välisen liiketoimen uudelleenluonnehdintaa toiseksi kuin mikä sen oikeudellinen muoto on.⁹ Toisin sanoen, Verohallinnon tekemä siirtohinnoitteluoikaisu voi kohdistua vain liiketoimessa käytetyn hinnoittelun markkinaehtoisuuteen. Tätä vallitsevaa oikeustilaa on tarkoitus muuttaa verotusmenettelylain 31 §:n uudistuksella, josta annetun hallituksen esityksen HE 188/2021 vp sisältämät lakimuutokset on vahvistettu 16.12.2021. Lainmuutokset tulevat voimaan 1.1.2022 ja niiden uusia säännöksiä sovelletaan siirtohinnoittelussa ensimmäisen kerran 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne

Tämän tutkielman aiheena on, miten verotusmenettelylain 31 §:n uusia 2 ja 3 momentteja liiketoimen tunnistamisesta, määrittämisestä ja sivuuttamisesta tulisi tulkita. Tutkimusmetodi

⁷ Siirtohinnoitteludokumentaatiosta säädetään verotusmenettelylain 14 a–c §:ssä.

⁸ Verohallinto 2018, kohta 5.4.2.

⁹ Ks. tarkemmin kappale 2.3 Uudelleenluonnehdintaa koskevaa oikeuskäytäntöä.

on siten lainopillinen, eli oikeusdogmaattinen, jossa pyritään muun muassa selvittämään oikeusnormien sisältöä ja antamaan niiden sisällöstä tulkintasuosituksia.¹⁰ Verotusmenettelylain 31 §:n uudet 2 ja 3 momentit pohjautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöön. Hallituksen esityksen perusteluissa uudistuksen tavoitteena on muuttaa kansallista säännöstä siten, että siirtohinnoitteluoikaisu voidaan jatkossa tehdä kansallisen lain perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti niiden koko laajuudessa.¹¹ Tästä syystä käytän OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ensisijaisena tulkintalähteenä tutkiessani verotusmenettelylain 31 §:n uusien 2 ja 3 momenttien sisältöä ja niiden tulkintaa.

Tutkimuskysymykset

- 1. Miten verotusmenettelylain 31 §:n uusia 2 ja 3 momentteja tulisi tulkita ja miten ne vertautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin?*
- 2. Miten verotusmenettelylain 31 §:n uuden 2 momentin mukainen liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella eroaa uuden 3 momentin mukaisesta sivuuttamisesta?*

Tutkimuksen rakenne etenee siten, että käyn ensin lävitse siirtohinnoittelusääntelyn nykytilaa, eli verotusmenettelylain voimassa olevan 31 §:n sisältöä sekä sen pohjalta muodostunutta oikeuskäytäntöä. Nykytilan selvittäminen on välttämätöntä, jotta siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen uudistamiseen liittyviä syitä ja tavoitteita voi ymmärtää. Sen jälkeen käsittelen yksityiskohtaisesti verotusmenettelylain 31 §:n uusien 2 ja 3 momenttien sisältöä sekä niiden tulkintaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita hyödyntäen. Lopuksi teen yhteenvedon tutkimuksen tuloksista sekä pohdin toista tutkimuskysymystä, eli miten liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella eroaa liiketoimen sivuuttamisesta. Siirtohinnoittelu on kokonaisuutena erittäin laaja aihealue, jonka vuoksi olen rajannut tutkielman aiheen lainmuutoksen kannalta relevanttiin siirtohinnoitteluanalyysin ensimmäiseen vaiheeseen, eli liiketoimen tunnistamiseen, määrittämiseen ja poikkeuksellisissa tilanteissa tehtävään sivuuttamiseen. Analyysin toista vaihetta, markkinaehtoisen hinnan määrittämistä, ei käsitellä tässä tutkielmassa.

¹⁰ Hirvonen 2011, s. 21–22.

¹¹ HE 188/2021 vp, esim. s. 1 ja 13.

2 SIIRTOHINNOITTELUSÄÄNTELYN NYKYTILA

2.1 Verotusmenettelylain 31 § – siirtohinnoitteluoikaisu

Siirtohinnoittelun lähtökohtana oleva markkinaehtoperiaate on sisällytynyt kansalliseen lakiin jo vuodesta 1965.¹² Tällä hetkellä siitä säädetään voimassa olevan verotusmenettelylain siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa 31 §:n 1 momentissa markkinaehtoperiaatetta kuitenkin nimenomaisesti mainitsematta:

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.

Siirtohinnoitteluoikaisun edellytyksenä on siten, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

- 1) Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa
- 2) Liiketoimen ehdot poikkeavat markkinaehtoisista
- 3) Näiden ehtojen seurauksena verovelvollisen verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi ollut ilman näitä ehtoja

Liiketoimen määritelmä siirtohinnoitteluoikaisusäännöksessä sisältää kaikenlaiset elinkeinotoiminnassa tai muussa taloudellisessa toiminnassa suoritettut liiketaloudelliset toimenpiteet, kuten esimerkiksi osto- ja myyntitoimet, rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt.¹³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa liiketoimia ei ole määritelty yksiselitteisesti. Etuyhteydessä olevat

¹² Raunio – Karjalainen 2018, s. 12.

¹³ HE 107/2006 vp, s. 20.

osapuolet määritellään VML 31 §:n 2 momentissa¹⁴ ja 3 momentti¹⁵ ulottaa markkinaehtoperiaatteen koskemaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiä toimia.

Verohallinnon ohjeiden mukaan liiketoimen tunnistaminen siirtohinnoitteluanalyysissä ei perustu vain kirjalliseen sopimukseen tai liiketoimen luokitteluun, vaan liiketoimea arvioidaan aina laajemmin.¹⁶ Verohallinnon ohje pohjautuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mutta niissä tuodaan esiin Suomessa voimassa oleva oikeuskäytäntö, jonka mukaan liiketoimen uudelleenluonnehdinta ei ole mahdollista. Verohallinnon ohjeessa myös korostetaan liiketoimen tunnistamisen ja uudelleenluonnehdinnan eroa, vaikka rajanveto näiden välillä ei ole yksiselitteistä, kuten oikeuskäytäntöä koskevassa kappaleessa 2.3 tulee esille.

Edellä kuvattu siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta edellyttämä sääntely koskee myös kotimaisten etuyhteisyrietysten välisiä liiketoimia, mutta käytännön soveltamisessa tällä ei ole ollut juurikaan merkitystä, koska konserniyrityksillä on mahdollisuus hyödyntää myös konserniavustusta¹⁷ tulon tasauksessa, jolla on toki omat edellytyksensä. Siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen ensisijaisena tarkoituksena on mahdollistaa tulon verottaminen globaalissa tarkastelussa siellä, missä tulo tai arvonlisäys on tehty ja vastaavasti estää verotettavan tulon allokoiminen alemman yhteisöverokannan maihin konsernin sisäisin järjestelyin. VML 31 §:n mukaisessa siirtohinnoitteluoikaisussa ei ole tarpeellista selvittää, miksi kyseinen liiketoimi on tehty. Riittävää on, että etuyhteisosapuolten välillä on poikettu sellaisesta markkinaehtoisesta hinnoittelusta, johon riippumattomien osapuolten välillä olisi päädytty vastaavissa olosuhteissa.

2.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tulkintalähteenä

¹⁴ VML 31.2 §: ”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.”

¹⁵ VML 31.3 §: ”Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa.”

¹⁶ Verohallinto 2018, kohta 5.4.2.

¹⁷ Konserniavustuksesta verotuksessa ks. esim. Ossa 2020, s. 180–186.

Koska siirtohinnoitteluun liittyy käytännössä aina kansainvälinen ulottuvuus, vaikuttaa etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoisuuden arviointiin kansallisen lainsäädännön lisäksi myös maiden väliset verosopimukset. Huomattavaa kuitenkin on, että verosopimuksilla ei koskaan voida laajentaa verotusvaltaa siitä, mitä kansallisessa lainsäädännössä on säädetty, vaan ainoastaan rajata sitä.¹⁸ Kansainväliset verosopimukset pohjautuvat yleensä OECD:n malliverosopimukseen, kuten myös käytännössä kaikki Suomen solmimat verosopimukset. OECD:n malliverosopimuksen 9 artikla koskee etuyhteystoimia ja perustuu markkinaehtoperiaatteeseen. Malliverosopimuksen 9 artiklaa voidaan soveltaa, mikäli etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta.¹⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on laadittu yksityiskohtaisiksi ohjeiksi siihen, miten 9 artiklan mukaista markkinaehtoperiaatetta tulisi tulkita etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa.

Voimassa oleva siirtohinnoitteluohjeistus koskeva lainsäädäntö ja siihen liittyvä kansallinen oikeuskäytäntö on johtanut siihen, että Suomessa ei voida toteuttaa kaikkia niitä toimia, joita OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan. Nyt käsillä olevan hallituksen esityksen lähtökohtana onkin muuttaa verotusmenettelylain 31 §:ää siten, että siirtohinnoitteluohjeistuksessa voidaan jatkossa soveltaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden koko laajuudessa. VML 31 §:n säännöksen sisältämät muutokset sisältävät lähes suoria käännöksiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yksittäisistä kohdista. Hallituksen esityksen perusteluissa viitataan OECD:n ohjeiden asemaan siirtohinnoittelun kansainvälisenä standardina ja markkinaehtoperiaatteen ensisijaisena tulkintalähteenä myös kansallista lainsäädäntöä sovellettaessa.²⁰

OECD päivittää siirtohinnoitteluohjeita säännöllisesti ja voi antaa varsinaisten siirtohinnoitteluohjeiden päivitysten välissä myös yksittäisiä, täsmentäviä ohjeita, kuten viimeksi vuonna 2020 julkaistut rahoitusliiketoimia ja niiden markkinaehtoisuutta koskevat täsmennetyt ohjeet²¹ sekä covid-19-pandemiasta johtuviin siirtohinnoittelutilanteisiin annetut ohjeet²². Tällä hetkellä käytössä on vuonna 2017 annettu siirtohinnoitteluohjeistus, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* ja sen jälkeen

¹⁸ Ks. esim. Malmgrén – Myrsky 2017, s. 86–86.

¹⁹ Raunio – Karjalainen 2018, s. 5–8.

²⁰ HE 188/2021 vp, s. 30.

²¹ OECD 2020 a.

²² OECD 2020 b.

annetut täsmentävät ohjeet. Seuraava versio siirtohinnoitteluohjeista on ilmoitettu julkaistavan vuoden 2022 alussa ja ne sisältävät myös aiemman version jälkeen annetut täsmentävät ohjeet, kuten edellä mainittu rahoitusliiketoimia koskeva ohjeistus.²³

Oikeuslähdeopillisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat vain sallittu oikeuslähde, mutta niiden merkitys tosiasiallisena, lähes lain veroisena tulkintalähteenä on vahvistettu jo aiemmassa oikeuskäytännössä, joiden perusteluissa korkein hallinto-oikeus on viitannut suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.²⁴ Lisäksi jo voimassa olevan verotusmenettelylain 31 §:n esitöissä²⁵ viitataan monissa kohdin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mutta niiden asema ensisijaisena tulkintalähteenä on entistäkin selkeämpi nyt käsillä olevan uudistuksen tullessa voimaan myös uuden verotusmenettelylain 31 §:n esitöiden perusteella.²⁶ Oikeuskäytännön²⁷ perusteella OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitettyjä versioita voidaan soveltaa taannehtivasti myös niiden julkaisua edeltäviä verovuosia koskeviin tapauksiin, mikäli ohjeiden sisältöön on tehty vain täsmennyksiä ilman perustuvanlaatuisia muutoksia tulkintasuosituksiin.²⁸

Lausuntokierroksella hallituksen esitysluonnos sai osin kritiikkiä siitä, että OECD:n englanninkielisistä siirtohinnoitteluohjeista ollaan tuomassa yksittäisiä kohtia kansalliseen lainsäädäntöön, vaikka niiden lähtökohtaisena tarkoituksena on toimia vain ohjenuorana siitä, miten markkinaehtoperiaatetta tulisi tulkita siirtohinnoittelussa.²⁹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema siirtohinnoittelun kansainvälisenä tulkintaohjeena on kiistaton, mutta verotusta ohjaavan legaliteettiperiaatteen ja perustuslain 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Kansallisen lain etusija OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin nähden on myös syy sille, miksi lakimuutosta ollaan ylipäätään tekemässä.

²³ www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm. Luettu 1.11.2021.

²⁴ Ks. esim. KHO 2013:36, KHO 2014:119, KHO 2017:146, KHO 2018:173, KHO 2020:34 ja KHO 2020:35.

²⁵ HE 107/2006 vp. esim. s. 5 ja 11.

²⁶ HE 188/2021 vp, esim. s. 13 ja 30–32.

²⁷ Ks. erityisesti ratkaisu KHO 2013:36

²⁸ OECD:n päivitettyjen ohjeiden ajallisesta soveltamisesta ks. Verohallinto 2021.

²⁹ Ks. esim. Knuutinen 2021.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että vaihtoehtoisena mallina nyt esitetylle säännökselle olisi ollut tuoda siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen nimenomainen viittaus OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin.³⁰ Vaikka suoraa viittausta OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ei olekaan sisällytetty lain sisältöön, on verotusmenettelylain 31 §:ää sovellettaessa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta tarkoitus tulkita käyttäen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sen tulevine päivityksineen ensisijaisena tulkintalähteenä sekä tulkintalähteenä myös sen suhteen, miten etuyhteysliiketoimi tunnistetaan ja määritetään sekä millaisessa tilanteessa se voidaan sivuuttaa.³¹

2.3 Uudelleenluonnehdintaa koskevaa oikeuskäytäntöä

Tuloverotuksen lähtökohtana on se, että verovelvollisen suorittamat liiketoimet huomioidaan sellaisena kuin ne on suoritettu. Veron peruste muodostuu siten lähtökohtaisesti verovelvollisen tekemän liiketoimen oikeudellisen muodon mukaan.³² Tästä peruseriaatteesta voidaan kuitenkin poiketa tietyissä tilanteissa, kuten sovellettaessa verotusmenettelylain yleistä veron kiertoa koskevaa 28 §:ää tai siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa 31 §:ää. Siirtohinnoitteluoikaisuun liittyvää oikeuskäytäntöä on muodostunut nykyisen verotusmenettelylain voimassaoloaikana jonkin verran. Tämän tutkimuksen ja verotusmenettelylain uudistamisen kannalta tärkeimpiä ennakkotapauksia on kuitenkin käytännössä kaksi: KHO 2014:119 ja KHO 2020:35. Näissä kahdessa ratkaisussa on linjattu liiketoimen tunnistamisesta ja uudelleenluonnehdinnasta osana siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointia.

KHO 2014:119

Tapauksessa suomalainen A Oy oli saanut luxemburgilaiselta emoyhtiöltään B 15 miljoonan euron suuruisen lainan. Laina myönnettiin A Oy:lle sitä rahoittaneiden pankkien vaatimuksesta ja sopimusehdoin, joiden mukaan laina oli takaisinmaksujärjestyksessä toissijainen pankkien myöntämiin lainoihin nähden ja luonteeltaan IFRS-standardien mukainen hybridilaina, jota IFRS-tilinpäätöksessä käsitellään oman pääoman eränä. B:n myöntämän lainan vuosittainen

³⁰ HE 188/2021 vp, s. 18.

³¹ *ibid.*, s. 30.

³² Ks. esim. Haapaniemi 2019, s. 6.

korko oli 30 %, minkä lisäksi laina oli vakuudeton sekä eräpäivätön. Laina voitiin maksaa takaisin vain, mikäli velallinen A Oy sitä vaati. Verotuksellisesti kyseisen kaltaista hybridilainaa käsitellään vieraan pääoman ehtoisena lainana, joiden korot ovat elinkeinotoiminnan tulosta vähennettäviä.

Verohallinto oli A Oy:n vuoden 2009 verotusta toimittaessa poikennut A Oy:n veroilmoituksesta ja lisännyt sen maksamat korot 1 337 500 euroa A Oy:n verotettavaan tuloon. Verohallinto perusteli päätöstä muun ohella sillä, että riippumattomat osapuolet eivät olisi ryhtyneet kyseisen kaltaiseen sopimukseen, jossa lainalla ei sopimusehtojen mukaan ole eräpäivää tai vakuuksia ja se on viimesijainen muihin lainoihin nähden. Verohallinto sivuutti siten lainan verotusmenettelylain 31 §:n nojalla ja arvioi sen olevan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti oman pääoman ehtoinen sijoitus.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisemassa tapauksessa oli siis tiivistettynä kyse siitä, voiko Verohallinto verotusmenettelylain siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen perusteella määrittää yhtiön tuloverotuksessa vähennyskeltottomaksi oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi sellaisen suorituksen, jonka verovelvollinen itse on määritellyt vieraan pääoman ehtoiseksi velaksi ja siten myös vähennyskelpoiseksi yrityksen verotettavaa tulosta laskettaessa. KHO otti ratkaisussa erillisinä kysymyksinä kantaa A Oy:n ja B:n välisen liiketoimen verotukselliseen luonteeseen sekä siihen, mahdollistaako VML 31.1 § ylipäätään liiketoimen uudelleenluonnehdinnan.

Korkein hallinto-oikeus oli yksimielinen siitä, että kyseissä tapauksessa liiketoimi oli verotuksellisesti vieraan pääoman ehtoista lainaa. Liiketoimen uudelleenluonnehdinnasta KHO päätyi äänestystuloksella 3-2 siihen, että verotusmenettelylain 31 §:n sanamuodon mukainen tulkinta lain esityöt huomioiden ei mahdollista Verohallinnolle verovelvollisen valitseman liiketoimen oikeudellisen muodon uudelleenluonnehdintaa toiseksi siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen perusteella. Verohallinto oli perustellut lainan uudelleenluonnehdintaa oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi muun ohella OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla. KHO:n ratkaisun perustelujen mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on merkittävä rooli tulkintalähteenä siirtohinnoittelussa käytettyjen liiketoimien markkinaehtoisuutta arvioitaessa, mutta verotuksen legaliteettiperiaatteen mukaisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät voi laajentaa verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisalaa, vaan niillä on vain kansallisen lain tulkintaa ohjaava vaikutus.

Korkein hallinto-oikeus korosti ratkaisun perusteluissa sitä, että liiketoimen uudelleenluonnehdinta toiseksi kuin miksi verovelvollinen itse sen on määrittänyt pelkän käytetyn hinnoittelun oikaisun sijaan tarkoittaa merkittävää jälkikäteistä puuttumista elinkeinotoimintaan olennaisena osana kuuluvaan sopimusvapauteen. Verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus järjestää liiketoiminta haluamallaan tavalla, ja siitä poikkeamisen kynnys tulee olla korkealla. Tästä lähtökohdasta KHO perusteli, että liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta edellyttäisi sen oikeuttavaa nimenomaista säännöstä kansallisessa laissa, vaikka useimmat Suomen tekemät verosopimukset sisältävät OECD:n malliverosopimuksen tulon oikaisua koskevaa artiklaa vastaavan säännöksen, ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet mahdollistavat liiketoimen sivuuttamisen tietyissä tapauksissa sen sisällön poiketessa sille annetusta oikeudellisesta muodosta.

Ratkaisun KHO 2014:119 mukaan verotusmenettelylain 31 § ei siis mahdollista liiketoimen uudelleenluonnehdintaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioitaessa, vaan VML 31 § mahdollistaa nimensä mukaisesti vain käytettyä *hinnoittelua* koskevan oikaisun.³³ Ratkaisu oli äänestystulos, jossa vähemmistö oli sitä mieltä, että VML 31 § ei estä liiketoimen uudelleenluonnehdintaa kategorisesti, vaikka kyseisessä tapauksessa sen edellytykset eivät täytyneetkään. Ratkaisun perusteella jäi kuitenkin jossain määrin epäselväksi, mikä on liiketoimen kiellettyä uudelleenluonnehdintaa.³⁴

KHO 2020:35

Tapauksessa A-konserni oli vuonna 2008 uudelleenjärjestellyt konsernin sisäistä rahoitustoimintaa siten, että konsernin emoyhtiö A Oyj oli perustanut Belgiaan rahoitusyhtiön A Finance NV. A Oyj oli siirtänyt konsernin sisäisiä lainasaamisia A Finance NV:lle apporttina sen osakkeita vastaan. A Finance NV oli kirjannut lainasaamiset taseessa varoikseen. Lisäksi A Oyj ja A Finance NV olivat sopineet A Finance NV:lle asetetuista sijoitetun pääoman tuoton tavoiterajoista. Tavoiterajan ylittäneet tuotot A Finance NV hyvitti A Oyj:lle ja vastaavasti tavoiterajan alittavat tuotot se laskutti A Oyj:ltä.

³³ Ks. ratkaisusta KHO 2014:119 tarkemmin esim. Penttilä 2014 ja Isomaa-Myllymäki 2014.

³⁴ Ks. esim. Isomaa-Myllymäki 2016, s. 480–483.

Verohallinto oli A Oyj:ssä toimitetun verotarkastuksen yhteydessä laatinut toimintoanalyysin, jonka perusteella oli katsottu, että A Finance NV ei tosiasiasa toiminut konsernin rahoitusyhtiönä, koska rahoitukseen liittyvät merkittävät toiminnot suoritettiin A Oyj:ssä, joka myös kantoi rahoitukseen liittyvät riskit ja käytti siihen liittyviä merkittäviä varoja. Verohallinto oli siirtohinnoitteluoikaisujen yhteydessä määrittänyt A Finance NV:lle kustannuksiin pohjautuvan markkinaehtoisin korvauksen määrän sen suorittamista palveluista. Markkinaehtoiseksi katsotun korvauksen ylittävät tulot oli lisätty A Oyj:n verotettavaan tuloon ja lisäksi A Oyj:lle oli määrätty veronkorotukset.

Verohallinto oli suorittamansa verotarkastuksen perusteella siis määrittänyt, että liiketoimen ja siihen liittyvien taloudellisten olosuhteiden perusteella A Finance NV ei ollut tosiasiasa toiminut A Oyj:n rahoitusyhtiönä, vaan kyseessä oli taloushallintoon liittyvien tukipalvelujen tarjoaminen. Verohallinto oli päätöksen perusteluissa erikseen todennut, että liiketoimia ei ollut uudelleenkarakterisoitu, vaan verotusta oli oikaistu tosiasiasa suoritettujen liiketoimien perusteella. Myös veronsaajien oikeudenvallontayksikkö totesi vastineessa A Oyj:n valitukseen, että Verohallinto ei ollut verotusta toimittaessa luonnehtinut liiketoimea uudestaan, vaan kyseessä oli liiketoimien tunnistaminen niiden verotuksellisen luonteen perusteella ilman, että niitä olisi muutettu millään tavalla. Tällä viitattiin edellä kuvattuun ratkaisuun KHO 2014:119, jossa oli ensin ratkaistu, oliko sopimuksessa kyse verotuksellisesti lainasta vai oman pääoman sijoituksesta ja siitä erillisenä kysymyksenä, mahdollistaako verotusmenettelylain 31 § liiketoimen uudelleenluonnehdinnan.

Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisun perusteluissa, että Verohallinto oli verotuksen oikaisua toimittaessaan sivuuttanut A Oyj:n ja A Finance NV:n väliset oikeustoimet ja erityisesti sen tosiseikan, että konserniyhtiöiden velkojaksi oli osapuolten välisten sopimusten myötä tullut A Finance NV. Verohallinto oli siten luonnehtinut A Oyj:n ja A Finance NV:n väliset liiketoimet uudelleen verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen perusteella. Koska ratkaisun KHO 2014:119 perusteella kyseinen säännös ei mahdollista verovelvollisen suorittaman liiketoimen uudelleenluonnehdintaa eikä asiassa ole edes väitetty täyttyvän verotusmenettelylain 28 §:n veron kiertämistä koskevien edellytysten, Verohallinto ei voinut oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi verotusmenettelylain 31 §:n nojalla.

Merkittävää ratkaisussa KHO 2020:35 oli ennen kaikkea se, että ratkaisun KHO 2014:119 mukaisen uudelleenluonnehdinnan kiellon katsottiin kattavan myös ne tilanteet, joissa

Verohallinto oli tulkinnut, että liiketoimia ei ollut uudelleenluonnehdittu, vaan ne oli vain tunnistettu niiden tosiasiallisen sisällön perusteella. OECD:n ohjeissa vuodesta 2015 alkaen tosiasiaa suoritettun liiketoimen tunnistaminen on liiketoimen uudelleenluonnehdinnasta erillinen toimenpide.³⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja niissä käytettyihin termeihin oli tehty ratkaisun KHO 2014:119 jälkeen muutoksia, joten oli epäselvää, mikä on kiellettyä uudelleenluonnehdintaa ja mikä ei. Ratkaisun KHO 2020:35 perusteella VML 31 § ei mahdollista liiketoimien uudelleenluonnehdintaa, vaikka se olisi nimetty OECD:n uudempien ohjeiden mukaiseksi, tosiasiaa suoritettun liiketoimen tunnistamiseksi.³⁶

2.4 Käsitteet liiketoimen uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen

Verotusmenettelylain uudistetun 31 §:n keskeisiä käsitteitä ovat liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella sekä poikkeuksellisissa tilanteissa kyseeseen tuleva liiketoimen sivuuttaminen. OECD:n vanhemmissa ohjeissa käytettiin käsitettä uudelleenluonnehdinta, joten sekaannusten välttämiseksi on syytä selvittää, miten nämä käsitteet eroavat toisistaan. Uudelleenluonnehdinta on OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa käytetty käsite, joka on sittemmin poistettu ohjeista. Uudelleenluonnehdinta ei siten vastaa uudempien siirtohinnoitteluohjeiden mukaista liiketoimen tunnistamista ja määrittämistä. Sen sijaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on ollut vuoden 2017 versiosta lähtien liiketoimen sivuuttamisen käsite, joka korvaa aiemmissa versioissa käytetyn uudelleenluonnehdinnan käsitteen. OECD uudisti siirtohinnoitteluohjeissa olleet englanninkieliset käsitteet³⁷, koska niiden samankaltaisuus saattoi aiheuttaa sekaannusta ohjeiden soveltamisessa käytännössä.³⁸

³⁵ OECD 2015, s. 10.

³⁶ Ks. ratkaisusta KHO 2020:35 tarkemmin esim. Raunio – Urpilainen 2020.

³⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2010 versiossa käytettiin käsitteitä ”characterising the transaction” (liiketoimen luonnehdinta) ja ”re-characterising” (uudelleenluonnehdinta).

³⁸ Isomaa-Myllymäki 2016, s. 478–479.

3 UUSI VML 31.2 § – LIKETOIMEN TUNNISTAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN SEN TOSIASIALLISEN SISÄLLÖN PERUSTEELLA

3.1 Liiketoimen tunnistamisen ja määrittämisen tarkoitus

Hallituksen esitys asettaa uuden verotusmenettelylain 31 §:n tavoitteeksi mahdollistaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisen niiden koko laajuudessa, mikä tarkoittaa sitä, että liiketoimen määrittäminen on lainmuutoksen myötä tarkoitus jatkossa tehdä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kuvaamalla tavalla liiketoimen tosiasiallisen sisällön mukaan. Siirtohinnoitteluanalyyseissä kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet sekä niihin vaikuttavat taloudelliset erityispiirteet, kuten sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat, riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat, tunnustetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.³⁹ Verotusmenettelylain uusi 31.2 § kuvaa siirtohinnoitteluanalyysin ensimmäistä vaihetta, jossa ensin tunnustetaan liiketoimi ja sen jälkeen määritellään se liiketoimen tosiasiallisen sisällön perusteella. Verohallinto ei säännöksen perusteella voi poiketa siitä liiketoimesta, mikä on kyseessä sen tosiasiallisen sisällön perusteella.

Verotusmenettelylain uuden 31.2 §:n mukaan:

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

³⁹ HE 188/2021 vp, s. 13.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan uuden 2 momentin mukainen liiketoimen määrittäminen perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja mahdollistaa tosiseikkojen niin osoittaessa verovelvollisen valitseman liiketoimen oikeudellisesta muodosta ja nimestä poikkeamiseen.⁴⁰ Voimassa oleva verotusmenettelylain 31 § ei mahdollista oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen valitseman liiketoimen uudelleenluonnehdintaa. Uuden 2 momentin tarkoitus on muuttaa oikeustilaa siltä osin, että siirtohinnoitteluanalyysin lähtökohtana on aina tunnistaa kyseiseen liiketoimeen liittyvät taloudelliset ja kaupalliset suhteet ja niihin vaikuttavat olennaiset erityispiirteet ja määrittää liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön perusteella.⁴¹

Hallituksen esitysluonnokseen annetussa palautteessa tuotiin esiin näkemyksiä, joiden mukaan liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella tarkoittaa aina liiketoimen sivuuttamista, jos verovelvollisen valitsemasta liiketoimesta poiketaan.⁴² OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja siten myös verotusmenettelylain 31 §:n tulkinnassa liiketoimen sivuuttaminen on kuitenkin erotettava sen tunnistamisesta ja määrittämisestä jäljempänä kuvatulla tavalla. Myös markkinaehtoperiaate mainitaan nyt säännöksen sisällössä, mikä korostaa sen merkitystä arvioinnin viitekehystenä. Markkinaehtoisuus tarkoittaa ennen kaikkea sellaisia ehtoja ja lopputulosta, johon riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa päätyneet.

3.2 Liiketoimen tunnistamisen käsite

VML 31 §:n säännökseen on uudistuksessa sisällytetty nimenomainen maininta siitä, että liiketoimen tunnistamiseen kuuluu asiaankuuluvien kaupallisten tai rahoituksellisten suhteiden ja niihin vaikuttavien taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden, kuten sopimusehtojen, osapuolten toimintojen, varojen ja riskien, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteiden, osapuolten ja markkinoiden taloudellisten olosuhteiden sekä osapuolten liiketoimintastrategioiden, analysointi. Nimenomainen maininta selventää sitä, että siirtohinnoitteluanalyysin ensimmäisen vaiheen tunnistaminen tapahtuu liiketoimeen liittyvän tosiasiallisen toiminnan perusteella, eikä pelkästään sen oikeudellisen muodon tai nimen

⁴⁰ HE 188/2021 vp, s. 31.

⁴¹ *ibid.*, s. 14.

⁴² Ks. esim. Elinkeinoelämän Keskusliitto 2021, s. 5 ja 7.

perusteella. Tunnistamisessa on siis kyse liiketoimeen liittyvien tosiseikkojen selvittämisestä niiden taloudellisen järkevyyden arvioinnin sijaan.

Säännöksessä mainittujen liiketoimen tunnistamiseen liittyvien kaupallisten ja rahoituksellisten suhteiden ja niihin vaikuttavien taloudellisten ja olennaisten erityispiirteiden käsitteet tulevat suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ja niiden kategorisoinnista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa liiketoimen tunnistamiseen liittyviä kategorioita on viisi.⁴³

- Sopimusehdot⁴⁴
- Osapuolten suorittamat toiminnot⁴⁵
- Siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet⁴⁶
- Osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet⁴⁷
- Osapuolten liiketoimintastrategiat⁴⁸

Sopimusehdot

Sopimusehdot muodostavat siirtohinnoittelun tarkastelun lähtökohdan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, mikä on vahvistettu hallituksen esityksessä myös kansallisen säännöksen lähtökohdaksi.⁴⁹ Vaikka kirjalliset sopimusehdot muodostavat lähtökohdan liiketoimen tunnistamiselle, etuyhteysosapuolten välisissä sopimusehdoissa ei välttämättä ole mainittu kaikkea tarvittavaa tietoa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimiseksi, tai kirjallista sopimusta ei välttämättä ole tehty lainkaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että liiketoimesta tehty sopimus on lähtökohtana liiketoimen määrittelylle, sillä sopimus voi heijastaa sitä, miten sopimuksen osapuolet olivat tarkoittaneet liiketoimesta aiheutuvien riskien, vastuiden ja tuottojen jakautuvan sopimuksentekohetkellä.⁵⁰ Sopimusehtojen lisäksi on kuitenkin otettava huomioon myös etuyhteysosapuolten kaupalliset sekä taloudelliset olosuhteet ja niiden vaikutukset neljässä muussa kategoriassa. Liiketoimen

⁴³ OECD 2017, kohta 1.36.

⁴⁴ OECD 2017: “The contractual terms of the transaction”.

⁴⁵ OECD 2017: “The functions performed by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices”.

⁴⁶ OECD 2017: “The characteristics of property transferred or services provided”.

⁴⁷ OECD 2017: “The economic circumstances of the parties and of the market in which the parties operate”.

⁴⁸ OECD 2017: “The business strategies pursued by the parties”.

⁴⁹ HE 188/2021 vp, s. 33.

⁵⁰ OECD 2017, kohta 1.42.

tosiasiallinen sisältö määritetään kaikkien viiden kategorian analysoinnin yhteenvedona, jolloin osapuolten tosiasiallinen toiminta voi selventää myös kirjallisen sopimuksen sisällön tulkintaa.⁵¹ Hallituksen esityksessä asia on ilmaistu siten, että liiketoimi voidaan määrittää kokonaan osapuolten käyttäytymisen ja toimintojen perusteella, mikäli sopimus ei vastaa osapuolten käyttäytymistä ja toimintoja.⁵²

OECD:n ohjeissa kuvataan esimerkkutilanne muun näytön merkityksestä sopimusehtojen lisänä tilanteessa, jossa osapuolten toiminta ei vastaa sopimuksen sisältöä.⁵³ Esimerkissä konsernin emoyhtiö P:n kokonaan omistama tytäryhtiö S sijaitsee toisessa valtiossa ja toimii siellä yhtiön P tuotteiden myyjänä. Yhtiöiden välisessä sopimuksessa ei ole mainintaa S:n velvollisuudesta markkinoida tai mainostaa P:n tuotteita. Toimintoanalyysin yhteydessä havaitaan, että yhtiö S sijoitti merkittävästi varoja toteuttaakseen markkinointikampanjan P:n tuotteiden tunnettuuden lisäämiseksi sijaintivaltiossaan. Osapuolten toiminnasta voidaan havaita, että pelkkä kirjallinen sopimus ei anna riittävää kuvaa osapuolten välisestä liiketoimesta. Liiketoimen tunnistamisessa on siten otettava huomioon kirjallisen sopimuksen lisäksi myös osapuolten toiminta. Lisäksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.45 mukaan tilanteessa, jossa osapuolten toiminta on ristiriidassa kirjallisen sopimuksen ehtojen kanssa, liiketoimi tunnistetaan osapuolten tosiasiallisen toiminnan perusteella.

Osapuolten suorittamat toiminnot

Riippumattoimien osapuolten välisissä sopimuksissa toiminnosta saatu korvaus heijastelee usein suorittua toimintoa suhteessa siihen liittyviin riskeihin ja sen sitomiin varoihin. Etuyhteysliiketoimissa näin ei välttämättä ole, minkä vuoksi etuyhteystilanteissa on tarpeellista tehdä toimintoanalyysi. Toimintoanalyysissä tarkastellaan, mitä osapuolet tosiasiallisesti tekevät ja mihin niillä on todellisia edellytyksiä. Tarkastelu kohdistuu osapuolten kaupalliseen ja taloudelliseen toimintaan sekä niihin liittyviin suhteisiin, riskeihin ja päätöksentekoon.

Toimintoja voi olla esimerkiksi myynti, valmistus, markkinointi tai rahoitus. Toimintoanalyysissä, kuten siirtohinnoittelussa yleensäkin, korostuu toimialakohtaisuus ja

⁵¹ OECD 2017, kohta 1.43.

⁵² HE 188/2021 vp, s. 33.

⁵³ OECD 2017, kohta 1.44.

toimintoanalyysi täytyy suhteuttaa muihin saman alan toimijoihin. Analyysissa voidaan tarkastella esimerkiksi toimintojen vaatimia toimitiloja, kalustoa, aineettomia oikeuksia tai niiden sitomia varoja. Riippumattomalla yrityksellä on mahdollisuus tehdä päätös siitä, ryhtyykö se johonkin liiketoimeen vai ei sen perusteella, millainen tuotto liiketoimesta on odotettavissa suhteessa muihin vaihtoehtoihin. Toimintoanalyysissä voidaan selvittää, onko etuyhteysosapuolella mahdollisuus tehdä päätöksiä oman liiketoimintansa suhteen vai onko kyseessä esimerkiksi niin sanottu sopimusvalmistaja, joka ei pysty päättämään tuottamansa hyödykkeen määriä itsenäisesti. Toisaalta kyse voi olla myös siitä, onko osapuolelle taloudellisesti mahdollista kantaa se riski, mikä sille on sopimusehtojen mukaan määritetty. Toimintoanalyysi on siten suoraan yhteydessä edellä kuvattuun sopimusehtojen tarkasteluun.

Riskien analysointi on tärkeä osa toimintoanalyysia, sillä riskien sopimusoikeudellinen jako on tunnistettu OECD:n BEPS-hankkeessa⁵⁴ yhdeksi keskeiseksi verotukselliseksi ongelmaksi siirtohinnoittelun osalta. Sopimusperusteinen riskienjako mahdollistaisi periaatteessa mielivaltaisen tulojen allokoinnin etuyhteysosapuolten välillä. OECD:n siirtohinnoittelua koskevassa BEPS-raportissa todetaankin, että riskien sopimusoikeudellista allokointia ei tule hyväksyä siirtohinnoittelussa, mikäli osapuolella ei ole tosiasiallisia mahdollisuuksia vaikuttaa riskiin.⁵⁵ Liiketoimiin liittyvien riskien tunnistaminen ja arviointi on vaikeampaa kuin muiden toimintojen, minkä takia OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on kuusiportainen ohje riskien analysoinnin avuksi.⁵⁶

Siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet

Siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun hintaan markkinoilla vaikuttaa yleensä sen ominaispiirteet. Etuyhteysosapuolten välisiä liiketoimia analysoidessa siirrettyjen omaisuuserien tai tarjottujen palvelujen ominaispiirteitä voidaan verrata riippumattomien osapuolten välisiin ja saada siten parempi käsitys, millaisesta liiketoimesta kokonaisuudessa on kyse. Fyysisten omaisuuserien kohdalla voidaan tarkastella niiden ominaisuuksia, kuten esimerkiksi käytettyjä materiaaleja, kun taas aineettomien oikeuksien kohdalla kyseeseen voi tulla esimerkiksi erottelu käyttöoikeuden lisensoinnin ja myynnin välillä. Siirretyn omaisuuden

⁵⁴ BEPS-hankkeesta ks. esim. Malmgrén 2015.

⁵⁵ OECD 2015, s. 13.

⁵⁶ OECD 2017, kohta 1.60.

tai tarjotun palvelun ominaispiirteiden merkitys liiketoimen määrittämisen yhteydessä voi vaihdella käytetyn siirtohinnoittelumenetelmän mukaan.⁵⁷

Osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet

Taloudelliset olosuhteet voivat vaikuttaa etuyhteysosapuolten lisäksi myös riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa siten, että hinnat voivat vaihdella esimerkiksi eri maantieteellisten markkinoiden välillä, vaikka kyseessä olisi täysin sama tuote tai palvelu. Taloudellisista olosuhteista täytyykin huomioida muun muassa osapuolille relevantit markkinat sekä millaisia vaihtoehtoja niillä on realistisesti tarjolla tuotteiden tai palveluiden osalta etuyhteysosapuolten toteuttamaan liiketoimeen verrattuna.

Osapuolten liiketoimintastrategiat

Liiketoimintastrategiat on tutkittava ja otettava huomioon osana liiketoimien tunnistamista. Yritys voi esimerkiksi pyrkiä aggressiivisella hinnoittelulla uusille markkinoille tai yrittää vallata markkinoilta aiempaa suurempaa osuutta, jolloin sen hinnoittelu voi olla väliaikaisesti alhaisempaa kuin muiden markkinoilla toimivien verrokkien. Toisaalta myös investointien vaatima rahoitus voi edellä kuvatuissa tilanteissa johtaa markkinoiden keskimääräistä korkeampiin kuluihin ja siten alempiin tuottotasoihin. Välttämättä esimerkiksi markkinoiden valtaaminen ei kuitenkaan onnistu alhaisemmasta hinnoittelusta huolimatta, mikä on otettava huomioon jälkikäteen tehtävässä siirtohinnoitteluanalyysissa. Oleellista onkin verrata etuyhteysosapuolten toimintaa riippumattomiin toimijoihin esimerkiksi sen suhteen, kuinka pitkään vähän tuottavaa tai tappiollista toimintaa jatkettaisiin tavoitteisiin pyrkien.

3.3 Liiketoimen määrittämisen käsite

Hallituksen esityksen mukaan liiketoimen määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön mukaan voidaan tehdä, kun liiketoimi on ensin tunnistettu. Määrittäminen on lopputulos, jossa tehdään johtopäätös liiketoimesta sen jälkeen, kun kaikki siihen liittyvät osa-alueet on tunnistettu edellisessä kappaleessa kuvatulla tavalla. Vasta tosiasiallisen sisällön perusteella määritettyä liiketoimea arvioidaan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja sille voidaan määrittää

⁵⁷ Raunio – Karjalainen 2018, s. 82.

markkinaehtoinen hinta. Hallituksen esityksen perusteluissa tuodaan esille, että liiketoimen määrittämisen käsite korvaa tähän asti oikeuskäytännössä ja Verohallinnon ohjeissa tästä analyysin vaiheesta käytettyyn käsitteen liiketoimen tunnistaminen.⁵⁸

Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetaan, että siirtohinnoitteluanalyysissä tarkastellaan etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien markkinaehtoisuutta, mutta ennen kuin markkinaehtoinen hinta voidaan määrittää on ensin selvitettävä, millainen liiketoimi etuyhteysosapuolten välillä on tehty.⁵⁹ Määrittelyn perusteella liiketoimi voi siis poiketa verovelvollisen valitsemasta liiketoimen oikeudellisesta muodosta ja nimestä, jos liiketoimi on edellä kuvatusti määritelty sen tosiasiallisen sisällön perusteella toisenlaiseksi kuin millaisena verovelvollinen itse on sitä pitänyt. Huomattavaa on, että tietyissä tilanteissa voidaan jopa määrittää sellainen liiketoimi, jota verovelvollinen ei ole itse määrittänyt lainkaan.⁶⁰ Tällainen tilanne voi muodostua, mikäli etuyhteysosapuolten välillä on esimerkiksi annettu teknistä tukea tai muuta tietoa ilman, että siitä on tehty kirjallista sopimusta tai että se vaikuttaisi osapuolten välisten liiketoimien hinnoitteluun. On selvää, että riippumattomien osapuolten välillä tällaista tietoa tai rahanarvoista etua ei annettaisi toisen yhtiön käyttöön ilman siitä saatavaa korvausta.

Liiketoimen määrittely sen tosiasiallisen sisällön perusteella erotellaan hallituksen esityksessä ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa liiketoimen sivuuttamisesta, joka tulee kyseeseen vain poikkeuksellisissa tilanteissa.⁶¹ Liiketoimen sivuuttamisesta säädetään uudessa VML 31.3 §:ssä ja sen sisältöä käsittelem seuraavassa luvussa. Siirtohinnoitteluanalyysin seuraava vaihe, kun liiketoimi on VML 31 §:n 2 momentin mukaisesti määritelty sen tosiasiallisen sisällön mukaan, on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti määrittää liiketoimelle sellainen hinta, johon riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa päätyneet.⁶²

⁵⁸ HE 188/2021 vp, s. 35.

⁵⁹ OECD 2017, kohta 1.33.

⁶⁰ OECD 2017, kohta 1.49.

⁶¹ HE 188/2021, s. 32.

⁶² Raunio – Karjalainen 2018, s. 57–58.

4 UUSI VML 31.3 § – LIIKETOIMEN SIVUUTTAMINEN

4.1 Sivuttamisen käsite

Verovelvollisen tekemä liiketoimi, joka on edellä kuvatusti määritetty sen tosiasiallisen sisällön mukaan, voidaan poikkeuksellisessa tilanteessa sivuuttaa ja korvata toisella, markkinaehtoisella liiketoimella. Liiketoimen sivuttamisesta säädetään verotusmenettelylain 31 §:n uudessa 3 momentissa:

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

Hallituksen esitysluonnoksen saaman palautteen jälkeen lopulliseen hallituksen esityksen mukaiseen VML 31.3 §:ään on tehty sen tulkintaa ohjaavia muutoksia. Ensinnäkin säännökseen on lisätty sen poikkeuksellisuutta koskeva nimenomainen maininta. Toiseksi säännökseen on sisällytetty edellytys, että korvaavan liiketoimen on oltava mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa. Kolmanneksi hallituksen esitysluonnoksen mukaisen VML 31 §:n 3 momentin⁶³ sanamuodon mukaan sivuttaminen olisi tapahtunut kokonaisarvion perusteella, mutta lopullisessa säännöksessä kokonaisarviota ei enää mainita, ja sivuttamista on täsmennetty siten, että se voidaan tehdä 2 momentin mukaisesti määritetylle liiketoimelle.

⁶³ Hallituksen esitysluonnoksen 23.8.2021 mukainen VML 31.3 §: ”Etuyhteydessä olevien osapuolten välisen, 1 ja 2 momentin mukaisesti määritetyn liiketoimen poiketessa kokonaisarvion perusteella siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.”

Huomattavaa on myös, että verotusmenettelylain 31 §:n uusi 3 momentti on miltei suora käänös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdasta 1.122.⁶⁴

Hallituksen esitysluonnoksen mukainen VML 31.3 § sai kritiikkiä erityisesti siitä, että sivuuttamisen poikkeuksellisuutta ei tuotu esille säännöksessä tarpeeksi selvästi.⁶⁵ Viittaus kokonaisarvioon poistettiin lopullisesta säännöksestä, minkä on tarkoitus selventää sitä, että Verohallinto ei voi tehdä verovelvollisen valitseman liiketoimen sivuuttamista pelkästään sen markkinaehtoisuutta arvioimalla. Liiketoimen sivuuttaminen edellyttää, että verovelvollisen suorittama liiketoimi on taloudellisesti järjetön ja sille ei ole mahdollista tästä syystä määrittää markkinaehtoista hintaa. Sivuuttamisen korkea kynnystä korostetaan myös hallituksen esityksessä, jonka mukaan säännöksessä mainittu poikkeuksellisuus ei ole lisäperuste, vaan poikkeuksellisuutta arvioidaan tapaukseen liittyvistä aineellisista lähtökohdista.⁶⁶

4.2 Sivuuttamisen edellytykset

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet edellyttävät, että edellä kuvatusti asianmukaisesti tunnistetulle ja määritetylle liiketoimelle on kaikin mahdollisin keinoin pyrittävä määrittämään markkinaehtoinen hinta. Verovelvollisen valitseman liiketoimen sivuuttaminen ja tarvittaessa korvaaminen toisella on sallittua vain siirtohinnoitteluohjeiden kuvaamissa poikkeuksellisissa olosuhteissa.⁶⁷ Ohjeet myös korostavat, että sivuuttaminen on omiaan aiheuttamaan veroriitoja ja kaksinkertaista verotusta, minkä takia sivuuttaminen ei ole sallittua vain siitä syystä, että markkinaehtoisen hinnan määrittäminen liiketoimelle on vaikeaa. Mikäli riippumattomien osapuolten välillä on havaittavissa samanlainen liiketoimi samanlaisissa olosuhteissa, liiketoimea ei voida OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan sivuuttaa.

Sivuuttamisen perusteena ei voida myöskään käyttää pelkästään sitä seikkaa, että samanlaista liiketoimea ei ole havaittu riippumattomien osapuolten välillä. OECD:n ohjeet korostavat

⁶⁴ OECD 2017, kohta 1.122: “The transaction as accurately delineated may be disregarded, and if appropriate, replaced by an alternative transaction, where the arrangements made in relation to the transaction, viewed in their totality, differ from those which would have been adopted by independent enterprises behaving in a commercially rational manner in comparable circumstances, thereby preventing determination of a price that would be acceptable to both of the parties taking into account their respective perspectives and the options realistically available to each of them at the time of entering into the transaction.”

⁶⁵ Ks. esim. Elinkeinoelämän Keskusliitto 2021, s. 4 ja Suomen veroasiantuntijat 2021, s. 5.

⁶⁶ HE 188/2021 vp, s. 41.

⁶⁷ OECD 2017, kohta 1.121.

liiketoimen taloudellisen järkevyyden arviointia. Jos samanlainen liiketoimi vastaavissa olosuhteissa olisi järkevä myös riippumattomien osapuolten välillä, liiketoimen sivuuttaminen ei ole hyväksyttävää markkinaehtoperiaatteen soveltamista.

Myös OECD:n ohjeissa edellytetään, että jos liiketoimi sivuutetaan ja korvataan toisella, markkinaehtoisella liiketoimella, on sen oltava mahdollisimman samankaltainen kuin verovelvollisen itse määrittelemä liiketoimi.⁶⁸ OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan kaksi esimerkkitalannetta, milloin verovelvollisen valitseman liiketoimen sivuuttaminen voi tulla kyseeseen.

Esimerkki 1⁶⁹:

Yritys S harjoittaa valmistustoimintaa, joka edellyttää laajan varaston ylläpitoa ja merkittäviä investointeja tehtaaseen ja sen laitteisiin. Yritys S omistaa tehdaskiinteistön alueella, jossa on kasvanut tulvariski. Riippumattomat vakuutusyhtiöt eivät tarjoa yritykselle tulvavakuutusta alueella, sillä korkea tulvariski nostaa merkittävien vakuutuskorvauksien riskin liian korkealle tasolle. Etuyhteisyriitys S2 vakuuttaa yritys S:n kiinteistön ja varaston vuosittaiseen hintaan, joka vastaa 80 %:a niiden taloudellisesta arvosta. Esimerkissä yritys S on ryhtynyt etuyhteisosapuolen kanssa liiketoimeen, joka on taloudellisesti järjetön, sillä toiminnan siirtäminen toiselle alueelle tai vakuutuksen ottamatta jättäminen olisivat näissä olosuhteissa realistisempia vaihtoehtoja. Koska liiketoimi on taloudellisesti järjetön, ei sille voida asettaa hintaa, joka olisi markkinaehtoinen molempien etuyhteisosapuolten kannalta.

Edellä kuvatun esimerkin tilanteessa etuyhteisosapuolten välinen liiketoimi voitaisiin sivuttaa ja verotus toimittaa kuin yritys S1 ei olisi ostanut vakuutusta lainkaan ja yritys S2 ei olisi myynyt vakuutusta ja siten ottanut riskiä kannettavakseen. Yksikään riippumaton yritys ei ottaisi vastaavassa tilanteessa vakuutusta, joka kustantaa vuosittain 80 % vakuutettavan omaisuuden arvosta. Mikäli esimerkin kaltaisessa tilanteessa siirtohinnoitteluanalyysissä olisi voitu havaita tulvavakuutuksia tarjottavan ja otettavan vastaavassa tilanteessa olevien riippumattomien osapuolten välillä, ei liiketoimea olisi OECD:n ohjeiden mukaan voitu

⁶⁸ OECD 2017, kohta 1.124.

⁶⁹ OECD 2017, kohta 1.126.

sivuuttaa. Arviointi olisi tällaisessa tapauksessa keskittynyt pelkästään liiketoimessa käytettävän hinnan markkinaehtoisuuteen.

Esimerkki 2⁷⁰:

Yritys S1 harjoittaa tutkimus- ja tuotekehitystoimintaa, jossa kehitetään aineettomia omaisuuksia, joita yritys voi hyödyntää uusien tuotteiden valmistuksessa ja myynnissä. Yritys S1 tekee etuyhteisyrittäjyksen S2 kanssa sopimuksen, jossa S1 siirtää kaikki oikeudet sen seuraavien 20 vuoden aikana kehittämiin aineettomiin oikeuksiin yritykselle S2 kiinteää kertakorvaussummaa vastaan. Suoritettu liiketoimi on molempien osapuolten kannalta liiketaloudellisesti järjetön, sillä yrityksillä ei ole mitään luotettavia mahdollisuuksia arvioida, millaisia aineettomia omaisuuksia yritys S1 tulee mahdollisesti kehittämään tai mikä niiden taloudellinen arvo voi olla. Osapuolten määrittämä liiketoimi ja sen oikeudellinen muoto voidaan siirtohinnoitteluanalyysin suorittamiseksi sivuuttaa ja korvata toisella. Korvaava liiketoimi tulee määrittää ottaen huomioon osapuolten väliset kaupalliset ja taloudelliset suhteet sekä niihin liittyvät taloudelliset erityispiirteet, kuten sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat, riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, taloudelliset olosuhteet ja liiketoimintastrategiat. Määritetyt taloudelliset erityispiirteet rajaavat korvaavan liiketoimen rakenteen mahdollisimman yhdenmukaisiksi liiketoimeen liittyvien tosiseikkojen kanssa. Esimerkin tilanteessa se voisi tarkoittaa, että kyseessä katsottaisiin olleen yrityksen S2 tarjoama rahoitus, tutkimuspalveluista maksama provisio tai lisenssimaksu, mikäli analyysissä voidaan tunnistaa yksittäisiä aineettomia oikeuksia, joihin maksu kohdentuu.

Molemmassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sivuuttamista kuvaavissa esimerkeissä korostuu se, että verovelvollisen itse määrittämä liiketoimi vaikuttaa objektiivisesti katsoen järjettömältä. Sivuuttamisen edellytyksenä on siten se, että liiketoimelle ei ole sen taloudellisen järjettömyyden vuoksi mahdollista määrittää markkinaehtoista hintaa. Tilanteesta riippuen siirtohinnoitteluanalyysissä täytyy tapauskohtaisesti arvioida ensinnäkin se, täyttyykö liiketoimen sivuuttamisen edellytykset ja toiseksi se, voidaanko sivuutetulle liiketoimelle määrittää korvaava, rakenteeltaan tosiseikkojen kanssa mahdollisimman yhtenevä liiketoimi.

⁷⁰ OECD 2017, kohta 1.128.

Huomattavaa on, että edellä mainitut sivuuttamisen edellytykset mahdollistavat myös sellaisen liiketoimen sivuuttamisen, joka on yhteneväinen siitä laadittujen kirjallisten ehtojen ja osapuolten tosiasiallisen toiminnan kanssa. OECD:n ohjeiden mukaisen liiketoimen sivuuttamisen on siten tulkittu ylittävän markkinaehtoperiaatteen soveltamisen, ja sivuuttamista koskevan OECD:n ohjeistuksen olevan itseasiassa veron kiertämistä koskevaa sääntelyä.⁷¹ Siirtohinnoitteluohjauksen ja yleisen veronkiertosäännöksen osittain päällekkäisestä soveltamisalasta on kirjoitettu jo aiemmin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa⁷² sekä nyt VML 31 §:n uudistukseen liittyvissä, hallituksen esitysluonnokseen annetuissa lausuntopalautteissa, joissa esitettyjen näkemysten mukaan VML 31 §:n suhde VML 28 §:ään jää epäselväksi.⁷³ Hallituksen esityksessä todetaan, että säännösten soveltamiselle on omat, itsenäiset soveltamisedellytykset ja VML 31 §:n 2 ja 3 momenttien soveltaminen ei edellytä VML 28 §:n samanaikaista soveltamista.⁷⁴ Siirtohinnoitteluohjauksen ja veron kiertämistä koskevan sääntelyn soveltamistilanteet eroavat toisistaan tiivistetysti siten, että siirtohinnoittelun viitekehyksessä arvioidaan vain liiketoimen taloudellista järkevyyttä, kun taas yleisellä veron kiertämistä koskevalla säännöksellä on muitakin edellytyksiä, kuten VML 28 §:ää sovellettaessa verovelvollisen ilmeinen pyrkimys veron kiertämiseen.

Sivuuttamisen edellyttämä liiketoimen taloudellinen järjettömyys vaati aina tapauskohtaista arviointia ottaen huomioon päätöksentekohetkellä vallinneet olosuhteet. Liiketoimintaan liittyy aina riskejä ja siirtohinnoitteluanalyyseissä on otettava huomioon, että myös riippumattomien osapuolten välillä esiintyy jälkikäteen arvioiden taloudellisesti epäonnistuneita liiketoimia.⁷⁵ Olennaista on arvioida käytettyjä ehtoja suhteessa liiketoimesta päätöksentekohetkellä odotettavissa olleeseen hyötyyn. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ohjeistetaan tarkastelemaan liiketoimeen liittyvää kokonaisuutta koko konsernin kannalta. Mikäli liiketoimen vaikutus ilman siihen liittyviä verotuksellisia etuja on konsernille negatiivinen, voi se olla yksi osoitus liiketoimen taloudellisesta järjettömyydestä.⁷⁶ Kuten aiemmin on jo todettu, tämä kyseinen kokonaisuuden tarkasteluun viittaava maininta poistettiin hallituksen esitysluonnoksen saaman palautteen jälkeen verotusmenettelylain 31 §:n uudesta 3 momentista. Kokonaisarvioinnin

⁷¹ Rojo – Nina 2020, s. 622.

⁷² Ks. esim. Helminen 2014, s. 85–86.

⁷³ Esim. Suomen Asianajajaliitto 2021, s. 8–9 ja PricewaterhouseCooper 2021, s. 8.

⁷⁴ HE 188/2021 vp, s. 27–28.

⁷⁵ Taloudellisen järjettömyyden arvioinnista siirtohinnoittelussa ks. esim. Lange – Lankhorst – Hafkenscheid 2015.

⁷⁶ OECD 2017, kohta 1.122.

nähtiin olevan liian epämääräinen käsite, joka antaisi Verohallinnolle liikaa harkintavaltaa sivuuttaa verovelvollisen valitsema liiketoimi.⁷⁷ OECD:n ohjeissa mainittu kokonaisuuden arviointi viittaa kuitenkin täsmentämättömän tai muusta arvioinnista erillisen kokonaisuusharkinnan sijaan kaikkien siirtohinnoitteluohjeissa kuvattujen liiketoimen tunnistamiseen ja määrittämiseen liittyvien tekijöiden huomioimiseen osana arviointia. Kokonaisarviolla on erilainen merkitys riippuen siitä, katsooko asiaa OECD:n yli 600 sivuisten siirtohinnoitteluohjeiden vai verotusmenettelylain 31 §:n sisällön lähtökohdista.

Liiketoimen sivuuttaminen ja korvaaminen tarvittaessa toisella, markkinaehtoisella liiketoimella on muutos vallitsevaan oikeustilaan, ja sen myötä siirtohinnoitteluoikaisu ei ole enää rajattu vain tunnistetun liiketoimen ehtoihin, vaan VML 31.3 § mahdollistaa Verohallinnolle myös etuyhteysliiketoimen sivuuttamisen eli aiemmin käytössä olleiden termein uudelleenluonnehdinnan. Vaikka on vielä mahdotonta arvioida täsmällisesti, miten verotusmenettelylain 31 §:n uutta 3 momenttia tullaan soveltamaan verotuskäytännössä, liiketoimen sivuuttaminen ja tarvittaessa korvaaminen toisella pelkkien liiketoimen ehtojen oikaisun sijaan on joka tapauksessa merkittävä lisäys Verohallinnon toimenpidevalikoimaan siirtohinnoitteluoikaisuja tehtäessä.

⁷⁷ Ks. esim. Elinkeinoelämän Keskusliitto 2021, s. 7 ja Suomen Veroasiantuntijat 2021, s. 5.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli selvittää, miten verotusmenettelylain 31 §:n uusien 2 ja 3 momenttien sisältöä tulisi tulkita etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien siirtohinnoitteluanalyysissä. VML 31 §:n 2 momentin mukainen liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella sekä 3 momentin mukainen sivuuttaminen ja tarvittaessa korvaaminen toisella, markkinaehtoisella liiketoimella perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja niissä kansallista lainsäädäntöä täsmällisemmin kuvattuihin menettelyihin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kansainvälisessä standardin asemassa siirtohinnoittelun sääntelyn osalta ja ne on laadittu täsmentämään OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaa etuyhteysosapuolten välisistä toimista. Suurin osa maailman valtioiden välisistä verosopimuksista pohjautuu OECD:n malliverosopimukseen, kuten myös lähes kaikki Suomen solmimat verosopimukset, ja ne sisältävät yleensä 9 artiklan mukaisen tulonoikaisusäännöksen etuyhteysosapuolten välisistä toimista.

Verotusmenettelylain 31 §:n uudistamisella tavoitellaan vallitsevan oikeustilan muuttamista siten, että kansallinen siirtohinnoitteluoikaisusäännös mahdollistaisi Verohallinnolle kaikki ne toimet ja siinä laajuudessa, kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisestä. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat oikeuslähdeopin mukaan vain sallittu oikeuslähde kansallisen lainsäädännön ollessa vahvasti velvoittava oikeuslähde, tulee verotusmenettelylain 31 §:ää tulkita ensisijaisesti OECD:n ohjeisiin tukeutuen. Myöskään kansainvälisissä siirtohinnoittelutilanteissa sovellettavilla verosopimuksilla ei voida laajentaa kansallisen lain sisällön tulkintaa, vaan ainoastaan rajata sitä. VML 31 §:n uudet 2 ja 3 momentit ovat käytännössä suoria lainauksia OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden yksittäisistä kohdista, mikä tarkoittaa sitä, että niiden tulkinta irrallaan siirtohinnoitteluohjeiden kontekstista ei ole edes tarkoituksenmukaista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema ensisijaisena tulkintalähteenä kansallisen siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen osalta on vahvistettu jo voimassa olevan verotusmenettelylain 31 §:n myötä, ja jatkossa tämän käytännön on tarkoitus siis laajentua mahdollistamaan siirtohinnoitteluohjeiden käyttö koko niiden sallimassa laajuudessa.

Verotusmenettelylain 31 §:n uuden 2 momentin mukainen liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella on tutkielmassa kuvatulla tavalla moniosainen analyysi, joka ei koskaan perustu pelkästään etuyhteysosapuolten välisen liiketoimen oikeudellisen muodon toteamiseen. Liiketoimen tunnistaminen sisältää siihen liittyvien kaupallisten tai rahoituksellisten suhteiden ja niihin vaikuttavien taloudellisesti olennaisten erityispiirteiden, kuten sopimusehtojen, osapuolten toimintojen, varojen ja riskien, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteiden, osapuolten ja markkinoiden taloudellisten olosuhteiden sekä osapuolten liiketoimintastrategioiden, selvittämisen. Kun liiketoimeen liittyvät kaupalliset ja taloudelliset olosuhteet ja erityispiirteet on asianmukaisesti tunnistettu, voidaan liiketoimi määritellä sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Liiketoimen tunnistamisen ja määrittämisen prosessi on siis tiivistetysti liiketoimeen liittyvien tosiseikkojen selvittämistä ja analysointia.

Etuyhteysosapuolen välisten liiketoimien arvioinnin lähtökohtana on aina niiden oikeudellinen muoto tai niistä laadittujen sopimusten ehdot, mutta liiketoimien analysointi vaatii myös osapuolten todellisen toiminnan selvittämistä. Liiketoimen määrittäminen on tunnistamisen jälkeinen vaihe prosessissa, jossa liiketoimeen liittyvät, asianmukaisesti tunnistetut tosiseikat sekä taloudelliset olosuhteet kootaan yhteen ja liiketoimen sisältö määritetään niiden perusteella. Liiketoimen määrittäminen on siis eräänlainen johtopäätös tunnistamisvaiheessa kerätyistä tiedoista. Liiketoimi voi siten muodostua sen tosiasiallisen sisällön määrittämisen perusteella erilaiseksi kuin miksi verovelvollinen on sen itse luokitellut tai millainen oikeudellinen muoto sille on annettu.

Verotusmenettelylain 31 §:n uudessa 3 momentissa säädetään liiketoimen sivuuttamisesta. Liiketoimi voidaan poikkeuksellisissa tilanteissa sivuuttaa ja korvata tarvittaessa toisella, markkinaehtoisella liiketoimella. Sivuuttamisen poikkeuksellisuus mainitaan jo säännöksen sanamuodossa sekä hallituksen esityksen perusteluissa, joiden mukaan sivuuttamisen kynnyks tulee olla korkea. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa korostetaan sitä, että liiketoimen sivuuttaminen on viimesijainen keino, jota ei tule käyttää kuin poikkeuksellisesti. Lähtökohtaisesti Verohallinnon tulee siis pyrkiä löytämään VML 31.2 §:n mukaisesti tosiasiallisen sisällön mukaan määritetyille liiketoimelle markkinaehtoinen hinta osapuolten realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä huomioiden.

Sivuuttamisen edellytyksenä siirtohinnoitteluvoimakkautta tehdessä on se, että liiketoimelle on mahdollista määrittää markkinaehtoinen hinta sen taloudellisen järjettömyyden vuoksi. Mikäli samanlainen liiketoimi voidaan havaita riippumattomien osapuolten välillä, ei sen sivuuttaminen ole sallittua OECD:n ohjeiden mukaan. On kuitenkin huomattava, että sivuuttamista ei voida tehdä myöskään pelkästään sen perusteella, että kyseisen kaltaista liiketoimea ei voida havaita riippumattomien osapuolten välillä. Tämä perustuu siihen, että konsernin kokonaisedun mukaisesti toimivat etuyhteisyrietykset saattavat ryhtyä taloudellisesti perusteltuihin ja järkeviin liiketoimiin, jollaisia ei kuitenkaan voida havaita riippumattomien osapuolten välillä niiden toiminnan erilaisen luonteen vuoksi. Tällaisessa tilanteessa markkinaehtoinen hinnan määrittäminen liiketoimelle voi olla haastavaa, mutta myöskään se ei OECD:n ohjeiden mukaan voi koskaan olla syy liiketoimen sivuuttamiselle.

Liiketoimen sivuuttaminen voi siis perustua ainoastaan siihen, että tosiasiallisen sisällön mukaan määritetty liiketoimi todetaan sellaiseksi, johon riippumattomat, taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet eivät olisi vastaavissa olosuhteissa ryhtyneet. Liiketoimen vaikutusten arviointi koko konsernin taloudelliseen tilanteeseen ilman sen tuomien veroetujen huomioimista voi olla osoitus liiketoimen taloudellisesta järjettömyydestä, ja siten peruste sen sivuuttamiselle. Sivuttaminen vaatii kuitenkin aina huolellista ja tapauskohtaista arviointia. Joissain tilanteissa voi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden saavuttamiseksi olla tarpeellista korvata sivuutettu liiketoimi toisella, markkinaehtoisella liiketoimella. Näissä tilanteissa korvaavan liiketoimen tulee olla sellainen, jonka riippumattomat osapuolet olisivat vastaavissa olosuhteissa olleet valmiit hyväksymään sekä rakenteeltaan mahdollisimman lähellä sivuutettua liiketoimea ja sen ehtoja. Sivuttaminen voi siis kohdistua myös sellaiseen liiketoimeen, joka vastaa siitä laadittuja kirjallisia ehtoja ja osapuolten tosiasiallista toimintaa, mutta on sen markkinaehtoisuutta arvioiden taloudellisesti järjetön. VML 31.3 §:n soveltamisala on siten osittain päällekkäinen VML 28 §:n veronkiertosäännöksen kanssa.

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointi on haastava prosessi, jossa korostuu tapauskohtainen arviointi. Verovelvollisen näkökulmasta niissä voi olla kyse merkittävistä taloudellisista intresseistä, joihin liittyvien erimielisyyksien käsittely ja lopullisen päätöksen saaminen voi kestää vuosia. Siirtohinnoitteluvoimakkautta seuraa yleensä prosenttiperusteiset veronkorotukset, minkä lisäksi veroriitaan saatavan lopullisen ratkaisun kestäminen kasvattaa virheellisesti määritettyihin liiketoimiin liittyvien veroriskien määrää myös myöhempien verovuosien osalta, jos kiistanalaisten ehtojen käyttöä on jatkettu. Tällaisessa tilanteessa voikin

olla verovelvollisen kannalta houkuttelevampaa muuttaa siirtohinnoittelua sellaiseksi, joka täyttää Verohallinnon näkemyksen markkinaehtoisuudesta pelkästään oikaisuihin liittyvien veroriskien minimoimiseksi.

Verovelvollisen näkökulmasta ei lähtökohtaisesti ole merkitystä sillä, poikkeako Verohallinto siirtohinnoittelu-oikaisussa verovelvollisen valitseman liiketoimen muodosta VML 31 §:n 2 momentin perusteella määrittämällä liiketoimen sen tosiasiallisen sisällön perusteella vai 3 momentin mukaisesti sivuuttamalla liiketoimen. Liiketoimen tunnistaminen ja määrittäminen sen tosiasiallisen sisällön perusteella perustuu kuitenkin tutkielmassa kuvatulla tavalla siirtohinnoittelu-analyyseissä selvitettyihin tosiseikkoihin. Verohallinto on siten sidottu markkinaehtoisuutta arvioidessa tosiseikkojen perusteella määritettyyn liiketoimeen sen sijaan, että liiketoimesta tai sen ehdoista poikettaisiin niiden taloudellisen järjestyksen arvioinnin, kokonaisu-arvioinnin tai muun tulkinnanvaraisen menettelyn perusteella mielivaltaisesti. On toki selvää, että moniosaisen liiketoimen tunnistamisprosessiin voi liittyä paljon näytön arviointiin perustuvaa erimielisyyttä verovelvollisen ja Verohallinnon välillä siitä, mikä on taloudellisten erityispiirteiden merkitys yksittäisen liiketoimen tapauksessa. Sivuttamista koskevaan VML 31.3 §:ään on sisällytetty nimenomainen maininta säännöksen soveltumisesta vain poikkeuksellisissa tilanteissa, joten lähtökohtaisesti siirtohinnoittelu-oikaisu kohdistuu jatkossakin sen liiketoimen ehtoihin, minkä etuyhteysosapuoli on tosiasiaa suorittanut.

Verotusta ohjaava legaliteettiperiaate edellyttää, että verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta säädetään lailla. Voidaan perustellusti pohtia, täyttääkö verotusmenettelylain siirtohinnoittelu-oikaisusäännös edellytykset kaikilta osin niin, että verovelvollisen oikeusturva toteutuu. Tilanne, jossa verovelvollinen voi saada varmuuden käyttämänsä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta vasta vuosien päästä ei luonnollisestikaan ole tarkoituksenmukaista. Verotusmenettelylain 31 §:n uudistuksella on tarkoitus muuttaa oikeustilaa niin, että jatkossa liiketoimea arvioidaan sen sisältöön liittyvien tosiseikkojen perusteella, mutta mikäli sille ole mahdollista määrittää markkinaehtoinen hinta sen taloudellisen järjestyksen vuoksi, voidaan liiketoimi sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella. Uudistus selkeyttää siirtohinnoittelua siltä osin, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää ensisijaisena tulkintalähteenä ilman kansallisen lainsäädännön tulkinnasta johtuvia rajoituksia. Siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta kansainvälisesti yhtenevällä tavalla on niin verovelvollisten kuin veronsaajien edun mukaista, sillä kansainvälisesti johdonmukainen

siirtohinnoittelusäännösten tulkinta lisää verotuksen ennakoitavuutta ja vähentää erityisesti kansainvälisten konsernien hallinnollista taakkaa sekä kaksinkertaisen verotuksen riskiä.

Verotusmenettelylain uudistettu 31 § tulee voimaan 1.1.2022 ja sen uusia 2 ja 3 momentteja sovelletaan ensimmäisen kerran 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Verovelvollisten kannalta lainmuutoksella ei pitäisi olla merkittäviä käytännön vaikutuksia, jos niiden siirtohinnoittelu on ollut tähänkin asti markkinaehtoperiaatteen mukaista myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmasta. Verohallinto on pyrkinyt siirtämään painopisteen siirtohinnoittelussa jälkikäteisestä valvonnasta ennakkolliseen ohjaukseen ja neuvontaan, mikä näkyy muun muassa erilaisina Verohallinnon yrityksille tarjoamina menettelyinä, kuten ennakkolliset keskustelut, ennakkoratkaisut ja siirtohinnoittelun ennakkosopimukset⁷⁸. Liiketoimen sivuuttaminen poikkeuksellisissa tilanteissa on kuitenkin merkittävä lisäys Verohallinnon toimivaltaan osana siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointia sekä siirtohinnoitteluoikaisuja. Onkin mielenkiintoista nähdä, millaista verotus- ja oikeuskäytäntöä verotusmenettelylain 31 §:n uuden 3 momentin soveltamisen perusteella liiketoimen sivuuttamisesta aikanaan muodostuu.

⁷⁸ Siirtohinnoittelun ennakkosopimus, Advance Pricing Agreement tai Advance Pricing Arrangement eli APA, on sopimus, jonka vähintään kaksi verosopimusvaltiota solmii.